

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 29. června 2007

Program:

- 1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 23. května 2007**
- 2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů**

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 162/25.01.07 – MF doplnilo stanovisko

162/25.01.07 - Daňové a účetní aspekty výplaty ostatních kapitálových fondů

Předkládá: Ing. Jiří Hlaváč, daňový poradce, č. osvědčení 3221

1. Popis problému a úprava v předpisech

Ostatní kapitálové fondy vykazované v rozvaze v položce A.II.2 jsou podle ČÚS č. 018 tvořeny ostatními kapitálovými vklady peněžní i nepeněžní povahy, které při svém vzniku nezvyšují základní kapitál. Jedná se zejména o příplatky společníků mimo základní kapitál do společnosti dle ustanovení § 121 obchodního zákoníku. Ostatní kapitálové fondy jsou dále tvořeny přijatými dary, dotacemi či inventarizačními přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku.

Vzhledem ke způsobu vzniku ostatních kapitálových fondů je zřejmé, že tyto fondy nejsou tvořeny ze zisku. Dle ustanovení § 123 odst. 2 a 178 odst. 6 obchodního zákoníku je ani nelze k výplatě zisku použít. Dochází-li k výplatě ostatních kapitálových fondů vlastníkům, nejedná se tedy z hlediska zákona o daních z příjmu o výplatu podílů na zisku zdaňovaných v samostatném základu daně ve vazbě na § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 a § 36 odst. 1 písm. b) bod 3 a odst. 2 písm. a) bod 9 zákona o daních z příjmů.

Otázkou ovšem zůstává, jakým způsobem bude o přijatých výplatách prostředků z ostatních kapitálových fondů společník účtovat (v případě, že vede účetnictví). Účetní předpisy nestanovují jednoznačně postup účetního zachycení u příjemce, lze tak v obecné rovině zvažovat dvojí způsob zaúčtování. První možností je zaúčtovat přijaté plnění proti pořizovací ceně finanční investice. Druhou možností je účtovat o finančních výnosech z titulu přijetí platby z ostatních kapitálových fondů.

V případě, že dochází k vrácení ostatních kapitálových fondů společníkovi, který je do společnosti vložil, je situace zřejmá. ČÚS č. 012 ve článku 3.2.1. požaduje, aby společník jemuž se příplatek mimo základní kapitál vrací, účtoval na vrub příslušného podílu. Zákon o

daních z příjmu je v souladu s tímto účetním postupem, neboť dle § 24 odst. 7 ZDP si společník o tyto příjmy sníží nabývací cenu podílu. Nesmí být však dotčeno ustanovení § 121 odst. 4 obchodního zákoníku, které umožňuje vrátit příplatek jen v rozsahu, v jakém převyšuje ztráty společnosti. Pokud by výše vráceného příplatku mimo základní kapitál převyšovala společníkovu účetní pořizovací cenu investice, byl by tento rozdíl zúčtován do výnosů, čímž by se stal součástí obecného základu daně.

Pochybnosti o správném posouzení z hlediska daňových předpisů však mohou nastat v situaci, kdy jsou ostatní kapitálové fondy vypláceny společníkovi, který sice prostředky do těchto fondů ve smyslu § 121 obchodního zákoníku nevložil, ale objektivně za ně zaplatil v pořizovací ceně své investice. Další problémy vznikají při výplatě těchto fondů společníkovi fyzické osobě nebo pokud je zdroj těchto příjmů mimo území ČR (z příplatků do vlastního kapitálu společností se sídlem mimo území ČR). V případě výplaty ostatních kapitálových fondů, které vznikly jinými způsoby než příplatky mimo základní kapitál, je postup taktéž nejasný.

Postup, při kterém bude snižována nabývací cena podílu (finanční investice) o hodnotu vyplacených ostatních kapitálových fondů, odpovídá podle názoru předkladatele více skutečnému ekonomickému obsahu. To potvrzuje i úprava v mezinárodním účetním standardu IAS 18 – Výnosy, který stanoví, že zdroje ve vlastním kapitálu před akvizicí (tj. zdroje ve vlastním kapitálu před nákupem podílu na dané společnosti), jsou při jejich výplatě účtovány u vlastníka jako snížení nabývací (pořizovací) ceny tohoto podílu.

Návrh řešení

2.1. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých příplatky mimo základní kapitál dle § 121 obchodního zákoníku před akvizicí

2.1.1. Výplata ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál společníkovi právnické osobě

Jak již bylo popsáno výše, ostatní kapitálové fondy nevznikají ze zisku. Jejich zdrojem mohou být příplatky mimo základní kapitál vložené společníky z již zdaněných příjmů. Příklad, kdy se tyto příplatky vložené do společnosti s ručením omezeným dle § 121 obchodního zákoníku vrací společníkovi, řeší z daňového hlediska § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ilustrujme si tuto situaci na následujícím příkladě:

Mějme společnost s ručením omezeným Alfa, jejíž základní kapitál činí 4 mil. Kč. Její jediný společník do ní vložil další 2 mil. Kč ve formě příplatku mimo základní kapitál dle § 121 obchodního zákoníku. Zhoršení ekonomické situace tohoto společníka ale způsobilo, že byl tento společník nucen svůj podíl ve společnosti Alfa prodat novému majiteli. Tento majitel zaplatil za 100% obchodní podíl na společnosti Alfa kupní cenu ve výši 6 mil. Kč. Postupem času však ostatní kapitálové fondy vzniklé dle ustanovení § 121 obchodního zákoníku k dalšímu financování obchodních aktivit již společnost nepotřebuje, a proto tento společník v souladu s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku rozhodl o jejich výplatě.

Je evidentní, že se v tomto případě jedná o výplatu příplatku mimo základní kapitál, která byla do společnosti vložena jejím společníkem, tj. o částku, kterou společnost vyplácí společníkovi

zpět. Dle § 24 odst. 7 zákona o daních z příjmu si může společník o částku vráceného příplatku mimo základní kapitál snížit nabývací cenu investice. Účetní předpisy jsou s tímto postupem konzistentní. Společník účtuje o vráceném příplatku na vrub účtu příslušného podílu ve smyslu článku 3.2.1. ČÚS č. 012. Tento postup je z ekonomického hlediska opodstatněný, neboť dochází pouze k výplatě příplatku mimo základní kapitál společníkovi, který za tyto prostředky již zaplatil v pořizovací ceně své investice. Je proto podle názoru předkladatele správné pořizovací cenu obchodního podílu při výplatě těchto fondů snižovat.

2.1.2. Výplata ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál společníkovi fyzické osobě

V případě výplaty ostatních kapitálových fondů vzniklých jako příplatek mimo základní kapitál společníkovi fyzické osobě také není postup jednoznačný. Zákon o daních z příjmů se touto situací explicitně nezabývá. Vzhledem k tomu, že výplata ostatních kapitálových fondů není zákonem v části týkající se fyzických osob upravena, spadají příjmy z těchto fondů podle § 10 zákona o daních z příjmů do dílčího daňového základu ostatní příjmy. Z důvodu zachování principu daňové neutrality by ale i fyzickým osobám měla být dána možnost přiměřeně uplatnit ustanovení § 24 odst. 7 ZDP, které se nachází v části třetí - společná ustanovení zákona o daních z příjmů.

Z ekonomického hlediska je podle názoru předkladatele správné, aby si i společník společnosti s ručením omezeným – fyzická osoba snížil nabývací cenu obchodního podílu o přijatou výplatu z ostatních kapitálových fondů pokud prokáže, že za ostatní kapitálové fondy, jež nebyly tvořeny ze zisku, zaplatil v pořizovací ceně své investice.

2.1.3. Výplata ostatních kapitálových fondů vytvořených z prostředků poskytnutých společníky společnosti se sídlem mimo území ČR (příjem ze zdrojů mimo území ČR)

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoví podmínky zdaňování příjmů mezi smluvními státy. Výplaty ostatních kapitálových fondů ze zdrojů mimo území ČR nejsou těmito smlouvami řešeny. Podle názoru předkladatele nesplňuje výplata ostatních kapitálových fondů podmínky ustanovení článku 10 smluv o zamezení dvojího zdanění, který definuje pojem dividenda takto: „výraz dividendy označuje příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost, která rozděluje zisk nebo vyplácí takový příjem, rezidentem“. Výplata ostatních kapitálových fondů se tedy řídí článkem 20 podle něhož příjmy rezidenta jednoho smluvního státu, ať mají zdroj kdekoliv, a které smlouva neupravuje jinak, podléhají zdanění jen v tomto státě. Z hlediska příjemce prostředků pocházejících z těchto fondů, který je zároveň českým daňovým rezidentem, se tedy bude postupovat obdobně jako při výplatě ze zdrojů na území ČR.

2.2. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých jinými způsoby před akvizicí

Jak již bylo řečeno v úvodu tohoto příspěvku, jinými zdroji vzniku ostatních kapitálových fondů mohou být zejména dotace, dary či inventarizační přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku. Je opět zřejmé, že ani v tomto případě nevznikly tyto fondy ze zisku. Vzhledem k tomu, že se při výplatě takto vzniklých ostatních kapitálových fondů nevyplácí

zisk a jejich hodnota bude při úplatném nabytí obsažena v pořizovací ceně investice u společníka, bylo by ekonomicky správné, aby společník (vlastník) snižoval při přijetí těchto prostředků nabývací cenu příslušného podílu. Tento postup by měl být podle názoru předkladatele aplikován i při daňovém posouzení, tj. společník by měl o přijatou částku z výplaty ostatních kapitálových fondů snížit nabývací cenu podílu (finanční investice). Tento postup není výslovně obsažen ve znění § 24 odst. 7 ZDP, podle názoru předkladatele by však bylo vhodné odsouhlasit takovýto postup jako doporučení pro aplikaci v praxi.

2.3. Výplata ostatních kapitálových fondů vzniklých jinými způsoby po akvizici

Pokud ostatní kapitálové fondy (typu dotace, dary či inventarizační přebytky neodepisovaného dlouhodobého majetku apod.) budou vytvořeny po datu akvizice (po datu nakoupení podílů) a jejich hodnota nebyla při nabytí obsažena v nabývací (pořizovací) ceně podílů u společníka, bude záležet na rozhodnutí společníka zda sníží daňovou nabývací cenu o vyplacenou částku či o tuto částku zvýší základ daně. Postup není výslovně obsažen ve znění § 24 odst. 7 ZDP, nicméně jej lze analogicky použít a snížit nabývací cenu podílu. Takový příjem může vytvářet u společníka daňový základ (obecný základ daně společníka) pokud nedojde ke snížení nabývací (pořizovací) ceny podílů.

3. Závěr

Projednat v Koordinačním výboru a vhodným způsobem publikovat.

Stavenisko Ministerstvo financí

Odbor Účetnictví a audit

Vycházíme z předpokladu, že se jedná o výplaty ostatních kapitálových fondů s.r.o. v účetnictví společníka. Právní předpisy v oblasti účetnictví ani ČÚS neobsahují speciální úpravu pro tuto oblast. Zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pouze v § 25 odst. 1 a § 27 odst. 7 upravuje oceňování podílů; ČÚS 012 v bodě 3.2.1. upravuje postup účtování příplatku společníka mimo základní kapitál poskytnutého společníkem společnosti.

S ohledem na výše uvedené nelze proto při vrácení příplatku společníka mimo základní kapitál, kdy dochází k vrácení částky vložené společníkem do společnosti, považovat za nesprávný rozvahový způsob účtování, a to bez ohledu zda tento příplatek je vrácen původnímu společníkovi nebo dalšímu, například v případě prodeje podílu.

Pokud jde o výplatu ostatních složek ostatních kapitálových fondů například darů, pak za předpokladu, že právní předpisy umožňují vyplacení těchto částek, se nejedná o vrácení částek vložených společníkem do společnosti (bez ohledu zda jde o původního společníka nebo dalšího, například v případě prodeje podílu), ale v podstatě o vyplacení částek vzniklých z činnosti společnosti (podle našeho názoru obdobně jako u zisku). V tomto případě se, na základě výše uvedeného, přikláníme spíše k výsledkovému způsobu účtování.

Odbor Legislativa daně z příjmů

V případě právnické osoby je pro daňové posouzení příplatku mimo základní kapitál určující § 24 odst. 7 ZDP. Zde se výslovně stanoví snížení nabývací ceny, a to jak v případě „prvonabyvatele“, tj. společníka, který vklad provedl (písm. a) a b) cit. ust.), tak v případě nabytí podílu koupí (písm. c) cit. ust.). Z uvedené úpravy tedy vyplývá, že jejím účelem není rozlišit, zda se příplatek vrací tomu, kdo jej do společnosti vložil, či pozdějšímu vlastníkovi

podílu. Co se týká jiných výplat z ostatních kapitálových fondů, je u právnické osoby rozhodující jejich správný způsob zaúčtování, tzn. účtuje-li se do výnosů, je příjem zdaněn v obecném základu daně. U výplaty prostředků ze zahraničí je v České republice daňový režim plnění z ostatních kapitálových fondů u právnické osoby zcela shodný jako ve vnitrostátní situaci.

Zákon o daních z příjmů problematiku výplaty z jiných vlastních zdrojů - ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál **společníkovi fyzické osobě**, konkrétně neupravuje. Za situace, kdy obchodní společnost vyplatí společníkům finanční prostředky, které nejsou podílem na zisku, se z hlediska zákona o daních z příjmů jedná vždy o příjem. Protože v ust. § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, není uveden titul pro zdanění těchto příjmů zvláštní sazbou daně, musí být výše uvedený příjem zdaněn obecnou sazbou daně.

Podle našeho názoru tak budou příjmy plynoucí z jiných vlastních zdrojů – ostatních kapitálových fondů – příplatku mimo základní kapitál, zdaňovány u fyzických osob jako ostatní příjmy dle ust. § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které jsou v souladu s ust. § 3 odst. 1 písm. e) téhož zákona předmětem daně z příjmů fyzických osob. Předpokladem zůstává, že obchodní podíl není u společníka součástí obchodního majetku. Pokud by obchodní podíl byl součástí obchodního majetku, pak by se jednalo o příjem podle ust. § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které jsou v souladu s ust. § 3 odst. 1 písm. b) téhož zákona předmětem daně z příjmů fyzických osob.

K těmto příjmům nelze podle našeho názoru uplatnit výdaje. Příjmy tedy budou zdaněny sazbou daně podle § 16 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Vzhledem ke skutečnosti, že nabývací cena podílu na obchodní společnosti se snižuje i o vrácený příplatek vložený společníkem mimo základní kapitál v souladu s § 24 odst. 7 zákona, může poplatník – fyzická osoba, který nevede účetnictví, postupovat podle § 23 odst. 4 písm. e) zákona.

Poplatník – fyzická osoba, který vede účetnictví a obchodní podíl je součástí jeho obchodního majetku, postupuje obdobně jako poplatník právnická osoba.

Není pravda, že výplata ostatních kapitálových fondů není mezinárodními smlouvami o **zamezení dvojímu zdanění** řešena. Tyto smlouvy jsou tzv. smlouvami komplexními a upravují tak zdaňování a vyloučení mezinárodního dvojího zdanění všech možných druhů příjmů.

Problematika toho, zda se vůči danému příjmu uplatní či neuplatní článek 10 smluv, musí být řešena v kontextu vnitrostátních právních předpisů každého individuálního státu, a to s přihlédnutím k tomu, že výraz "dividendy" podle smluv označuje i příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií, a to právě podle právních předpisů státu, jehož je společnost, která daný příjem vyplácí, rezidentem. Pokud by tedy daný příjem v této souvislosti v konkrétním státu zdroje spadal pod tuto deficitní výrazu "dividendy", článek 10 by se v daném státě zcela jistě uplatnil a názor předkladatele příspěvku by na tomto faktu nic nezměnil.

Za předpokladu, že by daný příjem byl klasifikován jako tzv. "ostatní příjem", opět je třeba posuzovat konkrétní znění každé individuální daňové smlouvy, nebož i text článku "Ostatní příjmy" se v různých smlouvách o zamezení dvojímu zdanění různí.

Nelze tedy souhlasit s obecnou konstatací uvedenou v příspěvku ve vztahu k aplikaci mezinárodních daňových smluv.

180/27.06.07 - Převod podniku nebo jeho samostatné části na společnost – nabývací cena podílu

Předkládají: Ing. Václav Baňka, daňový poradce, č. osvědčení 891
Ing. Jan Linhart, daňový poradce, č. osvědčení 2890
Mgr. Ing. Martin Houska, daňový poradce, č. osvědčení 2959

Situace

Akciová společnost („převádějící společnost“) v rámci své reorganizace založí společnost s ručením omezeným („přijímající společnost“) nepeněžitým vkladem ve formě samostatné části svého podniku případně převádějící společnost vloží samostatnou část svého podniku do již existující přijímající společnosti. Přijímající společnost bude 100% dceřinou společností.

Dotaz

Otázkou je, jaká je pro daňové účely nabývací cena podílu v přijímající společnosti z pohledu převádějící společnosti.

Rozbor problému

Účetní pojetí

a) Z pohledu převádějící společnosti (vkladatele)

Vložením majetku do jiné obchodní společnosti nabývá převádějící společnost dlouhodobý finanční majetek.

V souladu s §25 odst. 1 písm. f) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, se podíl na jiné společnosti oceňuje pořizovací cenou. V souladu s článkem 3.2 českého účetního standardu pro podnikatele č. 014 v případě, kdy je podíl nabyt protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti, jejím oceněním u vkladatele je účetní zůstatková cena nepeněžitého vkladu v obchodní společnosti (za předpokladu, že účetní hodnota vložených aktiv je vyšší, než účetní hodnota převedených závazků). Z pohledu vkladatele půjde tedy o přeměnu jednoho druhu aktiv (snížených o hodnotu závazků) na jiné aktivum. Účetně bude vklad zachycen odúčtováním zůstatkové ceny příslušných majetkových účtů a závazků, které tvoří součást vkládané části podniku, na účet 06.

b) Z pohledu přijímající společnosti

Hodnota nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným se v souladu s §59 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (obchodní zákoník), stanoví podle posudku zpracovaného na společnosti nezávislým znalcem jmenovaným soudem.

Daňové pojetí

a) Z pohledu převádějící společnosti

Pro daňové účely je nabývací cena podílu ve vkládající společnosti definována v §23a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) následovně:

„Nabývací cenou podílu v přijímající společnosti je cena převedeného podniku nebo jeho samostatné části, jak byl oceněn pro nepeněžitý vklad podle zvláštního právního předpisu,⁷⁰⁾ v ostatních případech cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.^{1a)}“

⁷⁰⁾ *Obchodní zákoník*

^{1a)} *Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku)*

Ustanovení §23a odst. 2 ZDP odkazuje na obchodní zákoník, který, jak již bylo uvedeno výše, stanoví v §59 odst. 3, že hodnotu nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným a do akciové společnosti stanoví na společnosti nezávislý znalec jmenovaný za tímto účelem soudem.

Důvodová zpráva k navrhované novele č. 438/2003 Sb., které ustanovení §23a ZDP zavádí, uvádí:

„Je řešena otázka nabývací ceny podílu na přijímající společnosti, která ve Směrnici sice výslovně upravena není, pro její správnou aplikaci je to však zcela nezbytné.“*

Z tohoto krátkého komentáře lze usoudit, že úmysl tvůrců zákona byl otázkou nabývací ceny podílu pro daňové účely jednoznačně upravit, a proto byla v §23a nabývací cena podílu převádějící společnosti na přijímající společnosti definována s odkazem na obchodní zákoník jako cena stanovená znalcem nezávislým na společnosti, jmenovaným za tímto účelem soudem.

b) Z pohledu přijímající společnosti

§30 odst. 12 ZDP ukládá přijímající společnosti povinnost u majetkových složek, které byly převedeny, pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem, tj. zachovat způsob odepisování a odpisovat ze stejné vstupní ceny.

Ocenění pro daňové účely majetku, který se neodepisuje podle ZDP ani podle zákona o účetnictví upravuje §24 odst. 11 ZDP.

§24 odst. 11 ZDP (zkráceno):

„Při prodeji majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona ani podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾ a byl nabyt při převodu podniku nebo jeho samostatné části podle § 23a lze související výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví u převádějící společnosti před oceněním tohoto majetku reálnou hodnotou²⁰⁾ pro účely převodu podniku nebo jeho samostatné části podle § 23a zvýšené o případné opravné položky vytvořené k tomuto majetku, jejichž tvorba nebyla u zanikající nebo převádějící společnosti pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, není-li stanoveno v tomto zákoně jinak.“

V důvodové zprávě k novele č. 438/2003 Sb., je uveden záměr tohoto ustanovení, a sice *„zajistit daňově neutrální režim pro majetek neodepisovaný podle ZDP ani podle účetních předpisů, tak jak to požaduje Směrnice*“*.

Z výše uvedeného lze dovodit, že v případě prodeje majetku vlastněného přijímající společností nebude jako daňový náklad uplatněna cena určená znalcem, ale jeho hodnota evidovaná v účetnictví u převádějící společnosti (pro majetek, který se neodepisuje podle

* Směrnici je myšlena Směrnice Rady č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů, která je touto novelou implementována.

ZDP ani podle zákona o účetnictví), respektive daňová zůstatková cena u majetku odepisovaného podle ZDP.

Daňové pojetí - §24 odst. 7 a 11 ZDP

Analyzujeme nyní, zda se na ocenění podílu, který má převádějící společnost na přijímající společnosti, nemůže vztahovat také ustanovení §24 odst. 7 ZDP nebo §24 odst. 11 ZDP.

§24 odst. 7 ZDP (zkráceno):

„Nabývací cenou podílu na obchodní společnosti se pro účely tohoto zákona rozumí hodnota nepeněžitého vkladu společníka. Hodnota tohoto vkladu se stanoví u společníka, který je poplatníkem uvedeným §17 odst. 3, ve výši zůstatkové ceny (§29 odst. 2) vkládaného hmotného a nehmotného majetku a dále ve výši účetní hodnoty²⁰⁾ ostatního vkládaného majetku.“

²⁰⁾ Zákon o účetnictví

Citované ustanovení upravuje ocenění hodnoty nepeněžitého vkladu u vkladatele, který není fyzickou osobou. To upravuje nabývací hodnotu vkladu jednotlivých položek majetku v případě vkladu jednotlivých aktiv, nikoli vklad podniku, který z definice obsahuje položky aktiv i pasiv. Z tohoto důvodu není možné toto ustanovení na řešenou situaci aplikovat.

§24 odst. 11 ZDP

Toto ustanovení upravuje daňové nakládání s majetkem, který byl vložen do společnosti, tj. upravuje nakládání s vloženým majetkem u přijímající společnosti. Vyplývá to mimo jiné ze věty „lze uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví u zanikající nebo převádějící společnosti“.

Je tedy možné učinit závěr, že toto ustanovení situaci stanovení ceny nabývacího podílu vzniklého vkladem podniku neupravuje a že se vztahuje na ocenění předmětu vkladu v přijímající společnosti.

Lex specialis derogat legi generali

Jako podpůrný argument lze uvést, že podle právní teorie by byl §23a odst. 2 ZDP vůči §24 odst. 7 nebo 11 ZDP ustanovením speciálním. §23a odst. 2 ZDP upravuje speciálně nabývací cenu podílu pro případ převodu podniku nebo jeho samostatné části, a proto by mělo, pokud by byla tato ustanovení v konfliktu, v aplikaci přednost.

Lex posterior derogat legi priori

V teoretickém případě, že by nebylo možno říci, které z uvedených ustanovení je vůči druhému z nich speciální, použilo by se, opět v souladu s právní teorií, ustanovení novější.

§23a a §24 odst. 11 byly vloženy do ZDP novelou č. 438/2003 Sb., zatímco §24 odst. 7 byl vložen do ZDP novelou č. 323/1993 Sb. a od té doby byl mnohokrát novelizován, ale ne však v souvislosti se stanovením nabývací ceny nepeněžitého vkladu.

Z tohoto pohledu by §23a odst. 2 ZDP měl přednost před ustanovením §24 odst. 7 ZDP.

Dílčí závěr

Na základě každého z výše uvedených argumentů lze shrnout, že ustanovení § 24 odst. 7 ani § 24 odst. 11 ZDP neupravují nabývací cenu podílu v přijímající společnosti. Je proto možné učinit závěr, že tato nabývací cena je upravena v § 23a odst. 2 ZDP.

Daňové a účetní pojetí v případě prodeje podílu

Při případném prodeji podílu bude v účetnictví nákladem z pohledu vkládající společnosti (tj. držitele prodávaného podílu) účetní hodnota vkladu ve výši zaúčtované na účtu skupiny 06 a výnosem kupní cena. Rozdíl bude tvořit účetní zisk nebo ztrátu z titulu prodeje majetkových cenných papírů / podílů s rozhodujícím vlivem.

Rozdíl mezi nabývací cenou podílu podle §23a odst. 2 ZDP a hodnotou zachycenou v účetnictví bude představovat položku snižující resp. zvyšující základ daně a bude tedy uveden na řádku 162, resp. 62 daňového přiznání.

Nabývací cena podílu podle §23a odst. 2 ZDP pro účely stanovení základu daně při prodeji podílu se nemění, dojde-li k přeměně společnosti a případnému přecenění podílů v účetnictví převádějí společnosti a následnému prodeji podílu po provedení přeměny.

Daňové a účetní dopady dalších návazných transakcí s podílem

Podíl na přijímající společnosti respektive převádějí společnosti může být dále předmětem dalšího vkladu, přeměny (včetně odštěpení), případně prodeje. Dle typu transakce bude postupováno podle §24 odst. 7 nebo §23a až §23c ZDP. Během těchto dalších návazných transakcí však nedojde ke změně daňové nabývací hodnoty, tj. daňová nabývací hodnota bude ve všech případech stanovena podle ceny zjištěné znalcem jmenovaným soudem při vkladu podniku.

Stanovisko Ministerstva financí

Konstatujeme, že z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) příspěvek v zásadě popisuje problematiku v souladu s platnou právní úpravou. Dovolujeme si doplnit několik skutečností, které mohou být při posuzování daňového režimu převodu podniku nebo jeho samostatné části důležité.

1. Převodem samostatné části podniku se rozumí část podniku, která představuje samostatný organizační a funkční celek. Pokud předmět vkladu tento znak nespĺňuje, jedná se o individuální vklad a ustanovení § 23a odst. 2 ZDP nelze použít.
2. Při následném zcizení podílu v přijímající společnosti je předmětem daně z příjmů u převádějí společnosti, která prodává, resp. vkládá atd., podíl v přijímající společnosti, rozdíl mezi cenou podílu stanovenou podle § 23a odst. 2 ZDP a cenou stanovenou pro účely zcizení. Reálná hodnota podílu v přijímající společnosti, resp. cena zjištěná znalcem bude shodná pro obě transakce (tj. převod samostatné části podniku a následný prodej) pouze v případě, že v přijímající společnosti dochází ke zcizení tohoto podílu bezprostředně po převodu (vkladu) samostatné části podniku.
3. Pokud dojde ke zcizení podílu bezprostředně po převodu samostatné části podniku podle § 23a ZDP, správce daně by měl důkladně zkoumat, zda nedošlo ke zkrácení daňové povinnosti jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP, zejména zda pro převod samostatné části podniku existovaly ekonomické důvody a jaký byl skutečný obsah právních úkonů směřujících ke vkladu podniku a k bezprostředně následujícímu prodeji podílu v převádějí společnosti, resp. jiné formě zcizení, ve smyslu § 2 odst. 7

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP).

4. Shledá-li správce daně, že nejsou důvody pro použití § 2 odst. 7 ZSDP a § 23 odst. 10 ZDP, při následném zcizení podílu v příjímající společnosti je nabývací cenou tohoto podílu cena stanovená pro účely předcházejícího převodu samostatné části podniku podle § 23a odst. 2 ZDP.
5. Shledá-li správce daně, že jsou důvody pro použití § 2 odst. 7 ZSDP a § 23 odst. 10 ZDP, pro stanovení nabývací ceny podílu se použije § 24 odst. 7, nikoliv § 23a odst. 2 ZDP.

DPH

Příspěvek 178/23.05.07 – MF předkládá stanovisko

178/23.05.07 - Osvobození služeb zdravotní péče, které jsou poskytovány osobou z jiného členského státu

Předkládá: Olga Holubová, daňová poradkyně, č. osvědčení 367

Podle § 58 zákona o DPH¹ jsou osvobozeny od daně služby zdravotní péče poskytované oprávněnými subjekty pacientům a osobám, jimž je taková péče určena, vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění. Účelem příspěvku je sjednocení výkladu pojmu „*oprávněný subjekt*“, a to zejména pro případy, kdy služby zdravotní péče poskytují osoby, jež nejsou státními nebo nestátními zdravotnickými zařízeními ve smyslu zákona 20/1966 Sb. a ve smyslu 160/1992 Sb. Jedná se především o poskytování laboratorních analýz vzorků krve, příp. lidských tkání specializovanými laboratořemi se sídlem v jiných členských státech pro účely prevence, diagnostiky a léčby chorob, pokud je místo plnění v tuzemsku.

Příklad: český lékař plátce DPH pošle pacientovu krev do laboratoře rakouského zdravotnického zařízení k rozboru. Protože je místo plnění této služby dle § 10 odst. 7 zákona o DPH v ČR, přizná český lékař při přijetí této služby daň (reverse charge), avšak nárok na odpočet nemá. Pokud však bude laboratoř považována za oprávněný subjekt ve smyslu § 58, bude její služba osvobozena.

1. Oprávněné subjekty dle zákona o DPH

Zákon o DPH pojem „*oprávněné subjekty*“ ve svém textu přímo nedefinuje, pouze pod čarou odkazuje na výše uvedené předpisy². To znamená, že dle zákona o DPH jsou oprávněnými subjekty přinejmenším všechna zdravotnická zařízení, státní i nestátní, splňují-li požadavky jednoho z těchto dvou předpisů, a to bez ohledu na jejich právní formu, způsob úhrady jejich péče či jiná hlediska. Lze proto konstatovat, že množina osob, jejichž služby zdravotní péče jsou osvobozeny dle § 58 zákona o DPH, je nejširší, jakou mohl český stát v rámci svých pravomocí daných články 132(1)(b) a 133 Směrnice³ vymežit (viz dále odstavec č. 3).

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

² Zákon č. 20/1966 Sb. 160/1992 Sb

³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila Šestou směrnici Rady ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)

2. Oprávněné subjekty dle komunitárního práva

Směrnice definuje v článku 132(1)(b)⁴ subjekty, které požívají (či mohou požívat) osvobození, jestliže poskytují lékařskou péči⁵, jako „veřejnoprávní subjekty“ nebo „nemocnice, léčebná nebo diagnostická centra a jiná řádně uznaná zařízení podobné povahy, pokud poskytují lékařskou péči za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů“. Uvedené vymezení platí pouze pro lékařskou péči **ústavní**, lékařská péče dle čl. 132(1)(c)⁶ poskytovaná lékaři a zdravotníky **v ambulancích** je dle Směrnice osvobozena vždy, a to bez ohledu na právní formu, v rámci které je ambulance provozována.⁷

3. Oprávněné subjekty dle čl. 132(1)(b) Směrnice

Už ze samotného textu Směrnice vyplývá, že lékařská péče, je-li poskytována veřejnoprávními subjekty, je osvobozena vždy. Jinými slovy – veřejnoprávní subjekt bude při poskytování lékařské péče vždy požívat osvobození, které uděluje čl. 132(1)(b). Od tohoto pravidla se členské státy nemohou odchýlit. Pokud jde o ostatní subjekty poskytující lékařskou péči, ESD⁸ rozhodoval o kritériích pro jejich vymezení a také o rozsahu pravomocí, které mají pro tyto účely členské státy k dispozici. Požadavkem Směrnice je zachování stejných či podobných podmínek, za kterých činnost provádějí veřejnoprávní subjekty. Posouzení této skutečnosti může být založeno na míře veřejného zájmu na činnosti zkoumaného subjektu, míře úhrad ze zdravotního či sociálního pojištění, podobném právním uznání. Okruh dalších podmínek je omezen článkem 133 Směrnice. Členské státy proto nemohou klást další podmínky nad rámec těchto ustanovení⁹. Jejich diskreční pravomoc je, jak vyplývá z judikatury, v uvedeném ohledu značně zúžena¹⁰. Důvodem je splnění základních požadavků společného systému DPH,

⁴ resp. čl. 13A(1)(b) Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)

⁵ Předpokládám, že pojem *lékařská péče* používaný v překladu anglického znění Šesté směrnice a Recastu je jen jiným výrazem pro pojem *zdravotní péče* používaný v zákoně o DPH. Obsah obou pojmů je věcně shodný.

⁶ resp. čl. 13A(1)(c) Šesté směrnice

⁷ 30. *Princip fiskální neutrality zabraňuje, mezi jiným, aby se s ekonomickými pracovníky provozujícími stejné aktivity jednalo odlišně vzhledem k výběru DPH. To znamená, že tento princip by byl ignorován, kdyby možnost využití osvobození, které je uděleno ustanovením o lékařské péči v článku 13A(1)(c), byla závislá na právní formě, pomocí níž osoba povinná provozuje svojí činnost.*

31. *Odpověď na první otázku musí tedy být, že osvobození udělené článkem 13 A(1)(c) není závislé na právní formě osob povinných poskytujících lékařskou nebo zdravotnickou péči, o níž hovoří toto ustanovení.* Case C-141/00 Kugler [2002] ECR I-6833

⁸ Evropský soudní dvůr

⁹ 64. *Pokud se týká pojmu „jinak řádně uznané instituce podobného charakteru“, článek 13A(1)(b) Šesté direktivy neupřesňuje podmínky a procesy k tomuto uznání. V principu je tedy na vnitrostátním právu každého členského státu stanovit zákony podle toho, jaké právní uznání smí být uděleno institucím, které o něj žádají.*

65. *Schválení národních zákonů v této oblasti je stanoveno ve článku 13A(2)(a) Šesté direktivy, který uvádí, že členské státy smí udělit orgánům jiným než spravovaným veřejným právem daňové osvobození stanovené v (1)(b)...podléhající v každém individuálním případě jedné nebo více...podmínkám zde zmíněných.*

66. *Protože článek 13A(2)(a) nicméně nepožaduje, aby členské státy učinily taková opatření, skutečnost, že členský stát neuplatňuje takové právo volby, neovlivňuje možnost, že instituce může být právně uznána za účelem udělení zmiňovaného osvobození.*

67. *Navíc žádné ustanovení Šesté direktivy nepožaduje, aby bylo právní uznání uděleno v souladu s formálním procesem, nebo aby bylo poskytnuto výslovně v národních daňových ustanoveních.* Case C-45/01 Dornier [2003] ECR I-12911

¹⁰ 79. *Ačkoliv Článek 13A(1) Šesté direktivy říká, že členské státy mohou používat daňová osvobození předepsaná tímto ustanovením za podmínek, které mohou stanovit za účelem zajištění správné a přímé aplikaci takových osvobození a za účelem zamezení jakémukoliv vyhnutí se odpovědnosti, zrušení účinnosti nebo zneužití, členský stát se proti plátcům daně, který je schopen ukázat, že jeho daňová pozice skutečně spadá do jedné z kategorií daňových osvobození stanovených v Šesté*

jimiž jsou jednotný základ daně, jednota v oblasti výjimek (hlavně osvobození) a též i zachování hospodářské soutěže v maximální možné míře.

4. Závěr

Jak už jsem výše uvedla, neklade zákon o DPH kromě profesní způsobilosti žádné další podmínky pro kvalifikaci zdravotnického zařízení mezi subjekty oprávněné k osvobození dle § 58, což v praxi znamená, že osvobození uplatňují všechna tuzemská zdravotnická zařízení. Lze proto předpokládat, že cílem zákonodárce nebyla žádná zvláštní restrikce počtu oprávněných subjektů na základě jiných kritérií, než je profesní způsobilost. Ostatní členské státy navíc nemají možnost odchýlit se od výše uvedených ustanovení Směrnice v tom smyslu, že množinu těchto oprávněných subjektů ještě dále rozšíří. Není proto v zásadě možné, aby „uznáním“ oprávněných subjektů z jiných členských států pro účely osvobození od daně byla narušena koncepce § 58 (tj. aby osvobození mohly uplatnit i subjekty, které by jinak, pokud by byly usazeny v tuzemsku, zákonné podmínky nesplnily). Též je třeba připomenout, že cílem osvobození lékařské péče je snížení její ceny¹¹ a tento cíl by byl narušen, jestliže by služba poskytnutá osobou z jiného členského státu byla pomocí institutu *reverse charge* svým příjemcem zdaněna bez nároku na odpočet, a to tím spíše, že ani poskytovatel služby nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých souvisejících plnění ve svém státě dle čl. 169(a) Směrnice nemá.

Z uvedených důvodů navrhuji pro účely § 58 odst. 1 přijmout takový výklad pojmu „oprávněný subjekt“, dle kterého lze mezi oprávněné subjekty zahrnout poskytovatele služeb zdravotní péče, kteří jsou veřejnoprávními subjekty či subjekty ve svém (členském) státě řádně uznanými pro účely osvobození dle čl. 132 (1)(b) a (c) Směrnice. Důkazní břemeno leží na příjemci služby.

Navrhovaný postup není v rozporu s § 58 zákona o DPH, neboť poznámka pod čarou není sama o sobě normotvorná a lze ji chápat nanejvýš jako vyjádření úmyslu zákonodárce usnadňující orientaci plátce. Postup je také plně v souladu se Směrnicí a přístupem ESD¹² a

direktivě, nesmí spoléhat na opomenutí schválit zákonná ustanovení, která jsou zamýšlena k aplikaci tohoto daňového osvobození (Kugler odst. 52).

80. Pokud jde o obsah článku 13A(1)(b) a (c) Šesté direktivy soud dochází k závěru, že na rozdíl od tvrzení německé vlády tato ustanovení označují dostatečně přesným a bezpodmínečným způsobem aktivity, na které se vztahuje daňové osvobození (viz analogicky pokud jde o článek 13A(1)(g) Šesté direktivy, Kügler, citovaný výše, odstavec 53).

81. Skutečnost, že tato ustanovení propůjčují členským státům diskreční právo určit, které instituce ač nejsou spravovány veřejným právem, mohou mít prospěch z daňového osvobození stanovené ve Článku 13A(1)(b), a dále určit, kterým středně zdravotnickým profesím může být uděleno daňové osvobození stanovená v písmenu (c) stejného ustanovení, nezamezuje jednotlivcům, kteří podle objektivních kritérií poskytují léčbu ve veřejném zájmu předpokládanou k těmto osvobozením, ve spoléhání se přímo na ustanovení Šesté direktivy proti národním ustanovením, která nejednají v souladu s direktivou. Case C-45/01 Dornier [2003] ECR I-12911

¹¹ 40. Zatímco z této judikatury plyne, že ustanovení lékařské péče musí mít léčebný cíl, neplyne z ní nutně, že léčebný účel služby musí být omezený v úzkém rozsahu (viz Komise v Francie, odstavec 23). Odstavec 40 rozhodnutí v případě Kügler ukazuje, že lékařské služby vykonané pro preventivní účely mohou mít prospěch z daňového osvobození v Článku 13A(1)(c). Dokonce v případech, kde je jasné, že osoby, které jsou předmětem vyšetření nebo jiných lékařských zásahů preventivního charakteru, netrpí žádnou nemocí nebo zdravotní poruchou, zahrnutí těchto služeb ve znění ustanovení lékařské péče je v souladu s cílem snížení ceny lékařské péče, což je společné oběma osvobozením v Článku 13A(1)(b) a (c) tohoto odstavce (viz Komise v Francie, odstavec 23, a Kügler, odstavec 29). Case C-212/01 Margarete Unterpertinger [2003] ECR I-13859

¹² poznámka pod čarou č. 9, odst. 67 případu Dornier: právnímu uznání oprávněného subjektu nemusí předcházet žádný formální proces a nemusí být výslovně zakotveno v daňovém zákoně členského státu.

navíc odpovídá i snaze orgánů ES usnadnit a zjednodušit „přeshraniční poskytování lékařské péče“¹³.

Navrhuji zveřejnění uvedeného výkladu.

Stanovisko Ministerstva financí

Nesouhlas.

ESD ve svých rozhodnutích opakovaně uvedl, že veškeré výjimky ze systému DPH, týkající se zejména osvobození vybraných plnění od daně, je nutno vykládat restriktivně, nikoli tak, aby se rozsah výjimek výkladem zvyšoval. Na základě čl. 132 směrnice o DPH má členský stát určit rozsah osob, které při poskytování zdravotní péče mají aplikovat osvobození od daně. I když tato skutečnost není v textu směrnice výslovně vyjádřena, článek 132 je obecně interpretován jako ustanovení, které umožňuje lokálně členským státům aplikovat určitá osvobození od daně na základě podmínek tam uvedených. Tento výklad vychází např. z textu odst. 1 písm. b tohoto článku, ve kterém je uvedeno, že osvobození od daně má být aplikováno „dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy“. Z žádného ustanovení směrnice přitom nevyplývá, že by členský stát měl do této skupiny zahrnovat i osoby z jiných členských států, a taková úprava by byla rovněž obtížně představitelná z praktického hlediska.

Česká republika přistoupila k vymezení osob, které mohou osvobození aplikovat, označením oprávněný subjekt a odkazem na poznámku pod čarou. I když na základě judikatury nelze poznámku pod čarou považovat za normotvornou, s ohledem na nutnost interpretovat výjimky restriktivně a zřejmý záměr navrhovatele zákona omezit rozsah subjektů na zdravotnická zařízení poskytující zdravotní péči podle českých právních předpisů, nelze za oprávněné osoby považovat poskytovatele služeb z jiných členských států.

Pozn.: Záměr předkladatele je zřejmý z textu důvodové zprávy k zákonu o DPH, kde je uvedeno, že „...podle odstavce 1 jsou od daně osvobozeny služby zdravotnické péče, které jsou prováděny oprávněnými subjekty, tj. zařízení soustavy zdravotnických zařízení podle zákona o péči o zdraví lidu...“ I přes novely ustanovení § 58, které byly od té doby provedeny, nedošlo v této oblasti v právní úpravě k jakékoli změně.

Příspěvek 183/27.06.07 – MF předkládá stanovisko

183/27.06.07 - Nárok na odpočet u zdanitelných plnění u kterých nevzniká povinnost odvést daň v tuzemsku

Předkládá: Ing. Jan Rambousek, daňový poradce, č. osvědčení 693

1. Úvod problému

V praxi se začínají objevovat případy, kdy správce daně zpochybňuje nárok na odpočet u plátců, kteří jsou organizační složkou subjektu z jiného členského státu.

2. Analýza problému z hlediska platné legislativy

2.1. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, dále jen „ZDPH“

¹³ viz Sdělení komise: Konzultace týkající se akce Společenství v oblasti zdravotnických služeb, SEC(2006)1195/4

§ 72 odst. 2 písm. c

plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,

§ 4 odst. 1 písm. s)

plátcem osoba povinná k dani, která byla registrovaná k dani v tuzemsku podle § 95,

2.2. Směrnice Rady 2006/112/ES ve znění směrnice Rady 2006/138/ES, dále jen „Recast“

Článek 169

Kromě odpočtu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejích plnění:

a) plnění spočívajících v činnostech uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, která byla uskutečněna mimo členský stát, v němž je daná daň splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tomto členském státě;

b) plnění osvobozených od daně podle článků 138, 142 a 144, článků 146 až 149, článků 151, 152, 153 a 156, čl. 157 odst. 1 písm. b), článků 158 až 161 a článku 164;

c) plnění osvobozených od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. a) až f), je-li příjemce usazen mimo Společenství nebo jsou-li tato plnění přímo vázána na zboží určené k vývozu ze Společenství.

3. Věcná a ekonomická analýza problému

V praxi se stále setkáváme s případy, kdy správce daně pod vlivem § 7 odst. 2 písm. j) zák.č. 588/1992 Sb., rozlišuje mezi zřizovatelem a organizační složkou a nechápe je jako jeden subjekt. Pokud potom správce daně zaregistruje organizační složku jako plátce, tvrdí, že zaregistroval organizační složku a nikoli zřizovatele.

V reálném světě to má dopady v případech, kdy organizační složka přijme v tuzemsku zdanitelné plnění a uplatní z něho nárok na odpočet. Výsledné zdanitelné plnění, pro které bylo toto přijaté plnění poskytnuto však poskytne již vlastní zřizovatel pod jiným DIČ. V praxi se setkáváme s případy, kdy správce daně odmítá uznat nárok na odpočet s odůvodněním, že český plátce neposkytl zdanitelné plnění.

Až do přistoupení České republiky k Evropské unii, bylo poskytnutí služby organizační složce chápáno jako plnění. Z toho zřejmě pramení zažitá praxe finančních úřadů rozdělovat jeden subjekt s jednou právní subjektivitou na dva různé subjekty a považovat vnitropodnikové dodávky za zdanitelné plnění, pokud je podnik ve více členských státech.

S tím je spojen i nárok na odpočet, kdy správce daně zpochybňuje nárok na odpočet v tuzemsku subjektu, který provedl zdanitelné plnění v jiném členském státě pod jiným než českým DIČ.

Dále správce daně požaduje, aby na daňovém dokladu byla uvedena adresa české organizační složky a její české DIČ, bez ohledu na to, že toto ZDPH v § 28 nepožaduje.

4. Navrhovaná řešení

Pro odstranění těchto nejasností která se objevují navrhuje, aby Ministerstvo financí ČR potvrdilo, že:

Pokud se jedná o zahraniční subjekt, který má v tuzemsku organizační složku či je v tuzemsku pouze zaregistrován, nebo naopak o český subjekt, který má v zahraničí organizační složku, nejedná se o v případě vnitropodnikových dodávek o poskytnutí plnění.

V případě, že plátce přijme zdanitelné plnění, není pro uplatnění odpočtu rozhodující, zda zdanitelné plnění poskytne pod českým DIČ, či pod DIČ jiného členského státu, pokud ho má přiděleno.

Pro uplatnění nároku plátcem na odpočet není nutno, aby na dokladu byla česká adresa a DIČ přidělené v tuzemsku. Sídlo, uvedené na daňovém dokladu tedy může být i zahraniční a rovněž DIČ nemusí být tuzemské.

5. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 4. *Navrhovaná řešení, zveřejnit na webových stránkách Ministerstva financí ČR.*

Stanovisko Ministerstva financí

Problematika uplatňování nároku na odpočet DPH u osoby registrované v jiném členském státě s organizační složkou v ČR byla předmětem jednání KV KDP dne 20.10.2004 (příspěvek R. Maškové). Na jednání MF vyjádřilo souhlas se závěrem, že tato osoba, která podniká v tuzemsku prostřednictvím své organizační složky registrované k DPH, má při splnění obecných podmínek ustanovení § 72 a 73 zákona o DPH nárok na odpočet daně i u zdanitelných plnění, která nejsou přiřaditelná k činnosti této organizační složky. Nárok na odpočet daně může uplatnit v daňovém přiznání podávaném organizační složkou.

Co se týče náležitostí daňového dokladu, platí i pro tyto případy ustanovení § 73 odst. 12 zákona o DPH, tzn. případné chybějící údaje je možno prokazovat dokazováním podle zákona o správě daní a poplatků. Správce daně přitom postupuje podle základních zásad daňového řízení, tzn. postupuje v součinnosti s daňovým subjektem a volí takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Příspěvek 184/27.06.07 – příspěvek odložen na zářijové jednání Koordinačního výboru

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

Předkládají: Mgr. Ing. Radek Halíček, advokát
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, č. osvědčení 3276

Úvod – popis problému

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

Finanční činnosti jsou z pohledu DPH specifické tím, že při jejich poskytování klientům není v určitých případech samostatně stanovena úplata za službu, ale celková odměna finanční instituce poskytující tato plnění je dána úrokovou marží resp. marží mezi prodejní a kupní cenou daného aktiva nebo instrumentu. Jedná se typicky o následující činnosti:

- Obchodování s devizami a směnářská činnost
- Obchodování s cennými papíry
- Obchodování s finančními deriváty (opcemi, forwardy a swapy)
- Poskytování úvěrů a peněžních půjček.

V praxi vyvstává otázka, jakým způsobem by tyto „maržové“ obchody měly být zohledněny ve jmenovateli koeficientu pro výpočet poměru pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu u přijatých plnění, která jsou použita k uskutečnění plnění, u nichž má plátce nárok na odpočet, tak k uskutečnění plnění, u kterých plátce nárok na odpočet nemá.

Skutečnost, že problematika maržových obchodů není v současné době legislativně jednoznačně upravena, přináší na straně plátců nejistotu, zda jimi uplatňované postupy jsou v souladu s českými a evropskými DPH pravidly. Pokyn D-212 je podle názoru předkladatelů v současné době nepoužitelný, jelikož upravoval problematiku finančních činností na základě dnes již neplatného zákona, jakož i principů odlišných od principů evropské legislativy DPH.

Základním cílem tohoto příspěvku je proto především zvýšit právní jistotu plátců DPH v oblasti výpočtu koeficientu u některých finančních činností.

1. Analýza problému z pohledu platné legislativy

2.1 Zákon o DPH - platné znění

Současné znění zákona o DPH, pokud jde o výpočet jmenovatele koeficientu, neposkytuje jednoznačné vodítko. V souladu s ustanovením § 76 odst. 2 zákona o DPH do jmenovatele vedle údajů v čitateli vstupuje „součet veškerých plátcem uskutečněných plnění bez nároku na odpočet daně uvedených v § 75 odst. 1, případně upravený podle odstavce 3“.

Z textu ustanovení není zřejmé, jakým způsobem ve jmenovateli koeficientu plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet zohlednit. Podle striktního gramatického výkladu by do koeficientu měl být uváděn počet osvobozených plnění bez ohledu na jejich hodnotu.

Předkladatelé se domnívají, že takovýto výklad by byl v rozporu s obecnými principy DPH i s legislativou a rozhodovací praxí orgánů Evropského společenství, na základě kterých se jako logické jeví zahrnovat do koeficientu součet úplat za poskytnutá plnění, tj. sumu základů daně za poskytnutá plnění.

Zákon o DPH definuje základ daně v ustanovení § 36 s tím, že se výslovně nezabývá definicí základu daně u finančních činností. Základem daně by tak mělo být vše, co jako úplatu

obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné plnění od osoby, pro kterou je plnění uskutečněno nebo od třetí osoby.

2.2 Šestá směrnice

Podle čl. 174 Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (recast Šesté směrnice) je odčitatelný podíl DPH na vstupu dán zlomkem, jehož jmenovatel obsahuje „celkovou výši ročního obratu, bez DPH, vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a k plněním, u nichž daň není odpočitatelná“.

V souladu s Šestou směrnicí by tedy do jmenovatele koeficientu pro výpočet odčitatelné části DPH na vstupu měl být zahrnut obrat vztahující se k plněním osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet.

Pojem „obrat“ není v Šesté směrnicí v souvislosti s krácením nároku na odpočet DPH na vstupu definován¹⁴.

Vzhledem k tomu, že pojmy komunitárního práva obecně mají svůj vlastní význam nezávislý na obsahu, jaký těm kterým pojmům přisuzuje legislativa jednotlivých členských států, nelze podle názoru předkladatelů bez dalšího pro výpočet koeficientu použít definici obratu uvedenou v § 6 odst. 2 zákona o DPH¹⁵.

Obdobně jako v případě českého zákona o DPH se tak v rámci EU legislativy nabízí vyjít při stanovení hodnoty jmenovatele ze sumy základů daně¹⁶ za poskytnuté finanční činnosti. Základ daně je v tomto ustanovení definován zjednodušeně jako vše, co tvoří protiplnění, které má banka obdržet za poskytnutí služby.

2.3 Relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora

Evropský soudní dvůr dosud neposkytl výslovnou definici pojmu „obrat“ nebo „základ daně“ v souvislosti s finančními činnostmi.

Nicméně otázkou stanovení základu daně resp. obratu u plnění, u nichž není samostatně stanovena úplata (tj. u maržových obchodů) a otázkami souvisejícími s touto problematikou, se zabývala zejména rozhodnutí Evropského soudního dvora *First National Bank of Chicago* (C-172/96), *Glawe* (C-38/93) a *Fischer* (C-283/95).

V prvním, pro naše účely rozhodujícím případě, rozhodoval Evropský soudní dvůr otázku, zda transakce (spotové i forwardové) spočívající v obchodování s devizami prováděné bankou, při nichž nebyla protistraně účtována žádná provize ani poplatek (zisk banky byl tvořen spreadem mezi prodejním a nákupním kursem cizí měny), představují dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu, a pokud ano, co představuje úplatu za tuto transakci. Druhý jmenovaný rozsudek se zabýval otázkou výše úplaty v případě provozování hracích automatů, kdy z částek vhozených do automatu hráči byly vypláceny výhry.

Z těchto rozhodnutí vyplývají následující principy:

- a) základem daně při poskytování služeb ve smyslu čl. 11A(1)(a) Šesté směrnice je částka, kterou osoba poskytující služby za poskytované služby skutečně obdržela, tj. kterou si skutečně může ponechat pro sebe

¹⁴ Definice pojmu „obrat“ obsažená v čl. 288 recastu Šesté směrnice je použitelná pouze pro ustanovení týkající se osvobození od uplatňování DPH pro malé podniky.

¹⁵ Aby bylo možno uplatnit eurokonformní výklad příslušných ustanovení Šesté směrnice, je v první řadě nutno zkoumat a zohlednit to, jaký obsah dává jednotlivým pojmům a jaký výklad jednotlivých ustanovení komunitárního práva poskytuje judikatura Evropského soudního dvora.

¹⁶ Článek 11 (A)(1)(b) Šesté směrnice resp. článek 73 recastu Šesté směrnice

- b) úplata za službu nemůže být v určitých případech shodná s hrubou částkou, kterou osoba poskytující službu inkasovala v rámci transakce od protistrany; kalkulace úplaty za služby tak nesmí v určitých případech vycházet z obratu realizovaného touto službou, ale z dosaženého výsledku, který zůstal osobě poskytující služby k dispozici
- c) zahrnutí celkové výše obratu realizovaného v rámci služby do základu daně by v daných případech vedlo k disproporcii mezi základem daně a příjmem, který si banka může ponechat pro sebe, čímž by došlo k narušení principů systému DPH¹⁷
- d) v případě transakcí, kde je bankou nabízena služba spočívající v nákupu a prodeji určitého aktiva (např. devizové hodnoty) s tím, že jsou stanoveny odlišné sazby/kursy pro nákup a prodej, je snaha banky získat úplatu za tyto služby zohledněna při stanovení těchto sazeb/kursů¹⁸
- e) obnos měny, který je převáděn protistranou bance v rámci devizové operace, nelze považovat za úplatu za směnu peněz z jedné měny na druhou
- f) v případě, že banka neúčtuje za devizové transakce žádnou provizi nebo poplatek, je úplata banky za jí poskytovanou službu obchodování s devizami představována rozdílem (spreadem) mezi prodejní a nákupní cenou deviz, tj. hospodářským výsledkem z těchto transakcí
- g) dosažený výsledek je nutno sledovat nikoliv odděleně u individuálních transakcí, ale souhrnně za určité období za všechny srovnatelné transakce
- h) Evropský soudní dvůr používá pojem „základ daně“ i v případě plnění osvobozených bez nároku na odpočet

2. Věcná a ekonomická analýza problému

Specifika obchodů s cennými papíry, finančními deriváty a měnami

Transakce s finančními instrumenty (měnami, cennými papíry a finančními deriváty) nelze ztotožňovat s pořízením a dodáním zboží, neboť finanční instrumenty zbožím ve smyslu příslušných ustanovení DPH legislativy obecně (až na výjimky, např. cenné papíry v listinné podobě dodané výrobcem emitentovi) nejsou. Tyto transakce je tak nutno nepochybně považovat za poskytování služeb.

V případě obchodů s devizovými hodnotami výše uvedené závěry potvrdil Evropský soudní dvůr ve svém rozhodnutí ve věci *First National Bank of Chicago*.

Pokud jde o transakce s cennými papíry a deriváty, jedná se ve své podstatě o transakce identického charakteru jako devizové obchody (odlišný je pouze předmět obchodu, nikoliv samotná podstata transakce).

Jedná se také o transakce mezi dvěma stranami, na základě kterých jsou prodávána resp. kupována určitá podkladová aktiva s tím, že je dopředu známa cena aktiv a okamžik realizace transakce. Banky jsou v rámci těchto obchodů ochotny a schopny nakoupit či prodat dané cenné papíry či jsou ochotny a schopny uzavřít daný derivátový obchod s tím, že jejich výsledná pozice se odvíjí o budoucího vývoje ceny daných podkladových aktiv. Jinými slovy je jejich výsledná pozice závislá na rozdílu mezi „nákupní“ a „prodejní“ cenou podkladového aktiva. Služba bank spočívá zejména v samotné připravenosti uzavřít takový obchod.

Obdobně jako v případě obchodování s devizovými hodnotami je možno za „příjem“ banky považovat pouze čistý výsledek daných operací.

¹⁷ Např. bod 82 stanoviska AG k C-172/96 nebo bod 45 stanoviska AG k C-283/95

¹⁸ Bod 32 rozsudku C-172/96

Mají-li být zachovány principy definované Evropským soudním dvorem v rámci výše uvedeného rozsudku, musí se k těmto obchodům z pohledu stanovení základu daně přistupovat shodně jako u transakcí měnových, tj. základ daně by měl být stanoven na úrovni hospodářského výsledku z těchto transakcí za určité období.

Specifika úvěrových obchodů

Ve srovnání s běžnými typy služeb vykazují úvěrové transakce řadu specifických rysů. Při poskytování úvěrů totiž banky ve své podstatě zpravidla nejednají na vlastní účet (nepůjčují své vlastní zdroje), ale vystupují z ekonomického hlediska jako zprostředkovatelé mezi vkladateli a dlužníky, resp. prodávajícími a kupujícími finančních produktů. Tato skutečnost je patrná při porovnání objemu cizích a vlastních zdrojů finančních institucí: vlastní kapitál bank zpravidla představuje jen kolem 8% celkových aktiv.

Úvěrové transakce jsou komplexní v tom smyslu, že se skládají z mnoha různých složek. Transakce přijetí depozita od jednoho klienta a poskytnutí úvěru z takto získaných prostředků jinému klientovi v sobě obsahuje několik složek, což lze dokumentovat na následujícím příkladu:

Osoba A (vkladatel) do Banky uloží depozitum ve výši 100 s úrokovou sazbou 2%. Osoba B (dlužník) přijme od Banky úvěr 100 s úrokovou sazbou 5%. Z právního hlediska neexistuje vazba mezi osobou A a osobou B; vkladatel a příjemce úvěru se mezi sebou neznají a nemají mezi sebou žádný právní vztah. Z hlediska ekonomického nicméně tato vazba existuje. Celá transakce v sobě zahrnuje následující složky (dílní služby):

- a) služba poskytnutá Bankou osobě B spočívající ve zprostředkování transferu volných prostředků od osoby A k osobě B
- b) činnost Banky spočívající převzetí rizika, že osoba B nebude schopna splácet přijatý úvěr
- c) služba poskytnutá osobou A osobě B spočívající v odložení spotřeby a poskytnutí volných prostředků prostřednictvím Banky osobě B
- d) služba poskytnutá Bankou osobě A spočívající v přijetí a úschově volných peněžních prostředků patřících osobě A

Úrok placený osobou B Bance představuje z ekonomického hlediska úplatu za činnosti Banky podle a) až c). Platí tedy

$$a + b + c = 5$$

Úrok placený Bankou osobě A představuje rozdíl mezi hodnotou služby poskytnuté osobou A spočívající v odložení spotřeby a poskytnutí volných peněžních prostředků jiné osobě (c) a mezi hodnotou služby poskytnuté Bankou osobě A představující úschovu depozita (d). Platí tedy

$$c - d = 2$$

Protože odměny za jednotlivé služby jsou vzájemně propleteny, není možno stanovit výši úplaty za každou samostatnou službu zvlášť. Je však možné jednoduchou matematickou operací dojít k výsledku, že součet hodnot jednotlivých služeb poskytnutých Bankou osobám A i B, tedy služeb ad a), ad b) a ad d), je roven 3.

Navzdory tomu, že základ daně není stanoven pro každou jednotlivou transakci, odpovídá toto řešení principům evropského systému DPH a jeho výše uvedeným interpretacím Evropského soudního dvora. Závěr, že hodnotu finančních služeb poskytnutých Bankou, pokud jde o činnost poskytování úvěrů a půjček, vyjadřuje rozdíl mezi přijatými a vyplacenými úroky, je plně v souladu s již několikrát Evropským soudním dvorem

vysloveným principem, že základem daně je částka, kterou osoba poskytující služby za poskytované služby skutečně obdržela a kterou si skutečně může ponechat pro sebe.

Názor Evropské komise

Evropská komise v minulosti připravila návrh novely Šesté směrnice¹⁹ doplňující čl. 19(1) Šesté směrnice o následující text: „*Částka zahrnovaná do jmenovatele se sníží o pořizovací cenu převáděných měn a cenných papírů osvobozených podle čl. 13B(d)(4) a (5); ...pokud osoba povinná k dani není schopna stanovit kupní cenu v jednotlivých případech, může do čitatele zahrnout pořizovací cenu měn a cenných papírů nakoupených v průběhu daného období, za předpokladu, že tyto měny nebo cenné papíry jsou totožné s těmi, které byly prodány*“. Přestože návrh novely byl následně Evropskou komisí stažen (z důvodů nesouvisejících s citovaným doplněním čl. 19(1)²⁰), jasně ilustruje názor Evropské komise, podle něhož by z transakcí s devizovými hodnotami a cennými papíry měl být v koeficientu zohledněn pouze výsledek, tj. marže banky (obchodníka).

Daňově-správní praxe uplatňovaná ve vybraných členských státech EU

Na základě pokynu č. IV A 5 – S 7306 – 5/05 „Neues Konzept für die Vorsteueraufteilung bei Kreditinstituten“ ze dne 12. dubna 2005 je v Německu finančním institucím umožněno uplatňovat metodu marže u úvěrových transakcí, u obchodů s cennými papíry a u tzv. finančních inovací (tj. zejména u derivátových obchodů). Znamená to, že pro účely výpočtu odčitatelné části DPH na vstupu u smíšených plnění lze za základ daně při poskytnutí vyjmenovaných finančních činností v případech, kdy není protistraně zvlášť účtována provize, považovat marži.

Metoda marže je dále uplatňována v Dánsku v případě úvěrových transakcí, obchodů s devizami a s cennými papíry, a to na základě pokynu dánské daňové správy „Retningslinier for beregning af pengeinstitutters delvise fradragprocent ester momslovens § 38, stk. 1“ z 24. listopadu 2004.

Ve Francii je metoda marže uplatňována v případě devizových transakcí, a to v souladu s rozhodovací praxí francouzského Nejvyššího soudu (rozsudek č. 143039 *Caisse régionale de crédit agricole mutuel de Savoie* ze dne 26. února 1993) a také v případě obchodování s cennými papíry. Na základě správního pokynu z 9. srpna 2004 je finančním institucím navíc umožněno uplatňovat jako jednu z metod metodu marže (tj. zohlednění při výpočtu jmenovatele koeficientu pouze čistého pozitivního výsledku ze všech kontraktů) v případě úrokových a měnových swapů.

Metoda marže je vedle výše uvedených členských států v praxi uplatňována též ve Švédsku a Rakousku.

V řadě ostatních členských států nejsou stanovena jasná pravidla, jakým způsobem by měl obrat vztahující se k maržovým obchodům pro účely výpočtu krácení nároku na odpočet DPH stanoven.

3. Navrhované řešení

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout následující sjednocující závěry.

¹⁹ OJ 1984 C 347, str. 5

²⁰ Viz rozhodnutí ESD č. C-172/96, *First National Bank of Chicago*, body 39 a 40

Pro názornost je popsána metodika stanovení základu daně samostatně pro každý jednotlivý typ maržových finančních činností s tím, že celkový základ daně u těchto transakcí je stanoven na úrovni rozdílu příslušných výnosů a nákladů za dané zdaňovací období.

Tento přístup umožňuje výrazně zvýšit spravovatelnost a kontrolovatelnost správného stanovení daně ze strany správců daně, a rovněž snížit administrativní náročnost výpočtu koeficientu pro plátce daně.

4.1 Obchodování s devizovými hodnotami a směnářská činnost

V případě obchodování s devizovými hodnotami a provádění směnářské činnosti osvobozených od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. i) resp. § 54 odst. 1 písm. t) zákona o DPH resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. e) recastu Šesté směrnice, které jsou prováděny plátcem na vlastní účet a při nichž není plátcem protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou měn) za zdaňovací období.

V případě devizových nebo směnářských transakcí, při jejichž uskutečnění je plátcem protistraně za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

4.2 Obchodování s cennými papíry

V případě obchodování s cennými papíry, které představuje činnost osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o DPH resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. f) recastu Šesté směrnice, pokud s cennými papíry plátce obchoduje na vlastní účet a není při tom protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou cenných papírů) za zdaňovací období.

V případě převodu cenných papírů, při jejichž uskutečnění je protistraně plátcem za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

4.3 Obchodování s finančními deriváty

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

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

4.4 Poskytování úvěrů a peněžních půjček

V případě poskytování úvěrů a peněžních půjček, což představuje činnost osvobozenou od DPH podle § 54 odst. 1 písm. c) zákona o DPH resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. b) recastu

Šesté směrnice, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi úrokovými výnosy a úrokovými náklady) za zdaňovací období.

4. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 4. *Navrhovaná řešení*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Obsah příspěvku byl projednán s předkladateli na MF dne 13.6.2007, předkladatelé příspěvek dopracují. Navrhuje se odložení na další jednání.

Příspěvek 185/27.06.07 – MF předkládá stanovisko

185/27.06.07 - Uplatnění DPH při skladování zboží v České republice zahraničním subjektem

Předkládají: Mgr. Ing. Václav Pátek, daňový poradce, č. osvědčení 2279
Ing. Petra Šafková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3091

Úvod

Zahraniční podnikatelé (osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba), zejména obchodníci či výrobci, v rámci svých obchodních modelů skladují své zboží po určitou dobu v České republice, přičemž následně toto zboží prodají jiným subjektům mimo Českou republiku a zboží je přepraveno do jiného členského státu EU nebo do třetí země, aniž by tito podnikatelé uskutečnili jakékoliv jiné plnění s místem plnění v České republice. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit, jak správně posoudit povinnost registrace těchto zahraničních podnikatelů a jejich nárok na DPH na vstupu z plnění oprávněně pořízených s daní v České republice.

Popis situace

Prodej zboží do jiného členského státu EU

Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU, která nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu („prodávající“) nebo zahraniční osoba povinná k dani, přesune část svého obchodního majetku do České republiky, aby jej zde v prostorách k tomu účelu najatých skladovala do doby, než toto nijak nezměněné zboží prodá jiné společnosti, jež je registrována k DPH v jiném členském státě EU nebo zahraniční osobě. Někdy může dojít na území České republiky k určitým drobným pracím na skladovaném zboží jako je přebalení apod. Zboží je následně odesláno či přepraveno z tuzemska do jiného členského státu EU (a to buď do státu, ze kterého bylo do ČR původně dopraveno nebo do jiné země) nebo do třetí země prodávajícím, příjemcem zboží nebo zmocněnou třetí osobou.

Na skladování uzavře prodávající smlouvu o skladování s třetí osobou, která uplatní na skladovací služby či pronájem skladu českou DPH. V případě, že vlastník zboží přijímá práce na movité věci a tato věc je následně odeslána mimo území ČR, je poskytovaná služba považována za službu s místem plnění na území toho členského státu, který vydal daňové identifikační číslo, které příjemce poskytl pro poskytnutí služby. V případě vývozu zboží jde o službu osvobozenou od daně.

Prodávající nemá v ČR zaměstnance a zajišťuje veškeré své ekonomické činnosti ve státě svého sídla.

Analýza

Pro výše popsanou situaci je nezbytné posoudit, jak správně uplatnit ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“) a Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty²¹ (dále jen „Směrnice“).

Otázka registrace k DPH

Dle § 94 (11) ZDPH se plátcem DPH stává osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku nebo zahraniční osoba povinná k dani, jež uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku a je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň, a to dnem uskutečnění tohoto plnění.

Mezi plnění, která jsou předmětem daně, patří dle § 2 (1) c) ZDPH i pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti. ZDPH dále v § 16 (5) stanoví, že za pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu se považuje také přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku (tzv. „deemed“ nebo-li „domnělé“ pořízení zboží) . Dle § 108 (1) e) jsou povinny přiznat a zaplatit daň plátcí, kteří uskutečňují pořízení zboží z jiného členského státu.

Směrnice ve svém článku 21 upravuje domnělé pořízení zboží z jiného členského státu obdobně, avšak používá pojem „osoba povinná k dani“, nikoliv „plátce“. Osoba povinná k dani dle Směrnice odpovídá definici osoby povinné k dani v ZDPH. Je tedy nasnadě, že Směrnice považuje za pořízení zboží nikoliv pouze pořízení uskutečněné plátcem, ale takové, které uskuteční jakákoliv osoba, jež vykonává ekonomickou činnost (čl. 9. 1. Směrnice).

ZDPH tedy prostřednictvím ustanovení § 16 (5) zužuje okruh osob registrovaných k dani v jiném členském státě EU nebo zahraničních osob povinných k dani, jež uskutečňují domnělé pořízení zboží v ČR, na osoby, které se již z titulu svých jiných plnění staly plátcí DPH. Následně ustanovení § 16 (6) vymezuje případy, které nejsou považovány za pořízení zboží ve vazbě na ustanovení § 13 (7) ZDPH. Pokud by se zboží uskladněné v ČR, na kterém byly provedeny určité práce (např. přebalení), vracelo do státu, ze kterého bylo do ČR odesláno, nejednalo by se o pořízení zboží.

Další otázkou pak je, zda je možné, aby v souladu se ZDPH bylo následné dodání zboží do jiného členského státu EU osvobozeno od DPH, neboť ZDPH v ustanovení § 64 výslovně stanoví, že musí jít o dodání zboží do jiného členského státu plátcem, a zda dodání zboží do

²¹ Publikováno v Úředním věstníku L 347 ze dne 11.12.2006

jiného členského státu zakládá povinnost registrace k DPH. Místem plnění je při tomto následném dodání zboží, pokud je odesláno nebo přepraveno, místo zahájení přepravy, tedy ČR a v případě, že není transakci možné osvobodit, je prodávající povinen přiznat a zaplatit daň. Tento prodej by tedy měl teoreticky zakládat povinnost registrace zahraničního subjektu k DPH dle § 94 (11). Tím, že by se daný subjekt stal plátcem DPH ke dni uskutečnění prodeje, by však bylo zároveň v tentýž moment umožněno osvobození od DPH dle § 64 ZDPH a registrace by se z hlediska daňových příjmů pro státní rozpočet stala neopodstatněnou.

Ustanovení § 66 upravující osvobození při vývozu zboží s pojmem plátce pracuje až v odstavcích 3, 5, 6 a 7, avšak nepodmiňuje jím vznik nároku na osvobození vývozu od DPH. Registrace z titulu vývozu tedy není ani teoreticky možná.

Směrnice nepoužívá ve svých člancích pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu (čl. 138) ani pro osvobození při vývozu (čl. 146) pojem plátce ani osoba povinná k dani.

Z výše uvedeného podle českého zákona vyplývá, že se osoba registrovaná k dani se sídlem v jiném členském státě, jež nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu nebo zahraniční osoba nemusí ani nemůže registrovat k DPH v ČR pouze v důsledku uskutečnění domnělého pořízení zboží z jiného členského státu. Domníváme se dále, že podle současného znění českého ZDPH pak registrace v důsledku následného dodání tohoto zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu nedává ekonomický smysl. Registrace v důsledku vývozu zboží do třetí země pak není podle zákona umožněna.

Nárok na vrácení daně

ZDPH v ustanovení § 82 stanoví, že nárok na vrácení daně zaplacené v ceně nakoupeného zboží nebo poskytnuté služby v tuzemsku nebo při dovozu zboží může uplatnit osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu a neuskutečňuje v tuzemsku v období, za které žádá o vrácení daně, plnění s výjimkou plnění vyjmenovaných v odstavci 1 tohoto paragrafu.

Mezi vyjmenované výjimky spadá vývoz zboží, avšak nikoliv dodání zboží do jiného členského státu. V této souvislosti je tedy nezbytné zabývat se otázkou, zda je možné považovat plnění dle § 16 (5) ZDPH za plnění uskutečněné žadatelem. Domníváme se, že i domnělé plnění má být považováno za plnění uskutečněné žadatelem; pak ovšem nebude osobě registrované k dani v jiném členském státě, jež nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu a uskutečňuje pořízení zboží dle § 16 (5) ZDPH, umožněno uplatnit nárok na vrácení daně ani v případě, že toto zboží následně vyváží do třetí země, neboť nesplní podmínky daně § 82 (1) ZDPH.

Obdobně je tomu u uplatnění nároku na vrácení daně podle § 83.

Nárok na vrácení daně osobám registrovaným v jiném členském státě nebo zahraničním osobám je na úrovni EU upraveno prostřednictvím Osmé²² a Třinácté²³ směrnice, jež jsou do

²² Osmá směrnice Rady ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (79/1072/EHS) publikace v Úředním věstníku L 331/11k 27.12.1979, oficiální české znění 09/sv. 1 str. 79

českého právního předpisu transponovány právě ustanoveními §§ 82 a 83 ZDPH. Osmá směrnice přiznává nárok na vrácení daně na osobám registrovaným v jiném členském státě ve smyslu článku 9.1 Směrnice, jež neuskutečňují plnění (nedodávají zboží a neposkytují služby na území daného členského státu s výjimkou vyjmenovaných plnění). V tomto směru není rozpor mezi ZDPH a Osmou směrnicí.

Blokace nároku na odpočet daně a na vrácení daně z pohledu principů evropské úpravy DPH

Nemožnost registrace a vrácení daně subjektům registrovaným k dani v jiném členském státě EU v popsané situaci je v rozporu se základními principy evropské úpravy daně z přidané hodnoty – principem neutrality a principem přiměřenosti.

Smyslem systému nároku na odpočet daně upraveného v legislativě Evropského společenství je zcela zbavit plátce daně (ve smyslu plátce registrovaného v EU), jenž není konečným spotřebitelem daného plnění, „zátěže“ zaplacené nebo splatné daně při jeho ekonomických činnostech tak, aby veškeré činnosti byly bez ohledu na jejich účel či výsledek podrobeny dani zcela neutrálním způsobem, pokud jsou samy o sobě předmětem daně (viz rozsudky Evropského soudního dvora C-268/83, D.A. Rompelman a C-497/01, Zita Modes Sarl, Reemtsma C-35/05).

S tímto základním principem rovněž úzce souvisí princip efektivity a proporcionality.

Princip efektivity vyžaduje, aby členské státy neučinily pravidla pro uplatnění práv zaručených legislativou Společenství prakticky neuskutečnitelnými nebo nadměrně složitými (rozsudek Evropského soudního dvora C-228/96, Aprile Srl.).

Princip proporcionality pak vyžaduje, aby členské státy při sledování cílů národní legislativy volily takové prostředky, které co nejméně zasahují do cílů a principů legislativy Společenství (např. společný rozsudek Evropského soudního dvora C-286/94, Garage Molenheide BVBA, C-340/95, Peter Schepens, C-401/95, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV a C-47/96, Sanders BVBA). Prostředky, které členské státy zvolí za účelem správného vyměření a výběru daně a omezení daňových podvodů nesmí jít dále, než je nezbytně nutné pro dosažení daného cíle a nesmí být použity takovým způsobem, který by systematicky znemožňoval uplatnění práva nároku na odpočet daně, které je základním principem společného systému zdanění zakotveným v legislativě Společenství (např. společný rozsudek Evropského soudního dvora C-110/98 až C-147/98, Gabalfrisa S.L. a ostatní).

Shrnutí

Osoba registrovaná dani v jiném členském státě, jež nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu nebo zahraniční osoba povinná k dani, která přemístí do ČR své zboží a následně toto zboží dodává do jiného členského státu nebo vyváží do třetí země, nemá možnost uplatnit nárok na odpočet DPH jako plátce DPH, neboť jí není umožněno registrovat se k DPH v ČR.

²³ Třináctá směrnice Rady ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (86/560/EHS) publikace v Úředním věstníku L 326/40 k 21.11.1986, oficiální české znění 09/sv. 1 str. 129

Při striktním výkladu současného znění ZDPH by ji ani nebyl přiznán nárok na vrácení daně zaplacené v ceně nakoupeného zboží nebo poskytnutých služeb nebo při dovozu zboží podle § 82 a § 83 ZDPH.

S ohledem na výše uvedené se jeví, že současné znění zákona je v rozporu s principem daňové neutrality a je nutné zvážit možnosti případného přímého účinku směrnice EU nebo eurokonformního výkladu příslušných ustanovení českého zákona o DPH.

Návrh

V souladu se základními principy daně z přidané hodnoty je nutné přiznat osobám registrovaným k dani v jiném členském státě EU a zahraničním osobám ze států, s nimiž má ČR uzavřenu dohodu o vzájemnosti vrácení daně, nárok na odpočet či vrácení této daně.

Předkladatelé spatřují možné řešení:

1. v umožnění registrace k DPH v ČR subjektům z EU i ze třetích zemí z titulu domnělého pořízení zboží nebo
2. v umožnění uplatnění nároku na vrácení DPH tak, že uskutečnění domnělého pořízení zboží dle § 16 (5) ZDPH a uskutečnění osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu v období, za něž se žádá vrácení daně, nebude bránit vrácení DPH zaplacené v ceně zboží nebo služeb či při dovozu dle §§ 82 a 83.

Ze srovnání předpokládané administrativní náročnosti spravování daně pro obě možná řešení vyplývá, že méně administrativně náročné se pro správce daně jeví umožnit vrácení daně žadatelům, kteří uskutečňují transakce popsané v tomto příspěvku přesto, že zcela nesplní požadavky stanovené § 82 (1) resp. 83 (1) ZDPH. Pro zahraniční osoby, resp. pro osoby registrované v jiném členském státě by se mohlo jevit výhodnější umožnit registraci plátce k DPH v České republice, což umožní rychlejší vrácení daně zaplacené na vstupu.

3. Pokud v některých podobných případech již došlo k registraci, přestože podle výše zmíněného rozboru k této dojít nemělo, nebude takováto registrace zpochybňována.

Navrhujeme, aby Ministerstvo financí ČR vyslovalo souhlas s jednou z navržených variant a instruovalo příslušné správce daně ve smyslu zvoleného postupu. Současně lze navrhnout novelu zákona o DPH, jež by uvedla český zákon do souladu s cíli směrnic EU.

Stanovisko Ministerstva financí

- 1) Souhlas s tím, že subjekty z EU i ze třetích zemích se mohou registrovat k DPH v tuzemsku.
- 2) Případné registrace již provedené vzhledem k stanovisku v bodě 1 nebudou zpochybněny. Pokud některý subjekt nebyl registrován, bude mít nárok na vrácení daně podle § 82 a 83.

Část nové příspěvky

Daň z příjmů

186/29.08.07 - Daňový režim emisního ážia při vystoupení společníka

Předkládají: Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

Cílem tohoto příspěvku je odstranit pochybnosti ohledně daňového režimu emisního ážia, zejména v případě, kdy společník společnosti s ručením omezeným či komanditista komanditní společnosti, který emisní ážio splatil, ze společnosti následně vystoupí. Tento příspěvek si neklade za cíl řešení situace při výplatě ostatních kapitálových fondů, kterému se věnuje příspěvek Ing. Jiřího Hlaváče: „Daňové a účetní aspekty výplaty ostatních kapitálových fondů“ projednávaný pod č. 162/25.01.07, ani případných obdobných situací.

1. Právní vymezení

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObchZ“) dává zakladatelům společnosti s ručením omezeným (dále jen „s.r.o.“) či komanditní společnosti (dále jen „k.s.“), stejně jako v případě společnosti akciové, možnost vytvořit při založení společnosti dostatečnou výši vlastního kapitálu nejenom vklady do základního kapitálu, popř. vytvořením rezervního fondu při založení společnosti, ale též úhradou tzv. emisního ážia. Emisním ážiem se u s.r.o. a k.s. rozumí kladný rozdíl mezi hodnotou plnění ve prospěch společnosti z titulu vkladu, jehož protihodnotou je obchodní podíl na společnosti, a částkou, kterou se toto plnění započítává na vklad společníka do základního kapitálu, není-li tento rozdíl dle příslušných dokumentů společnosti společníkovi vyplacen (v případě nepeněžitých vkladů), započten na vytvoření rezervního fondu či jiného kapitálového fondu vytvořeného společností (ostatní kapitálové fondy).

Přestože se ObchZ v případě s.r.o. a k.s. – na rozdíl od akciové společnosti – o emisním ážiu explicitně zmiňuje pouze v souvislosti s nepeněžitým vkladem do společnosti (viz § 109 odst. 3 ObchZ, resp. § 93 odst. 4 ve spojení s § 109 odst. 3 ObchZ v případě komanditistů), v praxi se u těchto společností emisní ážio často objevuje i v případech vkladů peněžitých. S ohledem na značnou dispozitivnost ObchZ však tuto skutečnost nelze hodnotit jako v rozporu se zákonem, z čehož (tj. ze souladu úhrady emisního ážia s úpravou ObchZ i v případě peněžitých vkladů do s.r.o. či k.s.) pro účely tohoto příspěvku vycházíme.

Emisní ážio může být vytvářeno nejenom při založení společnosti, ale též při zvyšování jejího základního kapitálu, včetně zvýšení základního kapitálu přistoupením nového společníka.

Zároveň je zřejmé, že emisní ážio může být vytvořeno pouze některými či dokonce jen jedním společníkem. Úhrada emisního ážia nemá a priori vliv na výši obchodního podílu. I v případě úhrady emisního ážia pouze jedním z více společníků platí, že, nestanoví-li společenská smlouva jinak, výše jejich obchodních podílů se stanoví v poměru jejich vkladu do základního kapitálu společnosti (§ 114 odst. 1 ObchZ).

V případě vystoupení společníka ze společnosti nemá tento nárok na vrácení ani vkladu do základního kapitálu ani emisního ážia, ale ve smyslu § 150 ObchZ obdrží pouze tzv. vypořádací podíl. Ten se dle § 61 odst. 2 ObchZ stanoví jako podíl na vlastním kapitálu, popř.

čistém obchodním majetku společnosti (stanoví-li tak společenská smlouva), ke dni vystoupení společníka ze společnosti. Procentuelní výše tohoto podílu je shodná s výší obchodního podílu společníka. Ve zjednodušeném případě tedy společník, který splatil emisní ážio, obdrží při vystoupení ze společnosti v rámci vypořádacího podílu pouze část tohoto emisního ážia odpovídající výši jeho obchodního podílu.

V daňové rovině je emisní ážio dle § 24 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) součástí nabývací ceny podílu. Společník, který emisní ážio splatil a posléze ze společnosti vystoupil, tedy může výdaj odpovídající emisnímu ážiu daňově uplatnit proti příjmu přijatému ve formě vypořádacího podílu, nejvýše však do výše tohoto příjmu, neboť příjem z vypořádacího podílu podléhá zvláštní sazbě daně a nemůže zde vzniknout daňově relevantní ztráta.

„Nevyplacená část“ emisního ážia, která je součástí části vlastního kapitálu společnosti, připadající na ostatní společníky zůstává i nadále ve společnosti. V praxi není zcela zřejmé, jaký bude mít tato část emisního ážia daňový režim, resp. zda bude mít vliv na daňovou povinnost ostatních společníků a kdy se tento vliv projeví.

2. Rozbor

Z hlediska možných daňových dopadů splacení emisního ážia jedním společníkem (popř. pouze částí společníků) na daňovou povinnost společníků ostatních je třeba „život emisního ážia“ rozdělit na několik více méně samostatných etap – splacení emisního ážia, vystoupení společníka, který emisní ážio splatil, a vystoupení ostatních společníků ze společnosti.

2.1. Splacení emisního ážia

Jak již bylo zmíněno, v okamžiku splacení bude dle § 24 odst. 7 ZDP o hodnotu emisního ážia zvýšena nabývací cena obchodního podílu společníka, který emisní ážio poskytl. Na straně ostatních společníků (kteří emisní ážio sami nehradili) nemůže při zohlednění textu zákona a současné judikatury vzniknout okamžikem úhrady žádný příjem podléhající dani z příjmů. Jak totiž konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č.j. 2 Afs 42/2005-136 ze dne 12.01.2006, které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 5/2006 pod č. 843, „*je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.*“

Obdobně lze dojít k závěru, že splacením emisního ážia nevzniká společníkům, kteří emisní ážio nehradí, ani jiný majetkový prospěch, který by podléhal dani darovací. Jiný majetkový prospěch, který je předmětem této daně, totiž může ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů vzniknout – pouze na základě právního úkonu. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu pak musí existovat přímé spojení mezi tímto právním úkonem a bezúplatným nabytím jiného majetkového prospěchu (viz rozhodnutí tohoto soudu č.j. 1 Afs 106/2004-57 ze dne 28.04.2005, které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 3/2006 pod č. 796 – „... *má-li jít o zdanitelný jiný majetkový prospěch ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) daňového zákona, musí být přímo předmětem plnění z právního úkonu. ... K založení daňové povinnosti tak nepostačuje, pokud v souvislosti s právním úkonem (nikoliv však*

bezprostředně na jeho základě) případně vznikne jedné ze smluvní stran majetková výhoda...“).

Opačný výklad, tj. výklad, že společníkovi, který emisní ážio nehradil, v okamžiku jeho úhrady zdanitelný příjem či jiný majetkový prospěch vzniká, nenachází oporu ani ve znění platných právních předpisů ani v ekonomické podstatě tohoto úkonu. Výhoda tohoto společníka z důvodu vyššího kapitálového vybavení společnosti je totiž v tomto okamžiku (a konečně i po celou dobu jeho účasti ve společnosti) toliko fiktivní. Jediná reálná forma, v níž se může projevit, je podíl na vyšších ziscích společnosti, kterých může díky svému lepšímu kapitálovému vybavení generovat. Podíl na zisku však podléhá samostatnému zdanění, a to v plné výši.

2.2. Vystoupení společníka, který splatil emisní ážio

V okamžiku vystoupení společníka, který emisní ážio splatil, bude zákonným způsobem stanovena výše jeho vypořádacího podílu, která ve své podstatě odpovídá účetní hodnotě podílu tohoto společníka na společnosti. Vypořádací podíl podléhá po snížení o nabývací cenu podílu dani z příjmů (zvláštní sazba daně). Pokud nabývací cena podílu vypořádací podíl převyšuje, k rozdílu se nepřihlíží a tuto částku již vystoupivší společník nemůže nikdy daňově uplatnit.

Skutečnost, že výše obchodního podílu vystoupivšího společníka ne vždy zcela odpovídá podílu hodnoty jím do společnosti vneseného majetku na celkové hodnotě majetku vneseného do společnosti všemi společníky (počítáno ke dni splacení vkladu) by neměla mít žádné daňové důsledky na straně zůstavších společníků. Důvody pro tento závěr jsou stejné jako v případě ad 2.1., neboť

- (i) zůstavším společníkům se v důsledku vystoupení majetek reálně (využitelným způsobem) nezvýšil, tzn. nevznikl předmět daně z příjmů, ani
- (ii) jím nevznikl v důsledku právního úkonu jiný majetkový prospěch, tzn. nevznikl u nich předmět daně darovací.

Též důvody proti možnému opačnému závěru jsou stejné jako v bodě 2.1.

2.3. Vystoupení společníka, který emisní ážio nehradil

Výhoda společníka, který emisní ážio nehradil, jehož obchodní podíl je však dle společenské smlouvy vyšší než podíl hodnoty majetku jím vnesený do společnosti vůči celkové hodnotě majetku vneseného do společnosti všemi společníky, bude zdaněna jako jeho příjem v okamžiku jeho vystoupení ze společnosti. Vzhledem k tomu, že výše vypořádacího podílu odpovídá poměrné části vlastních zdrojů (účetní hodnoty) společnosti stanovené dle výše obchodního podílu vystupujícího společníka, obdrží tento společník při vystoupení též část emisního ážia splaceného jiným společníkem. V daňové rovině však proti tomuto příjmu bude moci uplatnit pouze nabývací cenu podílu, tj. to, co do společnosti skutečně vnesl. Zdanění prospěchu společníka z emisního ážia splaceného jiným společníkem až v okamžiku vystoupení prvního společníka ze společnosti tak odpovídá nejenom výkladu příslušných zákonných ustanovení ze strany Nejvyššího správního soudu (viz výše citovaná rozhodnutí), ale též ekonomickému uspořádání.

Na způsobu zdanění společníka, který emisní ážio nehradil, v okamžiku jeho vystoupení ze společnosti lze také demonstrovat další důvod svědčící o nesprávnosti možných výkladů, podle kterých by ke zdanění výhody ze splacení emisního ážia jiným společníkem mělo dojít k nějakému dřívějšímu okamžiku. Pokud by totiž tato výhoda byla zdaněna již v okamžiku splacení emisního ážia či k okamžiku vystoupení společníka, který emisní ážio splatil, došlo by fakticky ke dvojímu zdanění stejného příjmu či přinejmenším části stejného příjmu – poprvé by byl zdaněn v okamžiku splacení emisního ážia, popř. v okamžiku vystoupení společníka, který emisní ážio splatil, ze společnosti, podruhé v rámci vypořádacího podílu v okamžiku vystoupení společníka, který emisní ážio nehradil, ze společnosti. § 24 odst. 7 ZDP totiž neumožňuje zvýšit nabývací cenu podílu společníka, který emisní ážio nehradil, o částku, která by mu byla před jeho vlastním vystoupením ze společnosti „přidaněna“ jako jeho příjem či jiný majetkový prospěch z titulu splacení emisního ážia jiným společníkem.

2.4. Zánik účasti společníka jiným způsobem

S ohledem na principy zdanění ukončení účasti společníka ve společnosti lze konstatovat, že výše uvedené argumenty (resp. závěry) musí logicky platit stejně v případě, kdy účast jak společníka, který splatil emisní ážio, tak společníků ostatních zanikne jiným způsobem než vystoupením. Daňový režim, resp. systém stanovení základu daně je totiž ve všech případech ukončení účasti ve společnosti v podstatě stejný. Jediným rozdílem je výše, resp. způsob určení výše příjmu, kdy v případě vystoupení (či vyloučení společníka) je vypořádací podíl odvozen od výše vlastních zdrojů (účetní hodnoty) společnosti (pokud společenská smlouva nestanoví jinak), v případě prodeje obchodního podílu je kupní cena podílu cenou smluvní a v případě likvidace společnosti je podíl na likvidačním zůstatku vyjádřením poměrné části společníka na zpeněženém majetku společnosti po úhradě závazků.

Vždy však stejně jako v případě vystoupení společníka ze společnosti platí, že

- (i) uplatněním nabývací ceny podílu proti příjmu z ukončení účasti ve společnosti nelze vykázat daňově účinnou ztrátu,
- (ii) společníkovi, který nehradil emisní ážio, nevzniká k okamžiku ukončení účasti ve společnosti společníkem, který emisní ážio splatil, žádný příjem (ve smyslu využitelného zvýšení majetku) či jiný majetkový prospěch a
- (iii) k realizaci příjmu společníka, který nehradil emisní ážio, z emisního ážia splaceného jiným společníkem tak dochází až v okamžiku ukončení účasti prvního společníka ve společnosti.

3. Závěr

S ohledem na výše uvedené skutečnosti a z důvodu odstranění pochybností navrhuje, aby byl v rámci Koordinačního výboru potvrzen výklad, že splacením emisního ážia pouze jedním či částí společníků nevzniká společníkům ostatním žádný zdanitelný příjem či jiný majetkový prospěch. Příjem z emisního ážia splaceného jiným společníkem vznikne společníkovi, který emisní ážio nehradil, až v okamžiku ukončení účasti tohoto posléze jmenovaného společníka ve společnosti a je předmětem daně z příjmů. To vše platí za předpokladu, že splacení emisního ážia bylo provedeno v souladu s platnými právními předpisy.

4. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek společně se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Ministerstvo financí dosud nezaznamenalo žádné výkladové problémy k dané problematice, které by nebyly v souladu s obsahem příspěvku. Proto bychom velice ocenili informaci o existenci možných nesprávných výkladů (str. 4, druhý řádek posledního odstavce). Pokud tyto nesprávné výklady neznamenala ani Komora daňových poradců, je otázkou jaké pochybnosti mají být příspěvkem odstraněny.

Reakce předkladatelů:

V průběhu projednávání zástupci KDP ČR objasnili výkladové problémy a důvodnost a opodstatněnost předložení předmětného příspěvku na Koordinační výbor.

DPH

187/29.08.07 - Digitalizace dokumentů pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce, č. osvědčení 1840
Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce, č. osvědčení 3581

Cílem tohoto příspěvku je stanovit místo plnění u digitalizace dokumentů na území ČR pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě pro účely DPH.

1. Výchozí situace

Rozmáhajícím se trendem je převod listinných dokumentů do digitální podoby, která umožňuje jejich komfortnější využívání a podstatně usnadňuje archivaci. Převod do digitální podoby lze zajistit též prostřednictvím specializovaného dodavatele. Charakter této činnosti nevyklučuje, aby dodavatel a odběratel byli z odlišných států, ať již členských států EU, nebo z tzv. třetích zemí. Proto je digitalizace dokumentů vykonávána mj. českými dodavateli pro odběratele z jiných členských států EU.

Podstatou činnosti je digitalizace dokumentů, tj. skenování listinných dokumentů. Výstupem je databáze digitalizovaných dokumentů s obrazy v zadané kvalitě. Podle individuální potřeby odběratele lze naskenované obrazy rovnat, odstraňovat prázdné digitalizované dokumenty nebo obrazy neobsahující informační hodnotu apod. Digitalizovaným dokumentům jsou přidělovány indexy, které slouží k jejich vyhledávání ve složkách a adresářích.

Digitalizované dokumenty opatřené indexy, popř. jinak upravené podle rozsahu zakázky (dále jen „data“) jsou uloženy na média požadovaná odběratelem (např. CD, DVD, externí harddisk a mikrofilmy). Podle přání odběratele mohou být zhotoveny i kopie média, které jsou mu dodány, popř. jsou bezpečně uloženy u zpracovatele. Další možností je umístění dat na server, k němuž má odběratel přístup prostřednictvím internetu po zadání uživatelského jména a hesla. Omezené objemy dat lze posílat i prostřednictvím e-mailu.

Součástí poskytovaných služeb je manipulace s dokumenty před, při a po digitalizaci. Dokumenty jsou zpracovatelem připravovány ke skenování, jde mj. o vyjmutí z obalů, rozřídění podle obsahu, zbavení sponek apod. Součástí může být i třídění listinných dokumentů nad rámec rozsahu nezbytného při přípravě na skenování. I v takovém případě je však převažujícím charakterem služeb digitalizace dokumentů, pouhé třídění listinných

dokumentů bez vazby na následnou digitalizaci zpracovatel neprovádí. V řadě případů je součástí dohody to, že listinné dokumenty nemusí být vráceny v původním stavu, pokud jde o svázání, opatření sponkami, vkládání do obalů apod.

Po zpracování jsou listinné dokumenty vráceny zpět. Lze dohodnout též vyhotovení kopií listinných dokumentů před vrácením originálů, přípravu pro archivaci listinných dokumentů nebo jejich skartaci. Další možností je odeslání listinných dokumentů do externího archivu. Ten má vlastní smlouvu o uložení dokumentace s jejich majitelem, nejde tedy o archiv provozovaný zpracovatelem. Ten pouze zajistí označení dokumentů, uložení do speciálních dokumentových boxů a následné označení boxů podle zadané specifikace.

Dokumenty jsou obvykle zpracovávány v prostorách zpracovatele. Lze však dohodnout zpracování v prostorách odběratele.

Součástí plnění zpracovatele může být podle přání odběratele přeprava dokumentů.

Podstatou činnosti je digitalizace dokumentů, tj. převod listinných dokumentů do elektronické podoby za použití skenování, a setřídění elektronických dokumentů podle požadavků příjemce služby. To platí i v případě, že součástí plnění jsou výše zmiňované doplňkové služby.

2. Rozbor

Veškeré výše uvedené činnosti poskytovatele spolu úzce souvisí a nemá ekonomické opodstatnění je členit na jednotlivé úkony. Jejich ekonomickým smyslem je digitalizace dokumentů. Proto i pro účely DPH jde o poskytnutí jediného plnění. Na tento předpoklad nemá vliv skutečnost, že pro účely stanovení úplaty mohou být dílčí úkony oceněny samostatně.

Rozhodující význam má proces digitalizace, dodání nosiče dat není pro určení charakteru plnění stěžejní. Jde tedy o poskytnutí služby, jejíž nedílnou součástí je dodání nosiče dat (tj. zboží).

Klíčové pro určení režimu DPH je vyhodnocení, zda se místo poskytnutí služby bude řídit obecným ustanovením § 9 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“), nebo některým ze speciálních ustanovení § 10 ZDPH.

Podle § 9 odst. 1 ZDPH je místem plnění místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání.

Podle § 10 odst. 6 písm. c) ZDPH je kromě jiných též u služeb zpracování dat a poskytnutí informací poskytnutých českým plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které nemají sídlo, místo podnikání ani provozovnu v tuzemsku, místo plnění ve státě sídla nebo místa podnikání příjemce.

Podle § 10 odst. 4 a 5 ZDPH je práce na movité věci místem plnění místo, kde je tato služba uskutečňována. Pokud je věc po provedení služby odeslána nebo přepravena mimo území státu, ve kterém byla služba uskutečněna, je místem plnění stát, jehož daňové identifikační číslo poskytl příjemce.

Úprava ZDPH vychází z dikce Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“; platné znění viz Směrnice č. 2006/112/ES dne 28. 11. 2006). Směrnice nahrazuje původní Směrnici Rady ES č. 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“) a její případné úpravy.

3. Právo Evropských společenství

- a) Evropský soudní dvůr (dále „ESD“) jako orgán kompetentní k závaznému výkladu práva v oblasti DPH pro členské státy EU vyložil pojem **práce na movité věci** v případě C-167/95 Linthorst v tom smyslu, že pojem práce na movitém majetku obvykle zahrnuje pouze fyzický zásah do movitého majetku, který není svou podstatou ani odborný, ani intelektuální.
- Domníváme se, že ačkoliv v rámci digitalizace může dojít k fyzickému zásahu do listinných dokumentů, např. ve formě přípravy pro archivaci, není tento zásah rozhodujícím znakem služby digitalizace. Naopak v řadě případů může být naopak požadavkem odběratele, aby listinné dokumenty byly vráceny ve stejném uspořádání, v jakém byly pro provedení služby digitalizace dodány. Lze si představit i situaci, že by poskytovatel služeb digitalizace mohl být naopak za zásah do listinných dokumentů postihován.
 - Podle našeho názoru není možné tvrdit, že proces digitalizace je pouhým fyzickým zásahem do movitého majetku a nesplňuje znaky odborného ani intelektuálního zásahu.
 - Z výše uvedeného dovozujeme, že digitalizace dokumentů není prací na movité věci.
- b) Z dostupné judikatury Evropského soudního dvora nám není znám výklad pojmu zpracování dat a poskytnutí informací.
- Evropský soudní dvůr však již opakovaně vyjádřil princip, podle něhož čl. 9 odst. 1 nemá žádným způsobem přednost před čl. 9 odst. 2 Šesté směrnice. Z toho důvodu není možné tvrdit, že čl. 9 odst. 2 Šesté směrnice musí být – jako výjimka z pravidla - vykládán restriktivně (tento princip byl například vyjádřen v případě C-108/00 SPI a potvrzen v případě C-41/04 Levob Verzekeringen).
- Podle judikátu C-145/96 Hoffmann není pro zařazení mezi plnění podle čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky Šesté směrnice, popř. čl. 56 Směrnice (služby poradců, techniků, poradenských organizací, právních zástupců, účetních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací) stěžejní společná charakteristika činností, ale obdobný účel.
- Cílem digitalizace dokumentů je převést firemní data z listinné do elektronické formy a setřídít je podle předem specifikovaných požadavků. Odběratel následně může využívat výhody snadného přístupu ke svým datům v požadované formě a struktuře, a tím zefektivnit práci s daty.
 - Na základě toho se přikláníme k výkladu, že pod pojem zpracování dat a poskytování informací lze zahrnout též službu digitalizace dokumentů.
- c) Cílem Směrnice je v případě služeb vyjmenovaných v čl. 56 Směrnice, mezi něž patří mj. zpracování dat a poskytování informací, určit jako místo plnění stát sídla příjemce služby, ve kterém je tato služba spotřebována, tj. jsou příjemcem čerpány užitky z ní plynoucí. Tímto způsobem lze zabránit narušení hospodářské soutěže v případě, kdy mají poskytovatel a příjemce sídla v jiných členských státech, jejichž sazby se liší.
- Domníváme se, že v souladu s tímto principem je výsledek služby digitalizace dokumentů, tj. data v digitalizované formě, určen k využití ve státě sídla příjemce. Jejich využití na území ČR nelze předpokládat s ohledem na skutečnost, že listinné dokumenty určené k digitalizaci jsou zpravidla interními doklady v jiném než českém jazyce.

Ze závěrů uvedených u bodu b) a c) dovozujeme, že digitalizaci dokumentů lze považovat za službu, u níž se místo plnění při jejím poskytnutí mezi osobami povinnými k dani se sídlem či místem podnikání v odlišných členských státech stanoví jako místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti. Obecné pravidlo, podle něhož je poskytnutí služby zdaňováno v členském státě, v němž má sídlo nebo místo podnikání poskytovatel, se na tento případ neaplikuje.

4. Závěr

Navrhujeme potvrdit závěr, podle něhož lze službu digitalizace zahrnout pod pojem zpracování dat a poskytování informací obsažený v § 10 odst. 6 písm. c) ZDPH. Tato služba poskytnutá na území ČR českým plátcem DPH pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, má místo plnění ve státě příjemce, a to v souladu s návěťím ustanovení § 10 odst. 6 ZDPH (podle sídla, místa podnikání, místa pobytu, místa, kde se obvykle zdržuje, popř. umístění provozovny, je-li služba pro ni poskytnuta).

Stanovisko Ministerstva financí

Z popisu uvedeného v příspěvku není jednoznačný závěr, že v případě tohoto typu služeb se musí vždy jednat o poskytování jednoho plnění, u něhož by bylo možno jednoznačně určit místo plnění podle § 10 odst. 6 písm. c) zákona o DPH. Podle rozsahu a struktury poskytovaných služeb (samotné skenování, služby související s archivací a setříděním a balením fyzických dokumentů, popř. likvidací písemných materiálů, úprava digitalizovaných dokumentů a jejich indexace, zpracování a umístění databází na serveru s přístupem po zadání uživatelského jména a hesla atd.) se může jednat o různá plnění s různým místem plnění. V úvahu přichází jak místo plnění podle § 9, tak 10 odst. 6 písm. c) i písm. i), případně i podle § 10 odst. 4 písm. c). Je tedy třeba konkrétně posoudit konkrétně poskytované služby, a to jednak s ohledem na to, jaké plnění je poskytováno na základě předmětné smlouvy a zda v daném případě je poskytováno jedno celkové plnění, či zda je poskytováno paralelně více samostatných plnění. Jak sám předkladatel uvádí, obsah smluv a jejich náplň se může případ od případu dosti významným způsobem odlišovat, proto není možné paušálně učinit závěr, že plnění nazvané „digitalizace písemností“ má jeden konkrétní daňový režim.

188/29.08.07 - Problematika registrace evropských a zahraničních subjektů k české DPH

Předkládají: Ing. Petra Němcová, daňová poradkyně, číslo osvědčení 3522
Ing. Petr Toman, daňový poradce, číslo osvědčení 3466

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit některé postupy při registraci subjektů se sídlem mimo Českou republiku k DPH podle § 94 odst. 11 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty v platném znění (dále jen „ZDPH“).

Problematika

Při registraci subjektů se sídlem mimo Českou republiku k DPH podle § 94 odst. 11 ZDPH se v současné době objevují požadavky správců daně, které v některých případech značně ztěžují řádnou a včasnou registraci daných subjektů k DPH.

V rámci registračního řízení je mimo jiné požadováno předložení vystavené faktury na již uskutečněné zdanitelné plnění s místem plnění v České republice.

Důsledkem uvedeného požadavku mohou být:

- nemožnost vystavení řádného daňového dokladu (neexistence DIČ k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění),
- nemožnost přijetí řádného daňového dokladu obsahujícího veškeré náležitosti předepsané ZDPH (neexistence DIČ k okamžiku uskutečnění přijatého zdanitelného plnění/povinnosti přiznat daň z daného plnění poskytovatelem),
- obtížné včasné podání přiznání k DPH
- a v některých případech i nemožnost včasné platby daňové povinnosti.

Dále je v rámci registračního řízení vyžadováno předložení prohlášení o plnění s místem plnění v České republice a v případě, že se jedná o přemístění zboží z jiného členského státu a následné dodání českým plátcům DPH, prohlášení, že zboží bude dodáváno více kupujícím (tedy prohlášení, že nelze uplatnit zjednodušení v rámci tzv. konsignačního/call-off skladu podle § 16 odst. 4 ZDPH, resp. § 95 odst. 12 ZDPH).

Právní rámec

Předložení dokladu – časový průběh registračního řízení

V souladu s § 94 odst. 11 ZDPH se osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku („EU plátce“) nebo zahraniční osoba povinná k dani („zahraniční osoba“), která uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku a je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění podle § 108, stává plátcem dnem uskutečnění tohoto plnění.

V souladu s § 95 (11) ZDPH je pak osoba povinná k dani, která se stane plátcem podle § 94 (11) ZDPH, povinna podat přihlášku k registraci Finančnímu úřadu pro Prahu 1 nejpozději k datu uskutečnění plnění.

Ze znění ZDPH vyplývá, že EU plátce a zahraniční osoba se automaticky ze zákona stávají plátcem „až“ k okamžiku uskutečnění předmětného plnění, avšak přihlášku k české DPH registraci jsou povinni podat **nejpozději** k tomuto dni.

V praxi je běžné, že je v zájmu daných subjektů podat přihlášku a vyřídit registrační formalities s dostatečným předstihem před vlastním dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Důvodem je, aby české DPH registrační číslo (DIČ), resp. osvědčení o registraci toto číslo oficiálně potvrzující, bylo včas obdrženo a mohlo dojít k včasnému upravení/nastavení účetního a fakturačního softwaru/systému. V den uskutečnění plnění tak může být daná transakce v příslušném softwaru společnosti deklarována a vystaven řádný daňový doklad s uvedením příslušného DIČ.

V případě, že k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění není plátcí jeho DIČ známo, není možné vystavit řádný daňový doklad ani řádný daňový doklad obdržet, což vede k následné dodatečné administrativní zátěži právě v souvislosti s opravou/doplněním daných dokladů. V případech intra-komunitárních transakcí, kdy daňový subjekt není schopen smluvní protistraně včas prokázat, že je registrován k české DPH, mohla vést k negativním dopadům v podobě nadměrného daňového zatížení (např. uplatnění lokální daně v zemi poskytovatele i přes intra-komunitární charakter plnění podléhající samovyměření daně v České republice).

Požadavku na předložení dokladu na již uskutečněné zdanitelné plnění nelze tedy při současném naplnění požadavku zákona na předložení přihlášky nejpozději ke dni uskutečnění zdanitelného plnění vyhovět.

Navíc pokud by bylo striktně požadováno předložení přihlášky k registraci až po vystavení dokladu a uskutečnění zdanitelného plnění, v některých případech, zejména při uskutečnění plnění na konci zdaňovacího období, by k faktickému rozhodnutí o registraci subjektu docházelo až po termínu pro podání daňového přiznání za příslušné období. Zároveň by tyto subjekty nemohly vyhovět povinnosti zaplatit daň z uskutečněných zdanitelných plnění v České republice k termínu pro podání daňového přiznání a vystavovaly by se riziku vyměření příslušného úroku z prodlení.

Domníváme se, že daný požadavek správců daně je v rozporu s evropskými DPH principy – konkrétně článkem 214 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 (Recast) a principem přiměřenosti.

V souladu s příslušným článkem Recastu přijmou členské státy opatření nezbytná k tomu, aby bylo osobě povinné k dani, která uskutečňuje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při kterých jí vzniká nárok na odpočet daně²⁴, přiděleno osobní identifikační číslo.

Dle principu přiměřenosti obecně újma na základním právu nesmí být nepřiměřená ve vztahu k zamýšlenému cíli, tj. opatření omezující základní lidská práva a svobody nesmějí, jde-li o kolizi základního práva či svobody s veřejným zájmem, svými negativními důsledky přesahovat pozitiva, která představuje veřejný zájem na těchto opatřeních. Daný princip byl implementován v § 2 (2) Zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („ZSDP“), dle kterého: „Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy.

Je evidentní, že požadavek na předložení dokladu na již uskutečněné zdanitelné plnění, je veden snahou finančních úřadů o zamezení formální registrace subjektů, které v České republice neuskutečňují žádná zdanitelná plnění a registraci obcházejí požadavky na vrácení DPH podle jiných ustanovení zákona o DPH. Domníváme se však, že při splnění tohoto požadavku není možno vyhovět ustanovení ZDPH o lhůtě pro podání úplné žádosti o registraci a jeho naplnění je také v praxi značně problematické. Domníváme se také, že omezení registrace subjektů, které nespĺňují zákonné požadavky, lze upravit jinými způsoby.

²⁴ Kromě dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž daň odvádí podle článků 194 až 197 a článku 199 výhradně pořizovatel nebo příjemce

Závěr

Přestože se EU plátce a zahraniční osoby ze zákona stávají plátcí české DPH okamžikem uskutečnění plnění s místem plnění v tuzemsku, ze kterého jsou povinny přiznat a zaplatit daň, přihlášku k české DPH registraci mohou tyto subjekty podat již před tímto dnem, resp. jsou povinny podat přihlášku nejpozději k tomuto dni.

Domníváme se, že požadavek na předložení dokladu o uskutečněném zdanitelném plnění v České republice pro účely registrace je nad rámec platného ZDPH, evropského DPH legislativního rámce a základních legislativních principů.

Zjednodušení v rámci tzv. konsignačního skladu

V souladu s § 95 odst. 11 ZDPH poslední věta není EU plátce, který uskutečňuje přemístění zboží z jiného členského státu a následné dodání jednomu kupujícímu podle § 16 odst. 4 ZDPH, povinen předložit přihlášku k registraci, pokud kupující zaplatí daň z přemístění jako při pořízení zboží z jiného členského státu.

§ 16 odst. 4 ZDPH stanoví, že za pořízení zboží z jiného členského státu plátcem se také považuje přemístění zboží z jiného členského státu do tuzemska EU plátcem, který není plátcem podle §94 odst. 11 ZDPH, za účelem následného dodání zboží v tuzemsku tomuto plátcí. Plátce je povinen na základě daňového dokladu podle § 35 vystaveného EU plátcem daň přiznat a zaplatit podle § 108 ZDPH²⁵.

Ze znění ZDPH vyplývá, že EU plátce, který přemísťuje zboží z EU za účelem jeho následného dodání jednomu kupujícímu není povinen se registrovat k české DPH, **pokud** kupující zaplatí daň z přemístění jako při pořízení zboží z jiného členského státu.

V praxi však poměrně často kupující – plátce české DPH odmítá uplatňovat zjednodušený postup z důvodu, že nemá dostatečnou kontrolu nad pohybem zboží do konsignačního skladu, kdy zboží zůstává v právním vlastnictví prodávajícího.

S ohledem na znění příslušných ustanovení se domníváme, že pro aplikaci zjednodušení v rámci konsignačního (call-off) skladu v praxi bude nutná dohoda prodávajícího (EU plátce) a kupujícího o uplatnění tohoto režimu a souhlas kupujícího, že bude přiznávat a platit daň z těchto plnění. V opačném případě, tj. jestliže k dohodě, že kupující zaplatí daň z přemístění jako při pořízení zboží z jiného členského státu, nedojde, bude EU plátce povinen se v souladu s § 95 odst. 12 ZDPH zaregistrovat k české DPH.

Závěr

Jsme toho názoru, že využití zjednodušení v rámci tzv. konsignačního (call-off) skladu podle § 16 odst. 4, resp. § 95 odst. 12 ZDPH je pouze možností, které daňové subjekty mohou, ale nemusí využít. V případě, že nedojde k dohodě mezi prodávajícím a kupujícím o uplatnění zjednodušujícího postupu, je prodávající povinen se registrovat k české DPH.

²⁵ Dle § 108 ZDPH je plátce, který uskutečňuje pořízení zboží z jiného členského státu povinen přiznat a zaplatit daň správci.

V návaznosti na výše uvedené je požadavek správce daně na předložení prohlášení, že v případě, kdy se jedná o přemístění zboží z jiného členského státu a následné dodání českým plátcům DPH, bude zboží dodáváno více kupujícím, nerelevantní.

Návrh řešení

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedené problematice a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat a seznámit s ním pracovníky příslušného finančního úřadu, který registraci EU/zahranických subjektů zajišťuje.

Stanovisko Ministerstva financí

Stanovisko MF k prvnímu závěru:

Podle § 94 odst. 11 zákona o DPH se osoba registrovaná k dani v jiném členském státě a zahraniční osoba, která uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku a je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň podle § 108 zákona o DPH, stává plátcem dnem uskutečnění tohoto plnění. Tato osoba, která se stane plátcem podle § 94 odst. 11 zákona o DPH, je povinna podat přihlášku k registraci nejpozději k datu uskutečnění předmětného plnění, ale plátcem se stane vždy až ke dni uskutečnění plnění. Mohou tedy předložit přihlášku i dříve, datum, od kdy jsou plátcem daně je však vždy stejné, dané ustanovením § 94 odst. 11 zákona o DPH. Správce daně si může vyžádat důkazy o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění dojde a pro účely registrace bude rovněž potřebovat datum, ke kterému došlo k dané transakci, a ke které se tato osoba stala plátcem daně podle zákona o DPH. Pokud by se taková osoba chtěla stát plátcem DPH dříve, může podat přihlášku k dobrovolné registraci. Za těchto okolností může správce daně provést standardní registrační řízení, včetně zjišťování skutečností, které jsou v dané věci relevantní (např. zda tato osoba uskutečňuje nebo reálně bude uskutečňovat ekonomickou činnost s místem plnění v tuzemsku).

Stanovisko MF ke druhému závěru:

Postup podle § 16 odst. 4 je dobrovolný, osoba registrovaná k dani v jiném členském státě se může rozhodnout k využití tohoto ustanovení. Pokud dochází k dodání zboží pouze jednomu kupujícímu, neznamená to, že musí být vždy § 16 odst. 4 zákona o DPH povinně uplatněn.