

Generální finanční ředitelství
Lazarská 7, Praha 1, 117 22

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 2.5.2012

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 2.5.2012 **- seznam -**

DPH

367/04.04.12 Vady na dodaném zboží a související náklady z pohledu DPHstr. 3
Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

Daň z příjmů

370/04.04.12 Výklad § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 „úroky a obdobné příjmy z investičních nástrojů“str. 7
Předkládá: Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661

DPH

365/04.04.12 Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnotystr. 14
Předkládají: Ing. Zuzana Martínková
Ing. Stanislav Kryl

Daň z příjmů

371/05.02.12 Aplikace některých novel ZDP schválených v roce 2011str. 22
Předkládají: Ing. Otakar Machala
Ing. Radislav Tkáč
Ing. Jiří Nesrovnal

NEUZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY odložené na příští jednání KV**- seznam -****Spotřební daň**

361/04.04.12 Stanovení výše zajištění spotřební daně u provozovatele daňového skladu

Předkládá: Ing. Jaroslav Belza

Daň z příjmů a DPH

358/22.02.12 Dočasné přidělení k jinému zaměstnavateli

Předkládají: Ditta Hlaváčková
Petra Pospíšilová
Dana Trezziová

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

364/04.04.12 Daňový režim dluhopisů v případě předčasného zpětného odkupu

Předkládají: Jana Vičková
Tomáš Rozsypal

Daň z příjmů

369/04.04.12 Zdaňování odměn zaměstnanců bank a jiných finančních institucí počínaje zdaňovacím obdobím 2011

Předkládají: Ing. Tomáš Hlaváček
Ing. Jan Pařík

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 2.5.2012

DPH

367/04.04.12 Vady na dodaném zboží a související náklady z pohledu DPH

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

1. Účel příspěvku

Předmětem tohoto příspěvku je sjednotit názory na DPH dopady pro případy, kdy odběratel poté, co převezme dodané výrobky, zjistí vady na těchto výrobcích a požaduje určitou formu náhrady od dodavatele daných výrobků. Tento příspěvek se zaměřuje na případy, kdy odběratel požaduje po dodavateli finanční náhradu.

2. Situace

Situaci, která je předmětem tohoto příspěvku, lze popsat následujícím způsobem:

- Odběratel, plátcce daně (dále jen „**Odběratel**“) koupí od dodavatele zboží (dále jen „**součástky**“), které při své výrobě zapracovává do svého finálního výrobku.
- V rámci výroby se projeví vady součástek, které znehodnotily celý finální výrobek.
- Odběratel je v této souvislosti nucen zakoupené součástky přebírat, v důsledku čehož se jeho zaměstnanci věnují záležitostem v souvislosti s kontrolou kvality a nemohou se věnovat standardním záležitostem ve výrobě.
- Provedenou kontrolou je, mimo jiné, zjištěno, že součástky nebyly dodány ve sjednané jakosti, v jakosti obvyklé pro daný účel, a že byly splněny podmínky pro vznik nároků na vady vůči dodavateli, tudíž se na situaci vztahuje režim odpovědnosti za vady.
- Odběratel požaduje po dodavateli kromě úhrady kupní ceny vadných výrobků také náhradu škody vzniklé v důsledku dodání vadných výrobků, tj. úhradu nákladů spojených s jejich tříděním, jejich opravou apod., a také úhradu hodnoty výrobků zničených z důvodu použití vadných výrobků.

3. Právní rámec

3.1 Odpovědnost za vady

Nemá-li dodané zboží-součástka jakost dle smlouvy, pak má vady. Takový případ podléhá režimu odpovědnosti za vady podle § 422 a násl. Obchodního zákoníku.

Má-li poskytnuté zboží vady, pak má Odběratel různé nároky z vad zboží. Odběratel může požadovat zejména:

- (i) odstranění vad dodáním náhradního zboží za zboží vadné
- (ii) odstranění vad opravou zboží, jestliže vady jsou opravitelné
- (iii) poskytnutí přiměřené slevy z kupní ceny, popř.

(iv) odstoupení od smlouvy, a to v souladu s bližšími podmínkami případně sjednanými ve smlouvě.

Požaduje-li tedy Odběratel vrácení peněz za vadné součástky, pak se jedná o režim odpovědnosti za vady a kupující požaduje slevu z ceny (nejedná se o odstoupení od smlouvy). Cena vadných součástek je rovna požadované/poskytnuté slevě.

3.2 Odpovědnost za škodu

Došlo-li důsledkem vady zboží k poškození majetku Odběratele (např. zničení, znehodnocení určitého produktu zapracováním vadné součástky, poškození výrobního stroje, znehodnocení materiálu) a v souvislosti s tím vznikly Odběrateli další dodatečné náklady, např. nemožnost pokračovat ve výrobě z důvodu dodání vadných výrobků, vznik vícenákladů z důvodu dodání vadných komponent, dodatečná manipulace s dodanými součástkami nad rámec první kontroly, dodatečná kontrola, apod., pak se jedná o režim odpovědnosti za škodu podle § 373 a násl. Obchodního zákoníku.

3.3 Souběh nároků z vad a nároků z náhrady škody

V této souvislosti je nutné zmínit také § 440 obchodního zákoníku, kdy zákon stanoví, že uspokojení, kterého lze dosáhnout uplatněním některého z nároků z vad zboží (viz výše) nelze dosáhnout uplatněním nároku z jiného právního důvodu, např. nárokem na náhradu škody.

Citované ustanovení brání především obcházení zákonných notifikačních lhůt pro uplatnění nároků z odpovědnosti za vady tím, že vylučuje uplatňování totožného nároku, který měl být řádně uplatněn z titulu odpovědnosti za vady, z titulu odpovědnosti za škodu nebo z bezdůvodného obohacení. Existují totiž takové nároky, které mohou být uplatněny jak z titulu odpovědnosti za vady, tak kupř. z titulu náhrady škody, přičemž režim uplatnění jednoho nároku z odlišných titulů je značně rozdílný. Proto je nutné tyto nároky striktně odlišovat. Např. pokud vadné součástky měly nižší (až nulovou) hodnotu než zboží bezvadné, není možné uplatňovat tento typický nárok z odpovědnosti za vadu jako nárok z titulu odpovědnosti za škodu či z jiného právního důvodu. Z uvedeného vyplývá, že požadovaná úhrada ceny vadných dílů nemůže být podřazována pod náhradu škody, ale vždy pouze pod náhradu vad v režimu odpovědnosti za vady.

Z odpovědnosti za škodu mohou vzniknout práva shodná s odpovědností za vady, ale také práva odlišná, která z odpovědnosti za vady nelze uspokojit. Může se zejména jednat o další škody, které jsou vadným plněním zapříčiněny. Takto vzniklá škoda (kupř. nemožnost pokračovat ve výrobě z důvodu dodání vadných výrobků, vznik vícenákladů z důvodu dodání vadných komponent apod., nutnost další kontroly, nutnost dodatečného přetřídění) nemůže být kryta některým nárokem z odpovědnosti za vady, ale musí být řádně uplatněna v režimu odpovědnosti za škodu. Uplatněním nároku na náhradu škody se tedy poškozený, tj. Společnost nemůže domoci kompenzace hodnoty součástek (opravy vadné součástky, slevy z ceny), ale může žádat náhradu skutečné škody nebo ušlého zisku, které mu v důsledku vadného plnění (dodáním vadných součástek) vznikly.

4. DPH režim

Plnění plynoucí z výše uvedených právních titulů mají z pohledu DPH odlišné dopady. Níže se tedy blíže zabývám jednak režimem uplatnění nároků z odpovědnosti za vady v podobě požadované slevy z kupní ceny dodaných součástí a jednak režimem uplatnění nároků z odpovědnosti za škodu v podobě náhrady škody:

4.1 Odpovědnost za vady – sleva z ceny dodaných součástí

Podle § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) má dodavatel součástí povinnost při jakékoli změně výše úplaty za dodané zboží provést opravu základu daně a výše daně. S tím souvisí i povinnost dodavatele vystavit v souvislosti s poskytnutím slevy opravný daňový doklad (dříve „dobropis“). Dodavatel musí opravný daňový doklad vystavit do 15 dnů od zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy. Určení konkrétního dne se tak ve značné míře odvíjí od konkrétní situace, především pak od data vzniku nároku na poskytnutí slevy z titulu odpovědnosti za vady zboží.

Odběratel je v takovém případě naopak povinen snížit původně uplatněný nárok na odpočet daně, a to již za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti provést opravu základu daně a výše daně (určení konkrétního dne se tak bude opět odvíjet především od data vzniku nároku na poskytnutí slevy).

Opravu základu daně a výše daně resp. opravu nároku na odpočet daně je Odběratel obdobným způsobem povinen provést i v případech, kdy je zboží pořízeno z jiného členského státu EU či ze státu mimo EU.

4.2 Odpovědnost za škodu – náhrada škody

Nároky z odpovědnosti za škody uvedené výše v bodě 3.2 (tj. zničení, znehodnocení určitého produktu zapracováním vadné součástky, poškození výrobního stroje, znehodnocení materiálu, dodatečné náklady vzniklé z důvodu nemožnosti pokračovat ve výrobě způsobené dodáním vadných výrobků, vícenáklady vzniklé z důvodu dodání vadných komponent, náklady související s dodatečnou manipulací s dodanými součástkami nad rámec první kontroly, náklady spojené s dodatečnou kontrolou) nepodléhají DPH, neboť se nejedná o dodání, pořízení či dovoz zboží za úplatu ani o poskytnutí služby za úplatu. Odběratel tedy při vyúčtování těchto škod nebude na faktuře u částky náhrady škody stanovené podle výše uvedených pravidel uvádět DPH.

Z pohledu DPH bude tedy nutné výše uvedená plnění resp. vypořádání nároků z jednotlivých právních titulů oddělit.

5. Závěr

Doporučuji odsouhlasit postupy uvedené výše pod body 4.1 a 4.2.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Dílčí závěr v bodě 4.1. Odpovědnost za vady – sleva z ceny dodaných součástí

Souhlas s dílčím závěrem

Dílčí závěr v bodě 4.2. Odpovědnost za škodu

Souhlas s dílčím závěrem.

Daň z příjmů

370/04.04.12 Výklad § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 „úroky a obdobné příjmy z investičních nástrojů“

Předkládá: Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osvědčení 3661

1. Popis problému

V rámci obchodování na finančních trzích se setkáváme s finančními deriváty - jejich podstatou je forma termínového obchodu – mezi sjednáním obchodu a jeho plněním za předem dohodnutých podmínek existuje časový interval zpravidla delší než několik dnů (měsíců). Finančními deriváty jsou zejména futures , forwardy, swapy a opce apod. Pro názornost níže uvádíme příklady nejjednodušších finančních derivátů:

- **Forward rate agreement (FRA)**

Předmětem FRA neboli dohody o termínové úrokové sazbě mezi dvěma subjekty je úhrada rozdílu odvozeného od úrokových sazeb (předmětem tedy není úhrada úroku) – úhradou je rozdíl mezi dohodnutou fixní úrokovou sazbou a pohyblivou úrokovou sazbou v průběhu smluveného budoucího období.

- **FX forward (foreign exchange forward)**

FX forward se uzavírá na výměnu pevné částky v jedné měně za pevnou částku v jiné měně k určitému datu v budoucnosti určitým měnovým kurzem. Zisk nebo ztráta každé ze stran závisí na budoucím okamžitém (spotovém) měnovém kurzu a vypočte se jako rozdíl mezi množstvím jedné měny koupené dle předem smluveného kurzu a hypotetickým obchodem aktuálním kurzem.

- **Total return swap (TRS) – swap veškerých výnosů**

Jedná se o dvoustranný kontrakt o směně peněžních toků ve více časových okamžicích v budoucnosti, u něhož jedna strana platí nebo obdrží sumu rovnající se změnám (tržních) cen podkladového aktiva nebo výnosům (dividendám, úrokům) z hypotetické držby podkladového aktiva.

Ekonomický dopad pro jednu stranu je shodný jako při vlastnictví referenčního aktiva, avšak držba podkladového aktiva jako zajišťovacího nástroje pro TRS není podmínkou uzavření TRS. Pokud se jedna ze stran TRS rozhodne zajistit svou pozici nákupem podkladového aktiva, bude skutečným (ekonomickým) a právním vlastníkem podkladového aktiva z titulu nákupu aktiva, nikoliv z titulu TRS.

S ohledem na nejednoznačnost znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“) vyvstává otázka, jak posoudit příjem plynoucí z držby finančního derivátu vyplácený daňovým nerezidentům, který v ČR nemají stálou provozovnu.

Příspěvek se nezabývá zdaněním příjmů z případného prodeje derivátů (tj. postoupení smlouvy), které spadají pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 7. ZDP .

Domnívám se, že příjem plynoucí z držby finančního derivátu by bylo možné podřadit pouze pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP. Dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP se za příjmy českých daňových nerezidentů („nerezidenti“) z úhrad od daňových rezidentů a od stálých provozoven daňových nerezidentů („rezidenti“) považují „**úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,..**“.¹

Z výše uvedeného ustanovení 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP není zcela zřejmé, jaké příjmy z investičních nástrojů lze podřadit pod toto ustanovení, resp. které příjmy plynoucí z investičních nástrojů jsou obdobné úrokům a jiným příjmům z úroků a půjček.

Názory na aplikaci a výklad předmětného ustanovení ZDP nejsou jednotné ani mezi odborníky. Předkladateli je známo, že se Ministerstvo financí České republiky v minulosti nejméně dvakrát vyjadřovalo k výkladu předmětného ustanovení, nicméně závěry MF k této otázce jsou protichůdné.

2. Analýza

Definice některých pojmů obsažených v ustanovení 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP

Jelikož ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP používá několik pojmů, aniž by je jakkoliv definovalo, je pro správnou interpretaci tohoto ustanovení nezbytné vyjasnění obsahu daných pojmů. Z tohoto důvodu níže analyzujeme, zda ZDP, právně závazné předpisy nebo podpůrné předpisy definují pojmy:

- 2.1. „úroky z poskytnutých úvěrů a půjček“ a „úrok“,
- 2.2. „jiné než úrokové výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček“ a
- 2.3. „obdobné příjmy (k příjmům uvedeným v bodech 2.1 a 2.2) z investičních nástrojů“.

2.1. Úrok a úroky z poskytnutých úvěrů a půjček

a) Úroky z úvěrů a půjček

ZDP v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP vymezuje legislativní zkratku úvěrů a půjček formou taxativního výčtu zahrnujícího úvěry, půjčky, dluhopisy, vkladní listy, vkladové

¹ Investiční nástroje jsou vymezeny v § 3 odst. 1 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, přičemž písm. d) až k) vymezují finanční deriváty

certifikáty a vklady jim na roveň postavené a směnky, jejichž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky a obdobné právní vztahy vzniklé v zahraničí.

S ohledem na skutečnost, že pojem „úvěry a půjčky“ je zaveden pro účely ZDP jako legislativní zkratka, je pro výklad v rámci ZDP (rovněž §22) nutné respektovat tuto legislativní zkratku. Ustanovení § 19 odst. 1 písm zk) ZDP však nedefinuje pojem „úrok“.

b) Úrok

Obecně se pod pojmem úrok rozumí odměna za půjčené peníze. V komentáři k § 502 k Obchodnímu zákoníku autorů Štenglová/Plíva/Tomsa (nakl. CH BECK) se úrok považuje za cenu za užívání poskytnutých peněžních prostředků. V daňovém právu není pojem „úrok“ definován, přičemž samotné ZDP používá pojem úrok v různých souvislostech.

2.2. Jiné než úrokové výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček

Předkladatel považuje za důležité vypořádat se s otázkou, jaké výnosy z již poskytnutých úvěrů a půjček lze v praxi najít, které by nebyly úrokem a které by mohly být placeny nerezidentům do zahraničí. Tato kategorie by zřejmě mohla pokrývat například různé poplatky, pokud nejsou pokryty jinými ustanoveními §22 ZDP (například příjmy ze služeb apod.). Na druhé straně kategoriemi, které nelze platit do zahraničí (a §22 ZDP se na ně nevztahuje) jsou například kurzové rozdíly vzniklé v účetnictví dle příslušných českých zákonů.

2.3. Obdobné příjmy k příjmům uvedeným v bodech 2.1 a 2.2 z investičních nástrojů

a) Legislativní pravidla vlády

Pro výklad pojmu “obdobně” lze najít určitá vodítka například v Legislativních pravidlech vlády, které tímto výrazem rozumí aplikovatelnost na vymezené vztahy v plném rozsahu (tj. stejně). V souladu s tímto výkladem by tedy “příjmy obdobné úrokům a jiným výnosům z poskytnutých úvěrů a půjček” měly zahrnovat pouze příjmy z derivátů, které jsou odvozeny z úrokových podkladových nástrojů (např. netto swapová platba z úrokového swapu) nebo z tohoto derivátu plynoucí jiný výnos (např. poplatek za uzavření úrokového swapu), který může být placen nerezidentovi a není upraven jiným speciálním ustanovením ZDP. Do této kategorie proto nelze všeobecně podřadit veškeré příjmy plynoucí z jiných derivátů, než které jsou zmíněné výše (např. příjmy z měnových derivátů) - tyto příjmy by tudíž neměly být dotyčným ustanovením § 22 ZDP pokryty.

b) ZPKT – hodnota vztahující se k úrokové míře

S pojmem „hodnoty vztahující se k úrokové míře“ pracuje například i § 3 odst.1 písm. d) zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu („ZPKT“), který u derivátů rozlišuje právě mezi tímto druhem výnosu (vypořádání hodnoty derivátu) a jinými typy

veličin (§ 3 odst.1 písm. e) až k) ZPKT), od kterých jsou odvozené hodnoty derivátů, resp. jejich vypořádání.

Z výše uvedeného je možné dovodit, že úrok není příjmem z derivátu, avšak z derivátu plynou příjmy odvozené od úrokových sazeb. Kromě těchto příjmů plynou z derivátů i příjmy jiné než příjmy odvozené od úrokových plateb.

S hledem na absenci definice příjmu obdobného úrokům v ZDP předkladatel považuje výše uvedené rozlišení v ZPKT **za relevantní** ve snaze správné interpretace pojmu příjmu obdobného úroku dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP.

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku („SZDZ“) v článku 11 definuje úrok jako příjem z dluhových nároků jakéhokoliv druhu, ať zajištěných, či nezajištěných zástavním právem k nemovitosti a majících, či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně premií a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům.

Cílem této široké definice je pokrýt v podstatě co nejširší okruh příjmů, které jsou v různých národních úpravách považovány za úrok.

Jak uvádí komentář OECD k 11. kapitole SZDZ (sekce II., odstavec 3, bod 21.1), tato definice se ale běžně **neaplikuje** na platby realizované na základě určitých druhů netradičních finančních nástrojů, které nemají dluhový základ (např. úrokové swapy). Definice se ale uplatní v rozsahu, v jakém je existence dluhu uznána na základě pravidla přednost obsahu nad formou, principu zneužití práva apod.².

Příjmy z derivátů spadají obecně pod článek 7 (příjmu podniku) SZDZ. Pokud tedy nerezident nemá přiřazen derivát ke stálé provozovně v zemi zdroje, příjem z takového derivátu v zemi zdroje nezdaní. V některých případech ovšem tyto příjmy mohou spadat pod článek 21 (ostatní příjmy) SZDZ (například platby fyzickým osobám nepodnikatelům apod.). Tyto závěry se použijí i na smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Českou republikou, a to za předpokladu, že tyto smlouvy vychází z SZDZ.

3. Interpretace předmětného ustanovení

3.1. Znění vybraných novel ZDP

² 21.1 The definition of interest in the first sentence of paragraph 3 does not normally apply to payments made under certain kinds of nontraditional financial instruments where there is no underlying debt (for example, interest rate swaps). However, the definition will apply to the extent that a loan is considered to exist under a “substance over form” rule, an “abuse of rights” principle, or any similar doctrine.

Za účelem správné interpretace ustanovení § 22 odst. 1 písm.g) bod 4 ZDP předkladatel níže podává přehled změn textu předmětného ustanovení v čase, a to včetně relevantních důvodových zpráv, neboť ty mohou být vodítkem pro použití jednoho z výkladových pravidel - historického výkladu. Změny jsou označeny **tučně**.

- 1) V období před 31.12.2000 bylo v ZDP předmětné ustanovení platné v následujícím znění:

„úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, z vkladů a z držby cenných papírů,“

- 2) Novela ZDP č. 492/2000 Sb., upravila textaci § 22 odst. 1 písm.g) bod 4 ZDP následně:

„úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních instrumentů podle zvláštního právního předpisu,“

- 3) Následně došlo další novelou č. 257/2004Sb., k terminologickému upřesnění v důsledku změny terminologie v zákoně o podnikání na kapitálovém trhu, a to následně:

*„úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu **upravujícího podnikání na kapitálovém trhu**,“*

- 4) V souvislosti s emisí státních dluhopisů pro fyzické osoby bylo ustanovení novelou č. 199/2010 Sb., doplněno do současné doby:

*„úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, **upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, včetně úrokového výnosu státních dluhopisů, které mohou podle emisních podmínek nabývat výhradně fyzické osoby, a to i v případě odkupu tohoto státního dluhopisu nebo při jeho splatnosti**,“*

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pro účely tohoto příspěvku je klíčová novela ZDP č. 492/2000 Sb. Ke změně ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4) ZDP důvodová zpráva k zákonu č. 492/2000 Sb., uvádí, že v návaznosti na novelu zákona o cenných papírech se rozšiřuje výčet zdrojů příjmů plynoucích nerezidentům z České republiky na **veškeré** úroky a **výnosy** z investičních instrumentů.

V duchu důvodové zprávy k této novele by mělo být možné podřadit pod ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP ve vztahu k příjmům z investičních nástrojů veškeré příjmy ze všech investičních nástrojů.

Pokud bychom interpretovali ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP výše uvedeným způsobem,

pak bychom dospěli k závěru, že příjem ze zdrojů v ČR jsou jak příjmy z derivátů odvozené z úrokových podkladových nástrojů, tak příjmy z derivátů odvozené z jiných podkladových nástrojů.

Z jazykového výkladu aktuálního znění předmětného ustanovení **je zřejmé, že pokud bylo záměrem zákonodárce postihnout všechny formy výnosů z investičních instrumentů** (veškeré příjmy ze všech druhů derivátů a dalších investičních nástrojů včetně příjmů odvozených z dividend, měn, cen akcií (cenných papírů a jiných aktiv) u TRS, a ostatních veličin), **tento záměr vůbec nekoresponduje se samotným zněním ZDP**, který volí formulaci „úroky z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí ... z investičních nástrojů“, resp. „jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí ... z investičních nástrojů“.

Předkladatel je toho názoru, že předmětné ustanovení by mělo být vykládáno v souladu s explicitním zněním ZDP bez přihlídnutí k textu důvodové zprávy jako podpůrného dokumentu. Problematikou věcného rozporu textu zákona a důvodové zprávy jako podpůrného dokumentu se v minulosti zabýval např. NSS a ÚS (NSS č.j. 1 Afs 91/2010 – 45, č. j. 7 Afs 29/2007 – 64, sp. zn. IV. ÚS 279/95), který se v této věci vyjádřil tak, že **správci daně se nemohou odvolávat na skutečnosti popsané pouze v podpůrných dokumentech dokud takovéto skutečnosti nejsou obsaženy přímo v textu zákona.**

Výklad v užší variantě, kdy za příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů považují pouze příjmy podobné úrokům a jiným výnosům z úvěrů a půjček, podporuje také zásada in dubio mitius, tedy v případech, kdy je možný výklad několika způsoby, správce daně se musí přiklonit k výkladu výhodnějšímu pro daňový subjekt (sp. zn. IV. ÚS 666/02, sp. zn. I. ÚS 643/06, sp. zn. IV. ÚS 690/01, sp. zn. III. ÚS 252/04, NSS č.j. 8 Afs 84/2007 – 49, č.j. 8 Afs 15/2007 – 75).

4. Závěr

Předkladatel se na základě výše uvedeného domnívá, že je třeba dospět k následujícím závěrům:

1. § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP ve vztahu k finančním derivátům jako zdroj příjmů z území ČR stanoví:
 - a) **příjem** z derivátů, který je odvozený (vypočítaný) z úrokových podkladových nástrojů (např. netto rozdíl plateb z úrokového swapu či FRA), a
 - b) **jiný příjem** z „úrokového“ derivátu zmíněného výše (např. poplatek za uzavření takového úrokového derivátu), tj. příjem, který může být placen nerezidentovi a není upraven jiným speciálním ustanovením ZDP.
2. Pod příjem plynoucí z uzavřeného derivátového kontraktu dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP nelze zahrnout „jiné příjmy“, kromě těch uvedených v bodě 1. výše. Tyto „jiné příjmy“ z „držby“ finančních derivátů nejsou příjmem nerezidentů ze zdroje na území České republiky.
3. Při kvalifikaci příjmů z finančních derivátů je nezbytné postupovat podle obecných pravidel a zkoumat (i) skutečnou podstatu daného příjmu (tj. zda daný příjem je odvozen od úroků, dividendy, apod.), a (ii) zda příjemce těchto příjmů je jeho skutečným vlastníkem.

4. Veškeré zdanitelné příjmy z derivátů plynoucí českému nerezidentovi do státu, s kterým ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojímu zdanění dle modelové smlouvy OECD spadají obecně pod čl. 7. V některých případech tyto příjmy mohou spadat pod článek 21 (ostatní příjmy) SZDZ (například platby fyzickým osobám nepodnikatelům apod.). To vše za předpokladu, že relevantní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění vychází z SZDZ.

5. Návrh řešení

Navrhujeme, aby byla potvrzena správnost výše uvedených závěrů.

Doporučujeme návrhy předkladatele a závěry k popsané problematice zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Nelze souhlasit se závěrem předkladatele, že znění § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP je limitováno v případě investičních nástrojů pouze na ty, které jsou odvozeny z úrokových podkladových nástrojů, a to z následujících důvodů.

Pro posouzení, zda zmiňované příjmy jsou příjmy plynoucí nerezidentům ze zdrojů na území ČR, je třeba se zaměřit na výklad pojmu „úroky a jiné výnosy z investičních nástrojů“.

Z ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu v platném znění je zřejmé, co se rozumí investičními nástroji. Zde jsou uvedeny jednotlivé druhy investičních nástrojů včetně opcí, futures, swapů a forwardů.

Znění § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP je tedy třeba chápat tak, že zahrnuje příjmy jak ve formě úroků, tak **ve formě jiných výnosů** (i jiného než úrokového charakteru) plynoucích:

- z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy z jiných obchodních vztahů,
- z vkladů,
- **z investičních nástrojů.**

Nelze souhlasit se závěrem, že veškeré zdanitelné příjmy z derivátů plynoucí rezidentovi státu, se kterým ČR uzavřela SZDZ dle Modelu OECD spadají obecně pod čl. 7, resp. 21 (viz i samotný text příspěvku). Vždy je třeba brát v úvahu znění jednotlivých článků SZDZ a jednotlivé příjmy dle jejich charakteru pod ně podřadit, např. některé příjmy z derivátů mohou spadat pod článek 11 SZDZ.

Daň z přidané hodnoty

365/04.04.12 Podmínky pro uplatnění osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty

*Předkládají: Ing. Zuzana Martínková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3968,
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353*

Předmět příspěvku:

Cílem příspěvku je ujasnit výklad zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), týkající se podmínek, které musí být splněny pro uplatnění osvobození od DPH, pokud dopravu při vývozu zboží zajišťuje kupující.

Tento příspěvek navazuje na příspěvek 625/24.11.04, autorů Mgr. Milana Tomíčka a Ing. Petra Potomského, jehož závěry vycházely ze znění § 66 ZDPH, které bylo několikrát novelizováno³. Proto se domníváme, že tyto závěry je nutné přehodnotit.

Situace:

Český dodavatel dodá zboží svému odběrateli registrovanému k DPH v jiném členském státě. Odběratel není v České republice usazen (tj. nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání, místo pobytu ani stálou provozovnu pro účely zákona o DPH). Odběratel toto zboží převezme v České republice a sám nebo jím zmocněná osoba (dopravce) zboží přepraví do třetí země.

Celní řízení zařizuje odběratel. Vývoz zboží bude podle celních předpisů řádně ukončen a český plátce obdrží od odběratele veškerou potřebnou dokumentaci k prokázání výstupu zboží z EU včetně dokladů o zajištění přepravy a písemného rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země⁴.

Zboží není určeno pro vybavení nebo zásobování rekreačních lodí, letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití.

Odběratel využije nakoupené zboží například pro jeho prodej konečnému zákazníkovi ze třetí země (v takovém případě vycházíme z předpokladu, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přejde na konečného zákazníka až ve třetí zemi), pro dodání zboží včetně montáže konečnému zákazníkovi ve třetí zemi nebo jej umístí do svého skladu ve třetí zemi. Vzhledem k tomu, že účelem vývozu zboží není zásobení dopravních prostředků užívaných pro rekreaci, využití zboží odběratelem není pro posouzení uplatnění DPH relevantní.

Legislativa:

1) Podmínky osvobození vývozu z pohledu ZDPH

³Zákony č. 302/2008 Sb., 489/2009 Sb.

⁴ Vzhledem k tomu, že celní řízení je dnes prováděno elektronicky, bude se jednat o poskytnutí tzv. MRN čísla, s jehož pomocí je možné elektronicky ověřit ukončení celního režimu výstupem zboží do třetí země.

§ 66 odst. 1:

Vývozem zboží se pro účely tohoto zákona rozumí výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství...

§ 66 odst. 2:

Osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země

a)

b) kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani místo pobytu, ani provozovnu, s výjimkou zboží přepravovaného kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí nebo letadel, popřípadě jiného dopravního prostředku pro soukromé použití.

§ 66 odst. 4:

Dodání zboží na území třetí země je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 30 odst. 4 písm. a) a § 30 odst. 5 ZDPH.

§ 26 odst. 1 písm. a):

Plátce je povinen vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně pro osobu povinnou k dani (...)

§ 28 odst. 2 písm. k):

Běžný daňový doklad musí obsahovat základní nebo sníženou sazbu nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně, a odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona.

Podle § 30 odst. 4 písm. a):

Daňovým dokladem při vývozu zboží je písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním orgánem potvrzen výstup zboží z území Evropského společenství⁵.

2) Podmínky osvobození vývozu z pohledu Směrnice 2006/112/ES

Směrnice upravuje podmínky osvobození vývozu, kterým se zabýváme v níže uvedených člancích:

⁵ Takovým dokladem může být s ohledem na celní režimy vývozu (viz § 66 odst. 1 ZDPH) např. tranzitní celní prohlášení nebo karnet TIR.

Článek 146

1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a)

b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, s výjimkou (...)

Článek 220:

Každá osoba povinná k dani musí zajistit, že buď ona sama, nebo pořizovatel či příjemce, anebo třetí osoba jejím jménem a na její účet vystaví fakturu v těchto případech:

1) za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani

Náležitosti faktur jsou stanoveny článkem 226 Směrnice. V žádném ustanovení Směrnice není uvedeno, že by za fakturu/daňový doklad při vývozu mělo být považováno rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, natož aby Směrnice specifikovala, kdo má být na rozhodnutí celního úřadu uveden jako vývozce.

Článek 147

odst. 1:

Za dodání zboží podle čl. 146 odst. 1 písm. b), které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, se osvobození od daně vztahuje jen při splnění těchto podmínek (...)

odst. 2

Vývoz se prokazuje fakturou nebo jiným dokladem sloužícím jako faktura, který je potvrzen celním úřadem výstupu ze Společenství.

Analýza:

Legislativa DPH

Veškeré podmínky pro uplatnění osvobození od DPH českým dodavatelem jsou ve výše popsané situaci v souladu s článkem 146 odst. 1 písm. b) Směrnice i § 66 odst. 1, 2 písm. b) a 4 ZDPH naplněny.

ZDPH ani Směrnice nepodmiňuje osvobození tím, že prodávající je uveden na písemném rozhodnutí celního orgánu jako vývozce.

Ustanovení § 66 odst. 4 ZDPH stanoví povinnost prokázat dodání na území třetí země daňovým dokladem dle § 30 odst. 4 a § 30 odst. 5 ZDPH. Tato ustanovení však nestanoví žádné náležitosti, které by takový doklad při vývozu měl obsahovat.

Pokud by úmyslem zákonodárce bylo vyloučit osvobození v případech, kdy na písemném rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží je uveden jako vývozce odběratel, bylo by nutné takové omezení explicitně stanovit v zákoně.

Článek 146 odst. 1 písm. b) Směrnice jasně stanoví, že členské státy osvobodí dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet. Nejedná se tedy o možnost, ale o povinnost členských států takové dodání osvobodit.

Směrnice žádný požadavek na písemné rozhodnutí celního orgánu neobsahuje. Ustanovení čl. 147 odst. 2 druhý odstavec, podle kterého se vývoz prokazuje fakturou nebo jiným dokladem sloužícím jako faktura, který je potvrzen celním úřadem výstupu ze Společenství, se vztahuje pouze na vývoz v osobních zavazadlech cestujících.

Nic na tom podle našeho názoru nemění ani článek 131 Směrnice. Členské státy sice mohou v souladu s tímto článkem stanovit podmínky k zajištění správného a jednoduchého uplatňování osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu. Tyto podmínky ale nesmí v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU⁶ být takového charakteru, že by vyloučily účinky osvobození.

Níže přikládáme například citaci z rozsudku C-8/81 Ursula Becker (čl. 131 Směrnice byl dříve obsažen v úvodní větě čl. 13B Šesté směrnice):

31. S ohledem na kontext, ve kterém je článek 13 umístěn, finanční úřad podporovaný německou vládou upozorňuje zejména na pravomoc rozhodování vyhrazenou členským státům úvodní větou v části B tohoto článku, kde je stanoveno, že osvobození bude členskými státy uděleno „za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli možných daňových úniků, vyhýbání se dani či zneužití daňového režimu“. Je namítáno, že ve světle této klauzule nejsou ustanovení obsažená v článku 13 bezpodmínečná, a proto na ně nemůže být spoléháno, jestliže budou zmíněné podmínky stanoveny.

32. V první řadě musí být -pokud jde o zmíněné podmínky- poznamenáno, že tyto nesmí v žádném případě ovlivnit vymezení předmětu uděleného osvobození.

33. Zmíněné podmínky jsou určeny k zajištění správného a jednoznačného uplatňování osvobození. Členský stát nesmí spoléhat na své pochybení při zavádění právě těch ustanovení, která jsou zamýšlena k usnadnění aplikace předmětných osvobození, oproti plátcí, který je schopen doložit, že jeho (daňové) postavení se opravdu zhoršuje v rámci jedné kategorie osvobození daných Šestou směrnicí.

.....

35. Proto musí být argument (rozuměj argument finančního úřadu a německé vlády pozn. aut.) založený na úvodní větě článku 13B odmítnut

⁶ Blíže viz například odst. 19 stanoviska generálního advokáta Jacobse ve věci C-267/00 The Zoological Society of London, odst. 17 rozsudku ve věci C-284/03 Temco Europe SA, odst. 18 rozsudku ve věci C-445/05 Werner Haderer, atd.

V dané situaci je možné považovat za nepřiměřený požadavek, aby celní deklarace zněla pouze na jméno českého dodavatele. Tím by bylo znemožněno uplatnit osvobození v situaci, kdy celní řízení probíhá až po převzetí zboží odběratelem, neboť celní předpisy jiný postup neumožňují.

Celní předpisy

Podle článku 788 Prováděcího nařízení k celnímu kodexu⁷ se za vývozce považuje osoba, jejíž jménem a na jejíž účet je podáváno vývozní celní prohlášení a která má v době přijetí celního prohlášení k danému zboží vlastnické nebo obdobné právo umožňující se zbožím nakládat.

Pokud vývozce nevyužívá zjednodušené procedury, je třeba vyvážené zboží předložit celnímu úřadu fyzicky ke kontrole. Po naložení zboží na dopravní prostředek (tj. po převzetí zboží odběratelem) český dodavatel zpravidla ztrácí jak vlastnické právo ke zboží⁸, tak právo nakládat se zbožím jako vlastník⁹. Dle celních předpisů Společenství proto český dodavatel nemůže být považován za vývozce a nemůže ani deklarovat zboží do celního režimu vývoz. Pokud by osvobození bylo vázáno pouze na osobu vývozce, bylo by osvobození znemožněno v situaci, kterou Směrnice přímo předpokládá (tj., kdy dopravu zboží mimo území společenství zajišťuje kupující neusazený v daném státě).

Celní předpisy¹⁰ rovněž umožňují za určitých okolností deklarovat zboží do režimu vývozu na pohraničním celním úřadu. V takovém případě ani není možné, aby deklarantem byl český dodavatel.

Další nesoulad s celními předpisy shledáváme v termínu „vývozce“. Ustanovení § 66 ZDPH platného do konce roku 2008 obsahovalo toto znění: „Vývoz zboží je osvobozen od daně, pokud je odesláni nebo přeprava uskutečněna vývozcem nebo jím zmocněnou osobou. Vývoz zboží je také osvobozen od daně, pokud je odesláni nebo přeprava uskutečněna kupujícím nebo jím zmocněnou osobou...“. Zákon o DPH ztotožňoval českého dodavatele s vývozcem. Osvobození od DPH tak bylo tehdy vázané na vývozce uvedeného v celním prohlášení. V současném znění ZDPH se již tento pojem nevyskytuje a nelze tedy dovodit žádnou vazbu na osobu vývozce podle celních předpisů.

Přířazení dopravy k dodání – osvobození na správném stupni obchodního řetězce

Může existovat obava, aby nebyl vývoz u dvou dodávek v řadě s jednou přepravou deklarován jako osvobozený u obou těchto dodávek. K tomu nemůže docházet.

⁷ Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství

⁸ Pokud je smlouva uzavřena podle českého práva, vlastnické právo ke zboží přechází v souladu s § 443 Obchodního dnem předání zboží kupujícímu, není-li výslovně dohodnuto jinak..

⁹ Viz odst. 32 rozsudku ve věci C-430/09Euro Tyre Holding BV

¹⁰ Články 790-791 Prováděcího Nařízení k celnímu kodexu

Český dodavatel v první řadě vůbec nemusí znát záměry odběratele, jak se zbožím naložit. I kdyby mu byly známy, v části situace jsme uvedli dva příklady, kdy buď žádné následující dodání neexistuje (odběratel skladuje zboží ve svém skladu v zahraničí) nebo se k takovému plnění doprava nealokuje (dodání zboží s instalací). V těchto případech lze tedy přepravu přiřadit pouze k dodání mezi českým dodavatelem a jeho odběratelem.

I když odběratel zboží dodá dále finálnímu odběrateli ve třetí zemi, dle ustálené judikatury Soudního dvora EU je možné přepravu přiřadit pouze jednomu dodání¹¹). Podle jiného rozhodnutí Soudního dvora EU¹² se potom berou v úvahu všechny okolnosti daného případu. Pokud odběratel neobjedná zboží za použití českého DIČ, deklaruje českému dodavatelovi záměr dopravit zboží do třetí země, zaváže se poskytnout důkazy o takové přepravě a skutečně je poskytne, z těchto okolností je nutné dovodit, že se přeprava přiřazuje právě dodání mezi českým dodavatelem a jeho odběratelem. To by nebylo možné pouze tehdy, pokud by právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na finálního odběratele ze třetí země ještě na území EU¹³. Tuto okolnost jsme však vyloučili v popisu situace.

Pokud je doprava alokována prvnímu dodání, následující dodání mezi odběratelem a finálním zákazníkem se uskutečňuje bez dopravy s místem plnění v zemi ukončení dopravy¹⁴.

Z výše uvedeného plyne, že odběratel neuskutečňuje žádné plnění s místem plnění v tuzemsku. Pokud v tuzemsku neuskutečňuje žádné plnění, potom neexistuje plnění, které by mohl odběratel osvobodit od DPH dle § 66 ZDPH. Pokud by nebylo osvobozeno dodání českým dodavatelem, potom by v daném obchodním řetězci neexistovalo žádné plnění, které by bylo možné osvobodit dle § 66 ZDPH. Takový závěr, kterým by bylo zcela vyloučeno osvobození při vývozu, je zjevně nesprávný.

Proto nelze dovodit, že by k osvobození mělo docházet na dřívějším stupni obchodního řetězce, než umožňuje Směrnice. Jak bylo ukázáno výše, osvobození je uplatňováno právě na tom stupni, na kterém jej Směrnice předvídá.

Vracení daně

Pokud by český prodávající v situaci popsané výše uplatnil českou DPH, dle článku 4 písm. b) směrnice 2008/9/ES by odběratel z jiného členského státu nemohl požádat o vrácení DPH. Dle tohoto ustanovení se směrnice 2008/9/ES nevztahuje na částky DPH fakturované za dodání zboží, které je nebo může být osvobozeno od daně podle článku 146 odst. 1 písm. b) Směrnice. Jak již bylo zmíněno, Směrnice toto osvobození neváže na osobu uvedenou v písemném rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země. Jak bylo ukázáno výše, odběratel neuskutečňuje v tuzemsku žádná plnění, a proto by se odběratel nemohl registrovat v tuzemsku

¹¹ Viz např. C-245/04 Emag Handel Eder OHG, analogicky bod 45

¹² C-430/09 Euro Tyre Holding, analogicky bod 44

¹³ C-430/09 Euro Tyre Holding, analogicky bod 33

¹⁴ C-245/04 Emag Handel Eder OHG, analogicky 50

jako plátce¹⁵ a tedy ani uplatnit odpočet DPH z faktury vystavené českým dodavatelem. Takový odběratel by tedy neměl možnost žádat o vrácení daně ani uplatnit její odpočet. To by bylo zjevným narušením principu neutrality daně.

Důvod blokace vrácení daně u uvedené situaci není zcela zřejmý. Vodítkem by mohla být skutečnost, že možnost žádat o vrácení daně není omezena v situaci, kdy dopravu při vývozu zajišťuje dodavatel (článek 146 odst. 1 písm. a) Směrnice). V této situaci má dodavatel k dispozici doklady prokazující osvobození, a uplatnění DPH prodávajícím tak není pravděpodobné.

Pokud přepravu zajišťuje kupující, cílem blokace vrácení daně mohla být snaha snížit administrativní zátěž pro správce daně i daňové subjekty spojenou s podáváním žádostí o vrácení daně v jiném členském státě v situacích, kdy veškeré podmínky pro osvobození jsou splněny, ale dodavatel nedisponuje potřebnou dokumentací k prokázání podmínek pro osvobození (přepravní, příp. celní dokumenty). Toto ustanovení tak efektivně „nutí“ kupujícího, který zajišťuje přepravu pořízeného zboží, k předání dokumentace potřebné pro prokázání osvobození dodavateli.

Daňové doklady

Dle článku 220 odst. 1 Směrnice je osoba povinná k dani v případě dodání zboží jiné osobě povinné k dani (včetně vývozu zboží) vystavit fakturu. Podle článku 226 odst. 11 je osoba povinná k dani na faktuře uvést odkaz na ustanovení, podle kterého je dodání osvobozeno od daně.

Toto ustanovení bylo transponováno do českého zákona o DPH v § 26 odst. 1 a 28 odst. 2 (běžný daňový doklad).

Směrnice nikde nestanoví, že by písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země mohlo nahradit fakturu. Dle § 30 odst. 4 ZDPH je daňovým dokladem při vývozu zboží (také) rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu vývoz. Dle českého zákona o DPH tak vedle sebe existují dva daňové doklady (vývozní deklarace a běžný daňový doklad)¹⁶. Účelem běžného daňového dokladu je spíše zdokumentovat danou transakci a uplatněný daňový režim. Účelem celní deklarace je spíše prokázání výstupu zboží z území Společenství, jak naznačuje znění § 66 odst. 4 ZDPH. Tuto funkci může plnit bez ohledu na to, na čí jméno je celní deklarace vystavena.

Judikatura Soudního dvora EU

V této souvislosti vzniká otázka, zda je vývozní celní deklarace vůbec nutná, pokud je prodávající schopen prokázat, že zboží bylo fakticky vyvezeno. Soudní dvůr EU se touto problematikou zabýval ve svém poněkud starším rozsudku ve věci C-111/92 Wilfried Lange. Spor se týkal vývozu do zemí, na které se v té době vztahovalo embargo. Soudní dvůr dospěl k závěru, že vývoz byl nezákonný a proto zrušil platnost vývozních celních deklarací. Přestože celní deklarace byly neplatné, nebylo

¹⁵ Dle § 94 odst. 13 ZDPH se osoba registrovaná v jiném členském státě nemá povinnost registrovat, i kdyby uskutečňovala plnění osvobozená dle § 66, ani se nemůže registrovat dobrovolně dle § 95 odst. 8 ZDPH.

¹⁶ Tuto anomálii by bylo vhodné odstranit novelizací ZDPH.

sporu o tom, že zboží bylo fakticky vyvezeno. Soudní dvůr proto uznal osvobození od DPH.

Závěr

Dodání zboží českým plátcem za podmínek popsanych v části Situace je osvobozeno od DPH, protože jsou splněny všechny podmínky osvobození dané jak Směrnicí, tak českým zákonem o DPH. Opačný závěr, tj. neumožnit osvobození vývozu jen proto, že písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země je vystaveno na jméno odběratele, je v rozporu s evropským právem.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Navržený závěr lze v zásadě odsouhlasit, avšak s důrazem relevance pouze pro popsanou situaci posuzovaného případu, tedy zejména s tím předpokladem, že platí na situaci, kdy odběratel z JČS neusazený v tuzemsku (který nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání, provozovnu či místo pobytu) dodá zboží zákazníkovi z třetí země až ve třetí zemi tj.přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník přejde na osobu ze třetí země až mimo území ES. Je nutno podotknout, že osvobodit z důvodu vývozu lze pouze jedno dodání v rámci řetězce dodání zboží uskutečněného při vývozu. V zásadě se tedy uplatní podobný přístup jako při dodání zboží uvnitř Společenství, kdy lze přiřadit osvobození od DPH z důvodu dodání do jiného členského státu pouze jednomu dodání zboží z řetězce na sebe navazujících dodání zboží viz. např. závěry z judikátu C-245/04 EMAG. Lze se ztotožnit i s tvrzením, že na JSD nemusí být jako vývozce uveden první český dodavatel. Uvedené koresponduje i s ust. § 66 odst.2 písm. b) ZDPH, pokud český dodavatel prokáže, že dodal zboží, které kupující z JČS neusazený v tuzemsku odeslal z tuzemska do třetí země a bude mít potvrzen výstup právě tohoto zboží z území ES. Vývoz je tedy osvobozeným vývozem, je-li zároveň spojený s dodáním zboží dle § 13 ZDPH a je-li jako vývozce na JSD uveden v kolonce 2 prodávající, případně je v kolonce 2 uveden kupující, který vývoz zajišťuje. Uvedené koresponduje s § 66 odst. 2 písm. a) a písm.b) ZDPH (čl. 146 odst.1 písm. a) a písm. b) směrnice 2006/112/ES) . JSD je zejména důkazem o výstupu zboží z ES, jako jednou z podmínek osvobození od daně při vývozu zboží. Samotný výstup zboží z ES, který není spojený s dodáním zboží nelze považovat za osvobozený dle § 66 ZDPH a neuvádí se v DAP.

Daň z příjmů

371/02.05.12 Aplikace některých novel ZDP schválených v roce 2011

*Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757*

1. Úvod a vymezení problémů

V průběhu roku 2011 došlo ke schválení několika novel ZDP, u kterých chybí obligátní přechodné ustanovení, které řeší otázku zdaňovacích období či částí zdaňovacích období, resp. účetních období, které nejsou zdaňovacími a přesto se za ně podává daňové příznání (dále jen „období“), vůči nimž se má daná nová právní úprava aplikovat (většinou Čl. II bod 1 příslušné novely vycházející z aplikace předmětné novely až na období započatá po účinnosti příslušné novely). Předmětné novely obsahují pouze obecná ustanovení o nabytí účinnosti. V některých případech takový postup nevede, protože daná novela navazuje na změny v jiných právních předpisech a de facto do zákona o daních z příjmů promítá novou terminologii. Příkladem může být novela ZDP zákona č. 73/2011 Sb. + Usnesení PS č. 74/2011 ze dne 9.2.2011, č. 329/2011 Sb. či č. 375/2011 Sb.) V některých případech pak aplikace příslušné novely či jejich částí vyplývá z podstaty věci. Například ty části novely č. 355/2011 Sb., které zohledňují nové změny v oblasti přeměn (např. rozhodný den do budoucna), budou aplikovány na ty přeměny, které se budou jak z hlediska zákona o přeměnách, tak z hlediska účetního (zákon o účetnictví) řídit danou novelou (Čl. II bod 1 a Čl. VIII zákona č.355/2011 Sb.). Z hlediska přeměn se aplikací předmětné novely částečně zabýval také příspěvek *Ing Jiří Nesrovnal, 352/18.01.11 Lhůta pro podávání daňového příznání v případě přeměn dle § 38m odst. 2 a 3 ZDP, KV ze dne 18.1.2012.*

V některých novelách, ve kterých absentuje příslušné přechodné ustanovení, však došlo ke zpřísnění v otázce zdanění. Jde například o tyto novely:

a) Již zmiňovaný zákon č. 355/2011 Sb., a to v oblasti odpisu pohledávek (§ 24 odst. 2 písm. y) ZDP) či v oblasti definice daňové nabývací ceny (§ 24 odst. 7 písm. b) bod 3. ZDP).

b) Zákon č. 458/2011 Sb., v oblasti zdanění loterií a her.

Na druhé straně jsou opačné případy, kdy novela opět nemá předmětné přechodné ustanovení, ale představuje naopak pro poplatníky úlevu:

Příkladem z této oblasti pak může být v roce 2011 novela č. 470/2011 Sb. v oblasti vypuštění daňové neuznatelnosti odměn členů statutárních orgánů (§ 25 odst. 1 písm. d) ZDP).

Vzniká otázka, od kdy se mají příslušná zpřísnující či ulevující ustanovení aplikovat.

Poznámka: Tento příspěvek neřeší aplikaci změn v oblasti účetních období a přechodů mezi nimi dle zákona č.355/2011 Sb., který bude předmětem samostatného příspěvku.

2. Návrh řešení

V dané souvislosti dle našeho názoru připadají do úvahy dva rovnocenné výklady:

2.1. První z těchto výkladů zohledňuje, že na rozdíl od situace, kdy předmětná novela přechodné ustanovení o její aplikaci obsahuje, bude se při absenci takového přechodného ustanovení novela aplikovat již od nabytí účinnosti. To znamená v případě, kdy nabývá novela účinnosti k 1.1., má být v případě jiných období, než je kalendářní rok, aplikována v průběhu daného období. Nebo-li část období se bude řídit starou právní úpravou a část období novou právní úpravou.

2.2. Druhý z výkladů zohledňuje skutečnost, že na rozdíl například od DPH je podstatou ZDP to, že je aplikován vždy na určité období, za které se platí daň. Z toho vyplývá, že novou právní úpravu nelze z podstaty věci aplikovat v průběhu období. Pro tento výklad existují ještě tyto argumenty:

2.2.1. Podobný případ byl již řešen v rámci KV se závěrem vycházejícím z toho, že novela má být obecně aplikována až vůči období (nejen období v délce kalendářního roku), která započnou po nabytí účinnosti předmětné novely, a to v případech, kdy přechodné ustanovení vychází z aplikace pouze vůči kalendářním rokům započatým po nabytí účinnosti dané novely (*Ing. Jiří Škampa, Ing. Jiří Nesrovnal, Problematika vyplývající z aplikace novely zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) - zákona č. 260/2002 Sb. KV ze dne 19.2.2003 Bulletin KDP ČR 5/2003, str. 3-4*).

2.2.2. Výklad, kdy by příslušná zpříšňující novela měla být aplikována v průběhu období, by obecně mohl znamenat nepřípustnou retroaktivitu (viz. 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31.8.2004 (č.438/2005 Sb. NSS), 1 Afs 147/2004-50 ze dne 27.4.2006, 7 Afs 151/2006-67 ze dne 21.12.2006 (Sbírka rozhodnutí NSS 4/2008 (č.1524/2008 Sb. NSS), str. 326), 9 Afs 122/2007-88 ze dne 16.6.2008, 5 Afs 63/2011-109 ze dne 2.2.2012 (obdobně 5 Afs 64/2011-124 ze dne 17.2.2012, 5 Afs 66/2011-109 ze dne 24.2.2012), Pl. ÚS 9/08 ze dne 12.7.2011 (Částka 85 z roku 2011 ze dne 19.8.2011-č.236/2011 Sb.) z nedaňových oblastí pak např. ÚS 287/04 ze dne 22.11.2004 či ÚS III. 538/06 ze dne 31.1.2007).

2.2.3. Z podstaty daně z příjmů vyplývá, že se zdaňují příjmy (výnosy) ponížené o náklady (výdaje) za období. To znamená, že je za toto období zjišťována jedna daňová povinnost, která by měla být určena na základě jedné pravidel. Dělení této daňové povinnosti na určité dílčí daňové povinnosti nemá oporu v ZDP.

2.2.4. V případech řešených v tomto příspěvku (novely ZDP - zákon č. 355/2011 Sb. a č. 458/2011 Sb.) nelze nalézt oporu pro jejich aplikaci v průběhu období ani v důvodových zprávách k těmto novelám.

2.2.5. Aplikace příslušné novely v průběhu období může přinášet i praktické komplikace a nejednoznačné situace (například v případě loterií a her otázku rozdělování nákladů a výnosů v průběhu období, kdy nabyla novela účinnosti).

2.3. Domníváme se, že na základě výše uvedeného platí, že v případech, kdy v příslušné novele absentuje příslušné přechodné ustanovení o její aplikaci, jsou možné a rovnocenné dva výklady:

2.3.1 Aplikovat novelu od nabytí její účinnosti, to je v některých případech v průběhu období.

2.3.2. Aplikovat novelu až na období započatá od nabytí účinnosti dané novely.

V takových případech by pak v souladu s relevantní judikaturou měla být aplikována zásada v pochybnostech ve prospěch poplatníka (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, náleží 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, náleží Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, náleží 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, náleží 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). To by v daném případě znamenalo i možnost aplikovat novelu až na období započatá po nabytí účinnosti dané novely, pokud by byl tento postup pro poplatníka výhodnější.

3. Závěr

Na základě rozporu uvedeného v části 2. *Návrh řešení* je možné věc uzavřít následovně:

3.1. Pokud v příslušné novele ZDP absentuje výslovné přechodné ustanovení o její aplikaci, bude novela obecně aplikována od nabytí její účinnosti, to je v některých případech i v průběhu období. To bude znamenat, že v části období do nabytí účinnosti novely se bude postupovat dle staré právní úpravy a v části po nabytí účinnosti novely se bude postupovat dle nové právní úpravy.

3.2. Pokud by ale postup dle nové právní úpravy byl pro poplatníka nevýhodnější než dle staré právní úpravy (to např. § 24 odst. 2 písm. y) ZDP ve znění novely zákona č. 355/2011 Sb. či zdaňování loterií a her dle zákona č. 458/2011 Sb.), nebude správci daně v souladu se zásadou v pochybnostech ve prospěch poplatníka pozastavován ani postup, kdy bude nová právní úprava aplikována až na období započatá po nabytí účinnosti předmětné novely.

3.3. Částečně odlišný postup je nutné aplikovat u novely č. 355/2011 Sb. ve vztahu k ustanovení navazujícím na změny v oblasti přeměn a na to navazující změny v oblasti účetnictví. V těchto případech je jednak nutné aplikovat předchozí výklady (*Ing. Jiří Nesrovnal, 352/18.01.11 Lhůta pro podávání daňového přiznání v případě přeměn dle § 38m odst. 2 a 3 ZDP, KV ze dne 18.1.2012*). Dále pak budou ustanovení zohledňující změny v oblasti přeměn (např. lhůta pro podání přiznání v případě rozhodného dne do budoucna) aplikovány na ty přeměny, které se budou jak z hlediska zákona o přeměnách, tak z hlediska účetního, řídit danou novelou, to je zákonem č. 355/2011 (Čl. II bod 1 a Čl. VIII zákona č. 355/2011 Sb.). To se netýká těch ustanovení, které pro poplatníky znamenají zpřísnění v oblasti zdanění (např. již zmiňované ustanovení § 24 odst. 7 písm. b) bod 3. ZDP ve znění zákona č. 355/2011 Sb.), kdy bude postupováno dle bodů 3.1. a 3.2.

4. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Pokud novela neobsahuje přechodná ustanovení, jsou změny provedené touto novelou účinné od data nabytí její účinnosti. Na tuto skutečnost nemůže mít v žádném případě vliv, že účinnost nastala v průběhu období, za které se podává daňové přiznání.

Přechodná ustanovení slouží k nastavení účinnosti některých změn vyplývajících z příslušné novely odlišně od její „obecné“ účinnosti. Neobsahuje-li právní norma přechodná ustanovení, je nutné právní předpis aplikovat toliko do budoucna od konkrétního data účinnosti (viz výše). Posouzení staré a nové právní úpravy z hlediska výhodnosti pro poplatníka není v tomto případě na místě. Takový postup lze použít pouze na právní vztahy upravené právními normami platnými a účinnými. Pokud tedy zákonodárce přechodné ustanovení nepoužije, je jeho záměrem, aby změna byla účinná právě od data nabytí účinnosti přijaté novely.

Stejně tak při posuzování případné retroaktivity provedené změny platí daná pravidla pro určení, zda se jedná o retroaktivitu pravou či nepravou, a z toho plynoucí přípustnost „zpětného působení“ přijaté změny.

Proto lze souhlasit pouze se závěrem předkladatele uvedeným pod číslem „3.1.“. Závěry označené jako „3.2. a 3.3.“ nelze podle GFŘ navrhovaným způsobem zobecnit, a proto s nimi nelze souhlasit.