

**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 7, Praha 1, 117 22

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18.1.2012**

### **UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 18.1.2012**

#### **DPH**

348/14.12.11 Dodání zboží, resp. pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, které je předmětem spotřební daně, včetně poskytnutí služeb, které se vztahují k dodání či k pořízení vybraných výrobků, od 1. 4.2011.....str.3

*Předkládají: Ing. Ivo Šulc  
Mgr. Milan Tomíček*

350/14.12.11 Bonusy poskytované finálním zákazníkům .....str.19

*Předkládají: Ing. Stanislav Kryl  
Ing. Jan Souček*

#### **Daň z příjmů**

352/18.01.12 Lhůta pro podávání daňového přiznání v případě přeměn dle § 38m odst. 2 a 3 ZDP.....str.25

*Předkládá: Ing Jiří Nesrovnal*

#### **DPH**

353/18.01.12 Aplikace DPH při vymezení jednotek v budově po změnách stavby .....str.29

*Předkládají: Olga Holubová  
Ing. Pavel Černý*

**NEUZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY odložené na příští jednání KV - seznam****Daň z příjmů**

346/14.12.11 Mezinárodní pronájem pracovní síly a vznik stálé provozovny v ČR

*Předkládají: Ing. Michaela Felcmanová*

*Ing. Otakar Machala*

*Ing. Jiří Nesrovnal*

**DPH**

354/18.01.12 Některé otázky aplikace § 78c ZDPH

*Předkládá: Ing. Pavel Černý*

355/18.01.12 K uplatnění sazby daně podle Přílohy č. 2 zákona o DPH u služeb spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců

*Předkládá: Ing. Mgr. Ladislav Povr*

## UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 18.1.2012

### Daň z přidané hodnoty

**348/14.12.11** Dodání zboží, resp. pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, které je předmětem spotřební daně, včetně poskytnutí služeb, které se vztahují k dodání či k pořízení vybraných výrobků, od 1. 4.2011

### PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

*Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, číslo osvědčení 10*

*Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026*

*Dotčená ustanovení:*

- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném od 1. 4.2011, dále jen „ZDPH“, zaměřený na ustanovení § 36 odst. 1 a 3, § 38 a § 41
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZSpD“

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad na aplikaci částky spotřební daně pro stanovení základu daně pro výpočet daně z přidané hodnoty u zboží, které podléhá spotřební dani (dále jen „vybrané výrobky“) po novele dotčených ustanovení ZDPH<sup>1</sup>.

### **Preambule**

Poslanec Poslanecké sněmovny Michal Doktor navrhl počátkem roku 2011, v rámci zamezení daňových úniků, režim, který, citujeme: „administrativně jednoznačnějším způsobem popíše povinnosti, resp. stanovení základu daně a povinnosti subjektů související s odvodem daně právě v oblasti pohonných hmot.“ Poslanec Michal Doktor nově naformuloval ustanovení, která se v jednom případě týkají § 36 ZDPH (nově formulovaného znění odstavce číslo 1) a ve druhém případě ustanovení § 41 ZDPH (zejména pak odstavec číslo 3). Tyto formulace byly přijaty jako nová zákonná ustanovení prostřednictvím novely ZDPH, zákona č. 47/2011 Sb.

Z odůvodnění pozměňovacího návrhu, který předkládal poslanec Michal Doktor, citujeme:

„Na tom návrhu je, myslím, důležité to, že postupuji ve shodě s Ministerstvem financí, a je zřejmé, že úprava, ke které takto dojde, byť je to individuální reakcí na zjištěný fakt, tak nynější právní stav je takový, že při dodání zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tzv. daňový sklad, a v souvislosti s tímto dodáním není uvedeno do volného daňového objemu (*měj na mysli „oběhu“ – pozn. autora*), do základu DPH, nevstupuje tedy hodnota samotné spotřební daně. To je ten konflikt, kdy dodavatelé a obchodníci pohonných hmot mohou hrát a hrají se státem takovou tu nepřehlednou hru, kdy ne zcela jasně zákon upravoval

<sup>1</sup> Obdobně také viz výstup z KooV č. 256/28.01.09 – Dodání vybraných výrobků podléhajících spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od daně, autor: Ing. Milan Tomíček

konstrukci daňového základu, a toto je napříště napraveno.“ Tolik citace z odůvodnění předmětného návrhu<sup>2</sup>.

Jde tedy o změnu zákona ve vztahu na obchodní případy, při kterých je dodáván vybraný výrobek za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, pořizován z jiného členského státu, či dovážen do tuzemska.

S cílem předejít možným diskusím souvisejícím s výše uvedenou novelou zákona o DPH tento příspěvek shrnuje možné varianty plnění, které jsou více, či méně vázány na vybrané výrobky. Přitom nejde jen o samotné dodání, či pořízení vybraných výrobků, ale i o poskytování služeb, které se vztahují k těmto vybraným výrobkům. Půjde zejména o případy,

- i) kdy je vybraný výrobek dodáván, a to včetně jeho dodání do jiného členského státu, v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně,
- ii) kdy je vybraný výrobek dodáván v režimu osvobození od spotřební daně<sup>3</sup>,
- iii) kdy vybraný výrobek není předmětem dodání zboží<sup>4</sup>, ale jsou na něj vázány předem sjednané služby, jako je např. výroba, skladování, doprava a poskytnutí této služby je za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku<sup>5</sup>.

## 1) Právní rámec (dále také v textu)

ZDPH:

- o § 36 (1) Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.
- o § 36 (3) Základ daně také zahrnuje
  - b) spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41,
- o § 38 (1) Základem daně při dovozu zboží podle § 20 je součet
  - a) základu pro vyměření cla, včetně [.....],
  - b) vedlejších výdajů [.....],
  - c) příslušné spotřební daně, pokud není stanoveno v § 41 jinak.
- o § 41 Základ daně a výpočet daně u zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně

(1) Základ daně při dovozu zboží, které je propuštěno do celního režimu volný oběh s následným umístěním do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle zvláštního právního předpisu, se stanoví podle § 38 bez zahrnutí spotřební daně.

<sup>2</sup> Zdroj [www.psp.cz](http://www.psp.cz)

<sup>3</sup> zákon o spotřebních dani nezná “režim” osvobození od spotřební daně, vybrané výrobky lze uvést do volného daňového oběhu (vyjmout z režimu podmíněného osvobození od daně) osvobozené od spotřební daně. Pojem „režim osvobození od spotřební daně“ je pak v příspěvku používán jako zkratka právě ve smyslu uvedeného

<sup>4</sup> Ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH

<sup>5</sup> Ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH

(2) U zboží, které je při pořízení z jiného členského státu v tuzemsku umístěno do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, se základ daně stanoví obdobně podle § 36 bez zahrnutí spotřební daně.

(3) U zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a plátce uskutečňuje jeho dodání podle § 13, aniž by zboží bylo uvedeno do volného daňového oběhu, se základ daně stanoví podle § 36.

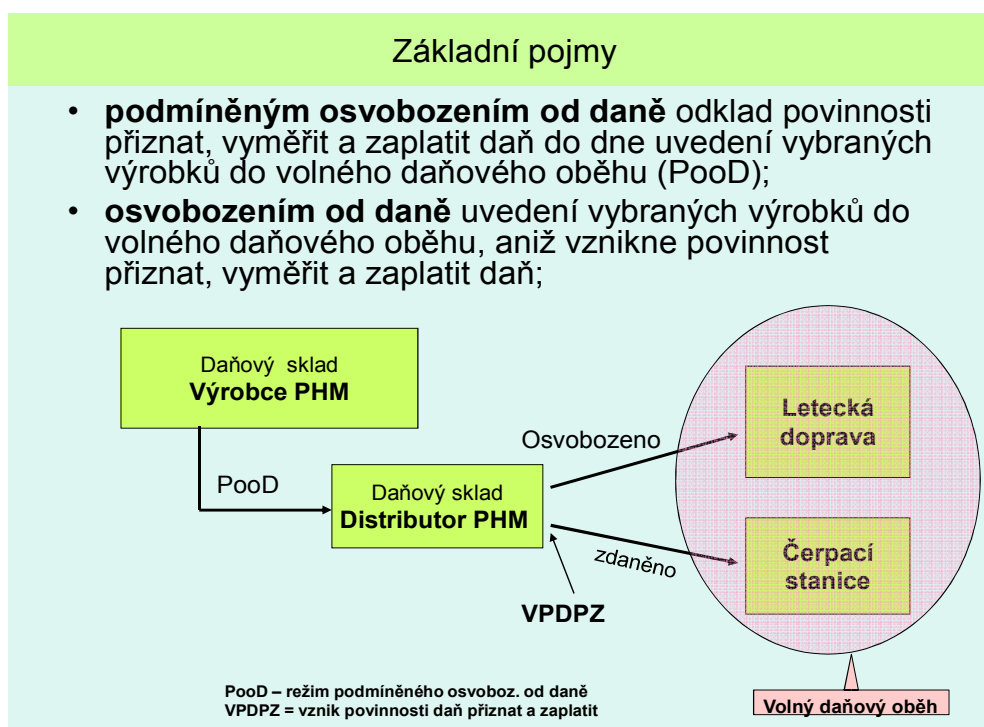
(4) U zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a plátce uskutečňuje jeho dodání podle § 13 při uvedení zboží do volného (*daňového – pozn. autora*) oběhu, se základ daně stanoví podle § 36.

## ZSpD

### o § 3 Vymezení pojmů

Pro účely tohoto ZSpD se rozumí (mj.)

- e) podmíněným osvobozením od daně odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků, na něž se nevztahuje režim s podmíněným osvobozením od cla, do volného daňového oběhu,
- f) osvobozením od daně uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž vznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň,
- g) daňovým skladem prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59, 78, 89 a 99), přičemž hranice takového místa nesmějí být přerušeny s výjimkou případu, kdy tímto místem prochází veřejná komunikace; celní ředitelství může stanovit, že určité objekty a plochy tohoto místa nejsou jeho součástí,
- h) provozovatelem daňového skladu právnická nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu,
- i) oprávněným příjemcem právnická nebo fyzická osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně dopravované z jiného členského státu



l) uvedením do volného daňového oběhu

1. každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně,
2. každá, i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně,
3. každý, i protiprávní, dovoz vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně,
4. každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně,

- § 8 Daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství.
- § 45 (3) Předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury [.....]
- § 45 (4) U minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.

## 2) Interpretace relevantních ustanovení ZDPH

\_V souladu s § 36 odst. 1 ZDPH „Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu

spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.“

Objasnění nově pojatého ustanovení § 36 odst. 1) ZDPH nelze hledat pouze v jazykovém výkladu, byť jde o prvotní přiblížení se k aplikované právní normě, ale je nutné přihlídnout k logickému záměru zákonodárce, který je obsažen výše v Preambuli tohoto příspěvku. Jedná se zejména o zamezení daňovým únikům na dani z přidané hodnoty, když v určitých případech nebyla součástí základu daně pro výpočet DPH i spotřební daň, která se k danému zboží, v tomto případě k vybranému výrobku, váže. Záměr zákonodárce byl iniciován přeprodejem minerálních olejů (PHM) v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v případech, kdy zejména oprávnění příjemci na svá oprávnění pořizovali v jiném členském státě tyto minerální oleje právě v režimu podmíněného osvobození od daně a v tomto režimu je pak předávali za úplatu, či bez úplaty jiným osobám, od kterých současně inkasovali i spotřební daň, která se váže k tomuto předmětnému minerálnímu oleji. Oprávněný příjemce je nositelem povinnosti onu spotřební daň přiznat a zaplatit, je plátcem této daně, a proto si tímto výběrem spotřební daně od pořizovatele vybraného výrobku jistil úhradu této daně.

Pokud budeme vycházet z ustálené praxe, pak zůstává podstatou tvorby základu daně, úplata za uskutečněné zdanitelné plnění. Ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH nerozlišuje, zda jde o dodání zboží, či poskytnutí služby, popř. pořízení zboží z jiného členského státu nebo dovoz zboží, nicméně při aplikaci tohoto ustanovení je nutno vycházet ze základních principů fungování systému DPH v Evropské unii, a to především z principu, že mezi plněním a protiplněním musí existovat přímá vazba.

Jak vyplývá z ustálené judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), v rámci systému DPH je předpokladem zdanitelných plnění skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. V tomto kontextu je poskytování služeb uskutečněné „za protiplnění“ ve smyslu směrnice 2006/112/EU (dále jen „směrnice“), a zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. V tomto ohledu podle ustálené judikatury ESD předpokládá pojem „poskytování služeb za protiplnění“ ve smyslu směrnice existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou.

Taková přímá souvislost neexistuje v případech, kdy předmětem plnění je poskytnutí služby a nikoliv dodání zboží a rovněž hodnota poskytnutého protiplnění neodráží hodnotu služby ani nepředstavuje položku, která by vstupovala do kalkulace ceny (úplaty) služby (vycházíme z předpokladu, že částka na úhradu spotřební daně je uváděna poskytovatelem služeb odděleně od ceny služeb). Částka na úhradu spotřební daně tak obecně nepředstavuje součást úplaty za poskytnuté služby.

Ze záměru zákonodárce pak také jasně vyplývá, že nový postup pro výpočet základu DPH by měl dopadnout pouze na plnění spočívající v dodání zboží.

**3) Vybrané příklady aplikace ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH ve znění, platném od 1. 4.2011 v návaznosti na ustanovení § 41 ZDPH (platí pro plnění v tuzemsku):**

- I. Dodání vybraných výrobků (za úplatu) – změna vlastníka vybraného výrobku
- a. Uvedených do volného daňového oběhu (zdaněné)

Uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu vyjmutím těchto vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně:

P.č.	Základní popis	Částka SpD je součástí základu daně (ANO – NE)
1	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která vyjímá vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně za účelem jeho dodání odběrateli	ANO

Pozn.:

Povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky<sup>6</sup>.

V tomto případě vzniká osobě, která vyjímá tyto vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň a proto bude dodávat tyto předmětné vybrané výrobky již zatížené spotřební daně, tedy v souladu s ustanovením § 31 odst. 1 a 3 ZDPH. Základ daně bude obsahovat i částku spotřební daně. Částka úplaty za dodané zboží obsahuje také odpovídající částku spotřební daně. Současně lze zde podpůrně aplikovat ustanovení § 41 odst. 4 ZDPH.

2	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která pořídila vybrané výrobky již zdaněné spotřební daní	ANO
---	---	-----

Pozn.:

Dodání vybraného výrobku, který byl již uvolněn do volného daňového oběhu a je již zatížen spotřební daní, kterou přiznal a zaplatil plátce při jeho uvedení do volného daňového oběhu, nečiní v praxi již žádný problém. Součástí ceny (úplaty za dodané vybrané výrobky) a tudíž i součástí základu daně je běžně tedy i částka spotřební daně, která je současně uvedena i na předepsaném dokladu o prodeji. Částka úplaty za dodané zboží obsahuje také odpovídající částku spotřební daně.

<sup>6</sup> Ustanovení § 9 odst. 1 ZSpD



3	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která pořídila vybrané výrobky již zdaněné spotřební daní, do jiného členského státu	ANO
---	--	-----

Pozn.:

Odůvodnění je stejné, jako u předchozího bodu.

Pokud budou splněny podmínky uplatnění nároku na vrácení tuzemské spotřební daně<sup>7</sup>, lze následně opravit základ daně podle ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH.

b. Uvedených do volného daňového oběhu (zdaněné, či nezdaněné<sup>8</sup>)

V případech uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž by byly tyto vybrané výrobky po vzniku daňové povinnosti podle § 8 okamžitě uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně, platí výše uvedené příklady 1 – 3, ale jen tehdy, pokud u těchto vybraných výrobků vznikne uvedením do volného daňového oběhu povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň a dodavatel (prodávající) vybraných výrobků požaduje částku na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. V opačném případě, kdy by dodavatel nepožadoval v souvislosti s dodáním vybraných výrobků úhradu spotřební daně, by součástí základu daně pro výpočet DPH nebyla ona „pomyslná“ spotřební daň.

c. Uvedených do volného daňového oběhu (osvobozené od spotřební daně)

4	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která vyjímá vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně odběrateli a uvádí je do režimu osvobození od spotřební daně	NE
---	---	----

Pozn.:

V tomto případě nevzniká osobě, která vyjímá tyto vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, neboť vybrané výrobky jsou uvedeny sice do režimu volného daňového oběhu, ale v režimu osvobození od spotřební daně. Vzhledem k tomu, že lze předpokládat, že režim osvobození od daně byl užit oprávněně, tedy v souladu s příslušnými ustanoveními ZSpD<sup>9</sup>, nebude od odběratele osvobozených vybraných výrobků požadována úhrada částka na úhradu spotřební daně. Základ daně nebude obsahovat částku spotřební daně.

<sup>7</sup> Ustanovení § 14 odst. 2 ZSpD

<sup>8</sup> pod písm. b) jsou na rozdíl od písm. a) řešeny vybrané výrobky, na které nelze režim podmíněného osvobození od daně použít, nebo ty, které byly protiprávně vyrobeny, pořízeny nebo dovezeny mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně

<sup>9</sup> Zejména ustanovení § 11 a 12 ZSpD v návaznosti na zvláštní ustanovení ZSpD

5	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která pořídila vybrané výrobky již osvobozené od spotřební daně a dál je osvobozené od spotřební daně prodává	NE
---	---	----

Pozn.:

Vzhledem k tomu, že lze předpokládat, že režim osvobození od daně byl užit oprávněně (v návaznosti na předchozí příklad), tedy v souladu s příslušnými ustanoveními ZSpD<sup>10</sup>, nebude od odběratele osvobozených vybraných výrobků požadována úhrada částka na úhradu spotřební daně. Základ daně nebude obsahovat částku spotřební daně.

5a	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která pořídila vybrané výrobky osvobozené od spotřební daně a dál je prodává, přičemž tím vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit	ANO
----	--	-----

Pozn.:

Pokud jsou vybrané výrobky použity jinak, než je deklarováno v zákoně, či v povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků v režimu osvobození od spotřební daně, vzniká jejich užitím pro jiné účely povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň<sup>11</sup>. Pokud bude po odběrateli vybraných výrobků požadována úhrada částky na úhradu spotřební daně, pak základ daně bude obsahovat částku spotřební daně.

6	Dodání vybraného výrobku, který je v majetku osoby, která pořídila vybrané výrobky již osvobozené od spotřební daně, do jiného členského státu	NE
---	--	----

Pozn.:

Podle ustanovení § 3 písm. i) ZSpD se uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá vybrané výrobky osvobozené od daně a to bez povinnosti se registrovat. Toto zákonné ustanovení neuvádí, zda jde o právnické nebo fyzické osoby, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, popř. na daňovém území České republiky. Tzn., že uživatelem může být i osoba, která je mimo tuzemsko, např. v jiném členském státu EU. V případě dodání zboží do jiného členského státu, které podléhá spotřební daně, v režimu osvobození od daně, se jedná o plnění osvobozené od daně, proto není nutno zjišťovat základ daně, nicméně ustanovení § 36 ZDPH se použije v souladu s § 63 odst. 2 ZDPH pro výpočet hodnoty osvobozených plnění dle stejných pravidel uvedených dále u případu 7.

<sup>10</sup> Zejména ustanovení § 53 odst. 1 ZSpD

<sup>11</sup> Ustanovení § 9 odst. 3 písm. b) ZSpD

d. Dodání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně

Podle ustanovení § 41 odst. 3 ZDPH se u zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a plátce uskutečňuje jeho dodání podle § 13, aniž by zboží bylo uvedeno do volného daňového oběhu, základ daně stanoví podle § 36. Tzn., že klíčovou informací pro stanovení základu daně pro účely DPH bude skutečnost, zda jde o zdanitelné plnění<sup>12</sup>.

7	Dodání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v tuzemsku	ANO - NE
---	---	----------

Pozn.:

Otázkou tedy je, zdali plátce DPH obdržel nebo má obdržet úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Pokud bude, např. z důvodu opatrnosti, požadovat dodavatel i úhradu částky, která odpovídá výši předmětné spotřební daně, bude tato částka součástí základu daně pro výpočet DPH. Pokud ale nebude částka spotřební daně při dodání vybraného výrobku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně požadována, pak nebude tato částka ani součástí základu daně pro výpočet tuzemské DPH.

8	Dodání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do jiného členského státu (§ 64 ZDPH)	NE
---	--	----

9	Vývoz vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z území Evropského společenství (§ 66 ZDPH)	NE
---	---	----

Pozn.:

V případech č. 8 a 9 sice nejde o zdanitelné plnění, proto není nutno zjišťovat základ daně, nicméně ustanovení § 36 ZDPH se použije v souladu s § 63 odst. 2 ZDPH pro výpočet hodnoty osvobozených plnění dle stejných pravidel uvedených výše u případu 7.

Pokud ale nebude moci být uplatněno, z jakéhokoliv důvodu, osvobození od uplatnění DPH na výstupu, pak bude pro výpočet základu daně platit závěr, který je uveden u případu č. 7.

<sup>12</sup> Plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně (§ 2 odst. 3 ZDPH)

Závěrečná poznámka k dodání zboží – vybraného výrobku:

Pokud si dodavatel vybraných výrobků (provozovatel daňového skladu), v rámci svého zdanitelného plnění, nebude, k okamžiku prodeje vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, jistit případnou odpovědnost za budoucí úhradu spotřební daně, v případech, kdy mu nevznikla, při tomto dodání zboží, povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit a není tedy tato spotřební daň součástí výpočtu základu daně pro výpočet DPH (viz předchozí případy), bude tato spotřební daň od odběratele dodatečně vyinkasována až v případě uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Vzhledem k tomu, že spotřební daň bude vyinkasována až v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (příčemž mezi prodejem vybraných výrobků a jejich vyskladněním z daňového skladu a uvedením do volného daňového oběhu může uplynout libovolně dlouhá doba, v praxi i v řádech týdnů či měsíců), neexistuje v tomto případě žádná přímá souvislost mezi úhradou spotřební daně a původním dodáním vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně.

Proto úhrada spotřební daně, k okamžiku uvedení daných vybraných výrobků do volného oběhu, požadovaná provozovatelem daňového skladu po vlastníkově těchto vybraných výrobků, nezakládá povinnost jakkoliv zohlednit tuto spotřební daň do základu daně pro výpočet DPH u původního dodání vybraných výrobků.

- II. Poskytnutí služby (za úplatu), která má souvislost se vznikem povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit, tedy zejména s uvedením vybraného výrobku do volného daňového oběhu

10	Poskytnutí služeb souvisejících s držbou vybraného výrobku v režimu podmíněného osvobození od daně, který je v majetku třetí osoby, které je následně (bezprostředně po poskytnuté službě) tento vybraný výrobek vyjmut z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně	NE
----	---	----

Pozn.:

Plátce spotřební daně, např. provozovatel daňového skladu, „drží“<sup>13</sup> (vyrobila, přijala, skladovala, či se jinak podílela na držení vybraného výrobku) pro třetí osobu vybraný výrobek ve „svém“ daňovém skladu, tedy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Vybraný výrobek je ale v majetku jiné osoby, než která následně vyjímá vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Osoba, která vyjímá vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, vybrané výrobky pouze držela v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Osoba, která vyjímá vybrané výrobky z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je plátcem spotřební daně a má tedy povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň<sup>5</sup> a proto vedle částky, kterou si účtuje za poskytnuté služby

<sup>13</sup> Viz výstup z KooV 299/24.02.10 – Problematika významu pojmu „držel“, autor Ing Ivo Šulc

(např. výrobu vybraného výrobku, skladování aj.), požaduje také úhradu této přiznané spotřební daně.

V návaznosti na argumenty uvedené výše pod bodem 2 tato částka spotřební daně není součástí základu daně pro výpočet DPH za poskytnuté služby. V tomto případě nejde o dodání zboží podle ZDPH, ale o poskytnutí služby, proto nelze na tento stav aplikovat ani ustanovení § 41 ZDPH.

11	Poskytnutí služeb souvisejících s držbou vybraného výrobku v režimu podmíněného osvobození od daně, který je v majetku jiné osoby, které není (zatím) tento vybraný výrobek vyjmut z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně	NE
----	--	----

Pozn.:

Pokud dojde k případu, kdy provozovatel daňového skladu vyúčtuje poskytnutí svých služeb majiteli vyrobených, či skladovaných vybraných výrobků ve svém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně, a tudíž nepožaduje (vybraný výrobek zůstává po provedených službách v daňovém skladu) úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je toto zdanitelné plnění uskutečněno, nebude součástí základu daně tato (předpokládaná) spotřební daň.

12	Vybraný výrobek (viz předchozí případ) je po nějaké době vyjmut z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a předán zdaněný (v režimu volného daňového oběhu) svému majiteli	NE
----	---	----

Pozn.:

Tento případ navazuje na postup v bodě 11. Vybraný výrobek je uveden do volného daňového oběhu až po uplynutí určité doby od již dříve poskytnuté a vyúčtované služby. Ke zdanitelnému plnění ve formě poskytnutí služby již tedy došlo dříve a nyní dochází pouze k vyjmutí vybraného výrobku z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Jedná se o období závěru uvedeného v závěrečné poznámce k dodání zboží – vybraných výrobků (viz výše). Zde opět chybí jakákoli vazba mezi poskytovanými službami a požadovanou úhradou spotřební daně. V praxi by to vedlo i ke komplikacím, jestliže by např. provozovatel daňového skladu fakturoval měsíční paušál za poskytované služby, část zboží by po nějaké době nechal vyskladnit v režimu podmíněného osvobození od daně a část do volného oběhu. Provozovatel daňového skladu by si musel „vymyslet“ k jaké službě opravu základu daně a daně vztáhne atd.

13	Poskytnutí služeb souvisejících s výrobou vybraného výrobku mimo režim podmíněného osvobození od daně, který je, včetně surovin pro výrobu vybraného výrobku, v majetku třetí osoby, které je v okamžiku výroby tento vybraný výrobek uveden do volného daňového oběhu	NE
----	--	----

Pozn.:

Důvody pro nezahrnutí částky spotřební daně do základu pro výpočet DPH za poskytnuté služby jsou stejné jako u příkladu č. 10.

13a	Poskytnutí služeb souvisejících s výrobou vybraného výrobku, který je v okamžiku výroby uveden do volného daňového oběhu, neboť je vyráběn mimo režim podmíněného osvobození od daně, v případě, že suroviny pro výrobu vybraného výrobku, jsou v majetku výrobce	ANO
-----	---	-----

Pozn.:

V případě, že je služba související s výrobou vybraného výrobku vázaná na suroviny pro výrobu vybraného výrobku ve vlastnictví výrobce, bude tento příklad posuzován obdobně jako příklad č. 1.

### III. Dovoz vybraného výrobku

V rámci dovozu vybraného výrobku bude zcela záležet na režimu, z pohledu spotřební daně, ve kterém budou do tuzemska tyto vybrané výrobky dováženy.

14	Dovoz vybraných výrobků a jejich uvedení do volného oběhu osobě, která <u>nemá žádné oprávnění</u> přijímat a skladovat tyto výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (nejde o provozovatele daňového skladu, tedy nejde ani o oprávněného odesílatele)	ANO
----	--	-----

Pozn.:

Jsou-li vybrané výrobky dováženy na daňové území České republiky a nejsou-li uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně nebo do režimu s podmíněným osvobozením od cla, daň je vybírána za podmínek stanovených celními předpisy<sup>14</sup>.

15	Dovoz vybraných výrobků a jejich uvedení do volného oběhu osobě, která <u>má řádné oprávnění</u> přijímat a skladovat tyto výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (provozovatel daňového skladu)	NE
----	---	----

Pozn.:

Základ daně při dovozu zboží, které je propuštěno do celního režimu volný oběh s následným umístěním do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle ZSpD, se stanoví podle § 38 bez zahrnutí spotřební daně<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Ustanovení § 34 ZSpD

<sup>15</sup> Ustanovení § 41 odst. 1 ZDPH

15a	Dovoz vybraných výrobků a jejich uvedení do volného oběhu osobě, která <u>má řádné oprávnění</u> přijímat tyto výrobky v režimu osvobození od spotřební daně (zejména uživatel vybraného výrobku)	NE
-----	---	----

Pozn.:

Základ daně při dovozu zboží, které je propuštěno např. uživateli vybraného výrobku do celního režimu volný oběh s následným uvedením těchto vybraných výrobků do režimu volného daňového oběhu s uplatněním osvobození od spotřební daně se stanoví bez zahrnutí spotřební daně.

#### IV. Pořízení vybraných výrobků z jiného členského státu

Z ustálené praxe vyplývá, že lze pořizovat vybrané výrobky z jiného členského státu pro účely podnikání buď to zdaněné spotřební daní (tou, kterou spotřební daní daného členského státu), tedy v režimu volného daňového oběhu, nebo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Předpokladem ale je, že u těchto vybraných výrobků vznikla daňová povinnost.

16	Pořízení vybraných výrobků z jiného členského státu v režimu volného daňového oběhu v případě, že tuzemský pořizovatel nemá žádné oprávnění držet tyto výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně	ANO
----	--	-----

Pozn.:

V tomto případě vzniká povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit dnem přijetí vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a které jsou určeny pro účely podnikání na daňovém území České republiky nebo k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu na daňovém území České republiky nebo dnem ukončení dopravy na daňovém území České republiky<sup>16</sup>. Do základu daně pro výpočet DPH tedy vstupuje i částka české spotřební daně, která se váže k pořizovaným vybraným výrobkům. Vzhledem k tomu, že lze předpokládat, že ve státě, odkud byly vybrané výrobky dopravovány, byly tyto vybrané výrobky zdaněny spotřební daní toho, kterého členského státu, bude součástí základu daně pro výpočet DPH v tuzemsku i výše spotřební daně, která byla uhrazena právě v jiném členském státě z titulu uvolnění těchto vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Pokud bude uplatněna vratka spotřební daně v jiném členském státě, kde byly vybrané výrobky původně touto daní zdaněny, pak se následně použije ustanovení § 40 odst. 2 v návaznosti na ustanovení § 42 odst. 1 písm. c) ZDPH. Výše takto vrácené spotřební daně, která byla původně součástí základu

<sup>16</sup> Ustanovení § 9 odst. 3 písm. g) ZSpD

daně pro výpočet tuzemské DPH, bude současně základem pro výpočet opravy základu daně a výše daně.

17	Pořízení vybraných výrobků z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v případě, že tuzemský pořizovatel má oprávnění držet tyto výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (provozovatel daňového skladu)	NE
----	---	----

Pozn.:

U zboží, které je při pořízení z jiného členského státu v tuzemsku umístěno do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, se základ daně stanoví obdobně podle § 36 bez zahrnutí spotřební daně<sup>17</sup>. Následné dodání těchto vybraných výrobků se řídí již podle výše uvedených principů.

18	Pořízení vybraných výrobků z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v případě, že tuzemský pořizovatel již nemá oprávnění držet tyto výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (oprávněný příjemce)	ANO
----	---	-----

Pozn.:

Vzhledem k tomu, že oprávněný příjemce nesmí vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat<sup>18</sup>, vzniká mu přijetím, či ukončením dopravy povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Proto také bude základ daně pro výpočet DPH s titulu pořízení zboží z jiného členského státu obsahovat v souladu s ustanovením § 40 odst. 1 a § 36 odst. 3 písm. b) ZDPH i částku spotřební daně. Následné dodání takto zdaněných vybraných výrobků se bude dále řídit již výše uvedenými principy.

19	Pořízení vybraných výrobků z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v případě, že tuzemský pořizovatel již nemá oprávnění držet tyto výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (oprávněný příjemce), ale v případě minerálních olejů má oprávnění tyto minerální oleje dále prodávat v režimu osvobození od spotřební daně	Pořízení ANO  Dodání NE
----	--	-------------------------------------

Pozn.:

Jde o podobný případ, jako je předchozí případ č. 18 s tím, že oprávněnému příjemci nevzniká při následném dodání vybraných výrobků povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, neboť vybraný výrobek (v případě minerálních olejů) na základě

<sup>17</sup> Ustanovení § 41 odst. 2 ZDPH

<sup>18</sup> Ustanovení § 3 písm. i) ZSpD



zvláštního povolení dál prodává v režimu osvobození od spotřební daně, tj. k okamžiku dodání vybraných výrobků nepožaduje úhradu spotřební daně. Tvorba základu daně pro výpočet DPH bude stejná, jako u předchozího případu (pořízení zboží z jiného členského státu), ale při následném dodání vybraného výrobku (minerálního oleje) nebude částka spotřební daně součástí základu daně pro výpočet DPH (obdobně případ č. 4).

#### 4) Návrh

Doporučujeme přijmout sjednocující závěry k jednotlivým, výše uvedeným případům a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

#### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

Příspěvek má shrnovat možné varianty obchodování s vybranými výrobky a souvisejícím zdanitelným plněním :

1. kdy je vybraný výrobek dodáván, a to včetně jeho dodání do jiného členského státu, v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně
2. kdy je vybraný výrobek dodáván v režimu osvobození od spotřební daně
3. kdy vybraný výrobek není předmětem dodání zboží, ale na něj vázány předem sjednané služby, jako je např. výroba, skladování, doprava a poskytnutí této služby je za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

**Všechny body označené v příspěvku je možné v zásadě odsouhlasit s přihlédnutím k dále uvedenému. Nutno předeslat, že souhlas nelze nepřipustně zobecňovat na základní popis číselně označeného bodu; byl dán ve vazbě na popis daný v poznámkách k jednotlivým bodům.**

**Doplnění k bodu 1, 2 a 3 – v textu poznámky je konstatováno, že částka úplaty za dodané zboží obsahuje také odpovídající částku spotřební daně. Pro upřesnění nutno dodat, že i kdyby smluvně sjednaná úplata částku spotřební daně výslovně neobsahovala, základ daně ji v souladu s ust. § 36 odst. 3 zahrnovat musí.**

#### **K písm. b) Uvedených do volného daňového oběhu (zdaněné, či nezdaněné)**

V písm.b) popsaný postup, kdy prodávající, který uvede vybrané výrobky do volného daňového oběhu, „má zahrnout spotřební daň do základu daně pouze v případě, když částku na její úhradu požaduje po odběrateli, je v rozporu s § 36 odst. 3 písm. b) ZDPH. Shodě ostatně výše doplnění k bodu 1-3 tohoto stanoviska.

Základ daně obecně má zahrnovat i výši spotřební daně, pokud jde o dodání zboží podléhajícího spotřební dani – plátce, který dodává zboží, u něhož vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit, by měl by vždy základ DPH stanovit minimálně ve výši spotřební daně. Pokud by šlo o dodání zboží, kde (ještě) povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit nevznikla, ale dodavatel by po odběrateli v souvislosti s dodáním takového zboží požadoval i úhradu ve výši spotřební daně, zahrnovala by se tato částka do základu DPH podle ust. § 36 odst. 1 ZDPH.

**K bodům 4, 5 a 6** – Patrně s východiskem, že by bylo neobvyklé, kdyby úhrada na spotřební daň v daných situacích dodavatelem byla vyžadována poznámka k těmto bodům neřeší situaci, kdy by přece jen tato úhrada vyžadována byla. Závěry prezentované v poznámce k těmto bodům potom možno potvrdit pouze tehdy, pokud předmětná úhrada skutečně požadována není.

**K bodu 5a** - označení bodu deklaruje, že se zabývá dodáním vybraného výrobku, poznámka řeší vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit užitím jinak. Každopádně pokud má jít o základ daně stanovovaný za dodání zboží, které podléhá spotřební dani a povinnost na této dani vznikla, základ daně musí spotřební daň ve smyslu ust. § 36 odst. 3 ZDPH obsahovat bez ohledu na to, jestli částku na úhradu spotřební daně dodavatel vyžadoval.

### **K závěrečná poznámce k dodání zboží –vybraného výrobku**

V zásadě souhlas s návrhem předkladatelů. Závěry dopadají na případy tohoto modelového typu: *Plátce A, který je provozovatelem daňového skladu, prodá jím vlastněné vybrané výrobky v rámci daňového skladu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně plátcí B. Plátce B tyto výrobky prodá dál, opět v rámci stejného daňového skladu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně plátcí C, který je teprve uvede do volného daňového oběhu.*, Jde tedy o případy, kdy provozovatel daňového skladu dodává v rámci svého zdanitelného plnění vybrané výrobky, přičemž jde o dodání v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně bez uvedení do volného oběhu. Pokud tato osoba dodává v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně vybrané výrobky, chová se jako kterýkoliv jiný dodavatel, který, pokud při dodání nepožaduje jako součást úplaty spotřební daň, nezahrne ji do základu daně. V okamžiku, kdy jsou shodné vybrané výrobky až následně (novým vlastníkem- plátce C) uvedeny do režimu volného daňového oběhu, je tato osoba (plátce A) v pozici provozovatele daňového skladu a přijímá úhrady na spotřební daň za všechny vybrané výrobky propouštěné do režimu volného oběhu. Platby na spotřební daň poskytované provozovateli daňového skladu v okamžiku takového propuštění vybraných výrobků do volného oběhu nemají již vliv na základ daně u předchozích dodání. Nemají tudíž vliv ani na původní dodání provozovatele daňového skladu v okamžiku, kdy vystupoval jako dodavatel, který při svém dodání uvnitř skladu úhradu na spotřební daň nežádal.

## 350/14.12.2011 Bonusy poskytované finálním zákazníkům

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

*Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce č. osvědčení 3353  
Ing. Jan Souček, daňový poradce č. osvědčení 4237*

#### 1. Účel příspěvku

Tento příspěvek volně navazuje na příspěvek č. 340/14.09.11 – Nepřímé bonusy (dále jen „Předchozí Příspěvek“). Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení výkladu ve věci uplatnění DPH v situaci, kdy je vyplácen bonus finálním zákazníkům prostřednictvím jiné společnosti v distribučním řetězci, než jeho poskytovatelem.

#### 2. Situace

##### *Případ A*

Výrobce zboží (dále jen „Výrobce“) dodává zboží obchodníkovi jako dalšímu článku v distribučním řetězci (dále jen „Obchodník“). Obchodník následně dodává zboží finálnímu zákazníkovi, který může být jak plátcem, tak neplátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „Zákazník“).

Výrobce za účelem podpory prodeje vlastních výrobků na trhu vydává a distribuuje, ať už sám nebo prostřednictvím třetí osoby, např. reklamní agentury, poukázky, kupóny, apod. s přesně vymezenými podmínkami pro jejich uplatnění a hodnotou, která jim náleží (dále jen „Poukaz“). Poukaz je distribuován Zákazníkům bezúplatně. Pokud Zákazník předloží při koupi výrobku Obchodníkovi Poukaz, je mu prodán tento výrobek se slevou odpovídající nominální hodnotě Poukazu.

Výrobce následně Obchodníkovi proplatí nominální hodnotu Poukazů, které mu Obchodník předloží.

##### *Případ B*

Alternativou k výše uvedenému případu je situace, kdy je v distribučním řetězci zboží více než jeden Obchodník (např. Výrobce dodává zboží Obchodníkovi A, který zboží dodává Obchodníkovi B a ten teprve dodá zboží Zákazníkovi), přičemž kompenzace za přijaté Poukazy je poskytována Výrobce tomu Obchodníkovi, který jeho výrobky dodává Zákazníkovi (v daném případě Obchodník B).

#### 3. Současný právní stav

##### **3.1 Komunitární pojetí**

Výkladem komunitárního práva, zejména čl. 11 a 20 Šesté směrnice<sup>19</sup> (čl. 73 a 184 a násl. Směrnice<sup>20</sup>), ve výše popsané situaci se zabýval Soudní Dvůr Evropské Unie („SDEU“) ve svých rozhodnutích Elida Gibbs Ltd. (C-317/94), Komise vs. Německo (C-427/98) a Yorkshire Co-operatives Ltd. (C-398/99).

Podle SDEU je členský stát povinen umožnit plátcí v situaci poskytnutí bonusu konečnému spotřebiteli (ať už je bonus vyplácen přímo anebo prostřednictvím třetí strany) opravu základu daně a daně směrem dolů. Situace, kdy by tato oprava

<sup>19</sup> Směrnice Rady 77/388/EHS

<sup>20</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES

umožněna nebyla, by byla v rozporu se Šestou směrnicí (i Směrnicí), neboť výrobce by odvedl DPH z částky vyšší, než kterou za předmětné plnění ve výsledku obdržel<sup>21</sup>.

SDEU zároveň potvrdil, že náhrada hodnoty kupónů předložených obchodníkovi konečnými spotřebiteli, která je vyplacena výrobcem zboží obchodníkovi, představuje úplatu třetí osoby, a proto má obchodník povinnost zahrnout tuto částku do základu daně za jím uskutečněná plnění pro konečné spotřebitele<sup>22</sup>.

V případě konečných spotřebitelů oprávněných k odpočtu DPH na vstupu SDEU konstatoval, že celkový odpočet daně nepřevyšší celkovou daň odvedenou na výstupu, pokud je konečný spotřebitel povinen v takové situaci provést opravu původně uplatněného odpočtu<sup>23</sup>.

### **3.2 Vnitrostátní úprava**

Podle ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) plátce opraví základ daně a výši daně při snížení základu daně, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Pokud měl plátce (poskytovatel snížení ceny) povinnost vystavit daňový doklad, vystaví v souladu s § 42 odst. 2 ZDPH opravný daňový doklad.

V návaznosti na ustanovení § 74 odst. 1 ZDPH je příjemce plnění, ke kterému se snížení váže, povinen snížit v odpovídajícím rozsahu svůj dříve uplatněný odpočet daně.

ZDPH dále v § 36 odst. 1 definuje, co se rozumí základem daně. Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, ... od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

Domníváme se, že relevantní ustanovení ZDPH explicitně neřeší situaci popsanou v bodě 2 výše.

## **4. Uplatnění DPH osobami zúčastněnými na bonusovém schématu**

### **4.1 Výrobce**

V Předchozím Příspěvků byl Generálním finančním ředitelstvím přijat sjednocující závěr, že poskytovatel bonusu provede opravu základu daně v souladu s § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, přičemž tuto opravu provede pouze v evidenci pro daňové účely podle § 42 odst. 2, neboť oprava nedopadá na přímého odběratele.

Podle našeho názoru by potom mělo být uplatnění DPH v jednotlivých řešených případech následující:

Případ A - jelikož se jedná o opravu základu daně a výše daně u dodávky uskutečněné pro přímého odběratele Výrobce, bude mít Výrobce v souladu s § 42 odst. 2 ZDPH povinnost vystavit pro Obchodníka opravný daňový doklad. Oprava základu daně a výše daně představuje samostatné zdanitelné plnění uskutečněné (podle § 42 odst. 3 ZDPH) nejpozději poslední den zdaňovacího období, ve kterém byla oprava provedena a Obchodník obdržel opravný daňový doklad.

<sup>21</sup> Odst. 28 rozhodnutí SDEU ve věci Elida Gibbs Ltd.

<sup>22</sup> Odst. 46 rozhodnutí SDEU ve věci Komise vs. Německo a odst. 17 a 18 rozhodnutí Yorkshire Co-operatives Ltd.

<sup>23</sup> Odst. 66 rozhodnutí SDEU ve věci Komise vs. Německo

Na druhou stranu, jelikož se ve své podstatě jedná o bonus (slevu) vyplácený Výrobce Zákazníkovi, a to prostřednictvím Obchodníka, lze ve světle závěrů v Předchozím Příspěvků argumentovat, že se jedná o nepřímý bonus, a Výrobce proto nemá povinnost vystavit Obchodníkovi opravný daňový doklad a opravu provede pouze v evidenci pro daňové účely podle § 42 odst. 2.

Případ B – tato situace již byla z pohledu Výrobce odsouhlasena v rámci Předchozího Příspěvků. Výrobce provede opravu pouze v evidenci pro daňové účely podle § 42 odst. 2, bez povinnosti vystavit opravný daňový doklad. Oprava základu daně a výše představuje samostatné zdanitelné plnění uskutečněné (podle § 42 odst. 3 ZDPH) nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém byla oprava provedena. V obou výše uvedených případech bude na Výrobci, aby prokázal, že snížením základu daně v důsledku poskytnutí bonusu Zákazníkovi prostřednictvím Obchodníka nedochází k narušení neutrality systému DPH.

Tuto skutečnost bude možné prokázat např. podrobnou evidencí Poukazů přijatých Obchodníky a předložených k proplacení Výrobci, evidencí plateb uskutečněných pro Obchodníky za přijaté Poukazy a jejich provázaností na hodnotu přijatých Poukazů.

#### **Dílčí závěr 4.1**

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného názoru.

#### **4.2 Obchodník**

V situaci, kdy při koupi výrobků Zákazník předloží Obchodníkovi Poukaz a je mu poskytnuta odpovídající sleva, přičemž tato sleva je následně kompenzována Obchodníkovi Výrobce, není zcela zřejmé, jak by měl z pohledu ZDPH Obchodník postupovat.

V souladu se ZDPH existují dvě varianty řešení:

- (i) Přijaté peněžní prostředky představují snížení úplaty u dříve přijatých plnění od Výrobce/jiného Obchodníka (podle § 42 ZDPH) a Obchodníkovi tak vzniká podle § 74 odst. 1 ZDPH povinnost snížit svůj původně uplatněný odpočet daně v odpovídající výši. Daň na výstupu Obchodník uplatní pouze z peněžní úplaty obdržené od Zákazníka (odhlédne tedy od nominální hodnoty předložených Poukazů) a tuto částku uvede na daňovém dokladu pro Zákazníka jako základ daně (bez DPH).
- (ii) Přijaté peněžní prostředky představují v souladu s § 36 odst. 1 ZDPH úhradu třetí osoby za zdanitelné plnění uskutečněné Obchodníkem pro Zákazníka. Daň na výstupu Obchodník uplatní ze součtu úplaty získané od Zákazníka a nominální hodnoty jím předložených Poukazů (jejichž kompenzaci má garantovanou Výrobce) a tento součet uvede na daňovém dokladu pro Zákazníka jako základ daně (bez DPH). Dále na dokladu uvede sdělení, že část ceny ve výši  $xy$  je hrazena Poukazem. Obchodníkovi nevznikne povinnost provádět opravu původně uplatněného odpočtu daně, tj. jeho odpočet bude zachován v původní výši dle daňového dokladu za původní plnění vystaveného Výrobce/jiným Obchodníkem.

Jelikož obě výše uvedená řešení jsou z pohledu ZDPH rovnocenná, je nutné za účelem správného uplatnění DPH přijmout to, které odpovídá cílům Směrnice<sup>24</sup>, tj. je eurokonformní.

Eurokonformní je řešení uvedené pod bodem (ii). Obdobnou situaci řešil SDEU ve věci Komise vs. Německo (C-427/98) a Yorkshire Co-operatives Ltd. (C-398/99). SDEU v rozsudku potvrdil závěr, že základem daně je v situaci, kdy je část prodejní ceny Obchodníkovi kompenzována Výrobce výměnou za Poukazy, součet úplat přijatých od Zákazníka a od Výrobce<sup>25</sup>.

Jak je uvedeno v části 4.1 výše, bonus vyplácený Výrobce, lze chápat i jako bonus poskytovaný přímo Zákazníkovi a to prostřednictvím Obchodníka, tj. nepřímý bonus. Tato úvaha následně podporuje řešení uvedené v bodě (ii) výše.

Toto řešení je také z praktického pohledu nejjednodušší a na daňové subjekty (v pozici Obchodníka) neuvahuje dodatečné administrativní náklady, je tedy v souladu s § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

V žádném případě nemůže dojít k situaci, kdy by měl Obchodník povinnost zahrnout přijatou úhradu od Výrobce do základu daně za jeho plnění uskutečněné pro Zákazníka a zároveň by mu vznikla povinnost snížit si původně uplatněný odpočet daně. Takový závěr by byl zcela v rozporu s evropskou úpravou.

#### **Dílčí závěr 4.2**

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného bodu (ii).

#### **4.3 Zákazník - plátce DPH**

Poslední otázkou je, jak by měl postupovat Zákazník – plátce DPH (dále jen „Zákazník Plátce“) v situaci, kdy nakoupí zboží od Obchodníka, přičemž část prodejní ceny uhradí Obchodníkovi prostřednictvím Poukazu, zboží použije v rámci své ekonomické činnosti a uplatní si odpočet DPH.

Domníváme se, že za účelem zachování neutrality systému DPH a v souladu s rozhodnutím SDEU<sup>26</sup>, vzniká v tomto případě Zákazníkovi Plátci povinnost provést opravu odpočtu daně na vstupu. O této povinnosti by měl být Zákazník Plátce informován Výrobce, a to např. sdělením na Poukazu, že Výrobce provede opravu základu daně a výše daně podle § 42 ZDPH a ve všeobecných smluvních podmínkách akceptace slevových Poukazů. Rovněž na daňovém dokladu vystaveném Obchodníkem bude uvedena informace, že část ceny byla uhrazena Poukazem. Skutečnost, že Obchodník zahrne hodnotu Poukazu do základu daně za jím uskutečněné plnění pro Zákazníka Plátce, prokazuje, že tento Poukaz bude následně Výrobce Obchodníkovi proplacen a z tohoto titulu provede následně Výrobce opravu podle § 42 ZDPH.

Zákazník Plátce tak bude mít povinnost provést opravu odpočtu daně na vstupu podle § 74 odst. 1 ZDPH. Jelikož o této povinnosti ví od okamžiku uplatňování

<sup>24</sup> Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. září 2005 č.j. 2 Afs 92/2005-55

<sup>25</sup> 59. *Consequently, it must be accepted that the retailer's taxable amount for the sale to the final consumer is the full retail price, namely the price paid by the final consumer plus the amount reimbursed to the retailer by the manufacturer. (C-427/98, Komise vs. Německo)*

<sup>26</sup> Odst. 66 rozhodnutí SDEU ve věci Komise vs. Německo

Poukazu, měl by tuto opravu provést již v okamžiku, kdy bude uplatňovat odpočet daně z tohoto přijatého plnění. Odpočet daně tak bude uplatněn nejvýše z částky odpovídající kupní ceně zboží včetně DPH ponížené o hodnotu Poukazu. Situace Zákazníka Plátce je analogická jako u příjemce nepřímého bonusu. Závěry Předchozího příspěvku pro příjemce nepřímého bonusu jsou tedy plně aplikovatelné i na Zákazníka Plátce.

### **Dílčí závěr 4.3**

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného názoru.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

Předně je nutné podotknout, že při každém hodnocení daňových dopadů s vazbou na snížení základu daně je nutno vycházet ze skutečné podstaty smluvních ujednání v rámci dodavatelsko odběratelských vztahů. Návazně se jeví důležitým rozlišení zda platba finančních prostředků za tzv. kupóny představuje principiálně jen úplatu za zdanitelné plnění nebo slevu k uskutečněnému zdanitelnému plnění.

Se závěrem navrženým v bodě 4.1 Výrobce případ A) lze souhlasit v tom smyslu, že Výrobce opraví základ daně dle § 42 odst. 1 ZDPH.. Výrobce proplácí Obchodníkovi předložený poukaz, který představuje nárok na doplacení prodejní ceny zboží Výrobce a to u výrobků prodaných Obchodníkem. Z uvedeného vyplývá, že proplacené kupóny nepředstavují pro Obchodníka slevu z jeho nákupů. Pro něj představují část či úplnou úplatu za jím prodané zboží „konečnému spotřebiteli“. Na základě tohoto předpokladu je nutné i přistupovat k aplikaci § 42 ZDPH u Výrobce, který Obchodníkovi proplácí slevové kupóny, které mu Obchodník vybere od Zákazníků, tedy fakticky daný bonus poskytnul prostřednictvím poukazu až „konečnému spotřebiteli“ resp. zákazníkovi Obchodníka. Proto Výrobce provede opravu podle § 42 odst. 2 pouze ve své evidenci pro daňové účely. Varianta, kdy by Výrobce vystavoval pro Obchodníka opravný daňový doklad tak v daném případě nepřipadá v úvahu.

Z pohledu bodu 4.2 Obchodník - se z podstaty věci lze přiklonit pouze k řešení popsaném v písm (ii) tj. že poskytnutý kupón představuje úplatu dle § 36 odst. 1 ZDPH i s odkazem na příslušnou judikaturu ESD např. zmíněný judikát C-398/99 Yorkshire Co-operatives Ltd..

Z pohledu bodu 4.3. Zákazník – Navržený postup se jeví akceptovatelný. Vzhledem k tomu, že Zákazník Plátce je v podstatě v postavení příjemce nepřímého bonusu, závěry uvedené v příspěvku č. 340/14.09.11 – Nepřímé bonusy platí i pro Zákazníka Plátce v plném rozsahu. Poté, co se uskuteční zdanitelné plnění mezi Obchodníkem a Zákazníkem Plátcem, dojde u Výrobce k opravě základu daně a výše daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, a to v okamžiku předložení Poukazů Obchodníkem Výrobci. Zákazník Plátce je tedy povinen provést opravu odpočtu DPH dle § 74 odst. 1 ZDPH, a to ve zdaňovacím období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti ji provést. Zákazníkovi Plátcovi jsou tyto okolnosti známy již v okamžiku uplatnění Poukazů u Obchodníka, a to tehdy, je-li tento Poukaz Obchodníkem akceptován a od Zákazníka tedy vyžaduje již jen úhradu části ceny po

odečtení hodnoty Poukazu (ačkoli do základu daně je u Obchodníka hodnota Poukazu vystaveného Výrobce zahrnuta). Ve shodě s předkladateli možno doplnit, že rozhodné okolnosti pro úpravu odpočtu jsou tak naplněny již okamžikem akceptace Poukazu Obchodníkem. Zákazník plátce tak v podstatě bude rovnou uplatňovat odpočet nejvýše z částky odpovídající kupní ceně zboží ponížené o hodnotu Poukazu. Pokud si uplatní odpočet DPH v plné výši uvedené na daňovém dokladu vystaveném Obchodníkem, je povinen provést v témže zdaňovacím období opravu odpočtu DPH. Toto se projeví v jeho evidenci pro účely DPH jako zápis se záporným znaménkem ve výši hodnoty Poukazu (v členění na základ daně a DPH).



## Daň z příjmů

### **352/18.01.12 Lhůta pro podávání daňového přiznání v případě přeměn dle § 38m odst. 2 a 3 ZDP**

#### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

*Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757*

#### 1. Popis problematiky

V tomto příspěvku se věnuji lhůtě pro podávání daňového přiznání v případě přeměn, kdy rozhodný den přeměny není první den kalendářního či hospodářského roku. V těchto případech byla tato lhůta do 14.7.2011 stanovena do konce následujícího měsíce po měsíci, ve kterém se konala valná hromada, která schvalovala přeměnu. Novelou ZDP zákonem č. 188/2011 Sb. (Sněmovní tisk č. 276) byla tato lhůta prodloužena na tříměsíční lhůtu. Dle důvodové zprávy bylo cílem této změny, aby se uvedená lhůta přiblížila standardní lhůtě pro podávání daňového přiznání (viz. Sněmovní tisk č. 276/0):

#### 1.1. Text novely:

*„...18. V § 38m odst. 3 úvodní části ustanovení se za slovo „konce“ vkládá slovo „třetího“.....“*

#### 1.2. Důvodová zpráva - K bodům 17., 18., 19. a 22. (§ 38m odst. 2, 3 a 9)

*„...Navržená úprava upřesňuje režim podávání daňových přiznání v případě sloučení nebo splnutí podílových fondů a zároveň výslovně stanovuje, kdo vykonává práva a povinnosti vůči správci daně po zániku podílového fondu z důvodu přeměny fondů. Zároveň dochází k prodloužení lhůt pro podávání daňových přiznání za období, za které se podává daňové přiznání s cílem přiblížit tyto lhůty lhůtám pro podávání daňových přiznání za zdaňovací období.....“.*

Uvedená novela nabyla účinnosti 15.7.2011 (Čl. XXV zákona č. 188/2011 Sb.) bez toho, že by k popisované změně bylo přijato přechodné ustanovení.

Bohužel změny v této oblasti uvedenou novelou neskončily. Následně novelou ZDP v rámci zásadní změny v zákoně o přeměnách zákonem č. 355/2011 Sb. (Sněmovní tisk č. 365) byla uvedená lhůta znovu zkrácena na lhůtu měsíční. V tomto případě uvedené zkrácení není v důvodové zprávě jakkoliv zdůvodněno (Sněmovní tisk č.365/0):

#### 1.3. Text novely

*(3) Daňové přiznání podle odstavce 2 se podává nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá*

*„...a) u fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva*

1. den rozhodnutí valné hromady nebo společníků anebo členské schůze družstva o fúzi nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, pokud rozhodný den předchází nebo se shoduje se dnem rozhodnutí valné hromady nebo společníků anebo členské schůze družstva o fúzi nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, není-li rozhodný den fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku, nebo
2. den předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, pokud rozhodný den následuje až po rozhodnutí valné hromady nebo společníků anebo členské schůze družstva o fúzi nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, není-li rozhodný den fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku,
- b) den předcházející dni zápisu změny právní formy komanditní společnosti na jinou obchodní společnost nebo družstvo a změny právní formy akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným anebo družstva na veřejnou obchodní společnost nebo komanditní společnost,
- c) den předcházející prvnímu dni hospodářského roku nebo kalendářního roku, a to při změně účetního období,
- d) den předcházející dni přemístění zapsaného sídla evropské společnosti<sup>35f</sup>) nebo evropské družstevní společnosti<sup>35g</sup>) z území České republiky,
- e) den předcházející zápisu přeměny do obchodního rejstříku, pokud právní nástupce obchodní společnosti nebo družstva splňuje podmínky uvedené v odstavci 2 písm.e),
- f) den předcházející zápisu převodu jmění obchodní společnosti na společníka, který je fyzickou osobou.“...“..

#### 1.4. Důvodová zpráva: K čl. VII bodům 8, 10 až 12:

Navržená úprava upřesňuje lhůty pro podání daňového přiznání v případě přeměn. Navazuje tak na úpravy v zákoně o přeměnách, podle kterých bude možné stanovit rozhodný den i po zpracování projektu přeměny, nejdéle však ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Zároveň dochází k upřesnění lhůt pro podání daňových přiznání za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny pro případy, kdy právní nástupce splňuje znaky definované zákonem. Na takto vymezené období se zároveň vztahuje povinnost platit zálohy. Dále je nutné vymezit pravidla pro případy, kdy při přeměně přechází jmění na společníka –fyzickou osobu. Jedná se o úpravu pro fyzické osoby účtující i neúčtující. Na tyto případy se totiž neuplatní úprava rozhodného dne.

Z výše uvedeného lze dle mého dovodit, že předmětná změna je legislativní chybou než záměrem, kdy zřejmě byl předpoklad, že nejprve bude schválen a nabude platnosti a účinnosti Sněmovní tisk č.365 a teprve pak Sněmovní tisk č.276.

Problémem je navíc to, že novela ZDP - zákon č. 355/2011 Sb. nabývá účinnosti 1.1.2012 (Čl. XIII novely) bez toho, že by i v tomto případě obsahovala předmětná novela jakékoliv přechodné ustanovení k této věci.

#### 1.5. Řešený problém

Otázkou, kterou v tomto příspěvku řeším, je otázka, jak aplikovat předmětné změny při absenci přechodných ustanovení. Při dále uvedeném výkladu zohledňuji:

-Obecně jde o procesní ustanovení, které nabývá účinnosti k datu účinnosti předmětné novely.

-U druhé novely (zákon č. 355/2011 Sb.) pak zohledňuji, že jde zřejmě o legislativní chybu, kdy úprava není vzhledem k chybějícím přechodným ustanovením zcela jednoznačná a je nutné zvolit výklad v pochybnostech ve prospěch poplatníka.<sup>27</sup>

V souladu s tím by tedy měl být daný problém vyložen tak, že:

a) Tříměsíční lhůta se poprvé použije, pokud k datu 15.7.2011 ještě neuplynula původní lhůta pro podávání daňového přiznání dle § 38m odst. 3 ZDP před novelou ZDP zákonem č. 188/2011 Sb..

b) Tříměsíční lhůta se naposledy použije, pokud se k 31.12.2011 tato lhůta rozběhla, to je konala se valná hromada, která rozhodovala o přeměně.

## **2. Návrh řešení**

Na základě výše uvedeného se tedy navrhuje přijmout po projednání na KV tyto závěry:

2a) Tříměsíční lhůta pro podávání daňového přiznání dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb.:

2a1) Se poprvé použije, pokud k datu 15.7.2011 ještě neuplynula původní lhůta dle znění ZDP před novelou zákonem č.188/2011 Sb. To obecně znamená, že tříměsíční lhůta se použije pokud valná hromada rozhodla o přeměně v červnu 2011 nebo později. Pokud byla lhůta pro podání přiznání rozhodnutím správce prodloužena, bude důležité, která lhůta bude delší. Pokud ta v rozhodnutí správce daně, použije se lhůta v rozhodnutí správce daně, pokud bude delší lhůta dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb., použije se lhůta dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb.

<sup>27</sup>.(viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, čj. 6 As 49/2003-46 a čj. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, nález Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, čj. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121, nález Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, nález Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, čj. 7 Afs 22/2007-106, nález Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, čj. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, čj. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, čj. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 29. listopadu.2011 čj. 2 Afs 16/2011-78).

2a2) Se naposledy použije, pokud se k 31.12.2011 tato lhůta rozběhla. To je pokud se nejpozději k 31.12.2011 konala valná hromada, která rozhodovala o přeměně. Samozřejmě, že i v tomto případě pokud správce rozhodnutím prodlouží lhůtu tak, že bude delší než lhůta dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb., použije se tato delší lhůta.

2b) V rámci nejbližší možné příležitosti vrátit do ustanovení § 38m odst. 3 ZDP tříměsíční lhůtu pro podávání daňového přiznání.

2c) Do doby této novely by správci daně měli obecně povolovat případné žádosti o prodloužení lhůty pro podávání přiznání minimálně na tříměsíční lhůtu dle § 38m odst. 3 ZDP ve znění zákona č.188/2011 Sb.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

Souhlas se závěry navrženými předkladatelem příspěvku pod body 2a1) a 2a2).

K závěru pod bodem 2b): Vzhledem k tomu, že územní finanční orgány nemají zákonodárnou pravomoc k úpravě právních norem, mohou pouze iniciovat novelu ustanovení § 38m odst. 3 ZDP, která by vrátila do tohoto ustanovení tříměsíční lhůtu pro podávání daňového přiznání.

K závěru pod bodem 2c) konstatujeme, že jde nad rámec zákonného zmocnění správců daně podle § 36 odst. 4 daňového řádu. Je tudíž na daňovém subjektu, zda do přijetí novely § 38m odst. 3 ZDP, která pro tyto případy vrátí tříměsíční lhůtu pro podávání daňových přiznání požádá o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání na délku zákonné lhůty podle § 38m odst. 3 ZDP, ve znění zákona č.188/2011 Sb.

## Daň z přidané hodnoty

### 353/18.01.12 Aplikace DPH při vymezení jednotek v budově po změnách stavby

#### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

## 1. Úvod

S ohledem na časté pochybnosti a nevyjasněné názory na aplikaci DPH v souvislosti se změnami staveb a jejich rozdělením na jednotky předkládáme tento příspěvek k projednání Koordinačnímu výboru a navrhuje shodné závěry vhodnou formou publikovat k využití daňovými subjekty i daňovou správou.

## 2. Vymezení problematiky

Příspěvek si neklade za cíl postihnout veškeré aspekty dané problematiky, ale překládá řešení v určitém segmentu vymezeném následující výchozí situací:

1. Došlo k realizaci změny budovy evidované u plátce jako dlouhodobý majetek (dokončené stavby) v podobě nástavby/přístavby/stavební úpravy<sup>28</sup>, která splňuje charakteristiky technického zhodnocení<sup>29</sup>.
2. Změnou dokončené stavby nedošlo ke změně účelu užívání stavby<sup>30</sup>.
3. V souvislosti se změnou stavby, resp. po změně stavby, došlo k vymezení bytových a/nebo nebytových jednotek v budově<sup>31</sup>.

Cílem příspěvku je pak nalezení shodných závěrů:

1. Při aplikaci pravidel pro osvobození od daně dle § 56 odst. 1 ZDPH<sup>32</sup>.
2. Při aplikaci pravidel pro úpravy odpočtu daně podle § 78 a násl. ZDPH ve znění účinném od 1. 4. 2011.

## 3. Právní východiska

### **ZDPH**

Podle § 56 odst. 1 ZDPH je od daně osvobozen převod staveb, bytů a nebytových prostor po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to od toho dne, který nastane dříve.

Podle § 78 odst. 1 ZDPH podléhá původní odpočet daně uplatněný u pořízeného dlouhodobého majetku úpravě, pokud v některém z kalendářních roků následujících po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně. Podle pátého

<sup>28</sup> § 2 odst. 5 zákona č. 183/2006 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen StZ)

<sup>29</sup> § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP)

<sup>30</sup> Jako změnu účelu užívání stavby označujeme v příspěvku změnu ve smyslu § 126 a násl. StZ

<sup>31</sup> Dle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoVB)

<sup>32</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH)

odstavce téhož paragrafu se technické zhodnocení považuje za samostatný dlouhodobý majetek.

### **Směrnice<sup>33</sup>**

Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) osvobodí členské státy od daně dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího.

Podle druhého pododstavce článku 12 odst. 2 mohou členské státy stanovit pravidla pro použití kritéria „prvního obydlí“ i pro přestavbu budov.

### **Judikatura SDEU<sup>34</sup>**

Z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že nárok na odpočet daně na vstupu je základním právem, na němž je postaven celý systém DPH, a nemůže být v zásadě omezen, protože cílem odpočtů je sejmout z osoby povinné k dani břemeno DPH, a zajistit tak neutralitu daňové zátěže všech hospodářských operací<sup>35</sup>.

Dalším pravidlem, které je Směrnicí zavedeno a judikaturou SDEU opakovaně potvrzeno, je právo osoby povinné k dani na plný odpočet daně na vstupu v případech, kdy lze mezi nakoupeným zbožím či přijatou službou a uskutečněným plněním, u něhož je připuštěn nárok na odpočet daně, identifikovat přímou a bezprostřední vazbu<sup>36</sup>. To je splněno, pokud příslušná přijatá plnění představují (kalkulačně) *součást prodejní ceny plnění uskutečněného*<sup>37</sup>.

Lze proto učinit závěr, že co nejpřesnější přiřazování jednotlivých přijatých zdanitelných plnění ke konkrétním plněním uskutečněným pro účely zjištění rozsahu nároku na odpočet (tj. odpočet plný nebo krácený) je v souladu s cílem sledovaným Směrnicí, jímž je zachování neutrality daňové zátěže v maximální možné míře.

## **4. Problematika aplikace pravidel pro osvobození od daně podle § 56 odst. 1 ZDPH**

K současnému znění § 56 odst. 1 ZDPH lze zmínit dřívější závěr Koordinačního výboru<sup>38</sup>. Ten se týkal změny stavby spočívající ve stavební úpravě dokončené stavby, na jejímž základě došlo ke změně účelu užívání stavby. V námi předestřené výchozí situaci není změna stavby provázena změnou účelu užívání stavby, proto náš příspěvek na výše uvedený závěr nijak nenavazuje, ani s tímto závěrem dále nepracuje.

---

<sup>33</sup> Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>34</sup> Soudní dvůr EU

<sup>35</sup> Např. C-188/09 Profaktor, bod 19, C-437/06 Securenta, bod 24, C-102/08 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, bod 70, C-29/08 SKF, bod 55

<sup>36</sup> C-4/94 BLP Group, body 18 a 19, C-98/98 Midland Bank, body 17 – 24.

<sup>37</sup> C-98/98 Midland Bank, bod 33

<sup>38</sup> 254/04.12.08 Převod staveb, bytů a nebytových prostor po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.), autor: Mgr. Milan Tomíček

Podle čl. 12 odst. 2 druhého pododstavce Směrnice mohou členské státy stanovit pravidla pro přestavbu budov pro účely vymezení rozsahu aplikace osvobození převodu budovy nebo její části od daně. Taková pravidla pro přestavbu byla dříve součástí ZDPH<sup>39</sup>, nicméně současné znění ZDPH tato pravidla již neobsahuje. Lze tedy konstatovat, bez ohledu na charakter změn stavby (přístavba/nástavba/stavební úprava), že změna stavby bez současné nebo následně z ní vyplývající změny účelu užívání stavby sama o sobě nemá vliv na běh lhůty podle § 56 odst. 1 ZDPH.

Směrnice vztahuje pravidla pro aplikaci osvobození od daně jak na dodání samotných budov, tak na dodání jejich částí<sup>40</sup>. Tomu odpovídá i vymezení hypotézy v § 56 odst. 1 ZDPH, která se vztahuje na převod staveb na straně jedné i na převod bytů a nebytových prostor na straně druhé. Aby se nicméně mohla tato pravidla aplikovat na část stavby, musí dojít k samostatnému nakládání s částí stavby. Takový případ nenastane, pokud se nakládá s budovou jako s jedinou věcí, která je předmětem občanskoprávních vztahů. Pokud však dojde k samostatnému nakládání s jednotkou jako částí stavby vymezenou dle ZoVB, je při převodu konkrétní jednotky potřeba rozhodnout, zda je pro aplikaci § 56 odst. 1 ZDPH relevantní tříletá lhůta vztahující se k budově jako celku nebo lhůta vztahující se k části stavby, jejíž je daná jednotka součástí.

V námi předestřené výchozí situaci došlo ke změně dokončené stavby spočívající v přístavbě a/nebo nástavbě a/nebo stavební úpravě, přitom nedošlo ke změně účelu užívání stavby. V budově byly vymezeny jednotky dle ZoVB. Lze konstatovat, že změna dokončené stavby se ve vztahu k aplikaci § 56 odst. 1 ZDPH nedotýká těch jednotek, které byly dotčeny pouze stavební úpravou dokončené stavby, tj. jednotek nacházejících se v prostoru původní budovy. K prvnímu užívání části stavby, v níž se tyto jednotky nacházejí, totiž už došlo v minulosti před přestavbou, kdy se začala budova používat poprvé. Tříletá lhůta daná ustanovením § 56 již proto uplynula nebo běží v závislosti na předchozí historii budovy. Části stavby, které vznikly přístavbou/nástavbou, naopak před uvedením do užívání (kolaudací) přístavby/nástavby neexistovaly, a proto jednotkám, které se nacházejí zčásti nebo celé v těchto nově vzniklých částech stavby, začne běžet tříletá lhůta ve smyslu § 56 odst. 1 vydáním kolaudačního souhlasu, resp. započítáním užívání, po dokončení předmětné přístavby/nástavby.

Z výše uvedeného lze tedy dovodit, že v případě, kdy v souvislosti se změnou dokončené stavby, která nezakládá změnu účelu užívání stavby, dojde současně nebo i posléze k vymezení jednotek dle ZoVB, je třeba aplikovat souladný výklad § 56 odst. 1 ZDPH v návaznosti na ustanovení čl. 12 odst. 1 písm. a) Směrnice ve spojení s čl. 135 odst. 1 písm. j) Směrnice, a to v souvislosti s nakládáním s částí stavby, pokud jde o jednotky, které vznikly (ať už v plném rozsahu nebo z dílčí části) následkem přístavby nebo nástavby dokončené stavby. Pro převody částí stavby, které jsou schopny samostatného nakládání, tedy bytů a nebytových prostor vymezených jako jednotky dle ZoVB, proto navrhuje přijmout tyto závěry:

1. Jednotky v plném rozsahu spadající do původního půdorysného a výškového ohraničení dokončené stavby (nedotčené nástavbou nebo přístavbou), tedy

<sup>39</sup> § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH ve znění platném do 31. 12. 2008

<sup>40</sup> čl. 12 odst. 1 písm. a) Směrnice

vymezené v původních prostorách, bez ohledu na provedené stavební úpravy v mezích původní budovy, sledují z hlediska aplikace § 56 odst. 1 osud původní dokončené stavby.

2. Jednotky spadající do části stavby vytvořené přístavbou nebo nástavbou dokončené stavby představují novou část budovy<sup>41</sup> a lhůta dle § 56 odst. 1 počíná běžet od vydání prvního kolaudačního souhlasu k nové části stavby, resp. od započetí prvního užívání nové části stavby, pokud není vyžadován kolaudační souhlas.

Obdobný postup se uplatní i u jednotek, které zasahují současně do původní i do nové části stavby. K tomuto závěru nás vede povinnost restriktivního výkladu ustanovení týkajících se osvobozených plnění bez nároku na odpočet, jak ji zformuloval SDEU<sup>42</sup>. Jde o ustálené výkladové pravidlo, které může poskytnout vodítko při rozhodování o osvobození v hraničních situacích, jestliže nejsou k dispozici jiná kritéria.

## **5. Problematika aplikace pravidel pro úpravy odpočtu daně podle § 78 a násl. ZDPH**

V případě technického zhodnocení budovy, ať už jde o přístavbu, nástavbu nebo stavební úpravu, příp. kombinaci takových změn dokončené stavby, jejíž výsledek je uváděn do užívání najednou, je takové technické zhodnocení považováno pro účely úpravy odpočtu daně za jediný samostatný dlouhodobý majetek<sup>43</sup>. Smyslem takového vymezení je evidence daně na vstupu z daného technického zhodnocení, u níž je plně/zčásti/není uplatněn odpočet, a úprava odpočtu v návaznosti na změny užívání<sup>44</sup> tohoto dlouhodobého majetku v průběhu jeho opravného období.

Jak vyplývá z předestřené výchozí situace, je záměrem příspěvku sjednotit výklad, pokud jde o nakládání s technickým zhodnocením, v případě, kdy technické zhodnocení spočívalo v přístavbě, nástavbě nebo stavební úpravě stavby, u níž v souvislosti s takovou změnou stavby, příp. po změně stavby došlo k vymezení jednotek podle ZoVB.

Především je třeba odpovědět na otázku, zda následkem vymezení jednotek má dojít k rozdělení evidovaného technického zhodnocení na samostatné části pro účely další aplikace pravidel pro úpravu odpočtu dle § 78 a násl., a pokud ano, tak v jakém okamžiku.

---

<sup>41</sup> čl. 12 odst. 1 písm. a) Směrnice

<sup>42</sup> „V tomto ohledu vzhledem k tomu, že osvobození od daně, jež jsou upravena čl. 13 šesté směrnice, představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani, je třeba je vykládat restriktivně (viz zejména výše uvedený rozsudek Komise v. Irsko, bod 52; ze dne 12. září 2000, Komise v. Velká Británie, C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 64, a výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, bod 23)“. Z rozhodnutí SDEU C-428/02 Fonden Marselisborg, bod 29.

<sup>43</sup> § 78 odst. 5 ZDPH

<sup>44</sup> Jako změnu užívání označujeme v příspěvku změnu ve smyslu § 78 a násl. ZDPH



V úvahu přichází postup podle právní úpravy účetnictví a daně z příjmů<sup>45</sup>. Ten však nemá zákonnou ani logickou oporu. Je třeba zdůraznit, že vymezení technického zhodnocení pro účely § 78 a násl. ZDPH v návaznosti na ZDP nelze brát jako čistou odkazující normu, ale musí být vykládáno v kontextu účelu takové úpravy v ZDPH<sup>46</sup>. Účel evidence i způsob nakládání s technickým zhodnocením z hlediska DPH jsou zcela odlišné než v daních z příjmů (obdobně v účetnictví). Z hlediska daní z příjmů technické zhodnocení představuje výdaje (náklady) vynaložené na určité změny na věci a, až na výjimky, zvyšuje vstupní cenu majetku, není evidováno samostatně. V ZDPH jde především o evidenci daně (ne-)uplatněné na vstupu, nikoliv o výdaje (náklady). Lze tedy konstatovat, že úprava technického zhodnocení v ZDP slouží pro DPH především při prvotním vymezení rozsahu plnění na vstupu a tomu odpovídající daně na vstupu, která podléhá dále úpravě dle § 78 a násl. ZDPH, další osud technického zhodnocení z pohledu DPH již na úpravu technického zhodnocení v rámci daní z příjmů nenavazuje.

Pokud plátce pořídí plnění vztahující se k různým účelům použití, má ZDPH mechanismy pro zohlednění takového použití v §§ 75 a 76. Příkladem může být změna stavby spočívající v zateplení domu, v němž jsou dílčí části používány k různým účelům.

Pokud plátce pořídí plnění vztahující se k samostatně používané dílčí části majetku, bude uplatnění odpočtu závislé na účelu použití této dílčí části majetku. Příkladem může být plnění vztahující se k části společných částí domu (např. jednotlivé sklepní kóji), která je užívána samostatně ke konkrétnímu účelu odlišnému od použití ostatních částí domu.

Pokud tato obecná pravidla aplikujeme na problematiku shora uvedeného technického zhodnocení ve vazbě na vymezení jednotek v domě, lze konstatovat, že vymezení jednotek nemá faktický význam v případě pronájmu bytových či nebytových prostor anebo výkonu vlastní činnosti plátcem v budově apod., kdy se pouze mění užívání jednotlivých částí budovy, aniž dojde k jejich prodeji. V takovém případě budou aplikovány standardní nástroje úpravy odpočtu dle § 78 a násl. ZDPH na celou daň na vstupu vyplývající z daného technického zhodnocení, aniž by bylo třeba nahlížet odlišně na různé části domu, k nimž se váže toto technické zhodnocení.

Předchozí vymezení jednotek má naopak význam v situaci a v okamžiku, kdy dojde ke zcizení jednotky. Kdyby totiž i po zcizení většiny jednotek v domě byla nadále prováděna úprava odpočtu z celé daně na vstupu vyplývající z provedeného technického zhodnocení, došlo by k narušení principu neutrality, na němž je systém DPH založen<sup>47</sup>. Kdyby například zůstala jedna jediná jednotka v budově neprodána, byl by plátce nucen provádět úpravu odpočtu u celého technického zhodnocení rozloženou na pětileté, resp. desetileté opravné období pouze v závislosti na užití jediné jednotky, a to bez ohledu na to, že daň na výstupu z prodaných jednotek byl

---

<sup>18</sup> 157/13.12.06 - Budovy, domy a jednotky podle zákona o vlastnictví bytů jako hmotný majetek, autoři: PhDr. Milan Skála, Ing. Jana Skálová

<sup>46</sup> 343/13.10.11 Technické zhodnocení, autor: Olga Holubová

<sup>47</sup> Viz judikatura SDEU uvedená v úvodu.

povinen přiznat a zaplatit okamžitě. Pokud tedy dojde po vymezení jednotek v domě ke zcizení některé jednotky, mělo by současně dojít k oddělení části technického zhodnocení evidovaného jako samostatný dlouhodobý majetek ve smyslu § 78 odst. 5 ZDPH a daň na vstupu odpovídající této oddělené části technického zhodnocení by měla být vypořádána jednorázově obdobně ve smyslu § 78a odst. 6 ZDPH ve znění platném do 31.12.2011, resp. ve smyslu § 78d ZDPH ve znění platném od 1.1.2012.

Pokud jde o stanovení části technického zhodnocení a odpovídající daně na vstupu, která by takto měla být oddělena a jednorázově vypořádána, právě zde by měla být aplikována logická pravidla, která budou odpovídat pravidlům uplatněným i z hlediska účetních předpisů a z hlediska ZDP. Osud zcizované jednotky by měla následovat i odpovídající část technického zhodnocení a daně na vstupu v rozsahu podílů na společných částech domu, které přecházejí společně se zcizovanou jednotkou, stejně tak zvláštní vybavení konkrétní jednotky, pokud bylo součástí celkového technického zhodnocení. Navrhujeme proto přijmout tento závěr:

Při převodu jednotky za výše uvedených okolností bude oddělena z technického zhodnocení i věcně a hodnotově odpovídající část odpočtu daně a jeho úprava bude provedena zvlášť ve smyslu § 78a odst. 6 ZDPH do konce roku 2011 resp. podle § 78d ZDPH od 1. ledna 2012.

### **Doplňující závěr**

Jak vyplývá z přechodných ustanovení novely ZDPH<sup>48</sup>, nové znění § 78 odst. 3 ZDPH účinné od 1.1.2012 se neuplatní na úpravu odpočtu uplatněného u technického zhodnocení pořízeného před 1.1.2012. Z uvedeného lze dovodit, že pro úpravu odpočtu u technického zhodnocení staveb, bytů a nebytových prostor, pokud lhůta pro úpravu odpočtu začala běžet před 1.1.2012, se použije neprodloužená pětiletá lhůta dle znění § 78 odst. 3 ZDPH účinného do 31.12.2011. Naopak platí, že pro úpravu odpočtu u technického zhodnocení staveb, bytů a nebytových prostor, pokud lhůta pro úpravu odpočtu začala běžet po 31.12.2011, se použije prodloužená desetiletá lhůta dle znění § 78 odst. 3 ZDPH účinného od 1.1.2012.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

Se závěry navrženými v bodě 3 a 4 lze v principu souhlasit.

V bodu 5 považujeme za vhodné podtrhnout princip přiřazení příslušné části technického zhodnocení k příslušné samostatně oddělitelné jednotce a tedy určení správné hodnoty technického zhodnocení připadající na příslušnou oddělitelnou část (jednotku) stavby. V daném případě jde tedy o jasné určení tzv. přímé a bezprostřední vazby, tak jak je proklamováno v závěru bodu 3 příspěvku.

Jako příklad lze uvést, že pokud by byla předmětem převodu jednotka, ke které se technické zhodnocení nevztahuje, nelze tedy dohledat tzv. přímou a bezprostřední vazbu, není pak důvod k zohlednění v úpravě odpočtu daně. Z výše uvedeného vyplývá, že je nutno k jednotlivým případům přistupovat individuálně.

<sup>48</sup> Čl. II odst. 9 zákona č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony