



bulletin

1 / 2015

předmluva

Ing. Miroslav Mrázek

2

Rozhovor s Danielem Čechem

3

daň z přidané hodnoty

Nemovité věci a DPH v roce 2015

Ing. Filip Mertl

4

Věrnostní programy a DPH – navrhované změny Směrnice o DPH

Ing. Aleš Krempa, Ing. Veronika Jašová

8

Několik dalších poznámek k možnosti správce daně neuznat nárok na odpočet DPH v případě daňového úniku aneb jak to vidí NSS?

Mgr. Ing. Petr Toman, Mgr. Eva Doložilková, LL.M.

14

Prvotní nárok na odpočet DPH a jeho úpravy

Ing. Stanislav Kryl

21

Aktuální otázky týkající se uplatnění DPH k provizi za stravenky

Ing. David Krch

26

Aplikace DPH u společnosti bez právní subjektivity (dříve sdružení)

Olga Holubová

31

Reakce na článek „Aplikace DPH u společnosti bez právní subjektivity (dříve sdružení)“

Ing. Tomáš Brandejs

36

Nástrahy podnikání prostřednictvím organizačních složek z pohledu daně z přidané hodnoty

Ing. Ladislav Malůšek, Ing. Alena Švecová

39

daně a účetnictví

„Evropská“ finanční transakční daň – blízká realita či dlouhodobá fikce?

prof. Ing. Jan Široký, CSc.

46

K povinnému (či nepovinnému?) formátu a struktuře elektronického podání

Ing. Miroslav Kopřiva

49

Přechodné účty aktiv a pasiv

Ing. Miroslav Mrázek

53

Přežijí daně digitalizací?

MVDr. Milan Vodička

56

Předmluva



Vážené dámy, vážení pánové

je pro mne ctí přivítat vás na začátku roku 2015 hned v úvodu nového Bulletinu Komory daňových poradců a pevně doufám, že i toto první letošní číslo bude pro vás všechny přínosem z pohledu znalostí stejně, jako tomu bylo i v mém případě.

Dlouho jsme zvažovali, jaké téma by vás nejvíce oslovilo, a dlouho se nemohli rozhodnout. Aktuálně se asi hodně z nás zabývá judikátem kolegy Jakuba Hajdučíka pracovně nazývaný „Kordárna“¹, kterému se věnovalo minulé číslo Bulletinu. Já osobně jsem se velmi naivně domníval, že tento rozsudek skutečně ukončí zdoluhavé prověřování nadměrných odpočtů z pohledu DPH, ba dokonce že v některých případech stát tento postup odškodní, ale hluboce jsem se mýlil. A na situaci nic nezměnil ani fakt, že rozsudek „Kordárna“ má dalšího následovníka². Z mého pohledu až arogantní „zacházení“ s těmito rozsudky ve velmi podobných kauzách mě opět přesvědčilo, že staré latinské přísloví „*Quod licet Iovi, non licet bovi*“ platí i nadále a ještě asi dlouho potrvá, než tomu bude jinak.

Ale pojďme se již věnovat obsahu tohoto čísla. Nosným tématem bude daň z přidané hodnoty, která tvoří první ucelený blok tohoto čísla. V prvním článku Filipa Mertla je popsána problematika nemovitých věcí ve vazbě na novelu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, k 1. 1. 2015 a na očekávanou Informaci Generálního finančního ředitelství právě k této problematice. Minulá informace³ vyvolala značnou polemiku odborné veřejnosti a podle dostupných informací by nejasnosti hlavně kolem § 56 měly být v informaci aktuálně odstraněny.

Článek kolegů Aleše Krempy a Veroniky Jašové vás seznámí se změnou pravidel pro uplatnění daně z přidané hodnoty všech typů poukázek (voucherů), které jsou momentálně diskutovány na úrovni Evropské unie. Zpět na „český dvorek“ nás naopak přenesou články Petra Tomana a Evy Doložilkové, který velmi konzistentně srovná judikaturu Soudního dvora EU s judikaturou českých

soudů v oblasti nároku na odpočet DPH na vstupu, který je součástí řetězce transakcí stížených podvodem, a je doslova nabitý mnoha důležitými informacemi. Bohužel, další článek Stanislava Kryla se vám líbit asi nebude. Ne kvalitou zpracování, ale obsahem. Velmi podrobně rozebírá judikát⁴, který dle mého názoru velmi nepříjemně a neočekávaně doslova „nabourává“ dosavadní praxi při uplatňování odpočtu daně na vstupu. A jestliže při čtení výše uvedených článků dostanete hlad, doporučuji ještě článek kolegy Davida Krcha, který se týká uplatnění daně z přidané hodnoty k provizi za stravenky. Řeší zde otázku, zda daň z přidané hodnoty na výstupu z provize u obchodníků je správně a zda zaměstnavatel může bez problémů uplatnit nárok na odpočet z takto zaplacené daně na vstupu. Těm, kteří po přečtení výše uvedených článků dospějí k názoru, že vše je jasné, doporučuji seznámit se s dalšími dvěma články kolegů Olgy Holubové a Tomáše Brandejse, které rozebírají problematiku daně z přidané hodnoty u společností bez právní subjektivity. Zde zjistíte, že opak je pravdou. A úplně na konci této části vám kolegyně Alena Švecová a Ladislav Malůšek vysvětlí problematiku zdanitelných plnění mezi provozovnou (pobočkou) a skupinou, jejíž součástí je i zřizovatel.

Druhý blok prvního letošního Bulletinu se týká ostatních daní, správy a účetnictví a upozornit bych si dovilil především na článek zástupce akademické obce profesora Jana Širokého, který se zabývá budoucností finanční transakční daně, která by měla být (bude?) zavedena v rámci reformy finančního sektoru. Za oblast správy následuje článek Miloslava Kopřivy k problematice podávání daňových přiznání v „nepředepsaném“ formátu a můj článek k problematice přechodných účtů aktiv a pasiv. A jako poslední si přečteme trochu „sci-fi“ článek Milana Vodičky, který se zabývá digitalizací daní.

Pevné nervy a správné a rychlé informace (v jakémkoliv formátu ☺) vám za redakční radu přeje

Ing. Miroslav Mrázek
daňový poradce, firma PROXY, a.s.

¹ Rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34.

² Rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 68/2013-46.

³ Informace GŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 ust. § 56 a 56a.

⁴ Rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2014, čj. 9 Afs 86/2013-34.

Rozhovor s Danielem Čechem

Generální ředitel sekce daní a cíel
Finanční správy SR

Otázky kladl Ing. Jiří Žezulka.

■ Ve vedení Finanční správy Slovenské republiky jste od roku 2012. Stále Vás tato práce baví?

Moja práca je pre mňa stále zároveň koníčkom. Od skončenia vysokej školy ekonomickej som sa venoval financiám, účtovníctvu a manažmentu. Niekoľko rokov som viedol spoločnosť, ktorá sa venovala exportno-importným aktivitám, kde som nadobudol skúsenosti aj z pohľadu colného konania. Po 15 rokoch práce v súkromnom sektore bola ponuka od prezidenta FS na pozíciu, ktorú dnes zastávam veľká výzva. V čase, keď sme ako nové vedenie nastupovali, bola situácia veľmi komplikovaná nielen z titulu informačných systémov, ale hlavne z titulu efektivity výberu daní. Bola to pre nás veľká výzva, aj z dôvodu že spojenie colnej a daňovej časti bolo veľmi čerstvé a čakalo nás veľa práce z pri zblížovaní týchto dvoch odlišných „svetov“. Musím však úprimne povedať, že hanlivé vyjadrenia o pracovnej morálke „štátnych úradníkov“ sa u mojich súčasných kolegov absolútne nepotvrdili a stretol som sa tu s veľkou skupinou expertov, s úprimným záujmom posunúť veci vpred, bez ktorých by sa nedalo to obrovské množstvo zmien, ktorými prešla finančná správa od roku 2012 úspešne dotiahnuť do konca.

■ Finanční správa představila akční plán proti daňovým únikům. Jak se Vám daří naplňovat tento plán?

Musím povedať, že od roku 2012, kedy sa začal implementovať „Akčný plán boja proti podvodom 2012–2016“ už máme výsledky. Jedným z nich je vyšší výber daní za rok 2014, pričom sme zaznamenali nárast o 600 mil. EUR oproti plánu. Nemáme priestor aby sme detailne preberali všetky, skúsím povedať tie, ktoré boli z môjho pohľadu najdôležitejšie. Zriadenie tripartitnej spolupráce na úrovni Daňovej kobry – teda Finančného riaditeľstva SR, Policajného zboru SR a Generálnej prokuratúry. Za dva a pol roka svojho fungovania skontrolovala cca 150 daňových subjektov, u ktorých vykonala 388 daňových kontrol. Išlo o 1 220 zdaňovacích období a celkový objem viac ako 177 miliónov eur. Z toho nadmerný odpočet predstavuje cca 44 miliónov. Ďalším nenahraditeľným opatrením je zavedenie kontrolného výkazu DPH. Od januára 2014 sme prijali cca 1 350 000 kontrolných výkazov, v ktorých je celkovo viac ako 140 miliónov transakcií. Z nich je



21,5 milióna rizikových. V peniazoch ide o sumu prevyšujúcu 187 miliónov eur.

■ Jak hodnotíte daňové prostředí v Slovenské a v České republice?

Naše ekonomiky sa spolu vyvíjali 70 rokov (1918–1989) je tu mnoho dlhoročných úzkych hospodárskych/ekonomických väzieb medzi subjektmi, ale aj rodinami, kolegami, máme veľmi príbuznú legislatívu vychádzajúcu zo spoločných základov a neexistuje jazyková bariéra. Podvody asi aj preto prebiehajú úplne rovnako v úzkom prepojení subjektov. V prípade prijatia opatrení v jednej republike dôjde v podvode iba k čerpaniu daňovej výhody v druhej krajine. Veľmi problematický vývoj je v oblasti spotrebných daní z minerálnych olejov, cukor, jedlý olej, stavebnej ocele, mobilných telefónov, poľnohospodárskych plodín, mäsa atď. Po zavedení reverse-charge najmä v komodite poľnohospodárske plodiny došlo k okamžitému obratu a vyberanie nadmerného odpočtu DPH sa presunulo zo SR do ČR. Tak isto zavedením kontrolného výkazu DPH došlo k presunu čerpania nadmerného odpočtu DPH do ČR vo väčšine komodít. Aby bolo možné zvládnuť situáciu je nevyhnutné koordinovať prijímanie opatrení, najmä legislatívnych.

■ Čeho chcete ještě ve své funkci dosáhnout?

Predovšetkým si treba povedať, že tak ako moji najbližší kolegovia – tu sme tím. Partia ľudí, ktorí pracujú pre spoločný cieľ a tým je spraviť z ťažkopádnej štátnej inštitúcie moderného partnera pre podnikateľov aj občanov. Tento proces sme začali a ešte nie je ukončený. Pred pár dňami sme spravili veľký krok v daňovej časti zavedením interného integrovaného systému finančnej správy pre správu daní. Teraz nás čakajú ďalšie nie jednoduché kroky – obojsmerná elektronická komunikácia a tiež elektronizácia dovozu v colnej časti.

■ Česká finanční správa zaměřila rovněž svoji pozornost na daňové úniky. Co říkáte na cestu, kterou se Česká republika vydala?

V tomto sme si veľmi podobní. Daňové úniky a ich realizácia sú/boli národným športom. Na vlastnej koži vidíme, že sa to do istej miery potlačiť dá a dá sa s tým bojovať. Ak si niekto od nás berie príklad, asi sme to urobili dobre, alebo sme aspoň na dobrej ceste, a to nás teší.

Nemovité věci a DPH v roce 2015

Ing. Filip Merti
daňový poradce č. 4651



Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u nemovitých věcí patří k tématům v poslední době často diskutovaným. Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), účinná od 1. 1. 2014¹ přinesla významné změny oproti předešlému stavu zejména v oblasti uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty u dodání nemovitých věcí². V návaznosti na tyto změny se v odborné veřejnosti vedly diskuse ohledně vhodného výkladu těchto změn, a to i na stránkách bulletinu Komory daňových poradců. Generální finanční ředitelství (dále jen „GŘ“) poskytlo své stanovisko k této problematice v rámci koordinačního výboru³ a dále na internetu zveřejnilo informaci k uplatňování příslušných ustanovení⁴. Od 1. 1. 2015 je v účinnosti další z novel ZDPH⁵, která má dopad na uplatnění DPH u nemovitých věcí, přičemž GŘ připravuje ke zveřejnění další informaci, která tuto novelu bude reflektovat. Cílem tohoto článku je shrnout to nejpodstatnější, co novela přináší, v kontrastu s tím, co zůstává při starém. Článek by též měl nastínit potenciální změny výkladu příslušných ustanovení ZDPH ze strany GŘ.

1 Sazby DPH

Novela ZDPH účinná od 1. 1. 2015 přináší zcela nové znění § 48 ZDPH. V tomto ustanovení je upraveno uplatnění (první) snížené sazby DPH při poskytnutí stavebních nebo montážních prací na dokončené stavbě pro bydlení (jak tomu bylo i do konce roku 2014). Nově § 48 ZDPH upravuje uplatnění (první) snížené sazby DPH také u poskytnutí těchto prací na dokončené stavbě pro **sociální** bydlení, tedy oblast dříve upravenou v § 48a ZDPH. Ustanovení § 48a ZDPH novela vypouští a zavádí zcela nový § 49 ZDPH, který upravuje problematiku sazby DPH u výstavby a dodání stavby pro sociální bydlení.

V následujícím textu jsou rozebrány změny v této oblasti, které považuji za nejzajímavější a nejpodstatnější.

1.1 Stavby pro bydlení a jejich „příslušenství“

Vymezení stavby bytového domu a stavby rodinného domu je po 1. 1. 2015 bez věcné změny, nově však tyto stavby nejsou vymezeny v ZDPH přímo, nýbrž odkazem na předpisy upravující katastr nemovitostí. Bez věcné změny oproti stavu před 1. 1. 2015 je i vymezení bytu, ovšem s tím, že namísto pojmu „byt“ je v ZDPH nově zaveden pojem „obytný prostor“.⁶

Nově je však vymezeno „příslušenství“ staveb pro bydlení. Pojem „příslušenství“ již novelizovaný ZDPH nepoužívá a tuto problematiku řeší jiným způsobem. Zavádí pojem stavby, která (i) slouží k využití stavby bytového domu nebo stavby rodinného domu a současně (ii) je zřízena na pozemku, který tvoří funkční celek s touto stavbou bytového domu nebo rodinného domu.⁷ Jako příklad takovéto stavby důvodová zpráva k novele uvádí oplocení, studnu či garáž. Naopak tímto „příslušenstvím“ dle důvodové zprávy není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku.

Problematickým v tomto ohledu může být výklad pojmu „pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí“. Ten je definován jako pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Přitom stavbou, se kterou pozemek tvoří funkční celek, nemůže být inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku.⁸ Bližší vymezení tohoto pojmu se zřejmě objeví v připravované informaci GŘ. Je pravděpodobné,

¹ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

² Ustanovení § 56 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2014.

³ Příspěvek na koordinační výbor Komory daňových poradců a Generálního finančního ředitelství č. 412/13.11.13 K § 56 a 56a zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2014.

⁴ Informace GŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 ust. § 56 a 56a zákona o dani z přidané hodnoty, čj.: 58463/13/7001-21000-101206.

⁵ Zákon č. 360/2014 Sb.

⁶ § 48 odst. 4 ZDPH.

⁷ § 48 odst. 2 písm. c) ZDPH.

⁸ § 48 odst. 3 ZDPH.

že GFŘ za takovýto pozemek bude považovat jednu či více parcel (viz též bod 2 níže), ovšem za předpokladu stejného hospodářského účelu. Za stejný funkční celek tak zřejmě nebude možné považovat např. rodinný dům včetně pozemku, na kterém dům stojí, a sousedící pozemek, na kterém bude mít vlastník rodinného domu zřízení provozu pro účely svého podnikání.

Obdobný přístup k „příslušenství“ jako u stavby pro bydlení je zvolen i u bytu, resp. obytného prostoru. Za samostatnou stavbu pro bydlení se totiž považuje nejen samotný obytný prostor, ale i místnost, která je spolu s obytným prostorem užívána a která se nachází ve stejné stavbě pevně spojené se zemí, jako zmíněný obytný prostor.⁹ Jako příklad takové místnosti důvodová zpráva uvádí např. sklep, komoru či garáž ve stejném domě jako obytný prostor, pohled GFŘ na tuto problematiku však nakonec může být odlišný.

Při poskytnutí stavebních a montážních prací na dokončeném „příslušenství“ staveb pro bydlení ve výše popsaném pojetí se tedy stejně jako u staveb samotných uplatní (první) snížená sazba DPH.

1.2 Stavby pro sociální bydlení a jejich „příslušenství“

Vymezení staveb pro sociální bydlení doznalo určitých změn, na které je třeba dát si pozor.

Obdobně jako do konce roku 2014 platí pro vybrané stavby pro sociální bydlení maximální limity podlahové plochy, a to 120 m² u bytu (resp. obytného prostoru)¹⁰ pro sociální bydlení a 350 m² u stavby rodinného domu pro sociální bydlení. Problém je ovšem skryt ve zdánlivém detailu. Do konce roku 2014 se za celkovou podlahovou plochu bytu pro sociální bydlení považoval součet podlahových ploch všech místností bytu, včetně místností, které tvoří příslušenství bytu¹¹. Do podlahové plochy bytu se tak nezahrnovala plocha pod stěnami oddělovujícími jednotlivé místnosti.

Zákon o DPH v novelizovaném znění však již o součtu ploch místností nehovoří. Důvodová zpráva k novele uvádí, že se plocha obytného prostoru stanoví dle nařízení č. 366/2013 Sb.¹², podle kterého se do podlahové plochy jednotky (v našem případě obytného prostoru) započítává i podlahová plocha zastavěná vnitřními stěnami (případně sloupy, pilíři, komíny atd.). Je pravděpodobné, že se tohoto výkladu bude držet i GFŘ ve výše zmíněné připravované

informaci. Lze tedy říci, že se oproti roku 2014 podlahová plocha úplně stejného bytu „zvětší“ a v hraničních případech se může stát, že byt, který by do konce roku 2014 mohl být s ohledem na podlahovou plochu považován za byt pro sociální bydlení, nyní již za byt (obytný prostor) pro sociální bydlení nebude možné považovat, jelikož dle nové metodiky jeho podlahová plocha přesáhne 120 m².

Naproti tomu je třeba zmínit, že by se po novu do plochy bytu neměla započítávat plocha „příslušenství“ obytného prostoru, tedy místnosti, která se nachází ve stejné stavbě jako obytný prostor a je užívána společně s obytným prostorem. Tedy např. již výše zmíněný sklep. Tímto se tedy pro změnu podlahová plocha obytného prostoru může oproti dřívějšímu zmenšit. Otázkou je, nakolik je tato změna významná. Netýká se totiž například sklepních kójí, protože sklepní kóje nelze považovat za místnost. Jejich podlahová plocha se tak do plochy bytu (obytného prostoru) nezahrnovala ani postaru.¹³

Otázkou zůstává výpočet podlahové plochy u rodinného domu pro sociální bydlení. Uvedené nařízení vlády se totiž týká pouze bytů, nikoliv rodinných domů. Je však pravděpodobné, že se u výpočtu podlahové plochy rodinných domů uplatní obdobný princip. Je ovšem též možné, že se princip výpočtu podlahové plochy rodinného domu oproti dřívějšímu stavu nezmění a bude se nadále uplatňovat původní přístup, tedy že velikost podlahové plochy rodinného domu bude odpovídat součtu ploch všech místností tohoto domu.¹⁴ Jaký bude konečný přístup, snad objasní zmiňovaná očekávaná informace GFŘ.

Co se týče „příslušenství“ staveb pro sociální bydlení, je jeho vymezení od 1. 1. 2015 obdobné jako u staveb pro bydlení (viz výše). Za samostatnou stavbu pro sociální bydlení se považuje stavba, která slouží k využití staveb pro sociální bydlení a je zřízena na pozemku, který s těmito stavbami tvoří funkční celek.¹⁵ Za samostatný obytný prostor pro sociální bydlení se pak nepovažuje pouze samotný obytný prostor s maximální podlahovou plochou 120 m², ale i místnost užívaná spolu se zmíněným obytným prostorem, která se nachází ve stejné stavbě pevně spojené se zemí.¹⁶

Při poskytnutí stavebních a montážních prací na dokončeném „příslušenství“ staveb pro sociální bydlení ve výše popsaném pojetí se tedy stejně jako u samotných staveb pro sociální bydlení uplatní (první) snížená sazba DPH.

⁹ § 48 odst. 2 písm. e) ZDPH.

¹⁰ Obdobně i u stavby bytového domu pro sociální bydlení, v němž se nesmí nacházet obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m².

¹¹ § 48a odst. 4 ZDPH ve znění účinném do konce roku 2014.

¹² Nařízení vlády č. 366/2013 Sb., o úpravě některých záležitostí souvisejících s bytovým spoluvlastnictvím.

¹³ Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008, čj. 18/21492/2008-181.

¹⁴ Podrobnosti viz Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008, čj. 18/21492/2008-181.

¹⁵ § 48 odst. 5 písm. l) ZDPH.

¹⁶ § 48 odst. 6 ZDPH.

V případě staveb pro sociální bydlení se (první) snížená sazba DPH použije i při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou či se změnou stavby na stavbu pro sociální bydlení. Dále se (první) snížená sazba DPH uplatní u dodání:

- (i) stavby pro sociální bydlení,
- (ii) pozemku, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení (takovým pozemkem bude např. pozemek s rodinným domem pro sociální bydlení a s garáží či zahradním altánem, využívanými společně s rodinným domem),
- (iii) práva stavby, jehož součástí není jiná stavba než stavba pro sociální bydlení, a
- (iv) jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než obytný prostor pro sociální bydlení (takovou jednotkou bude např. jednotka zahrnující pouze obytný prostor pro sociální bydlení do 120 m² a sklep, samozřejmě včetně podílu na společných částech domu a případným podílem na pozemku¹⁷).

2 Osvobození od DPH při dodání nemovitých věcí

Problematika osvobození od DPH při dodání vybraných nemovitých věcí se v tuto chvíli může na první pohled jevit jako nezajímavá. Novela ZDPH¹⁸ sice v této oblasti zavádí poměrně zásadní změny, nicméně v rámci legislativního procesu došlo na poslední chvíli k odsunutí účinnosti těchto změn na 1. 1. 2016.¹⁹ Znění § 56 ZDPH tedy i po 1. 1. 2015 zůstává stejné jako v roce 2014, a mohlo by se tak zdát, že vše zůstává při starém a není třeba se touto problematikou dále zabývat. Nicméně toto může být opravdu jen zdání.

Je to právě ustanovení § 56 ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2014, jehož se týkaly diskuse zmíněné na počátku tohoto článku a k jehož výkladu vydalo GŘŘ již zmíněnou v současnosti platnou informaci²⁰, jelikož jeho znění samo o sobě neumožňuje jednoznačný výklad. Dle této informace se např. za pozemek považuje jednotlivá parcela (pozemek geometricky a polohově určený a zobrazený v katastru nemovitostí a označený takto samostatným parcelním číslem). Převod pozemku v tomto pojetí je pak osvobozen od DPH za předpokladu, že na něm současně:

- (i) není stavba spojená se zemí pevným základem (bez ohledu na vlastnictví),
- (ii) není inženýrská síť (bez ohledu na vlastnictví) a

- (iii) nemůže být podle platného a účinného stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba.

Převod pozemku pak může být osvobozen od DPH i v případě, že některá z uvedených podmínek není splněna, a to za předpokladu, že na něm stojí stavba (včetně inženýrské sítě a bez ohledu na vlastnictví) splňující podmínky pro osvobození podle § 56 odst. 3 ZDPH (uplynutí 5 let od kolaudačního souhlasu či započetí prvního užívání, resp. 3 let u staveb nabytých do konce roku 2012). V případě, že je na pozemku (parcele) více staveb, je dle této informace pro účely uplatnění osvobození rozhodující stavba, která byla na předmětné parcele umístěna nejdříve (tedy bez ohledu na to, zda má tato stavba v dané transakci určující význam).

Zda dojde ke změně výše popsaného výkladu, zjistíme až v okamžiku zveřejnění připravované informace GŘŘ. Podle informací dostupných v době přípravy tohoto článku však změny výkladu ustanovení § 56 mohou být významné. Zřejmě se do nich promítne koncept „funkčního celku“²¹ a princip hlavního a vedlejšího plnění.

Za pozemek, na kterém je či není zřízena stavba (inženýrská síť), tak již nemusí být považována jednotlivá parcela (na které se tato stavba nachází), ale celý pozemek tvořící „funkční celek“, který bude zahrnovat i sousední pozemky (parcely). Tyto pozemky (parcely) by zpravidla měly tvořit souvislý celek bez přerušení, a může se jednat jak o pozemky (parcely) nezastavěné, tak o pozemky (parcely) s dalšími (vedlejšími) stavbami. Tento soubor parcel pak může být považován za jeden jediný zastavěný pozemek a režim DPH při jeho převodu se bude řídit stavbou, která bude hlavním a určujícím prvkem celé transakce (např. rodinný dům stojící na tomto pozemku).

Zda stavba zřízená na daném pozemku bude mít vliv na osvobození či zdanění převodu tohoto pozemku, by pak mělo záviset na skutečnosti, zda je tato stavba cílem sledovaným smluvními stranami v dané transakci. Za nezastavěný pozemek by mohlo být možné považovat i pozemek, na němž jsou umístěny drobné stavby, které při dodání pozemku nemají určující význam (např. lavička, plot či přípojka elektřiny umožňující sekání trávy na pozemku – louce). Tyto stavby by pak ale také neměly umožnit ani osvobození dle § 56 odst. 3 ZDPH (tedy uplatnění osvobození od DPH při převodu pozemku

¹⁷ § 4b odst. 3 ZDPH.

¹⁸ Již zmíněný zákon č. 360/2014 Sb.

¹⁹ Konkrétně byla odsunuta účinnost novelizovaného ustanovení § 56 ZDPH, v němž je upraveno osvobození od DPH při dodání nemovitých věcí, a dále ustanovení § 56a, který upravuje osvobození od DPH u nájmu nemovité věci.

²⁰ Informace GŘŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 ust. § 56 a 56a zákona o dani z přidané hodnoty, č.j.: 58463/13/7001-21000-101206.

²¹ Který je definován v § 48 odst. 3 ZDPH a částečně popsán výše. S tímto konceptem pracuje ustanovení § 56 ZDPH ve znění, které bude účinné od 1. 1. 2016.

v návaznosti na splnění časového testu pro osvobození u stavby, která se na pozemku nachází).

Na inženýrskou síť ve vlastnictví jiné osoby, než je osoba převádějící pozemek, by nemělo být hleděno vůbec. Taková síť by tedy neměla bránit osvobození převodu pozemku dle § 56 odst. 2 ZDPH (tedy jako nezastavěného pozemku), ovšem opět by neměla ani umožnit osvobození dle § 56 odst. 3 ZDPH.

U inženýrské sítě ve vlastnictví stejné osoby by pak osvobození dle časového testu mělo přicházet v úvahu pouze za předpokladu, že k obchodu dochází s cílem převést tuto inženýrskou síť a že hlavním cílem není pozemek samotný.

Jak již bylo uvedeno výše, zda a k jakým konkrétním změnám ve výkladu GŘR nakonec skutečně dojde, se dozvíme, až bude očekávaná informace GŘR zveřejněna.

Zajímavostí v ní bude jistě více než jen ty uvedené výše. Do doby, než ke zveřejnění informace dojde, je nadále v platnosti informace stávající. Zatím je tak stále možné dovolávat se výkladu uvedeného v ní.

3 Osvobozený nájem nemovitých věcí a obrat pro účely DPH

Od 1. 1. 2015 se do obratu pro účely DPH opět zahrnují úplaty za nájem vybraných nemovitých věcí, a to za předpokladu, že tento nájem není jen doplňkovou činností daňového subjektu uskutečňovanou pouze příležitostně.²² Podle přechodných ustanovení²³ se do obratu za kalendářní měsíce roku 2014 nebudou započítávat údaje za nájem nemovitých věcí podle § 56a ZDPH, ovšem za kalendářní měsíce roku 2015 (počínaje lednem 2015) se již započítávají budou.

²² § 4a ZDPH a § 56a ZDPH.

²³ Čl. II zákona č. 360/2014 Sb.



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2014 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2015

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR. Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Náznorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k dani z příjmů.

Cena publikace 440 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím [dlouhodobé objednávky](#). V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Pro rok 2015 garantujeme cenu 440 Kč vč. DPH. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

Věrnostní programy a DPH – navrhované změny Směrnice o DPH

Ing. Aleš Krempa
Senior Manager
KPMG Česká republika, s.r.o.,
daňový poradce č. 3985

Ing. Veronika Jašová
Associate Manager
KPMG Česká republika, s.r.o.,
daňová poradkyně č. 4723



Na úrovni Evropské unie (EU) se již delší dobu diskutuje změna pravidel pro uplatnění DPH při prodeji poukázek (voucherů). V rámci EU není v této oblasti jednotný přístup. Obchod s poukázkami se přitom v rámci EU pohybuje v nezanedbatelných částkách. Celková hodnota poukázek na evropském trhu byla pro rok 2008 odhadována na 52 mld. EUR. Skoro 70 % pak bylo tvořeno předplacenými telefonními kartami. Návrh novely Směrnice o DPH¹ si klade za cíl nastavit jednotná pravidla pro odvod DPH při obchodování s poukázkami. Cílem je snaha eliminovat dvojí zdanění či naopak nezdanění těchto transakcí.

První veřejné konzultace k této problematice byly zahájeny již v roce 2006. Evropská komise předložila první návrh novely Směrnice o DPH v květnu 2012.² Návrh byl dále připomínkován Evropským parlamentem³ a Radou Evropské unie.⁴ V září 2014 se k návrhu novely Směrnice o DPH vyjádřila i Confédération Fiscale Européenne⁵ (dále jen „CFE“), federace sdružující daňové poradce v rámci EU. Původním záměrem bylo novelizovat Směrnici o DPH již od 1. 1. 2015. Návrh je ale stále diskutován na půdě Rady EU. Je zřejmé, že původní návrh dozná podstatných změn. Termín implementace je tak zatím v nedohlednu.

V Bulletinu KDP ČR 2/2014 jsme se věnovali stávajícím pravidlům DPH u věrnostních programů a poukázek.

V následujícím textu shrnujeme základní principy navrhovaných změn tak, jak byly představeny Evropskou komisí. Zároveň uvádíme připomínky dalších orgánů EU a CFE.

1 Navrhované změny

Návrh Evropské komise se zaměřuje především na tři oblasti:

- (i) definice různých typů poukázek a určení pravidel pro vypořádání DPH u transakcí s poukázkami;
- (ii) pravidla pro vypořádání DPH při prodeji poukázek v rámci distribučního řetězce; a
- (iii) vymezení hranice mezi poukázkou a platebním prostředkem.

2 Definice poukázky

Dle návrhu Evropské komise se poukázkou rozumí nástroj, který dává držiteli právo na dodání zboží či poskytnutí služby nebo právo získat slevu či rabat. Výstavce poukázky přebírá povinnost dodat zboží, poskytnout službu nebo poskytnout slevu či rabat v případě využití práva vtěleného do poukázky.

Návrh rozlišuje tři kategorie poukázek – jednoúčelovou poukázku, víceúčelovou poukázku a slevovou poukázku. Tyto kategorie se liší především v okamžiku vzniku povinnosti vypořádat DPH.

¹ Směrnice Rady 2006/112/ES.

² Viz <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0206:FIN:EN:PDF>.

³ Viz <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A7-2013-0058+0+DOC+PDF+V0//EN>.

⁴ Viz <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=EN&f=ST%20208268%202014%20INIT>.

⁵ Viz <http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/CFE%20Opinion%20Statement%20FC%2014-2014%20on%20the%20VAT%20treatment%20of%20vouchers.pdf>

3 Jednoúčelová poukázka

U jednoúčelových poukázek je budoucí plnění jasně definováno. Dle návrhu Evropské komise musí být k okamžiku vystavení poukázky znám dodavatel plnění, místo plnění a sazba plnění. Prodej poukázky a její následné uplatnění je považováno za jedno plnění pro účely DPH. **Povinnost vypořádat DPH vzniká okamžikem prodeje poukázky, resp. přijetím související úplaty.** Následné uplatnění poukázky již není pro účely DPH relevantní. Jako příklad lze uvést poukázku na nákup jakéhokoliv elektrospotřebiče v síti prodejen určitého prodejce v rámci ČR, poukázku na večeři ve vybrané restauraci.

Ohledně vymezení jednoúčelové poukázky nepanuje na úrovni EU shoda. Rada EU nepovažuje za nutné znát v okamžiku vystavení poukázky poskytovatele daného plnění. CFE zase poukazuje, že vymezení jednoúčelové poukázky dle Evropské komise je širší než vymezení

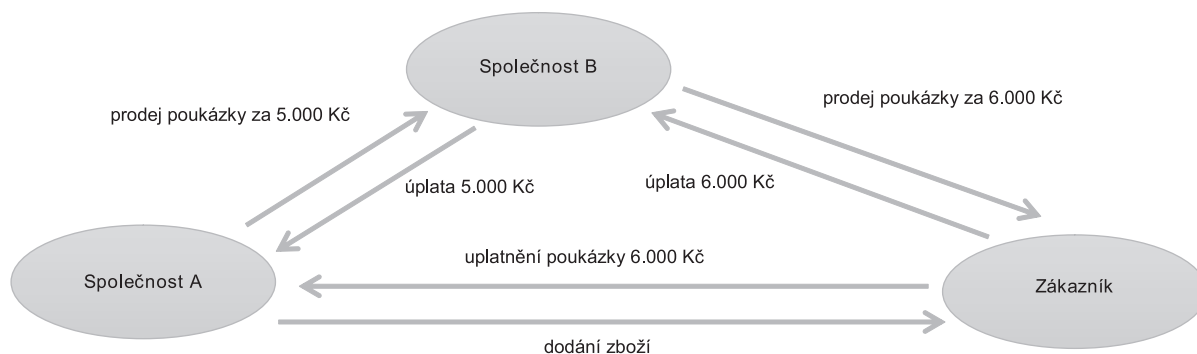
Soudním dvorem Evropské unie (dále jen „SDEU“). Dle rozsudku SDEU C-419/02 BUPA Hospitals Ltd. nelze za přesné vymezení považovat druhové určení zboží. Vymezení budoucího plnění pouze sazbou DPH by tak nebylo dostačující. Není zřejmé, zda „širší“ vymezení jednoúčelové poukázky bylo záměrem Evropské komise či nikoliv. Definice jednoúčelové poukázky by tak měla být ještě dále analyzována.

Evropská komise se dále vyjadřuje k DPH režimu přeprodeje poukázek v rámci distribučního řetězce. V daných schématech předpokládá, že distributor vždy bude jednat vlastním jménem a na vlastní účet. Každý prodej poukázky tak bude považován za samostatné dodání zboží či poskytnutí služby, ke kterému/které se poukázka vztahuje. Povinnost vypořádat DPH vznikne na každém stupni distribučního řetězce. Základem daně bude úplata obdržená prodávajícím (distributorem) snížená o příslušnou DPH.

příklad č. 1

Prodej jednoúčelové poukázky v rámci distribučního řetězce

(Pro zjednodušení předpokládáme sazbu DPH 25 % – i pro následující příklady.)



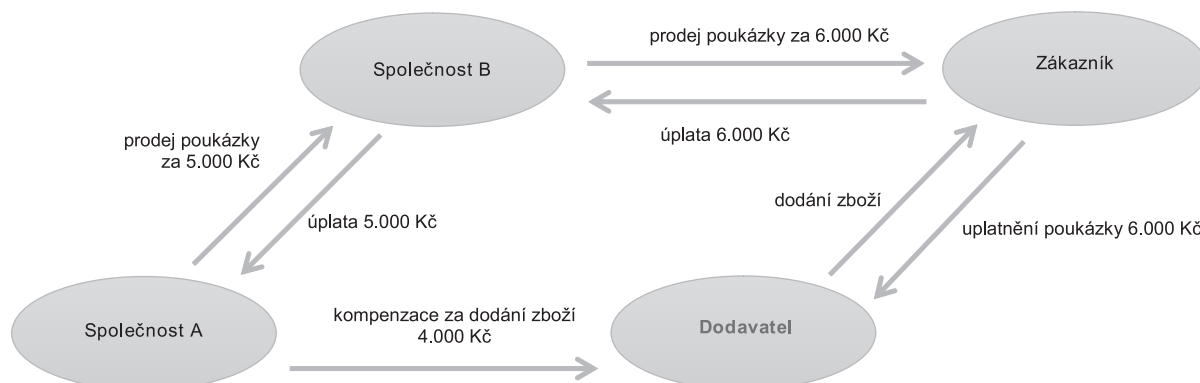
- Společnost A prodá poukázku na nákup kamery společnosti B za 5.000 Kč. Společnost A vykáže ke dni prodeje základ daně ve výši 4.000 Kč a DPH ve výši 1.000 Kč.
- Společnost B prodá poukázku za nákup kamery zákazníkovi za 6.000 Kč. Společnost B vykáže ke dni prodeje základ daně ve výši 4.800 Kč a DPH ve výši 1.200 Kč.
- Zákazník uplatní poukázku u společnosti A a pořídí si kameru za 6.000 Kč – **uplatnění poukázky není předmětem DPH.**

Může nastat i situace, kdy bude výstavce poukázky odlišný od osoby, která dané plnění nakonec poskytne. V takové situaci bude většinou mezi výstavcem poukázky a poskytovatelem plnění dohodnuta určitá kompenzace za dodané zboží či službu. Dle návrhu Evropské komise by

tato kompenzace nebyla v případě jednoúčelové poukázky předmětem daně. Výstavci poukázky by byl však garantován nárok na odpočet DPH z plnění souvisejících s prodejem poukázky.

příklad č. 2

Prodej jednoúčelové poukázky – osoba výstavce je odlišná od poskytovatele plnění



- Společnost A prodá poukázku na nákup kamery společnosti B za 5.000 Kč. Společnost A vykáže ke dni prodeje základ daně ve výši 4.000 Kč a DPH ve výši 1.000 Kč.
- Společnost B prodá poukázku za nákup kamery zákazníkovi za 6.000 Kč. Společnost B vykáže ke dni prodeje základ daně ve výši 4.800 Kč a DPH ve výši 1.200 Kč.
- Zákazník uplatní poukázku u společnosti A a pořídí si kameru za 6.000 Kč – **uplatnění poukázky není předmětem DPH**.
- Společnost A (výstavce poukázky) poskytne dodavateli kompenzaci za dodání kamery ve výši 4.000 Kč – **transakce není předmětem DPH**.

Režim DPH případné kompenzace komentuje Rada EU. Dle jejich připomínek by měla být přijatá kompenzace brána jako úplata za domnělé dodání zboží či poskytnutí služby výstavci voucheru. Z přijaté úplaty by tak měla být odvedena DPH.

Je zřejmé, že dodavatel uskuteční v daném případě dodání zboží, za což mu náleží úplata (kompenzace) od výstavce voucheru. Jsou tak naplněny základní atributy definice předmětu daně a dodavatel by měl z přijaté úplaty odvést DPH. Dle stávajícího přístupu by byla kompenzace považována za úplatu od třetí strany – dodavatel odvede DPH z přijaté úplaty, zákazník a ani výstavce DPH nebudou mít nárok na odpočet DPH (zákazník neposkytl úplatu za dodané zboží, výstavce voucheru není příjemcem plnění). Zakotvení právní fikce, kdy by kompenzace byla brána jako úplata za domnělé dodání zboží dodavatelem výstavci voucheru a výstavci by byl garantován nárok na odpočet DPH, by vedlo k zachování neutrality DPH.

Návrh se zároveň nevyjadřuje k situaci, pokud by k uplatnění poukázky nedošlo. Standardně by plátce měl opravit základ daně a výši daně. Subjekty zapojené v distribučním řetězci však nemusí informaci o neuplatnění poukázek získat.

4 Víceúčelová poukázka

Víceúčelová poukázka ztělesňuje právo na dodání zboží či poskytnutí služby, kdy budoucí plnění není k okamžiku vystavení poukázky dostatečně definováno – není znám poskytovatel plnění, sazba plnění nebo místo plnění (nejedná se o jednoúčelovou poukázku). Jako příklad lze uvést poukázku na ubytování v mezinárodním hotelovém řetězci, kterou lze uplatnit v jakémkoliv členském státě, či poukázku na nákup zboží z veškerého sortimentu supermarketu.

Pro odvod DPH je v případě víceúčelové poukázky stěžejní až okamžik uplatnění poukázky, tedy okamžik, kdy bude plnění jednoznačně definováno. Tento přístup se ztotožňuje se závěry judikatury SDEU⁶ a i v rámci EU a CFE panuje na tomto přístupu shoda. Základem daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby by měla být nominální hodnota poukázky nebo její část při částečném uplatnění poukázky.

Při prodeji víceúčelové poukázky v rámci distribučního řetězce může být poukázka prodávána mezi jednotlivými subjekty za ceny nižší než nominální. Dle návrhu Evropské komise by pak rozdíl mezi nákupní cenou a nominální cenou poukázky měl představovat úplatu za distribuční

⁶ Např. C-419/02 BUPA Hospitals Ltd.

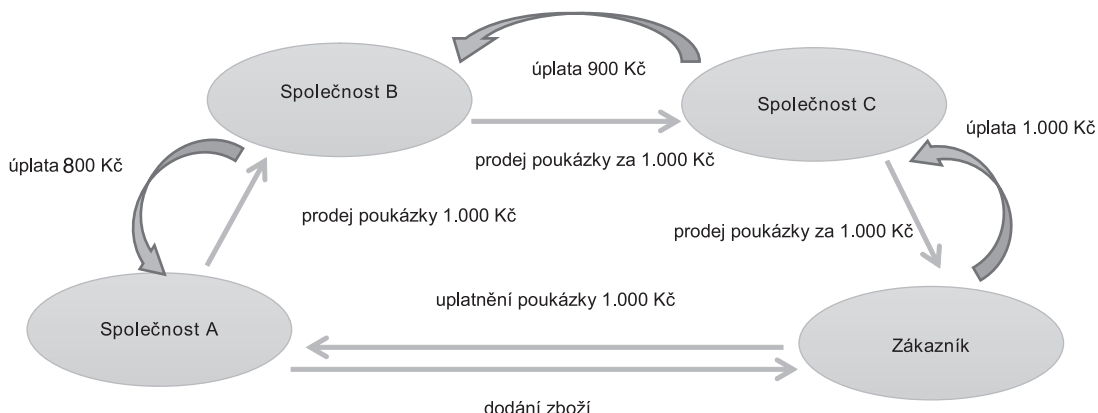
službu, kterou poskytuje kupující poukázky prodávajícímu poukázky.

Distributorská služba by pak zřejmě podléhala základní sazbě DPH bez ohledu na druh dodávaného zboží či typ

poskytované služby. Návrh se zároveň nevyjadřuje k DPH režimu distributorských služeb, pokud je poukázka navázána na osvobozené plnění.

příklad č. 3

Prodej víceúčelové poukázky v distribučním řetězci



- Společnost A vystaví víceúčelovou poukázku v nominální hodnotě 1.000 Kč na odběr svého zboží a prodá ho společnosti B za 800 Kč, která zprostředkuje jeho další prodej – společnost B vystaví společnosti A daňový doklad za distributorské služby ve výši 200 Kč vč. DPH.
- Společnost B prodá poukázku společnosti C k dalšímu zprostředkování za 900 Kč – společnost C vystaví společnosti B daňový doklad za distributorské služby ve výši 100 Kč vč. DPH.
- Společnost C prodá poukázku zákazníkovi a obdrží úplatu 1.000 Kč – transakce není předmětem DPH.
- Zákazník využije poukázku přímo u společnosti A. Společnost A deklaruje DPH na výstupu dle typu plnění, celková částka plnění 1.000 Kč vč. DPH.

Rada EU vyjádřila souhlas s konceptem distribučních služeb. Základ daně (základ daně vč. DPH) by však měl být dle jejího názoru stanoven jako rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou poukázky u každého distributora samostatně (tzn. ve výši prodejní marže).

S tímto přístupem souhlasí i CFE. Upozorňuje však, že z komerčního hlediska nemusí být odkrytí výše marže distributory akceptováno. CFE dále uvádí, že přístup navrhovaný Evropskou komisí, tj. stanovení základu daně distributorské služby jako rozdílu mezi nominální hodnotou poukázky a úplatou provedenou samotným distributorem, je proti základním pravidlům DPH – distributor nezískává od prodejce poukázky žádnou úplatu. Návrh dále předjímá, že distributor poskytuje propagační služby subjektu, od kterého poukázky zakoupil. Subjekty v řetězci však mohou nakupovat poukázky z důvodu vlastní propagace (prodej finálnímu zákazníkovi může být i se zápornou marží). V takové situaci je ke zvážení, kdo by měl zahrnout cenu hrazenou finálním zákazníkem při uplatnění poukázky do obrátu – zda výstavce poukázky či spíše distributor. CFE dále upozorňuje, že částka, kterou zákazník skutečně za poukázku zaplatí, se může lišit od

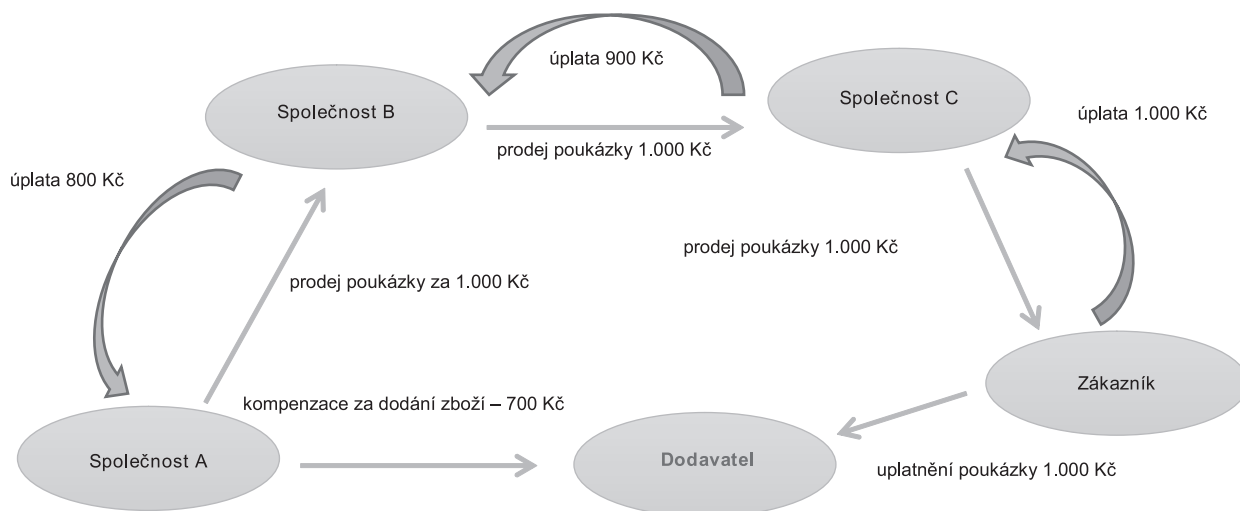
nominální hodnoty poukázky a nemusí být dopředu známa – distributor může z důvodů vlastní propagace prodat poukázku zákazníkovi se slevou (kombinace víceúčelové a slevové poukázky). Získat informaci o částce, za kterou byla poukázka nakonec prodána, může být složité či nemožné. Zároveň však nelze stanovit nominální hodnotu jako odhad budoucí ceny – chyběla by provázanost s úplatou obdrženou od zákazníka.

Situace může být ještě zkomplikována, pokud je osoba výstavce poukázky odlišná od osoby, která je povinna k plnění v případě uplatnění poukázky. Mezi výstavcem poukázky a dodavatelem zboží/služby pak většinou probíhá určitá kompenzace za dodané zboží/poskytnuté služby. Kompenzace nemusí vždy odpovídat hodnotě poukázky, resp. částce, kterou zákazník za poukázku zaplatil.

Dle návrhu Evropské komise není kompenzace mezi výstavcem poukázky a poskytovatelem plnění předmětem daně. Poskytovatel plnění by měl vždy odvést DPH z nominální hodnoty poukázky. Případný rozdíl mezi kompenzací a hodnotou plnění (nominální hodnotou poukázky) návrh Evropské komise překvapivě neřeší.

příklad č. 4

Prodej víceúčelové poukázky – osoba výstavce je odlišná od poskytovatele plnění



- Daňový režim dodání bude až po prodej poukázky společností C zákazníkovi stejný jako v Příkladu č. 3.
- Zákazník uplatní poukázku u dodavatele a nakoupí zboží za 1.000 Kč – dodavatel deklaruje DPH na výstupu dle typu plnění, celková částka plnění je 1.000 Kč vč. DPH.
- Společnost A (výstavce poukázky) poskytne dodavateli kompenzaci za dodání zboží ve výši 700 Kč – transakce není předmětem DPH.

K rozdílu mezi kompenzací a hodnotou plnění (nominální hodnotou poukázky) se vyjadřuje až Rada EU, která navrhuje, aby byl rozdíl promítnut u dodavatele jako snížení základu daně v režimu self-billing. Pokud by k úpravě nedošlo, byla by porušena základní DPH pravidla (základ daně = obdržená úplata).

Federace CFE dále zmiňuje, že návrh by měl specifikovat datum uskutečnění distribuční služby pro správnou deklaraci tohoto plnění. Návrh dále nepočítá se zapojením osoby nepovinné k dani do distribučního řetězce. Další nediskutovanou variantou je situace, pokud by finální plnění bylo osvobozené bez nároku na odpočet DPH nebo by nedošlo k uplatnění poukázky, zda by tyto situace měly dopad na deklaraci distributorských služeb či ovlivnily uplatněný nárok na odpočet DPH.

5 Slevová poukázka

Slevová poukázka v sobě ztělesňuje nárok na poskytnutí slevy nebo rabatu při dodání zboží nebo poskytnutí služby. Pokud je výstavce poukázky totožný se subjektem, u kterého lze poukázku uplatnit, postupuje se dle základních pravidel DPH – při poskytnutí plnění je základ daně snížen o poskytnutou slevu.

Problematické může být určení DPH režimu v případě, kdy je subjekt, u kterého dojde k plnění a tím i k využití slevy, odlišný od výstavce poukázky. Výstavce poukázky je pak často povinen poskytnout subjektu, u kterého je poukázka uplatněna, určitou kompenzaci. Dle dosavadní judikatury SDEU⁷ může výstavce poukázky snížit základ daně dodávaného zboží o poskytnutou kompenzaci. Následující subjekt v distribučním řetězci není oprávněn opravovat uplatněný nárok na odpočet DPH. Daňová neutralita je pak zachována tím, že subjekt, u kterého je poukázka uplatněna, zahrne přijatou kompenzaci do základu daně dodávaného zboží či služby jako úplatu od třetí strany. Tento přístup je i v souladu s českou praxí.⁸

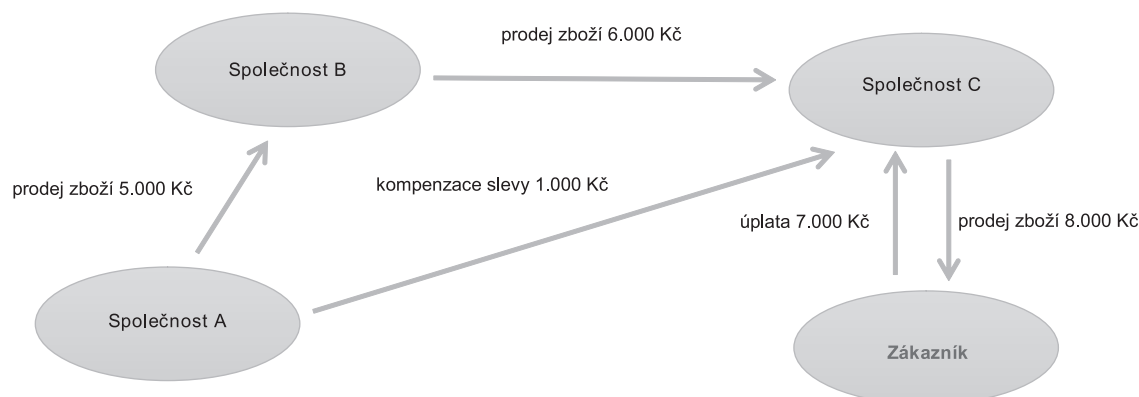
Evropská komise poukazuje na nekonzistentnost ve vykazování DPH při dodatečných úpravách, především v oblasti účetnictví a vystavování daňových dokladů. Není zároveň řešena situace, kdy je slevová poukázka uplatněna v členském státě odlišném od členského státu výstavce poukázky. Návrh Evropské komise počítá s tím, že aby se zamezilo sérii úprav, bude kompenzace mezi výstavcem poukázky a poskytovatelem daného plnění považována za separátní plnění – poskytnutí dodavatelské služby. Takový postup zajistí, že se základ DPH a DPH na faktuře vystavené dodavatelem plnění bude rovnat částce uhrazené konečným zákazníkem.

⁷ C-317/94 Elida Gibbs Ltd, C-427/98 Komise vs. Německo a C-398/99 Yorkshire Co-operatives.

⁸ Koordinační výbory č. 340/14.09.11 Nepřímé bonusy a č. 350/14.12.2011 Bonusy poskytnuté finálním zákazníkům.

příklad č. 5

Uplatnění slevové poukázky – osoba výstavce je odlišná od poskytovatele plnění



- Společnost A (výrobce) prodá zboží společnosti B (velkoobchod) za 5.000 Kč. Společnost A vykáže ke dni prodeje základ daně ve výši 4.000 Kč a DPH ve výši 1.000 Kč.
- Společnost B prodá zboží společnosti C za 6.000 Kč. Společnost B vykáže ke dni prodeje základ daně ve výši 4.800 Kč a DPH ve výši 1.200 Kč.
- Společnost C prodá zboží zákazníkovi za 8.000 Kč. Zákazník zároveň uplatní slevovou poukázku na 1.000 Kč (částka hrazená zákazníkem je 7.000 Kč). Společnost A kompenzuje společnosti C poskytnutou slevu v plné výši. Společnost D vykáže prodej zboží jako základ daně ve výši 5.600 Kč a DPH ve výši 1.400 Kč.
- Kompenzace slevy společnosti C představuje odměnu za dodavatelské služby poskytnuté společnosti A. Společnost C vykáže základ daně ve výši 800 Kč a DPH ve výši 200 Kč.

Dle Rady EU není vyřešení otázek a nejasností okolo slevových poukázek prioritou novely Směrnice o DPH. Hlavním cílem by mělo být vhodné nastavení pravidel u jednoúčelových a víceúčelových poukázek.

Svoje připomínky vyslovila CFE především k pravidlům u přeshraničního uplatňování slevových poukázek. Pokud bude kompenzace slevy považována za dodavatelskou službu namísto úplaty za dodané zboží od třetí strany, dojde ke snížení odvodu DPH ve státě rezidence zákazníka. Nové nastavení by tak odporovalo principu zdanění v místě spotřeby. Další komplikace mohou nastat v případě poukázek, které bude možné uplatnit ve více členských státech nebo v členských státech a v třetích zemích. Výstavce voucheru nebude schopný stanovit fixní výši odměny pro všechny dodavatele. Bude muset sledovat, v jakém státě dodavatel sídlí. V případě slevových poukázek CFE upřednostňuje zachování stávajících pravidel.

Obdobně jako v případě víceúčelových poukázek, dodavatelská služba poskytnutá dodavatelem plnění výstavci poukázky bude zřejmě podléhat základní sazbě DPH, a to bez ohledu na sazební zařazení dodávaného plnění či jeho osvobození. Tento přístup bude odlišný od současné praxe, kdy poskytnutá kompenzace kopíruje jako úplata od třetí strany DPH režim dodávaného plnění.

6 Poukázka vs. platební prostředek

Z důvodu odlišného DPH režimu je nutné rozlišovat mezi poukázkou a platebním prostředkem. Tato hranice není vždy zcela jasná. Čerpání poukázky oproti obdržení zboží nebo služby není platba, ale spíše výkon práva následujícího po platbě, ke které došlo, když byla poukázka vydána nebo změnila držitele. Na druhé straně, pokud je předplacený nebo vložený kredit použit k úhradě nákladů za zboží nebo službu, veškeré nároky na takové zboží nebo službu vznikají pouze po provedení úhrady. Poukázky by vždy měly vést k dodání zboží nebo poskytnutí služby a jsou často vydávány z propagačních důvodů. Tyto vlastnosti spolu s nárokem na obdržení zboží nebo služby hrají roli při rozlišení poukázek a obecnějších platebních prostředků. Platební prostředky nelze ztotožňovat s poukázkami. Návrh novely Směrnice o DPH platební prostředky z definice poukázek specificky vylučuje.

7 Závěr

Snaha harmonizovat pravidla při obchodech s poukázkami je jistě vítanou iniciativou Evropské komise. Z četných připomínek lze dovozovat, že znění novely Směrnice o DPH v oblasti poukázek dozná ještě podstatných změn.

Obecně lze souhlasit s vymezením jednoúčelových a víceúčelových poukázek, které vychází ze závěrů dosavadní judikatury SDEU. Jak je i patrné z připomínek orgánů EU a CFE, problematické je především nastavení pravidel pro vypořádání DPH v rámci distribučních řetězců. Jedná se především o situace, kdy je osoba výstavce poukázky

odlišná od dodavatele zboží nebo služby, a mezi subjekty dochází ke kompenzací.

Nová pravidla si kladou za cíl být jednoduchá, lehce aplikovatelná a použitelná pro všechny možné typy transakcí a nastavení distribučních řetězců. S ohledem na stále se vyvíjející trh s poukázkami to nebude lehký úkol.

Několik dalších poznámek k možnosti správce daně neuznat nárok na odpočet DPH v případě daňového úniku aneb Jak to vidí NSS?

Mgr. Ing. Petr Toman
daňový poradce č. 3466,
KPMG Česká republika, s.r.o.

Mgr. Eva Doložilková, LL.M.
KPMG Legal s.r.o., advokátní kancelář

1 Stručné shrnutí závěrů judikatury SDEU k uplatnění nároku na odpočet

Záměrem tohoto článku je volně navázat na článek publikovaný v Bulletinu KDP č. 3/2014, jehož účelem bylo poskytnout interpretaci rozsudků Soudního dvora EU (SDEU) ohledně možnosti správců daně odejmout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) v situaci, kdy je transakce zasažena podvodným jednáním na této dani. Jednalo se zejména o rozsudky SDEU Optigen¹, Kittel²,

kteří tvoří „první vlnu“ judikatury SDEU na dané téma z roku 2006. Při interpretaci závěrů těchto rozhodnutí SDEU byla ve zmíněném článku jako inspirační zdroj využita rozhodnutí britského Odvolacího soudu, a to konkrétně rozhodnutí ve věci Blue Sphere Global Limited a Mobilx Limited³. Předchozí článek se dále zabýval také „druhou vlnou“ rozhodnutí SDEU na téma odepření nároku na odpočet v případě zasažení podvodem, která byla v roce 2012 odstartována rozsudkem Mahagében a Péter Dávid⁴, na který pak v rychlém sledu navázaly zejm. rozsudky Gábor Tóth⁵, Bonik EOOD⁶, Evita K EOOD⁷, nebo Maks Pen⁸.



¹ Rozsudek SDEU ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

² Rozsudek SDEU ve věci C-439/04.

³ Rozsudek Odvolacího soudu je dostupný na <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2010/517.html>.

⁴ Rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11.

⁵ Rozsudek SDEU ve věci C-324/11.

Závěry plynoucí z uvedené judikatury SDEU lze stručně shrnout do následujících bodů:

- Každé plnění je třeba posuzovat samostatně a taková plnění, která nejsou sama zasažena podvodem s DPH, je třeba považovat za dodání zboží/poskytnutí služby, resp. za uskutečňování ekonomické činnosti.
- Nárok na odpočet DPH může být odňat pouze, pokud plátce věděl nebo měl/musel vědět o spojení jeho transakcí s podvodem.
- Důkazní břemeno ohledně existence tohoto subjektivního vztahu plátce k existenci podvodu (na základě objektivních okolností) leží na správci daně. Správce daně by měl být schopen mezi těmito situacemi v jednotlivých případech rozlišovat.
- Z hlediska posouzení, zda plátce o zapojení do podvodné transakce věděl nebo vědět měl/musel, není otázka prověřování dodavatelů stěžejní.
- Samotná povinnost plátce prověřovat dodavatele přitom není dána automaticky a nastupuje až v situaci, kdy existují konkrétní indikace nesrovnalostí nebo podvodů. Rozsah a způsob případného prověřování by měl odpovídat okolnostem transakce, které potřebu prověření vyvolaly.
- Pokud nejsou dány indicie o existenci nesrovnalostí nebo podvodu, pak daňové orgány nemohou vyžadovat, aby osoba povinná k dani „ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uve-
dené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“.
- Prověřování osob povinných k dani z hlediska kontroly řádného plnění daňových povinností a prevence daňových úniků je základní povinností daňové správy.
- V praxi se ukazuje, že rozpoznání okolností, které by mohly indikovat spojení transakcí s podvodem, vyžaduje určitou míru informovanosti plátců daně ze strany daňové správy přinejmenším o tom, jaké konkrétní aspekty transakcí by měly být sledovány.

Účelem nyní předkládaného článku je poměřit k těmto závěrům judikaturu českou, a to především judikaturu samotného Nejvyššího správního soudu (NSS), jehož úkolem je sjednocovat judikaturu správních soudů.

2 Jak se k judikatuře SDEU postavila judikatura českých soudů

2.1 Úvod

K rozsudkům první vlny judikatury SDEU (zejm. rozsudek Optigen) začal NSS ve svých rozhodnutích referovat od poloviny roku 2007. Nejprve šlo jen o okrajové reference, jejichž cílem spíše bylo ukázat, že závěry SDEU lze vztáhnout i na aplikaci původního zákona o DPH (č. 582/1992 Sb.) za zdaňovací období, která předcházela vstupu České republiky do EU.⁹ Již v následujícím roce se však NSS začal zabývat judikaturou SDEU ve větším detailu, a to nejednou i na základě námitek vznesených v řízení samotným daňovým subjektem.

V judikatuře NSS, reflektující první vlnu rozsudků SDEU, lze v následujících letech vysledovat jednak sérii případů řetězových obchodů se zlatem, ale zároveň i řadu individuálních případů narážejících na problematiku podvodů na DPH. Paralelně pak stojí linie rozsudků týkající se uplatnění osvobození při dodání zboží/poskytnutí služby do jiného členského státu; tuto linii judikatury však ponecháváme stranou, neboť tyto případy dle našeho názoru vyžadují odlišný přístup, který je patrný z rozsudku SDEU C-409/04 Teleos a další.

Podstatné nicméně je, jak konkrétně NSS interpretoval a případně i aplikoval závěry SDEU z první vlny judikatury. V prvé řadě se zaměříme na interpretaci základní podmínky pro odejmutí nároku na odpočet. Nerozlučně je však třeba zkoumat otázku důkazního břemene, a to zejména s ohledem na interakci judikatury SDEU s pravidly rozložení důkazního břemene v (českém) daňovém řízení.

2.2 Vymezení důvodu pro ztrátu nároku na odpočet

2.2.1 Vývoj judikatury NSS

Jedním z prvních rozhodnutí, v nichž se NSS podrobněji zaobíral výkladem oné první vlny judikatury SDEU byl případ „Ondřejovická strojírna“ (rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100). V případě Ondřejovické strojírný jednatelka dodavatele daňového subjektu popřela, že by prováděla jakoukoli činnost vč. zkoumaných dodávek, naopak subdodavatelé uvedli, že obdrželi požadavek

⁶ Rozsudek SDEU ve věci C-285/11.

⁷ Rozsudek SDEU ve věci C-78/12.

⁸ Rozsudek SDEU ve věci C-18/13.

⁹ Jde zejména o rozsudek ze dne 27. 7. 2007 čj. 5 Afs 129/2006-142, rozsudek ze dne 27. 9. 2007 čj. 8 Afs 94/2006-83, nebo rozsudek ze dne 9. 10. 2007, čj. 9 Afs 81/2007-60. Nicméně např. v rozsudku čj. 8 Afs 94/2006-83 „Matrik“ šel NSS tak daleko, že konstatoval, že transakci, kterou v daném případě posuzoval, nebylo možno vůbec považovat za zdanitelné plnění ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť „všechny skutečnosti nasvědčují tomu, že uvedená transakce byla součástí činnosti, kterou podnikání ve smyslu § 2 obchodního zákoníku nazvat nelze, neboť jejím jediným cílem není dosažení zisku zákonnými prostředky, ale naopak jejím jediným účelem je získání neoprávněného prospěchu z veřejných prostředků“. Jednalo se o uplatnění odpočtu u nákupu zboží, které předtím bylo dodáno v řetězci, v němž došlo k několikanásobnému nárůstu ceny, a které daný subjekt následně vyvezl do zahraničí. NSS si všímal především té skutečnosti, že řetězec transakcí se uskutečnil v jeden den, existenci zboží a jeho vývoz NSS nezpochybňoval.

předmětné dodávky fakturovat formálně na tohoto dodavatele. NSS ve svém rozsudku obsáhle citoval jak z rozsudku Optigen, tak i z jemu předcházejícího stanoviska Generálního advokáta Madura. Následně shrnul, že „*plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky uvedené směrnice, i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět*“. K posuzovanému případu NSS uvedl, že daňový subjekt nemohl s ohledem na skutkové okolnosti argumentovat, že o daňovém podvodu nevěděl a nemohl vědět, a nemohl se tedy dovolávat (první vlny) judikatury SDEU. Podstatou této judikatury je podle NSS „*ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nemohou být vědomy daňového podvodu a jednájí s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu*“. V této souvislosti pak NSS citoval výňatek z odst. 51 rozsudku Kittel, podle něhož „*subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu*“. NSS nicméně v této souvislosti nijak podrobněji nezkoumal kontext, v jakém tato úvaha SDEU vznikala.¹⁰

Pokud jde o sérii rozsudků NSS týkajících se řetězových obchodů se zlatem, pak lze interpretaci první vlny judikatury SDEU demonstrovat zejména na rozhodnutích PRIMOSSA.¹¹ V prvním z rozsudků týkajících se tohoto daňového subjektu „PRIMOSSA I“ (rozsudek ze dne 10. 1. 2008, čj. 9 Afs 67/2007-147) NSS vyložil první vlnu judikatury SDEU. Podle NSS lze nárok na odpočet DPH odmítnout v případě, kdy je „*s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno*“, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. V této souvislosti NSS uvedl, že „*pro podnikatele to znamená věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů*“.

V následujícím rozhodnutí týkajícím se téhož daňového subjektu „PRIMOSSA II“ (rozsudek ze dne 4. 12. 2008, čj. 9 Afs 41/2008-64) tuto interpretaci judikatury SDEU shrnul NSS tak, že „*pro podnikatele závěry Evropského soudního dvora neznamenají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně*“.

Již v následujícím rozsudku „PRIMOSSA III“ (rozsudek ze dne 22. 1. 2009, čj. 9 Afs 73/2008-162) pak NSS svůj dříve provedený výklad sám aplikoval, když potvrdil závěry nižšího soudu, že daňový subjekt „*nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, které by v daném případě nepochybně podvodné jednání odhalily*“. V této souvislosti NSS popsal v daném případě opakující se vzorce obchodování se zlatem, zcela konkrétně však neuvedl, jak konkrétně měl daňový subjekt tyto vzorce rozpoznat. Ve vztahu k dotčenému daňovému subjektu tak mohla být relevantní pouze ta skutečnost, že tytéž fyzické osoby provozovaly obchody se zlatem v pozici dodavatele daňového subjektu postupem času jménem několika společností, kdy ke změně na novou společnost došlo vždy následkem ztráty registrace k DPH původní společnosti.

Z výše uvedených citací rozsudků NSS interpretujících první vlnu judikatury SDEU lze učinit závěr, že NSS od počátku tíhnul k výkladu, podle kterého se skutečnost, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět o zapojení do daňového podvodu, bude posuzovat podle toho, zda zavedl určité, avšak dále nijak nespecifikované, „kontrolní mechanismy“. Tyto kontrolní mechanismy by se měly patrně týkat dodavatelů a jejich cílem by zřejmě mělo být zajištění toho, aby daňový subjekt nevstupoval do obchodních vztahů s takovými subjekty, jež jsou zapojeny do podvodu na DPH, nebo snad dokonce, u nichž takové zapojení hrozí. Konkrétní stanovení míry jistoty o zapojení určitého dodavatele do podvodného jednání z rozsudků NSS nevyplyvá.

Nicméně v této souvislosti lze poukázat na další z prvních rozsudků NSS v této oblasti, a to rozsudek „SOLITER“ (rozsudek ze dne 10. 4. 2008, čj. 2 Afs 35/2007-111)¹², který se rovněž týkal obchodování se zlatem. NSS v něm nejprve referoval k rozsudku PRIMOSSA I a následně konstatoval, že „*jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (byť tehdy třeba naprosto bez jakéhokoli zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani*“.

¹⁰ Bod 51 rozsudku Kittel byl přímou citací bodu 33 rozsudku C-384/04 Federation of Technological Industries, přičemž tento případ se netýkal uplatnění nároku na odpočet, ale existenci právního podkladu v právu EU k přijetí právní úpravy ve Velké Británii, která plátcům stanovila konkrétní sadu povinností ve vztahu k přijímaným plněním pod hrozbou vzniku solidární odpovědnosti za neuhrazenou daň. V podrobnostech viz předchozí článek publikovaný v Bulletinu KDP č. 3/2014.

¹¹ V této souvislosti lze uvést, že rozhodování NSS ohledně daňového subjektu PRIMOSSA mělo jakési dvě série. V první sérii rozhodoval devátý senát NSS, a to v průběhu let 2008 až 2010. Ve druhé sérii pak rozhodoval první senát NSS v letech 2012–2013.

¹² Obdobně i rozsudek z téhož data čj. 2 Afs 37/2007-97 ve věci téhož daňového subjektu.

z přidané hodnoty“. V této souvislosti pak NSS dále poukázal na to, že zvýšené riziko podvodů v rámci obchodování s určitou komoditou klade zvýšené nároky na subjekty s takovou komoditou obchodující „*stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty*“, přičemž posouzení bude záležet na okolnostech konkrétního případu.

Rozsudek SOLITER, přestože byl vydán již v roce 2008, do jisté míry předvídal spíše závěry druhé vlny judikatury SDEU. Povinnost zavést určité „kontrolní mechanismy“ totiž nestavěl tak plošně jako výše citovaná judikatura, ale zvýšenou opatrnost daňového subjektu vázal na, obecně řečeno, situace, kdy existuje zvýšené riziko podvodů. Zároveň je tento rozsudek významný v tom, že zdůraznil význam informování daňových subjektů o existenci rizika podvodů a o problematice těchto podvodů jako takových.

Zde citovaných úvah z rozsudku SOLITER se pak dovoloval daňový subjekt v rámci druhé série případů PRIMOSSA, o kterých NSS rozhodoval v letech 2012 a 2013, odkázat lze zejména např. na rozsudek ze dne 11. 7. 2013, čj. 1 Afs 59/2013-34 („PRIMOSSA 2013“¹³)¹⁴. NSS v těchto rozsudcích shrnul, že „*judikatury Soudního dvora ve vztahu k řešené otázce vyplývá, že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž*

osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.“¹⁵

V podstatě tak NSS potvrdil interpretaci první vlny judikatury SDEU v pojetí, v jakém ji představil již v prvních rozsudcích ve věcech PRIMOSSA (viz výše). V některých rozsudcích PRIMOSSA 2013 NSS zmínil i rozsudek druhé vlny judikatury SDEU Mahagében a Péter Dávid, nicméně nijak blíže se tímto rozsudkem nezabýval a zřejmě v daném kontextu řady obdobných rozhodnutí týkajících se stejného daňového subjektu v něm nespatořoval zásadní důvod pro odchýlení se od své dřívější interpretace.

Z výše uvedených citací rozsudků by se mohlo zdát, že NSS alespoň pro některé případy postavil téměř rovnítko mezi otázkou, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět o podvodném jednání, a otázkou zavedení „kontrolních mechanismů“. Tomu však nasvědčují spíše jen soudem použité formulace. Při zevrubném čtení předmětných rozhodnutí se nelze ubránit dojmu, že v daných případech spočívaly skutečné důvody, pro které NSS dospěl k závěru o oprávněnosti odejmutí nároku na odpočet, spíše v okolnostech, za kterých k transakcím se zlatem docházelo. Jak to uvedl NSS v rozsudcích PRIMOSSA 2013, „*způsob obchodování stěžovatelky ... vykazuje v rozsahu poskytnutého plnění natolik neodpovídající obecně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů (zejména způsob dodání zlata, vyplácení ceny a formální změny právní subjektivity dodavatelů)*...“¹⁶.

Pokud jde o ony „kontrolní mechanismy“ ve vztahu k dodavatelům, resp. jejich (potenciálnímu) zapojení do podvodného jednání, NSS dále své výše citované myšlenky v předmětných rozhodnutích nijak blíže nerozváděl. NSS neuvedl, jaké kontrolní mechanismy měl daňový subjekt přijmout, naopak NSS v tomto ohledu konstatoval, že toto není úlohou soudu. V této souvislosti NSS v podstatě opět referuje k okolnostem, za nichž dodávky probíhaly.¹⁷

Z odůvodnění rozsudků NSS se tedy zdá, že skutečné důvody pro odmítnutí nároku na odpočet spočívaly spíše v okolnostech, za jakých k uskutečňování plnění v daných případech docházelo (zejména předávání zlata v igelitových taškách, platby vysokých částek v hotovosti

¹³ Dále se jednalo o rozsudky ze dne 18. 7. 2012, čj. 1 Afs 13/2012-49, ze dne 29. 8. 2012, čj. 1 Afs 55/2012-37, ze dne 5. 9. 2012, čj. 1 Afs 58/2012-46, ze dne 4. 10. 2012, čj. 1 Afs 57/2012-45 a čj. 1 Afs 56/2012-42, ze dne 10. 10. 2012 čj. 1 Afs 37/2012-50, ze dne 30. 5. 2013, čj. 1 Afs 13/2013, ze dne 26. 6. 2013, čj. 1 Afs 39/2013-55, a ze dne 31. 7. 2013 čj. 1 Afs 58/2013-34.

¹⁴ V této souvislosti je třeba pro úplnost uvést, že dotčený daňový subjekt napadl rozsudky NSS ústavními stížnostmi, přičemž k dnešnímu dni byly všechny tyto ústavní stížnosti odmítnuty a dílčí závěry NSS, např. ohledně použití pojmu podvodu na DPH, Ústavní soud shledal jako ústavně konformní. Srov. z poslední doby např. usnesení sp. zn. IV. ÚS 4305/12 ze dne 29. 5. 2013, sp. zn. IV. ÚS 4307/12 ze dne 28. 5. 2013, nebo sp. zn. II. ÚS 2725/12 ze dne 7. 3. 2013.

¹⁵ Bod 58 rozsudku čj. 1 Afs 59/2013-34.

¹⁶ Bod 60 rozsudku čj. 1 Afs 59/2013-34.

¹⁷ V této souvislosti lze upozornit na nedávný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014 čj. 22 Afs 22/2012-247, podle něhož „*dospěje-li správce daně k závěru, že přijatá opatření byla nedostatečná, musí specifikovat také to, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jeho názoru měl daňový subjekt učinit a neučinil. Správní úvaha, která neobsahuje tyto závěry, nemůže být úvahou přezkoumatelnou.*“ Absence takového odůvodnění vedla v daném případě ke zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě a vrácení věci zpět k dalšímu řízení. Odvolací finanční ředitelství předmětný rozsudek Krajského soudu v Ostravě kasační stížností nenapadlo.

a v neposlední řadě absence písemné dokumentace k provedeným obchodům), než v tom, zda měl daňový subjekt zavedeny „kontrolní mechanismy“.

Ve vztahu k argumentaci rozsudkem SOLITER, a to konkrétně k požadavku, aby před odejmutím nároku na odpočet byl daňový subjekt s problematikou podvodů v daném odvětví v ČR „prokazatelně seznámen“, resp. aby byl na tyto problémy správcem daně upozorněn, se NSS v rozsudcích PRIMOSSA 2013 vyjádřil negativně. Podle NSS daňovým orgánům taková povinnost z žádného právního předpisu nevyplývá.

2.2.2 Poměření s druhou vlnou judikatury SDEU

V návaznosti na druhou vlnu judikatury SDEU se nabízí zamyšlení nad tím, zda interpretce NSS ve vztahu k podmínkám odejmutí nároku na odpočet z důvodu zapojení do plnění, které bylo nebo bude předmětem podvodu na DPH, odpovídá i závěrům této druhé vlny, která v podstatě onu první vlnu pouze doplnila na základě dotazů formulovaných zejm. s ohledem na praxi daňové správy v „nových“ členských státech EU.

Podle našeho názoru lze v tomto směru identifikovat dva aspekty, které nejsou v judikatuře NSS odkazující na první vlnu judikatury SDEU dostatečně reflektovány (pomíne-li otázku důkazního břemene, která je samostatně rozebrána dále). Oba aspekty se týkají způsobu určování subjektivního vztahu daňového subjektu k otázce existence podvodu a vzájemně spolu úzce souvisí.

V prvé řadě jde o to, zda odpověď na otázku subjektivního vztahu lze stavět na tom, zda daňový subjekt zavedl kontrolní mechanismy ve vztahu ke svým dodavatelům. Z druhé vlny judikatury SDEU vyplývá, že daňové subjekty nejsou v souvislosti s uplatňováním nároku na odpočet povinny prověřovat dodavatele, resp. jeho schopnost či připravenost poskytnout dohodnutý předmět plnění nebo to, zda dodavatel plní řádně své daňové povinnosti. Daňový subjekt by měl určitá prověření provést pouze v případě, že existují indicie o možných nesrovnalostech. V takovém případě má kontrolní opatření přizpůsobit konkrétním okolnostem a těmto indiciím.

V tomto ohledu se tedy zdá, že dosavadní interpretace NSS staví na poněkud jiném východisku, a to plošném požadavku na zavedení „kontrolních mechanismů“ ve vztahu k dodavatelům. Jak již bylo výše uvedeno, sám NSS však toto kritérium v podstatě neaplikoval. Na druhou stranu lze zejména v rozhodnutích PRIMOSSA vysledovat situaci, kdy bylo možné říci, že existují určité indicie o nesrovnalostech. Šlo např. o situaci, kdy tytéž fyzické osoby k prodeji zlata využily postupně několika společností, a to vždy v návaznosti na rušení jejich DPH registrace. Z logiky věci pak vyplývá, že takovýto typ indicií neexistoval od samotného počátku předmětných obchodů, ale vyskytl se až po určité době. NSS si samozřejmě těchto okolností všiml a přikládal jim váhu.

V druhé řadě je pak třeba poukázat na roli daňové správy. Z druhé vlny judikatury SDEU jednoznačně vyplývá, že kontrola dodržování daňových povinností jinými subjekty je odpovědností daňové správy, která k tomu má i potřebné nástroje. Nelze tedy přenášet tuto odpovědnost plošně na jiné daňové subjekty v rámci obchodních vztahů.

Z tohoto pohledu by mohl být problematický závěr NSS vyplývající z jeho starší judikatury, že z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost informovat daňové subjekty o existenci podvodů u určitých subjektů nebo alespoň o znacích, které mohou k identifikaci podvodu vést. Oporu pro takovou činnost daňové správy lze dle našeho názoru hledat zejména v obecných principech správy daní, zejména v zásadách součinnosti a spolupráce, a to ve spojení s inherentní povinností daňové správy kontrolovat dodržování daňových povinností, jak vyplývá ze zmíněné judikatury SDEU.

Od nástupu druhé vlny judikatury SDEU uplynuly více než dva roky. Tato judikatura zatím na svůj plný odraz v rozhodovací praxi NSS čeká. Při celkovém zhodnocení judikatury NSS za právě uplynulé dva roky je totiž třeba si povšimnout, že drtivá většina případů týkajících se odpočtu na DPH je stále rozhodována na základě posouzení, zda daňový subjekt unesl své důkazní břemeno ve vztahu ke splnění podmínek uplatnění nároku na odpočet či nikoli. Obvykle se jedná o prokazování skutečného přijetí plnění nebo přijetí plnění od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. Případy, kdy by správci daně odňali nárok na odpočet z důvodu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět o zapojení plnění do podvodu na DPH, jsou spíše okrajové a většinou zahrnují velmi specifické okolnosti, případně specifickou komoditu. Tento trend možná souvisí s tím, že pro správce daně může být unesení jeho důkazního břemene v druhém z uvedených typů případů podstatně náročnější (k tomu viz další část tohoto článku). Nicméně je třeba říci, že NSS se bude v budoucnu zabývat případy, kdy nárok na odpočet byl správcem daně odňat z důvodu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že přijaté plnění je součástí podvodu, a kdy se daňové subjekty budou dovolávat právě druhé vlny judikatury SDEU.

2.2.3 Porovnání s judikaturou Odvolacího soudu Velké Británie

Na spleť křížovate výkladů judikatury SDEU se NSS vydal poněkud jinou cestou než např. Odvolací soud ve Velké Británii (dále jen „Odvolací soud“), jehož precedenční rozhodnutí v oblasti odejmutí nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení do podvodu bylo podrobně popsáno v předchozím článku publikovaném v Bulletinu KDP č. 3/2014. Stručně shrnuto, podle Odvolacího soudu lze nárok na odpočet odejmout pouze za situace, kdy daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že plnění, které přijímá, je s jistotou zasaženo podvodem na DPH; pouhé riziko spojení s podvodem na DPH není dostačující. Jde tak o situace, kdy jediným rozumným vysvětlením okolností

provázejících pořízení plnění je právě spojení dané transakce s podvodem. Podstatné tedy jsou zejména okolnosti, za nichž se transakce uskutečňují. Pro učinění závěru o tom, že daňový subjekt mohl o spojení s podvodem vědět, je možné dané transakce poměřovat s dalšími transakcemi daňového subjektu. Podstatné v tomto ohledu je, že daňovému subjektu je známo, že transakce, jež byly prováděny určitými okolnostmi, byly spojeny s podvodem na DPH. Takové informace mohou logicky přijít pouze od daňové správy. Podle Odvolacího soudu zaměřování se na otázku přijetí opatření proti zapojení do podvodu zbytečně odvádí pozornost od hledání odpovědi na otázku, zda daňový subjekt o spojení s podvodem na DPH věděl nebo měl vědět.

V porovnání s těmito závěry se interpretace provedená NSS ve svých dřívějších rozhodnutích liší zejména ve dvou aspektech. Za prvé jde o deklarování důrazu na zavedení kontrolních mechanismů daňovým subjektem, byť v konečném důsledku sám NSS nepovažuje za potřebné tuto oblast blíže zkoumat a zabývá se spíše právě okolnostmi, za nichž probíhají transakce mezi daňovým subjektem a jeho dodavateli. Za druhé jde o otázku seznámení daňového subjektu s problematikou podvodů, resp. o dostupnost informací, jak daňový subjekt může existenci podvodu na DPH rozpoznat. Tomuto posledně zmíněnému aspektu se NSS věnoval v rozsudku SOLITER.

2.3 Otázka důkazního břemene

Jak již bylo výše řečeno, se samotnou podmínkou odnětí nároku na odpočet úzce souvisí otázka důkazního břemene. První vlna judikatury SDEU se otázkou prokazování rozhodných skutečností nezabývala explicitně. Jednoznačnou odpověď na tuto otázku přinesla až druhá vlna judikatury SDEU, ta však přišla až v roce 2012.

Z hlediska pravidel rozložení důkazního břemene v (českém) daňovém řízení by se nicméně mohlo nabízet více výkladů. Otázkou by tak zejména mohlo být, zda důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, který by byl povinen prokázat, že o podvodném jednání nevěděl a vědět nemohl. Nebo naopak zda bez ohledu na pravidla přenosu důkazního břemene v českém daňovém procesu je to správce daně, kdo má povinnost prokázat, že daňový subjekt o podvodném jednání věděl nebo vědět měl, tzn. že nestačí prokázání důvodnosti pochybností ze strany správce daně.

V rozsudku „EURO PRIM“ (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119)¹⁸ NSS první vlnu judikatury SDEU interpretoval právě ve vztahu k rozložení důkazního břemene.¹⁹ V tomto případě daňový subjekt podle správce daně neprokázal přijetí plnění (v daném případě pohonných hmot) od jím tvrzeného dodavatele. NSS však dospěl k závěru, že rozhodnutí správce daně mělo být s ohledem

na nedostatky v provedeném dokazování a hodnocení důkazů zrušeno. Na druhou stranu nicméně NSS poznamenal, že v daném případě existovaly „*podezřelé okolnosti*“ potenciálně svědčící o neoprávněném uplatnění nároku na odpočet z důvodu zapojení do „*snahy širší skupiny osob ... zkrátit stát na DPH*“. Jako návod pro další řízení před správcem daně NSS konkrétně uvedl, že daňový subjekt „*nemá povinnost prokázat neexistenci „zvláštních vztahů“ se společností*“ dodavatele, z jejichž povahy by plynul úmysl kráť DPH. Daňový subjekt podle NSS sice nese důkazní břemeno, ale v tomto ohledu se jedná o negativní skutečnost, kterou z povahy věci nelze prokázat. NSS však dále uvedl, že je povinen prokázat, že plnění „*převzal od osoby, o níž se jako profesionál běžně vystupující v obchodních vztazích s ohledem na informace, které měl v době předání pohonných hmot k dispozici, mohl důvodně domnívat, že její jednání není vedeno podvodným úmyslem*“.

Z uvedeného rozsudku je zjevné, že NSS tíhnul spíše k výkladu, že důkazní břemeno ohledně prokázání dobré víry leží na daňovém subjektu. S ohledem na negativní důkazní teorii dle tohoto názoru NSS nicméně nelze na daňový subjekt přenášet povinnost prokazovat, že o podvodných úmyslech dalších subjektů nevěděl nebo vědět nemohl. Na druhou stranu však NSS důkazní břemeno přetavil v povinnost prokazovat, že si ve sporných obchodních vztazích počínal profesionálně, a že na základě informací, které v této souvislosti získal, se mohl domnívat, že jednání jiných osob nebylo vedeno podvodným úmyslem (i zde je paradoxně určitý prvek negativní důkazní teorie přítomen). V tomto tedy předmětný rozsudek do jisté míry odráží výše popsanou interpretaci první vlny judikatury SDEU, v rámci níž NSS deklaroval důležitost zavedení „kontrolních mechanismů“ daňovým subjektem ve vztahu k jeho dodavatelům (viz výše).

V této souvislosti lze dále znovu zmínit již výše citovaný rozsudek SOLITER, v němž NSS vyložil pravidla pro aplikaci důkazního břemene v podstatě opačně. NSS v tomto případě konstatoval, že za situace, kdy daňový subjekt „*předložil v daňovém řízení veškeré doklady, které bylo možné reálně požadovat a které svědčí o přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce ... bylo tedy na finančních orgánech, pokud přetrvávaly jejich pochybnosti o nároku žalobce na odpočet daně, zaměřit se na subjektivní stránku jednání žalobce, tedy musely by prokázat vědomost žalobce o tom, že v celém řetězci obchodů se zlatem, které předcházely dodání zlata žalobci, docházelo či mohlo docházet k podvodnému jednání*.“ Nelze zcela přehlédnout, že tento svůj závěr NSS vyřknul v návaznosti na rozsudek PRIMOSSA I, z něhož citoval právě pasáž zdůrazňující potřebu zavedení interních kontrolních mechanismů u daňových subjektů.

¹⁸ Podobně i rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2008 čj. 2 Afs 25/2007-121, týkající se pouze jiného zdaňovacího období.

¹⁹ I v tomto případě se jednalo o zdaňovací období před vstupem ČR do EU.

Nicméně u následující judikatury lze poukázat např. na rozsudek ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009-274 („PRIMOSSA IV“), v němž se NSS opět přiklonil k výkladu, že důkazní břemeno tíží spíše daňový subjekt. NSS v tomto ohledu konstatoval, že „*pouze za situace, kdy by stěžovatel (tedy daňový subjekt – poznámka autorů) prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán*“. Otázkou nemožnosti prokazování negativních skutečností se v daném případě výslovně nezabýval, nicméně s ohledem na výše předestřenou interpretaci důvodů pro odnětí nároku na odpočet v rozsudcích PRIMOSSA lze očekávat výklad obdobný tomu, který byl nastíněn v rozsudku EURO PRIM.

Z uvedeného lze tedy vysledovat, že v přístupu NSS převažuje tendence vykládat důkazní břemeno tak, že daňový subjekt by měl prokazovat, že o spojení přijatého plnění s podvodem na DPH nevěděl a vědět nemohl, což by měl daňový subjekt patrně činit prostřednictvím prezentace kontrolních mechanismů. Ačkoli to z judikatury NSS výslovně nevyplývá, takovýto přenos důkazního břemene na daňový subjekt by se mohl uskutečnit pouze za předpokladu, že by správce daně prokázal konkrétní důvodné pochybnosti o dobré víře daňového subjektu.

Judikatura SDEU se nicméně vydala spíše opačným směrem. Z druhé vlny této judikatury jednoznačně vyplývá, že důkazní břemeno ohledně toho, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět o spojení přijatého plnění s podvodem, leží na správci daně. Takovéto rozložení důkazního břemene dle našeho názoru koncepčně vychází z pojetí nároku na odpočet jako nedílné součásti systému DPH, který nemůže být omezen²⁰, a jeho odejmutí je tedy možné za velmi výjimečných okolností. Nicméně skutečností je zde i to, že daňový subjekt by byl opravdu ve velmi složité situaci, kdyby po něm bylo požadováno prokázání absence vědomí nebo možnosti vědomí o podvodu, tedy negativní skutečnosti, jak uvedl i NSS v rozsudku EURO PRIM. Zároveň je však zřejmé, že otázka subjektivního vztahu daňového subjektu k podvodu není ztotožnitelná s otázkou zavedení kontrolních mechanismů ve vztahu k dodavatelům (viz výše). Proto daňový subjekt by reálně nemohl své důkazní břemeno unést ani tímto způsobem.

V tomto ohledu se tedy domníváme, že zde diskutovanou judikaturu SDEU lze interpretovat tak, že v podstatě, byť nikoli explicitně, zasahuje a modifikuje pravidla o rozložení důkazního břemene v případech, kdy správce daně podloží odejmutí nároku na odpočet argumentací o tom, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o spojení přijatého plnění s podvodem.

První reflexi na druhou vlnu judikatury SDEU, pokud jde o otázku důkazního břemene, bylo možno u NSS zaznamenat v rozsudku „MPM Invest“ (rozsudek ze dne 23. 4. 2014 čj. 1 Aps 18/2013-52). V tomto případě NSS posuzoval, zda prováděná daňová kontrola nepředstavuje s ohledem na rozsah správcem daně zkoumaných okolností ohledně řetězce dodávek zlata nezákonný zásah. Správce daně konkrétně zkoumal, jak dodavatel daňového subjektu zlato pořizoval a jak s ním nakládal. NSS v tomto případě dospěl k závěru, že daňová kontrola není v tomto případě nezákonným zásahem, a to ani s ohledem na rozsah skutečností, které v daném případě správce daně zkoumal. NSS v rámci odůvodnění svého závěru s odkazem na rozsudek Mahagében a Péter Dávid uvedl, že „*odmítnutí nároku na odpočet DPH je výjimkou ze základní zásady, kterou nárok představuje*“, a proto je na správci daně, „*aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem nebo jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu*“.

Tím tedy NSS jednoznačně potvrdil, že důkazní břemeno leží na správci daně. Pro další rozhodování ve věcech podvodů na DPH by to mělo znamenat, že úlohou soudů bude posoudit, zda správce daně tomuto důkaznímu břemenu skutečně dostál.

Pro úplnost lze říci, že NSS v rozsudku MPM Invest v této souvislosti dále uvedl, že posuzování vědomosti daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu je „*otázkou kontextuální*“, přičemž je třeba brát v potaz „*veškeré relevantní skutečnosti včetně podezřelých okolností sledovaných transakcí se zlatem a jednání třetích osob*“. NSS se v daném případě nijak nezmiňoval o nutnosti daňových subjektů zavádět kontrolní mechanismy. V tomto případě však neposuzoval otázku odnětí nároku na odpočet jako takovou, ale zabýval se opodstatněností rozsahu zkoumání správce daně v rámci daňové kontroly.

²⁰ Bod 53 rozsudku Optigen, 47 rozsudku Kittel.

Prvotní nárok na odpočet DPH a jeho úpravy

Ing. Stanislav Kryl
daňový poradce č. 3353, EY



Otázka vzniku nároku na odpočet DPH je pro plátce DPH asi tou nejcitlivější. V okamžiku, kdy plátce drží v ruce fakturu za přijaté plnění, musí udělat rozhodnutí, jestli si předmětnou daň na vstupu odečte. Přitom by měl vycházet z ustanovení zákona o DPH¹ a tato ustanovení vykládat ve světle Směrnice² a judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“). Ačkoliv to nemusí být zrovna jednoduchý rozhodovací proces, jsem přesvědčen o tom, že evropská legislativa dává jasné vodítko, jak by měl plátce DPH postupovat. Před nedávnem mě ale zneklidnil rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“, „Soud“), který se otázkou vzniku nároku na odpočet DPH zabýval. Závěr Soudu v případě čj. 9 Afs 86/2013-34 jsem opravdu neočekával.

Kvalita rozhodnutí Soudu závisí do velké míry na kvalitě argumentů, které stěžovatel předestře Soudu. V tomto případě bohužel stěžovatel použil judikaturu SDEU, která se sice týká posuzované věci, tj. prvotního odpočtu daně a jeho úpravy, ale nedopadala přímo na jeho situaci. Stěžovatel naopak nepoukázal na jiná rozhodnutí SDEU, která se přímo zabývají mechanismem úpravy prvotního odpočtu daně.

Tímto článkem bych tedy rád reagoval na zmíněný rozsudek a prezentoval odborné veřejnosti přístup SDEU na danou věc.

1 Předmět sporu a argumentace stran

Společnost – plátce DPH, jejímž předmětem podnikání byl pronájem nemovitostí, nechala v letech 2007 až 2009 zrekonstruovat vilu, která byla v jejím vlastnictví, a z přijatých faktur uplatnila plný nárok na odpočet DPH na vstupu. Při tomto rozhodnutí společnost vycházela z objektivního očekávání, že předmětnou vilu po dokončení rekonstrukce zdanitelně pronajme a tento předpoklad

mohla doložit podepsanou smlouvou o budoucí nájemní smlouvě. O tom, že společnost mohla k okamžiku uplatnění odpočtu DPH důvodně předpokládat, že přijatá zdanitelná plnění použije v rámci ekonomické činnosti pro uskutečnění zdanitelných plnění s nárokem na odpočet, nebylo mezi správcem daně a společností sporu. Tuto skutečnost společnost spolehlivě doložila již zmíněnou smlouvou.

Ke sporu naopak došlo, když původní záměr společnosti nevyšel a společnost nakonec zrekonstruovanou vilu prodala osvobozeně od DPH. Správce daně po daňové kontrole doměřil společnosti daň a předspsal související penále a úrok z prodlení. Z rozsudku vyplývá, že správce argumentoval tím, že podmínky nároku na odpočet daně na vstupu musí být splněny po celou dobu existence nároku na odpočet. Jsou-li podmínky následně po uplatnění odpočtu porušeny, je na situaci nutné hledět tak, že nárok na odpočet DPH nevznikl *ex tunc* (tedy od počátku) a plátce daně byl povinen prostřednictvím dodatečného daňového přiznání snížit nárokovaný odpočet.

Společnost se hájila tím, že ke dni uplatnění odpočtu zákonný nárok na odpočet měla a spolehlivě jej doložila. Následnou změnu nároku na odpočet již ale zákon o DPH v tomto případě neřeší, neboť korekční mechanismy obsažené v zákoně (§ 78 a 79 v tehdejší znění) se na tento případ nevztahují. V případě, že by nárok na odpočet zanikal od počátku, nebo tedy nevznikal vůbec, existence korekčních mechanismů by neměla žádný význam. Společnost dále odkazovala na judikaturu SDEU, a to konkrétně na rozsudky C-110/94 ve věci *Intercommunale voor zeewaterontzitting (INZO)* a C-32/03 ve věci *I/S Fini H*, podle níž odpočtu daně na vstupu nemusí nutně odpovídat daň na výstupu a princip neutrality daně musí být posuzován k okamžiku vzniku nároku na odpočet. Nakonec společnost poukázala na skutečnost, že od 1. 4. 2011 vstoupilo v platnost ustanovení § 77 zákona o DPH, které zavádí mechanismus vyrovnání odpočtu v podobných případech, a důvodová zpráva k této novele potvrzuje, že tento mechanismus v zákoně dosud chyběl.

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

² Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice“).

2 Rozhodnutí NSS

Nejvyšší správní soud neuznal argumenty společnosti a dal za pravdu správci daně a Krajskému soudu v Brně. Níže se pokusím stručně bodově shrnout úvahy a hlavní argumenty Soudu.

a) Budoucí čas slovesa „použije“

Dle Soudu je zřejmé, že znění ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH připouští, aby plátce uplatnil nárok na odpočet předem a teprve následně splnil věcné podmínky pro jeho uplatnění, tomu odpovídá budoucí čas použitého slovesa i logický časový sled událostí. To ovšem neznamená, že nárok na odpočet skutečně vznikl jednou pro vždy bez ohledu na pozdější splnění podmínek.

b) Princip daňové neutrality

Zásadu neutrality nelze vztahovat pouze k okamžiku uplatnění odpočtu DPH jednoho plátce, nýbrž je nutné posuzovat neutralitu daně ve vztahu k celému řetězci daňových subjektů. Tato zásada je porušena, pokud na přijatá zdanitelná plnění nenavazují žádné ekonomické činnosti zdanitelné toutéž daní. Právě proto zákon o DPH stanoví, že nárok na odpočet nevzniká, jsou-li přijatá plnění použita k uskutečnění plnění osvobozených od DPH.

c) Vznik vs. zánik nároku na odpočet

Dle Soudu zákon o DPH nezná pozdější „zánik“ nároku na odpočet. Nárok na odpočet buď vznikl, nebo nevznikl. Pakliže subjekt dodatečně zjistí, že nejsou splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, nedošlo k jeho zániku či ztrátě, nýbrž nárok na odpočet od počátku vůbec nevznikl.

d) Judikatura SDEU

Dle NSS nejsou rozsudky, na které společnost poukazuje (C-110/94 INZO a C-32/03 I/S Fini H.) srovnatelné s předmětným případem, neboť šlo o případy zmařených investic, kdy na výstupu nebylo žádné plnění.

e) Novelizace zákona o DPH o ustanovení § 77

NSS odmítl i tento argument společnosti. Dle Soudu novelizované ustanovení věcně ani časově nedopadá na daný případ, a proto je zcela irelevantní.

Na závěr NSS shrnuje, že krajský soud nepochybil ve svém právním posouzení, když dospěl k závěru, že dojde-li k událostem, které nárok na odpočet vylučují, je na dříve uplatněný nárok na odpočet nutné hledět jako na neoprávněný odpočet, a to samozřejmě od samého počátku (*ex tunc*). Protože žádný institut opravy obsažený v zákoně o DPH danou situaci neřeší, jedinou zákonnou a existující možností bylo podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší.

Domnívám se, že tento názor Soudu je zcela překvapivý. Tvzení, že nárok na odpočet nevznikl od počátku, má pro plátce samozřejmě diametrálně odlišný dopad. Kromě

nejistoty a dodatečné administrativy s sebou přináší i trest za „špatné rozhodnutí“ v podobě doměrků, penále a úroků z prodlení. Tento názor nemá dle mého názoru oporu ani v evropské legislativě ani v judikatuře SDEU.

3 Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Ustanovení § 1 zákona o DPH uvádí, že tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropské unie, konkrétně pak Směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Český zákon o DPH je tedy transpozicí této Směrnice a nelze jej vykládat izolovaně, aniž bychom se zabývali zněním samotné Směrnice, jejími cíli a jejím soudním výkladem.

Článek 167 Směrnice uvádí, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku povinnosti přiznat daň na výstupu (rozuměj uplatněním DPH na výstupu poskytovatelem plnění). Tato ustanovení tedy upravují časový okamžik, ke kterému může příjemce plnění uplatnit prvotní odpočet daně.

Článek 168 Směrnice upravuje podmínky pro vznik nároku na odpočet. Toto ustanovení říká, že nárok na odpočet vzniká, je-li přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti pro účely zdanitelných plnění.

Je zřejmé, že v okamžiku, kdy lze prvotní odpočet DPH uplatnit nejdříve, nemusí být přesně znám rozsah použití přijatého plnění pro účely zakládající nárok na odpočet daně. Článek 184 Směrnice proto stanoví, že „počáteční nárok na odpočet daně se upraví, pokud je vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“. Tady považuji za důležité uvést i anglické znění tohoto článku – „The **initial** deduction shall be adjusted where it is higher or lower than that to which the taxable person **was entitled**“. Z anglického znění je totiž více zřejmé, že Směrnice předpokládá, že prvotní odpočet daně může být uplatněn v jiné výši, než na který má plátce skutečný nárok. Případný vzniklý rozdíl pak musí být opraven pomocí korekčních mechanismů, jejichž pravidla musí stanovit členské státy, jak jim ukládá článek 186 Směrnice.

Dle článku 185 odst. 1 Směrnice se oprava provede zejména, pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, například byly-li zrušeny určité koupě, nebo byla-li získána určitá snížení ceny. Z použitého slova zejména je zřejmé, že tento výčet je pouze demonstrativní a že nepokrývá všechny možné situace, které mají vést k úpravě prvotního odpočtu daně.

Článek 185 odst. 2 Směrnice potom uvádí úplný výčet případů, kdy se úprava nevyžaduje. Úprava odpočtu se nemusí provádět u plnění, která zůstala zcela nebo částečně

nezaplacena, při zničení, ztrátě nebo krádeži, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a při poskytnutí obchodních vzorků³.

Článek 186 Směrnice ukládá členským státům povinnost stanovit prováděcí pravidla k výše citovaným článkům 184 a 185. Konkrétní mechanismus úpravy prvotního odpočtu daně nechává Směrnice na členských státech. Pouze v případě investičního majetku (v českém podání se jedná o dlouhodobý majetek) Směrnice stanoví podrobná pravidla a postupy pro úpravu prvotního odpočtu v článcích 187 až 191. To jasně vyplývá hned z článku 187 odst. 1, podle kterého se v případě investičního majetku oprava (rozuměj oprava, o které hovoří Směrnice v předchozích článcích 184 až 186) rozloží na pět let.

4 Judikatura SDEU

Pojem prvotní odpočet daně neboli „initial deduction“ opakovaně zazněl v rozsudcích SDEU. Z těch starších rozsudků si můžeme připomenout rozsudek ve věci C-97/90 H. Lennartz, kde Soud konstatuje, že použití zboží nebo zamýšlené použití zboží určuje výši prvotního nároku na odpočet a výši případných oprav v **následujících obdobích**.⁴ Soud tedy explicitně říká, že se opravy prvotního odpočtu provádějí v následujících obdobích.

Podrobněji se prvotním odpočtem zabývají pozdější rozsudky, například C-550/11 PIGI – Pavleta Dimova ET nebo C-234/11 TETS Haskovo AD.

V rozsudku PIGI se Soud zabýval otázkou krádeže zboží a povinností související úpravy odpočtu DPH u chybějícího zboží. SDEU uvádí, že rozhodujícím kritériem pro uplatnění odpočtu je skutečné nebo zamýšlené použití zboží nebo služeb. Toto použití určuje výši prvotního odpočtu DPH (opět „initial deduction“) a rozsah případných oprav odpočtu podle článků 185 až 187 Směrnice. SDEU dále uvádí, že smyslem mechanismu oprav je upřesnit prvotní odpočet s cílem zajistit neutralitu daně. Opravy by měly být provedeny v případě, kdy dojde k následné změně okolností, které měly vliv na uplatnění prvotního nároku na odpočet⁵. V daném případě je takovou změnou okolností právě krádež zboží, kdy předmětné zboží již nemůže být použito pro účely zdanitelné ekonomické činnosti plátce.

V bulharském rozsudku TETS Haskovo SDEU opakuje, že nárok na odpočet je základním stavebním kamenem systému DPH a jeho smyslem je zcela ulevit obchodníkům a výrobcům od DPH a zajistit kompletní neutralitu této daně. Právo na odpočet daně vzniká v okamžiku, kdy

se daň stává splatná, a v tomto okamžiku plátce vychází z objektivního očekávání, jak budou zboží či služba použity v rámci jeho ekonomických činností. K následným změnám okolností SDEU uvádí toto:

„(29) Pokud jde o možný vliv událostí, které nastaly po provedení odpočtu, na tento odpočet, z judikatury vyplývá, že použití zboží nebo služeb, které je uskutečněno nebo které je zamýšleno, určuje rozsah počátečního odpočtu, na který má osoba povinná k dani nárok a rozsah případných oprav v průběhu **následujících období**, které musejí být uskutečněny za podmínek stanovených v článcích 185 až 187 směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, *Centralan Property*, C-63/04, Sb. rozh. s. I-11087, bod 54 a citovaná judikatura).

(30) Mechanismus oprav odpočtu daně stanovený v uvedených článcích směrnice je totiž nedílnou součástí úpravy odpočtů DPH, která je obsažena v této směrnici.

(31) V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že pravidla stanovená směrnicí ve věcech oprav směřují ke zvýšení přesnosti odpočtů způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále poskytovala nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Prostřednictvím uvedených pravidel tak má tato směrnice za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění (viz výše uvedený rozsudek *Centralan Property*, bod 57).

(32) Pokud jde o vznik případné povinnosti provést opravu odpočtu DPH odvedené na vstupu, čl. 185 odst. 1 směrnice stanoví zásadu, podle které je takovou opravu třeba provést zejména v případě, kdy ke změně skutečností zohledňovaných při stanovení výše uvedeného odpočtu daně došlo po podání přiznání k DPH.“

V žádném z uvedených rozsudků SDEU nepřipouští možnost, že by vlivem následných událostí došlo k odepření nároku na odpočet retrospektivně (*ex tunc*). Pokud je plátce schopen prokázat, že objektivně a v dobré víře očekával, že přijaté zdanitelné plnění bude použito pro účely jeho následné zdanitelné ekonomické činnosti, pak nárok na prvotní odpočet daně vznikl, a je třeba postupovat cestou jeho úprav v následujících obdobích. K odepření nároku na odpočet retroaktivně by mohlo dojít, pokud plátce neprokázal, že byl v dobré víře při jeho uplatnění. SDEU k tomu například v rozsudku C-110/94 INZO uvedl následující:

„(...) Je na osobě povinné k dani, aby prokázala, že splnila podmínky pro odpočet DPH a daňové orgány mají právo požadovat předložení objektivních důkazů pro doložení záměru uskutečňovat ekonomickou činnost. V tomto kontextu osoba definitivně získává statut osoby povinné

³ Členské státy mají možnost volby (tzv. may provision) požadovat úpravu odpočtu u neuhrazených pohledávek a krádeží.

⁴ Viz odstavec 15 rozsudku C-97/90 H. Lennartz. V anglickém originále: „The use to which the goods are put, **or intended to be put**, merely determines **the extent of the initial deduction** to which the taxable person is entitled and the extent of any adjustment in the course of the **following periods**.“

⁵ Viz odstavce 23–26 rozsudku C-550/11 PIGI – Pavleta Dimova ET.

⁶ Viz odst. 23 a 24 rozsudku C-110/94 INZO (jedná se o neoficiální překlad z angličtiny).

*k dani, pokud při oznámení svého záměru uskutečňovat ekonomickou činnost jedná v dobré víře. V případě zneužití či obcházení práva, kdy například zmíněná osoba předstírá záměr uskutečňovat ekonomickou činnost, ale ve skutečnosti pouze usiluje získat zboží do svého osobního majetku, u kterého by uplatnila odpočet DPH, můžou daňové orgány požadovat vrácení odečtené DPH **retroaktivně** z důvodu, že odpočet daně byl uplatněn na základě nepravdivého tvrzení.“*

Toto je dle SDEU jediný možný případ, kdy správci daně můžou jít do minulosti a nárok na odpočet daně se zpětnou účinností (tedy *ex tunc*) odepřít. Ve všech ostatních případech je nutné postupovat dle korekčních mechanismů v následujících obdobích, které stanoví Směrnice a které jsou členské státy EU povinny zavést do své národní legislativy.

Dovolím si krátce shrnout přístup SDEU k této problematice. Osoba povinná k dani uplatňuje prvotní odpočet DPH v okamžiku, kdy se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění, a to v rozsahu, v jakém předpokládá jeho použití pro budoucí uskutečnění plnění zakládající nárok na odpočet daně. Tento svůj záměr je povinna prokázat objektivními důkazy (smlouvy o smlouvě budoucí, přijaté objednávky atd.). V následujících zdaňovacích obdobích (tedy *ex nunc*) provádí úpravu prvotního odpočtu daně podle skutečného užití přijatého plnění. Tím je zajištěno zachování neutrality daně. Přitom postupuje podle korekčních mechanismů, které jsou členské státy povinny zpracovat do své národní legislativy. Pouze a jenom v případě, že tato osoba nepostupovala v dobré víře při uplatnění prvotního odpočtu, správce daně může požadovat vrácení uplatněného odpočtu retrospektivně (tedy *ex tunc*).

5 Úprava prvotního odpočtu DPH v českém zákoně o DPH

Jak jsem již zmínil, Směrnice v článku 186 ukládá členským státům EU povinnost stanovit podrobná pravidla pro úpravu prvotního odpočtu.

V českém zákoně o DPH jsou tato pravidla roztržena na několika místech a bohužel nezahrnují všechny případy, kdy by úprava prvotního odpočtu měla být provedena. Jedná se o ustanovení § 74 pro opravu odpočtu daně ve vazbě na § 42, 77 pro vyrovnaní odpočtu daně a § 78 až 78d pro úpravu odpočtu daně, případně § 72 odst. 1 písm. e) pro vzorky a dárky malé hodnoty.

Ustanovení § 42 upravuje změny základu daně a výše DPH po uskutečnění zdanitelného plnění nebo po přijetí úplaty. Příkladem jsou slevy, zrušení či vrácení plnění, vrácení spotřební daně apod. Toto ustanovení řeší opravy na straně dodavatele. Dodavatel vystaví opravný daňový doklad (dobropis) a doručí ho odběrateli⁷. Odběratel je

povinen postupovat podle ustanovení § 74 a opravit odpočet daně buď dnem doručení opravného daňového dokladu, nebo dnem, kdy se o změně základu daně dozvěděl. Na obou stranách se opravy provedou prostřednictvím běžného daňového přiznání.

Ustanovení § 77 stanoví korekční mechanismus pro změny v nároku na odpočet daně u obchodního majetku krátkodobé povahy. Obchodním majetkem je přitom souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností. Může se jednat o drobný majetek, zásoby, ale i přijaté služby, které ještě nebyly spotřebovány. Vyrovnaní odpočtu se provede jednorázově v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byl majetek použit jinak, než byl původní záměr. Bohužel tento korekční mechanismus se vztahuje pouze na užití majetku v rámci ekonomické činnosti (např. použití majetku pro zdanitelné činnosti vs. použití pro osvobozené činnosti bez nároku na odpočet daně a opačně).

Ustanovení § 78 až 78d stanoví korekční mechanismus pro úpravu odpočtu u dlouhodobého majetku, který se provádí po dobu pěti (popř. deseti) let od pořízení majetku a plátce musí každý rok upravit jednu pětinu (nebo jednu desetinu) prvotního odpočtu daně. Vzhledem k podrobné úpravě ve Směrnici, která byla v zásadě přejata do českého zákona o DPH, úprava prvotního odpočtu u dlouhodobého majetku je v souladu se Směrnicí. Výjimkou jsou zničení, ztráty či krádeže dlouhodobého majetku, které byly řádně doloženy. Tyto případy by měly být výslovně vyloučeny z úpravy odpočtu daně.

Ustanovení § 72 odst. 1 písm. e) zákona o DPH pak stanoví, že plátce má nárok na odpočet daně při použití zboží jako vzorků a dárků malé hodnoty. Tím je v zásadě promítnut princip ze Směrnice, že při použití zboží tímto způsobem se úprava prvotního odpočtu provádět nemusí.

Výše uvedeným jsem chtěl ilustrovat, že český zákon o DPH samozřejmě zná institut korekčních mechanismů a s tímto institutem aktivně pracuje. Pro různé situace nicméně používá rozdílné názvy jako oprava odpočtu daně, vyrovnaní odpočtu daně, úprava odpočtu daně, čímž vytváří zdání, že se jedná o mechanismy, které spolu zdánlivě nesouvisejí. Ve skutečnosti ale jejich společným znakem je, že pro různé situace zavádějí pravidla pro úpravu prvotního odpočtu tak, jak to požaduje článek 186 Směrnice.

Společným znakem všech těchto ustanovení, kde úprava prvotního odpočtu byla promítnuta výslovně do českého zákona o DPH, je, že se úprava v souladu se Směrnicí provádí v běžném daňovém přiznání, tedy nikoliv retrospektivně.

Česká legislativa je ale v oblasti korekčních mechanismů kusovitá a neúplná. Zde jsou příklady některých situací, kde zákon o DPH není v souladu se Směrnicí a plátcům

⁷ Povinnost vystavit opravný daňový doklad nevzniká, pokud dodavatel nebyl ze zákona povinen vystavit daňový doklad.

nedává možnost/povinnost úpravy odpočtu. Výčet není zcela jistě vyčerpávající:

- Obchodní majetek krátkodobé povahy, který plátce daně používá jak pro účely své ekonomické činnosti, tak i pro účely s ní nesouvisející⁸. Příkladem může být použití tiskárny obcí jak pro veřejnoprávní, tak pro ekonomickou činnost. Zákon sice dává plátcovi možnost upravit svůj původní tzv. kvalifikovaný odhad, ale pouze v prvním roce použití (viz § 75 odst. 5 zákona o DPH). V dalších letech již tuto možnost plátce nemá. Pokud se tedy v druhém a dalším roce změní rozsah použití tiskárny pro veřejnoprávní účely nebo pro ekonomickou činnost, nemá obec žádný postup pro úpravy prvotního odpočtu daně.
- Krádež, ztráta nebo zničení majetku, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet. V těchto případech Směrnice v článku 185 stanoví, že úprava odpočtu musí být provedena, není-li krádež, zničení nebo ztráta řádně doložena nebo potvrzena. Členské státy mají možnost úpravy odpočtu daně požadovat i v případě krádeže, která byla řádně doložena. Český zákon o DPH žádný korekční mechanismus neobsahuje a v praxi správci daně hledají „okliku“, aby se dobrali ke stejnému výsledku, a doměřují plátcům DPH na výstupu, zejména u mank, s argumentem, že zboží bylo použito pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce. Problematice chybějících korekčních mechanismů v případě mank jsem se podrobněji věnoval také ve svém článku „Manka a DPH“ v tištěném Bulletinu KDP ČR č. 4/2013 na s. 46–47.
- Služby, které nejsou jednorázově spotřebovány, ale nejedná se ani o dlouhodobý majetek (např. opravy nemovitostí, převod práv). U těchto služeb, jejichž účel použití se může v čase měnit, musí členské státy také nastavit vhodné korekční mechanismy. Asi není sporu, že úprava odpočtu u služeb není snadné uchopit. To ovšem nemá a nemůže vést k tomu, že taková úprava v národní legislativě zcela chybí. Směrnice v článku 190 umožňuje, aby členské státy aplikovaly obdobná pravidla pro úpravy odpočtu u dlouhodobého majetku i u služeb, které mají povahu obdobnou povaze obvykle přisuzované investičnímu majetku. Směrnice tedy obsahuje i určité vodítko, radu pro členské státy, jak v takových případech postupovat.

6 Dodatečné daňové přiznání jako korekční mechanismus?

Nabízí se otázka, zda korekčním mechanismem pro ty případy, které nejsou výslovně upraveny zákonem o DPH,

může být povinnost podání dodatečného daňového přiznání. Ačkoliv jsem takový názor již zaslechl, domnívám se, že je zcela proti logice Směrnice o DPH.

Korekční mechanismy mají nepochybně hmotně právní povahu. Upravují totiž otázku, v jaké výši si plátce může uplatnit odpočet daně a v jaké výši ho musí v následujících obdobích upravit. Mají tedy přímý dopad do stanovení výše daně za konkrétní zdaňovací období. Bylo by zcela nelogické, aby část těchto pravidel byla v hmotně právním předpisu (zákoně o DPH) a zbytek v procesním předpisu.

Daňový řád na rozdíl od zákona o DPH neuvádí, že zpracovává příslušné předpisy Evropské unie o dani z přidané hodnoty. Někdo může tvrdit, že se jedná jen o formalitu. Nicméně mechanismus opravy prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání platí plošně pro všechny daně a nevychází ze Směrnice. Tento mechanismus by daňový řád obsahoval, i kdyby Směrnice neexistovala.

Daňový řád v § 140 konkrétně stanoví, že dodatečné daňové přiznání je povinen podat daňový subjekt, pokud zjistí, že daň má být vyšší než poslední známá daň. Jinými slovy, dodatečné daňové přiznání musí podat ten, kdo zjistí, že uplatnil vyšší nárok na odpočet, než měl. Jak jsem ale uvedl výše, pakliže plátce je při uplatnění prvotního odpočtu v dobré víře a svůj úmysl podloží objektivními důkazy, jeho prvotní nárok na odpočet je právě takový, jaký si v původním přiznání uplatnil. Důvod pro podání dodatečného daňového přiznání nevzniká.

Domnívám se tedy, že podání dodatečného daňového přiznání není tím korekčním mechanismem, který má na mysli Směrnice v článku 186.

7 Závěr

Plátce, jehož případ posuzoval NSS, měl tu smůlu, že pro jeho situaci český zákonodárce v rozporu s článkem 186 Směrnice neimplementoval proceduru pro úpravy odpočtu. Je otázkou, zda tento plátce měl nést důsledky pochybení českého zákonodárce. Je obecným pravidlem, že důsledky nesprávné transpozice Směrnice do národní legislativy nemají jít k tíži daňových subjektů, pokud ti jednají v dobré víře a spoléhají na principy právní jistoty. V takovém případě by princip neutrality daně měl ustoupit do pozadí.

Lze jenom apelovat na zákonodárce, aby co nejdříve uvedl český zákon o DPH do souladu se Směrnicí, a jednoznačně upravil všechny možné případy úpravy odpočtu daně, které mohou v praxi nastávat.

⁸ Zde je nutné upozornit na další nepřesnost v českém zákoně o DPH. Ustanovení § 13 odst. 4 a 5 a § 14 odst. 3 a 4 upravuje použití zboží a služeb, u kterých byl uplatněn odpočet DPH, pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností. Relevantní ustanovení Směrnice (čl. 16 a 26) používají termín „k jiným účelům, než pro účely svého podnikání“. Podle ustálené judikatury SDEU se pod slovem podnikání rozumí činnost, která je hlavním korporátním účelem existence daného subjektu (viz např. C-515/07 VNLTO). V tomto smyslu tedy obec, pokud použije svoji tiskárnu pro veřejnoprávní činnost, potom její použití sice nesouvisí s ekonomickou činností, ale jedná se o použití pro hlavní „byznys“ obce (veřejnoprávní činnost je hlavní důvod, proč byla obec zřízena). Takové použití tedy není možné zdaňovat prostřednictvím odvodu daně na výstupu, ale pouze prostřednictvím úpravy daně na vstupu.

Aktuální otázky týkající se uplatnění DPH k provizi za stravenky

Ing. David Krch
daňový poradce č. 3560
TAX ADVISORY SERVICES s.r.o.



Za mnoho let praxe jsem se zatím nesetkal s tím, že by obchodníci se stravenkami účtovali zaměstnavatelům nakupujícím stravenky provizi jinak než jako plnění s uplatněnou DPH na výstupu, aniž bych zaznamenal jakékoli diskuse nebo úvahy na téma, zda je tento postup správný a zda obchodník se stravenkami neposkytuje plnění osvobozené od DPH na výstupu. Současně jsem v odborném tisku narazil na mnoho článků s publikovaným závěrem, že zaměstnavatel má nárok na odpočet DPH na vstupu účtované dodavatelem stravenek k provizi. Protože uplatnění DPH na výstupu k provizi ze strany obchodníka je dle mého názoru za současného stavu legislativy přinejmenším diskutabilní a protože zaměstnavatel kupující stravenky dle mého názoru nárok na odpočet DPH na vstupu z provize zaplacené obchodníkovi uplatnit nemůže, je cílem tohoto článku zamyšlení se nad současnou praxí v této oblasti a nad tím, zda obchodníci se stravenkami mají účtovat DPH na výstupu k provizi či nikoli a pokud ano, zda zaměstnavatel může uplatnit nárok na odpočet z takto zaplacené DPH na vstupu.

S ohledem na skutečnost, že distribuční řetězec poukázek všeho druhu je poměrně dlouhý a současně existuje mnoho typů poukázek, na úvod tohoto článku upřesňuji, že tento článek se zabývá výhradně poukázkami na stravování s vyznačenou nominální hodnotou, které lze směnit za zboží nebo služby (dále jen „stravenky“). Dále upřesňuji úvodem, že článek se zabývá výhradně vztahem obchodníka se stravenkami jako dodavatele na straně jedné (dále jen „obchodník“) a zaměstnavatele jako kupujícího stravenky pro své zaměstnance na straně druhé. Tento článek neřeší otázky relevantní pro jiné články v distribučním řetězci stravenek (např. na úrovni tiskárny nebo na úrovni restaurace atd.), neřeší aktuální otázky spojené např. s vlastní distribucí stravenek (resp. poukázek obecně) od zaměstnavatele ve prospěch zaměstnanců a tento článek neřeší ani problematiku jiných poukázek než poukázek na stravování (např. věrnostní a slevové karty, karty na předplacené služby apod).

V textu použitý výraz „poukázky“ má na mysli poukázky v širším slova smyslu zahrnující jakékoli poukázky včetně, nikoli však výlučně, slevové karty, poukázky na čerpání širšího rozsahu služeb v síti partnerských podniků, předplacené poukázky na jednorázové čerpání konkrétních služeb a zboží (tj. předplacené kupony) atd. Výraz „stravenky“ použitý v tomto textu dle shora uvedené definice je podmnožinou poukázek.

1 Stručná statistika úvodem

Úvodem bych chtěl uvést stručnou statistiku k této problematice. Nejedná se sice o statisticky významné vzorky, nicméně i tak určitou vypovídací schopnost mají a poskytují určitou indicii o aktuální praxi (nikoli správnosti) v oblasti stravenek.

V prvním únorovém týdnu 2015 jsem provedl aktuální průzkum toho, jak jsou klientům naší kanceláře aktuálně účtované provize za stravenky dodávané obchodníky. Oslovil jsem celkem deset různých společností a ve 100 % případů mi bylo potvrzeno, že dodavatel stravenek účtuje k provizi za stravenky dodané zaměstnavatelům 21% DPH na výstupu. K tomu dodávám, že se jednalo o různé dodavatele, celkem šest různých obchodníků se stravenkami.

Dále jsem provedl namátkové vyhledání odborných článků k problematice DPH u stravenek prostřednictvím Google a Aspi, a to s následujícími výsledky (*Poznámka: Jedná se o namátkové vyhledávání, jehož cílem nebylo dohledat a zmapovat všechny dosud publikované názory.*):

- 1) Přes Google jsem našel celkem 11 článků + dalších cca 20 diskusních příspěvků, kde autoři vyslovují bez větších pochyb nebo polemik názor, že zaměstnavatel může uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu z provize zaplacené obchodníkovi. Většina těchto článků byla publikována časově v rozmezí let 2008 až 2014. (Z aktuálních článků například *Účtování stravenek – příklad z praxe*, Zuzana Bartůšková, publikováno na *uctovani.net* dne 19. 1. 2014 nebo *Praktické účetní případy*, Věra Rubáková, strana 53, vydala Grada v roce 2014.)

- 2) Prostřednictvím Aspi jsem našel dalších cca 10 příspěvků (články a odpovědi na dotazy) k problematice stravenek. V těchto příspěvcích se vyskytuje jediný článek, ve kterém autor uvádí opačný závěr, tj. že nárok na odpočet DPH na vstupu není (i když zde není uvedena argumentace).
- 3) I když velká část článků a příspěvků ad 1 a 2 výše explicitně zmiňuje, že stravenky s vyznačenou nominální hodnotou se považují za ceniny, které nahrazují peníze, nenašel jsem žádný článek, kde by se autor jakkoli zamýšlel nad tím, zda účtování DPH k provizi za vydání těchto stravenek jako platebních prostředků nepředstavuje plnění osvobozené od daně na výstupu.

2 Věcná podstata stravenky

Stravovací poukazy, tj. stravenky, ve své současné podobě fungují jako účelové peníze. Nejedná se o poukaz na zaměstnavatelem zajištěné stravování (tj. konkrétní plnění) u konkrétního dodavatele (případně sítě dodavatelů). Zaměstnavatel z různých důvodů nechce dát zaměstnanci peníze, nýbrž jejich účelovou náhradu – stravenky. Stravenky lze na straně zaměstnance použít k nákupu jak služeb, tak i zboží. Zboží, které lze za stravenky nakoupit, může navíc být předmětem všech tří dnes platných a účinných sazeb DPH a konkrétní zboží nebo služby, za které lze stravenky směniti, není předem omezen (s výjimkou toho, že by se mělo jednat o potraviny nebo stravovací služby).

Skutečnost, že stravenky jsou účelovými penězi neboli určitým prostředkem směny, mj. chápu i jako jeden z důvodů, proč jsou stravenky zařazeny dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 016 do cenin a jako takové jsou vykazované v aktivech pod položkou „C.IV.1 Peníze“. I když je pro účely uplatňování DPH způsob účtování irelevantní, určitou zpětnou vazbu o tom, že chápání stravenek jako platebních prostředků je věcně správné, nám mj. i tato informace dává.

3 Věcná podstata zprostředkování vydání stravenky

S určením věcné podstaty stravenky jako takové velmi úzce souvisí i vymezení věcné podstaty zprostředkování dodání stravenek ze strany obchodníka ve prospěch zaměstnavatele, za které obchodník zaměstnavateli účtuje provizi.

V případě, kdy by stravenka byla účelově vázána výhradně na poskytnutí stravování v určeném zařízení (např. poukaz na oběd na konkrétní den u konkrétního restauračního zařízení), činnost obchodníka by věcně představovala zprostředkování stravovací služby. Toto dle mého názoru není případ stravenek v jejich současné podobě.

Pokud stravenky chápeme jako účelové peníze, o kterých současně zaměstnavatel jako o ceninách vykazovaných v rozvaze pod položkou peněz účtuje, činnost obchodníka jako dodavatele stravenek nemůže být dle mého názoru věcně chápána jako zprostředkování stravovací služby, neboť obchodník se stravenkami žádnou stravovací službu nezprostředkovává. Navíc stravenky mohou být směněny i za zboží a k jejich směně za stravovací službu ani vůbec nemusí dojít. Z věcné podstaty služby, kterou poskytuje obchodník zaměstnavateli, spíše dovozují, že obchodník vykonává činnost zprostředkování vydání platebního prostředku, tj. stravenek jako účelových peněz.

4 Legislativa a judikatura k problematice stravenek

4.1 Zákon o DPH

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), nijak specificky uplatnění DPH u provizí za dodání stravenek neupravuje. Pro uplatnění DPH jak na straně obchodníka jako dodavatele plnění, tak na straně zaměstnavatele jako příjemce plnění, platí obecná pravidla.

4.2 Metodické pokyny

K současnému ZDPH není pro oblast stravenek vydán aktualizovaný metodický pokyn. Za účinnosti zákona o DPH platného do vstupu ČR do Evropské unie, tj. do 30. 4. 2004, byl vydán metodický pokyn Ministerstva financí č. D-207 ze dne 13. 11. 2000.

Pokyn D-207 sice v odstavci 6 explicitně řeší zdanění provize obchodníka základní sazbou DPH a nárok na odpočet takto zaplacené DPH na straně zaměstnavatele, nicméně dle mého názoru je tento pokyn věcně i legislativně zastaralý – věcně neodráží současný stav a velmi široké použití stravenek jako určitého druhu platebních prostředků a legislativně byl vydán před vstupem České republiky do Evropské unie, tj. před účinností ZDPH, bez zohlednění příslušných směrnic EU a bez zohlednění relevantní judikatury Soudního dvora EU.

4.3 Judikatura Nejvyššího správního soudu

Ve veřejně přístupné databázi soudních rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsem našel jediný případ týkající se stravenek, který nicméně řešil problematiku daně z příjmů (čj. 7 Afs 33/2013-34). K uplatňování DPH u stravenek jsem žádné rozhodnutí v databázi Nejvyššího správního soudu nenašel.

4.4 Směrnice k DPH

Ani Směrnice 77/388/EEC (tzv. Šestá směrnice) ani Směrnice 2006/112/EC (tzv. Recast) neřeší obecně problematiku

poukázek a voucherů v širším slova smyslu, a proto směrnice neobsahují specifickou úpravu ani pro stravenky.

Evropská komise předložila v roce 2012 návrh na úpravu Recastu tak, aby zahrnoval společná pravidla pro zdaňování poukázek. Původním záměrem byla implementace do národní legislativy tak, aby nová pravidla byla účinná od 1. 1. 2015. Záměrem předloženého návrhu bylo, resp. je, sjednotit pravidla pro zdaňování poukázek tak, aby zejména přeshraniční transakce tohoto typu nepodléhaly odlišným režimům, které jednotlivé členské státy v minulosti uplatňovaly. I když je v tuto chvíli asi předčasné se zabývat obsahem předloženého návrhu, chtěl bych jako doplnění uvést informaci, že návrh doplňuje Recast o několik ustanovení, včetně zcela nového článku 30a. Návrh rozlišuje zejména mezi tzv. jednoúčelovými a víceúčelovými poukázkami a pro tyto řeší zejména otázku okamžiku odvodu daně a stanovení základu daně. Jedná se nicméně zejména o oblast zahrnující například slevové a předplacené karty. Poukázky, které nebudou spadat ani pod jednoúčelové ani pod víceúčelové poukázky, tj. zejména poukázky sloužící primárně jako platební prostředky, budou i nadále podléhat obecným pravidlům Recastu.

Pokud bude návrh změny Recastu přibližně ve své současné podobě přijat (což je zatím velmi nejasné), z hlediska zdaňování stravenek jako takových bude nezbytné určit, pod jakou kategorií (tj. jednoúčelové vs. víceúčelové vs. ostatní – platební) by měly spadat stravenky. Bude tedy nutné posoudit, zda se stravenek jako takových případná nová pravidla budou týkat či nikoli.

Po prvotním seznámení se s obsahem navrhovaných změn jsem toho názoru, že stravenky ve své dnešní podobě zcela jistě nejsou jednoúčelovou poukázkou a osobně je nepovažuji ani za poukázku víceúčelovou (pro účely navržené úpravy Recastu). Pokud bude návrh úpravy Recastu v budoucnu přijat, jsem zatím toho názoru, že tyto změny nebudou mít z hlediska praktického uplatňování DPH na zdaňování provizí za stravenky zásadní dopad, resp. stravenky chápu za ten typ poukázek, na které se stejně jako dnes i nadále uplatní obecná pravidla Recastu. Jsem nicméně sám velmi zvědavý, jak se případné diskuse na toto téma budou vyvíjet.

4.5 Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Problematickou poukázek v širším slova smyslu se již vícekrát zabýval Soudní dvůr Evropské unie (dále též „SDEU“), konkrétně se jednalo o následující případy:

- Našel jsem zatím jediný případ, který se zabývá explicitně problematikou stravenek, a to Edenred Luxembourg SA (C-395/12). SDEU byla předložena předběžná otázka týkající se toho, zda vydavatel stravenky realizuje osvobozené plnění na výstupu či nikoli. K projednání tohoto případu nicméně nedošlo, případ byl stažen zpět.

- K problematice poukázek v širším slova smyslu řešil SDEU několik případů. Jedná se konkrétně o následující: Argos Distributors Limited (C-288/94), Elida Gibbs (C-317/94), Kuwait Petroleum (C-48/97), BUPA (C-419/02), Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05), Commission v. Germany (C-427/98), Astra Zeneca (C-40/09), Lebara (C-520/10), Granton Advertising (C-461/12).

Tyto případy sice neřeší explicitně problematiku stravenek, nicméně uvádí určitá interpretační pravidla, která se týkají obecně poukázek, resp. otázek, jež se při uplatňování DPH v distribučních řetězcích poukázek objevují, a která mohou být v některých případech použita i na otázky týkající se uplatnění DPH v distribučním řetězci stravenek.

- Co se týká konkrétně v tomto článku zvažované problematiky uplatnění DPH k provizi obchodníka se stravenkami, z výše uvedené judikatury SDEU mne zaujal případ Granton Advertising, kde byla řešena otázka, zda vydávání slevových karet za úplatu může být jako finanční činnost osvobozeno od DPH. I když se věcně jednalo o trochu odlišnou situaci (slevové karty nikoli stravenky) a i když názor generální advokátky i soudu byl zamítavý (tj. úplata za slevové karty vydávané společností Granton Advertising BV nesplňuje podmínky pro osvobození od daně), předběžné stanovisko i rozsudek uvádějí určité indicie dle mého názoru naznačující, za jakých okolností by úplata za vydání poukázek mohla být plněním osvobozeným od daně. Mám na mysli například odstavce 40, 41 a 42 stanoviska generální advokátky, z kterých dovozují:
 - a. Osvobozeným plněním nemůže být dodání poukázky, jejímž hlavním cílem je poskytnutí nároku na slevu z ceny, tj. vice-versa stravenka, která má za primární cíl sloužit jako náhrada peněz s vyznačením nominální hodnoty, by pod finanční plnění osvobozené od daně spadat mohla.
 - b. Poukázka, u které bychom mohli uvažovat o plnění osvobozeném od daně, by měla ztělesňovat nárok na určitou peněžitou částku nebo by ji mělo být v obchodě možné pokládat za něco podobného penězům – stravenka jako určitá forma náhrady peněz tento atribut dle mého názoru splňuje. Dále vycházím např. z bodu 32 rozsudku jako takového, ve kterém soud doplňuje:
 - c. Slevové karty, které nemají žádnou nominální hodnotu a které nelze u partnerských podniků vyměnit ani za peníze, ani za zboží, nemohou být považované za finanční plnění osvobozené od daně, tj. vice-versa z tohoto dovozují, že stravenka tyto atributy označené soudem naplňuje.

- Velmi relevantní pro uplatňování DPH u poukázek je rovněž případ Astra Zeneca, který při aplikaci DPH u stravenek nelze opomenout. Tento případ sice řeší zejména otázku toho, zda distribuce poukázek

zaměstnavatelem svým zaměstnancům jako součást jejich nepeněžitě odměny podléhá DPH či nikoli, kterou v tomto článku nechci rozebírat, neboť se jedná o téma na samostatný rozbor a samostatný článek. Případ Astra Zeneca nicméně opět poskytuje určité indicie a souvislosti, které mohou být relevantní i pro otázky spojené s uplatněním DPH u stravenek, a to například:

- a. Generální advokátka rozlišuje v bodě 54 svého stanoviska mezi poukázkami, které vydá obchodník, u něhož jsou uplatněné (což byla situace případu Astra Zeneca), od poukázek, které nejsou vydané konkrétními obchodníky a které de facto nahrazují peníze. Dále je advokátkou zmíněno kritérium, zda je distribuční řetězec poukázek svým způsobem byznysem, ve kterém jednotlivé distribuční články generují přidanou hodnotu, či nikoli. Jsem toho názoru, že stravenky nenaplní atributy poukázek tohoto typu, tj. nejsou vydané konkrétním obchodníkem a nejsou distribuované prostřednictvím obchodníků, kteří by jejich distribucí generovali zisk.
- b. Dle stanoviska generální advokátky v situaci, kdy by zaměstnavatel distribuoval poukázky, které nejsou zdaňované na výstupu (při jejich distribuci zaměstnancům), nemá zaměstnavatel nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu. Tj. pokud je DPH k provizi obchodníka se stravenkami účtována správně (místo uplatnění osvobození od daně), závěry generální advokátky ohledně uplatnění DPH na vstupu v případě Astra Zeneca jsou obecně relevantní i pro uplatnění DPH na vstupu z provize účtované obchodníkem.

5 Uplatnění DPH na výstupu k provizi obchodníka

Pro uplatnění DPH na výstupu k provizi obchodníka je rozhodující, jaká je podstata služby, kterou obchodník zajišťuje. Jak bylo uvedeno v odstavcích 2. a 3. výše, obchodník je zprostředkovatelem a účtovaná provize je odměnou za zprostředkování (obecně).

Jak jsem rovněž již uvedl výše, nesdílím názor, že obchodník realizuje vydáním stravenek pro zaměstnavatele zprostředkování závodního stravování zaměstnanců. Činnost obchodníka vnímám jako zprostředkování vydání stravenek, nic více ani nic méně. Zásadní otázkou proto dle mého názoru je, zda stravenky představují pro účely DPH platební prostředek a tím pádem zda činnost obchodníka představuje zprostředkování platebního prostředku či nikoli.

Předpokládám, že na tuto otázku existují různé názory a odpověď nemusí být jednoznačná. V tomto bodě se nicméně vracím k vymezení podstaty stravenek v odst. 2 výše. Pokud by podstatou stravenek byl marketing a získání

nových zákazníků a stravenka by byla nástrojem takové marketingové strategie (např. jako slevová karta), nepochyboval bych mj. i ve světle shora uvedené judikatury o tom, že provize obchodníka za vydání takovýchto poukázek je plněním s daní na výstupu. Stejný závěr by dle mého názoru platil pro stravenky, které by představovaly jednorázový poukaz na zajištěné stravování u předem daného poskytovatele stravovací služby.

S ohledem na současné široké uplatnění stravenek jako platebního prostředku a nikoli marketingového či jiného nástroje, ve kterém vydavatel stravenek svým smluvním partnerům de facto zaručuje jejich proplacení stejně jako např. banka u vydaných bankovních šeků atd., dále s ohledem na absenci konkrétní úpravy zdaňování stravenek ve stávající legislativě a z toho plynoucí nutnost použití obecných pravidel a dále s ohledem na shora uvedenou judikaturu SDEU, jsem toho názoru, že stravenky jsou pro účely DPH spíše platebním prostředkem než naopak a tím pádem činnost obchodníka jako vydavatele stravenek může být pro účely DPH chápána jako zprostředkování vydání platebního prostředku, tj. jako činnost osvobozená od DPH na výstupu dle § 54 ZDPH.

V případě, že by provize obchodníků měla být zdaněna DPH na výstupu a osvobození od daně dle § 54 ZDPH by nemělo být uplatněno, je třeba se pro takový postup vypořádat mj. s:

- (i) vymezením věcné podstaty stravenek a podstaty služby poskytované obchodníkem, tj. je třeba se vypořádat zejména s tím, že stravenky jsou v odborném tisku běžně označovány jako platební prostředek na straně jedné a na provizi není současně nahlíženo jako na provizi za vydání platebního prostředku na straně druhé; a
- (ii) stávající judikaturou SDEU k problematice poukázek v širším slova smyslu, včetně například nikoli však výlučně případů Granton Advertising a Astra Zeneca, tj. je třeba se v tomto kontextu vypořádat kromě dalších souvislostí minimálně se znaky, které SDEU uvádí ve svých rozsudcích jako charakteristické pro poukázky, které mohou představovat určitou formu platebních prostředků a u kterých může být s přihlédnutím k dalším souvislostem uvažováno o uplatnění osvobození od daně z titulu poskytnutí finanční činnosti.

Je tedy na každém obchodníkovi jako dodavateli, aby se sám se všemi relevantními souvislostmi vypořádal, včetně toho, aby pro svůj konkrétní případ aplikoval interpretačně co možná nejbližší případy projednané u SDEU a dle toho při zdanění provize uplatňoval buď DPH na výstupu, nebo osvobození od daně, a to dle každého konkrétního případu a jeho souvislostí samostatně.

Dle mých zkušeností je nicméně současná situace a obchodní praxe taková, že provize za vydávání stravenek jsou plošně zdaňované, aniž by obchodníci svým

odběratelům jimi zvolený režim uplatnění DPH řádným způsobem zdůvodnili a podložili konkrétními argumenty ve světle existující legislativy a judikatury SDEU. V takovém případě je současně na zaměstnavatelích jako příjemcích takového plnění, aby v případě pochybností (zejména v režimu uplatnění DPH na výstupu na účtovanou provizi) obchodníka jako dodavatele požádali o doložení, že daný postup a zvolený režim DPH je správný, resp. v souladu se zákonem a existující judikaturou, že tím pádem obchodník účtuje na své faktuře DPH k provizi za vydání stravenek oprávněně.

6 Nárok na odpočet DPH na vstupu z provize zaplacené zaměstnavatelem

Situace na straně zaměstnavatele je při posouzení otázky uplatnění DPH k provizi jednodušší, neboť zaměstnavatel nakupující stravenky nemá dle mého názoru nárok na odpočet DPH na vstupu, pokud je obchodníkem vyúčtována, a to z následujících důvodů:

- 1) Buď platí závěr, že provize obchodníka za jeho službu dodání stravenek je plněním osvobozeným od DPH na výstupu dle § 54 ZDPH. V takovém případě nemá být obchodníkem účtována žádná daň na výstupu a pokud ji obchodník i přesto účtuje, zaměstnavatel nemá v žádném případě nárok na odpočet takto zaplacené DPH na vstupu, a to s odkazem na ustanovení § 72 odst. 2 ZDPH – nejedná se o daň uplatněnou podle zákona.
- 2) Nebo dospějeme k závěru, že provize obchodníka za jeho službu dodání stravenek není plněním osvobozeným od DPH na výstupu dle § 54 ZDPH, nejedná se o finanční činnost a DPH na výstupu má být k provizi obchodníka účtována. V takovém případě musíme zkoumat, zda jsou splněné obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu. Jsem toho názoru, že se jedná o plnění, které slouží primárně k uspokojování potřeb zaměstnanců a které není použito v rámci ekonomické činnosti zaměstnavatele. Přesněji řečeno, plnění nákupu stravenek je zcela jistě konzumováno jak na straně zaměstnavatele, tak na straně zaměstnance, nicméně využití pro soukromé potřeby zaměstnance je dle mého názoru jednoznačně převažující. Domnívám se proto, že zaměstnavatel nemá ani v této variantě nárok na odpočet DPH na vstupu, neboť nejsou splněny obecné podmínky pro uplatnění DPH na vstupu dle ustanovení § 72 ZDPH. Jak jsem uvedl v odstavci 5. výše, tyto závěry lze dle mého názoru podpořit mj. i stanovisky generální advokátky v případě Astra Zeneca.

Pro doplnění k otázce uplatnění DPH na vstupu uvádím, že vycházím z premise a zavedené správní praxe, že distribuce stravenek zaměstnancům nepodléhá na straně zaměstnavatele odvodu DPH. Pokud by měly platit jiné závěry, například ve světle případu Astra Zeneca, i posouzení otázky uplatnění DPH na vstupu na straně zaměstnavatele by bylo zcela odlišné.

7 Zkušenosti z daňových kontrol

Naše kancelář nezastupuje žádné obchodníky se stravenkami, daňovými kontrolami jsme proto prošli pouze na straně zaměstnavatelů. Při daňových kontrolách jsem zaznamenal různý přístup pracovníků daňové správy k uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu u provizi za stravenky:

- 1) Nárok na odpočet DPH na vstupu nebyl zpochybňován – domnívám se nicméně, i když toto nemohu konstatovat s jistotou a jedná se opravdu pouze o mou domněnku, že tento výsledek daňových kontrol byl dán spíše skutečností, že se pracovníci správce daně touto oblastí při daňové kontrole vůbec nezabývali (s ohledem na nevýznamnost částek provizi).
- 2) Nárok na odpočet DPH na vstupu byl zamítnut s odvoláním na nesplnění podmínek ustanovení § 72 ZDPH, tj. nejedná se o přijaté zdanitelné plnění použité v rámci ekonomické činnosti zaměstnavatele.

Zatím jsem nezaznamenal úvahy správců daně o věcné podstatě stravenek a o tom, zda provize obchodníka představuje plnění osvobozené od daně na výstupu či nikoli.

8 Závěrem

Předpokládám, že tento článek bude mít celou řadu kritiků – jedná se o oblast, která nemá jednoznačné závěry, a proto zcela jistě existuje v praxi mnoho odlišných názorů na tuto oblast. Nejsem si nicméně jistý, zda současná praxe a některé názory na tuto problematiku se objevující nejsou určitou setrvačností historických pohledů na stravenky, které vycházely jednak ze zcela odlišného legislativního prostředí před vstupem České republiky do EU a jednak pravděpodobně i z odlišného věcného vymezení stravenek, které v čase rovněž zaznamenaly vývoj směrem k širšímu použití. Cílem tohoto článku proto je čtenáře pouze upozornit na možné úvahy a souvislosti vycházející z aktuální legislativy a aktuální judikatury SDEU k této věci a na otázky, které se mohou ve vztahu mezi obchodníkem dodávajícím stravenky a zaměstnavatelem kupujícím stravenky vyskytnout.

Aplikace DPH u společnosti bez právní subjektivity (dříve sdružení)

Olga Holubová
daňová poradkyně č. 367



Zákon o DPH¹ má pro postupy při podnikání ve společnosti bez právní subjektivity (§ 2716 NOZ²) speciální úpravu. Předpokládám, že tatáž úprava se uplatní i v případě sdružení bez právní subjektivity založeného ještě podle § 829 starého občanského zákoníku³, i když to zákon o DPH výslovně neuvádí. Podle přechodných ustanovení NOZ (§ 3028) totiž zůstávají původní smlouvy platné a účinné i po 1. 1. 2014, není-li mezi stranami sjednáno jinak (proto budu v textu používat oba pojmy ve shodném významu). Mojí snahou je zmapovat v následujícím textu nejasnosti a výkladové problémy této oblasti, upozornit na ustanovení, která nevyhovují praxi, a iniciovat tak úvahy o případné změně.

1 Podnikání ve společnosti – česká praxe

Uzavírání smluv o sdružení, resp. společnosti, v praxi bylo a je poměrně časté. Často se sdružují k trvalé spolupráci drobní řemeslníci-fyzické osoby s příbuznými či doplňujícími se živnostmi (např. zedník, klempíř, pokrývač), kteří obvykle společně nakupují materiál a služby a dělí se o společné příjmy, a mimo společnost obvykle jiné příjmy nemají (pracovně nazývám tuto jednoduchou situaci modelem 1).

Smlouvu o společnosti běžně uzavírají i větší firmy, často právnické osoby, k plnění dlouhodobých, obvykle jednorázových, kontraktů, na jejichž nákladech se podílí předem dohodnutým způsobem každý společník podle svých možností a schopností, přičemž výše nákladů jednotlivého společníka zůstává ostatním většinou utajena. O výnosy se dělí dohodnutým poměrem (model 2).

Častým důvodem k uzavírání smluv o společnosti je také získání veřejné zakázky. Požadavek zadavatele je obvykle jasný: má snahu uzavřít smlouvu se všemi osobami, které

se práce na zakázce účastní (pravděpodobně z obchodních důvodů, např. garance), nicméně fakturu požaduje pouze jedinou, a to od zástupce společnosti. Fakturaci od každého společníka jednotlivě není ochoten akceptovat. Fakticky společnost funguje v těchto případech nejčastěji tak, že zástupce fakturuje zadavateli, zatímco ostatní společníci jednotlivě fakturují zástupci dohodnuté částky včetně svého zisku. Chovají se tedy, jako by byli pouhými subdodavateli a zástupce generálním dodavatelem zadavatele. Na základě takového postupu lze dovodit, že společnost byla založena výhradně jen k získání společné zakázky, tedy zejména z důvodů uspokojení požadavků zadavatele, a nikoli ke společnému vynakládání prostředků, společné práci a společnému rozdělování zisku, protože k tomu rozhodně nedochází (model 3).

Činnost všech výše uvedených (i výše neuvedených) modelů společnosti/sdružení a jejich modifikací je třeba vtěsnat do speciálních ustanovení zákona o DPH, jimiž jsou především pravidla o vedení evidence a přiznávání daně tzv. určeným společníkem (§ 100 odst. 4, § 101b odst. 2) a nárokování odpočtu ostatními (tj. jinými než určenými) společníky (§ 73 odst. 7).

2 Určený společník a oddělená evidence

V § 100 a 101b jsou uvedena klíčová pravidla pro vykazování činností ve společnosti. Z nich vyplývá, že:

- (i) jsou společníci povinni evidovat povinné údaje za činnost ve společnosti **odděleně od ostatních údajů**, že
- (ii) všechny **jejich povinnosti a práva vyplývající ze zákona o DPH plní a uplatňuje určený společník**, včetně vedení evidence, a
- (iii) **určený společník také uvádí ve svém daňovém přiznání (kromě „svých“ údajů) plnění s nárokem na odpočet daně a daň z činnosti celé společnosti**.

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“.

² Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, dále jen „NOZ“.

³ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.

§ 100

„(4) Plátci, kteří jsou společníky téže společnosti, jsou povinni vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Tuto evidenci vede za společnost určený společník, který za společnost plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní společníky.“

§ 101b

„(2) Plátce, který jako určený společník vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost, je povinen uvést ve svém daňovém přiznání plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své činnosti a plnění s nárokem na odpočet daně a daň z činnosti celé společnosti. Ostatní společníci v daňovém přiznání uvádějí pouze plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své vlastní činnosti.“

Oddělená evidence údajů týkajících se společnosti

Domnívám se, že jde o požadavek zákona, který je oprávněný. Správce daně má právo požadovat, aby plátce zdůvodnil, k jaké činnosti konkrétní přijaté zdanitelné plnění přijal a spotřeboval a jaká konkrétní plnění na výstupu byla v rámci společnosti uskutečněna. Má-li plátce ještě jiné aktivity, které s těmi společnými nijak nesouvisí, měl by být schopen je od sebe navzájem oddělit, a to jak v oblasti vstupů, tak v oblasti výstupů. Jinak správce daně nemůže získat přehled o aktivitách společnosti jako celku a o vazbě vstupů na výstupy.

Byť jde o požadavek vcelku logický, jeho proveditelnost má své hranice. Některé položky totiž ani jednotlivě evidovat nelze, aniž by došlo k nepřiměřené zátěži plátce, a tedy i k porušení principu proporcionality⁴.

příklad č. 1

Plátce nakupuje materiál jak pro činnost společnosti, tak pro činnost ostatní. Na základě těchto nákupů přijímá daňové doklady, které je schopen členit podle uvedeného dvojího účelu, a vyhovět tak zákonnému požadavku na zvláštní evidenci údajů týkajících se společnosti. Také však používá svůj automobil a telefon, a to jak k činnosti související s činností společnosti, jejímž je společníkem, tak k podnikatelským aktivitám uskutečňovaným mimo společnost. Přijímá faktury za pohonné hmoty, provozní náklady automobilu a provoz telefonu. Jakým způsobem může v tomto případě údaje za činnost pro společnost a činnost „vlastní“ oddělit a odděleně evidovat?

V záznamech podle § 100 eviduje jednotlivé daňové doklady, které může v evidenci těžko rozpůlit, dále pak vede knihu jízd, v níž eviduje jednotlivé cesty, jejich důvod a ujeté kilometry. Za těchto okolností může správci daně snadno prokázat, které cesty byly uskutečněny v souvislosti

se společností a za předpokladu evidence v elektronické podobě může jednotlivé údaje i sumarizovat tak, aby byly pro správce daně výstupy více vypovídající a komfortnější. Horší to bude s použitím telefonu. Domnívám se, že požadavek na evidování jednotlivých hovorů a jejich délky nelze po plátci rozumně požadovat, hranice přiměřenosti by tím byla nepochybně překročena. Má tedy plátce do své významné povinnosti uvádět i odhad poměru použití pro různé činnosti? Zdá se, že splnění této zákonné povinnosti je téměř stejně snadné jako splnění nároků macechy vůči Marušce ve známé pohádce. A sporná povinnost se samozřejmě netýká jen telefonu, ale minimálně všech nákladů, které mají tzv. režijní povahu (papír a toner do tiskárny, vodné a stočné, teplo, nájemné, úklid kanceláří, vymetání komínů, toaletní papír zaměstnanců...).

Při čtení příkladu si možná mnohý řekne, že „chytám zákonodárce za slovo“ a že toto nepochybně nelze od plátce požadovat a vykládat tak zákon *ad absurdum*. Moje odpověď by mohla znít například takto: „Nelze-li to od plátce požadovat, pak to nemá být zákonem požadováno.“ Necht' je tedy do zákona doplněno, že může plátce prokázat i jinak, než dvojí evidencí.

Určený společník plní povinnosti a uplatňuje práva ostatních společníků

V modelu 1 (viz výše) je splnění této povinnosti nejsnadnější. Faktury na výstupu se vystavují se jménem určeného společníka, případně s poznámkou, že se fakturuje za společnost a s uvedením jmen ostatních. Nákupy materiálu a služeb provádí určený společník svým jménem, takže údaje na přijatých fakturách odpovídají. Nakupuje-li výjimečně jiný společník, „nechá fakturu napsat“ na společníka určeného, když zapomene, nechá ji opravit. Do evidence a daňového přiznání uvádí přijaté i vydané daňové doklady určený společník, ostatní podávají obvykle přiznání negativní. V podobných případech nebývá s dodržением stanovených pravidel žádný problém, pokud si ovšem ostatní (tj. ti neurčení) společníci nekoupí telefon, z jehož provozu, používají-li jej i pro společnost, chtějí nárokovat odpočet daně na vstupu. I nárok na odpočet z telekomunikačních služeb použitých pro zdaňovanou činnost společnosti totiž patří mezi jejich práva, která, podle § 100 odst. 4, za ně uplatňuje společník určený. Znamená to, že faktury s údaji ostatních společníků (jméno, DIČ apod.) zahrne určený společník do evidence a daňového přiznání společnosti? Ze znění § 100 odst. 4 to lze dovodit: „Tuto evidenci vede za společnost určený společník, který za společnost plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní společníky.“ Sama pro sebe nechávám tuto otázku otevřenou s tím, že takovému postupu nic nebrání, nicméně tuším, že odborná veřejnost, k níž řadím samozřejmě i pracovníky Finanční správy ČR, možná nebude úplně zajedno.

⁴ Viz § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dále např. C-188/09 Profaktor, body 28 až 30.

⁵ Pouze pro zpřehlednění textu mluvím o daňovém přiznání společnosti. Jsem si vědoma toho, že společnost/sdružení, o níž text pojednává, nemá právní subjektivitu.

Předmětné pravidlo však rozhodně nebude vyhovovat společnosti v modelu 2. Již na první pohled se nabízí otázka, jakým administrativním postupem dostat příslušnou část režijních nákladů spotřebovaných pro plnění uskutečněná v rámci společnosti (již zmíněný papír a toner do tiskárny, vodné a stočné, teplo, nájemné, úklid kanceláří, vymetání komínů, toaletní papír zaměstnanců...) do evidence a daňového přiznání určeného společníka, to všechno samozřejmě teprve poté, co se podaří stanovit příslušný poměr použití pro společnost a odpovídající částky na každé přijaté faktuře vyčíslit. Nabízí se možnost vyhotovit kopie těchto faktur (přijatých ostatními společníky), vyčíslit na nich částky spotřebované pro společnost a předat určenému společníkovi, aby je zanesl do své evidence a daňového přiznání. V evidencích ostatních společníků bude už jen zbývající část faktury (a daň na vstupu) odpovídající jejich „vlastní“ činnosti mimo společnost. Bez ohledu na značnou administrativní náročnost bude v tomto případě nastolena stejná otázka jako u modelu 1, a to zda zákonodárce zamýšlel akceptovat v evidenci a přiznání určeného společníka daňové doklady přijaté ostatními společníky a s jejich údaji a v kopii (k níž lze nicméně na požádání doložit originál). Jak jsem už v předchozím odstavci uvedla, nenalézám argument pro zápornou odpověď.

Vidím však jinou závažnou překážku, jež činí zákonem předepsaný postup vysoce nežádoucím.

příklad č. 2

Václav s Františkem začali společně podnikat ve společnosti. Rozdělili si mezi sebe náklady na činnost společnosti s tím, že Václav bude zajišťovat odbyt jejich produkce, protože má kontakty na schopného zprostředkovatele, který si účtuje rozumné a nepředražené provize. Dohoda tedy zní, že tyto provizní faktury půjdou na Václavův vrub. Na druhou stranu zase František umí sehnat poměrně levnou naftu. Nechce prozradit kde, ale zavázal se, že ji bude pro sdružení nakupovat a faktury půjdou na jeho účet. Ve skutečnosti je to tak, že švagr Václava je nákupčí v klíčovém podniku a žádnou provizi mu neúčtuje, protože mu Václav pomáhá se stavbou jeho rodinného domku. To si Václav nechal samozřejmě pro sebe. František zase neprozradil, že jeho tchán pracuje u čerpací stanice a cena, za niž od něho naftu nakupuje, bourá dolní hranice cenových žebříčků čerpacích stanic. Jejich překvapení, když jim paní účetní sdělila, že musejí navzájem vyložit karty na stůl, bylo velké a nepříjemné. Angličané mají pro podobné zádrhly šikovný výraz – dealbreaker.

Uvedeným příkladem jsem chtěla názorně předvést, že z obchodního pohledu je pro jednotlivé společníky často naprosto nepřijatelné, aby seznámili své ostatní partnery s částkou, kterou na náklady, k nimž se v rámci společnosti zavázali, vynakládají. Můžeme si v této souvislosti

připomenout například komisionářskou smlouvu, v níž je (z obchodního pohledu) klíčovým faktorem utajení informací, jimiž disponuje komisionář, před komitentem. Systém DPH byl schopen se požadavkům byznysu u komise přizpůsobit, zatímco v případě sdružení silně pokulhává.

3 Nárok na odpočet daně na vstupu

Z mého pohledu je však úplně „nejzajímavějším“ ustanovením týkajícím se společnosti § 73 odst. 7, který stanoví pravidla a podmínky pro uplatnění nároku na odpočet.

§ 73

„(7) U plátců, kteří uskutečňují zdanitelná plnění jako společníci společnosti, uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti společnosti určený společník, který vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost. Společníci společnosti, kteří jsou plátcí, mohou uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost společnosti jednotlivě, pokud uskutečňují zdanitelná plnění, ke kterým tato přijatá zdanitelná plnění použijí, a pokud tato uskutečněná zdanitelná plnění uvedou ve svých daňových přiznáních. Je-li uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými společníky společnosti, musí být těmito společníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému společníkovi společnosti, který přiznává daň na výstupu za činnost celé společnosti.“

Podle první věty tohoto ustanovení uplatňuje nárok na odpočet daně určený společník, což je vlastně duplicitní úprava, protože v podstatě totéž je uvedeno v § 101b odst. 2.

Druhá věta připouští uplatnění nároku na odpočet i u ostatních společníků (dále také „neurčený společník“), pokud:

- (i) jsou **plátcí**, a
- (ii) **přijatá plnění použijí ke svým zdanitelným plněním na výstupu a**
- (iii) **tato uskutečněná zdanitelná plnění uvedou ve svých přiznáních.**

K první podmínce pouze poznamenávám, že považuji za nadbytečné opakovat v § 73, že osoba, která uplatňuje nárok na odpočet, musí být plátcem. To je přece uvedeno už v § 72, který stanoví rozsah nároku na odpočet. Zákon navíc ani neumožňuje, aby někteří ze společníků byli plátcí a jiní nikoli (§ 6a).

Překvapující je dále i to, že možnost, kterou zde zákonodárce společníkům dává (tj. nárokovat odpočty i přiznávat výstupy **samostatně**), je v rozporu s § 100 a s § 101b. Připusťme však, že § 73 odst. 7 je vůči § 100 a 101b ustanovením speciálním. Předmětné ustanovení **se týká vstupů použitých pouze pro zdanitelná plnění**, a nikoli například

pro plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně nebo pro plnění s místem plnění v jiném státě, je-li odpočet přiznán podle § 72. Pokud jde o výstupy, i v tomto případě je řeč pouze o **zdanitelných plněních**. Důvod tohoto omezení nejsem ani při vynaložení veškeré snahy a svého umu schopna vypátrat.

Třetí věta se opět vrací ke konceptu „vše v přiznání určeného společníka“ s tou výjimkou, že i za těchto okolností umožňuje uplatnění odpočtu také v přiznáních ostatních společníků za podmínky, že plnění, u něhož uplatňují odpočet, tzv. přefakturoují určenému společníkovi. Tím se vstupy dostanou (oklikou) opět k určenému společníkovi. Je otázkou, jaký důvod by mohl mít (neurčený) společník, aby nárokoval odpočet ve svém přiznání, má-li vše ve stejném přiznání hned zase „přefakturovat“ dál. Jediný důvod, který by, podle mého názoru, připadal v úvahu, je snaha zákonodárce docílit toho, aby daňové doklady zněly na jméno určeného společníka, má-li je tento mít v evidenci a daňovém přiznání. A to přesto, že určený společník **plní povinnosti a uplatňuje práva všech ostatních, jak zákonodárce v § 100 odst. 4 výslovně stanoví.**

Zákonodárce tak zcela nepokrytě nutí společníka, aby vykazoval dodání zboží nebo poskytnutí služeb, která nikdy neuskutečnil (v modelu 1 ani v modelu 2 si totiž společníci nic nedodávají⁶). Nebo, což není o nic přijatelnější, zavádí zákon další právní fikci dodání zboží nebo poskytnutí služeb nad rámec Směrnice⁷.

Na webových stránkách GŘ je odpověď na „Dotaz k aplikaci § 92a a § 92e ZDPH ve vztahu k § 73 odst. 7 ZDPH“, která vysvětluje právě smysl oné třetí věty v § 73 odst. 7 a z níž vyjímám:

„Smyslem a účelem předmětné věty třetí dotčeného ustanovení je při zachování základních principů fungování daně z přidané hodnoty ‚kompenzace‘ nároku na odpočet daně uplatněného (oproti obecným pravidlům ke způsobu uplatňování DPH za sdružení mimořádně) jednotlivým účastníkem sdružení daní na výstupu směrem k určenému účastníkovi, vykazujícímu daň za celé sdružení.“

Z použitého pojmu „kompenzace“ dovozují, že Finanční správa vykládá tuto třetí větu spíše jako určitý druh fikce dodání zboží/poskytnutí služby. To koresponduje i s odpovědí na dotaz, zda má v daném případě neurčený společník při „přefakturaci“ přijatého plnění, které spočívá ve stavebních pracích, určenému společníkovi uplatnit režim přenesení daňové povinnosti či nikoli:

„Zmíněná věta § 73 odst. 7 zákona o DPH operuje se slovním spojením ‚přiznání daně na výstupu za činnost celého sdružení‘, což podle našeho názoru v daném případě

*a ve smyslu § 101 odst. 5 zákona o DPH znamená, že určený účastník sdružení přiznává zdanitelná plnění (přijatá i uskutečněná) a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení. Předmětná věta třetí z ust. § 73 odst. 7 zákona o DPH upravuje výlučně nárok na odpočet daně uplatněný účastníkem sdružení, který není určeným účastníkem, s podmínkou uplatnění daně na výstupu k určenému účastníkovi, jehož povinností je v DAP vykázat a přiznat daň na výstupu za celé sdružení. Pro nárok na odpočet a povinnost daně na výstupu u tohoto jednotlivého účastníka sdružení není podstatný daňový režim, ve kterém zdanitelné plnění přijal, ani daňový režim, kterému podléhá plnění uskutečněné zdanitelné plnění za sdružení. Je proto možno shrnout, že **nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky ve smyslu ust. § 73 odst. 7 zákona o DPH nelze uplatnit bez splnění povinnosti uplatnit daň na výstupu jednotlivým účastníkem sdružení vůči určenému účastníkovi**, a to bez ohledu na to, zda zadavatel je či není plátcem daně a jakému režimu podléhá plnění uskutečněné sdružením ve prospěch zadavatele. Povinnost uplatnit daň na výstupu účastníkem sdružení, který není pověřeným účastníkem, nelze splnit tak, že by se mezi ním a pověřeným účastníkem postupovalo dle § 92a zákona o DPH, tj. že by daň přiznal v režimu přenesení daňové povinnosti pověřený účastník sdružení. Účastník sdružení, který není určeným účastníkem, splní svoji povinnost uplatnit daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení tak, že pro určeného účastníka vystaví daňový doklad, na kterém vyčíslí výši DPH, a tuto částku zároveň uvede ve svém přiznání k DPH. Pověřený účastník sdružení si uplatní odpočet této daně dle obecných pravidel pro uplatnění nároku na odpočet DPH“.*

Z citovaného textu vyplývá, že přestože určený společník uplatňuje prostřednictvím své evidence a daňového přiznání práva společníků ostatních, nemůže to provést, aniž by byly všechny doklady vystaveny „na něho“ (tj. s uvedením jeho údajů). Podle zákona/Finanční správy by tak měl být postup následující.

příklad č. 3

1. Neurčený společník absolvoval v souvislosti s činností společnosti pracovní cestu do Rokycan. Má fakturu na pohonné hmoty (použil své vozidlo, které používá i pro podnikání mimo sdružení) a daňový doklad z hotelu, oba doklady samozřejmě na své jméno.
2. Jeho právo na odpočet uplatní ve své daňové evidenci a přiznání společník určený podle § 101b.
3. Aby však mohlo být toto jeho právo uplatněno, měl by předmětné náklady určenému společníkovi „přefakturovat“. Tvrdím však, že žádnou službu neposkytl, nemá tedy co zdaňovat na výstupu. Naopak. On sám přijal

⁶ Ani společníci v modelu 3 si samozřejmě nic v rámci společnosti nedodávají, jejich (sub)dodávky se totiž odehrávají už mimo rámec společnosti.

⁷ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“).

v souvislosti se svými výstupy, které jsou uvedeny v přiznání určeného společníka, zdanitelná plnění. Proč by měl cokoli z těchto přijatých plnění (PHM a ubytování) komukoli fakturovat, jestliže je má mít ve svém přiznání uvedeny určený společník?

4. Jenom z důvodu, že je ustanoven speciální administrativní postup, v rámci něhož se některá plnění uskutečňují a přijatá v rámci činnosti společnosti shromažďují v evidenci a přiznání určeného společníka, jenž ty ostatní zastupuje, vyžaduje zákon od jednotlivých neurčených společníků vykazování a zdaňování plnění, která nemají žádný hmotněprávní základ, jinak řečeno, k nimž nikdy nedošlo.

Podle Finanční správy navíc pojem „uplatnění daně na výstupu“ vylučuje uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti. I z toho je zřejmé, že její Finanční správa chápe jako fikci.

Pouze pro jistotu poznamenávám, že ani při akceptování tohoto výkladu nemůže být pravidlo doporučované Finanční správou uplatněno v případech, kdy se plátcí sdruží pouze za účelem **získání veřejné zakázky** (model 3). Pokud poté v rámci práce na zakázce vytvářejí mezi sebou standardní dodavatelsko-odběratelské vztahy (tj. dodávají si zboží nebo poskytují služby), nelze na tuto jejich činnost vztahovat ustanovení § 73 odst. 7, a tedy ani instrukci Finanční správy, kterou cituji výše. Z praxe nicméně vím, že často je tomu právě naopak a že určení plátcí, byť krouť hlavou nad nelogičností a nesrozumitelností celého systému, přijímají pod tlakem svých obchodních partnerů (kteří zase jednají pod tlakem uvedené odpovědi) faktury za stavební práce ve standardním režimu a uplatňují z nich odpočet. Tvrdím, budou-li doměřeni, že půjde o číankový příklad nespravedlnosti, kdy je jednotlivec vtažen do soukolí totálně nelogických, nejasných a nesrozumitelných ustanovení zákona a stejně nesrozumitelných instrukcí Finanční správy, které jsou navíc zveřejňovány dávno poté, co je plátce nucen ona nejasná zákonná ustanovení nějak vyložit a v praxi uplatňovat.

4 Závěr

Příslušná ustanovení NOZ připouštějí, aby byla společnost zakládána i pro účely podnikání. Proto je na státu, aby zajistil odpovídající úpravu v daňových zákonech. V oblasti DPH je navíc limitován Směrnicí a souvisejícími předpisy. Snažila jsem se výše uvedeným textem upozornit na to, že úprava, kromě toho, že je nejasná, není ani odpovídající (tj. nevyhovuje praxi) a, dle mého názoru, není ani v souladu se Směrnicí, neboť:

- Připouští (resp. ukládá povinnost) zdanění, aniž došlo k plnění, které je předmětem daně, případně zavádí fikci dodání zboží/poskytnutí služby, kterou Směrnice nezná.

- Je vnitřně rozporná, protože v § 101b předvídá reportování plnění s nárokem na odpočet daně, v § 73 odst. 7 počítá pouze s přiznáváním zdanitelných plnění. Kromě toho, že se tato dvě ustanovení liší, jako by navíc nepřicházelo v rámci společnosti vůbec v úvahu uskutečňování a vykazování plnění osvobozených od daně. Plátce si tak nemůže být jist, zda má ve zmíněných ustanoveních hledat koncepčnost a logiku, nebo zda má nad nimi rezignovaně mávnout rukou, protože jsou prostě jen nepovedená.
- Nejsou vůbec upraveny případy, kdy činnost, která je vykonávána ve společnosti, je pro některé společníky zdanitelným plněním, pro jiné plněním osvobozeným od daně, a to z důvodu jejich rozdílného statusu. Jeden společník je např. spolkem a druhý obchodní korporací, což znamená, že na jednoho se vztahují osvobození podle § 61, na druhého nikoli.
- V mnohých situacích je úprava nepřiměřeně administrativně náročná, požaduje-li například oddělovat přijatá plnění použitá pro společnost na straně jedné a pro vlastní aktivity společníka na straně druhé.
- Zákon také vůbec v této oblasti nerespektuje obchodní zvyklosti a potřeby a nutí strany k odkrývání obchodních tajemství.
- Nejistotu ještě zvyšuje nejasná instrukce Finanční správy, která, zdá se, neakceptuje přijaté daňové doklady neurčených společníků v přiznání společníka určeného, byť z § 101b vyplývá pravý opak. Abych ale byla korektní, musím přiznat, že jednoznačný důkaz o takovém přístupu správců daně k dispozici nemám.
- A to jsem se nezminila o hrubé chybě v § 13 odst. 4 písm. d), jímž je plátce nucen dodávat použití k neekonomické činnosti i u majetku, při jehož pořízení nebyl uplatněn nárok na odpočet daně. Předpokládám totiž, že je mezi veřejností už dostatečně známa.

Jistěže lze namítnout, že si plátcí mohou zvolit jiný obchodní model, pokud jim stávající úprava nevyhovuje. Odpověď by mohla být, že tolik možností zase není a k čemu pak špatnou úpravu v zákoně máme vůbec mít. Možná by do budoucna stačila jen nepatrná modifikace obecných ustanovení v oblasti daňových dokladů, aby mohli společníci předat svému odběrateli jeden společný daňový doklad, jak je to obvykle v praxi požadováno, jehož odpovídající podíl by každý z nich zahrnul do své daňové evidence a přiznání. Obdobně by se případně mohli „podělit“ i o přijaté faktury. Jestliže totiž správce daně disponuje smlouvou o společnosti se všemi potřebnými ujednáními a dodatky, nic mu přeci nebrání v tom, aby si ověřil, že každý ze společníků uplatnil nárok na odpočet z odpovídajícího podílu daně na vstupu jedné faktury, případně, že jeden ze společníků uplatnil odpočet celý, je-li tak dohodnuto. V každém případě nastal, domnívám se, čas ke změnám.

Reakce na článek „Aplikace DPH u společnosti bez právní subjektivity (dříve sdružení)“

Ing. Tomáš Brandejs
daňový poradce č. 3191,
Deloitte Advisory, s.r.o.



V předchozím článku *Aplikace DPH u společnosti bez právní subjektivity (dříve sdružení)* se autorka snaží interpretovat právě ta ustanovení zákona o DPH¹, která podle mého názoru rozumně interpretovat ani nelze. Její závěr, že „Plátce si nemůže být jist, zda má ve zmíněných ustanoveních hledat koncepčnost a logiku, nebo zda má nad nimi rezignovaně mávnout rukou, protože jsou prostě jen nepovedená“, je bohužel velmi trefný. Představy zákonodárce o nahlížení DPH na sdružení/společnost byly na papír zhmotněny již před desítkami let v dnes již neplatném zákoně o DPH z roku 1993 – a doposud tvoří záhadu konkurující široké veřejnosti určitě bližším tématům (megalitické stavby; kruhy v obilí; zjevení svatých; jak manželky vřdycy přesně ví, co si jejich manželé myslí; atd.).

Mám nicméně dojem, že za autorkou uvedené nesrovnalosti si tak trochu můžeme všichni sami, uzavření v bludném kruhu postaveném námi samotnými, z něhož díky jakési profesní slepotě neumíme uniknout. Nahlížíme na věc už předpojatě tak, jak je vnímána „mainstreamově“, ať již pracovníky Finanční správy, odbornou veřejností nebo samotnými plátcí, a stále dokola se přesvědčujeme o tom, že zákon je vnitřně rozporný, nejasný a zakládá postupy, které nelze v běžné praxi naplnit. A snažíme se je naplnit.

Po korektuře onoho článku jsem tak nabyl dojmu, že na něj musím zareagovat. Byl jsem přitom jeho autorkou požádán, ať ji nešetřím a napíšu klidně, že píše nesmysly. Alespoň prý bude nějaká legrace. Leč pravda je taková, že nesmysly nepíše. Její článek mi svými závěry „sedne“. Jen má tendenci popsat nesrovnalosti a vyčkat, jak bude zákon o DPH novelizován. Ne, že bych se bránil novele, ta je potřebná jako sůl, ale nabývám dojmu, že se (snad!) můžeme obejít i bez ní, protože některá ustanovení zákona o DPH lze prostě ignorovat jako nepoužitelná.

V následujícím textu bych rád položil otázky, které by problematiku sdružení/společností mohly pročistit. Neaspíruji na to, že danou věc vyřeším, jen bych rád pohnul některými kamínky v této nepřehledné mozaice. V dalším textu používám častěji pojem společnost, ale v některých případech mi pro zpřehlednění textu přišlo příhodné držet se známějšího a zaužívaného pojmu sdružení.² Dále také používám pojem „neurčený“ společník, kterým označuji jakéhokoli jiného společníka než toho, který byl určen k vedení společné evidence, k plnění všech povinností (respektive uplatnění práv) vyplývajících z tohoto zákona pro jiné společníky.

Začnu u § 73 odst. 7 zákona o DPH. Pokud mám být konfrontován s představou, že neurčený účastník společnosti, který si uplatnil nárok na odpočet DPH u nákupu sloužícího pro činnosti, kvůli nimž uzavřel smlouvu o společnosti, povinně „přeúčtuje“ plnění na určeného účastníka, respektive uplatní daň na výstupu, pak první, co mne napadá, je otázka „Proč by daň na výstupu vůbec měl uplatnit?“. Již ze samotné podstaty sdružení vyplývá, že účastníci sdruží prostředky k tomu, aby společně dosáhli určitého cíle. Sdruží – nikoli navzájem si poskytnou jako plnění. Tak například pokud bude mít Honza úspěšnou firmu na chemické čištění koberců a bude chtít proniknout na nové trhy, může se sdružit s kamarádem Karlem, který servisuje auta. Honza má speciální vysavače, Karel má šikovné prostory, ve kterých je možné auta čistit. Přiberou do sdružení také kamaráda Emanu, který má už plné zuby masérské praxe a vidí, že si může vydělat více prostřednictvím svých vypracovaných rukou, když denně vyčistí pět aut. Karel si je jist, že pět klientů za den dokáže sehnat.

Ti tři kamarádi, teď už obchodní partneři, se domluví, že své prostředky k obživě sdruží: Honza poskytne „do sdružení“ vysavač, Karel garáž s rampou a úsilí se sháněním

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“.

² Například psát o tom, že více plátců se spojilo, z pochopitelných důvodů vůbec nezní dobře...

klientů a Eman „svoje ruce“ – celou tu práci odedře. Současně kamarádi demokraticky zvolí Karla určeným společníkem (tj. tím, kdo vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost a plní další povinnosti s tím související).

Nemám pochyby o tom, že Honza „vklad“ do sdružení (někdy lidově nazýváno jako „vnos“) ve formě vysavače nijak nezdaňuje daní z přidané hodnoty. Ani Karel nebude aplikovat DPH na „vnos“ garáže s rampou. Tuším, že o tom nepochybuje nikdo. Naprosto běžné je nahlížet na „vnosy“ do sdružení jako na transakce, které nemají nic společného s DPH. Nedochází k dodání zboží, neboť věci vnesené nikdo s nikým nesměňuje, jen je dává k dispozici do společného „banku“ ostatním účastníkům společnosti s vidinou, že společným úsilím se budou zakázky lépe shánět a zpracovávat. Nedochází ani k zatížení daní z přidané hodnoty těch „vnosů“, které nemají hmotný charakter – shánění klientely Karlem a hodnoty práce, která je Emanovým příspěvkem do společného podnikání.

Nejde mi pak do hlavy, proč z existence poslední věty § 73 odst. 7 zákona o DPH („*Je-li uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými společníky společnosti, musí být těmito společníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému společníkovi společnosti, který přiznává daň na výstupu za činnost celé společnosti*“) by mělo být dovozováno, že Honza bude sáčky do vysavače, u nichž uplatnil nárok na odpočet, dodávat ve vztahu ke Karlovi – určenému účastníkovi. Měl by snad dokonce rozlišovat DPH režim toho prvního sáčku, který do společného podnikání dal k dispozici společně s vysavačem, od DPH režimu dalších sáčků, které následně postupně dokupuje poté, co se společný byznys uspokojivě rozjel? Nebo proč poté, co se ve vysavači nasazovaném denně v provozu po dobu osmi hodin cosi porouchá, by měl Honza dodávat ve vztahu ke Karlovi opravu vysavače, kterou zaplatil a z které si na základě daňového dokladu uplatnil nárok na odpočet DPH? To není součástí jeho „vnosu“ do společnosti? A podobně by to mohlo být s krémy na ošetření rukou Emany, které našťásti kdesi velmi levně kupuje... A koneckonců mohu nabídnout tytéž příklady režijních nákladů jako autorka v článku (papír a toner do tiskárny, vodné a stočné, teplo, nájemné, úklid kanceláří, vymetání komínů, toaletní papír), nechť si je čtenář rozdělí mezi naše tři kamarády dle libosti.

Tvrdím tedy, že povinnost údajně daná zákonem o DPH v § 73 odst. 7 – tj. že určeným společníkem, který si uplatní nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění použitého pro činnost společnosti jednotlivě, musí být obratem uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému společníkovi společnosti – je velmi pofidérní. Těžko

ji lze dovozovat, když odborná veřejnost neví, kdy tato povinnost ještě nevzniká a kdy už ano, ale stále dokola se neúnavně snaží kreslit pomyslnou hranici mezi „vnosy“ a provozními výdaji, aniž si uvědomuje, že mezi těmito kategoriemi hranice prostě neexistuje. A skutečně těžko lze tuto povinnost dovozovat, máme-li zákon o DPH vykládat eurokonformně – nenacházím jediné ustanovení EU DPH Směrnice³, které by popisované dodanění připouštělo⁴. Odpoutávám se tedy od zažitých představ o roli § 73 odst. 7 zákona o DPH. Zkouším ho interpretovat jinak.

Nejprve § 73 odst. 7 zákona o DPH ocituji:

„U plátců, kteří uskutečňují zdanitelná plnění jako společníci společnosti, uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti společnosti určený společník, který vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost. Společníci společnosti, kteří jsou plátci, mohou uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost společnosti jednotlivě, pokud uskutečňují zdanitelná plnění, ke kterým tato přijatá zdanitelná plnění použijí, a pokud tato uskutečněná zdanitelná plnění uvedou ve svých daňových přiznáních. Je-li uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými společníky společnosti, musí být těmito společníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému společníkovi společnosti, který přiznává daň na výstupu za činnost celé společnosti.“

Co v § 73 odst. 7 zákona o DPH vidím (tučně a kurzívou přitom vyznačuji náhled na danou problematiku prostřednictvím EU DPH Směrnice):

Prvá věta § 73 odst. 7 zákona o DPH

Tato věta umožňuje uplatnit nárok na odpočet daně z plnění přijatých pro činnost společnosti, který vzniká neurčenému účastníkovi, jinou osobou (určeným účastníkem). ***To jde silně nad rámec EU DPH Směrnice, ale pokud jde o možnost výhodnou pro plátce sdružené ve společnosti, mohou se této možnosti daně zákonem o DPH držet.***

Abstrahuji od toho, že zákonodárce možná zvolením poněkud neobvyklého slovního obratu „*U plátců [...] uplatňuje nárok na odpočet daně určený společník*“ chtěl založit velmi specifický princip, kdy nárok na odpočet daně uplatňuje určený účastník ale skutečně u plátců (tj. v jejich přiznání). Ačkoli by takový princip mohl mít i svou vnitřní logiku. Pokud měl snad zákonodárce na mysli, že nárok na odpočet může být efektivně uplatněn jen na návštěvě u plátce (neurčeného společníka) u něj v obýváku, měl to napsat lépe. Nechci ani domýšlet

³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „EU DPH Směrnice“).

⁴ V úvahu by zdánlivě mohl připadat článek 273 EU DPH Směrnice. Nicméně český zákon podle mého názoru překračuje meze toho, co daný článek připouští (zakládá Směrnici nepovolené povinnosti), a proto § 73 odst. 7 ZDPH v konečném důsledku nelze vnímat jako transpozici článku 273 EU DPH Směrnice.

možnost, že by snad zákonodárce měl v úmyslu kohokoli nabádat k uplatňování jakýchkoli nároků, pokud bude fyzicky přítomen u plátce třeba v ložnici.

Druhá věta § 73 odst. 7 zákona o DPH

Jak se zdá, výše popsanou variantu uplatnění odpočtu určeným společníkem zákon o DPH preferuje, protože v druhé větě § 73 odst. 7 omezuje právo uplatnit nárok na odpočet daně neurčeným společníkem podmínkou, že související uskutečněná zdanitelná plnění (tj. ta, která jsou prováděna v rámci společnosti) uvede onen neurčený společník ve svém daňovém přiznání. Ten by však taková související uskutečněná zdanitelná plnění vůbec ve svém přiznání uvádět neměl, jak plyne z § 101b odst. 2 zákona o DPH (neurčení společníci v daňovém přiznání uvádějí pouze uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své vlastní činnosti).

Situace, kdy nárok na odpočet uplatní přímo neurčený společník, je tak zákonem o DPH nechtěná, vnucuje společníkům uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatých pro činnost společnosti jen určeným společníkem. Nicméně současně zákon speciálním ustanovením v § 73 odst. 7 takový z jeho pohledu nesprávný postup – když už k němu dojde – akceptuje a nestanoví pro něj žádné sankce. *Není obtížné odhadnout, že toto akceptování dle § 73 odst. 7 zákona o DPH je správné – ono totiž omezuje právo uplatnit nárok na odpočet daně osobě povinné k dani, která pro účely zdanitelných plnění na výstupu pořizuje dani zatížené na vstupu, dle EU DPH Směrnice vůbec nelze. A nesejde přitom na tom, že tato osoba povinná k dani sdružila své prostředky a úsilí s osobami jinými.*

Třetí věta § 73 odst. 7 zákona o DPH

Navazuje na větu druhou. U přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost společnosti mohou uplatnit sami neurčení společníci odpočet daně, musí však obratem uplatnit daň na výstupu ve vztahu k určenému společníkovi. Nesmyslnost tohoto konceptu jsem rozebral výše. Pokud podle něj chce někdo postupovat, tak prosím. Nicméně nevím, proč by to měl dělat.

Pokud je řeč o přefakturaci v rámci třetí věty § 73 odst. 7 zákona o DPH, pak bych se rád, stejně jako autorka původního článku, pozastavil nad „Dotazem k aplikaci § 92a a § 92e ZDPH ve vztahu k § 73 odst. 7 ZDPH“, který je uveřejněn na webu Generálního finančního ředitelství. V odpovědi GŘŘ dovozuje, že neurčený společník musí „přefakturovat“ přijaté stavební práce určenému společníkovi a musí přitom uplatnit daň na výstupu (ačkoli neurčený účastník přijal tyto práce v režimu přenesení daňové povinnosti). Souhlasím s tím, že režim přenesení daňové povinnosti na plnění „přefakturovaná“ **v rámci sdružení** neurčený účastník nepoužije. Ale to jen proto, že ani neexistuje plnění, na jaké by měla být aplikována DPH (ať již ve standardním režimu nebo v režimu přenesení daňové povinnosti).

K tomu lze doplnit, že rozhodování o tom, zda má vůbec být vůči jinému společníkovi fakturováno, je v zásadě odvislé od účelu, pro který byla společnost založena:

- Pokud si například stavební firmy fakturují stavební práce včetně své marže v modelu 3 představeném autorkou v jejím článku, tj. společnost byla založena výhradně jen k získání společné zakázky, pak je to v pořádku. Fakturace probíhá v rámci běžných dodavatelsko-odběratelských vztahů (neboli mimo rámec sdružení) a podléhá režimu DPH (pravděpodobně v režimu přenesení daňové povinnosti).
- Pokud by si jiné stavební firmy fakturovaly stavební práce včetně své marže v rámci sdružení, jehož účelem bylo právě prostřednictvím daných stavebních prací dílo vybudovat a prodat/provozovat (v modelu 1 nebo 2 představeném autorkou v jejím článku), simulovaly by běžné dodavatelsko-odběratelské vztahy a zdaňovaly by něco, co nikdy zdanit neměly. Na straně určitého účastníka lze jen těžko připustit nárok na odpočet daně.
- Pokud však některá z firem v předchozím příkladu nakoupí vstup zatížený daní, tuto DPH odnárokuje a v nezměněné výši vstup (respektive DPH) „přeúčtuje“ dle třetí věty § 73 odst. 7 zákona o DPH určenému účastníkovi, pak se může určený účastník při obhajování svého nároku na odpočet daně dovolávat první věty § 73 odst. 7 zákona o DPH (jakkoli lze pochybovat o její konformitě s EU DPH Směrnicí).

Po určitém netradičním náhledu na § 73 odst. 7 zákona o DPH lze již ostatní ustanovení zákona o DPH týkající se společnosti číst snadno:

Ustanovení § 100 odst. 4 zákona o DPH

Zde je určeno, že: „Plátci, kteří jsou společníky téže společnosti, jsou povinni vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Tuto evidenci vede za společnost určený společník, který za společnost plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní společníky.“ Lze předpokládat, že existují nějaká práva, která zákon o DPH sice přiznává společníkům, ale vyžaduje bez jakýchkoli výjimek, že je uplatní určený společník. Nicméně mezi tato práva nepatří právo na nárok na odpočet daně. To je řešeno zcela autonomně v § 73 odst. 7 zákona o DPH.

Ustanovení § 101b odst. 2 zákona o DPH

„Plátce, který jako určený společník vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost, je povinen uvést ve svém daňovém přiznání plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své činnosti a plnění s nárokem na odpočet daně a daň z činnosti celé společnosti. Ostatní společníci v daňovém přiznání uvádějí pouze plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své vlastní činnosti.“ Tato ustanovení zavazují jednotlivé účastníky společnosti,

aby podle tam uvedených pravidel správně deklarovali plnění na výstupu. Například platí, že neurčení společníci v daňovém přiznání uvádějí pouze poskytovaná plnění s nárokem na odpočet daně ze své vlastní činnosti, tj. nikoli ta, která jsou poskytovaná v rámci aktivit společnosti. Nicméně opět je to § 73 odst. 7 zákona o DPH, který nakonec připouští, že související uskutečněná zdanitelná plnění (tj. ta, která jsou prováděna v rámci společnosti) uvádí i neurčený společník ve svém daňovém přiznání.

Závěr

Jsem si vědom toho, že představuji fungování společnosti dle zákona o DPH v poněkud neobvyklém světle. Nakonec jsem ale pevně přesvědčen o tom, že analyzovaná ustanovení lze poskládat dokonce ještě netradičněji... Například

lze polemizovat o tom, proč zákonodárce určeného společníka zmiňuje vždy s jinými atributy. V daných ustanoveních zákona o DPH se setkáváme s tímto označením:

- Určený společník, který vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost;
- Určený společník, který přiznává daň na výstupu za činnost celé společnosti;
- Určený společník, který za společnost plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní společníky.

Lze dovodit, že zákonodárce měl na mysli vždy tutéž osobu. Ale co když ne? A co se stane, když společníci žádného společníka neurčí? Zkrátka a dobře, společnost v zákoně o DPH opravdu upravena dobře není.

Nástrahy podnikání prostřednictvím organizačních složek z pohledu daně z přidané hodnoty

Ing. Ladislav Malůšek
daňový poradce č. 3990,
KPMG Česká republika, s.r.o.

Ing. Alena Švecová
daňová poradkyně č. 3465,
KPMG Česká republika, s.r.o.

V poslední době se stále více prosazuje trend podnikání prostřednictvím organizačních složek. Mezi hlavní důvody v praxi patří administrativní zjednodušení řízení či snížení náročnosti z pohledu regulačních požadavků ve vybraných odvětvích, zejména v rámci finančního sektoru. Jak v oboru bankovníctví, tak v prostředí podnikání pojišťoven je totiž regulátory poměrně přísně sledováno kapitálové vybavení společností působících v těchto vysoce specializovaných oborech dopadajících do soukromé sféry široké



veřejnosti. Řada regulačních požadavků je ověřována pouze na konsolidované úrovni, tj. za společnost jako celek. Při volbě pobočkové struktury podnikání tak není potřeba specificky sledovat některé podmínky v rámci jednotlivých společností podnikajících v konkrétní zemi.

Nad tímto praktickým obchodním přístupem se však v poslední době začínají stahovat mračna nejistot, a to

zejména z pohledu aplikace daně z přidané hodnoty na různé transakce či vypořádání mezi jednotlivými pobočkami. V případě standardních poplatníků, jejichž výnosy jsou tvořeny zdanitelnými výstupy, se jedná spíše o otázku správného vykázání jednotlivých vztahů v zásadě bez vlivu na cash-flow a náklady příslušné společnosti. Nicméně v případě finančních institucí, jejichž výstupy jsou primárně představovány osvobozenými plněními bez nároku na odpočet daně u souvisejících vstupních plnění, má aplikace daně z přidané hodnoty přímý dopad do nákladů. Takové zvýšení nákladů o 21 % pak rozhodně není zanedbatelnou položkou ve výsledku konkrétní společnosti. Pojďme se tedy podívat, s jakými nástrahami je potřeba počítat v případě podnikání prostřednictvím pobočkové struktury.

1 Daňový režim plnění mezi pobočkou a jejím zřizovatelem (či „sesterskými“ pobočkami)

Český zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), který by měl být v zásadě transpozicí Směrnice 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „EU Směrnice“), neobsahuje žádné specifické ustanovení, které by přímo řešilo daňový režim vztahů pobočky a jejího zřizovatele. Je tedy potřeba vycházet z obecných pravidel:

- Při přemístění majetku plátce do jiné země je legislativou vyžadováno vykázat tato plnění jako intrakomunitární dodání zboží, tj. v DPH přiznání podávaném v odesílající zemi je obecně vykázáno toto zdanitelné plnění a v přijímající zemi je pak odvedena příslušná DPH dle konkrétních podmínek dané země. Zároveň je možné uplatnit nárok na odpočet u těchto přijatých plnění za předpokladu, že tato mají vazbu na zdanitelná plnění na výstupu. Kromě otázky ocenění hodnoty těchto přesunů není v praxi tato oblast až tak složitou.
- Jiná situace však nastává v oblasti poskytnutí služeb či jiných vyúčtování mezi jednotlivými pobočkami. Tady legislativa nijak adresně neupravuje, jak v takovém případě postupovat.

Situace transakcí „službového“ charakteru probíhajících v rámci jedné entity je tak komplikovanější. V prvé řadě je velmi sporné, zda takovéto transakce s ohledem na absenci právního vztahu mezi jednotlivými částmi jedné a téže právnické entity lze vůbec považovat z právního pohledu za poskytování služeb.

1.1 Jaký je výklad Soudního dvora Evropské unie?

Dle výkladů Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci FCE Bank C-210/04 (dále jen „rozsudek FCE Bank“) je v případě takových „plnění“, nutné zkoumat,

zda tyto mohou vůbec naplnit charakteristiku zdanitelného plnění, tj. zda:

- lze mezi poskytovatelem a příjemcem identifikovat určitý **právní vztah** (příčemž je tato podmínka zkoumána optikou míry závislosti pobočky ve vztahu ke svému zřizovateli),
- se jedná o reciproční plnění (tj. je nutné zkoumat **úplatnost plnění**).

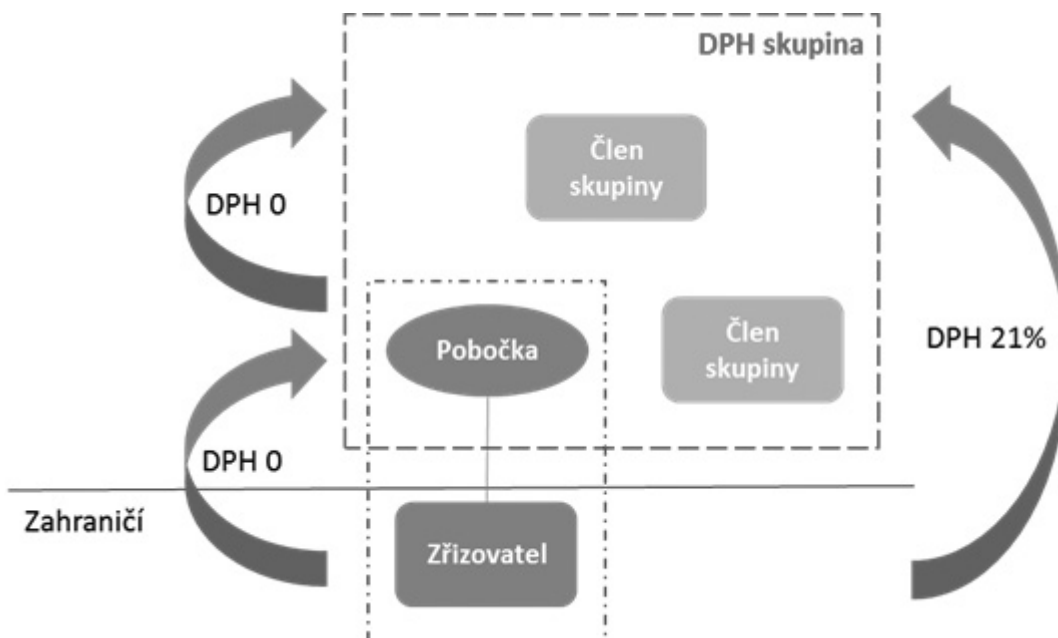
Soud v daném případě dospěl k závěru, že i kdyby teoreticky bylo možné určitý typ transakce klasifikovat jako plnění, vzhledem k tomu, že se jedná o plnění uskutečněné v rámci jedné a téže osoby, nelze tato plnění považovat za transakce, které by měly být předmětem daně z přidané hodnoty. Tento přístup byl donedávna, jak daňovými úředníky v rámci ČR, tak v EU, v zásadě plně respektován. Případné služby či alokace části výnosů souvisejících s funkcemi vykonávanými prostřednictvím dané konkrétní pobočky tedy obecně nebyly předmětem daně z přidané hodnoty.

V nedávné době se však z tohoto obecného pravidla začaly vyčleňovat některé situace, u kterých by mělo být postupováno odlišně. Již v roce 2009 se Evropská komise v souvislosti s rozšířením uplatňování možnosti DPH konsolidace (tj. zahrnutí kvalifikujících se společností do skupiny pro účely DPH, v rámci níž pak není uplatňována DPH na vzájemné transakce) začala zabývat situacemi, kdy dochází k souběhu dvou režimů DPH nepodléhajících interních transakcí v rámci jednoho plátce [[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com\(2009\)325_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com(2009)325_en.pdf)]. Typická situace, která by nemusela v kombinaci těchto dvou přístupů vést ve veškerých případech k výsledku odpovídajícímu principům EU regulace v oblasti DPH, by bylo např. poskytnutí služeb prostřednictvím pobočky registrované v jiném členském státě společnosti, která je v tomto členském státě součástí DPH skupiny s danou pobočkou (viz schéma č. 1).

Při „slepé“ aplikaci výkladu rozsudku FCE Bank, pokud by pobočka a konečný příjemce služby byli součástí DPH skupiny, pak by „poskytnutí“ služeb pobočce, tj. v zásadě přesun funkce od zřizovatele na pobočku, DPH nepodléhalo. Stejně tak by ale DPH nepodléhalo ani následné poskytnutí služby mezi pobočkou a konečným příjemcem služby, jelikož by se jednalo o členy jedné DPH skupiny, tj. opět o plnění uskutečněné v rámci jednoho plátce. Takový přístup by v zásadě vedl k eliminaci DPH na dané transakci v porovnání se situací, kdy by služby byly přímo poskytnuty zřizovatelem finálnímu zákazníkovi.

Přestože existují i jiné nástroje, jak zabránit zneužívání těchto principů (ať již na základě obecných principů zneužití práva či na základě specifitějších protizneužívacích regulací, které EU Směrnice umožňuje jednotlivým státům implementovat do vlastních legislativ), Evropská

Schéma č. 1 Ilustrativní příklad



komise pojala tuto oblast poměrně široce a doporučila jednotlivým členským státům považovat plnění mezi pobočkou, která je členem DPH skupiny, a zřizovatelem usazeným v jiném členském státě za plně zdanitelná, a to v zásadě bez ohledu na to, zda jsou plnění zřizovatelem uskutečňována ve prospěch své pobočky či nikoli (tj. zda se jedná o konstrukci využívající technik specifického DPH režimu k získání určitých výhod). Dle Evropské komise se pobočka začleněním do DPH skupiny odpoutává od svého zřizovatele a stává se součástí jiné osoby povinné k dani. Znamená to, že pokud osoba povinná k dani vstoupí do DPH skupiny, jakékoli služby poskytované v rámci této osoby, by měly být považovány za služby mezi dvěma samostatnými zdanitelnými osobami a měly by být předmětem DPH.

1.2 Jak se k tomu staví česká daňová správa?

Česká daňová správa reagovala poměrně promptně a v rámci Informace ke skupinové registraci (http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Infor_skupinova_reg.pdf) tento princip v zásadě převzala. Konkrétně tato Informace uvádí, že plnění mezi provozovnou a DPH skupinou, jejíž součástí je její zřizovatel (bez ohledu na to, zda je toto plnění poskytováno právě zřizovateli či jinému subjektu ve skupině DPH), je zdanitelné, avšak tento přístup dle Informace předpokládá, že jsou naplněny znaky zdanitelného plnění, tj. existuje právní vztah, jedná se o reciproční plnění a je zde přímé spojení mezi poskytnutou službou a obdrženou úplatou. Tento požadavek v praxi teoreticky mohl dávat určitý prostor pro různé výklady u specifických situací.

1.3 Poslední vývoj judikatury SDEU

Minulý rok však bylo v této oblasti publikováno poměrně přelomové rozhodnutí SDEU ve věci C-7/13 Skandia America Corporation (dále jen „rozsudek Skandia“). V daném případě byla řešena situace nákupu IT služeb americkou korporací, jejíž pobočka byla členem švédské DPH skupiny společností působící v oblasti pojišťovnictví. Švédská pobočka provedla na nakoupených službách ještě určitou úpravu tak, aby vyhovovaly konečnému spotřebiteli, jímž byly také jiné společnosti ze švédské DPH skupiny. Při přijetí nakoupených služeb švédskou pobočkou nebyla aplikována DPH na základě principu rozsudku FCE Bank. K aplikaci DPH nedošlo ani následně v případě reálného prodeje služeb finálnímu zákazníkovi, a to právě na základě principů DPH skupiny, tj. jednalo se také o plnění uskutečněné v rámci stejného plátce DPH.

Přestože generální advokát s nezdaněním této transakce v celém kontextu ve své podstatě nesouhlasil, zaujal k tomuto případu poměrně pozitivní přístup. Generální advokát se klonil spíše k závěru, že obecně nelze odmítnout aplikaci přístupu dle rozsudku FCE Bank a daňově neutrálního přístupu k plněním mezi členy jedné DPH skupiny. Nicméně v daném konkrétním případě by mělo dle jeho názoru ke zdanění IT služeb dojít. Tento svůj závěr však advokát opíral spíše o způsob vymezení DPH skupin, kdy zpochybňoval např. správnost přístupu, na základě kterého by se při začlenění pobočky do DPH skupiny nestal členem této skupiny zároveň i zřizovatel (nebo naopak pobočka v případě zahrnutí zřizovatele do DPH skupiny), či o aplikaci technik proti zneužívání těchto pravidel. Ve svém stanovisku konkrétně navrhoval alternativní

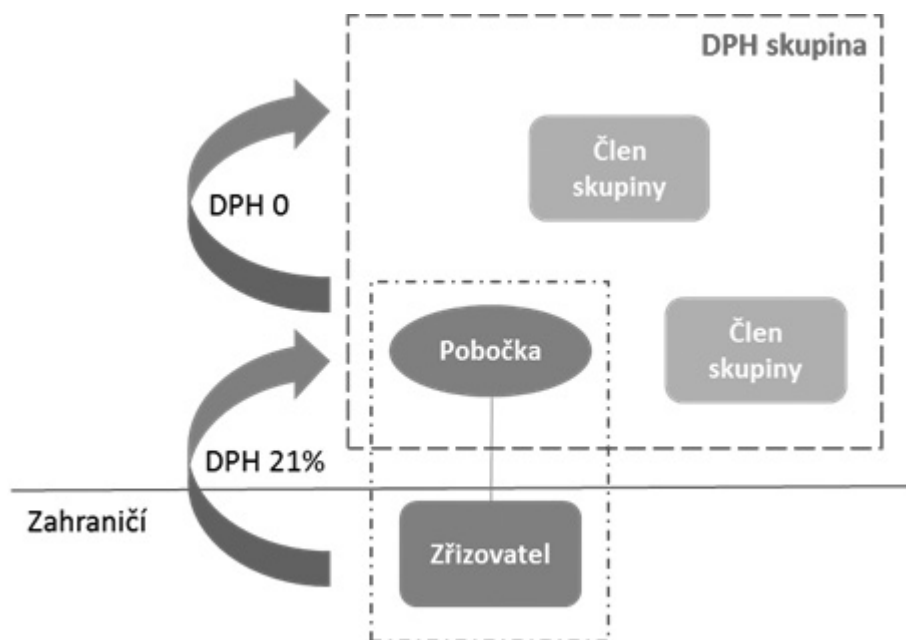
řešení, kterými by bylo možné nezdanění poskytnutých služeb zabránit:

- Do DPH skupiny by spolu s pobočkou byl začleněn i její zřizovatel, na pořízení služeb od externích dodavatelů by se pak nahlíželo jako na pořízení služeb DPH skupinou, z něhož by skupina jako příjemce služeb odvedla příslušnou DPH.
- Začlenění pobočky do DPH skupiny by nebylo povoleno, poskytnutí služeb pobočkou ostatním členům DPH skupiny by pak standardně podléhalo DPH.

- Pokud by se členem DPH skupiny stala pouze pobočka, služby poskytnuté mezi zřizovatelem a pobočkou by mohly být zdaněny na základě obecného ustanovení EU Směrnice ohledně předcházení daňovým únikům.

Soud se však problematikou až do takového detailu nezabýval a situaci poměrně zgeneralizoval, když zjednodušeně uzavřel, že plnění mezi zřizovatelem a pobočkou, která je součástí DPH skupiny, obecně dani z přidané hodnoty podléhají, jelikož se jedná o plnění uskutečněné v zásadě mezi dvěma plátcí, tj. jedná se o dodávky uskutečněné vůči DPH skupině.

Schéma č. 2 Ilustrativní příklad aplikace rozhodnutí Skandia



2 Reakce odborné veřejnosti

Takový závěr následně vyvolal velký rozruch v rámci EU. Poměrně rozsáhlé diskuze byly vedeny zejména skupinami finančních institucí. Odborná veřejnost si tak v návaznosti na toto rozhodnutí klade řadu otázek, mezi zásadní pak patří:

- Zda je rozhodnutí ve věci Skandia široce aplikovatelné na veškeré typy transakcí mezi zřizovatelem a pobočkou, pokud je tato součástí DPH skupiny.
- Zda je potřeba také na situace, kdy pobočka zajišťuje specifické funkce svému zřizovateli v zahraničí, který je registrován jako člen DPH skupiny v zahraničí a naopak, nahlížet optikou rozhodnutí Skandia.
- Zda je zapotřebí stejným způsobem posuzovat i jiné situace, např. kdy je vyúčtování funkcí/služeb prováděno v rámci poboček v jiných členských státech, které do DPH skupin nespadají.
- Možnost retroaktivní aplikace rozhodnutí.

2.1 Vymezení rozsahu transakcí výkladu Skandia

Jak již bylo zmíněno výše, podmínkou v zásadě veškerých existujících výkladů pro to, abychom mohli nějakou transakci vůbec klasifikovat jako zdanitelné plnění, je, že tato transakce naplňuje jeho charakteristické znaky. Otázkou definice zdanitelného plnění se Soudní dvůr Evropské unie zabýval v řadě svých rozsudků, kromě již zmíněného rozsudku Skandia také např. v rozsudku C-246/08 ve věci Komise vs. Finsko, a hlavní charakteristiky plnění tak lze dle soudu shrnout následovně:

- Existence právního vztahu, jehož podstatou je právě poskytnutí daného plnění.
- Musí se jednat o reciproční plnění a zároveň existovat přímá souvislost mezi poskytnutým plněním a obdrženou úplatou.

Ostatně tento výklad byl již v minulosti potvrzen českou daňovou správou právě i v situaci vztahů mezi pobočkou

a zřizovatelem v případě souběhu s režimem DPH skupiny (viz výše zmiňovaná Informace ke skupinové registraci).

V situaci, kdy dochází v zásadě jen k určitému zúčtování interních nákladů za alokované funkce (popř. dochází pouze k alokaci zisku pro účely daně z příjmů) mezi pobočkou a zřizovatelem či jednotlivými pobočkami stejného zřizovatele při absenci jakéhokoli dalšího navazujícího vztahu (např. prodej daných služeb další osobě tak, jako tomu bylo ve specifickém případě rozhodnutí Skandia), je technicky velmi sporné, zda je možné taková plnění považovat za úplatná zdanitelná plnění pro účely DPH.

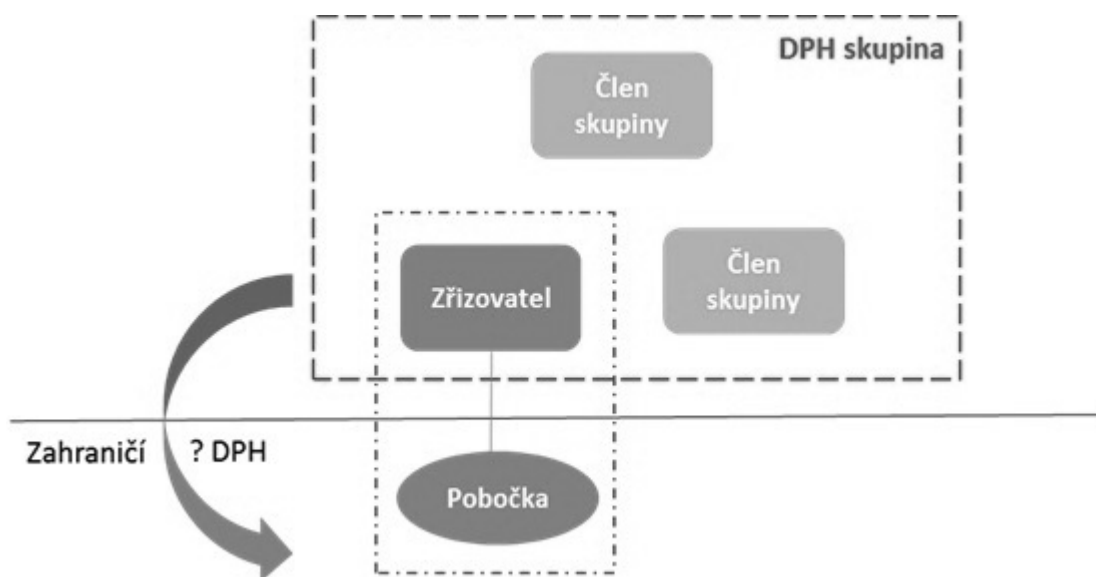
Na první pohled bude v takových případech obtížné identifikovat právní vztah, jelikož se jedná stále o plnění

v rámci jedné právnické osoby a pobočka navíc v zásadě v každé situaci v praxi vykazuje znaky určité závislosti na svém zřizovateli. Zároveň může být v některých situacích sporné, zda lze vůbec identifikovat úplatu za toto „plnění“, nemluvě o existenci její přímé souvislosti.

2.2 Funguje výklad rozsudku Skandia i naopak?

Výklad SDEU se týká čistě situace transakce mezi zřizovatelem a pobočkou v členském státě, kde je tato součástí DPH skupiny. Je otázkou, jak by však soud posoudil opačnou situaci, tj. plnění přijaté pobočkou od zřizovatele, který je součástí DPH skupiny v jiném členském státě:

Schéma č. 3



Jen pro ilustraci, pokud bychom analyzovali DPH legislativu České republiky, český zákon o DPH jako samostatného plátce rozpoznává v určitých situacích (např. při splnění obratu) pouze konkrétní subjekt zabývající se ekonomickou činností nebo DPH skupinu registrovanou podle českého zákona o DPH. V takové situaci je v technické rovině velmi sporné, zda česká legislativa dává správci daně dostatečnou oporu vycházet při posouzení plnění z výkladu rozsudku Skandia, a považovat tak tato interní plnění za zdanitelná plnění uskutečněná mezi dvěma různými plátcí (dle české legislativy se striktně technicky stále jedná o transakci v rámci stejného plátce) a tudíž podléhající DPH.

Stejně tak by zřejmě neměla být výkladem rozhodnutí Skandia ovlivněna plnění v situaci poboček jedné právnické osoby, kdy ani jedna z dotčených částí není členem DPH skupiny (viz schéma č. 4 na s. 46).

2.3 Určení „dodavatele“ v případě komplikovanějších pobočkových struktur je problematické

Další praktické komplikace související se striktním výkladem vyjádřeným v rámci rozsudku Skandia nastávají v případě sofistikovanějších pobočkových struktur, kdy každá pobočka využívající podmínek dané jurisdikce (např. využití levnější pracovní síly) zajišťuje různé funkce potřebné pro dodání komplexního plnění vůči finálnímu zákazníkovi, např. členu DPH skupiny, jejímž je jedna z příslušných poboček, či dokonce sám zřizovatel členem (viz schéma č. 5 na s. 46).

V praxi je pak poměrně komplikované jak určovat, která pobočka je právě primárním poskytovatelem služby, a následně jak tedy aplikovat DPH na vyúčtování zajištění jednotlivých funkcí v rámci dodaného plnění mezi

Schéma č. 4

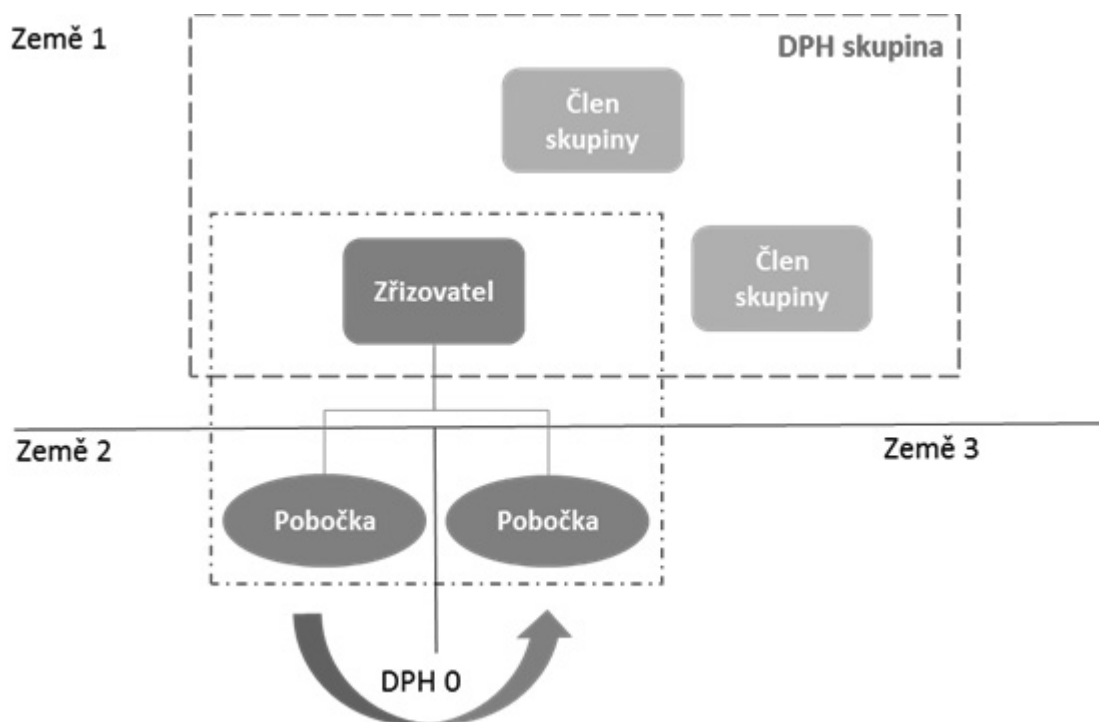
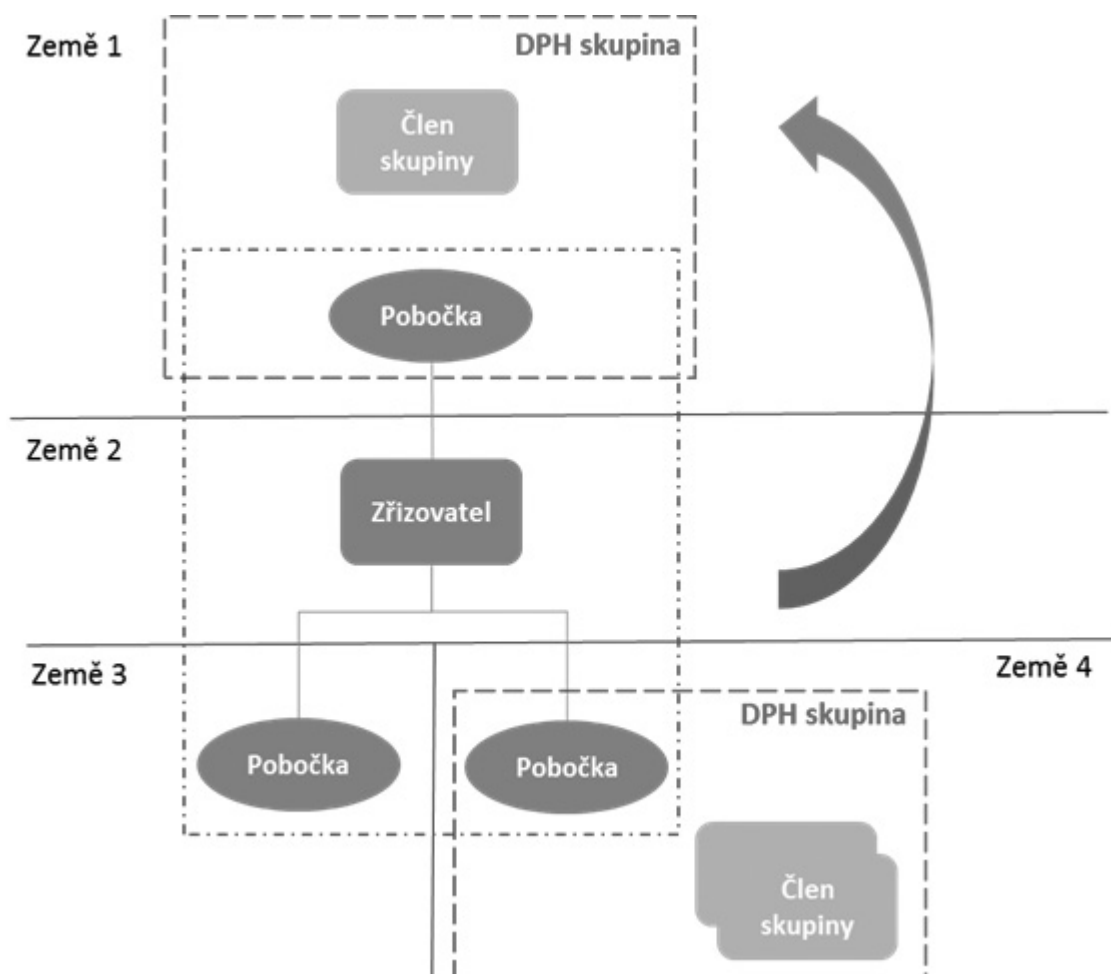


Schéma č. 5



částmi dodavatele (mezi jednotlivými pobočkami). Je otázkou, zda by jako kritérium měla sloužit výše vynaložených nákladů (tj. určitá míra zapojení dané pobočky v rámci poskytnutí plnění) či zda bychom se neměli řídit spíše podle funkce konkrétních poboček v rámci zajištění plnění vůči finálnímu zákazníkovi, tj. prostřednictvím které pobočky je služba efektivně poskytnuta. Přičemž různé závěry mohou v praxi vést k odlišným dopadům právě z pohledu odvedené DPH.

2.4 Retroaktivní aplikace rozsudku

V neposlední řadě odbornou veřejnost zajímá také možnost „retroaktivní“ aplikace rozsudku Skandia. Jelikož se jedná pouze o výklad existující úpravy, až praxe nám ukáže, jaký bude přístup jednotlivých správců daně.

Do jisté míry by se daňová správa mohla inspirovat např. Velkou Británií, kde s ohledem na poměrně velké nejasnosti panující v této oblasti byl úřady zaujat v zásadě vstřícný přístup akceptující původní postupy, a to až do konce roku 2015 (viz níže).

3 Jak se k výkladu rozsudku staví jiné členské státy EU?

Finanční správa Velké Británie mající bezesporu nejpracovnější a nekomplexnější systém jak legislativy, tak výkladů v oblasti daně z přidané hodnoty v únoru 2015 překvapivě zveřejnila informaci, že bude akceptovat závěry rozsudku Skandia, a to i přesto, že závěry publikované v rámci rozhodnutí nejsou postaveny na shodném právním základu jako systém Velké Británie. Podle dosavadní legislativy Velké Británie totiž při vstupu pobočky do DPH skupiny se součástí této skupiny stával současně

i její zahraniční zřizovatel. Dle výkladu finanční správy Velké Británie však bude striktně dodržován výklad rozsudku Skandia a dotčené transakce tak budou podléhat DPH. Tento přístup by měl být aplikován od 1. ledna 2016 s možností volby aplikovat tento přístup i dříve.

Dle našich informací i slovenská finanční správa již v minulosti zastávala názor, že transakce mezi osobou povinnou k dani se sídlem v zahraničí a její pobočkou se považují za zdanitelné, pokud jedna část entity (pobočka či zřizovatel) vstoupila do skupiny pro účely DPH.

Z jiných zemí existují naopak indikace, že s ohledem na jejich specifický způsob implementace možnosti začlenění zahraničních osob či zahraničních částí entit do lokálních DPH skupin nebudou závěry rozsudku Skandia plně aplikovatelné, např. v Nizozemí.

Stejně tak v zemích, které možnost DPH konsolidace doposud nezavedly, se odborná veřejnost kloní k tomu, že jejich legislativa neumožňuje aplikaci principů této nové judikatury, např. Lucembursko či Polsko.

Samotné Švédsko v současné době netrpělivě očekává závěry lokálního Nejvyššího správního soudu ohledně případu, kdy jsou interně vyprodukované služby poskytovány místní švédské pobočce zahraničního zřizovatele, která je členem švédské DPH skupiny.

Je vidět, že otázka výkladu aplikace DPH v případech pobočkových struktur je poměrně dynamická, a můžeme tak jen napjatě očekávat další vývoj v této oblasti. Nicméně v současnosti nelze než jen doporučit věnovat zvýšenou pozornost správnému nastavení vztahů v rámci struktur postavených na pobočkových schématech.



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2015

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2014.

Cena publikace je 390 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

„Evropská“ finanční transakční daň – blízká realita či dlouhodobá fikce?

prof. Ing. Jan Široký, CSc.
Ekonomická fakulta VŠB-TU Ostrava

Ekonomická krize a s ní související chronické deficity veřejných rozpočtů nutí členské státy Evropské unie i samotnou Komisi hledat nové (či opřašovat staré) návrhy na možnosti dalších zdrojů příjmů. Kromě smělých návrhů na zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně (CCCTB)¹, restrukturalizace akcíů tzv. uhlíkovou daní či zefektivnění systému DPH je finanční transakční daň (FTT) nosným tématem práce Komise.

1 Trocha historie...

I když se o finanční transakční daně jako o novém daňovém odvodu začalo vážněji hovořit a legislativní zázemí tvořit prakticky až v posledních sedmi letech, myšlenka zdanit bankovní sektor není nová. Za jejího „otce“ se považuje James Tobin, který přišel s její konstrukcí při měnových operacích v roce 1978. V praxi zavedlo Švédsko už v roce 1984 daň ve výši 0,5 % na nákup, resp. prodej akcií. Určitou formu transakční daně mají či měly Francie, Německo, Maďarsko i Slovensko. A úplně na jiných principech jsou zdaňovány bankovní operace v islámském bankovníctví...

Stať se však zabývá úsilím Komise o zavedení „unijní“ bankovní daně a jejím současným stavem (k 31. 1. 2015). Chronologicky lze tento proces rozdělit do tří fází dle přijaté legislativy.

2 Rok 2010: Způsoby zdanění finančního sektoru

Evropská rada při přípravách na vrcholnou schůzku G-20 v Torontu dne 17. 6. 2010 dospěla k závěru, že „... EU by měla stát v čele úsilí o stanovení globálního přístupu k zavedení systémů odvodů a daní pro finanční instituce s cílem zachovat rovné podmínky na celosvětové úrovni

(...). V této souvislosti je třeba prozkoumat zavedení globální daně z finančních transakcí a dále tuto otázku rozpracovávat“.

Materiál Komise COM(2010)549 ze dne 7. 10. 2010 „Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů o zdanění finančního sektoru“ poprvé uceleně shrnoval problematiku zdanění finančních institucí.

V textu se zdůrazňovaly tři hlavní důvody, proč zavést tyto daně:

- jako doplněk probíhající rozsáhlé reformy finančního sektoru by tyto daně mohly přispět k posílení efektivnosti a stability finančních trhů a snížení jejich rozkolísanosti a škodlivých účinků nadměrného riskování a morálního hazardu,
- jako „platbu“ za značnou zodpovědnost finančního sektoru za vznik a rozsah ekonomické krize a její negativní dopad na výši veřejného zadlužení po celém světě a také za to, že se sektoru v některých případech dostalo podpory z veřejných prostředků, a že by tudíž měl spravedlivým přispíváním splatit svůj dluh,
- většina finančních služeb v EU je osvobozena od daně z přidané hodnoty, jelikož příjmy finančních služeb jsou většinou založeny na marži, a proto je nesnadné je ve stávajícím rámci DPH zdanit; nové daně by tedy mohly absenci DPH částečně nahradit.

Uvedený materiál také definoval dvě varianty možných „bankovních“ daní: daň z finančních transakcí a daň z finančních činností (aktivit).

- Daň z finančních transakcí (FTT) by byla určena ke zdanění hodnoty jednotlivých transakcí a v podstatě by se jednalo o obrátovou daň. Aby měla co nejširší platnost, měla by se FTT vztahovat na širokou škálu finančních nástrojů (tj. akcie, dluhopisy, měny a deriváty). Komise v materiálu odhadovala (v případě, kdyby se do základu daně zahrnuly pouze akcie

¹ O projektu společného konsolidovaného firemního základu daně bylo pojednáno ve stati doc. Ing. Danuše Nerudové, Ph.D.: NERUDOVÁ, Danuše. Možnosti zdanění finančního sektoru. *e-Bulletin Komory daňových poradců*, č. 6, 2012, s. 7.

a dluhopisy obchodovatelné na burze) výnos v tehdejší EU-27 na přibližně 20 miliard EUR při daňové sazbě 0,01 % a až 15 mld. EUR, pokud by daň zahrnovala i deriváty.

- Daň z finančních činností (aktivit, FAT) by znamenala prakticky daň ze zisku. Na rozdíl od daně z finančních transakcí, která se vztahuje na každý subjekt působící na finančním trhu v závislosti na transakcích, jež provádí, daň z finančních činností by se vztahovala na společnosti. Její zavedení by podle materiálu bylo pravděpodobně snazší a uvažovalo se o 5% sazbě daně. Pro tento způsob zdanění se vyslovoval Mezinárodní měnový fond.

3 Rok 2011: Priorita finanční transakční dani

Komise po analýzách dala přednost dani z finančních transakcí a tu zevrubněji rozpracovala do návrhu směrnice. Ta je obsahem materiálu COM(2011)594 ze dne 28. 9. 2011 „Návrh Směrnice Rady o společném systému daně z finančních transakcí a změně směrnice 2008/7/ES“ a její hlavní body se nezměnily do data napsání tohoto článku.

Podle doprovodného textu je cílem daně z finančních transakcí zdanit 85 % finančních transakcí, které se uskutečňují mezi finančními institucemi. Daň se nevztahuje na občany a podniky. Do působnosti navrhované FTT se nezahrnují hypotéky, bankovní úvěry, pojistné smlouvy a jiné běžné finanční činnosti prováděné jednotlivci nebo malými podniky.

Právním základem pro novou daň je primární právo EU, konkrétně článek 113 Smlouvy o fungování Evropské unie (v konsolidovaném znění Lisabonské smlouvy).

Důležitými články navrhované směrnice jsou zejména články 1 až 3, 5 až 8 a 12.

- Článek 1 („Předmět a oblast působnosti“) stanoví, že navrhovaná směrnice se použije na všechny finanční transakce za podmínky, že „nejméně jeden účastník transakce je usazen v členském státě a že je účastníkem transakce finanční instituce usazená na území některého členského státu a jedná buď na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, nebo jedná jménem účastníka transakce“. Ustanovení článku 2 („Definice“) vymezuje finanční transakci jako „nákup a prodej finančního nástroje před započítáním a vypořádáním, včetně dohod o zpětném odkupu a zpětném odprodeji a smluv o půjčce a výpůjčce cenných papírů; převod práva nakládat

s finančním nástrojem jako vlastník mezi subjekty skupiny, každá rovnocenná operace obnášející přenos rizika spojeného s finančním nástrojem a uzavření nebo změna derivátových nástrojů“. Text článku rovněž upřesňuje pojem finanční instituce v obecném slova smyslu a navazující článek 3 („Usazení“) konkretizuje, kdy se finanční instituce považuje za usazenou na území členského státu.

- Znění článku 5 navrhované směrnice definuje daňový základ daně z finančních transakcí v případě finančních transakcí, které se netýkají derivátových nástrojů, ustanovení článku 6 základ daně v případě finančních transakcí týkajících se derivátových nástrojů a článek 7 obsahuje společná ustanovení o základu daně. Samotné sazby FTT jsou uvedeny v článku 8 („Uplatnění, struktura a výše sazeb“) a jsou stanoveny jako minimální, tj. „sazby nesmí být nižší než 0,1 % u finančních transakcí uvedených v článku 5 a 0,01 % u finančních transakcí uvedených v článku 6“.
- Z článku 12 vyplývá pro členské státy zákaz zavádění jiných daní z finančních transakcí než je FTT stanovená touto směrnicí².

V původním textu Komise navrhovala, aby se daň z finančních transakcí začala uplatňovat od 1. 1. 2014, současný text v článku 18 neutrálně uvádí vstup v platnost „dvacátým dnem po vyhlášení v Úředním věstníku Evropské unie“.

4 Rok 2013: Zavedení daně v režimu posílené spolupráce

Při jednání mezi členskými státy o různých aspektech finanční transakční daně, jakožto i o samotné smysloplnosti existence FTT docházelo k zásadním rozporům, které vedly Komisi k závěru, že jednomyslného konsensu nebude dosaženo³.

Po konzultacích se státy, které nadále preferují uvalení daně z finančních transakcí, Komise (poprvé v rámci daňové politiky) navrhla využít tzv. režim posílené spolupráce a navrhnout zavedení FTT jen v některých členských zemích.

Posílenou spoluprací umožňují články 326 až 334 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU)⁴. Tato posílená spolupráce nesmí narušovat vnitřní trh ani hospodářskou, sociální a územní soudržnost, musí zachovávat pravomoci, práva a povinnosti členských států, které se jí neúčastní. Text dotčených článků SFEU dále stanoví, že posílená

² Toto ustanovení znamená, že i státy, které mají v současnosti určitou formu zdanění finančního sektoru, by musely toto zdanění zrušit a vybírat jen FTT.

³ Mezi zásadní odpůrce zavedení daně patřila (a patří) mj. Česká republika.

⁴ Lisabonská smlouva. Konsolidovaný text Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie. Praha: Úřad vlády České republiky, 2008, s. 253–257.

spolupráce je pro další členské státy kdykoliv otevřená s podmínkou dodržení již přijatých aktů.

Rozhodnutí Rady ze dne 22. 1. 2013 povolilo navázat posílenou spolupráci v oblasti daně z finančních transakcí, která se vztahuje na Belgii, Estonsko, Francii, Itálii, Německo, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Slovensko, Slovinsko a Španělsko. Cílem návrhu je harmonizace právních předpisů týkajících se nepřímého zdanění finančních transakcí, která je potřebná pro zajištění řádného fungování vnitřního trhu a pro zabránění narušení hospodářské soutěže. Ve zdůvodnění souhlasného stanoviska se také uvádí, že pro finanční instituce z nezúčastněných členských států bude posílená spolupráce znamenat přínos, neboť se budou namísto velkého počtu systémů⁵ vyrovnávat pouze s jedním společným systémem daně z finančních transakcí platným v zúčastněných státech.

Návrh směrnice Rady, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí, je obsahem materiálu COM(2013)71 ze dne 14. 2. 2013. Text článků navrhované směrnice je prakticky totožný s původním návrhem z roku 2011, nově bylo doplněno, že oblast s jednotnou úpravou daně z finančních transakcí je omezena na zúčastněné členské státy a definovala se pravidla, podle nichž se zdanění řídí „zásadou emise“ jako poslední možností, která doplňuje hlavní zásadu – „zásadu usazení“.

Nutno podotknout, že tento „poslední“ návrh podpořil 18. 6. 2013 výbor ECOFIN a dne 3. 7. 2013 Evropský parlament (poměr hlasů byl 522 pro, 141 proti a 42 se zdrželo).

5 Další vývoj

Kromě samotného faktu, že se jedná (dle autora tohoto článku) o možné precedentní prolomení jednomyslnosti v daňových otázkách a možného vytvoření „dvourychlostní“ daňové harmonizace v EU, mezi faktory, které ovlivní, zda a kdy bude finanční transakční daň zavedena, patří vyřešení některých sporných bodů návrhu. Jedná se především o rozdělení výnosu daně, kdy návrh směrnice předpokládá, že by příjmy z daně byly rozděleny mezi rozpočet Evropské unie a rozpočty zainteresovaných členských států⁶. Část daně by byla využívána jako vlastní zdroj EU, který by částečně snižoval příspěvky členských států, navíc by členské státy mohly rozhodnout o zvýšení této části příjmů zdaněním finančních transakcí vyšší sazbou.

Proti zavedení daně z finančních transakcí, byť v režimu posílené spolupráce, se bezprostředně po předložení návrhu

postavila také organizace sdružující účetní (ACCA), neboť nesouhlasí s jejími očekávatelnými exteritoriálními dopady a má obavu z dvojího zdanění, nehledě na skutečnost, že daň může být úspěšná jediné v případě, že bude zavedena celosvětově (což nebude).

Dalším důvodem oddálení přijetí FTT v 11 uvedených zemích je podaná žaloba Spojeného království, která rozporuje uváděný nekonfliktní vliv daně na fungování vnitřního trhu. A v neposlední řadě o návrhu uvalení FTT musí jednomyslně rozhodnout 11 členských států uplatňujících posílenou spolupráci, což např. v případě povolební situace v Řecku není jednoznačné...

Z hlediska daňového dopadu také není zřejmé, kdo ve skutečnosti (a v jakém poměru) ponese daňové břemeno FTT, zda finanční instituce či jejich klienti a běžní zákazníci. Jak ale uvádí materiál Komise, o skutečném daňovém zatížení nejsou k dispozici žádné empirické důkazy.

6 Poznámka místo závěru

Proces zavádění FTT je také zajímavé sledovat z hlediska členů nové Komise sestavené pro období 2014–2019. V týmu, který vede Jean-Claude Juncker, je za oblast daní odpovědný Pierre Moscovici⁷, komisař pro hospodářské a měnové záležitosti, daně a celní unii. Kromě toho, že se jedná o bývalého ministra financí Francie, stojí za zmínku také spojení daňové politiky s další ekonomickou problematikou, a to, že oblast daní byla dána „pod křídla“ komisaři z „velké“ země Evropské unie. A i když členové Komise musí zastupovat zájmy EU a nikoli zájmy členských států, je dobré uvést, že právě Francie je tou zemí, která je velkým zastáncem daně z finančních transakcí...

legislativa

- 1 COM(2010)549: Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů o zdanění finančního sektoru. Viz: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0549&rid=1>
- 1 COM(2011)594: Návrh Směrnice Rady o společném systému daně z finančních transakcí a změně směrnice 2008/7/ES. Viz: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011PC0594&rid=3>
- 1 COM(2013)71: Návrh Směrnice Rady, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí. Viz: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013PC0071&rid=1>

⁵ Viz pozn. pod čarou 2.

⁶ I když se s výnosem z daně jako příjmem rozpočtu EU počítá od samotného počátku úvah o FTT, nebylo dosud uvedeno, jakým poměrem by se výnos FTT rozdělil mezi EU a členské státy. To má stanovit samostatný legislativní předpis.

⁷ Webové stránky viz: http://ec.europa.eu/commission/2014-2019/moscovici_en.

K povinnému (či nepovinnému?) formátu a struktuře elektronického podání

Ing. Miloslav Kopřiva
Finanční úřad pro Pardubický kraj,
zástupce ředitele



Koncem loňského roku (dne 18. 12. 2014) vydal pod čj. 22 A 21/2013-31 Krajský soud v Ostravě poměrně zásadní rozsudek ve věci zásahové žaloby proti výzvě k odstranění vad podání. Uveďme si výchozí situaci:

1 Rozsudek KS v Ostravě sp. zn. 22 A 21/2013-31 ze dne 18. 12. 2014

Daňový subjekt podal dne 23. 7. 2012 prostřednictvím své datové schránky daňové přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2012 ve formátu .PDF. Správce daně následně vydal výzvu k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu s odůvodněním, že podání bylo doručeno ve formátu .PDF, kdežto pokyn D-349 stanoví formát .XML. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt ve lhůtě stanovené výzvou vadu podání neodstranil, prohlásil správce daně podání za neúčinné. Daňový subjekt s postupem správce daně nesouhlasil, považoval ho za nezákonný s tím, že mu nyní hrozí sankce za nepodání daňového přiznání, ačkoli jej podal včas.

Krajský soud v Ostravě prohlásil, že vydání výzvy k odstranění vad podání a následné prohlášení daňového přiznání k DPH za neúčinné podání je nezákonným zásahem. Své rozhodnutí odůvodnil následovně: Podání daňového subjektu bylo srozumitelné a jednoznačné, mělo stejnou strukturu jako předepsaný tiskopis. Jediný rozdíl spočíval v možnostech jeho následného zpracování. Podání ve formátu .XML by správce daně mohl rovnou (elektronicky) zpracovat, kdežto s podáním ve formátu .PDF, doručeným prostřednictvím datové schránky, by mohl nakládat „jen“ jako s listinou („tiskovým výstupem z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem“), což však nijak nebrání jejímu dalšímu zpracování a vyměření daně. Dospěl tedy k závěru, že správce daně postupoval v rozporu s § 74 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“), neboť podání daňového subjektu nemělo vady, pro které by nebylo způsobitelné k projednání, nebo vady, pro

kteří by nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní.

Z výše uvedeného je zřejmé, že soud na daný případ hleděl především z pohledu § 74 daňového řádu. Související ustanovení § 72 daňového řádu je sice citováno, nikoli však vyhodnoceno v širším kontextu. O ten bych se chtěl v tomto článku pokusit.

2 Podání při správě daní

Ustanovení § 70 odst. 3 daňového řádu uvádí, že z podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. Je nepochybné, že přiznání podané prostřednictvím datové schránky ve formátu .PDF, pokud má všechny náležitosti (tedy je zřejmé, kdo jej činí, za jaké zdaňovací období se podává a co daňový subjekt tvrdí), těmto požadavkům dostojí. Uvedený požadavek na to, aby podání bylo v tomto ohledu bezvadné, však není jediný. Daňový řád dále normuje například formu podání a způsob jeho odeslání (viz § 71 a 72) nebo místo podání (viz § 73). U elektronického podání formou datové zprávy jsou například dány způsoby odeslání (viz § 71 odst. 1 daňového řádu) a je určeno, na jakém technickém zařízení se podání přijímá – a tedy na jaké jej musí podatel odeslat (§ 73 odst. 2 daňového řádu). Jednoznačnost či srozumitelnost tedy nejsou jedinými požadavky, které daňový řád na podání klade. Podívejme se nyní blíže na atributy formy podání a způsobu jeho odeslání.

Je zřejmé, že podání při správě daní nelze učinit v jakémkoli formě a jakýmkoli způsobem, ale toliko způsobem, který ukládá, resp. připouští zákon. Nelze například udělat z vyplněného daňového přiznání vlašťovku a vhodit ji otevřeným oknem na finanční úřad. Nelze též nahrát video, na němž je nafilmováno, jak daňový subjekt vyplňuje jednotlivé stránky daňového přiznání a poslat správcovi daně odkaz, ať si je prohlédne na YouTube. I když v obou případech bude podání srozumitelné, jednoznačné a bude mít stejnou strukturu jako předepsaný tiskopis, zcela určitě požadavkům daňového řádu na formu a způsob podání neobstojí.

3 Forma a způsob podání – ustanovení obecné versus ustanovení speciální

Způsob podání upravuje § 71 daňového řádu. Dle odstavce 1 tohoto ustanovení lze podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou způsoby zde uvedenými. Toto ustanovení pak doplňuje odstavec 3, v němž je stanoveno, že účinky podání má rovněž úkon učiněný za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, a to za podmínky, jež dále stanoví zákon (potvrzení nebo opakování autorizovaným způsobem do pěti dnů). Zásadní pro danou věc je skutečnost, že dané ustanovení – tedy § 71 daňového řádu, je ustanovení obecné.

Daňový řád však dále obsahuje ustanovení speciální, a to § 72. Ten se týká pouze některých druhů podání – přihlášky k registraci, oznámení o změně registračních údajů a daňového tvrzení. Speciálně u těchto druhů podání je zákon přísnější na formu. Stanovuje, že tyto druhy podání mohou být učiněny pouze na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo jemu podobném tiskovém výstupu. Znamená to, že podle tohoto ustanovení (odst. 1) lze podat přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů nebo daňové tvrzení pouze písemně, a to navíc na předepsaném tiskopise. Vylučuje se tedy forma ústního podání do protokolu. Dané ustanovení pak ovšem doplňuje odst. 3, který uvádí, že tato podání je možné také (viz spojka „i“) učinit datovou zprávou, ovšem pouze ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3.

Pro daňová tvrzení (kterým je ve smyslu § 1 odst. 3 daňového řádu i daňové přiznání k DPH), tedy pro formu a způsob podání, platí speciální ustanovení § 72 DŘ, nikoli obecné ustanovení § 71 DŘ. Podotýkám, že v období, kterého se výše souzený případ týkal, ještě neplatilo ustanovení § 101a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Všimněme si rozdílné úpravy obecného § 71 odst. 1 daňového řádu a speciálního § 72 odst. 3 daňového řádu ve věci podání prostřednictvím datové schránky. Ustanovení § 71 odst. 1 daňového řádu neobsahuje žádný požadavek na formu (je v něm uvedeno jen „datovou zprávou odeslanou prostřednictvím datové schránky“). U § 72 odst. 3 daňového řádu je určena forma (je tam jasně uvedeno „datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3“). Odkaz na § 71 odst. 1 daňového řádu se týká pouze způsobu odeslání datové zprávy. Je třeba rozlišit formu datové zprávy a způsob odeslání datové zprávy. Datová schránka je pouze nástroj na odeslání. Zatímco obecný § 71 odst. 1 daňového řádu stanoví, že datovou

zprávu – v jakémkoliv formátu – lze odeslat prostřednictvím datové schránky, speciální § 72 odst. 3 daňového řádu uvádí, že datovou zprávu – [jen a pouze] ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně – lze odeslat prostřednictvím datové schránky.

Můžeme tedy shrnout, že obecné ustanovení (§ 71 daňového řádu) umožňuje odeslat podání ve formě datové zprávy mj. prostřednictvím datové schránky, přičemž formát a struktura odesílané datové zprávy není normována – tedy ani přikázána, ani omezena. Podání lze tudíž učinit v jakémkoli formátu, který je čitelný (např. formát .PDF). Speciální ustanovení (§ 72 daňového řádu) také umožňuje odeslat podání ve formě datové zprávy prostřednictvím datové schránky, ovšem normuje její formát a strukturu. U zákonem určených druhů podání (tedy u podání uvedených v § 72 odst. 1 daňového řádu) lze použít pouze ten formát a strukturu, které zveřejní správce daně.

Správce daně požadovaný formát a strukturu zveřejnil pokynem Ministerstva financí ČR čj. 43/128 673/2010-431 (D-349). Tento (veřejně dostupný) pokyn stanovuje, že: „Podání specifikovaná v § 72 odst. 1 daňového řádu, tj. přihláška k registraci, řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení, zasílaná daňovými subjekty územním finančním orgánům podle § 71 daňového řádu prostřednictvím datové schránky musí být ve formátu a struktuře .XML, odpovídající XSD schémata jsou definována a zveřejněna na adrese: http://eds.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo_struktury.faces“. Daným formátem je tedy v tomto případě formát .XML, danou strukturu tvoří odpovídající XSD schémata. Domnívám se, že z výše uvedené zákonné úpravy jednoznačně plyne, že pro podání uvedená v § 72 odst. 1 daňového řádu, tedy i pro podání přiznání k DPH, formát .PDF není přípustný.

Lze samozřejmě vést polemiku nad tím, zda je ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu dobré nebo špatné. V každém případě je to však ustanovení zákonné a platné. Pokud by někdo dovodil, že přípustný je i formát .PDF, a to proto, že podání v tomto formátu je čitelné, srozumitelné a jednoznačné, pak by toto speciální ustanovení nemělo smysl. Stačila by norma obecná – tedy ustanovení § 71 daňového řádu.

4 Smysl speciálního ustanovení

Speciálnost daného ustanovení (tedy požadavek na konkrétní formát a strukturu podání) samozřejmě svůj význam má. Uvádí ho ostatně i důvodová zpráva k daňovému řádu: „Podle odst. 3 lze formulářová podání realizovat i elektronickou formou za využití datové zprávy. Tato datová zpráva musí být odeslána ve formátu a struktuře, který správce daně zveřejní ve smyslu § 56. Předpokládá se, že zveřejněný formát a struktura u formulářových podání budou nastaveny tak, aby byla zajištěna kompatibilita

s programovým vybavením daného správce daně, které umožňuje automatické zpracovávání došlých podání tohoto typu (zejména daňová přiznání).“ Autoritativní komentář k daňovému řádu¹ to doplňuje takto: „Správci daně je tak přiznána relativně široká možnost předem vyloučit určité elektronické komunikační toky tím, že množinu přípustných formátů pojme velmi restriktivně. S ohledem na základní zásady a principy, zejména zásadu procesní rovnosti (srov. § 6 odst. 1), správce daně nemůže postupovat tak, že za přístupné formáty označí pouze takové, které nejsou běžně dostupné, neboť tímto by diskvalifikoval část podatelů z možnosti činit podání elektronicky.“ Nutno dodat, že Finanční správa ČR umožňuje daňové přiznání k DPH vyplnit a odeslat v požadovaném formátu a struktuře, který byl zveřejněn pokynem D-349, na svém běžně dostupném elektronickém portálu (EPO), takže v tomto případě k diskvalifikaci části podatelů z možnosti činit podání elektronicky nedochází.

Správce daně nepracuje pouze s podáními, která obsahují text (jako jsou odvolání, žádosti apod.). Čitelnost, srozumitelnost a jednoznačnost podání tedy nejsou jedinými kritérii, která jsou pro zpracování daného podání důležitá. Zejména u daňových přiznání je dalším důležitým kritériem možnost jeho zpracování. Přijmeme-li předpoklad, že elektronizace je pokrokem (sám o tom tedy často vážně pochybuji), měla by být přínosem (tedy pokrokem) pro obě strany. Daňovému subjektu by měla umožnit jednodušší způsob podání, správci daně pak jednodušší způsob zpracování.

Souhlasím s konstatováním Krajského soudu v Ostravě, že podání daňového přiznání k DPH ve formátu .PDF nebrání jeho dalšímu zpracování a vyměření daně. Připomnělo mi to jeden příběh z knihy Anthony de Mella, kdy si za Mistrem přijdou stěžovat odboroví předáci, že nákupem bagru přijde o práci sto lidí. Mistr jim odpověděl: „Kdyby ostatním sebrali lopaty a koupili lžice, mohli by jich dalších tisíc přijmout.“ V České republice je ročně podáno přes 10 miliónů daňových tvrzení. Každé daňové tvrzení obsahuje desítky (někdy až stovku) údajů. Ne všechna musí být nutně pořízena do informačního systému, většina však ano. Je tím zkontrolována správnost výpočtu daně, dané údaje jsou uvedeny na rozhodnutí o stanovení daně (které je daňovému subjektu k dispozici), na jejich základě se tvoří předpisná nebo odpisná věta, která je zaznamenána na osobní daňový účet. Údaje dále slouží k analýzám, na jejichž základě se provádí výběr subjektů ke kontrole. Domnívám se, že obsahuje-li zákon možnost

učinit podání datovou zprávou, pak je požadavek správce daně, aby to právě v případě daňového tvrzení bylo v jím určeném formátu a struktuře, zcela legitimní. Ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu tedy má svůj jednoznačný smysl a účel. Osobně mě mrzí, že v tomto kontextu není souzený spor vůbec hodnocen.

5 Postup správce daně – odstranění vad podání

Navazující otázkou je, jaký procesní postup zvolit v případě, že požadovaný formát a struktura nejsou dodrženy. Jinými slovy – zda je výzva k odstranění vad podání v tomto případě tím správným procesním postupem. Krajský soud v Ostravě rozhodl, že výzva k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu je v případě podání daňového přiznání ve formátu .PDF prostřednictvím datové schránky nezákonným zásahem. Odborná literatura k daňovému řádu se v tomto ohledu vzácně shoduje.

Baxa a kol., Daňový řád – Komentář²: „V této souvislosti lze rozlišovat vady formy a vady obsahu. Vady formy je nutné posuzovat primárně, neboť jejich přítomnost podání diskvalifikuje bez ohledu na to, zda po obsahové stránce je perfektní, či nikoli. K vadě formy dojde v případě, kdy je pro podání zvolen nepřipustný způsob (srov. komentář k § 71). V praxi tyto vady mohou nastat zejména u tzv. formulářových podání, pro něž zákon stanoví zpřísněnou formu podání (srov. komentář k § 72). Nebylo-li podání učiněno předepsaným způsobem (tj. na předepsaném tiskopise či v předepsaném formátu a struktuře), znamená to vadu podání bez ohledu na to, zda je obsah podání reálně čitelný, či nikoli.“

Lichnovský a kol., Daňový řád³: „Za vady podání lze považovat, když podání není způsobilé k projednání nebo podání nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Vadou je také podání učiněné jiným způsobem, než předepisuje zákon (§ 72).“

Kobík, Kohoutková, Daňový řád s komentářem⁴: „Pokud tedy dojde správci daně datová zpráva, která nebude odpovídat formulářové datové zprávě zveřejněné způsobem podle § 56, měl by správce daně postupovat podle § 74 a uložit podateli odstranění formálních vad.“

Kopřiva, Novotný, Manuál k daňovému řádu⁵: „Nezpůsobilost k projednání je způsobena nejčastěji vadnou formou

¹ BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád. Komentář. I. a II. díl.* Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 389. ISBN 978-80-7357-564-9.

² BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád. Komentář. I. a II. díl.* Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 398. ISBN 978-80-7357-564-9.

³ LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK, Petra NOVÁKOVÁ a Eva KOSTOLANSKÁ. *Daňový řád. Komentář.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 124. ISBN 978-80-7400-331-8.

⁴ KOBÍK, Jaroslav, Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem.* 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013, s. 311. ISBN 978-80-7263-769-0.

⁵ KOPŘIVA, Miloslav, Jaroslav NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu.* 2. vydání. Ostrava: Sagit, 2013, s. 225. ISBN 978-80-7208-947-5.

podání, chybějícím podpisem nebo podpisem osoby, která není oprávněna jednat jménem daňového subjektu (...), nebo podáním natolik zmatečným, že z něj nelze usoudit, čeho se týká a co se navrhuje.“

Veškerá výše citovaná odborná literatura se shoduje v tom, že vada formy (formátu a struktury) je vadou, která působí nezpůsobilost k projednání. Dá se to ostatně dovodit i ze znění § 74 odst. 4 daňového řádu. Jestliže by jiná než zákonem předpokládaná nebo stanovená forma podání nebyla vadou, nemělo by toto ustanovení smysl. Domnívám se proto, že pokud nelze použít fikci uvedenou v § 74 odst. 4 daňového řádu, je jediným možným procesním postupem v případě vadné formy podání vydání výzvy k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu.

6 Závěr

Jak je uvedeno výše, § 72 odst. 3 daňového řádu je ustanovením speciálním ve vztahu k obecnému ustanovení § 71 odst. 1 a 3 daňového řádu. Jsem toho názoru, že

speciální požadavek na formát a strukturu u vybraných druhů podání (především pak daňového přiznání) uvedený v § 72 odst. 3 daňového řádu a v pokynu D-349 je legitimní, záměrný a smysluplný. Tento zákonný požadavek nelze neakceptovat pouze z důvodu, že podání v jiném formátu je správce daně schopný zpracovat, neboť podání je čitelné, srozumitelné a jednoznačné. Takovým výkladem by byl obcházen smysl a účel daného ustanovení.

Dále se domnívám, že vada formy (zákonem předepsaného formátu a struktury) je vadou, pro kterou není podání způsobilé k projednání. V takovém případě správci daně nezbývá než vydat výzvu k odstranění vad podání, pokud není naplněna hypotéza uvedená v ustanovení § 74 odst. 4 daňového řádu.

Pokud je mi známo, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj podal proti výše uvedenému rozsudku kasační stížnost. Předpokládám, že všichni budeme s napětím očekávat, jak danou věc posoudí Nejvyšší správní soud.



MOORE STEPHENS

Nevyprchala z Vás chuť se neustále zlepšovat a zpracovávat stále komplikovanější zakázky? Vidíte se v budoucnu v roli partnera daňového oddělení? Narazili jste ve své kariéře na zavřené dveře?

OTEVÍRÁME DVEŘE KANDIDÁTŮM NA MANAŽERA DAŇOVÉHO ODDĚLENÍ

Rosteme o 19 % ročně. Máme více než 80 odborníků ve 3 kancelářích. Udržíme si spolupracující atmosféru rodinné firmy. Pracujeme pro zahraniční klienty, jednáme přímo s vlastníky firem. Odborný a lidský rozvoj našich lidí je pro nás prioritou, máme nyní 11 daňových poradců.

Více informací najdete na: moorestephens.cz/kariera/

Přechodné účty aktiv a pasiv

Ing. Miroslav Mrázek
daňový poradce č. 132, PROXY, a. s.



Přechodné účty aktiv a pasiv¹ jsou na první pohled vyloženy institutem účetním, který časově rozlišuje náklady a výnosy. Tyto účty mají poměrně široké využití a lze je rozdělit do dvou skupin:

1. Účty „klasického“ časového rozlišení², na kterých účtujeme v okamžiku, kdy je přesně známo věcné vymezení operace, její částka a období, kterého se týká.
2. Účty dohadné³, na kterých účtujeme v okamžiku, kdy sice známe věcné vymezení operace, známe rovněž období, kterého se týká, ale ještě přesně neznáme výslednou částku dané operace.

Důvodem využívání přechodných účtů aktiv a pasiv je dodržení litery zákona⁴ v tom ohledu, aby veškeré skutečnosti, o kterých je účtováno, byly účtovány pouze do období, se kterým časově a věcně souvisí. Bez nadsázky tedy lze konstatovat, že přechodné účty aktiv a pasiv ovlivňují výsledek hospodaření za účetní období, a to někdy dost podstatně.

Tím, že ovlivňují výsledek hospodaření, ale ovlivňují stejně výrazně i základ daně⁵ a výši daňové povinnosti v daném zdaňovacím období. A z toho dle mého názoru vyplývá jejich velká důležitost. Je totiž nutné si uvědomit, a to jsem ve své praxi daňového poradce i auditora zažil několikrát, že jejich špatné použití může mít pro účetní jednotku mnohdy až fatální důsledky. Tím mám samozřejmě na mysli situaci, kdy správce daně při daňové kontrole konstatuje, že základ daně je kvůli chybnému použití některého z přechodných účtů aktiv a pasiv nízký a podstatně zvýší daňovou povinnost v kontrolovaném zdaňovacím období. S tímto doměřením daňové povinnosti jdou ruku v ruce i sankce⁶, které tento chybný postup hodně prodraží a změnit to nemůže ani skutečnost, že téměř vždy dojde ke snížení základu daně v jiném zdaňovacím období.

Nerad bych se pouštěl do polemiky o tom, zda chybně stanovený základ daně je výsledkem práce osoby odpovědné

za účetnictví v dané účetní jednotce nebo osoby, která vypočetla základ daně. Na toto téma jsem absolvoval množství debat s daňovými poradci, auditory, finančními řediteli atd. a logicky, každá z těchto profesí jaksi hájí svoji pravdu. Osoby odpovědné za vedení účetnictví a mnoho auditorů tvrdí, že chybu mohl korigovat daňový poradce přímo při zpracování daňového přiznání, daňový poradce zase naopak tvrdí, že vycházel z výsledku hospodaření (zisku nebo ztráty) získaného z účetnictví.

Jako daňový poradce se osobně domnívám, že „časové přehozy“, jak tento problém pracovně nazývám, sice můžu při zpracování daňového přiznání opravit na příslušných řádcích daňového přiznání (např. řádky 111, 112, 40), ale zároveň tím dávám najevo, že v účetnictví je něco v nepořádku.

Jako auditor bych se měl při ověřování účetních závěrek ve vazbě na výše uvedené účty řídit především Mezinárodním auditorským standardem ISA 540 Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů, který je účinný od roku 2009.

Dostát postupům tohoto standardu není jednoduché a znamená to, mimo jiné, setkat se s vedením společnosti a seznámit se s tím, jak vedení identifikuje transakce, události a podmínky, které mohou vést k vykázání nebo zveřejnění účetních odhadů (dohadů) v účetní závěrce, a následně jak vedení stanovuje účetní odhady, včetně metod a základních předpokladů. Neméně důležité je seznámení se s případnou změnou metody účetních odhadů během účetního období a posouzení důvodů této změny a toho, zda a jak vedení vyhodnotilo dopad nejistoty odhadu.

Během setkání s vedením společnosti velice často dochází také k objasnění pojmu účetní odhad a toho, co si pod tímto pojmem představit, popřípadě které transakce nebo události dávají vzniknout účetním odhadům.

¹ Český účetní standard pro podnikatele č. 017 Zúčtovací vztahy, bod 3.11 Účtová skupina 38.

² § 13 a 19 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

³ § 10, 11, 17 a 18 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

⁴ § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

⁵ § 23 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁶ § 251 a 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Jedná se především o následující transakce:

- roční objemové bonusy poskytnuté, přijaté,
- zaměstnanecké nebo jiné bonusy,
- náklady, popřípadě výnosy, vznikající v souvislosti s vypořádáním soudních sporů a s rozsudky,
- plnění z poskytnutých záruk,
- rezervy (např. záruční opravy),
- opravná položka k pochybným pohledávkám a zásobám,
- opravná položka k investici, existuje-li nejistota v souvislosti s její návratností,
- účetní odhady reálné hodnoty pro veřejně neobchodované finanční nástroje,
- účetní odhady reálné hodnoty, jejichž předpoklady nebo zdrojová data nemohou být zjištěna na trhu.

Auditor samozřejmě musí posoudit aktivity vedení společnosti v souvislosti s účetními odhady a popřípadě doporučit jejich změnu. Jako validaci aktivit vedení společnosti dobře funguje posouzení výsledků účetních odhadů uvedených v účetní závěrce za minulé účetní období aneb porovnání vytvořených účetních odhadů v předešlé účetní závěrce se známou skutečností, která je obvykle během provádění auditu již k dispozici. Načasování tohoto porovnání lze doporučit již na předběžný audit, aby auditor mohl posoudit, zda metody stanovení účetních odhadů jsou za daných okolností vhodné a aby mohl během závěrečného auditu svůj čas věnovat postupům, které nelze provést během předběžného auditu.

Během finálního auditu by stěžejní činností auditora ohledně účetních odhadů mělo být posouzení předpokladů použitých v odhadu a jejich přiměřenosti a stanovení bodového odhadu nebo rozpětí odhadu pro posouzení odhadu vedení.

Práce auditora v souvislosti s účetními odhady nekončí s provedením finálního auditu. Nemělo by se zapomínat na tyto položky ani během ověřování událostí po datu účetní závěrky a formulace písemného prohlášení vedení společnosti k auditu. Během období od data účetní závěrky do data vydání zprávy auditora může dojít k vývoji událostí, které potvrzují předpoklady dohadů nebo je naopak popírají. Proto je dobré hledat další důkazní informace i v událostech, které nastaly do data zprávy auditora. Auditor je dále povinen získat písemné prohlášení vedení, a je-li to vhodné, osob pověřených správou a řízením, o tom, zda se domnívají, že významné předpoklady jimi použité při stanovení účetních odhadů jsou přiměřené.

Závěrem bych rád shrnul, že odhad tedy odráží úsudek založený na informacích dostupných do data vydání zprávy auditora. V mnoha případech to představuje stanovení předpokladů o záležitostech, které jsou v době odhadu

nejisté. Auditor neodpovídá za předpovídání budoucích podmínek, transakcí nebo událostí, které by, pokud by byly známy v době auditu, mohly významně ovlivnit kroky vedení nebo předpoklady vedením použité. Ale dle mého názoru by měl přezkoumat, zda účetní jednotka např. správně použila dohadné účty (elektřina, plyn, bonusy, reklamace, dohody o narovnání atd.), které mohou mít dopad do základu daně. Tím nemám na mysli „účetní“ rezervy, opravné položky atd., které u účetní jednotky základ daně vždy zvyšují.

Toto posoudit není jednoduché a účetní⁷ a daňová legislativa⁸ nám v tomto ohledu podává pomocnou ruku jenom v určitých případech, a proto je nutné řídit se dalšími dostupnými informacemi, které je možné získat i u jiných autorit, než kterými jsou např. ministerstva či GŘ.

Touto autoritou mám samozřejmě na mysli Nejvyšší správní soud, který se problematikou stanovení základu daně ve vazbě na přechodné účty aktiv a pasiv již mnohokrát zabýval. V další části mého článku si tedy dovoluji rozebrat několik judikátů Nejvyššího správního soudu, které osobně považuji za velmi důležité.

Začal bych rozsudkem ze dne 31. 3. 2011, čj. 8 Afs 35/2010-106, který se zabýval tím, zda náklady na roční odměny zaměstnanců mají být účtovány v roce, ve kterém je zaměstnancům odměna přiznána (zaplacená), jak tvrdil správce daně, nebo zda mohou být účtovány jako dohadná položka pasivní již v období, za které budou vypláceny, jak je v tomto případě zaúčtoval daňový subjekt. Mnoho z nás jistě podotkne, a já se k tomu připojuji, že, zjednodušeně řečeno, je přeci jedno, zda o mzdách, které budou určité vypláceny, budeme účtovat v roce 1 nebo 2, když v obou těchto letech platí stejná sazba daně a stejná pravidla pro výpočet základu daně. Stejný názor ovšem nesdílel správce daně, který se rozhodl daňový náklad na mzdy „posunout“ o jedno období dozadu a zapravdu mu dal v tomto případě v konečné fázi i Nejvyšší správní soud.

Městský soud v Praze rozhodnutí správce daně předtím zrušil s odůvodněním, že, cituji: „*Při střetu časové a věcné souvislosti účtování předpokládaného plnění se zásadou účetní opatrnosti je třeba dát přednost zásadě účetní opatrnosti, jejímž cílem je věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. K výplatě odměn sice došlo až v roce 2004, ale již v roce 2003 byly zřejmé ekonomické výsledky žalobce a byla dána existence „předpokládaného dluhu“.* Pro poctivý a věrný obraz finanční situace měl proto žalobce vytvořit ke zdaňovacímu období roku 2003 dohadnou položku, jako odčitatelný náklad podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).“

⁷ Např. Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy, bod 6. Zásady pro účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišování.

⁸ Např. pokyn GŘ D-6, K§ 23 odst. 2.

Tento názor však nesdílel Nejvyšší správní soud, který mimo jiné ve svém rozhodnutí uvedl: „*Nejvyšší správní soud přisvědčuje městskému soudu v posouzení roční odměny jako tzv. nenárokové složky mzdy. Městský soud správně zdůraznil, že je při úvaze, zda byly splněny předpoklady pro vznik nároku na mzdu, podstatné, zda plnění představuje mzdový nárok, který je zaměstnavatel povinen poskytnout, jestliže zaměstnanec splní sjednané předpoklady a podmínky. V takovém případě jde o tzv. nárokovou složku mzdy. Pokud však jde o takovou složku mzdy, na kterou vzniká nárok, bez ohledu na splnění dalších sjednaných předpokladů a podmínek pro její poskytnutí až na základě zvláštního rozhodnutí zaměstnavatele o jejím přiznání, jde o tzv. nenárokovou složku mzdy, která má povahu nároku pouze fakultativního. Tuto povahu však ztrácí v okamžiku, kdy zaměstnavatel rozhodne o přiznání tohoto nároku zaměstnanci.*“

I když tento rozsudek zřejmě příliš nepotěšil žalobce, přiznám se, že mne ano. Ne svým výsledkem, ale tím, že zde byly dle mého názoru velmi zřetelně stanoveny mantinely pro účtování nadtarifních složek mezd na konci zdaňovacího období. S určitým zjednodušením lze tvrdit, že v okamžiku, kdy se bude jednat o tzv. nárokovou složku mzdy, tak bude o ní účtováno na dohadném účtu a bude snižovat základ daně. V okamžiku, kdy se bude jednat o nenárokovou složku mzdy, mělo by se účtovat o rezervě, která základ daně snižovat nebude.

Trochu „z jiného těsta“ je dle mého názoru rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013, čj. 9 Afs 27/2012-30. Zatímco výše uvedený rozsudek řešil situaci, kdy daný náklad uplatnit, tento rozsudek řešil předpokládaný náklad, který se nakonec vůbec neuskutečnil. Nicméně, v době zpracování daňového přiznání bylo velmi pravděpodobné, že náklad skutečně nastane. Zdravotnické zařízení, které inkasovalo platby od Všeobecné zdravotní pojišťovny, se domnívalo, že vzhledem k překročení maximální hodnoty bodu, bude muset část vyinkasovaných finančních prostředků vrátit. Z tohoto důvodu vytvořilo v účetní závěrce dohadný účet pasivní z titulu závazku vrátit část obdržené úhrady. Tato částka však byla vyloučena za základu daně a v konečné fázi rozhodnutí správce daně potvrdil i Nejvyšší správní soud, který k tomu mimo jiné uvedl, cituji: „*Nejvyšší správní soud se v dané věci neztotožnil s opodstatněností tvorby dohadné položky, kterou stěžovatelka tvořila na vrácení části přijaté úhrady za poskytnutou zdravotní péči. Správce daně velmi podrobně zhodnotil, že stěžovatelka neměla dostatečné informace svědčící o tom, že vůči ní bude skutečně uplatněna regulace na maximální cenu bodu. Dohadnou položku by přitom bylo možno tvořit za situace, kdy by stěžovatelka v daném případě s dostatečnou mírou určitosti plynoucí z konkrétních skutečností mohla usuzovat, že fakticky dojde k navrácení té části platby za poskytnutou péči, která přesahovala cenovou regulaci. To se v nynějším případě nestalo ... Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil se závěrem, že v případě*

stěžovatelky neexistovaly konkrétní poznatky, že by mělo dojít k zohlednění cenové regulace u jiných zařízení stěžovatelky než u zmíněné léčebny, a tedy že by mělo dojít k faktickému krácení úhrady za poskytnutou zdravotní péči v těchto zařízeních, pro kterou tvořila dohadnou položku. Pro tvorbu této dohadné položky tak nebyly dány podmínky. Ke krácení úhrady z tohoto důvodu ostatně nebyly činy žádné kroky, nikdy ke krácení ani nedošlo a stěžovatelka dohadnou položku, kterou takto vytvořila, následně rozpustila do výnosů roku 2007. Všeobecné zdravotní pojišťovně tak předmětnou část úhrady nikdy nevracela.“

Z uvedeného rozsudku dle mého názoru vyplývá, že pro neuznání dohadného účtu nebylo ani tak důležité to, že k předpokládanému nákladu (výdaji) vůbec nedošlo, ale skutečnost, že v době zpracování účetní závěrky neexistovaly konkrétní skutečnosti, na základě kterých se bylo možné domnívat, že k vrátce finančních prostředků skutečně dojde.

Posledním rozsudkem k dané problematice, který bych chtěl zmínit, je rozsudek ze dne 24. 7. 2014, čj. 4 Afs 30/2014-34. „*Ideově*“ je podobný rozsudku předcházejícímu, protože řeší situaci, kdy zdravotnické zařízení pomocí dohadného účtu pasivního snížilo základ daně v domněnce, že část vyinkasovaných finančních prostředků bude muset vracet z důvodů jejich regulace. Důvodem, proč tentokrát byl postup zdravotnického zařízení shledán chybným, byla skutečnost, že dohadný účet byl vytvořen k položkám, které už zdravotní pojišťovnou byly vyúčtovány, a tudíž korekce jejich výše byla velmi málo pravděpodobná. Tento rozsudek je poměrně rozsáhlý a z hlediska různých výpočtů velmi komplikovaný, nicméně níže vyjímám dle mého názoru jeho nejpodstatnější část: „*... Nejvyšší správní soud z obsahu spisu zjistil, že stěžovatelce byla ze strany zdravotních pojišťoven zaslána vyúčtování na první pololetí roku 2006, přičemž tuto skutečnost nezpochybňuje ani samotná stěžovatelka. Ostatně již v samotné žalobě stěžovatelka uvedla, že souhlasí se závěrem správce daně, že „znala na základě dodatku svoje výkony za 1. pololetí 2006 a že je zaúčtovala do výnosů, které snížila dohadnou položkou, ačkoliv podle vyhlášky k tomu nebyl důvod“, přičemž po celou dobu řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem odkazovala na komplikovanost smluvních vztahů se zdravotními pojišťovnami, případně že jí vytvořená dohadná položka vztahující se k 2. pololetí 2006 byla správcem daně uznána. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem a správcem daně má za to, že v situaci, kdy určitá pohledávka, resp. závazek, byl za příslušné období, k němuž se vztahuje, vyúčtován, nemůže účetní jednotka takovouto pohledávku, resp. dluh, účtovat jako dohadnou položku, neboť v takovém případě není splněna podmínka v podobě neznalosti daňového subjektu o jeho výši. Argumentace složitostí smluvních vztahů mezi zdravotními pojišťovnami a zdravotnickými zařízeními je irrelevantní, neboť popírá skutečnost, že proběhlo vyúčtování. Nejvyšší správní soud*

rovněž nemůže přisvědčit tomu, že z faktu, že správce daně uznal dohadnou položku týkající se 2. pololetí 2006, je nutné považovat postup stěžovatelky ve vztahu k 1. pololetí 2006 za správný, neboť stěžovatelka přehlíží, že podmínky ve vztahu k těmto pololetím byly zcela jiné v tom, že ve vztahu k 1. pololetí 2006 proběhlo vyúčtování, k druhému však nikoliv.“

Jak z výše uvedeného vyplývá, využití přechodných účtů aktiv a pasív je z pohledu výpočtu základu daně v mnohých případech položkou, která tento základ daně výrazně ovlivňuje. Proto by měl dle mého názoru každý auditor při ověřování účetní závěrky těmto účtům věnovat zvýšenou pozornost, a to i v případě, že budou pod hranici významnosti (materiality). Nikdy totiž ve vazbě na materialitu žádný auditor nemůže vědět, zda odhady jsou v účetní závěrce skutečně všechny.

Přežijí daně digitalizaci?

MVDr. Milan Vodička
daňový poradce č. 1366



Motto: „Když nevíš, do jakého prístavu pluješ, není pro Tebe žádný vítr příznivý.“ Seneca

Tempo a rozsah digitalizace společnosti, či světa kolem nás, jsou stále vyšší a vedou ke kruciólním proměnám prostředí, ve kterém se pohybujeme. Je proto na místě úvaha, zda daně, jejich podoba a konstrukce nebo systém jejich stanovení a výběru odpovídají těmto proměnám a mohou být zachovány i v budoucnu. Pokusím se o úvahu na toto téma i s tím rizikem, že se mohu hluboce mýlit a nejbližší roky mne z tohoto omylu usvědčí.

1 Nové vize

Zkuste si představit následující scénu:

Dobře oblečený muž vychází z budovy úřadu, ve kterém je zaměstnán, jde zamyšleně k východu a uvažuje, co koupit manželce k narozeninám. Přemýšlí usilovně, a tak ho překvapí vyrušení v podobě hlasité sirény a blikajícího světla nad bezpečnostním rámem u dveří.

„Brýle, pane, zapomněl jste si nasadit služební brýle!“ volá na něj kolega procházející kolem.

Muž si povzdychne, sáhne do kapsy a nasadí si elegantní brýle s tmavou obroučkou. S tichým zašuměním (kontrola zornice pro povolení přístupu) se na vnitřní ploše brýlí začnou objevovat údaje a informace. Kromě jiného se aktivuje čip oznamující docházkovému systému, že zaměstnanec opouští budovu pracoviště.

Muž před budovou odbočí vlevo a vejde do malého obchodu se suvenýry a dárky, prohlédne si vystavené zboží a nakonec se rozhodne pro decentní balení jemného parfému. Přejde k pokladně a zkontroluje si pohledem údaj v levém dolním rohu brýlí ohledně zbývajících výše kreditu.

„Chcete poslat e-doklad online do úložiště?“ zeptá se prodáváč. Muž zavrtí hlavou, protože do centrálního rodinného archivu prodejních dokladů má přístup i manželka, a tak si výjimečně počká na vytištění papírové účtenky. Chvilku to trvá, údaje jsou odeslány na server Ministerstva financí a zpět je přijat na účtence vytištěný slosovatelný QR kód, na který lze vyhrát zařízení v hodnotě až dvacet tisíc korun.

O příslušnou částku se okamžitě snižuje zůstatek kreditu, který se zabarví červeně, což signalizuje hrozící problém. Muž aktivuje finanční výhled a před očima mu probíhá platební kalendář na nejbližší týdny. Aha, daň z luxusní

dovolené neodpovídající životnímu stylu se zohledněním dosažených příjmů a stavu majetku, na tu jsem zapomněl, pomyslí si, budu muset převést nějaké virtuální bitcoiny na koruny.

Muž nasedá do auta a projíždí první mytnou bránou u parkoviště, kdy se mu na displeji vedle tachometru objeví upozornění, že dosud neuhradil silniční daň pro silnice II. třídy, která je splatná již pozítří. Pokud by ji neuhradil ani v náhradním termínu, bude dálkově vypnut motor jeho automobilu a zablokován startér.

Podařilo se vám představit si výše uvedenou scénu části dne jednoho běžného poplatníka nebo se vám to zdá příliš vzdálené od reality? Upozorňuji, že technicky se jedná o již dnes dosažitelné a realizovatelné záležitosti nebo dokonce o avizované záměry nachystané k uvedení do praktického každodenního života.

Rychlost vývoje v oblasti informačních technologií dostává nové dimenze a má přitom exponenciálně se zvyšující tendenci – těžko lze v té souvislosti uvěřit, že před pouhými třídaceti lety v Čechách ještě vůbec nebyl Internet.¹

Pro praxi (nejen) daňového poradce má právě uvedené dopady z několika různých hledisek, které zdokumentuji na příkladech.

2 Nové otázky

Pan Šetřilek nakoupil na internetové burze 100 bitcoinů v ceně 450 USD za jeden, celkem zaplatil 45 tisíc dolarů. Nákup provedl na tchajwanském serveru, kde byla cena nejvýhodnější. Po nějaké době je prostřednictvím směnárny registrované na Kajmanských ostrovech prodal při kurzu 890 USD za jeden a inkasoval tedy 89 tisíc amerických dolarů.

Protože je uvědomělý, zajde za daňovým poradcem a na flash disku mu předloží záznamy o nákupu a prodeji bitcoinů... Co na to daňový poradce?

Nejprve si bude muset lámat hlavu, co to vlastně podnikavý pan Šetřilek nakoupil. Jsou to elektronické peníze, resp. peněžní prostředky definované v § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, a danit se bude rozdíl v podobě kurzového zisku?² Nebo se jedná o nehmotná práva? Bude to příjem nahodilý, zdaněný mezi ostatními podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)? A co kdyby těch nákupů a prodejů bylo více nebo finanční toky probíhaly přes bankovní účet určený k podnikání, nebylo by díky tomu na místě

vyhodnocení příjmu spíše podle § 7 ZDP? A bude pak takový příjem podléhat sociálnímu a zdravotnímu pojištění? A co kdyby pan Šetřilek vedl účetnictví, budou bitcoiny zásobou, nehmotným majetkem, cizí měnou? A pokud by je neprodal všechny, bude se na konci roku účtovat o kurzovém zisku?³ A jak postupovat, když v bitcoinech přijme nebo poskytne půjčku? Anebo když použije část bitcoinů k nákupu majetku, jak bude oceněn pro účely odpisování?

I když jsem takové klienty ve své praxi potkal, nebudu zde dávat návod, jak máte postupovat (jednoznačný a neprůstřelný stejně ani neznám), chtěl jsem ale zdokumentovat, kolik otazníků se skrývá pod úkonem nákupu a prodeje internetových bitcoinů, v praxi jednoduše a rychle realizovatelný několika kliknutími myši.

Podobně vznikají nové aktivity jako blogování⁴ nebo správa RSS kanálů, výdělek přináší klikání na reklamní bannery, pomocí Internetu můžete investovat a spravovat portfolia, provádět měnové spekulace na Forexu, obchodovat s binárními opcemi (put/call systémy) stejně jako půjčovat peníze (P2P) a virtuální měny, sázet nebo hrát poker.

Už dnes jsou schopny inteligentní stroje složit hudební dílko nebo sestavit smysluplný text. Uměli byste dle stávající právní úpravy nepochybně určit autora takového díla, jakožto nositele příslušných práv, které budou dále úplatně poskytovány a komerčně zhodnocovány?

Při tom všem jsou generovány příjmy a zisky, jejichž definice a ohraničení mohou být obtížné, nehledě na nutnost identifikace daňově povinného subjektu a státu, jehož právní úpravou by se zdanění mělo řídit.

3 Nová terminologie

3.1 Datová zpráva

V legislativních předpisech se v souvislosti s digitalizací státní správy objevují nové termíny a sousloví, pohříchu ne všechny mají svůj jasně definovaný obsah. Uvedu několik příkladů.

Velmi často se lze setkat s pojmem „**datová zpráva**“⁵, kterou lze činit podání. Co přesně se tím rozumí? Je to definice uvedená v § 19 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech, který je speciálním předpisem pro datové schránky, anebo ustanovení § 2 písm. d) zákona

¹ K prvnímu připojení v tehdejší Československu došlo v roce 1992 na ČVUT Praha.

² Podle stanoviska ČNB se ovšem o peníze nejedná.

³ Kdy bude navíc nutné se vypořádat s otázkou, zda se jedná o výnos (příjem) vstupující do základu daně či nikoli, viz rozsudek NSS, čj. 5 Afs 45/2011-94.

⁴ Zveřejňování často osobních komentářů, článků a diskusí na internetu, v tzv. web logu, tedy blogu.

⁵ Např. § 72 odst. 3 daňového řádu nebo § 123e zákona č. 582/1991 Sb., o sociálním zabezpečení.

č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu? Co přesně bychom měli hledat a najít ve spisu správce daně, kde jsou dozajista uloženy i datové zprávy v souladu s § 64 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Budou tam i obálky s dodejkou a doručenkou? Co se rozumí datovou zprávou v případě, kdy činím podání s použitím elektronické (e-mailové) pošty? Co tím pádem musí být elektronicky podepsáno, vložená písemnost, tedy příloha třeba v PDF formátu, anebo samotný e-mail?⁶

3.2 Podání jinak než elektronicky

Od počátku letošního roku se rozšířila povinnost činit podání „datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně“⁷, což je termín zaužívaný v daňovém řádu pro podání, která jsou učiněna prostřednictvím informačních technologií nebo přesněji – jinak než ústně do protokolu či písemně⁸.

Nová ustanovení daňového řádu definovala s účinností od 1. 1. 2015 v § 247a odst. 2 sankce, konkrétně pokuty za podání, která jsou chybná z hlediska formy, protože byla učiněna **jinak než elektronicky**:

„(2) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 2.000 Kč, pokud učinil podání podle § 72 odst. 1 jinak než elektronicky, ačkoli byl povinen jej učinit elektronicky.

...

(4) Správce daně kromě pokuty podle odstavce 2 uloží pokutu do 50.000 Kč, pokud daňový subjekt nesplněním povinnosti učinit podání **elektronicky** závažně ztěžuje správu daní.

(5) Pokutu lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.“

Otázka zní, zda lze skutečně položit automaticky rovnítko mezi (žádným zákonem) nedefinovaný pojem „podání učiněné elektronicky“ a podání uvedená v § 71 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu, tedy datovou zprávou:

„a) podepsanou uznávaným elektronickým podpisem,
b) odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo
c) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.“

3.3 Způsob umožňující dálkový přístup

Tento termín se objevuje v souvislosti se zveřejňováním a zpřístupněním údajů ze strany orgánů veřejné moci, např. v podobě rejstříku plátců DPH⁹ nebo při plnění informační povinnosti správce daně dle § 56 daňového řádu.

Všichni si navykli na skutečnost, že se tím míní uložení předmětných informací na internetu, nejčastěji webových stránkách příslušné instituce, ale co kdyby došlo tomu, že takové údaje budou vyvěšeny na venku umístěné úřední desce a na protilehlém kopci bude postaven dostatečně silný dalekohled? Je to dálkový přístup? A byl umožněn?

Ale nemusíme se zabývat výše uvedeným extrémním příkladem, nemalé problémy totiž v praxi činí absence lhůt stejně jako procesní úpravy, jak toto „zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup“ má, případně musí probíhat. Takže když se změní formát XML pro podání daňového tvrzení nebo přehledu pojistného, neexistuje lhůta, kdy bude taková informace k dispozici, není dán způsob oznámení, nemáme přechodné období, kdy by použití staršího formátu bylo akceptováno jako platné, byť s vadou, ale nezakládalo zmeškání lhůty apod. A k takovým změnám formátu dochází pohřichu velmi, velmi často.

4 Nové daně

Ne náhodou je oblast digitálních služeb v hledáčku státních institucí již delší dobu, jedná se totiž o nemalé příjmy a dnes již význačný segment ekonomiky. Možná jste zaznamenali nedávno probírané téma daňových povinností gigantu Google na území Evropské unie. Americká¹⁰ firma odvedla za zdaňovací období končící v roce 2013 na dani z příjmu 27,7 milionu EUR při obratu převyšujícím 17 miliard EUR¹¹. Používala oblíbený model, kdy poskytovatel pro země Evropské unie se sídlem v irském Dublinu splácel horentní sumy jako licenční poplatky a nehmotná práva jinému subjektu ve skupině, sídlícímu na ostrově Bermudy.¹² Koncem roku 2014 proto ministr financí UK, George Osborne avizoval zavedení nové daně ve výši 25 %, pro kterou se začal používat název „Google Tax“¹³ a která by

⁶ Osobně jsem přesvědčen, že je nezbytné elektronicky podepsat celou e-mailovou (datovou) zprávu a utvrzují mne v tom nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2013, sp. zn. IV. ÚS 4787/12, a ze dne 27. 8. 2013, sp. zn. II. ÚS 3042/12.

⁷ Konkrétně se jedná o subjekty se zpřístupněnou datovou schránkou nebo povinností nechat ověřit účetní závěrku auditorem podle § 72 odst. 4 daňového řádu.

⁸ Termín *písemně* uvedený v § 71 odst. 1 daňového řádu chápu jako nepřesné označení pro podání v listinné podobě.

⁹ Viz § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

¹⁰ Tím mám na mysli místo jejího skutečného nejvyššího vedení, v praxi figurovaly korporace Google Ireland a Google Holding.

¹¹ Zdroj: After moving money around, Google paid tiny amount in European taxes. [online]. 25. 6. 2014 [cit. 2015-02-26]. Dostupné z: <http://arstechnica.com/tech-policy/2014/07/after-moving-money-around-google-paid-tiny-amount-in-european-taxes/>.

¹² Mezi takové subjekty bývá někdy „vsunuta“ ještě třetí korporace, se sídlem v Holandsku nebo Lucembursku – tzv. Dutch/Luxembourg sandwich.

¹³ V návrhu nazýváno jako daň z přesměrovaného zisku – diverted profit tax, u nás spíše z „odkloněného“ zisku.

měla postihovat nadnárodní společnosti odčerpávající zisky mimo dosah daňové správy Velké Británie.

Snahy o postižení takových modelů daňové optimalizace v oblasti digitálních služeb jsou jednou z klíčových otázek opatření nazvaného BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), které je horkou aktualitou na jednacích stolec orgánů OECD připravovanou k uvedení do praxe ve druhé polovině roku 2015.¹⁴ BEPS je reakcí na „přežitý koncept zdanění stále provozovny jako stálého zařízení k podnikání ve státě zdroje“. Jednou z uvažovaných možností je pak i zvláštní typ zdanění – tzv. sektorová daň pro vybranou oblast ekonomiky, v tomto případě digitálních služeb.

Ve Spojených státech řeší u podobných firem další problém, totiž situaci, kdy nemohou být zdaněny jejich celosvětové příjmy z toho důvodu, že finanční prostředky nejsou převáděny do USA, ale zůstávají na účtech v zahraničí. Uvažuje se proto o zavedení daně ve výši 14 % ze zůstatku na účtech (v podstatě majetková daň). A dále, že na takto netransferovaný zisk ponechaný v zahraničí bude uvalena daň 19 %. Nejednalo by se o okrajovou záležitost, předpokládáný výběr takové zvláštní daně by měl podle odhadu firmy Capital Economics za deset příštích let dosáhnout 600 miliard USD¹⁵.

Jako nevyhovující se pro digitální ekonomiku ukázal na úrovni Evropské unie i systém registrace a správy daně z přidané hodnoty, a od ledna tohoto roku byl proto do praxe v souladu s novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, uveden systém zvláštního režimu jednoho správního místa (tzv. Mini One Stop Shop – MOSS), který postihuje mimo jiné právě elektronické služby.¹⁶

5 Odvrácená strana

Slečna Tajnosnubná se připojila na internet, jako vždy s využitím běžně dostupných anonymizujících nástrojů, které zaručují, že její osobu nelze nijak sledovat. Na stránkách e-shopu Sametový chodníček si objedná výrobky za celkovou částku přesahující dvacet tisíc korun. Přímo na webových stránkách se objeví potvrzení objednávky, doklady se žádné jiné nevystavují, ale cenově zboží vychází na méně než polovinu ve srovnání s jinými internetovými obchody, o kamenných nemluvě.

Výše uvedený případ není rozhodně z říše představ a fantazií, nástroje pro anonymní pohyb na internetu jsou běžně

k mání¹⁷, dokonce jako součást některých antivirových (antispamových) programů. Jejich využitím je zajištěno, že nelze sledovat, kdo a kdy se na webové stránky přihlašoval, kolik času zde strávil nebo jaké úkony prováděl.

Z pohledu nabídky lze uvést jako příklad tržiště SilkRoad, zlikvidované nedávno za nemalého úsilí FBI, DEA a Europolu. Vypnuty byly servery umístěné na Islandu a zatčen provozovatel Ross Ulbricht. Na jeho tržišti bylo možné koupit v podstatě cokoli¹⁸, samozřejmě velmi výhodně. Dodávky probíhaly spolehlivě, neboť platba byla uvolněna až po ověření zásilky zákazníkem. Hlavní měnou byl již zmíněný anonymní bitcoin, takže účastníky transakcí nebylo možné sledovat ani podle peněžních toků.

Vtírá se samozřejmě otázka, jaký asi mohl být daňový režim poskytovatele a provozovatele tržiště Silk Road, troufnu si odhadnout, že patřil k subjektům, jejichž ochota předkládat měsíčně kontrolní hlášení k DPH a výkazy o tržbách se limitně blížila nule.

V případě obchodování s hmotnými statky existuje ještě teoreticky možnost monitorovat pohyb a dopravu zboží a podle toho usuzovat na daňově podezřelé aktivity, což ovšem neplatí v případě nákupu a prodeje nehmotných statků, jako jsou filmy, hudba apod. A velmi brzy se nemusí jednat pouze o tyto komodity, protože za jednu z nejrychleji se rozvíjejících oblastí IT je považován 3D tisk¹⁹ a vůbec není nereálné, aby za několik málo let fungovala distribuce některých výrobků ve formě virtuálního „vzoru“, přístupného ke stažení a 3D tisku samotným zákazníkem po zaplacení příslušné „nákupní ceny“. Je těžko představitelné, jak takovou samovýrobu dle nehmotného návrhu začlenit do stávajícího daňového modelu, včetně přeshraničních transakcí, vyměření a vybrání daně.

Anebo bude dani podrobena už samotné připojení k internetu? První (neúspěšné) kroky tímto směrem absolvovalo na podzim roku 2014 Maďarsko²⁰, debata o tomtéž se otevírá znovu ve Spojených státech v rámci nutnosti prodloužení platnosti zákona, který zavedl moratorium na zdanění prodeje prostřednictvím internetu.²¹

Snahy o „ovládnutí“ Internetu či alespoň nastavení mantinelů pro jeho využití se periodicky objevují v různých podobách a částech světa. Proti tendencím limitovat možnost volného (případně i anonymního) pohybu digitálním světem ovšem stojí silný odpor skupin argumentujících

¹⁴ Kalendář plánovaných akcí pro BEPS lze nalézt na <http://www.oecd.org/ctp/discussiondrafts.htm>.

¹⁵ Zdroj: Hon na miliardy ze zámorí. Týden, 2015, č. 7, s. 52.

¹⁶ Definice viz prováděcí nařízení Rady EU č. 282/2011 ve znění nařízení Rady č. 1042/2013.

¹⁷ Nejznámější je zřejmě TOR – z anglického The Onion Routing, viz <https://www.torproject.org/>.

¹⁸ Opravdu cokoli, včetně zbraní a drog, což byl jeden z důvodů likvidace celého tržiště.

¹⁹ Viz analýza Gartner Inc., Gartner Top Predictions 2014, dostupné na www.gartner.com.

²⁰ Zdanění mělo podléhat stahování dat, výše daně by závisela na jejich objemu.

²¹ The Internet Tax Freedom Act (ITFA) z roku 1998, více na <http://www.cbpp.org/files/7-10-14sfp.pdf>.

svobodným přístupem k informacím a k jejich šíření stejně jako dávným heslem ekomunity: „Internet musí být svobodný, je tvořen lidmi pro lidi a nikoli pro instituce“²².

6 Závěr

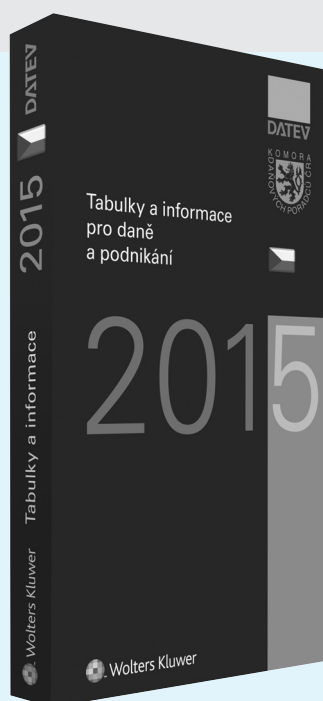
Několik málo příkladů zmíněných v předchozích kapitolách mělo za úkol dokumentovat úvahu, že dnešní modely a postupy zdanění nutně čekají hluboké a zásadní proměny, počínaje registrováním příslušných aktivit, přes evidenci a identifikaci poplatníků a plátců, až po nalézání

a postihování subjektů, které se budou daním snažit vyhnout. Nejedná se přitom o otázky mnoha let, ale řádově spíše měsíců.

A na závěr v této souvislosti připomenu ještě jedno motto používané v komunitě tzv. white hat²³ hackerů: „*My dnes děláme to, o čem vy začnete zítra snít*“. Budoucnost, a nijak vzdálená, nás může zásadním způsobem překvapit, doufejme tedy, že nikoli zaskočit. Bude to ovšem znamenat nutnost kontinuálního vzdělávání a schopnosti rychle a adekvátně reagovat na nové a podstatné změny prostředí.

²² Heslo začal razit kontroverzní podnikatel a hacker Kim Dotcom, dnes stíhaný za provozování Megaupload – úložiště pro sdílení a výměnu hudby, filmů apod.

²³ Označování jsou tak hackeři, kteří své schopnosti a znalosti nevyužívají ke kriminálním činnostem nebo osobnímu obohacení, na rozdíl od black hat hackers.



Tabulky a informace pro daně a podnikání 2015 11. vydání oblíbené příručky!

Jedná se o příručku, ve které najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících.

Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

PŘÍRUČKA SE VEJDE DO KAŽDÉ KABELKY.

V publikaci naleznete např.:

- sazby a postupy výpočtů potřebné ke správnému stanovení výše daňové povinnosti ze všech daňových oblastí
- termíny, které je třeba dodržet
- daňové odpisy
- sazby cestovních náhrad
- vyměřovací základy pro pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- přehled dávek nemocenského pojištění a státní sociální podpory
- adresy úřadů v evropských zemích příslušných k vracení vstupní DPH
- přehled judikatury Evropského soudního dvora z daňové oblasti
- sazby daní v Evropské unii a dalších vybraných státech.

267 Kč, 432 stran, kapesní formát, brožovaná vazba, vychází v březnu

Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno nebo na www.wolterskluwer.cz, email obchod@wolterskluwer.cz, tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3. Při osobním nákupu přímo v nakladatelství získáte slevu 15 %.

Tištěný čtvrtletník

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Sídlo: Kozí 4, 602 00 Brno

Poštovní adresa: P. O. Box 121, 657 21 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: kdp@kdpcr.cz, www.kdpcr.org, www.kdpcr.cz

IČ: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D.,

Ing. Lucie Rytířová, Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,

Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 17. března 2015

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Wolters Kluwer a. s.

U Nákladového nádraží 6

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

www.wolterskluwer.cz

redakce: Andrea Doušová