Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 20.6.2018

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 20.6.2018

DPH

522/02.05.18 Uplatňování DPH ve vybraných případech služeb (zejména přepravy) přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží ……. 2

Předkládají: Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026
Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191
Ing. Jana Antošová, daňový poradce, č. osv. 3479

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 20.6.2018

DPH

523/20.06.18 Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (cost sharing) ……. 18

Předkládá: Ing. Rostislav Frelich, daňový poradce, č. osv. 4411

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 20.6.2018

Daň z příjmů

524/20.06.18 Nepeněžní plnění pro účely poskytování zaměstnaneckých benefitů ve světle nového zákona o platebním styku……. 24

Předkládají: Mgr. Ing. Petr Frisch, daňový poradce, č. osv. 2780
Ing. Karin Čupková-Kolanová, daňový poradce, č. osv. 4200

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 20.6.2018

Daň z příjmů

525/20.06.18 Nepeněžní plnění poskytované zaměstnanci ve formě pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru……. 30

Předkládají: Mgr. Ing. Petr Frisch, daňový poradce, č. osv. 2780
Ing. Karin Čupková-Kolanová, daňový poradce, č. osv. 4200

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

526/20.06.18 Osvobození bezúplatných příjmů od příbuzného dle ZDP u osvojení resp. od biologického rodiče……

Předkládá: Ing. Jiří Gebarowský, daňový poradce, č. osv. 104

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

527/20.06.18 Daňová uznatelnost „sankce“ udělované finančním arbitrem podle § 17a zákona č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi …….

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, č. osv. 3990
JUDr. Jana Fuksová, daňový poradce č. osv. 5029
Ing. Bc. Jan Hájek, daňový poradce č. osv. 4503

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 20.6.2018

DPH

522/02.05.18 Uplatňování DPH ve vybraných případech služeb (zejména přepravy) přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží

Předkládají: Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026
Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191
Ing. Jana Antošová, daňový poradce, č. osv. 3479

Cílem předkládaného příspěvku je upřesnit přístup k uplatňování DPH při osvobození poskytnutí služeb přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží ve smyslu § 69 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Legislativní východiska

V souvislosti s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 29. června 2017 ve věci C-288/16 L. Č. (dále jen rozhodnutí L. Č.), vydalo 2. ledna 2018 Generální finanční ředitelství Informaci o uplatňování zákona o DPH u služeb přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží (dále jen „Informace GFŘ“).

Směrnice Rady 2006/112/ES o dani z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) upravuje osvobození služeb vztahujících se k dovozu zboží **v článku 144** a dále osvobození služeb přímo vázaných na vývoz zboží a dovoz zboží **v článku 146 odst. 1 písm. e)**. Rámcově je pak osvobození od DPH upraveno **článkem 131 Směrnice**, který uvádí: *„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“*

Služby přímo vázané na vývoz zboží

Účel osvobození dle článku 146 odst. 1. písm. e) Směrnice pak osvětlil SDEU v bodě 19 rozhodnutí L. Č. takto: *„Osvobození od daně uvedené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 doplňuje osvobození stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. a) a stejně jako posledně uvedené osvobození má zaručit zdanění poskytnutí předmětných služeb v místě jejich určení, to znamená v místě, kde budou dotyčné výrobky spotřebovány.“* Aplikace osvobození by tedy měla zajistit, aby DPH nebyla odváděna ve státech, kde je uskutečněno plnění u těchto služeb, ale až v místě jejich skutečné spotřeby – tedy u přepravy v místě ukončení přepravy příslušného zboží.

Konkrétní podmínky pro aplikace osvobození od DPH tak Směrnice v mantinelech jí stanovených ponechává na úpravě jednotlivých členských států. **Informace GFŘ** pak uvádí, že od daně lze osvobodit pouze služby, které jsou objektivně vyvolány z důvodu uskutečnění dovozu nebo vývozu zboží a přispívají k jejich skutečné realizaci **(podmínka vazby)** a zároveň musí být tyto služby poskytnuty přímo **(podmínka způsobu vazby)**, což znamená, že existuje smluvní vztah mezi poskytovatelem služeb (na jedné straně) a **vývozcem, dovozcem, příjemcem zboží nebo odesílatelem**.

Vývozce a odesílatel

Legislativa upravující daň z přidané hodnoty osobu vývozce či odesílatele tak, jak jsou použity v informaci GFŘ (navazující na uvedené rozhodnutí SDEU) nedefinují.

Alternativní výklad 1

Předkladatelé však nechtějí dopředu vyloučit, že dané definice by mohlo být možné posoudit (tj. přiblížit se tak k obsahu pojmů „vývozce“/“odesílatel“) v dostatečné míře již jen na bázi textu rozhodnutí L.Č. následujícím způsobem, tj. v jednotlivých krocích A)-C) jak níže ilustrováno:

A) Lze dovodit, že pojem “odesílatel” adresuje tutéž osobu (tytéž osoby), jako pojem “vývozce”, a to v <u>obecné</u> rovině, tj. jde o shodné množiny. K tomu lze srovnat tyto body rozhodnutí L.Č.:

*23 Ze znění a cíle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 tedy vyplývá, že toto ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že existence přímé vazby implikuje nejen to, že poskytnutí dotyčných služeb svým předmětem přispívá ke skutečné realizaci vývozu nebo dovozu, nýbrž i to, že tyto služby jsou poskytnuty přímo, podle konkrétního případu, **vývozci**, dovozci nebo příjemci zboží uvedeného v tomto ustanovení.*

*27 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené tímto ustanovením se nevztahuje na takové poskytnutí služeb, o jaké se jedná v původním řízení, týkající se přepravy zboží do třetí země, pokud tyto služby nejsou poskytnuty přímo **odesílateli** nebo příjemci tohoto zboží.*

Tento pohled SDEU na článek 146 odst. 1 písm. e) Směrnice znamená, že služba související s vývozem musí být poskytnuta vývozci, aby se aplikoval. Současně nesmí být dané ustanovení aplikováno, pokud tato služba není poskytována odesílateli. Z toho vyplývá, že jedna jediná osoba musí být odesílatelem i vývozcem, oba pojmy jsou soudem používány zástupně.

B) Protože jde o zástupný pojem, SDEU nevycházel při použití pojmu „vývozce“ například z celních předpisů, to by pojem “vývozce” nemohl volně zaměňovat s

pojmem “odesílatel”. SDEU význam daných slov používal v jejich zcela prostém smyslu. V následujících bodech 1. a 2. analyzujeme, kdo takový vývozce/odesílatel **je**, případně naopak **není** (při vědomí objektivně nejasné role společnosti L.Č. v rozhodnutí L.Č. je nutno tuto analýzu provést variantně):

1. Pokud přepravu prováděla společnost L.Č. - soud explicitně uvádí, že společnost Atek jako prostředník **není** vývozcem. To znamená, že *osoba, která se zavázala zboží přepravit mimo EU, ale nepřepravuje a sjedná na provedení přepravy jiného přepravce (dále též “prostředník”)*, **není** z pohledu SDEU v daném případě vývozcem/odesílatelem.

2. Pokud přepravu prováděl Atek (LC jen pomohla s dílčími úkony) – v takovém případě postačí opět si uvědomit prostý význam a zástupnost pojmů odesílatel/vývozce a používat jen jeden pojem. Opět z rozhodnutí L.Č. víme, že **přepravující** Atek nebyl vývozcem. Tedy pouhý **nepřepravující** dopravce vývozcem být také nemůže. Opak by odporoval prostému významu slova vývozce.

C) Lze tak dovodit, že

1. vývozce nikdy není osoba, která se zavázala něčí zboží přepravit mimo EU, ale nepřepravuje, sjedná na to jiného přepravce (není vývozce, tj. ani odesílatel)

2. vývozcem/odesílatelem

   a. je naopak vždy osoba, která zboží dodává tak, že s dodávkou je spojena přeprava mimo EU, přičemž toto zboží předkládá k přepravě do místa mimo EU (předkladatelé doplňují, že přirozeně jde o primárního adepta na to, aby byl nazýván vývozcem a zástupně odesílatelem)

   b. by mohla hypoteticky být i osoba, která něčí zboží sama přepravuje/odváží/vyváží mimo EU (to SDEU explicitně nevyloučil, pokud situace posuzovaná v rozhodnutí L.Č. odpovídala variantě b-1 výše, tj zboží přepravovala společnost L.Č.). Nicméně tomuto hypotetickému závěru odporuje následující:

      i. nazývat takovou osobu vývozcem je celkem přirozené, zástupně o ní hovořit jako o odesílateli je už spíše nesmyslné

      ii. znamenalo by to, že přeprava by byla osvobozena restriktivněji, než jiné dílčí úkony. Při úzkém výkladu osvobození nelze připustit, aby tato osoba mohla osvobozeně nakoupit třeba zabalení zboží, když při nákupu služby přepravy možnost

osvobození padá (taková osoba se dostane do postavení osoby v bodu c-1).

iii. Je otázkou, proč by měla taková osoba nakupovat vstupy osvobozeně, když má výstupy s nárokem na odpočet daně. Chápat ji pro účely čl. 146 odst. 1 písm. e) Směrnice jako vývozce/odesilatele nedává smysl.

Alternativní výklad 1 – dílčí závěr 1

Podmínky osvobození dle čl. 146 odst. 1 písm. e) Směrnice u služeb přímo vázaných na vývoz zboží jsou z titulu způsobu vazby naplněny v případech, kdy je služba poskytnuta vývozci/odesílateli zboží, přičemž vývozce a odesílatel je osobou, která zboží dodává tak, že s dodávkou je spojena přeprava mimo EU, přičemž toto zboží předkládá k přepravě do místa mimo EU.

Dle informace GFR lze osvobození uplatnit i v případech, kdy je služba poskytnuta dovozci či příjemci zboží. Tyto situace však nejsou předmětem tohoto příspěvku.

Alternativní výklad 2

Předkladatelé si však jsou vědomi, že členění výše uvedené je dovozené jen z textu rozhodnutí L.Č. a téměř vůbec neodpovídá typologii smluvních vztahů přepravců. Dále vznikají oprávněné pochybnosti, zda dané členění neodporuje názoru SDEU vyjádřenému v bodu 19 rozhodnutí L.Č.

19 Osvobození od daně uvedené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 doplňuje osvobození stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. a) a stejně jako posledně uvedené osvobození má zaručit zdanění poskytnutí předmětných služeb v místě jejich určení, to znamená v místě, kde budou dotyčné výrobky spotřebovány.

Proto předkladatelé navrhují jako použitelný takový výklad hledaných pojmů, který výše zmiňované pochyby nevyvolává.

Dle nařízení Komise 2015/2446 (dále jen „Nařízení“) se **„vývozcem“** rozumí:

a) osoba usazená na celním území Unie, která má v okamžiku, kdy je přijímáno prohlášení, uzavřenu smlouvu s příjemcem v třetí zemi a je oprávněna určit, že má být zboží dopraveno do místa určení mimo celní území Unie;
b) soukromá osoba přepravující zboží, jež má být vyvezeno, jestliže se toto zboží nachází v jejím osobním zavazadle;
c) v jiných případech osoba usazená na celním území Unie, která je oprávněna určit, že má být zboží dopraveno do místa určení mimo celní území Unie;

Osoba vývozce se pak uvádí v kolonce 2 příslušného celního prohlášení k vývozu zboží do třetí země.

Byť dle dřívějších rozhodnutí SDEU je nutno pojmy použité legislativou DPH vykládat autonomně ve smyslu účelu Směrnice, lze se domnívat, že s ohledem na použití osoby vývozce pouze v rámci výše uvedeného rozhodnutí SDEU se využití definice vývozce v Nařízení jeví jako účelné a v souladu s obecným principem jednoduchosti upraveném článkem 131 Směrnice.

Z titulu podmínky způsobu vazby i v návaznosti na Informaci GFŘ se tak lze domnívat, že podmínka **přímé** vazby bude naplněna v případech, kdy služba bude poskytnuta vývozci dle definice Nařízení – tedy osobě, která by měla být uvedena v kolonce 2 vývozního celního prohlášení.

S pojmem **odesílatel (v angličtině „consignor“)** se pak lze setkat v oblasti smluvních ujednání upravujících přepravu zboží. Vztahy mezi smluvními stranami týkající se přepravy zboží v mezinárodním kontextu upravují mezinárodní úmluvy – například:

- Varšavská úmluva (pro leteckou přepravu)
- Úmluva CMR (pro silniční přepravu)
- Úmluva COTIF – JPP/CIM (pro železniční přepravu)
- Úmluva OSN o námořní přepravě zboží.

Tyto úmluvy upravují mimo jiné i postavení odesílatele pro účely přepravy zboží.

Osoba odesílatele však ani v těchto úmluvách (mimo úmluvy o námořní přepravě) přímo definována není, nicméně jsou v nich vymezeny práva a povinnosti odesílatele. Úmluva o námořní přepravě pak v odstavci 3 článku 1 části 1 odesílatele definuje jako „**kteroukoliv osobu, která uzavřela s dopravcem smlouvu o námořní přepravě zboží nebo jejímž jménem nebo v jejímž zastoupení byla taková smlouva uzavřena, nebo kteroukoliv osobu, která v souvislosti se smlouvou o námořní přepravě dopravci skutečně zboží předala, nebo jejímž jménem nebo v jejímž zastoupení jí bylo zboží takto předáno.**“

Je-li při přepravě zboží vydán nákladní list (jak je upraveno některými úmluvami – například článek 5 kapitoly 3 Úmluvy CMR či článek 7 Varšavské úmluvy), je odesílatel uveden také na tomto nákladním listu. V případě přepravy prováděné v režimu Úmluvy CMR **je nákladní list CMR dokladem o uzavření přepravní smlouvy mezi odesílatelem a přepravcem, a převzetí zásilky**. Vystavení tohoto dokladu není povinné, nicméně přepravy prováděné bez vystaveného nákladního listu CMR jsou zcela ojedinělé a i v těchto případech se postupuje dle Úmluvy CMR.

Z kontextu existujících mezinárodních úmluv a výše zmíněných práv a povinností v nich obsažených tak lze dle našeho názoru dovodit, že odesílatel představuje osobu, která s dopravcem (přímo či v zastoupení) uzavřela smlouvu o přepravě a přepravované zboží (přímo či v zastoupení) dopravci k přepravě předala.

Obdobně upravuje pojem odesílatele v českém prostředí také český občanský zákoník, a to v ustanoveních § 2555 a násl. týkajících se smlouvy o přepravě věci. Smlouvou o přepravě věci se dopravce zavazuje odesílateli, že přepraví věc jako zásilku z místa odeslání do místa určení, a odesílatel se zavazuje zaplatit dopravci přepravné.

Z výše uvedeného je zřejmé, že pojem odesílatele je jak v rámci mezinárodních úmluv, tak i v rámci českých předpisů používán konzistentně a označuje osobu, která uzavírá s dopravcem smlouvu o přepravě zboží či obdobnou smlouvu, a zboží předává k přepravě. Tato osoba je pak uváděna na nákladním listě (byl-li vydán).

Pro úplnost je nutno uvést, že ujednání o přepravě věci je nutno odlišovat zejména od ujednání o provozu dopravního prostředku (v českých právních předpisech upravenou §§ 2582 a násl. občanského zákoníku), kterou se provozce zavazuje přepravit náklad určený objednatelem a k tomu účelu vykonat alespoň jednu předem určenou cestu, anebo vykonat ve smluvené době větší počet cest, jak to objednatel určí, a objednatel se zavazuje zaplatit provozci odměnu.

Z titulu podmínky způsobu vazby i v návaznosti na Informaci GFŘ se tak domníváme, že podmínka **přímé** vazby bude naplněna v případech, kdy služba bude poskytnuta odesílateli zboží do třetí země ve smyslu výše uvedeného vymezení odesílatele dle příslušné smlouvy o přepravě věci (či jiné obdobné smlouvy), neboť odesílatel zboží do třetí země je osobou, která je bezprostředně zapojena do realizace vývozu (zboží odesílá do třetí země) a z hlediska praktického vztahu k vyváženému zboží v obdobném (a v některých případech dokonce užším) postavení jako vývozce (disponuje se zbožím, což nemusí být ve všech případech situace vývozce).

Osvobození služeb vázaných na vývoz poskytnutých odesílateli zboží do třetí země také naplňuje podmínky článku 131 Směrnice k správnému a jednoduchému uplatnění osvobození, neboť osoba odesílatele je zřejmá z uzavřených smluv či přepravních dokumentů.

Tento postup je také v souladu s účelem osvobození, jak jej definoval SDEU v rozhodnutí L. Č., neboť poskytnutí osvobození osobě odesílatele zajišťuje zdanění hodnoty služby přepravy jako plnění souvisejícího s vývozem zboží ve státě její konečné spotřeby/užití – a to ve státě ukončení dovozu.

Tento výklad lze dovodit i ze závěrů jiných rozsudků SDEU, například rozsudku C-33/16 ve věci A Oy. V tomto rozhodnutí týkajícího se osvobození podle článku 148 písm. d) Směrnice (služby nezbytné k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí uvedených v písm. a) tohoto ustanovení a jejich nákladu) se SDEU zabýval otázkou, zda je pro uplatnění osvobození nezbytné, aby tyto služby byly poskytnuty na posledním obchodním stupni těchto služeb. SDEU uvádí, že takové omezení by nebylo možno odůvodnit, pokud by se nejednalo o zvláštní okolnosti vyžadující zavedení mechanismu kontroly a dohledu pro naplnění účelu Směrnice (srovnej bod

32 a násl. a rozsudek C-181/04 ve věci Elmeka). Nevyužití extenzivního výkladu pak SDEU obdobně odůvodnil v L.Č (viz bod 21).

Služby přímo vázané na vývoz zboží tak lze osvobodit i na jiném, než na posledním stupni obchodního řetězce, jestliže jsou poskytovány odesílateli, tj. osobě, která s dopravcem (přímo či v zastoupení) uzavřela smlouvu o přepravě a přepravované zboží (přímo či v zastoupení) dopravci k přepravě předala.

Takový postup pak umožní konzistentní uplatňování pravidel DPH bez neodůvodněné diskriminace případů, kdy stejná služba (například přepravy z České republiky do třetí země) by byla poskytnuta dopravcem osobě vývozce a nebo jiné osobě, která formálně (například z důvodu organizace těchto služeb) do vztahu mezi vývozcem a dopravcem vstoupí a vystupuje v pozici odesílatele zboží – jak definováno výše.

Modelové situace

Níže uvádíme několik praktických příkladů.

Situace 1 – Dvoustranný obchod

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení je vždy český Výrobce. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).

Služba poskytnutá Dopravní společností naplňuje požadavky na osvobození z důvodu přímé vazby na vývoz zboží, neboť je poskytnuta osobě vývozce (Výrobce).

Situace 2 – Dvoustranný obchod se zasilatelem

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení je vždy český Výrobce. Výrobce uzavře zasilatelskou smlouvu s českou Zasilatelskou společností (plátce DPH). Pro zajištění přepravy zboží Zasilatelská společnost vlastním jménem na účet Výrobce uzavře smlouvu o přepravě s Dopravní společností (plátce DPH).

Služba poskytnutá Zasilatelskou společností naplňuje požadavky na osvobození z důvodu přímé vazby na vývoz zboží, neboť je poskytnuta osobě vývozce (Výrobce).

Služba poskytnutá Dopravní společností také naplňuje požadavky na osvobození z důvodu přímé vazby na vývoz zboží, neboť je poskytnuta Zasilatelské společnosti, která je v postavení odesílatele.

Situace 3 – Třístranný obchod s německým zákazníkem

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží německému Zákazníkovi (registrován k DPH pouze v Německu). Německý zákazník následně dodává zboží švýcarskému

Zákazníkovi do Švýcarska. Zboží je přepraveno přímo z ČR do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení bude v daném případě německý Zákazník. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).

V daném případě bude naplněna podmínka způsobu vazby a přeprava poskytnutá Výrobci bude od DPH osvobozena, neboť Výrobce je v postavení odesílatele ve vztahu s Dopravní společností.

Situace 4 – Třístranný obchod se švýcarským zákazníkem

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi (1) (neregistrován k DPH). Švýcarský Zákazník (1) následně dodává zboží dalšímu švýcarskému Zákazníkovi (2) do Švýcarska. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).

Švýcarský Zákazník (1) nemůže být vývozcem, jelikož není usazen v EU. Vývozcem bude český Výrobce, který uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).

I v tomto případě budou naplněny podmínky pro uplatnění osvobození od DPH.

Situace 5 – Doplňkové služby

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení je vždy český Výrobce. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH). Zároveň Výrobce uzavře smlouvu o zastoupení v celním řízení s Celním deklarantem.

Služba poskytnutá Celním deklarantem naplní požadavky na osvobození z důvodu přímé vazby na vývoz zboží, neboť je poskytnuta osobě vývozce (Výrobce).

Situace 6 – Doplňkové služby dopravci

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení vždy český Výrobce. Výrobce uzavře smlouvu o nakládce a přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH). Dopravní společnost uzavře smlouvu o naložení zboží se Společnosti poskytující obslužné služby (plátce DPH).

Služba naložení zboží **nenaplní** požadavky na osvobození, neboť Dopravní společnost není v postavení vývozce ani v postavení odesílatele ve vztahu ke Společnosti poskytující obslužné služby. Služby naložení zboží tak budou podléhat DPH.

Alternativní výklad 2 - dílčí závěr 1

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr, že podmínky osvobození u služeb přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží jsou z titulu způsobu vazby naplněny v případech, kdy je služba poskytnuta vývozci, dovozci, odesílateli či příjemci zboží, přičemž vývozce je definován příslušnými celními předpisy a odesílatel je v postavení odesílatele ve smyslu smlouvy o přepravě věci či obdobné smlouvy, tj. jedná se o osobu, která s dopravcem (přímo či v zastoupení) uzavřela smlouvu o přepravě a přepravované zboží (přímo či v zastoupení) dopravci k přepravě předala.

Stanovisko GFŘ

***Stanovisko k dílčímu závěru 1:* Nesouhlas s navrženým závěrem.** *V původním sporu týkající se rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. června 2017 ve věci C-288/16 L. Č. se jednalo o osvobození služeb poskytnutých s provedením přepravy v režimu tranzitu, tak jak je uvedeno v bodu 5 rozsudku. V souvislosti s režimem tranzitu se pro tento režim podle celních předpisů využívají pojmy jako odesílatel nebo příjemce, neboť se ve svém principu nejedná o vývoz či dovoz, tudíž nelze využít výrazů vývozce či dovozce. V rozhodnutí rozsudku tyto pojmy byly tak použity s ohledem na příslušný tranzitní režim, jelikož by ani jiné oslovení týkající se režimu tranzitu nebylo možné. Rovněž tomuto napovídá označení a vysvětlivky kolonky 2 označené názvem Odesílatel/Vývozce[1], které jsou vysvětleny v Dodatku C1 v Hlavě II. Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 2016/341, kterým se doplňuje nařízení EP a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o přechodná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie, pokud příslušné elektronické systémy dosud nejsou v provozu, a kterým se mění nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446 /TDA/. Tudíž zde nelze akceptovat jakýkoliv jiný výklad osoby odesílatele, nežli takový, že se jedná o vývozce ve smyslu celních předpisů podle čl. 1 bodu 19 nařízení Komise 2015/2446 s ohledem na to, že se v režimu tranzitu využívá pojem odesílatel/příjemce.*

Osvobození od daně podle § 69 odst. 1 ZDPH (resp. podle čl. 146 odst. 1 písm. e) Směrnice) lze uplatnit pouze na služby, které jsou objektivně vyvolány z důvodu uskutečnění dovozu nebo vývozu zboží a přispívají k jejich skutečné realizaci (podmínka vazby) a zároveň musí být tyto služby poskytnuty přímo (podmínka způsobu vazby), což znamená, že existuje smluvní vztah mezi poskytovatelem služeb a dle konkrétního případu vývozcem, dovozcem, příjemcem zboží nebo odesílatelem. Při aplikaci osvobození od daně podle § 69 odst. 1 ZDPH lze vycházet z toho, zdali příjemce uplatňuje osvobození od daně při vývozu zboží podle § 66 ZDPH (resp. čl. 146 odst. 1 písm. a) Směrnice), splňuje-li příjemce služby podmínky pro **osvobození** od daně při vývozu podle § 66 ZDPH, pak jsou jemu poskytnuté přímo vázané služby osvobozené podle § 69 odst. 1 ZDPH.

Poskytovatel přímo vázaných služeb na vývoz vychází při uplatňování osvobození od daně podle § 69 odst. 1 ZDPH ze všech obdržených skutečností (např. prohlášení

[1] **Kolonka 2: Odesílatel/Vývozce** Uvede se číslo EORI podle čl. 1 bodu 18 nařízení v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446. Pokud odesílatel/vývozce číslo EORI nemá, může mu celní správa pro dané prohlášení přidělit *ad hoc* číslo. Pro účely tohoto dodatku se pro definování „vývozce“ použije definice uvedená v celních právních předpisech Unie. V této souvislosti se v případech uvedených v článku 134 nařízení v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446, termín „odesílatel“ vztahuje k osobě, která jedná jako vývozce. Uvede se celé jméno a adresa dotyčné osoby. V případě seskupených zásilek mohou členské státy stanovit, že se v této kolonce uvede „různí“, a k prohlášení se připojí seznam odesílatelů nebo vývozců.

příjemce, celní prohlášení, daňový doklad aj.) od příjemce, který má povinnost sdělit poskytovateli veškeré skutečnosti o tom, že bude uplatňovat osvobození od daně při vývozu podle § 66 ZDPH u dodání zboží z tuzemska do 3. země, ke kterému jsou poskytnuty přímo vázané služby na vývoz zboží.
Pokud příjemce přímo vázaných služeb nesdělí veškeré skutečnosti, ze kterých vyplývá pro poskytovatele služeb uplatnění osvobození podle § 69 odst. 1 ZDPH a poskytovatel služeb na základě obdržených skutečnosti v dobré víře uplatní na toto plnění daň, pak správce daně může zpochybnit nárok na odpočet daně u příjemce služby, neboť příjemce plnění z podstaty musí být obeznámen s tím, zda daná transakce spadá do § 69 odst. 1, a tedy zda daň byla uplatněna podle zákona o dani z přidané hodnoty. Příjemce plnění by měl informovat poskytovatele plnění o skutečnosti, zda zatížení daní je v souladu či v nesouladu se ZDPH.
Zjistí-li poskytovatel skutečnosti vedoucí k překvalifikaci plnění ze zdanitelného na osvobozené od daně, uplatní opravu ve smyslu § 43 ZDPH.
Osvobození od daně u služeb přímo vázaných na vývoz zboží podle § 69 odst. 1 ZDPH lze tak uplatnit pouze na služby, které jsou poskytnuty osobě, která uskutečňuje dodání zboží s přepravou z tuzemska do 3. země a toto dodání je osvobozeno od daně podle § 66 ZDPH. Zpravidla se jedná o vlastníka zboží, prodejce nebo vývozce ve smyslu čl. 1 bodu 19 písm. a) Nařízení Komise 2015/2446 uvedeného na celním prohlášení.

Aplikace na modelových situacích
Situace 1 – Dvoustranný obchod
Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení je vždy český Výrobce. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).
Služba (přeprava) poskytnutá Dopravní společností naplňuje požadavky na osvobození od daně podle § 69 odst. 1 ZDPH, neboť je poskytnuta přímo českému Výrobci uskutečňujícímu dodání zboží, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země.
Situace 2 – Dvoustranný obchod se zasilatelem
Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení je vždy český Výrobce. Výrobce uzavře zasilatelskou smlouvu s českou Zasilatelskou společností (plátce DPH). Pro zajištění přepravy zboží Zasilatelská společnost vlastním jménem na účet Výrobce uzavře smlouvu o přepravě s Dopravní společností (plátce DPH).
Služba (přeprava) poskytnutá Zasilatelskou společností českému Výrobci naplňuje požadavky na osvobození od daně podle § 69 odst. 1 ZDPH, neboť je poskytnuta přímo českému Výrobci uskutečňujícímu dodání zboží, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země.
Služba (přeprava) poskytnutá Dopravní společností Zasilatelské společnosti není osvobozena od daně podle § 69 odst. 1 ZDPH, neboť Zasilatelská společnost neuskutečňuje dodání zboží z tuzemska do třetí země.
Situace 3 – Třístranný obchod s německým zákazníkem
Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží německému Zákazníkovi (registrován k DPH pouze v Německu). Německý zákazník následně dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Zboží je přepraveno přímo z ČR do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení bude v daném případě německý Zákazník. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).

Služba (přeprava) poskytnutá Dopravní společností českému Výrobci je osvobozena od daně podle § 69 odst. 1 ZDPH, neboť je poskytnuta přímo českému Výrobci uskutečňujícímu dodání zboží, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země, i přestože český Výrobce není vývozcem na vývozním celním prohlášení.

Obdobné stanovisko platí i pro situaci, kdy na vývozním celním prohlášení bude uvedený jako vývozce zboží český Výrobce.

Situace 4 – Třístranný obchod se švýcarským zákazníkem

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi (1) (neregistrován k DPH). Švýcarský Zákazník (1) následně dodává zboží dalšímu švýcarskému Zákazníkovi (2) do Švýcarska. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).

Švýcarský Zákazník (1) nemůže být vývozcem, jelikož není usazen v EU. Vývozcem bude český Výrobce, který uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).

Služba (přeprava) poskytnutá Dopravní společností českému Výrobci je osvobozena od daně podle § 69 odst. 1 ZDPH, neboť je poskytnuta přímo českému Výrobci uskutečňujícímu dodání zboží, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země. Může nastat i obdobná situace, kdy český Výrobce nebude jako vývozce na vývozním celním prohlášení, neboť nebudou naplněny podmínky vývozce[2] podle čl. 1 bodu 19 písm. a) Nařízení 2015/2446 a jako vývozce bude na vývozním dokladu uvedena Dopravní společnost podle čl. 1 bodu 19 písm. c) Nařízení 2015/2446.

Situace 5 – Doplňkové služby

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení je vždy český Výrobce. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH). Zároveň Výrobce uzavře smlouvu o zastoupení v celním řízení s Celním deklarantem.

Služba poskytnutá Celním deklarantem i Dopravní společností je osvobozena od daně podle § 69 odst. 1 ZDPH, neboť je poskytnuta přímo českému Výrobci uskutečňujícímu dodání zboží, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země.

Situace 6 – Doplňkové služby dopravci

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení vždy český Výrobce. Výrobce uzavře smlouvu o nakládce a přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH). Dopravní společnost uzavře smlouvu o naložení zboží se Společnosti poskytující obslužné služby (plátce DPH).

Poskytnutá služba Společností poskytující obslužné služby Dopravní společnosti není osvobozena od daně podle § 69 odst. 1 ZDPH, neboť Dopravní společnost neuskutečňuje dodání zboží z tuzemska do třetí země.

Služba poskytnutá (přeprava, nakládka) Dopravní společností českému Výrobci je osvobozena od daně podle § 69 odst. 1 ZDPH, neboť je poskytnuta přímo českému Výrobci uskutečňujícímu dodání zboží, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země.

V případě, že česká Společnost poskytne obslužnou službu (plátce DPH) českému Dopravci přepravující zboží osobě, která nemůže vystupovat jako vývozce na vývozním celním prohlášení, a tudíž je na vývozním celním

[2]

prohlášení uveden český Dopravce (podle celních předpisů se jedná o definici vývozce podle čl. 1 bodu 19 písm. c) Nařízení 2015/2446), pak služba poskytnutá českou Společností poskytující obslužnou službu českému Dopravci není osvobozena podle § 69 odst. 1 ZDPH, neboť český Dopravce neuskutečňuje dodání zboží z tuzemska do třetí země, ačkoliv pro účely celní předpisů vystupuje jako vývozce.
Jsou-li naplněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně u poskytnutí daných služeb podle jiného právního ustanovení nebo vyplývající z judikatury SDEU, lze aplikovat osvobození podle tohoto zvláštního ustanovení či eurokonformního výkladu. Jedná se zejména o osvobození od daně vztahující se na mezinárodní přepravu podle čl. 148 Směrnice resp. § 68 zákona o DPH.

Služby související / přímo vázané na dovoz zboží

Jak je i potvrzeno v Informaci, od daně jsou osvobozeny:

(i) služby přímo vázané na dovoz (tj. je-li splněna podmínka vazby i způsobu vazby), bylo-li zboží, ke kterému se přeprava vztahuje, při vstupu na území Evropské unie dočasně uskladněno nebo propuštěno do celního režimu podle § 12 odst. 2 písm. b), a

(ii) také služby vztahující se k dovozu zboží, je-li hodnota předmětného zboží zahrnuta do základu daně při dovozu tohoto zboží, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet, a to bez nutnosti stálé vazby

Rádi bychom si pouze potvrdili, že v případě služeb uvedených v bodě (ii) je jedinou podmínkou pro uplatnění osvobození od daně to, že hodnota dané služby vztahující se k dovozu zboží má být v souladu s celními předpisy zahrnuta do základu daně dováženého zboží.

Tento náš závěr vychází z důvodové zprávy k současnému znění § 69 odst. 2 zákona o DPH, který vymezuje podmínky pro osvobození od daně u služeb přímo vázaných na dovoz zboží (zákon č. 170/2017 Sb.), ve které je uvedeno:

„K odstavci 2

Podle odstavce 2 je přeprava zboží při dovozu zboží osvobozena od daně bez ohledu na osobu, pro kterou je uskutečňována.

Služby, které jsou přímo vázané na dovoz zboží, jsou také osvobozeny od daně. Jedná se o služby, bez kterých by se nemohl dovoz zboží uskutečnit, například vykládka zboží nebo vystavení potřebných dokladů pro dovoz zboží.

Osoba, která uskutečňuje přepravu zboží nebo služby přímo vázané na dovoz zboží, není povinna dokazovat, že dovozce zboží zahrne tuto přepravu zboží do základu daně při dovozu zboží.

Osvobozeny od daně jsou také služby, které se vztahují k dovozu zboží v případech, kdy zboží není při vstupu na území Evropské unie přímo propuštěno například do celního režimu volného oběhu, ale zboží je v celním režimu tranzitu dopraveno do členského státu určení a teprve zde je propuštěno do celního režimu, ve kterém vzniká povinnost přiznat daň.“

Samozřejmě část důvodové zprávy byla zneplatněna rozsudkem Soudního dvora EU C-288/16, ale otázka prokazování zahrnutí do základu daně u dováženého zboží by tímto rozsudkem neměla být dotčena.

To potvrzuje i důvodová zpráva k chystané novele zákona o DPH s navrhovanou účinností od 1.1.2019, která byla předložena do vnějšího připomínkového řízení:

„V odstavci 2 nadále zůstává osvobození služby vztahující se k dovozu zboží dle čl. 144 směrnice o dani z přidané hodnoty, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně při dovozu zboží, a to bez ohledu na testování podmínky „služby přímo vázané na dovoz zboží“ jako je tomu u písm. b). Vzhledem k rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. října 2017 C-273/16 bod 35 se z důvodu upřesnění toho, které položky musí každopádně zahrnovat základ daně při dovozu, pokud jsou poskytnuty, doplňuje do odstavce 2 písm. a) vazba na § 38 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Není tak podstatné, zda hodnota služeb vázaných na dovoz skutečně byla, bude nebo má být zahrnuta do základu daně dovozcem, ale to, zda tato služba vstupuje do základu daně podle § 38 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Poskytovatel služby tedy u osvobození nemusí spoléhat, zda dovozce službu skutečně do základu daně zahrne.“

Dílčí závěr 2

Na základě výše uvedeného navrhujeme odsouhlasit, že jedinou podmínkou pro uplatnění osvobození od daně u služeb vztahujících se k dovozu zboží je, že hodnota dané služby má být zahrnuta do základu daně dováženého zboží, a to nehledě na to, na jakém stupni obchodního řetězce byla daná služba poskytnuta. Poskytovatel dané služby tak nemusí požadovat po svém odběrateli, aby mu potvrdil, že hodnota poskytnuté služby byla skutečně zahrnuta do základu daně dováženého zboží.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas s navrženým závěrem. Osvobození služby vztahující se k dovozu zboží dle čl. 144 Směrnice o dani z přidané hodnoty se uplatňuje, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně při dovozu zboží, a to bez ohledu na testování podmínky „služby přímo vázané na dovoz zboží“ jako je tomu u písm. b). Není podstatné, zda hodnota služeb vázaných na dovoz skutečně byla, bude nebo má být zahrnuta do základu daně dovozcem, ale to, zda tato služba vstupuje do základu daně podle zákona. Poskytovatel služby tedy u osvobození nemusí spoléhat, zda dovozce službu skutečně do základu daně zahrne.

Poskytování služeb souvisejících s dovozem zboží subdodavatelem v předchozím stádiu obchodního řetězce

I subdodavatel služeb vztahujících se k dovozu zboží tedy může za výše uvedených podmínek uplatnit osvobození od daně na jim poskytované služby. Subdodavatel přitom nemusí požadovat po svém odběrateli, aby mu potvrdil, že hodnota poskytnuté služby byla skutečně zahrnuta do základu daně dováženého zboží.

Nicméně aby vůbec hodnota dané služby měla být zahrnuta do základu daně dováženého zboží, musí se u přepravovaného zboží uskutečnit zdanitelné plnění a vzniknout povinnost přiznat dovozní DPH z titulu dovozu zboží. Proto nezbytnou podmínkou pro uplatnění osvobození je, že dovážené zboží je / bude propuštěno např. do celního režimu volného oběhu na území EU.

V praxi tak může nastat situace, kdy subdodavatel nemá informace o tom, zda přeprava zboží, na které se podílí, bude ukončena v EU, a zda se zbožím bude nakládáno takovým způsobem, aby se uskutečnilo zdanitelné plnění z titulu dovozu zboží (zboží může být pouze „tranzitováno“ skrz území EU nebo může být propuštěno na území EU např. do aktivního zušlechťovacího styku).

Jestliže subdodavatel nemá tyto informace, jsme toho názoru, že je zcela oprávněn považovat jím poskytnutou službu za zdanitelné plnění a uplatnit odpovídající sazbu české DPH, nachází-li se místo plnění na území České republiky.

Vzhledem k tomu, že jeho subdodavatel byl oprávněn považovat jím poskytnutou službu za zdanitelné plnění, má plátce nárok na odpočet daně, kterou uvedl na daňovém dokladu subdodavatel, jelikož daň byla uplatněna subdodavatelem v souladu se zákonem o DPH.

Jestliže je tato služba poskytnuta plátci daně, který již má informace o tom, že podmínka uskutečnění zdanitelného plnění z titulu dovozu zboží je splněna, a který danou službu fakturuje dalšímu subjektu, může tento plátce již uplatnit osvobození od daně.

Dílčí závěr 3

Na základě výše uvedeného navrhujeme odsouhlasit, že v případě, kdy subdodavatel nemá informace o tom, zda přeprava zboží, na které se podílí, bude ukončena v EU, a zda se zbožím bude nakládáno takovým způsobem, aby vznikla povinnost přiznat DPH z titulu dovozu zboží, je tento subdodavatel oprávněn považovat jím poskytnutou službu za zdanitelné plnění a svému odběrateli vystavit daňový doklad včetně české DPH, je-li místo plnění na území ČR. Odběratel je pak oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, i když sám bude tuto službu při splnění podmínek uvedených v tomto příspěvku dále poskytovat jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.

Stanovisko GFŘ:

Částečný souhlas. Poskytnutí služby související s dovozem zboží subdodavatelem lze považovat za zdanitelné plnění, je-li místo plnění na území České republiky a za předpokladu, že poskytovatel plnění nemá informace o tom, zdali se uskuteční zdanitelné plnění z titulu dovozu zboží.
Uplatní-li poskytovatel služeb daň u poskytovaných služeb souvisejících s dovozem zboží, ačkoliv mu příjemce služeb sdělil veškeré skutečnosti, ze kterých vyplývá pro poskytovatele služeb uplatnění osvobození podle § 69 odst. 2 ZDPH resp. dle čl. 144 Směrnice, pak příjemce služeb nemá nárok na odpočet daně z tého přijaté služby, neboť daň nebyla uplatněna podle zákona o dani z přidané hodnoty.

Přeprava dováženého zboží, které bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu přímo na vnější hranici EU, po území České republiky

Jestliže je zboží přímo např. na ukrajinsko – slovenské hranici propuštěno do celního režimu volného oběhu, nelze využít osvobození od daně dle čl. 146, odst. 1, písm. e) Směrnice, jelikož zboží nemohlo být ani dočasně uskladněno, ani nebylo propuštěno do některého z celních režimů vymezených v čl. 61 Směrnice (viz též § 12 odst. 2 zákona o DPH).

Do úvahy tak přichází „pouze“ možnost osvobození od daně v souladu s čl. 144 Směrnice založená na tom, že hodnota dané služby má vstoupit do základu daně dováženého zboží.

Do základu daně má vstoupit i vedlejší výdaj (např. přeprava) do dalšího místa na území EU, pokud je místo v okamžiku dovozu známo. Takže i přeprava po území České republiky, která je součástí přepravy z místa mimo EU do ČR, by měla vstoupit do základu daně v členském státě dovozu (kde se nachází místo plnění u dovozu zboží), jestliže je v okamžiku dovozu známo, že zboží má být přepraveno do ČR.

Zároveň však může být ve vztahu k dováženému zboží uplatněno v souladu s čl. 143, odst. 1, písm. d) Směrnice osvobození od dovozní DPH z titulu následné přepravy dovezeného zboží do jiného členského státu (obdoba §71g zákona o DPH) a z přepravy tak fakticky nebude přiznána dovozní DPH z dováženého zboží ve státě dovozu (např. tedy na Slovensku).

Obdobnou otázkou osvobození přepravy zboží, ze kterého nebyla přiznána dovozní DPH z důvodu uplatnění osvobození od daně, se zabýval již Soudní dvůr EU v rozsudku C-273/16 ve věci Federal Express Europe Inc. (FedEx). Společnost FedEx zajišťovala přepravní služby, jež spočívají v převzetí mezinárodních zásilek a zajištění jejich následného doručení příjemcům na italském území. Z těchto zásilek nebyla přiznána dovozní DPH, jelikož bylo uplatněno osvobození od daně, protože se jednalo o zásilky malé hodnoty.

Italský finanční úřad chtěl společnosti FedEx doměřit daň z poskytnutých přepravních služeb, jelikož dle názoru FÚ je možno u těchto vedlejších nákladů přiznat osvobození od daně pouze tehdy, pokud již byly tyto náklady podrobeny DPH vyměřované celními orgány.

Soudní dvůr EU tento názor odmítl a konstatoval:

„46 Z toho vyplývá, že náklady na přepravu související s konečným dovozem zboží musejí být osvobozeny od DPH, pokud je jejich hodnota zahrnuta do základu daně, přestože nebyly při dovozu podrobeny DPH vyměřované celními orgány.

47 Vzhledem k těmto úvahám je na předběžnou otázku třeba odpovědět tak, že článek 144 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 86 odst. 1 písm. b) musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která vyžaduje k osvobození vedlejších plnění, včetně přepravních služeb, od DPH, nejen aby byla jejich hodnota zahrnuta do základu daně, ale také aby tato plnění skutečně podléhala při dovozu DPH vyměřované celními orgány.“

Tento rozsudek dle našeho názoru zcela dopadá i na případ přepravy zboží, u kterého se sice uskutečnilo zdanitelné plnění a vznikla povinnost přiznat dovozní DPH, nicméně tato DPH přiznána nebyla, jelikož dovoz tohoto zboží byl v souladu s čl. 143, odst. 1, písm. d) Směrnice osvobozen od daně.

Dílčí závěr 4

Na základě výše uvedeného navrhujeme odsouhlasit, že od daně lze osvobodit přepravu a další služby vztahující se k dovozu zboží, jestliže mají vstoupit do základu dovozní daně dováženého zboží, nehledě na to, ve kterém členském státě vznikla povinnost přiznat dovozní DPH. Osvobození od daně lze uplatnit i v případě, že hodnota poskytnuté služby má vstoupit do základu dovozní daně dováženého zboží, nicméně samotný dovoz zboží je v souladu s právními předpisy osvobozen od dovozní DPH.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas s navrženým závěrem. Ačkoliv je následně samotný dovoz zboží v souladu s právními předpisy osvobozen od dovozní DPH, podle čl. 86 odst. 1 písm. b) Směrnice do základu daně při dovozu zboží vstupují veškeré vedlější výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, vzniklé až do dosažení prvního místa určení zboží na území členského státu dovozu, ***jakož i vedlejší výdaje vyplývající z přepravy na další místo určení ve Společenství****, pokud je toto místo v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění známo.*

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 20.6.2018

DPH

523/20.06.18 Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (cost sharing)

Předkládá: Ing. Rostislav Frelich, daňový poradce, č. osv. 4411

Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je sjednotit interpretaci a definovat možnosti aplikace ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), tj. osvobození od DPH při cost sharingu (podílení se na nákladech).

Popis situace

Příspěvek navazuje na uzavřené příspěvky JUDr. Ing. Václava Pátka a Ing. Petra Brabence č. 249/29.10.08 – Aplikace DPH v případě služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům, a Ing. Jana Čapka a Ing. Stanislava Kryla č. 309/08.09.10 – Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Vzhledem ke skutečnosti, že v poslední době byly k dané problematice vydány Soudním dvorem Evropské unie (dále jen „SDEU“) další rozsudky a současné znění ZDPH prakticky znemožňuje aplikaci osvobození, považujeme za potřebné vyjasnit následující oblasti:

1. Charakter činností člena a aplikace osvobození v roce 2018;
2. Přeshraniční aplikace:
   a) seskupení osob se sídlem v tuzemsku, člen se sídlem mimo tuzemsko;
   b) seskupení osob se sídlem mimo tuzemsko, člen se sídlem v tuzemsku.

Česká legislativa

V souladu s platným zněním § 61 písm. g) ZDPH je od daně osvobozeno:

poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob, která jsou právnickou osobou, svým členům, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů na poskytnuté službě, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž.

Evropská legislativa

V souladu s českým zněním směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) na základě článku 132 odst. 1 písm. f) členské státy osvobodí:

*služby, které **svým členům poskytují nezávislá seskupení osob**, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;*

Článek 132 odst. 1 písm. f) není zařazen v rámci hlavy IX Směrnice do kapitoly 1 nadepsané „Obecné ustanovení“, ale do kapitoly 2 nadepsané „Osvobození některých činností ve veřejném zájmu“. Z obecné systematiky Směrnice vyplývá, že osvobození podle článku 132 odst. 1 písm. f) neplatí pro činnosti v oblasti finančních služeb a že služby poskytované nezávislým seskupením osob, jehož členové vykonávají činnost v těchto oblastech, proto nejsou osvobozeny podle tohoto ustanovení.

Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození podle tohoto ustanovení se týká pouze nezávislých seskupení osob, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu uvedenou v článku 132 této směrnice, a že služby poskytované seskupením, jehož členové vykonávají hospodářskou činnost v oblasti finančních služeb, která není takovou činností ve veřejném zájmu, proto nemohou být takto osvobozeny. (C-326/15 DNB Banka, body 30-33 a 46; obdobně rovněž C-605/15 Aviva body 25-32)

Analýza problému

1. Charakter činností člena a aplikace osvobození v roce 2018

První otázkou k posouzení je ustanovení ZDPH, podle něhož mohou být členy entity poskytující služby osvobozené podle § 61 písm. g) pouze *členové, kteří uskutečňují **pouze** plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani.*

Splnění této podmínky je v praxi nemožné, neboť téměř každý subjekt uskutečňuje kromě osvobozených plnění i zdanitelná plnění, byť v marginálním rozsahu. Nedává racionální výsledek, aby v případě, že člen uskuteční během zdaňovacího období pouze jediné drobné zdanitelné plnění, které se ani nijak neváže k jeho hlavní uskutečňované (osvobozené) činnosti a s ní souvisejícím přijímaným službám, byl v tomto zdaňovacím období diskvalifikován pro možnost přijímat osvobozené služby. Tato podmínka není v souladu s účelem osvobození, se Směrnicí ani judikaturou SDEU. Tato podmínka, resp. její striktní výklad, by znemožnila aplikaci ustanovení § 61 písm. g) ZDPH v praxi.

Uvedená otázka byla v příspěvku č. 309/08.09.10 uzavřena s rozporem, neboť ve stanovisku k dílčímu závěru v bodu 6. Generálního finančního ředitelství setrvalo na této striktní podmínce.

Z výše uvedeného textu Směrnice nevyplývá, že by členové, kteří uskutečňují i zdanitelná plnění, měli být vyloučeni z aplikace předmětného ustanovení; osvobození se však u nich podle Směrnice použije pouze ve vztahu ke službám, které jsou přímo

nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat činnost osvobozenou od daně nebo činnost, při níž nejsou osobami povinnými k dani.

Tento závěr nedávno podpořil i rozsudek SDEU C-274/15 Evropská komise vs. Lucembursko:

(53) Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství, výklad čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 nezbavuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení účinku. Uplatnění tohoto osvobození od daně se především ***neomezuje na seskupení, jejichž členové vykonávají výlučně činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani. Na služby poskytované NSO, jehož členové vykonávají rovněž zdanitelné činnosti, se může vztahovat toto osvobození od daně, avšak pouze v rozsahu, v němž jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby uvedení členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.***

Návrh novely ZDPH s účinností od 1.1.2019 výše uvedenou spornou podmínku neobsahuje a ustanovení § 61 písm. g) přeformuloval:

101. V § 61 písmeno g) zní:

„g) poskytování služby ***nezávislým seskupením osob****, které je osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,* ***se sídlem v tuzemsku, svým členům****, kteří uskutečňují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle písmen a) až f), § 52 odst. 1, § 53 nebo § 57 až 59 nebo činnosti, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani, pokud*

1. jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli uskutečňovat uvedená plnění nebo činnosti,

2. úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů na poskytnuté službě a

3. toto poskytování nenarušuje tím, že se jedná o plnění osvobozené od daně, hospodářskou soutěž.“.

CELEX: 32006L0112

Důvodová zpráva k novele ZDPH s účinností od 1.1.2019:

K bodu 101 (§ 61 písm. g))

Navrhovaná úprava přibližuje rozsah osvobození od daně směrnici o dani z přidané hodnoty tak, ***aby uplatnění osvobození nebylo znemožněno, pokud člen seskupení uskuteční byť jedno drobné zdanitelné plnění.*** *Z judikátu Soudního dvora Evropské unie C-274/15 Evropská komise proti Lucemburskému velkovévodství vyplývá, že na služby poskytované nezávislým seskupením osob, jehož členové vykonávají rovněž zdanitelné činnosti, se může vztahovat toto osvobození od daně, avšak pouze v rozsahu, v němž jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby uvedení členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.*

Navrhované znění rovněž váže osvobození při poskytování služeb nezávislým seskupením osob svým členům na skutečnost, že tito členové uskutečňují plnění podle § 52 odst. 1, § 53, § 57, § 58 a § 59 a podle § 61 písm. a) až f) zákona o dani z přidané hodnoty, což jsou ustanovení, která transponují článek 132 směrnice o dani z přidané hodnoty. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-326/15 DNB Banka je třeba při výkladu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty vycházet z obecné systematiky směrnice, kdy se úprava stanovená

v kapitole 2 pro některé činnosti vykonávané ve veřejném zájmu nepoužije na ostatní činnosti zařazené v kapitole 3. Působnost osvobození dle článku 132 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty je nutné vykládat striktně a proto v jeho smyslu nemohou být osvobozeny služby, které nejsou poskytovány přímo pro výkon činnosti ve veřejném zájmu ve smyslu článku 132 směrnice o dani z přidané hodnoty, ale pouze pro výkon jiných osvobozených činností.

Navrhované ustanovení rovněž upřesňuje, že nezávislé seskupení osob nemusí být právnickou osobou, ale musí být vždy osobou povinnou k dani.

Dílčí závěr k bodu 1.

Osvobození se týká pouze nezávislého seskupení osob, **jehož členové uskutečňují činnost ve veřejném zájmu**; například služby poskytované seskupením, jehož členové uskutečňují činnosti v oblasti finančních služeb, jež nejsou činnostmi ve veřejném zájmu, proto osvobozeny nejsou.

Na služby poskytované nezávislým seskupením osob, **jehož členové vykonávají rovněž zdanitelné činnosti**, se může vztahovat toto osvobození od daně, avšak pouze v rozsahu, v němž jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby uvedení členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.

Osvobození lze aplikovat **již v roce 2018** na základě judikaturního výkladu, ačkoliv v praxi nesplnitelná podmínka (tj. členy entity poskytující služby osvobozené podle § 61 písm. g) ZDPH jsou pouze členové, kteří uskutečňují **pouze** plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani) je vypuštěna až v navrhovaném znění ZDPH s účinností od 1.1.2019.

2. Přeshraniční aplikace

Druhou otázkou k posouzení je přeshraniční aplikace.

Současné znění ZDPH ani navrhované znění ZDPH s účinností od 1.1.2019 neobsahuje omezení usazování členů na tuzemsko.

Současné znění ZDPH neobsahuje omezení usazování seskupení osob na tuzemsko; navrhované znění ZDPH s účinností od 1.1.2019 **nově obsahuje omezení na seskupení osob se sídlem v tuzemsku.**

Důvodová zpráva k novele ZDPH s účinností od 1.1.2019:

K bodu 101 (§ 61 písm. g))

*… Protože v rámci Evropské unie může být úprava činností nezávislých seskupení osob v jednotlivých členských státech upravena odlišně, podobně jako je tomu u skupiny, navrhuje se do zákona o dani z přidané hodnoty vložit **omezení na seskupení osob, která mají sídlo v tuzemsku.***

Domníváme se, že navrhované omezení usazování seskupení osob na tuzemsko **je v rozporu se Směrnicí, která omezení usazování seskupení ani členů neobsahuje** (článek 132 odst. 1 písm. f) a články 133 a 134 Směrnice). Z těchto ustanovení vyplývá povinnost členských států osvobození od daně implementovat bez dalších podmínek či alternativ.

To znamená, pokud místo plnění přijatých služeb je v tuzemsku, tyto služby jsou v tuzemsku osvobozeny od daně za stejných podmínek jako v případě poskytování předmětných služeb seskupením osob se sídlem v tuzemsku; člen se sídlem v tuzemsku musí být schopen prokázat splnění podmínek pro osvobození správci daně.

Nařízení Rady č. 282/2011, kterým se provádí opatření ke Směrnici, nestanoví jinak k čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice.

Stanovisko generální advokátky Juliane Kokott (C-605/15 Aviva, body 36-40, a C-326/15 DNB Banka, body 45-47) obsahuje argumentaci proti přeshraniční aplikaci. SDEU ve věci přeshraniční aplikace čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice dosud nerozhodl.

Dílčí závěr k bodu 2. a) – Přeshraniční aplikace – seskupení osob se sídlem v tuzemsku, člen se sídlem mimo tuzemsko

Varianta „přeshraniční aplikace je možná“

Již od roku 2018 se na služby poskytované nezávislým seskupením osob se sídlem v tuzemsku členům se sídlem mimo tuzemsko aplikuje osvobození od daně při splnění podmínek daných judikaturním výkladem čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice resp. implementovaným ustanovením § 61 písm. g) ZDPH. Nezávislému seskupení osob nevznikne nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s poskytováním předmětných služeb jak členům se sídlem v tuzemsku, tak členům se sídlem mimo tuzemsko (§ 72 odst. 1 písm. c) ZDPH). V případech, kdy místo plnění je podle § 9 odst. 1 (ve smyslu § 9 odst. 3) ZDPH v jiném členském státě, seskupení osob se sídlem v tuzemsku neuvádí poskytnutí těchto služeb do souhrnného hlášení (§ 102 odst. 1 písm. d) ZDPH).

Varianta „přeshraniční aplikace není možná“

Pokud přeshraniční aplikace není možná, již od roku 2018 nezávislému seskupení osob vzniká nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s poskytováním předmětných služeb členům se sídlem mimo tuzemsko.

V případech, kdy místo plnění je podle § 9 odst. 1 (ve smyslu § 9 odst. 3) ZDPH v jiném členském státě, seskupení osob se sídlem v tuzemsku uvádí poskytnutí těchto služeb do souhrnného hlášení.

Dílčí závěr k bodu 2. b) – Přeshraniční aplikace – seskupení osob se sídlem mimo tuzemsko, člen se sídlem v tuzemsku

Služby poskytnuté nezávislým seskupením osob se sídlem mimo tuzemsko členu se sídlem v tuzemsku jsou osvobozeny od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice.

V roce 2018 se uplatní osvobození, neboť ZDPH nestanoví omezení usazování seskupení osob na tuzemsko.

V roce 2019 lze uplatnit osvobození i v případě přijetí novely ZDPH v navrhovaném znění, která nově obsahuje omezení usazování seskupení osob na tuzemsko v rozporu se Směrnicí. Plátce má možnost, je-li to pro něho výhodnější, postupovat podle čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice.

Člen se sídlem v tuzemsku musí být schopen prokázat splnění stanovených podmínek správci daně.

Stanovisko GFŘ

Souhlas *s dílčím závěrem k bodu 1*

Nesouhlas *s dílčími závěry k bodům 2. a) a 2. b)*

U bodu 2. a) nesouhlasíme s navrhovanou interpretací znění Směrnice. V řadě členských států EU je omezena působnost čl. 132 odst. 1 písm. f) pouze na tuzemsko a při přeshraničních transakcích se zpravidla postupuje obdobně jako u skupiny v případě C-7/13 Scandia America, přičemž k tomuto přístupu se přiklonila i ČR, neboť je nutné považovat za relevantní argumentaci uvedenou ve stanovisku generální advokátky Juliane Kokott (ve věcech C-605/15 Aviva, body 36-40, a C-326/15 DNB Banka, body 45-47). Znění novelizovaného ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH tak lze považovat za plně v souladu se zněním Směrnice. I proto bylo v zákoně o DPH novelou 2019 přistoupeno k úpravě, jejímž cílem je zdůraznit, že se ustanovení týká pouze seskupení osob se sídlem v tuzemsku. Z tohoto důvodu plátce v roce 2018 může postupovat jak dle varianty „přeshraniční aplikace je možná“, tak i dle varianty „přeshraniční aplikace není možná“. Od roku 2019 plátce postupuje výhradně ve variantě „přeshraniční aplikace není možná“.

U varainty 2. b) vzhledem k úpravě ZDPH platného v roce 2018 je akceptovatelné osvobození od daně dle § 61 písm. g ZDPH. Od roku 2019 však nelze uplatnit osvobození od daně (viz výše).

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 20.6.2018

DPH

523/20.06.18 Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (cost sharing)

Předkládá: Ing. Rostislav Frelich, daňový poradce, č. osv. 4411

Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je sjednotit interpretaci a definovat možnosti aplikace ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), tj. osvobození od DPH při cost sharingu (podílení se na nákladech).

Popis situace

Příspěvek navazuje na uzavřené příspěvky JUDr. Ing. Václava Pátka a Ing. Petra Brabence č. 249/29.10.08 – Aplikace DPH v případě služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům, a Ing. Jana Čapka a Ing. Stanislava Kryla č. 309/08.09.10 – Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Vzhledem ke skutečnosti, že v poslední době byly k dané problematice vydány Soudním dvorem Evropské unie (dále jen „SDEU“) další rozsudky a současné znění ZDPH prakticky znemožňuje aplikaci osvobození, považujeme za potřebné vyjasnit následující oblasti:

3. Charakter činností člena a aplikace osvobození v roce 2018;
4. Přeshraniční aplikace:
   c) seskupení osob se sídlem v tuzemsku, člen se sídlem mimo tuzemsko;
   d) seskupení osob se sídlem mimo tuzemsko, člen se sídlem v tuzemsku.

Česká legislativa

V souladu s platným zněním § 61 písm. g) ZDPH je od daně osvobozeno:

poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob, která jsou právnickou osobou, svým členům, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů na poskytnuté službě, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž.

Evropská legislativa

V souladu s českým zněním směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) na základě článku 132 odst. 1 písm. f) členské státy osvobodí:

*služby, které **svým členům poskytují nezávislá seskupení osob**, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;*

Článek 132 odst. 1 písm. f) není zařazen v rámci hlavy IX Směrnice do kapitoly 1 nadepsané „Obecné ustanovení“, ale do kapitoly 2 nadepsané „Osvobození některých činností ve veřejném zájmu“. Z obecné systematiky Směrnice vyplývá, že osvobození podle článku 132 odst. 1 písm. f) neplatí pro činnosti v oblasti finančních služeb a že služby poskytované nezávislým seskupením osob, jehož členové vykonávají činnost v těchto oblastech, proto nejsou osvobozeny podle tohoto ustanovení.

Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození podle tohoto ustanovení se týká pouze nezávislých seskupení osob, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu uvedenou v článku 132 této směrnice, a že služby poskytované seskupením, jehož členové vykonávají hospodářskou činnost v oblasti finančních služeb, která není takovou činností ve veřejném zájmu, proto nemohou být takto osvobozeny. (C-326/15 DNB Banka, body 30-33 a 46; obdobně rovněž C-605/15 Aviva body 25-32)

Analýza problému

3. Charakter činností člena a aplikace osvobození v roce 2018

První otázkou k posouzení je ustanovení ZDPH, podle něhož mohou být členy entity poskytující služby osvobozené podle § 61 písm. g) pouze *členové, kteří uskutečňují **pouze** plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani.*

Splnění této podmínky je v praxi nemožné, neboť téměř každý subjekt uskutečňuje kromě osvobozených plnění i zdanitelná plnění, byť v marginálním rozsahu. Nedává racionální výsledek, aby v případě, že člen uskuteční během zdaňovacího období pouze jediné drobné zdanitelné plnění, které se ani nijak neváže k jeho hlavní uskutečňované (osvobozené) činnosti a s ní souvisejícím přijímaným službám, byl v tomto zdaňovacím období diskvalifikován pro možnost přijímat osvobozené služby. Tato podmínka není v souladu s účelem osvobození, se Směrnicí ani judikaturou SDEU. Tato podmínka, resp. její striktní výklad, by znemožnila aplikaci ustanovení § 61 písm. g) ZDPH v praxi.

Uvedená otázka byla v příspěvku č. 309/08.09.10 uzavřena s rozporem, neboť ve stanovisku k dílčímu závěru v bodu 6. Generálního finančního ředitelství setrvalo na této striktní podmínce.

Z výše uvedeného textu Směrnice nevyplývá, že by členové, kteří uskutečňují i zdanitelná plnění, měli být vyloučeni z aplikace předmětného ustanovení; osvobození se však u nich podle Směrnice použije pouze ve vztahu ke službám, které jsou přímo

nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat činnost osvobozenou od daně nebo činnost, při níž nejsou osobami povinnými k dani.

Tento závěr nedávno podpořil i rozsudek SDEU C-274/15 Evropská komise vs. Lucembursko:

(53) Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství, výklad čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 nezbavuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení účinku. Uplatnění tohoto osvobození od daně se především ***neomezuje na seskupení, jejichž členové vykonávají výlučně činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani. Na služby poskytované NSO, jehož členové vykonávají rovněž zdanitelné činnosti, se může vztahovat toto osvobození od daně, avšak pouze v rozsahu, v němž jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby uvedení členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.***

Návrh novely ZDPH s účinností od 1.1.2019 výše uvedenou spornou podmínku neobsahuje a ustanovení § 61 písm. g) přeformuloval:

102. V § 61 písmeno g) zní:

„g) poskytování služby ***nezávislým seskupením osob****, které je osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,* ***se sídlem v tuzemsku, svým členům****, kteří uskutečňují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle písmen a) až f), § 52 odst. 1, § 53 nebo § 57 až 59 nebo činnosti, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani, pokud*

1. jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli uskutečňovat uvedená plnění nebo činnosti,

2. úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů na poskytnuté službě a

3. toto poskytování nenarušuje tím, že se jedná o plnění osvobozené od daně, hospodářskou soutěž.“.

CELEX: 32006L0112

Důvodová zpráva k novele ZDPH s účinností od 1.1.2019:

K bodu 101 (§ 61 písm. g))

Navrhovaná úprava přibližuje rozsah osvobození od daně směrnici o dani z přidané hodnoty tak, ***aby uplatnění osvobození nebylo znemožněno, pokud člen seskupení uskuteční byť jedno drobné zdanitelné plnění.*** *Z judikátu Soudního dvora Evropské unie C-274/15 Evropská komise proti Lucemburskému velkovévodství vyplývá, že na služby poskytované nezávislým seskupením osob, jehož členové vykonávají rovněž zdanitelné činnosti, se může vztahovat toto osvobození od daně, avšak pouze v rozsahu, v němž jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby uvedení členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.*

Navrhované znění rovněž váže osvobození při poskytování služeb nezávislým seskupením osob svým členům na skutečnost, že tito členové uskutečňují plnění podle § 52 odst. 1, § 53, § 57, § 58 a § 59 a podle § 61 písm. a) až f) zákona o dani z přidané hodnoty, což jsou ustanovení, která transponují článek 132 směrnice o dani z přidané hodnoty. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-326/15 DNB Banka je třeba při výkladu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty vycházet z obecné systematiky směrnice, kdy se úprava stanovená

v kapitole 2 pro některé činnosti vykonávané ve veřejném zájmu nepoužije na ostatní činnosti zařazené v kapitole 3. Působnost osvobození dle článku 132 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty je nutné vykládat striktně a proto v jeho smyslu nemohou být osvobozeny služby, které nejsou poskytovány přímo pro výkon činnosti ve veřejném zájmu ve smyslu článku 132 směrnice o dani z přidané hodnoty, ale pouze pro výkon jiných osvobozených činností.

Navrhované ustanovení rovněž upřesňuje, že nezávislé seskupení osob nemusí být právnickou osobou, ale musí být vždy osobou povinnou k dani.

Dílčí závěr k bodu 1.

Osvobození se týká pouze nezávislého seskupení osob, **jehož členové uskutečňují činnost ve veřejném zájmu**; například služby poskytované seskupením, jehož členové uskutečňují činnosti v oblasti finančních služeb, jež nejsou činnostmi ve veřejném zájmu, proto osvobozeny nejsou.

Na služby poskytované nezávislým seskupením osob, **jehož členové vykonávají rovněž zdanitelné činnosti**, se může vztahovat toto osvobození od daně, avšak pouze v rozsahu, v němž jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby uvedení členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.

Osvobození lze aplikovat **již v roce 2018** na základě judikaturního výkladu, ačkoliv v praxi nesplnitelná podmínka (tj. členy entity poskytující služby osvobozené podle § 61 písm. g) ZDPH jsou pouze členové, kteří uskutečňují **pouze** plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani) je vypuštěna až v navrhovaném znění ZDPH s účinností od 1.1.2019.

4. Přeshraniční aplikace

Druhou otázkou k posouzení je přeshraniční aplikace.

Současné znění ZDPH ani navrhované znění ZDPH s účinností od 1.1.2019 neobsahuje omezení usazování členů na tuzemsko.

Současné znění ZDPH neobsahuje omezení usazování seskupení osob na tuzemsko; navrhované znění ZDPH s účinností od 1.1.2019 **nově obsahuje omezení na seskupení osob se sídlem v tuzemsku.**

Důvodová zpráva k novele ZDPH s účinností od 1.1.2019:

K bodu 101 (§ 61 písm. g))

*… Protože v rámci Evropské unie může být úprava činností nezávislých seskupení osob v jednotlivých členských státech upravena odlišně, podobně jako je tomu u skupiny, navrhuje se do zákona o dani z přidané hodnoty vložit **omezení na seskupení osob, která mají sídlo v tuzemsku.***

Domníváme se, že navrhované omezení usazování seskupení osob na tuzemsko **je v rozporu se Směrnicí, která omezení usazování seskupení ani členů neobsahuje** (článek 132 odst. 1 písm. f) a články 133 a 134 Směrnice). Z těchto ustanovení vyplývá povinnost členských států osvobození od daně implementovat bez dalších podmínek či alternativ.

To znamená, pokud místo plnění přijatých služeb je v tuzemsku, tyto služby jsou v tuzemsku osvobozeny od daně za stejných podmínek jako v případě poskytování předmětných služeb seskupením osob se sídlem v tuzemsku; člen se sídlem v tuzemsku musí být schopen prokázat splnění podmínek pro osvobození správci daně.

Nařízení Rady č. 282/2011, kterým se provádí opatření ke Směrnici, nestanoví jinak k čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice.

Stanovisko generální advokátky Juliane Kokott (C-605/15 Aviva, body 36-40, a C-326/15 DNB Banka, body 45-47) obsahuje argumentaci proti přeshraniční aplikaci. SDEU ve věci přeshraniční aplikace čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice dosud nerozhodl.

Dílčí závěr k bodu 2. a) – Přeshraniční aplikace – seskupení osob se sídlem v tuzemsku, člen se sídlem mimo tuzemsko

Varianta „přeshraniční aplikace je možná“

Již od roku 2018 se na služby poskytované nezávislým seskupením osob se sídlem v tuzemsku členům se sídlem mimo tuzemsko aplikuje osvobození od daně při splnění podmínek daných judikaturním výkladem čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice resp. implementovaným ustanovením § 61 písm. g) ZDPH. Nezávislému seskupení osob nevznikne nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s poskytováním předmětných služeb jak členům se sídlem v tuzemsku, tak členům se sídlem mimo tuzemsko (§ 72 odst. 1 písm. c) ZDPH). V případech, kdy místo plnění je podle § 9 odst. 1 (ve smyslu § 9 odst. 3) ZDPH v jiném členském státě, seskupení osob se sídlem v tuzemsku neuvádí poskytnutí těchto služeb do souhrnného hlášení (§ 102 odst. 1 písm. d) ZDPH).

Varianta „přeshraniční aplikace není možná“

Pokud přeshraniční aplikace není možná, již od roku 2018 nezávislému seskupení osob vzniká nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s poskytováním předmětných služeb členům se sídlem mimo tuzemsko.

V případech, kdy místo plnění je podle § 9 odst. 1 (ve smyslu § 9 odst. 3) ZDPH v jiném členském státě, seskupení osob se sídlem v tuzemsku uvádí poskytnutí těchto služeb do souhrnného hlášení.

Dílčí závěr k bodu 2. b) – Přeshraniční aplikace – seskupení osob se sídlem mimo tuzemsko, člen se sídlem v tuzemsku

Služby poskytnuté nezávislým seskupením osob se sídlem mimo tuzemsko členu se sídlem v tuzemsku jsou osvobozeny od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice.

V roce 2018 se uplatní osvobození, neboť ZDPH nestanoví omezení usazování seskupení osob na tuzemsko.

V roce 2019 lze uplatnit osvobození i v případě přijetí novely ZDPH v navrhovaném znění, která nově obsahuje omezení usazování seskupení osob na tuzemsko v rozporu se Směrnicí. Plátce má možnost, je-li to pro něho výhodnější, postupovat podle čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice.

Člen se sídlem v tuzemsku musí být schopen prokázat splnění stanovených podmínek správci daně.

Stanovisko GFŘ

Souhlas *s dílčím závěrem k bodu 1*

Nesouhlas *s dílčími závěry k bodům 2. a) a 2. b)*

U bodu 2. a) nesouhlasíme s navrhovanou interpretací znění Směrnice. V řadě členských států EU je omezena působnost čl. 132 odst. 1 písm. f) pouze na tuzemsko a při přeshraničních transakcích se zpravidla postupuje obdobně jako u skupiny v případě C-7/13 Scandia America, přičemž k tomuto přístupu se přiklonila i ČR, neboť je nutné považovat za relevantní argumentaci uvedenou ve stanovisku generální advokátky Juliane Kokott (ve věcech C-605/15 Aviva, body 36-40, a C-326/15 DNB Banka, body 45-47). Znění novelizovaného ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH tak lze považovat za plně v souladu se zněním Směrnice. I proto bylo v zákoně o DPH novelou 2019 přistoupeno k úpravě, jejímž cílem je zdůraznit, že se ustanovení týká pouze seskupení osob se sídlem v tuzemsku. Z tohoto důvodu plátce v roce 2018 může postupovat jak dle varianty „přeshraniční aplikace je možná“, tak i dle varianty „přeshraniční aplikace není možná“. Od roku 2019 plátce postupuje výhradně ve variantě „přeshraniční aplikace není možná“.

U varainty 2. b) vzhledem k úpravě ZDPH platného v roce 2018 je akceptovatelné osvobození od daně dle § 61 písm. g ZDPH. Od roku 2019 však nelze uplatnit osvobození od daně (viz výše).

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 20.6.2018

Daň z příjmů

524/20.06.18 Nepeněžní plnění pro účely poskytování zaměstnaneckých benefitů ve světle nového zákona o platebním styku

Předkládají: Mgr. Ing. Petr Frisch, daňový poradce, č. osv. 2780
Ing. Karin Čupková-Kolanová, daňový poradce, č. osv. 4200

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit možný výkladový rozpor u pojmu „nepeněžní plnění“ pro účely § 6 odst. 9 písm. b) a d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) v souvislosti se zákonem č. 370/2017 Sb., o platebním styku, v platném znění (dále jen „Nový ZPS“), který nabyl účinnosti dne 13. ledna 2018 a potvrdit jeho praktické dopady pro poskytování zaměstnaneckých benefitů, zejména formou elektronických stravenek a poukázek.

Nový ZPS totiž zavedl novou definici elektronických peněz. Elektronické stravenky a poukázky, které nesplňují Novým ZPS stanovené podmínky, jsou podle něj elektronickými penězi, a dovozujeme tedy, že i jimi provedená úhrada je úhradou v podobě peněžního plnění. Současně jsou ale podle stávajícího výkladu vycházejícího z několika předchozích závěrů jednání Koordinačních výborů stravenky a poukázky, tehdy bez nutnosti rozlišování na jejich materializovanou neb dematerializovanou podobu, považovány za nepeněžní plnění pro účely ZDP. V tomto ohledu vnímáme výkladový rozpor a v zájmu zvýšení právní jistoty daňových poplatníků navrhujeme danou problematiku projednat a sjednotit výklad na Koordinačním výboru.

Jelikož se změna v definici elektronických peněz nijak netýká papírových stravenek a poukázek, které i nadále zůstávají mimo rámec Nového ZPS, v tomto příspěvku se dále zabýváme výhradně elektronickými stravenkami a poukázkami.

2. Právní rozbor

Základní podmínkou pro osvobození zaměstnaneckých benefitů poskytovaných podle § 6 odst. 9 písm. b) a d) ZDP je, že musí jít o nepeněžní plnění. To samozřejmě platí i pro plnění poskytovaná prostřednictvím elektronických stravenek a poukázek. Co se rozumí nepeněžním plněním ZDP přímo nedefinuje. Pouze z jiných ustanovení ZDP vyplývá, že zákon rozlišuje mezi peněžním a nepeněžním plněním. *Nepeněžní plnění je tedy nutně plnění jiné než peněžní.* Rovněž v jiných daňových zákonech definice nepeněžního plnění neexistuje. Například zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“) v § 4 odst. 1 pouze uvádí, že úplatou se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně.

Nepeněžní charakter papírových stravenek a poukázek byl již opakovaně potvrzen Ministerstvem financí ČR (dále jen „MF“) na Koordinačním výboru, kdy MF potvrdilo,

že poukázky na služby příp. jiná plnění jsou považována za nepeněžní plnění ve smyslu § 6 odst. 9 písm. d) a § 25 odst. 1 písm. h) ZDP[1]. V době projednávání těchto příspěvků však neexistovala elektronická varianta poukázek a příspěvky byly projednány de facto pouze ve vztahu k fyzicky existujícím poukázkám.

Domníváme se, že aby mohlo jít v případě poskytnutí zaměstnaneckých benefitů podle § 6 odst. 9 písm. b) a d) ZDP formou stravenek a poukázek v elektronické formě o osvobozená plnění, neměly by tyto elektronické stravenky a poukázky představovat platební službu prostřednictvím elektronických peněz podle Nového ZPS.

Navrhujeme tudíž potvrdit výklad, že platba provedená elektronickými poukázkami, která je platební službou podle Nového ZPS, je pro účely ZDP považována za peněžní plnění. Platba provedená elektronickými poukázkami, která není platební službou podle Nového ZPS, je pak pro účely ZDP považována za nepeněžní plnění.

Peněžní prostředky jsou s účinností od 1. ledna 2018 definovány v Novém (§ 2 odst. 1 písm. c) Nového ZPS) jako bankovky, mince, bezhotovostní peněžní prostředky a elektronické peníze.

V § 3 odst. 1 Nového ZPS je definována platební služba a odst. 3 stejného paragrafu stanoví, co platební služnou není. V souladu s § 3 odst. 3 písm. c) body 5. a 6. Nového ZPS platební službou není:

„(3) Platební službou není
…
c) vydávání ani platba prováděná prostřednictvím
…
5. prostředků, kterými lze dát příkaz pouze k vnitrostátní platbě a které jsou určeny pouze k zaplacení stravování poskytovaného podle zákona upravujícího daně z příjmů jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů, je-li nepeněžité plnění poskytováno na základě smlouvy mezi dodavatelem a tím, kdo tyto prostředky vydal,

6. prostředků, kterými lze dát příkaz pouze k vnitrostátní platbě a které jsou určeny pouze k zaplacení nepeněžitého plnění poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po jeho zdanění anebo na vrub výdajů, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a ve formě, která je podle zákona upravujícího daně z příjmů osvobozena od daně, je-li nepeněžité plnění poskytováno na základě smlouvy mezi dodavatelem a tím, kdo tyto prostředky vydal.“

Z výše uvedené definice podle našeho názoru vyplývají 2 podstatné podmínky pro to, aby použití elektronických stravenek a poukázek nepředstavovalo platební službu, a tedy nemělo například dopad na povinnost získat povolení podle jiných ustanovení Nového ZPS (což není předmětem tohoto příspěvku), ale současně

[1] Koordinační výbor č. 228/12.03.08 ze dne 12.3.2008 a Koordinační výbor č. 07/26.01.05 ze dne 26.1.2005

(zprostředkovaně, viz dále) i pro to, aby nešlo o plnění v peněžní podobě pro účely ZDP:

1. Elektronické stravenky ani poukázky nesmí být možné použít mimo území Českém republiky; a

2. Plnění, které je za poukázky od poskytovatele plnění („dodavatele“) získáváno musí být poskytováno na základě smlouvy mezi dodavatelem a tím, kdo tyto prostředky (poukázky) vydal.

Nesplnění výše uvedených podmínek má dopad na klasifikaci použití elektronických stravenek a poukázek jako platební služby při použití elektronických peněz a jejich použití tedy zprostředkovaně jako peněžního plnění pro účely ZDP.

§ 4 odst. 1 Nového ZPS totiž stanoví, že elektronickými penězi je peněžní hodnota, která

a) *představuje pohledávku vůči tomu, kdo ji vydal,*
b) je uchovávána elektronicky,
c) je vydávána proti přijetí peněžních prostředků za účelem provádění platebních transakcí a
d) je přijímána jinou osobou než tím, kdo ji vydal.

Naproti tomu § 4 odst. 2 Nového ZPS stanoví, že elektronickými penězi není peněžní hodnota, která může být použita pouze k provedení platby uvedené v § 3 odst. 3 písm. c) bodech 4 až 7 nebo v § 3 odst. 3 písm. e).

To tedy podle našeho názoru znamená, že v případě elektronických stravenek a poukázek, které splní podmínky dané § 3 odst. 3 písm. c) body 5 a 6 (viz výše), nepůjde podle Nového ZPS nikdy o elektronické peníze, a tedy jejich poskytnutí v souladu s ostatními podmínkami danými § 6 odst. 9 písm. b) a d) ZDP bude i nadále bezesporu představovat poskytnutí osvobozeného nepeněžního plnění.

Pokud by ale u elektronických stravenek a poukázek neexistovala smlouva mezi dodavatelem a tím, kdo tyto prostředky vydal, jak je vyžadováno v § 3 odst. 3 písm. c) bodě 5 a 6 Nového ZPS, nebyly by podle našeho názoru splněny podmínky § 4 odst. 2 Nového ZPS, a znamenalo by to, že tyto elektronické stravenky a poukázky přestavují elektronické peníze podle Nového ZPS. Obdobně by tomu bylo, i pokud by elektronické stravenky a poukázky mohly být použity i mimo území ČR.

Pokud elektronické stravenky a poukázky budou elektronickými penězi podle Nového ZPS, tedy peněžními prostředky v souladu s § 2 odst. 1 písm. c) Nového ZPS, nemohou podle našeho názoru být zároveň považovány za nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem podle § 6 odst. 9 písm. b) a d) ZDP a jejich poskytnutí by tedy nemělo být osvobozeno od daně z příjmů fyzických osob.

Dovozujeme, že při výkladu pojmu „nepeněžní plnění“ pro účely ZDP v souladu s Novým ZPS musí pro zachování nepeněžního charakteru, jakožto základní

podmínky pro osvobození zaměstnaneckého benefitu, elektronické stravenky a poukázky od účinnosti Nového ZPS splnit 2 další podmínky:

(i) musí být poskytovány na základě smlouvy mezi dodavatelem a tím, kdo tyto prostředky vydal; a
(ii) nesmí být použitelné pro nepeněžitá plnění mimo území Českém republiky.

S ohledem na znění důvodové zprávy k vládnímu návrhu Nového ZPS (původní sněmovní tisk č. 1059) se jeví, že výše popsaný vliv Nového ZPS na charakter poskytování elektronických stravenek a poukázek jako nepeněžního plnění pro účely ZDP nebyl předkladatelem zákona předvídán.

Důvodová zpráva k § 3 odstavci 3 písm. c) bodům 5 a 6 totiž uvádí: „*Nově jsou z působnosti zákona vyňaty stravenky včetně stravenek elektronických. Doposud byly stravenky vyjmuty na základě výjimky pro papírové poukazy a za určitých podmínek v rámci omezené sítě. Dále jsou z působnosti vyňaty poukazy či nástroje určené k čerpání tzv. fondu kulturních a sociálních potřeb. Oba typy nástrojů jsou vyňaty za předpokladu, že splňují podmínky pro osvobození od daně podle zákona o daních z příjmu.*“

V tomto ohledu se jeví být důvodová zpráva neúplná a neposkytuje jednoznačnou oporu pro adresáty zákonné normy ke konkrétnímu postupu. Povinnost smluvního vztahu mezi vydavatelem a dodavatelem peněžních prostředků totiž není k dnešnímu dni v ZDP nijak zakotvena a pouze z něj nepřímo vyplývá tím, že zaměstnavatel má samozřejmě povinnost v případě kontroly správci daně prokázat, že zaměstnanec nepeněžní plnění využil pouze v souladu s podmínkami danými předmětnými ustanoveními ZDP. O přímém zakotvení smluvní povinnosti do ZDP se v minulosti pouze diskutovalo.

Pro zajištění právní jistoty poplatníků proto předkládáme Koordinačnímu výboru k projednání tento příspěvek a navrhujeme potvrdit níže uvedený závěr.

3. Závěr

V souladu s výše uvedenou argumentací platí od účinnosti Nového ZPS, že:

- *platba provedená elektronickými stravenkami a poukázkami, která je platební službou podle Nového ZPS, je pro účely ZDP považována za peněžní plnění a pořízení zboží a služeb zaměstnancem tímto způsobem není osvobozeným příjmem podle §6 odst. 9 písm. d) ZDP;*
- *platba provedená elektronickými stravenkami a poukázkami, v jejímž případě vydavatel elektronických poukázek nemá uzavřenu smlouvu s dodavatelem zboží nebo služby, který vydavatelem vydané elektronické poukázky jako protihodnotu přijímá, je pro účely ZDP považována za peněžní plnění a pořízení zboží a služeb zaměstnancem tímto způsobem není osvobozeným příjmem podle §6 odst. 9 písm. d) ZDP;*
- *platba provedená elektronickými stravenkami a poukázkami, která není platební službou podle Nového ZPS, je pro účely ZDP považována za*

nepeněžní plnění a pořízení zboží a služeb zaměstnancem tímto způsobem je osvobozeným příjmem podle §6 odst. 9 písm. d) ZDP.

Pro to, aby i v případě elektronických stravenek a poukázek šlo o nepeněžní plnění, na rozdíl od stravenek a poukázek papírových, je zapotřebí existence smluvní sítě, tedy smluv mezi dodavateli a tím, kdo tyto prostředky vydal, jakož i zajištění územního omezení platnosti elektronických stravenek a poukázek pouze na území ČR.

V případě nesplnění výše uvedených podmínek nemůže být uplatnění elektronických stravenek a poukázek podle § 6 odst. 9 písm. b) a d) ZDP při splnění všech ostatních podmínek považováno za osvobozené plnění, protože v souladu s Novým ZPS jsou tyto prostředky elektronickými penězi, tedy peněžními prostředky podle § 2 odst. 1 písm. c) Nového ZPS a nemohou být tudíž současně považovány za nepeněžní plnění pro účely ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas a potvrzení i nadále platných závěrů KV KDP č. 228/12.03.08 ze dne 12.3.2008 a č. 07/26.01.05 ze dne 26.1.2005.

Zdůvodnění:
Stravenky: § 6 odst. 9 písm. b) ZDP
Podle § 236 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, zaměstnavatel je povinen umožnit zaměstnancům ve všech směnách stravování; tuto povinnost nemá vůči zaměstnancům vyslaným na pracovní cestu. Bylo-li to dohodnuto v kolektivní smlouvě nebo stanoveno ve vnitřním předpisu, poskytuje se zaměstnancům stravování; zároveň mohou být dohodnuty nebo stanoveny další podmínky pro vznik práva na toto stravování a výše finančního příspěvku zaměstnavatele, jakož i bližší vymezení okruhu zaměstnanců, kterým se stravování poskytuje, organizace stravování, způsob jeho provádění a financování zaměstnavatelem, nejsou-li tyto záležitosti upraveny pro určený okruh zaměstnavatelů zvláštním právním předpisem. Tím nejsou dotčeny daňové předpisy.

- *Stravenky jsou pouze jednou z forem zajištění stravování, neboť v řadě případů není ekonomické provozovat vlastní zařízení (např. při malém počtu zaměstnanců) a není ani možnost zajistit stravování v jiném zařízení (v místě sídla firmy není ani stravovací zařízení jiné firmy, ani odpovídající zařízení veřejného stravování – restaurace).*
- *Poskytování stravenek zaměstnavatelem se považuje pro daňové účely za zajištění stravování zaměstnanců prostřednictvím jiných subjektů.*

Posouzení stravenek z pohledu ZDP, a to jak z pohledu

- *zaměstnance - § 6 odst. 9 písm. b) ZDP*
- *zaměstnavatele - § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP*

*Skutečnost, že se vztahuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP i na elektronické stravenky je uvedena **v Pokynu GFŘ D-22** k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a to k § 24 odst. 2 bod 18.*

*Z výše uvedeného (deklarováno na stravenkách) je zřejmé, že **není rozhodující, zda se pro účely § 6 odst. 9 ZDP** (tzn. kromě písm. b) se jedná i o plnění pod body d) a g) ZDP) **jedná o poskytnutí poukázky v papírové či elektronické podobě**.*

*Vždy však platí, že musí být dodrženy všechny zákonem stanovené podmínky. Samotné prokázání splnění zákonných podmínek daných v ZDP je plně na straně zaměstnavatele, nikoliv společnosti, která tuto službu nabízí. **Zaměstnavatel musí být schopen prokázat, že příspěvek zaměstnavatele poskytnutý formou poukázky byl ze strany zaměstnance použit na účel v souladu s § 6 odst. 9 písm. b), d) či příp. g) ZDP.***
Problematika poukázek v elektronické formě v souvislosti s novelou zákona o platebním styku byla předkladatelem příspěvku předložena i k posouzení na MF – vyřízeno pod č.j. MF-11250/2018/35-2 dne 26.4.2018 (viz příloha). Se závěry uvedenými MF ve stanovisku se GFŘ ztotožňuje.
Pro zaměstnavatele jsou podmínky pro poskytování „stravenek“ ale i jiných daňových benefitů, které jsou vázány na nepeněžní plnění (tzn. formou poukázek) totožné jako před nabytím účinnosti nového zákona o platebním styku a pro jejich daňové zvýhodnění je stále nutné naplňovat podmínky ZDP. MF dále uvádí, že ustanovení týkající se stravenek v zákoně o platebním styku se dotýká pouze jejich vydavatelů, kteří při splnění stanovených okolností nemusí být poskytovateli platebních služeb.
Nový zákon o platebním styku nijak nemění vymezení nepeněžitého plnění tak, jak je chápán ZDP. Vynětí stravenek a poukazů k čerpání z FKSP z působnosti zákona o platebním styku není novinkou, kterou by zavedl až zákon č. 370/2017 Sb., o platebním styku. Stravenky (a další poukázky) byly vyňaty již předchozím zákonem o platebním styku, a to na základě výjimky pro papírové poukazy případně výjimky pro omezenou síť [§ 3 odst. 3 písm. c) bod 4 zákona č. 284/2009 Sb.].

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 20.6.2018

Daň z příjmů

525/20.06.18 Nepeněžní plnění poskytované zaměstnanci ve formě pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru

Předkládají: Mgr. Ing. Petr Frisch, daňový poradce, č. osv. 2780
Ing. Karin Čupková-Kolanová, daňový poradce, č. osv. 4200

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je zvýšení právní jistoty ohledně nové definice nepeněžního plnění poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci, jakéž i ilustrativní vymezení *„zboží a služeb zdravotního, léčebného hygienického a obdobného charakteru poskytovaných zdravotnickými zařízeními a zdravotnických prostředků na lékařský předpis“* pro účely výkladu ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP. Jakýkoliv jiný druh plnění poskytnutý dle § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP, neobsažený v tomto příspěvku, může být osvobozen od daně z příjmů fyzických osob za předpokladu splnění podmínek stanovených ZDP.

V tomto příspěvku není logicky možné taxativně vyjmenovat všechno zboží a služby, které splňují podmínky níže uvedené. Cílem příspěvku je proto dosáhnout shody alespoň u majoritní části takového zboží a služeb s tím, že nelze vyloučit, že zdravotnické zařízení poskytne i jinou než zde výslovně uvedenou službu nebo zboží.

Použité zkratky:

ZDP – zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb. v. z. 170/2017 Sb.
KV – příspěvek Koordinačního výboru č. 06/26.01.05 předložený Danou Trezziovou
Zákon o zdravotních službách – zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, v platném znění
ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění
Zákon o zdravotnických prostředcích – zákon č. 268/2014 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně zákona o správních poplatcích, v platném znění
SUKL – Státní ústav pro kontrolu léčiv
Zákon o léčivech – zákon č. 378/2007 Sb., o léčivech a o změnách některých souvisejících zákonů, v platném znění

2. Rozbor

Do konce roku 2017 obsahovalo ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) ZDP mimo jiné osvobození nepeněžitých plnění spočívající v možnosti „použití zdravotnických zařízení“. Tato definice neobsahovala popis konkrétního charakteru předmětného plnění.

V souladu s KV byl sjednocen přístup k výkladu „použití zdravotnických zařízení“ tak, že veškeré čerpané služby a zboží nabízené zdravotnickými zařízeními uvedenými v Registru zdravotnických zařízení vedeném Ústavem zdravotnických informací a statistiky České republiky, pokud jsou využity či nakoupeny zaměstnancem prostřednictvím zaměstnavatele nebo např. prostřednictvím poukázky (splnění nepeněžní formy), jsou považovány za použití zdravotnických zařízení podle § 6 odst. 9 písm. d) bodu 1 ZDP. *Do konce roku 2017 tedy nebyl pro osvobození podstatný charakter poskytovaných služeb a zboží, ale pouze subjekt, který plnění poskytoval.* Dá se tedy říci, že definice osvobození byla široká, zahrnující „např. lázeňské pobyty, rehabilitace, masáže, ošetření zubů a zhotovení zubních protéz, odstranění kosmetických vad, očkování proti chřipce, kontaktní čočky, brýle, vitaminové preparáty, popř. ostatní sortiment lékáren“ za předpokladu, že plnění bylo pořízeno od zdravotnického zařízení. Akceptovaný výklad ale vedl i k tomu, že osvobozené mohlo být i plnění, které sice bylo také pořízeno od zdravotnického zařízení, ale nemělo „zdravotní, léčebný, hygienický nebo obdobný charakter“ (např. zimní rukavice).

Nová definice s účinností od 1. ledna 2018 kromě pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis omezuje osvobozené plnění pořízené od zdravotnického zařízení toliko na zboží nebo služby *„zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru“*. Pro osvobození podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP tedy nově musí být splněny současně dvě podmínky:

1. zboží a/nebo služby musí být čerpané od zdravotnických zařízení; a
2. pořizované plnění musí mít charakter zdravotní, léčebný, hygienický nebo obdobný.

Se splněním podmínky č. 1 nevidíme s ohledem na dřívější KV žádný problém a v tomto příspěvku pouze doplňujeme, že pro veřejnost je možné nahlížet do veřejné části elektronické verze Národního registru poskytovatelů zdravotních služeb, která se nachází na této adrese:

https://eregpublicsecure.ksrzis.cz/Registr/NRPZS/ZdravotnickeZarizeni

Se splněním podmínky č. 2 již problémy v praxi nastaly, a to i přesto, že důvodová zpráva k novému ustanovení ZDP uvádí: *„Jedná se o upřesnění daňového osvobození nepeněžních plnění spočívajících ve formě použití zdravotnických zařízení. Použití zdravotnických zařízení zahrnuje vedle podrobení se lékařským ošetřením prováděným v těchto zařízeních, která nejsou hrazena zdravotní pojišťovnou, i nákup všech jiných služeb a zboží, které mají zdravotní, léčebný, hygienický či obdobný charakter, tedy např. úhradu rehabilitace nebo nákup léků s doplatkem nebo vitamínových prostředků. Dále se navrhuje do osvobození zahrnout i pořízení zdravotnických prostředků, např. dioptrických brýlí nebo zdravotní obuvi, na lékařský předpis, a to bez ohledu na to, zda jsou nakupovány ve zdravotnickém zařízení, či nikoli. Důvodem této úpravy je skutečnost, že tyto prostředky jsou často prodávány mimo zdravotnická zařízení, typicky např. brýle v optice; pokud se však jedná o nákup na lékařský předpis, není důvod k odlišnému zacházení podle toho, kde si zaměstnanec prostředek pořídí.“*

Domníváme se, že nová definice účinná od 1. ledna 2018 pojem „použití zdravotnických zařízení“ významně neupřesnila, protože ne všechny služby a zboží nabízené zdravotnickými zařízeními, dříve v souladu s KV spadající do definice osvobozeného plnění, lze podřadit pod novou textaci „zdravotní, léčebný, hygienický nebo obdobný charakter“. Některé v definici použité pojmy nejsou ani nikde českými zákony definovány. V zájmu zvýšení právní jistoty zaměstnavatelů i zdravotnických zařízení a s ohledem na spravovatelnost daně proto tímto příspěvkem navrhujeme sjednotit možný výklad pojmů „zdravotní, léčebný, hygienický nebo obdobný charakter“ a to formou demonstrativního výčtu zboží a služeb, které by pro účely ZDP novou definici měly vždy splňovat s tím, že v praxi může být poskytnuto plnění, které v tomto příspěvku, výslovně uvedeno není, ale bude také naplňovat charakter pro osvobození – typicky půjde o plnění hygienického nebo „obdobného“ charakteru.

3. Návrh na sjednocení výkladu použitých pojmů

Při hledání možného významu jednotlivých pojmů jsme postupovali tak, že jsme vždy nejdříve prověřili možné definice jednotlivých termínů v ZDP, dále v jiných daňových zákonech, následně zákonech upravujících danou specifickou oblast a při absenci jakékoliv zákonné definice bylo přistoupeno k výkladu respektujícímu zaužívanou praxi v předmětném oboru a výklad odborné veřejnosti. Širší výklad při dostatečné argumentaci není nikde vyloučen. Tento příspěvek však nemá v žádném případě za cíl rozšiřovat záměr zákonodárce. Pokud v další části vymezujeme, jaká plnění jsou vždy plněními se zdravotním, léčebným, hygienickým nebo obdobným charakterem, stále mohou existovat položky zboží nebo služeb, které v tomto příspěvku uvedeny nejsou a přesto budou tento charakter v konkrétním případě mít.

3.1. Služby zdravotního charakteru

Zdravotní služby a zdravotní péče jsou definovány v § 2 odst. 2 resp. odst. 3 Zákona o zdravotních službách.

Zdravotní služby a zboží jsou rovněž definovány v ZDPH a to v § 58 vymezujícím plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s názvem „Zdravotní služby a dodání zdravotního zboží“. Jedná se však o pojem *sui generis*, který není možné analogicky převzít do jiné právní normy. Nutno tedy použít výklad pojmu z normy přiléhavější ZDP, tedy pokud ZDP nedefinuje tento pojem, je nutné nejprve nahlížet do veřejnoprávních předpisů přímo upravujících danou oblast.

Jelikož definice obsažená v ZDPH, přestože vychází z definice zdravotních služeb pro účely Zákona o zdravotních službách, nezahrnuje služby zdravotní péče, navrhujeme pro účely ZDP využít definici zdravotních služeb a zdravotní péče obsažené v § 2 Zákona o zdravotních službách.

3.1.1. Dílčí závěr

V zájmu právní jistoty pro poplatníky a plátce daně z příjmů navrhujeme přijmout závěr, že *službami zdravotního charakteru se pro účely ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP vždy rozumí zdravotní služby a zdravotní péče podle Zákona o zdravotních službách.*

3.2. Zboží zdravotního charakteru

ZDPH obsahuje definici zdravotního zboží v § 58. Jedná se však o pojem *sui generis*, který není možné analogicky převzít do jiné právní normy. Nutno tedy použít výklad pojmu z normy přiléhavější ZDP, tedy pokud ZDP nedefinuje tento pojem, je nutné nejprve nahlížet do veřejnoprávních předpisů přímo upravujících danou oblast.

Navrhujeme proto k vymezení pojmu „zboží zdravotního charakteru“ použít definici zdravotnického prostředku obsaženou v § 2 Zákona o zdravotnických prostředcích.

Zákon o zdravotnických prostředcích v § 2 odst. 3 vymezuje, že zdravotnickým prostředkem není například léčivý přípravek, doplněk stravy, kosmetický prostředek nebo biocidní přípravek. Pro podřazení výjimek ze zdravotnických prostředků pod § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP bude potřeba pokusit se každou takovou skupinu zboží podřadit pod zboží léčebného, hygienického nebo obdobného charakteru (viz dále). Například léčivý přípravek tak není podle §6-9-d) ZDP osvobozeným plněním zdravotního charakteru, ale i přesto bude osvobozen, protože bezesporu jde o plnění s charakterem léčebným (osvobození v podobných případech se tento příspěvek věnuje ve svém bodě 3.4.).

SUKL v souladu s ustanovením § 9 písm. e) Zákona o zdravotnických prostředcích a dále § 5 odst. 5 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup informace o notifikovaných zdravotnických prostředcích. Registr zdravotnických prostředků je jednotným systémem pro komplexní správu dat v oblasti zdravotnických prostředků v rámci České republiky a lze jej nalézt na adrese:

https://eregpublicsecure.ksrzis.cz/Registr/RZPRO/ZdravotnickyProstredek

Na stránky registru se dá jednoduše dostat i odkazem ze stránek SUKLu. (www.sukl.cz). Veřejná část databáze má pouze informativní charakter, ale umožňuje fulltextové vyhledávání zdravotnických prostředků.

3.2.1. Dílčí závěr

V zájmu právní jistoty poplatníka navrhujeme přijmout závěr, že *zbožím zdravotního charakteru se pro účely ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP vždy rozumí zdravotnické prostředky definované v § 2 Zákona o zdravotnických prostředcích.* Zda se jedná o zdravotnický prostředek lze rovněž jednoduše ověřit ve veřejné části Registru zdravotnických prostředků.

3.3. Služby léčebného charakteru

Pojmosloví „*Služby léčebného charakteru“* není v daňových předpisech České republiky specificky definováno. Domníváme se, že zákonodárce měl na mysli zejména služby nabízené různými lázeňskými nebo rehabilitačními zařízeními, jako jsou lázeňské pobyty, lázeňské procedury, rehabilitace a masáže, pokud nesplní definici služeb zdravotního charakteru (viz výše), přičemž podmínkou pro jejich osvobozený režim je zároveň to, že jsou poskytovány zdravotnickými zařízeními.

3.3.1. Dílčí závěr

Navrhujeme přijmout závěr, že *službami léčebného charakteru se pro účely ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP vždy rozumí lázeňské pobyty, lázeňské*

procedury, rehabilitace a masáže, pokud nesplní definici služeb zdravotního charakteru a jsou poskytovány zdravotnickými zařízeními.

3.4. Zboží léčebného charakteru

Domníváme se, že za zboží léčebného charakteru lze obdobně považovat léčivé přípravky (léčiva) definované v § 2 Zákoně o léčivech. Je-li přípravek léčivým přípravkem podle Zákona o léčivech, je logické a důvodné při výkladu ZDP dovodit, že jde o plnění léčebného charakteru.

Léčivými přípravky podle Zákona o léčivech ale nejsou pouze humánní léky, ale taktéž veterinární léčiva. S ohledem na to, že úvodní věta § 6 odst. 9 písm. d) ZDP mluví o nepeněžním plnění poskytovaném zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi, tak přesto, že u veterinárního léčiva zakoupeného například poukázkou v lékárně přímo zaměstnancem by se možná dalo argumentovat, že definici § 6 odst. 9 písm. d) ZDP formálně splní, u služby léčebného charakteru poskytnuté domácímu mazlíčkovi zaměstnance by už ale bylo zcela zřejmé, že podmínku § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nesplní. Z důvodu konzistence výkladu pojmů proto navrhujeme uzavřít, že za zboží léčebného charakteru pro účely ZDP lze považovat pouze humánní léčiva, resp. léčivé přípravky určené k humánnímu využití (s tím, že současná možnost jiného, např. veterinárního využití, nebrání osvobození dle ZDP).

SUKL v souladu s ustanovením § 13 Zákona o léčivech spravuje registr léčivých přípravků s omezením. Databáze léčivých přípravků je veřejně přístupná a lze ji nalézt na adrese:

http://www.sukl.cz/modules/medication/search.php

3.4.1. Dílčí závěr

V zájmu právní jistoty poplatníka navrhujeme přijmout závěr, že *zbožím léčebného charakteru se pro účely ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP vždy rozumí léčivé přípravky (léčiva) definované v § 2 Zákona o léčivech a to ty, které jsou určeny k humánnímu využití.* Skutečnost, zda se jedná o léčivo, lze rovněž jednoduše ověřit ve veřejné části databáze léčivých přípravků.

3.5. Služby hygienického charakteru

Služby hygienického charakteru nejsou v českých zákonech nikde specificky definovány. Pro účely příspěvku předpokládáme, že záměrem zákonodárce bylo za služby hygienického charakteru považovat zejména služby manikúry, pedikúry, holičství, kadeřnictví, kosmetiky, solária, služby domácí péče a pečovatelské služby nabízené zdravotnickými zařízeními. Tak jako při službách zdravotního nebo léčebného charakteru ale nevylučujeme, že okruh služeb hygienického charakteru nabízených zdravotnickými zařízeními může být i širší. V obecné společenské rovině totiž hygienické služby zahrnují velice širokou škálu služeb vč. dezinfekce, dezinsekce, deratizace atp.

3.5.1. Dílčí závěr

Navrhujeme přijmout závěr, že *službami hygienického charakteru se pro účely ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP vždy rozumí služby manikúry, pedikúry, holičství, kadeřnictví, kosmetiky, solária, služby domácí péče a pečovatelské služby, pokud nesplní definici služeb zdravotního charakteru (viz výše) a jsou poskytovány zdravotnickými zařízeními.*

3.6. Zboží hygienického charakteru

Zboží hygienického charakteru není v českém právním řádu samostatně definováno. S ohledem na zboží nabízené zdravotnickými zařízeními navrhujeme za zboží hygienického charakteru pro účely § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP považovat zejména:

a) zboží určené pro osobní hygienu a pro hygienu domácností;
b) kosmetické přípravky;
c) biocidní přípravky určené pro domácnosti.

Za zboží určené pro osobní hygienu a hygienu domácností by měly být podle názoru předkladatelů považovány zejména veškeré prostředky určené k mytí a koupeli, k péči o tělo, k péči o dutinu ústní (včetně neslazených žvýkaček), k péči o ruce, nehty, nohy, k péči o vlasy, ošetřující a ochranné prostředky, přípravky na holení a depilaci, hygienické, čistící a dezinfekční prostředky.

Kosmetické přípravky jsou definované Nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1223/2009 ze dne 30. listopadu 2009 o kosmetických přípravcích, na které odkazuje i zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví. Jde o široký výčet prostředků, zahrnující: krémy, emulze, pleťové lotiony, gely a oleje na kůži, pleťové masky, základy s obsahem pigmentů (tekutiny, pasty, pudry), pudry pro líčení, pudry po koupeli, hygienické pudry, toaletní mýdla, deodorační mýdla, parfémy, toaletní vody a kolínské vody, přípravky do koupele a do sprchy (soli, pěny, oleje, gely), depilační přípravky, deodoranty a antiperspiranty, přípravky pro barvení vlasů, přípravky pro zvlnění, rovnání a fixaci vlasů, přípravky pro formování účesu, vlasové čisticí přípravky (lotiony, pudry, šampony), vlasové kondicionéry (lotiony, krémy, oleje), kadeřnické přípravky (tužidla, laky, brilantiny), přípravky pro holení (krémy, pěny, vody po holení), přípravky pro líčení a odličování, přípravky určené pro aplikaci na rty, přípravky pro péči o zuby a dutinu ústní, přípravky pro péči o nehty a pro úpravu nehtů, přípravky pro vnější intimní hygienu, přípravky na opalování, samoopalovací přípravky, přípravky pro zesvětlení kůže a přípravky proti vráskám.

Biocidní přípravky definuje Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 528/2012 ze dne 22. května 2012 o dodávání biocidních přípravků na trh a jejich používání, v platném znění, na které odkazuje i zákon č. 324/2016 Sb., o biocidech. Za biocidní přípravky určené pro domácnosti navrhujeme považovat veškeré biocidní přípravky určené pro dezinsekci, dezinfekci a deratizaci domů a bytů a jejich přímého okolí.

3.6.1. Dílčí závěr

V zájmu právní jistoty poplatníka navrhujeme přijmout závěr, že *zbožím hygienického charakteru se pro účely ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP vždy rozumí zboží určené pro osobní hygienu a hygienu domácností, kosmetické přípravky a biocidní přípravky určené pro domácnosti, pokud jsou pořízeny od zdravotnických zařízení.*

3.7. Služby obdobného charakteru

Za obdobný charakter charakteru zdravotnímu, léčebnému a hygienickému považujeme zejména charakter preventivní a regenerační. Podle názoru předkladatelů jsou služby, které mají preventivní nebo regenerační charakter per analogiam službami obdobného charakteru ke službám zdravotním, léčebným nebo hygienickým.

Protože neexistuje definice služeb preventivního a regeneračního charakteru, navrhujeme pro účely § 6 odst. 1 písm. d) bod 1) ZDP za služby obdobného charakteru považovat zejména regenerační masáže, různá rehabilitační a preventivní cvičení, jakož i veškeré pobyty a kurzy určené k regeneraci a prevenci (zaměřené na zdravou výživu, hubnutí, odvykání kouření, prevenci civilizačních nemocí atp.).

3.7.1. Dílčí závěr

Navrhujeme přijmout závěr, že *službami obdobného charakteru se pro účely ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP vždy rozumí služby preventivního a regeneračního charakteru, zejména různé masáže, rehabilitační a preventivní cvičení a pobyty a kurzy určené k regeneraci a prevenci nemocí a různých závislostí.*

3.8. Zboží obdobného charakteru

Za obdobný charakter charakteru zdravotnímu, léčebnému a hygienickému považujeme zejména charakter preventivní a regenerační. Podle názoru předkladatelů je zboží, které má preventivní nebo regenerační charakter zbožím obdobného charakteru ke zboží charakteru zdravotního, léčebného nebo hygienického. Za zboží, které splňuje podmínku preventivního nebo regeneračního charakteru, navrhujeme proto pro účely § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP považovat vždy:

a) doplňky stravy vč. vitamínových prostředků;
b) potraviny určené pro zvláštní výživu (vč. potravin pro kojeneckou a dětskou výživu);
c) pomůcky a prostředky určené pro výživu, vývoj a ochranu dítěte a pro těhotné a kojící matky;
d) pomůcky a přípravky pro snižování tělesné hmotnosti, odvykání kouření apod.;
e) prostředky pro aromaterapii;
f) prostředky určené k prevenci a ošetření zranění a úrazů, pokud nejsou zdravotnickými prostředky.

Doplňky stravy definuje v § 2 zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a požadavky na ně dále definuje vyhláška č. 225/2008 Sb. ze dne 17. června 2008, kterou se stanoví požadavky na doplňky stravy a na obohacování potravin ve znění pozdějších změn (352/2009 Sb.).

Pokud tedy nejde o léčiva, měly by doplňky stravy být zahrnuty pod zboží obdobného charakteru ke zboží charakteru zdravotního, léčebného nebo hygienického.

Potraviny určené pro zvláštní výživu definuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/39/ES ze dne 6. května 2009 o potravinách určených pro zvláštní

výživu a dále upravuje vyhláška č. 54/2004 ze dne 30. ledna 2004, o potravinách určených pro zvláštní výživu a o způsobu jejich použití.

Druhy potravin určených pro zvláštní výživu:

- potraviny pro počáteční a pokračovací kojeneckou výživu a výživu malých dětí
- potraviny pro obilnou a ostatní výživu jinou než obilnou určenou pro výživu kojenců a malých dětí
- potraviny pro nízkoenergetickou výživu určené ke snižování tělesné hmotnosti
- potraviny pro zvláštní lékařské účely
- potraviny bez fenylalaninu
- potraviny bezlepkové
- potraviny s nízkým obsahem laktózy nebo bezlaktózové
- potraviny s nízkým obsahem bílkovin
- potraviny určené pro sportovce a pro osoby při zvýšeném tělesném výkonu

Za pomůcky a prostředky určené pro výživu, vývoj a ochranu dítěte a pro těhotné a kojící matky splňující preventivní charakter by měly být považovány zejména kojenecké lahve a savičky vč. příslušenství, sterilizátory lahví a saviček, monitory dechu a chůvičky a dále také odsávačky mateřského mléka a jiné pomůcky pro kojení.

Dále za zboží obdobného charakteru považujeme i takové zboží, které plní stejnou funkci jako zdravotnické prostředky podle § 2 Zákona o zdravotnických prostředcích (viz bod 3.2. výše) ačkoli samo není zdravotnickým prostředkem dle tohoto zákona, léčivé přípravky (léčiva) podle § 2 Zákona o léčivech, je určeno k humánnímu použití (viz bod 3.4. výše), ačkoli samo není léčivým přípravkem (léčivem) dle tohoto zákona.

3.8.1. Dílčí závěr

V zájmu právní jistoty navrhujeme přijmout závěr, že *zbožím obdobného charakteru se pro účely ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP vždy rozumí:*

a) doplňky stravy vč. vitamínových prostředků;
b) potraviny určené pro zvláštní výživu (vč. potravin pro kojeneckou a dětskou výživu);
c) pomůcky a prostředky určené pro výživu, vývoj a ochranu dítěte a pro těhotné a kojící matky;
d) pomůcky a přípravky pro snižování tělesné hmotnosti, odvykání kouření apod.;
e) prostředky pro aromaterapii;
f) prostředky určené k prevenci a ošetření zranění a úrazů, pokud nejsou zdravotnickými prostředky;
g) zboží, které plní stejnou funkci jako zdravotnické prostředky podle § 2 Zákona o zdravotnických prostředcích a není zdravotnickým prostředkem;
h) zboží, které plní stejnou funkci jako léčivé přípravky (léčiva) podle § 2 Zákona o léčivech, je určeno k humánnímu využití a není léčivým přípravkem (léčivem).

3.9. Nákup zboží a pořízení služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru

V moderní společnosti je obvyklé, že zboží a služby jsou ve vysoké míře nakupovány nejen od českých dodavatelů, ale i od dodavatelů zahraničních.

Pro zajištění právní jistoty poplatníků navrhujeme potvrdit, že *v případě dodavatelů se sídlem na území Evropské unie, kteří jsou zdravotnickými zařízeními dle legislativy členské země dle svého sídla, se na pořízení zboží a služeb bude na základě principu přímého účinku zakládajících smluv Evropské unie v částech týkajících se pravidel volného pohybu zboží a služeb, pohlížet jako kdyby zboží a služby byly pořízeny od zdravotnického zařízení registrovaného v České republice*.

4. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit dílčí závěry obsažené v příspěvku. Dále navrhujeme potvrdit, že jakýkoliv jiný druh plnění poskytnutý dle § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP, neobsažený v tomto příspěvku, může být osvobozen od daně z příjmů fyzických osob za předpokladu splnění podmínek stanovených ZDP.

Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem GFŘ odpovídajícím způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se závěry předkladatele.

Zdůvodnění: *Zákonem č. 170/2017 Sb., kterým byl změněn ZDP s účinností od roku 2018 nedošlo v ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bod 1. ZDP k žádné věcné změně, ale jen k upřesnění daňového osvobození nepeněžních plnění spočívajících v použití zdravotnických zařízení. Do konce roku 2017 bylo v tomto ustanovení normováno, že daňové osvobození lze aplikovat, jen jedná-li se o nepeněžní plnění „**spočívající v použití zdravotnického zařízení**“.*

ZDP však pojem zdravotnické zařízení nedefinuje. Z tohoto důvodu, v souladu s názorem předkladatele, je třeba na danou problematiku aplikovat ustanovení zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zdravotních službách“), který upravuje zdravotní služby a podmínky jejich poskytování. Ustanovení zákona o zdravotních službách je pak třeba interpretovat a aplikovat ve všech jeho souvislostech. Podle § 4 odst. 1 zákona o zdravotních službách se zdravotnickým zařízením rozumí prostory určené pro poskytování zdravotních služeb (těmi může být např. nemocnice, soukromá lékařská ordinace apod.). Tyto prostory pak slouží poskytovateli zdravotních služeb pro poskytování služeb definovaných v § 2 odst. 2 zákona o zdravotních službách. Dle názoru GFŘ je toto hlavní důvod provedené úpravy v § 6 odst. 9 písm. d) bod 1. ZDP – tzn. nepeněžní plnění poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci spočívající v použití zdravotnického zařízení je na straně zaměstnance osvobozeno pouze za předpokladu, že poskytovatel zdravotních služeb, který předmětnou službu (obdobně zboží) zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru poskytuje je, jak uvádí předkladatel v příspěvku, registrován v Národním registru poskytovatelů

zdravotních služeb (viz § 74 – 75 zákona o zdravotních službách). V předmětném ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) byl pak pouze bod 1. rozšířen o pořízení zdravotnických prostředků, např. dioptrických brýlí nebo zdravotní obuvi na lékařský předpis, i na subjekty, které nejsou zdravotnickým zařízením. GFŘ je názoru, že nebyla úmyslem zákonodárce věcná změna u tohoto zaměstnaneckého benefitu (což je zřejmé i ze samotné důvodové zprávy), která by vedla k tomu, co je např. popisováno v závěrech k jednotlivým bodům předkladatele příspěvku, tzn. posouzení charakteru zboží a služeb zdravotního, léčebného hygienického a obdobného charakteru poskytovaných zdravotnickými zařízeními dle jednotlivých právních předpisů, jak uvádí předkladatel, a to i přesto, že zákonodárce zvláštní právní předpis tj. zákon o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování používá pro účely výkladu „zdravotnického zařízení". Záměrem této právní úpravy je "nenároková" daňová podpora aktivit zaměstnavatelů spočívajících v péči o zdraví svých zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků, a to nad rámec zákonných povinností daných mu zákoníkem práce (§ 224 - § 247), kde právní úprava v oblasti péče o zaměstnance zahrnuje především povinnosti zaměstnavatele zabezpečit svým zaměstnancům příznivé podmínky pro řádný a bezpečný výkon závislé práce, jakož i umožnit jim ve všech směnách stravování a v souladu se zvláštními právními předpisy zajišťovat pro zaměstnance pracovně-lékařské služby vymezené v rámci pracovnělékařské péče (zákon č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách). Poskytování těchto zaměstnaneckých výhod uvedených v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, je cíleno na posílení zdraví zaměstnanců (příp. jejich rodinných příslušníků), snížení pracovní neschopnosti zaměstnanců a tím i zvýšení produktivity práce. Z toho je zřejmé, že nelze toto daňové osvobození paušálně vztáhnout na veškeré produkty, tak jak jsou uvedeny ve zvláštních právních předpisech použitých ze strany předkladatele – kde jsou např. uvedeny i veterinární přípravky, přípravky dětské výživy včetně vybavení pro její přípravu a pod., a to z důvodu, že nesplňují výše zmíněné účely poskytnutí tohoto benefitu ze strany zaměstnavatele.

Je obecně známo, kterého zboží a služeb se tento benefit týká, a to i z důvodu, že se za stejných podmínek poskytoval již před účinností předmětné úpravy. Taktéž příspěvek KV KDP č. 06/26.01.05 je i nadále využitelný.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

526/20.06.18 Osvobození bezúplatných příjmů od příbuzného dle ZDP u osvojení resp. od biologického rodiče

Předkládá: Ing. Jiří Gebarowský, daňový poradce, č. osv. 104

Podle § 10 odst. 3 písm. c) zákona č. 586/92 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), jsou od této daně osvobozeny bezúplatné příjmy od *příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů.*

Na první pohled se jedná o poměrně jasné ustanovení zákona, které dosud nebylo předmětem veřejných ani odborných diskuzí, ale vzhledem např. k „novým“ ustanovením Občanského zákoníku č. 89/2012 Sb. (dále jen OZ) si i tato problematika zaslouží vyjasnit, protože ani Metodický pokyn D - 22 není podrobnější.

Podle § 771 OZ „*Příbuzenství je vztah osob založený na pokrevním poutu, nebo vzniklý osvojením.“*

1. **Co je vlastně pokrevní pouto?**

Pokud je příbuzenský vztah založený na pokrevním poutu, *příbuzné osoby pocházejí od společného předka resp. jedna od druhé* (např. Doc. JUDr. M. Zuklínová CSc v komentáři k OZ ve Wolters Kluwert 2014, II. Svazek str. 273)

Jenže stát pochopitelně chrání zájem dítěte, aby bylo zajištěno nejen jeho hmotné stránce ale kromě jiného i jeho sociální zařazení do společnosti a proto jak dřívější zákon o rodině, tak současný občanský zákoník především upřednostňuje zápis dítěte do matriky na základě souhlasného prohlášení rodičů (§ 16 zákona o matrice č. 301/2000 Sb.,), které zasílá zdravotnické zařízení, případně na základě rozhodnutí soudu. Zda se jedná skutečně o biologické rodiče, zejména otce, se nijak neprověřuje. Jedná se tedy o věc statusovou, zápis je deklaratorní.

Pokud v dalším životě dítěte nebo jeho biologického rodiče nastane situace (ať již ze zdravotních, finančních nebo sociálních důvodů), kdy je potřeba „zjistit či přiznat“ biologického rodiče, tak pokud je na matrice jako rodič zapsána jiná osoba, nastává poměrně složitá situace, na kterou nepanují shodné názory (viz komentář k § 794 OZ C.H. Beck 2014 II. svazek str. 599), protože na rozdíl od trochu jednoduššího osvojení cizí osoby nelze zřejmě z důvodu dle § 804 OZ osvojit příbuzného, ale musí dojít k určení otcovství, které není nárokové, ale musí jej povolit soud. Dříve o takovém návrhu rozhodoval dokonce státní zástupce.

Judikatura ESLP je různá viz Ca. Kautzor v. Německo a Ahrens v. Německo. O evropských standardech tedy nelze hovořit.

Je znám dokonce extrémní případ, který rozhodoval v roce 2015 Okresní soud ve Vsetíně, kdy biologický otec (majitel pily) byl v roce 1951 ve vykonstruovaném

procesu popraven a biologická matka byla perzekuována, takže se dítěte raději vzdala, aby dítě mělo šanci na „normální“ život a mohlo v budoucnu i studovat, přestože udržovali sociální kontakt. Biologická matka stala matrikovou dokonce až po 56 letech (prof. K. Eliáš: Lidové noviny 5. 9. 2016). Domníváme se, že ne vždy jsou podmínky na zahájení většinou zdlouhavého soudního procesu, ať už z důvodů času, peněz nebo citlivé rodinná situace na straně původní resp. biologické rodiny.

Nemusí však jít o tak extrémní případ jako je tento, stačí si představit situaci, kdy se biologický otec dozví o tom, že má potomka, který však žije pokojně již několik desítek let ve své „matrikové“ rodině. Otec mu bude chtít na sklonku života jako svému biologickému potomkovi odkázat majetek, avšak nebude chtít narušovat jeho dosud poklidné vztahy v rodině vyvoláním soudního řízení o popření otcovství ve vztahu k jeho „matrikovému“ otci a určení otcovství nového. Současně se však potomek nebude cítit povinen platit daň právě s ohledem na jejich pokrevní pouto. Ze všech těchto příkladů je zřejmé, že ne vždy jsou podmínky na zahájení většinou zdlouhavého soudního procesu ať už z důvodů času, peněz nebo vhodné rodinná situace ať již na straně „matrikové“ nebo biologické rodiny. Teleologickým výkladem ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP dospějeme také k závěru, že zjevným záměrem zákonodárce bylo osvobodit od daně pokrevní příbuzné, aby potomci mohli zhodnocovat majetek svých předků a byli tímto současně zabezpečeni pro případ budoucnosti.

Významný je v této souvislosti také nález sp. zn. IV. ÚS 650/05, kterým Ústavní soud judikoval, že podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, nýbrž tato ochrana se v materiálním právním státě musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež staví daňovou nebo poplatkovou povinnost. Jinými slovy za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*), shodně viz nálezy sp. zn. IV. ÚS 666/02, III. ÚS 667/02 či I. ÚS 621/02. Interpretací zákonných ustanovení, která by <u>rozšířila daňovou povinnost</u> i na situaci, na kterou při řádné (mírnější) interpretaci zákona daňová povinnost nedopadá, <u>by se tak neoprávněně zasahovalo do základního práva člověka garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny, tedy právo vlastnit majetek</u>.

Pro úplnost ještě uvádíme i judikát NSS 10 Afs/2016-38, týkající se základu daně u zdaňování dědiců vypořádacího podílu v obchodní korporaci, ze kterého nepřímo vyplývá, že i obchodní podíl je výhodnější darovat.

Jelikož podle § 8 odst. 1 a 3 zákona 280/2009 Sb., Daňový řád, <u>správce daně vychází ze skutečného obsahu</u> právního jednání nebo jiné <u>skutečnosti rozhodné</u> pro správu daní, měl by dle našeho názoru respektovat skutečný příbuzenský vztah mezi biologickým rodičem a dítětem.

<u>Závěr:</u>

Správce daně osvobodí bezúplatné příjmy od biologického rodiče a postačujícím důkazem pro řešení této situace měl být znalecký posudek, např. test DNA provedený soudním znalcem v oboru a se znaleckou doložkou.

2. Důsledky osvojení ve veřejném právu

a) Osvojení obecně včetně osvojení dítěte

Podle § 794 OZ je sice osvojení *přijetím cizí osoby za vlastní,* ale je otázkou, v jakém postavení bude osvojenec v rámci „staré i nové“ rodiny, zejména vůči ostatním členům těchto rodin. Pokud je osvojováno dítě, je věc jasnější, protože má postavení dítěte osvojitele (§ 832 OZ).

Předpokládáme, že osvojením zaniká právo na osvobození příjmů osvojence od členů původní rodiny, protože podle § 833 odst. 1 OZ: *Osvojením zaniká příbuzenský poměr mezi osvojencem a původní rodinou, jakož i práva a povinnosti z tohoto poměru vyplývající…*

Rovněž tak podle § 834 OZ *Bylo-li osvojeno dítě, které je rodičem, vztahují se účinky osvojení i na jeho dítě.*

V tomto případě by zřejmě právo soukromé mělo vliv i na právo veřejné.

b) Osvojení, které není obdobou osvojení nezletilého

Větší nejistota je však u osvojení zletilého, které není obdobou osvojení nezletilého dle § 848 a násl. OZ, protože zde zákon postavení osvojence výslovně neupravuje a je otázkou, zda „přijetí osoby za vlastní“ stačí k zařazení této osoby do příbuzného v linii přímé či nepřímé s dopadem na osvobození příjmů dle ZDP od ostatních členů nové rodiny.

U osvojení OZ v předmětných ustanoveních používá nejen pojem „majetkových práv“ ale i také obecnější pojem „práv“ a není jasné, zda mezi tato práva lze odvodit i práva vyplývající ze ZDP.

U osvojení zletilého, které není obdobou osvojení nezletilého *podle* § 849 odst. 1 OZ: *„Osvojenci a jeho potomkům nevzniká osvojením příbuzenský poměr vůči členům rodiny osvojitele a nenabývají vůči nim žádných majetkových práv. Osvojitel nenabývá osvojením žádných majetkových práv vůči osvojenci a jeho potomkům.*

§ 849 odst. 2 OZ: *Osvojenec a jeho potomci nepozbývají osvojením práv ve vlastní rodině.“*

Znamená to tedy, že by osvojenci nepozbyly právo na osvobození dle ZDP ve své původní rodině ale nezískají ho na druhou stranu od členů rodiny osvojitele, ale pouze mezi ním a osvojitelem?

Dle § 852 OZ *Osvojení má právní následky pro osvojence a jeho potomky, pokud se narodili později. Pro dříve narozené potomky osvojence má osvojení právní následky, jen když dali k osvojení souhlas.*

Znamenají tedy právní důsledky dle OZ obecně i právo na osvobození dle ZDP ? A že by výše uvedeným souhlasem získali dříve narození potomci i právo na osvobození?
Ve společných ustanoveních ale jen pro osvojení zletilého je v § 853 odst. 2 *„Osvojenec dědí po osvojiteli v první zákonné třídě dědiců, nevstupuje však v dědické právo osvojitele vůči jiným osobám.*

§ 853 odst. 3 OZ: *Má-li osvojení právní následky i pro potomky osvojence, použijí se odstavce 1 a 2 obdobně.“*

Máme tedy předpokládat, že se osvobození bezúplatných příjmů od osob v § 852 OZ bude řídit podle existence těchto práv?

c) Zrušení i opětovné osvojení

Zřejmě se nebude jednat o častý případ, ale zákon nicméně připouští za určitých podmínek i zrušení, resp. opětovné osvojení.

Osvojení může být zrušeno (§ 841 a násl. OZ).

Zrušením osvojení zaniká poměr vzniklý osvojením i povinnosti a práva z tohoto poměru vyplývající a obnovuje se předchozí příbuzenský poměr. Majetková práva a majetkové povinnosti osvojence vzniklé před tím, než bylo osvojení zrušeno, nejsou zrušením osvojení dotčeny.), ale i naopak opětovně realizováno (§ 843 OZ)

Naskýtá se tedy otázka, zda bude např. při zrušení osvojení obnoveno osvobození příjmů mezi osvojencem a původním rodičem?

Do jaké míry ustanovení OZ upravující soukromá rodinná práva mezi osvojitelem a osvojencem resp. biologickým rodičem a vlastním dítětem mají vliv na právo veřejné, tedy např. u osvobození dle ZDP? Ustanovení § 1 odst. 1 OZ jen upravuje, že *„uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného*“, ale dle výkladů nejen autorů OZ opačný výklad možný je, přestože ZDP se vazbou na právo soukromé výslovně nezabývá, takže není úplně nejasné, do jaké míry si právo veřejné vychází z práva soukromého, samozřejmě pokud nedochází k zneužití práva.

Závěr:

Navrhujeme přijmout závěr, že osvobozené jsou příjmy mezi osvojencem a osvojitelem v době osvojení. Příjmy mezi osvojencem a ostatními členy původní resp. rodiny osvojitele se řídí podle OZ, kde v příslušných ustanoveních uvádí pojem nejen práv ale i majetkových práv.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

527/20.06.18 Daňová uznatelnost „sankce“ udělované finančním arbitrem podle § 17a zákona č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, č. osv. 3990
JUDr. Jana Fuksová, daňový poradce č. osv. 5029
Ing. Bc. Jan Hájek, daňový poradce č. osv. 4503

1. **Popis problému**

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit režim daňové uznatelnosti „sankcí“ udělovaných finančním arbitrem dle § 17a zákona č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi, ve znění pozdějších předpisů (dále jen **„zákon o finančním arbitrovi“**).

Institut finančního arbitra je státem zřízený orgán mimosoudního řešení sporů mezi finančními institucemi poskytujícími vybrané služby a jejich spotřebiteli. Řízení před finančním arbitrem se zahajuje na návrh navrhovatele, jímž může být pouze spotřebitel, a je pro spotřebitele bezplatné. Finanční arbitr je financován ze státního rozpočtu.

V případě alespoň částečného úspěchu spotřebitele, uloží finanční arbitr finanční instituci povinnost uhradit tzv. sankci. S ohledem na označení uložené povinnosti jako „sankce“ vyvstává v aplikační praxi otázka, jaký je daňový režim této částky, konkrétně zda se jedná o daňově uznatelný náklad ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“).

2. Relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů

Pro posouzení předkládané otázky jsou klíčová zejména následující ustanovení zákona o daních z příjmů:

- § 24 odst. 2 písm. p), podle kterého lze za daňově uznatelné náklady považovat ty „*výdaje (náklady) k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních předpisů*“, a
- § 25 odst. 1 písm. f), který naopak za výslovně daňově neuznatelné náklady považuje „*penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zi), úroky z posečkané částky, peněžité tresty, přirážky k pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a k pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, a náklady spojené s trestem uveřejnění rozsudku podle zvláštního právního předpisu,*“

Mezi daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů spadají mimo jiné náhrady nákladů řízení, které jsou poplatníci povinni platit v rámci soudních řízení, pokud souvisí s jejich podnikáním. Úhrada náhrady nákladů soudního řízení určená soudem představuje povinnost vyplývající z občanského soudního řádu a lze ji považovat za daňově účinný náklad podle §24 odst. 2 písm. p) ZDP.

Jak vyplývá z položek vyjmenovaných v § 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, daňově neuznatelnými náklady jsou typicky pokuty a další obdobné platby za porušení veřejnoprávní povinnosti udělené v rámci správního či daňového řízení. Finanční plnění podle § 17a zákona o finančním arbitrovi je výslovně označované jako „sankce“. Striktním jazykovým výkladem jej tedy nelze označit za pokutu a nekvalifikuje se *a priori* jako nedaňový náklad podle § 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních příjmů.

3. Relevantní ustanovení zákona o finančním arbitrovi

Zákon o finančním arbitrovi vymezuje samotné řízení, „sankce“ a související náklady řízení takto:

- Podle § 1 odst. 1 je finanční arbitr příslušný k rozhodování sporů spadajících jinak do pravomoci českých soudů, jedná-li se o spor mezi spotřebitelem a definovanou finanční institucí ve vymezených případech (např. poskytovatel platebních služeb při jejich poskytování, stavební spořitelnou při nabízení, poskytovávání nebo zprostředkování stavebního spoření, pojišťovnou při nabízení poskytování nebo zprostředkování životního pojištění).
- K samotné „sankci“ § 17a uvádí: *„V nálezu, jímž arbitr vyhovuje, byť i jen zčásti, návrhu navrhovatele, současně instituci povinnost zaplatit sankci ve výši 10 % z částky, kterou je instituce podle nálezu povinna zaplatit navrhovateli, nejméně však 15 000 Kč. Zaplacení 15 000 Kč uloží i v případech, kdy předmětem sporu není peněžitá částka. Sankce je příjmem státního rozpočtu.“.*
- Dle § 18 nese *„každý účastník řízení své náklady řízení sám, s výjimkou nákladů tlumočení podle § 13, které nese instituce.“*

4. Charakter řízení a „sankce“ dle zákona o finančním arbitrovi

Rozbor zákonné úpravy

Dle ustanovení § 1 odst. 1 zákona o finančním arbitrovi má řízení před finančním arbitrem jednoznačně soukromoprávní povahu, neboť účastníkem řízení musí být vždy spotřebitel a subjekt uvedený v odst. 1 daného ustanovení (dále jen „**finanční instituce**“). Samotné řízení před finančním arbitrem *de facto* supluje řízení soudní, přičemž jeho cílem je nalezení smíru (srov. 1 odst. 3 zákona o finančním arbitrovi a Hlava první zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád). *A contrario* lze dovodit, že cílem, ani pravomocí finančního arbitra, není posuzovat soulad postupu či jednání finanční instituce s právním řádem České republiky a už vůbec sankcionovat případné nedodržení těchto povinností. Tomu je příslušná výhradně Česká národní banka, která rovněž v souladu s právní úpravou jednotlivých oblastí finančních činností[2] disponuje pravomocí zahájit s finanční institucí veřejnoprávní řízení o postupu finanční instituce v souladu s právním řádem České republiky.

Taktéž je možné poukázat na skutečnost, že přístup k finančnímu arbitrovi je pro spotřebitele zcela bezplatný. Spotřebitel neplatí žádné poplatky za podání návrhu (nenese tedy obdobu soudních poplatků). Pokud finanční arbitr nevyhoví (ani

[2] Např. § 36a a násl. zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů.

částečně) návrhu navrhovatele (spotřebitele), ten není povinen platit žádnou kompenzaci nákladů finančního arbitra, v tomto případě tato povinnost nevzniká ani finanční instituci. Finanční břemeno řízení dle zákona o finančním arbitrovi nese pouze finanční instituce, což akcentuje povahu finančního arbitra jako orgánu ochrany spotřebitele. Tím se řízení před finančním arbitrem liší od standardního soudního řízení, ve kterém soud náhradu nákladů soudního řízení přizná účastníkovi, který daný spor prohrál, a to bez ohledu na to, zda se jedná o spotřebitele. Tato drobná odlišnost, která je dána povahou finančního arbitra jako institutu spotřebitelského práva, nicméně nic nemění na tom, že „sankce“ po dle § 17a zákona o finančním arbitrovi svou ekonomickou povahou a charakterem představuje spíše náhradu nákladů řízení.

Dle autorů příspěvku charakter řízení před finančním arbitrem, jeho soukromoprávní povaha, nasvědčuje tomu, že „sankce“ podle § 17a zákona o finančním arbitrovi není pokutou ve smyslu § 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, neboť jejím cílem není postihnout porušení právního řádu České republiky. *Ad analogiam* lze na charakter „sankce“ pohlížet jako na náklady řízení přiznané v běžném soudním řízení, které může spotřebitel na místo řízení před finančním arbitrem rovněž využít, neúspěšné straně, jež jsou považovány za daňově účinný náklad v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Z textu ustanovení § 17a zákon o finančním arbitrovi dále vyplývá, že sankce je ukládána automaticky v případech, kdy finanční instituce v soukromoprávním řízení před arbitrem prohraje, a to bez ohledu na to, zda se dopustila faktického porušení zákona. Komentář k zákonu o finančním arbitrovi k „sankci“ podle § 17a uvádí, že „*má tato částka charakter spíše jakési paušální kompenzace nákladů řízení neúspěšnou stranou - uplatní se i v případě, kdy se v řízení neúspěšná instituce nedopustila žádného faktického porušení zákona*.“[3]

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 176/2006-96 ze dne 19. dubna 2007 tento nesankční (nepokutový) charakter „sankce“ udělované finančním arbitrem potvrdil. NSS výslovně uvedl, že zákonná konstrukce „*je zcela jednoznačná v tom, že uložení pokuty nezáleží na porušení povinnosti stanovené zvláštním právním předpisem, ale je důsledkem skutečnosti, že finanční arbitr vyhověl (dokonce byť i jen zčásti a též v případech, kdy předmětem sporu nebyla peněžitá částka) návrhu navrhovatele.*“ Nejvyšší správní soud k tomu dále uvedl, že „sankce“ (tehdejší terminologií zákona pokuta) ukládaná finančním arbitrem má plnit „*funkci paušalizované náhrady nákladů na činnost arbitra, na které takto přispívá „procesně neúspěšná“, ve sporu prohravší, instituce*“.

K uvedenému rozsudku je nutno uvést, že se zabývá právní úpravou účinnou v roce 2005, kdy sankce (tehdy zvané pokuty) udělované finanční arbitrem upravoval § 23. Konkrétně pak § 23 odst. 2 tehdejšího zákona o finančním arbitrovi stanovil:

„*Arbitr uloží pokutu ve výši 10 % sporné částky, nejméně však 10 000 Kč, instituci, která podle pravomocného nálezu porušila povinnosti stanovené zvláštním právním předpisem.“*

Z porovnání současného znění zákona se zněním před novelou je zjevné, že novelou došlo k dalšímu oslabení sankčního charakteru plnění, když byla vypuštěna

[3] WACHTLOVÁ, Lucie, SLANINA, Jan. § 17a [Sankce neúspěšné instituci]. In: WACHTLOVÁ, Lucie, SLANINA, Jan. Zákon o spotřebitelském úvěru. 1.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2011, s. 267. ISBN 978-80-7400-118-5.

návaznost na porušení povinností stanovených zvláštním právním předpisem. Co do mechanismu uložení povinnosti úhrady však nedošlo k zásadnější změně. Závěry citovaného rozsudku lze tedy vztáhnout i k současné „sankci“ podle § 17a zákona o finančním arbitrovi.

Uvedené výklad opět potvrzují, že „sankce“ podle § 17a zákona o finančním arbitrovi je svou povahou obdobná náhradě nákladů soudního řízení.

Dílčí závěr

S ohledem na výše uvedené lze přijmout závěr, že platba v zákoně o finančním arbitrovi terminologicky označená jako „sankce“ má charakter spíše jakési paušální kompenzace nákladů řízení částečně nebo zcela neúspěšnou stranou. Nejedná se tedy o pokutu za neplnění veřejnoprávních povinností dle právního řádu České republiky. Ekonomická podstata platby tak rovněž podporuje závěr, že „sankce“ podle § 17a zákona o finančním arbitrovi představuje daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů.

5. Rovnost daňových subjektů

V oblasti daní platí zásada rovnosti mezi daňovými subjekty. Tato zásada vyžaduje, aby s daňovými subjekty ve stejné či obdobné situaci bylo zacházeno stejně či obdobně, jinými slovy aby nedocházelo k nedůvodným rozdílům mezi daňovými subjekty ve stejné či obdobné situaci.

Řízení před finančním arbitrem je pro spotřebitele ryze fakultativní. Pokud se rozhodnou, mohou podat přímo žalobu k soudu. V takovém případě se soudní řízení nijak neliší od standardního soudního řízení, žaloba podaná spotřebitelem by podléhala soudnímu poplatku a náhrada nákladů řízení by byla řešena v souladu s obecnými zásadami, tj. zjednodušeně řečeno náhrada nákladů by příslušela procesně úspěšné straně, v případě částečného úspěchu obou stran by soud mohl od přiznání náhrady nákladů upustit. Pokud by finanční instituce nebyla v soudním sporu úspěšná a soud ji přikázal nahradit náklady řízení spotřebiteli, představovala by tato náhrada nákladů z daňového pohledu daňově uznatelný náklad.

V souladu se zásadou rovnosti by se neměl daňový režim „prohraného“ sporu na straně finanční instituce lišit jen s ohledem na to, jakou formu řešení civilně-právního sporu si spotřebitel vybere z možností, které mu umožňuje právní řád. S ohledem na zásadu rovnosti lze proto přijmout závěr, že „sankce“ podle § 17a zákona o finančním arbitrovi představuje daňově uznatelný náklad.

6. Závěr

Na základě výše uvedeného je možné přijmout následující závěr, který po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme vhodným způsobem publikovat:

Sankce udělovaná finančním arbitrem finanční instituci dle §17a zákona o finančním arbitrovi lze považovat za daňově uznatelný náklad ve smyslu zákona o daních z příjmů.