

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 15.5.2019

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 15.5.2019

DPH

541/20.03.19 Výklad §15 zákona o DPH ve vztahu ke stravenkám8

Předkládá: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, číslo osv. 3191

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 15.5.2019

DPH

542/20.03.19 Stravenky jako SPV či MPV - související problematika15

Předkládá: Ing. Petr Drahoš, daňový poradce, číslo. osv. 4179

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 15.5.2019

Daň z příjmů

543/15.05.19 Daňové důsledky ukončení smlouvy o soukromém životním pojištění při následném uzavření smlouvy nové22

Předkládají: Ing. Jan Černohouz, daňový poradce, číslo osv.4178

Ing. Lucie Kretková, daňový poradce, číslo osv. 5413

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, číslo osv. 4503

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

540/20.03.19 Daňový režim sdílených nákladů na výzkum a vývoj.....

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, číslo osv. 3826

Daň z příjmů

544/15.05.19 Některé daňové dopady Brexitu

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757

Ing. Lucie Wadurová, daňový poradce, číslo osv. 4038

Prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

DPH

545/15.05.19 Vystavování opravných daňových dokladů mezi společníky společnosti v případě změny výše podílů na společné činnosti a režim DPH při vystavování daňových dokladů mezi společníky

Předkládají: Ing. Tereza Kubalová, daňový poradce, číslo osv. 5262

Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, číslo osv. 3191

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

540/20.03.19 Daňový režim sdílených nákladů na výzkum a vývoj

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, číslo osv. 3826

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit daňový režim sdílených nákladů na společné projekty výzkumu a vývoje realizované v rámci mezinárodní skupiny podniků. V prostředí takových skupin je obvyklé, že se více společností z různých daňových jurisdikcí smluvně zaváže, že společně budou realizovat určitý projekt, přičemž v případě úspěšné realizace projektu má každá zúčastněná společnost právo využívat jeho výsledky v rámci svého podnikání. Zúčastněné společnosti nesou také společně riziko v případě neúspěchu projektu. Tento příspěvek neřeší situaci zakázkového výzkumu a vývoje.

Příklad:

Mezinárodní skupinu podniků tvoří dvě společnosti - právnické osoby:

Společnost A – daňový rezident v České republice

Společnost B – daňový rezident na Slovensku

Společnosti realizují projekt výzkumu a vývoje, který spočívá ve vývoji nového výrobního postupu, který v případě úspěšné realizace projektu obě použijí v rámci svého podnikání, přičemž podle smlouvy nesou společnosti náklady na projekt rovným dílem¹.

Projekt je realizován v rámci jednoho roku, celkové náklady na projekt jsou 1200, každá zúčastněná společnost nese náklady 600, náklady jsou tvořeny následujícími položkami:

Nehmotný majetek nakoupený od společnosti se sídlem v Německu	300
Mzdové náklady na realizaci	300
Služby nakoupené od třetích osob	300
Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služby)	300

V praxi jsou obvyklé dva základní scénáře realizace společného projektu:

1. Společné řešení projektu oběma společnostmi se spoluvlastnictvím výsledků projektu
2. Sdílení nákladů na řešení projektu realizovaného vybranou společností a bezúplatné poskytnutí práva k využití výsledků projektu ostatním zúčastněným společnostem

¹ Předmětem tohoto příspěvku není řešení problému rozdělení nákladů a výnosů na společné projekty výzkumu a vývoje mezi jednotlivé zúčastněné společnosti z hlediska převodních cen, zejména z pohledu kapitoly VIII Směrnice OECD o převodních cenách.

Z ekonomického hlediska jsou obě varianty srovnatelné, neboť umožňují oběma společnostem ve stejném rozsahu a za stejných nákladů realizovat projekt a využívat jeho výsledky v rámci vlastního podnikání.

1. Společné řešení projektu oběma společnostmi se spoluvlastnictvím výsledků projektu

Každá společnost se aktivně podílí na realizaci projektu a nese svoje související náklady. V případě úspěšného řešení projektu se všechny společnosti stanou spoluvlastníky výsledku projektu s právem používat ho pro své podnikání.

Společnost A	Nehmotný majetek nakoupený od společnosti se sídlem v Německu (podíl na celkových nákladech)	150
	Mzdové náklady	200
	Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	250
Společnost B	Nehmotný majetek nakoupený od společnosti se sídlem v Německu (podíl na celkových nákladech)	150
	Mzdové náklady	100
	Služby nakoupené od třetích osob	300
	Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služeb)	50

Daňové dopady pro Společnost A

i) Odpisy majetku pořízeného od třetích osob v rámci projektu

Každá zúčastněná společnost účtuje o svém spoluvlastnickém podílu na nehmotném majetku pořízeném od třetí osoby a uplatňuje u něj daňové odpisy dle § 32a ZDP.

Závěr 1.1: Společnost A uplatní u nehmotného majetku daňové odpisy podle § 32a ZDP z pořizovací ceny ve výši 150.

ii) Vznik nehmotného majetku vlastní činností

Jedná se o společný projekt realizovaný vlastní činností pro vlastní potřebu zúčastněných společností. Zúčastněné společnosti si vzájemně neposkytují licenci k užívání výsledku projektu, ale tento výsledek používají z titulu spoluvlastnictví k němu. Nehmotný majetek podle § 32a ZDP v tomto případě nevzniká a související náklady se nekapitalizují.

Závěr 1.2: Náklady na účast na projektu nejsou pro společnost A výdaje na pořízení nehmotného majetku vlastní činností. V rámci roku uplatní společnost A odpisy nehmotného majetku, mzdové náklady ve výši 200 a ostatní režijní náklady ve výši 250.

iii) Uplatnění srážkové daně

Každá zúčastněná společnost uplatní srážkovou daň pouze ve vztahu k licenčnímu poplatku, který připadá na její spoluvlastnický podíl za pořízený nemotný majetek.

Závěr 1.3: Společnost A uplatní srážkovou daň z ceny placené za licenci německému poskytovateli podle česko-německé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ve výši $150 * 5\% = 7,5$.

iv) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a ZDP

Pokud jde o odpočet na výzkum a vývoj, nevylučuje ZDP uplatnění odpočtu i v případě, kdy je projekt realizován společně více subjekty. Realizace projektu a využití jeho výsledků v rámci skupiny nelze považovat za službu poskytnutou ze strany ostatních účastníků projektu.

Odpočet lze ve smyslu § 34a ZDP uplatnit ve vztahu k odpisům nemotného majetku pořízeného od třetích osob i ve vztahu ke mzdovým nákladům a k ostatním nákladům na plnění pořízená od třetích osob s výjimkou služeb od třetích osob.

Závěr 1.4.: Společnost A může uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje ve výši odpisů nemotného majetku, mzdových nákladů ve výši 200 a ostatních režijních nákladů ve výši 250.

v) Přefakturace části nákladů

V případě, že dojde k přefakturaci části nákladů vynaložených na projekt mezi členy skupiny, pak přefakturovaná část nákladů představuje běžný provozní náklad, nikoliv výdaj na pořízení nemotného majetku od jiného člena skupiny.

U takto přefakturované části nákladů nelze uplatnit odpočet na výzkum a vývoj. Nejedná se však o náhradu za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového nebo duševního vlastnictví dle § 22 odst. 1 ZDP ani o pořízení nemotného majetku dle § 32a ZDP s výjimkou situace, kdy by šlo o převod vlastnického práva na nemotném majetku.

Závěr 1.5.: Pokud společnost B přefakturuje na společnost A část mzdových nákladů vynaložených v rámci projektu, pak pro společnost A půjde o běžný provozní daňově uznatelný náklad.

2. Sdílení nákladů na řešení projektu výzkumu a vývoje realizovaného vybranou společností a bezúplatné poskytnutí práva k využití výsledků projektu ostatním zúčastněným společností

V praxi jsou častěji projekty výzkumu a vývoje realizovány tak, že v rámci skupiny je určena jedna společnost – vedoucí projektu, která projekt realizuje a jedná vůči třetím stranám svým jménem a na svůj účet, včetně registrace výsledků projektu u orgánů ochrany průmyslového a duševního vlastnictví.

Ostatní společnosti ve skupině poskytují vedoucímu projektu finanční příspěvky na krytí nákladů na realizaci projektu podle předem stanoveného klíče. Pokud je projekt úspěšný, pak vedoucí projektu poskytne ostatním společnostem ve skupině bezplatnou licenci k využití výsledků projektu.

Tento scénář umožňuje specializaci společností ve skupině na určité typy projektů i širší zapojení externích dodavatelů, pro které je vedoucí projektu jediným smluvním a fakturačním partnerem. Navíc je tento scénář administrativně jednodušší z hlediska registrace výsledků projektů u orgánů ochrany průmyslového a duševního vlastnictví.

2.1. Společnost A je vedoucím projektu

Společnost A

Výdaje

Nehmotný majetek nakoupený od společnosti se sídlem v Německu	300
Mzdové náklady na realizaci (předpokládejme, že mzdy a čas na realizaci je stejný u všech společností)	300
Služby nakoupené od třetích osob	300
Ostatní režijní náklady na vstupy nakoupené od třetích osob (mimo služby)	300

Příjmy

Příspěvek na sdílení nákladů od společnosti B	600
---	-----

Daňové dopady

i) Odpisy nehmotného majetku

Závěr 2.1.1: Společnost A uplatní daňové odpisy z pořizovací ceny nehmotného majetku ve výši 300. Výnos od ostatních společností ze sdílení nákladů na realizaci projektu nepředstavuje dotaci na pořízení konkrétního majetku, ale výnos z provozní činnosti.

ii) Vznik nehmotného majetku

Jedná se o společný projekt realizovaný pro vlastní potřebu zúčastněných podniků. Poskytnutá licence je bezplatná a slouží pouze jako právní titul k užívání výsledku projektu, jehož majitelem je z formálně právního pohledu pouze vedoucí projektu. Nehmotný majetek podle § 32a ZDP u vedoucího projektu nevzniká a související náklady se nekapitalizují.

Závěr 2.1.2: Náklady na účast na projektu nejsou pro společnost A náklady na nehmotný majetek pořízený vlastní činností. V rámci roku uplatní společnost A odpisy nehmotného majetku z pořizovací ceny 300 a ostatní náklady na projekt ve výši 900 a zároveň realizuje výnos ve výši 600.

iii) Uplatnění srážkové daně

Společnost A uplatní srážkovou daň z ceny za licenci skutečně placenou německému poskytovateli licence podle česko-německé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ve výši $300 \cdot 5\% = 15$.

Co se týká případné srážkové daně na licenční poplatky, pak vzhledem k tomu, že licence je poskytnuta bezúplatně a vedoucí projektu tak nezíská žádnou peněžní náhradu na poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového nebo duševního vlastnictví ve smyslu § 22 odst. 1 ZDP, žádná srážková daň se neuplatní.

Závěr 2.1.3: Vedoucí projektu uplatní srážkovou daň pouze vůči licencím nakoupeným od třetích osob. V rámci skupiny se srážková daň z bezúplatně nabytých licencí neuplatní.

iv) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a ZDP

Vedoucí projektu může odpočet uplatnit bez ohledu na to, že část jeho nákladů je hrazena ostatními společnostmi ve skupině.

2.2. Společnost B je vedoucím projektu

Společnost A

Výdaje

Příspěvek na sdílení nákladů placený společností B 600

Daňové dopady

i) Odpisy nehmotného majetku

Příspěvky na realizaci projektu hrazené společností A společností B představují běžný provozní náklad společnosti A, neboť v okamžiku, kdy jsou tyto náklady hrazeny, není zřejmé, zda bude projekt úspěšný a zda vedoucí projektu bude moci udělit bezúplatnou licenci k užití výsledků projektu společnosti ve skupině.

Udělení bezplatné licence k užití výsledku projektu nelze považovat za zdanitelný bezúplatný příjem u příjemce licence, neboť bezplatnost vyjadřuje pouze skutečnost, že příjemce licence se již dříve podílel na nákladech, které poskytovatel licence vynaložil v souvislosti se vznikem předmětu průmyslového nebo duševního vlastnictví, které je předmětem licence².

Již vynaložené příspěvky se v případě úspěšného projektu a bezúplatné licence zpětně neaktivují do majetku, ale zůstávají v provozních nákladech společnosti A. Společnost A žádné odpisy v souvislosti s projektem neuplatňuje.

Závěr 2.2.1: Společnost A žádný majetek nepořizuje a neuplatňuje žádné daňové odpisy. Příspěvek na sdílení nákladů představuje pro společnost A provozní náklad, který je obecně daňově uznatelný podle § 24 odst. 1 ZDP.

ii) Vznik nehmotného majetku

Jedná se o společný projekt realizovaný pro vlastní potřebu zúčastněných podniků. Bezúplatně nabytá licence slouží pouze jako právní titul k užívání výsledku projektu.

Závěr 2.2.2: Náklady na účast na projektu nejsou pro společnost A náklady na nehmotný majetek pořízený vlastní činností. V rámci roku uplatní společnost A uplatní provozní náklad ve výši 600.

iii) Uplatnění srážkové daně

² Viz závěry příspěvku 452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů

Závěr 2.1.3: Společnost A nabývá pouze bezúplatnou licenci od společnosti B. Žádnou srážkovou daň společnost A neuplatní

iv) Odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a ZDP

Společnost A sama žádný projekt výzkumu a vývoje nerealizuje, ale pouze poskytuje příspěvek na sdílení nákladů na projekt.

Závěr 2.1.4.: Společnost A žádný odpočet na podporu výzkumu a vývoje uplatnit nemůže.

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 15.5.2019

DPH

541/20.03.19 Výklad §15 zákona o DPH ve vztahu ke stravenkám

Předkládá: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, číslo osv. 3191

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je nalézt základní definiční znaky poukazů dle §15 Zákona o DPH³ ve znění, v jakém by měl být po přijetí novely, která se v současné době nachází v legislativním procesu schvalování⁴ (dále „Novela“), respektive dle odpovídající úpravy pro poukazy na základě Směrnice o Poukazech⁵, která pravidla pro zdanění poukazů včlenila do EU DPH Směrnice⁶ k 1.1.2019.

Vzhledem k přechodným ustanovením Novely, podle nichž jsou pro poukazy vydané po 1.1.2019 za určitých okolností použitelná pravidla EU DPH Směrnice již od 1.1.2019, jde o téma, které je nutno urychleně vyjasnit. Je nezbytné sjednotit názor, zda poukazem dle §15 Zákona o DPH, respektive EU DPH Směrnice, jsou rovněž i v praxi velmi rozšířené poukázky na stravování⁷ vydávané společnostmi zajišťujícími různými formami jejich distribuci a zpětný odběr⁸ (dále „Společnosti“), kdy každá ze Společností má s vybranými restauračními zařízeními provozovanými na území České republiky smlouvy o zpětném odběru daných poukázek.

Pro účely tohoto příspěvku konkrétně předpokládám následující vymezení⁹:

- Společnost vlastním jménem vydává poukázky, aby s nimi mohly být hrazeny služby poskytované restauračními zařízeními (dále „Stravenky“ a „Partneři“);
- Stravenky Partneři přijímají jako úplatu nebo část úplaty za jimi poskytnuté služby. Související dokumentace specifikuje služby, které je možné Stravenkou u Partnerů zaplatit, jako stravovací služby s místem plnění v ČR (a to v podobě, ve které podléhají jediné sazbě DPH);
- Zpětným odběrem Stravenek se rozumí situace, kdy Partner předloží příslušné Společnosti Stravenku a ta jí má povinnost přijmout a uhradit Partnerovi předem stanovenou hodnotu vztahující se k takové Stravence;
- Partneři nejsou právně zavázáni po předložení Stravenky poskytnout stravovací službu, tj. neexistuje žádný takový závazek ani vůči Společnosti, která

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁴ Viz www.psp.cz, sněmovní tisk č. 206

⁵ Směrnice Rady (EU) 2016/1065, kterou se s účinností od 1. ledna 2019 mění směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zacházení s poukazy.

⁶ Směrnice Rady (EU) 2006/112, o společném systému daně z přidané hodnoty

⁷ Běžně nazývané „stravenky“

⁸ Jde tak například o stravenky Sodexo, stravenky Cheque dejeuner, stravenky TicketRestaurant apod.

⁹ Nezpochybňuji, že některé poukázky dané jako příklad v rámci předchozí poznámky pod čarou (či jejich distribuce/zpětný odběr) se mohou s vymezením míjet, příklady totiž byly použity pouze pro lepší představu o tom, jakého tématu se tento příspěvek týká.

příslušnou Stravenku vydala, vůči osobě, která Stravenku předloží (dále „Klient“¹⁰), či vůči jiné osobě.¹¹

2. Právní úprava dle evropské legislativy

Poukazem se pro účely Směrnice o Poukazech (respektive EU DPH Směrnice, která byla právě touto směrnicí novelizována) rozumí instrument naplňující současně tyto dvě charakteristiky:

- Je s ním spojena povinnost jej přijmout jako úplatu nebo část úplaty za dodání zboží nebo poskytnutí služby.
- Přímo na něm, nebo v dokumentaci s ním související, je buď uvedeno zboží, které má být dodáno (respektive služba, která má být poskytnuta), nebo osoba, která má uskutečnit dodání tohoto zboží (respektive poskytnutí této služby), případně na něm může být uvedeno obojí.

2.1. Právý význam pojmu „povinnost přijmout jej jako úplatu“ - dle Směrnice o Poukazech

Směrnice o Poukazech zmiňuje jako základní vlastnost poukazu to, že existuje povinnost přijmout jej jako úplatu nebo část úplaty za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Jak však níže vysvětluji, gramatické znění této směrnice je pouze zavádějící, ve skutečnosti je základní vlastností poukazu to, že představuje právo získat zboží nebo službu. Jinými slovy, že opravňuje zákazníka k získání zboží nebo poskytnutí služby, respektive, že existuje povinnost zákazníkovi po předložení poukazu dané plnění poskytnout.

Nejprve uvedu důvody, které mne k tomuto tvrzení vedou a které vyplývají z preambule Směrnice o Poukazech (a z původních návrhů znění dané preambule):

- V prvním návrhu Směrnice o Poukazech¹² bylo Komisí EU vysvětleno, že je nezbytné vyřešit DPH režim vydávání a distribuce poukázek¹³. Návrh přitom v preambuli obsahoval text *„Jednoúčelová poukázka opravňuje držitele k získání vyznačeného zboží nebo služby, pokud od samého počátku je možné s konečnou platností určit výši zdanění. Víceúčelová poukázka opravňuje držitele k získání zboží nebo služby, pokud toto zboží nebo služba, nebo členský stát, v němž mají být dodány nebo poskytnuty a zdaněny, nejsou dostatečně identifikovány tak, aby DPH bylo možné stanovit při vydání poukázky.“* Dále daný dokument deklaroval, že *„Poukázky by vždy měly vést k dodání zboží nebo poskytnutí služby a jsou často vydávány, aby podpořily prodej konkrétního dodavatele nebo skupiny dodavatelů nebo usnadnily nákupy. Tyto vlastnosti spolu s nárokem na obdržení zboží nebo služby (odpovídající povinnosti dodat toto zboží nebo službu) hrají roli při rozlišování poukázek a obecnějších platebních prostředků (které takové zvláštní nároky neobsahují).“* Ačkoli byla Směrnice o Poukazech výrazně od svého prvotního znění přepracovaná,

¹⁰ Pokud v textu používám pojem „zákazník“, chci tím zdůraznit obecnější dosah.

¹¹ Systém distribuce je samozřejmě založen na tom, že je v zájmu Partnerů přijímat Stravenky, protože tím rozšiřují řady svých potenciálních klientů.

¹² Viz EUR-lex, COM/2012/206/FINAL

¹³ Významový posun slov „poukaz“ a „poukázka“ neexistuje, termín „voucher“ byl pouze v různých dokumentech překládán takto variantně.

domnívám se, že na samotnou definici poukazu (tj. na nástroj, u něhož si Komise EU vytyčila za úkol prostřednictvím Směrnice o Poukazech vyřešit DPH pravidla pro jeho vydání a distribuci), to nemohlo mít výrazný vliv.

- Preambule finálně přijaté Směrnice o Poukazech toto jednoznačně potvrzuje, neboť obsahuje text *„Tato pravidla by měla být zaměřena pouze na poukazy, které lze použít k pořízení zboží nebo přijetí služby. Neměla by však být zaměřena na nástroje opravňující držitele ke slevě při nákupu zboží nebo služeb, avšak neposkytující právo takové zboží nebo služby obdržet.“* To deklaruje, že například i nástroje vnímané jako „slevové kupony“ by byly poukazem dle Směrnice o Poukazech, pokud by poskytovaly právo takové zboží nebo služby obdržet. Právě absence takového práva však tyto nástroje z dosahu Směrnice o Poukazech vylučuje.
- Preambule finálně přijaté Směrnice o Poukazech dále uvádí: *„Aby bylo jasně stanoveno, co se pro účely DPH poukazem rozumí, a poukazy byly odlišeny od platebních prostředků, je nezbytné poukazy, jež mohou mít fyzickou nebo elektronickou podobu, vymezit a rozpoznat jejich základní znaky, zejména charakter nároku spojeného s poukazem a povinnost přijmout jej jako protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby“.* Postačí si pak uvědomit, že je toto deklarované *„jasné stanovení, co se pro účely DPH poukazem rozumí, a poukazy byly odlišeny od platebních prostředků“* by bylo popřeno tím, pokud by poukazy byly vnímány identicky s platebními prostředky (tj. s instrumenty, u nichž je povinnost přijmout jej jako úplatu nebo část úplaty za dodání zboží nebo poskytnutí služby). Naopak musí platit, že poukazy musí být vnímány jako nástroje poskytující právo zboží nebo služby obdržet, aby mohlo dojít k jejich odlišení od platebních prostředků.

Výše uváděné argumenty vychází z textu preambule Směrnice o Poukazech, tzn. z textu, který sám o sobě není právně závazný a pouze napomáhá (či má napomáhat) interpretaci související legislativní úpravy. Směrnice o Poukazech však ve světle její preambule přinejmenším dává značný prostor pro tvrzení, že pokud určitý instrument neopravňuje zákazníka k získání plnění (tj. dodavatel není povinen plnění poskytnout), nemůže se jednat o poukaz.

Přesto podle mých informací pracovníci MF ČR znění preambule bagatelizují, označují ji jako nedůsledně koncipovanou a tvrdí, že Směrnice o Poukazech dostatečně určitě stanovuje, že není nutné, aby poukaz představoval oprávnění zákazníka k získání plnění. Údajně je gramatické znění článku 30a Směrnice o Poukazech zcela jednoznačné (*„poukazem je nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby“*) a o oprávnění zákazníka k získání plnění nehovoří.

V následující kapitole již konkrétně na příkladu Stravenek uvádím, proč vlastní textace Směrnice o Poukazech je pouze zavádějící a že EU DPH Směrnice ve svém celku ve skutečnosti potvrzuje, že pokud dodavatel není povinen plnění poskytnout, nemůže se jednat o poukaz.

2.2. „Povinnost přijmout jej jako úplatu“ - dle EU DPH Směrnice

Na úvod této kapitoly vycházím z teze, že Stravenka je poukazem dle EU DPH Směrnice. V dalším textu pak pravdivost této teze vyvrátím.

V souladu s článkem 30b odst. 1 třetí pododstavec EU DPH Směrnice, „*není-li dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby osoba povinná k dani, která jednoúčelový poukaz vlastním jménem vydala, má se přesto za to, že tento dodavatel nebo poskytovatel dodal zboží nebo poskytl službu, na něž se poukaz vztahuje, dané osobě povinné k dani*“.

Dle článku 73 EU DPH Směrnice platí, že „*při dodání zboží nebo poskytnutí služby zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění*“. Je přirozené, že Partner do základu daně za poskytnutí stravovací služby zahrne částku, kterou získal nebo má získat od Společnosti při zpětném odběru Stravenky.

Pokud Stravenka je poukazem dle EU DPH Směrnice, pak v souladu s článkem 30a je to mimo jiné proto, že je povinně přijímána „*jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby*“¹⁴. Má-li se dle článku 30b odst. 1 třetí pododstavec EU DPH Směrnice „*za to, že tento dodavatel nebo poskytovatel dodal zboží nebo poskytl službu, na něž se poukaz vztahuje, osobě povinné k dani která jednoúčelový poukaz vlastním jménem vydala*“, platí tedy, že Stravenka je plně v souladu s článkem 73 EU DPH Směrnice dalším protiplněním za poskytnutí služby Partnerem, které přijal od třetí osoby, tj. od Klienta. I toto protiplnění by měl Partner zahrnout do základu daně.

Tato dualita zahrnování do základu daně samozřejmě není ospravedlnitelná a vzniká jen proto, že definice poukazu dle EU DPH Směrnice je pouze vadně vyložena. Ve skutečnosti slova článku 30a EU DPH Směrnice musí mít jiný význam a poukaz nemůže být povinně přijímané protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Jedinou možností, jak tuto dualitu zahrnování do základu daně odstranit, je vyložení gramatického znění EU DPH Směrnice dle jejího smyslu a účelu. A to tak, že EU DPH Směrnice vyjadřuje (jakkoli neobratným textem), že poukaz je nástroj opravňující klienta k získání zboží nebo poskytnutí služby, tj. nástroj zakládající povinnost zákazníkovi po předložení poukazu dané plnění poskytnout. Nikoli protiplnění.

2.3. Dílčí závěr 1

Lze shrnout, že

- a) Je nesprávné - s úmyslem zahrnout Stravenky do definice poukazu dle EU DPH Směrnice -bagatelizovat preambuli Směrnice o Poukazech;
- b) Nelze vykládat text EU DPH Směrnice tak, že poukaz dle EU DPH Směrnice je (za splnění dalších podmínek) povinně přijímané protiplnění za poskytnutí služby nebo dodání zboží, protože by vznikla neodůvodněná a zjevně nesprávná dualita v zahrnování do základu daně;
- c) Proto Stravenka není poukazem dle EU DPH Směrnice.

¹⁴ Dle článku 30a EU DPH Směrnice je poukazem „nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby...“

3. Právní úprava dle Zákona o DPH

Právní úprava dle Zákona o DPH neumožňuje jiný výklad, než mnou představený v Dílčím závěru 1. Ostatně zastává její i sám autor Novely. Její znění i důvodová zpráva k Novele potvrzují, že poukazem může být pouze nástroj opravňující klienta k získání zboží nebo poskytnutí služby. Sled úvah předkládám v postupných bodech:

- Ministerstvo financí ČR, jehož zástupci se účastnili příprav Směrnice o Poukazech, vypracovalo na základě této směrnice Novelu a současně i důvodovou zprávu k Novele. Oba materiály vytvořilo Ministerstvo financí až poté, co bylo schváleno definitivní znění Směrnice o Poukazech včetně její preambule.
- Důvodová zpráva k Novele obsahuje text *„Nová pravidla se nevztahují na tzv. slevové kupóny, které opravňují jejich držitele k získání slevy z ceny nákupu, avšak neposkytují právo takové zboží nebo takovou službu obdržet, a nejsou tudíž pro účely daně z přidané hodnoty poukazem.“*
- Potvrzuje se tak, že bagatelizovat roli preambule Směrnice o Poukazech je nesprávné. Naopak je zřetelně vidět, že právě z jejího konceptu při přípravě Novely Ministerstvo financí ČR vycházelo; vypracovalo Novelu evidentně s představou, že pokud určitý instrument neopravňuje zákazníka k získání plnění (tj. dodavatel není povinen plnění poskytnout), nemůže se jednat o poukaz.¹⁵
- Novela skutečně této představě odpovídá, neboť uvádí, že na poukazu nebo v související dokumentaci mají být uvedeny tyto údaje: zboží, které má být dodáno, služba, která má být poskytnuta, nebo osoba, která má uskutečnit dodání tohoto zboží nebo poskytnutí této služby. Obraty „má být dodáno“ a „má uskutečnit“ implikují povinnost dodavatele plnění dodat, plně v duchu důvodové zprávy k Novele a preambule Směrnice o Poukazech.

3.1. Dílčí závěr 2

Lze shrnout, že

- a) Je zřetelné, že i znění Zákona o DPH a důvodové zprávy k Novele ve svém souhrnu konvenuje myšlence, že poukazem dle EU DPH Směrnice má vždy být (za splnění dalších podmínek) pouze nástroj opravňující klienta k získání zboží nebo poskytnutí služby (existuje povinnost zákazníkovi po předložení poukazu dané plnění poskytnout).
- b) Ministerstvo financí, jehož zástupci se účastnili příprav Směrnice o Poukazech, chápalo preambuli Směrnice o Poukazech jako zásadní pro výklad problematiky a ve snaze neodchýlit se od Směrnice o Poukazech jako celku přesně v jejím duchu koncipovalo důvodovou zprávu k Novele a text Novely.
- c) Bylo by naopak obtížné uvěřit, že by Ministerstvo financí ČR, jehož zástupci se účastnili příprav Směrnice o Poukazech, následně záměrně připravilo změnu Zákona o DPH tak, aby neodpovídal účelu a smyslu této směrnice.
- d) Proto Stravenka není poukazem dle Zákona o DPH. Novela se systému vydávání, distribuce a zpětného odběru Stravenek nedotýká.

¹⁵ K tomu srovnej druhou odrážku v části 2.1. tohoto příspěvku.

4. Návrh

Navrhuji přijmout výklad shrnutý v jednotlivých bodech částí „Dílčí závěr 1“ a „Dílčí závěr 2“ a náležitým způsobem jej publikovat. Pokud by Generální finanční ředitelství odmítlo výklad, že Stravenka není poukazem, pak navrhuji

- 1) Potvrdit, že zaměstnavatelé, kteří nakupují od Společností Stravenky, mají plný nárok na odpočet daně na vstupu z nakupovaných plnění představovaných Stravenkami, ačkoli taková plnění systematicky dále prodávají vlastním zaměstnancům s výraznou slevou.¹⁶
- 2) Vyjasnit, jaká z níže uvedených listin je poukazem dle §15 Zákona o DPH (každá z listin je převáděna za úplatu, je na ní uvedeno zboží, které má být dodáno, a již ke dni jejího vydání je o dodání zboží, na které se vztahuje, známa sazba daně a místo plnění, a zjevně mezi nimi není pro zákazníka žádná odlišnost s ohledem na možnost získat dané zboží):
 - a) Listina opravňující zákazníka použít ji jako úplatu a získat tak po jejím předložení příslušné zboží od obchodníka bez jakéhokoli doplatku.
 - b) Listina neopravňující zákazníka použít ji jako úplatu, ale přesto získat po jejím předložení příslušné zboží od obchodníka bez jakéhokoli doplatku.
 - c) Listina opravňující zákazníka čerpat 100% slevu z ceny příslušného zboží a získat tak po jejím předložení příslušné zboží od obchodníka bez jakéhokoli doplatku.

Stanovisko GFR:

K dílčímu závěru 1 a 2:

V čl. 30a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“) je poukaz vymezen jako „nástroj, se kterým je spojena povinnost jej přijmout jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby“, přičemž o oprávnění zákazníka k získání protiplnění nehovoří. Stravenka, o které je pojednáváno v příspěvku (dále jen „stravenka“), je poukazem ve smyslu směrnice, potažmo ve smyslu ve smyslu § 15 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

K Návrhu bod 1:

Převod předmětného jednoúčelového poukazu ze Společnosti na zaměstnavatele se pro účely DPH považuje za poskytnutí služby (v daném případě stravovací služby vymezené v příloze č. 2 k zákonu o DPH pod CZ-CPA 56). Společnost (plátce DPH) je povinna při tomto převodu přiznat daň na výstupu v první snížené sazbě. Zaměstnavatel je oprávněn k odpočtu daně na vstupu, jelikož předmětné přijaté zdanitelné plnění používá v rámci jeho ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění poskytnutí stravovací služby s místem plnění v tuzemsku, tedy pro plnění s nárokem na odpočet daně. Převod jednoúčelového poukazu ze

¹⁶ Například zaměstnavatel nakoupí stravenku za 115 Kč včetně DPH a prodá ji zaměstnanci za 25 Kč včetně DPH.

zaměstnavatele na zaměstnance se pro účele DPH taktéž považuje za poskytnutí stravovací služby, u které je zaměstnavatel povinen přiznat daň na výstupu ve výši 15%. Skutečnost, že zaměstnavatel systematicky prodává svým zaměstnancům jednoúčelové poukazy s výraznou slevou, výše uvedený postup neovlivní.

K Návrhu bod 2:

a) Listina, která opravňuje zákazníka použít ji jako úplatu a získat tak po jejím předložení příslušné zboží od obchodníka bez jakéhokoliv doplatku je poukazem ve smyslu § 15 zákona o DPH.

b) Pokud je na listině uvedeno, že tato neopravňuje zákazníka použít ji jako úplatu, ale přesto po jejím předložení zákazník od obchodníka získá příslušné zboží bez jakéhokoliv doplatku, jedná ve své podstatě o případ, kdy listina (navzdory textu na ní uvedeném) opravňuje zákazníka, aby ji jako úplatu použil. Předmětná listina je poukazem ve smyslu § 15 zákona o DPH.

Pokud je na listině uvedeno, že tato opravňuje zákazníka ke 100% slevě z ceny, resp. k získání příslušného zboží bez jakéhokoliv doplatku, jedná se opět ve své podstatě o případ, kdy listina opravňuje zákazníka, aby ji použil jako úplatu a získal tak po jejím předložení příslušné zboží od obchodníka bez jakéhokoliv doplatku. Předmětná listina je poukazem ve smyslu § 15 zákona o DPH.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 15.5.2019

DPH

542/20.03.19 Stravenky jako SPV či MPV - související problematika

Předkládá: Ing. Petr Drahoš, daňový poradce, číslo. osv. 4179

1 Cíl příspěvku

Tento příspěvek navazuje na příspěvek Ing. Tomáše Brandejse „**Výklad §15 zákona o DPH ve vztahu ke stravenkám**“, v němž se pokusil vymezit základní charakteristiku poukazů dle příslušné DPH legislativy.

Cílem aktuálního příspěvku je vyjasnit DPH režim při distribuci a uplatňování poukazek na stravování¹⁷ (viz níže jejich bližší vymezení) za předpokladu, že naplňují definici poukazů dle EU DPH Směrnice¹⁸, respektive dle §15 Zákona o DPH¹⁹ ve znění, v jakém by měl být po přijetí příslušné novely.

Příspěvek má pokrýt následující situaci:

- Společnost vlastním jménem vydává poukázky a převádí je za úplatu zájemci, který je dále převádí za úplatu svému zaměstnanci (dále jen „Společnost“, „Zaměstnavatel“ a „Zaměstnanec“);
- Poukázky mají určitou nominální hodnotu a mohou jimi být hrazeny plnění poskytovaná Zaměstnancům různými prodejci (dále „Stravenky“ a „Partneři“). Související dokumentace specifikuje plnění, které je možné Stravenkou u Partnerů zaplatit, jako stravovací služby a zboží (potraviny a nápoje), v každém případě vyjma alkoholických nápojů a tabákových výrobků;
- Pro účely tohoto příspěvku nepředpokládám, že by Zaměstnanec hradil Partnerovi doplatek²⁰;
- Společnost má s každým Partnerem uzavřenou smlouvu o zpětném odběru Stravenek (dále též „výměna“ či „zpětný odkup“) na základě níž Partner může následně po poskytnutí plnění Zaměstnanci předložit Společnosti Stravenku a ta ji má povinnost přijmout a uhradit Partnerovi její nominální hodnotu. Společnost na základě této smlouvy Partnerovi současně účtuje samostatně vyčíslenou provizi za službu zajištění fungování výše popsaného systému, díky němuž Partneři rozšiřují okruh potenciálních zákazníků. Vzájemné závazky a pohledávky Partnera a Společnosti se započítávají.

Znovu připomínám, že pro účely tohoto příspěvku vycházím z předpokladu, že Stravenky jsou poukazem dle výše zmíněné legislativy.

¹⁷ Případně lze příslušné závěry analogicky vztáhnout na jiné poukazy (např. takové, kterými jsou hrazeny volnočasové aktivity), pokud naplňují identické parametry řešené v tomto příspěvku

¹⁸ Směrnice Rady (EU) 2006/112, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění Směrnice Rady (EU) 2016/1065, kterou se s účinností od 1. ledna 2019 mění směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zacházení s poukazy.

¹⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

²⁰ Režim doplateků je v současné době výkladově vyjasněný.

Přestože Stravenky v obecně rovině dle obchodních podmínek naplňují definici víceúčelových poukazů (dále jen „MPV stravenky“), nelze vyloučit ani smluvní nastavení, kdy Stravenka bude představovat jednoúčelový poukaz (dále „SPV stravenky“). Každá subkapitola začíná nejprve izolovaným pohledem zákona o DPH. Následně vždy krátce shrnuji perspektivu EU DPH Směrnice, a upozorňuji na případné odlišnosti a na to, co z nich vyplývá.

2 DPH režim - SPV stravenky

Pro účely zpřehlednění textu v této kapitole budu popisovat SPV stravenku na odběr služby stravovací podléhající 15% sazbě daně.

DPH legislativa stanoví, že převod²¹ jednoúčelového poukazu se pro účely daně z přidané hodnoty považuje za poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje. DUZP nastává okamžikem převodu poukazu.

Společnost tak při vydání SPV stravenky poskytne Zaměstnavateli stravovací službu. Zaměstnavatel prodá SPV stravenku dál Zaměstnanci a poskytne mu tím rovněž stravovací službu. Zaměstnanec pak čerpá u Partnera danou službu, i toto čerpání je dle zákona o DPH považováno za poskytnutí služby stravovací, nicméně mezi Partnerem a Společností (tj. Partner poskytne stravovací službu Společnosti). V konečném důsledku tak Společnost stravovací službu nakoupila a prodala, byť časově prodej předchází nákupu.

2.1 Jak je stanoven základ daně při vydávání a distribuci SPV stravenky? Jaký DPH režim přisoudit provizi²² účtované Společností Zaměstnavateli?

Základem daně je vše²³, co obdržel nebo má v přímé souvislosti s prodejem poukazu obdržet převodce od nabyvatele nebo od třetí osoby, přitom do základu daně je nutno zahrnout i náklady na balení, přepravu, pojištění a provize.

Společnost by tak měla odvést DPH ve výši 15% ze všeho, co má v přímé souvislosti s prodejem SPV stravenky obdržet, tedy i z provize, kterou účtuje Zaměstnavateli.

Perspektiva EU DPH Směrnice: Výše popsané principy platí i na základě EU DPH Směrnice.

2.2 Jaký DPH režim přisoudit provizi účtované Společností Partnerům výměnou za SPV stravenky?

Na základě vymezení v kapitole 1 příspěvku jde o provizi za službu spočívající ve zprostředkování zákazníků Partnerům. Jedná se o zdanitelné plnění podléhající sazbě DPH 21%.

²¹ Pojem „převod“ zahrnuje i „primární převod“ (čili „vydání“) poukazu.

²² Správně bych měl hovořit o „DPH režimu služby, za kterou Společnost účtuje provizi“. Z důvodu zpřehlednění textu však používám rovněž i tento neformální popis.

²³ Vyjma samotné DPH.

Na uvedeném nemůže nic změnit ani to, že DPH legislativa zavádí právní fikci v tom smyslu, že Partner poskytl stravovací službu Společnosti; provize by neměla být vnímána jako sleva vážící se k ceně této stravovací služby.²⁴

Perspektiva EU DPH Směrnice: *Výše popsané platí i na základě EU DPH Směrnice.*

2.3 V jaké výši vznikají nároky na odpočet daně u vstupů Společnosti?

Koncept oběhu SPV stravenek včetně účtování provizí podle mého názoru vede k tomu, že Společnost by měla mít nárok na odpočet daně v plné míře²⁵ ze všech přímých i nepřímých nákladů týkajících se vydávání, distribuce či zpětného odběru SPV stravenek.

Perspektiva EU DPH Směrnice: *Výše popsané platí i na základě EU DPH Směrnice.*

3 DPH režim - MPV stravenky

Na rozdíl od pravidel, která platí pro SPV stravenky, se za uskutečněná plnění nepovažují převody MPV stravenek, nýbrž až jejich čerpání. Společnost tak neposkytuje vydáním MPV stravenky žádné zdanitelné plnění. Partner neposkytuje Společnosti také žádné zdanitelné plnění. Zdanitelné plnění ve formě poskytnutí služby či dodání zboží je poskytnuto Partnerem Zaměstnanci.

3.1 Jak je stanoven základ daně při vydávání a distribuci MPV stravenky?

Plnění, které uskutečňuje Společnost, není předmětem daně. Nemá tedy smysl hovořit o tom, jak stanovit základ daně.

O základu daně lze v souvislosti s oběhem MPV stravenek samozřejmě hovořit u zdanitelného plnění poskytovaného Partnerem Zaměstnanci. Zákon o DPH pro tyto účely obsahuje zcela specifický způsob stanovení tohoto základu daně:

- a) Určuje, že základem daně je částka, kterou za MPV stravenku uhradil ten, pro kterého bylo uskutečněno zdanitelné plnění (tj. částka, kterou za stravenku uhradil Zaměstnanec), případně i částka, kterou za něj uhradila jakákoli třetí osoba.
- b) Dále určuje, že pokud by částka dle předchozího bodu nebyla známa, pak je základem daně nominální hodnota Stravenky.

Znamená to, že v případě použití MPV stravenky (kterou následně Společnost Partnerovi proplácí), není pro účely stanovení základu daně u plnění poskytnutého Partnerem Zaměstnanci vůbec relevantní částka, kterou skutečně obdržel Partner od Společnosti.

²⁴ Podobně i služba komisionáře, který dle DPH pravidel je příjemcem příslušného plnění od komitenta, má stále svůj vlastní DPH režim a úplata za ni není vnímána jako sleva na plnění nakoupeného komisionářem od komitenta.

²⁵ Za předpokladu splnění běžných hmotných a administrativních požadavků pro jeho uplatnění.

Perspektiva EU DPH Směrnice: EU DPH Směrnice znění zákona příliš nesvědčí. Podle její preambule²⁶ by měl být základ daně určen zcela jiným způsobem, zcela kategoricky uvádí, že v případě víceúčelových poukazů by dodavatel zboží (poskytovatel služby) měl DPH uplatnit na základě protiplnění obdrženého za tento víceúčelový poukaz.²⁷

To by znamenalo, že Partner by měl zdanit hodnotu, kterou má za MPV stravenku od Společnosti obdržet.

I pokud by znění preambule nebylo možné chápat tak kategoricky, vlastní text EU DPH Směrnice²⁸ interpretovatelný rozumným způsobem stejně není. Jeho podoba totiž v průběhu přípravných prací doznala zásadních změn a obsahuje ve finální verzi vnitřní logickou vadu. Rozsah této vady vysvětluji v bodech:

- Původním záměrem bylo, aby základem byla nominální hodnota poukazu. Vydavatel poukazu, který jej pak od zákazníka přijme „výměnou“ za plnění, měl být povinen zdanit tuto nominální hodnotu.
- Tuto nominální hodnotu však zpravidla vydavatel nikdy neobdrží (běžně vydává poukaz za částku nižší). Například vydá poukaz v nominální hodnotě 100 Kč za 80 Kč.
- Proto byl současně v návrhu EU DPH Směrnice navržen systém, že první nabyvatel daného poukazu, který jej nabyl za 80 Kč, byl právní fikcí považován za poskytovatele služby vydavateli v hodnotě příslušného rozdílu mezi cenou a nominální hodnotou. Tento nabyvatel pak povinně měl vystavit daňový doklad vydavateli na 20 Kč.
- Další převody poukazu by byly podrobeny podobnému systému, kdy další distributor byl označen za poskytovatele služby předchozímu distributorovi. V řetězci distributorů by takto byl prodáván poukaz v zásadě neutrálně, protože odvedená DPH ze služby by byla předchozím článkem řetězce opět nárokována.
- Co se týká vydavatele, ten by zdanil 100 Kč a mohl by si odečíst 20 Kč na vstupu – bylo by tak zachováno pravidlo, že odvede v konečném důsledku tolik, kolik obdržel za plnění pro zákazníka
- Nicméně systém „povinných služeb předchozímu článku řetězce“ nakonec ve finálním znění EU DPH Směrnice není. Současně však bylo ponecháno pravidlo, že základem daně je nominální hodnota.
- Toho si pravděpodobně evropský zákonodárce na poslední chvíli povšiml a ve finálních fázích přijetí EU DPH Směrnice doplnil, že základ daně může být roven i „protiplnění zaplacenému za poukaz“.

Jde tak samozřejmě o zcela pokřiveně nastavená pravidla. Lze těžko s jistotou určit, zda ve smyslu EU DPH Směrnice „protiplnění zaplacené za MPV stravenku“ je to, co za ni zaplatil Zaměstnanec, nebo to, co za ni má obdržet Partner od Společnosti.

Je tak nezbytné výkladově překonat tuto právní nejistotu, přijmout sjednocující výklad EU DPH Směrnice a teprve dle něj vyložit zákon o DPH. Lze se nicméně spíše

²⁶ Jde o úvodní část EU DPH Směrnice, která vysvětluje účel a podstatu změn zaváděných vlastním legislativním textem.

²⁷ Viz bod 11 preambule EU DPH Směrnice.

²⁸ Viz článek 73a EU DPH Směrnice.

domnívat, že základem daně u příslušného zdanitelného plnění je to, co za MPV stravenku zaplatil Zaměstnanec (nebo za něj třetí osoba), nebo její nominální hodnota.

3.2 Jaký DPH režim přisoudit provizi účtované Společností Zaměstnavateli?

Na první pohled by se mohlo na základě zákona o DPH jevit, že provize účtovaná Společností by měla mít shodný DPH režim jako samotný převod MPV stravenky. Uvedené by totiž bylo předpokladatelné a odůvodnitelné prostřednictvím pravidel pro komplexní plnění (služba distribuce MPV stravenek je bezesporu vedlejším plněním při vydání).

Nicméně lze dovodit, že v případě provize za vydání MPV stravenky by se mělo jednat o odměnu za službu, která by měla mít svůj vlastní DPH režim. Zákon o DPH totiž uvádí tento text:

„§15a odst. 1) Převod víceúčelového poukazu se pro účely daně z přidané hodnoty nepovažuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje.

§15a odst. 2) [...]

§15a odst. 3) Je-li v přímé souvislosti s převodem víceúčelového poukazu osobou povinnou k dani jinou než osobou, která má povinnost tento poukaz přijmout jako úplatu nebo část úplaty, poskytnuta samostatná služba, odstavec 1 se na poskytnutí této služby nepoužije“

Daný text v §15a odst. 3) zákona o DPH tak z působnosti pravidla, podle kterého se vydání ani převod MPV stravenky nepovažuje za uskutečněné plnění, vyjímá poskytnutí samostatných služeb. Je zjevné, že takový text nemá žádné opodstatnění v případě, že by byla v přímé souvislosti s převodem MPV stravenky poskytnuta služba, která již samo od sebe představuje samostatné plnění. Takovou službu by ani nemělo smysl zahrnovat do režimu přisuzovanému převodu MPV stravenky a nemělo by tak smysl ji z tohoto režimu zákonem vyjímát. §15a odst. 3) zákona o DPH stanovuje, že v případě samostatně identifikovatelné služby (která by mohla být, nebo dokonce i je prizmatem pravidel komplexního plnění považována) za vedlejší plnění k převodu MPV stravenky, se na takovou službu nemají pravidla pro převod MPV stravenky aplikovat.

Důvodová zpráva k novele zákona o DPH, která pravidla pro poukazy má zavést, toto potvrzuje, když uvádí, že danými službami se samostatným režimem se rozumí například distribuční služby. Je skutečně obtížně představitelné, že právě distribuční služby by zákonodárce měl potřebu explicitně vyjímát zákonem, kdyby se mělo jednat o samostatné plnění již z podstaty. Shledávám, že distribuční služby spíše považuje za plnění, které je nutno explicitně vyjímát zákonem právě proto, aby se vždy jednalo o samostatné plnění.

Provize za vydání MPV stravenky by tak měla mít povinně svůj vlastní DPH režim. Mělo by se jednat o úplatu za zdanitelné plnění podléhající sazbě DPH 21%.

Perspektiva EU DPH Směrnice: *Výše popsané principy platí i na základě EU DPH Směrnice. Směrnice je dokonce ještě více přímočará, neboť stanovuje, že předmětem daně je “každé poskytnutí služby, kterou lze určit”. Použití slova “určit” utvrzuje v názoru, že jde pouze o určitelnost služby; ta ve skutečnosti může být součástí jediného*

komplexního plnění. Navíc "distribuční služby" EU DPH Směrnice přímo uvádí jako příklad takových služeb. Zde platí to, co uvedeno výše.

3.3 Jaký DPH režim přisoudit provizi účtované společností Partnerům výměnou za MPV stravenky?

Za předpokladu, že stravenka je považována za MPV, pak na službu, za níž je účtována provize dopadají ustanovení o povinném přiřknutí vlastního DPH režimu (viz předchozí kapitola).

Jde o službu spočívající ve zprostředkování zákazníků Partnerům. Jedná se o zdanitelné plnění podléhající sazbě DPH 21%.

Perspektiva EU DPH Směrnice: Výše popsané principy platí i na základě EU DPH Směrnice.

3.4 V jaké výši vznikají nároky na odpočet daně u vstupů Společnosti?

Společnost vydáváním a zpětným vykupováním MPV stravenek, kdy fakturuje provize jak Zaměstnavatelům, tak Partnerům, vykonává dva typy plnění. Jeden typ plnění je mimo předmět daně, a druhým jsou zdanitelná plnění v podobě služby distribuční/zprostředkovatelské.

Protože Společnost vydáváním MPV provádí plnění, která jsou mimo předmět daně, tak v souvislosti s takovými plněními by v principu nárok na odpočet daně mít neměla. Tato skutečnost by dle konstantní judikatury SDEU měla vést k určitým redukcím výše nároku na odpočet daně, přitom SDEU ponechává na členských státech stanovení poměrového koeficientu pro krácení odpočtu.

Při určení tohoto koeficientu je nutno vycházet z toho, že veškeré náklady Společnosti jsou kalkulační položkou hodnoty provizí, hodnota MPV stravenky je z tohoto pohledu nedůležitá.²⁹ Bylo by proti neutralitě systému DPH, aby Společnost neměla nárok na odpočet z nákladů, z jejichž hodnoty odvádí DPH na výstupu. Hodnota poměrového koeficientu by proto měla být ve výši 100%. V konečném důsledku by tak Společnost měla mít nárok na odpočet daně v plné míře ze všech přímých i nepřímých nákladů týkajících se vydávání, distribuce či zpětného odběru MPV stravenek.

Perspektiva EU DPH Směrnice: Výše popsané principy platí i na základě EU DPH Směrnice.

4 Návrh

Navrhuji přijmout výklad a náležitým způsobem jej publikovat:

1) V případě SPV stravenky na odběr služby stravovací platí:

²⁹ Stravenka v nominální hodnotě 100 Kč je za 100 Kč vydána a za 100 Kč vykoupena, jde o položky, které ovlivňují pouze cash flow Společnosti. Kdyby byla nominální hodnota stravenky 200 Kč, jejich oběh by byl shodný, náklady na jejich oběh rovněž, Společnost by mohla fakturovat v principu shodnou provizi.

- a) Společnost je povinna odvádět DPH ve výši 15% ze všeho, co má v přímé souvislosti s prodejem SPV stravenky obdržet, tedy i z provize, kterou účtuje Zaměstnavateli.
 - b) Provize účtovaná Společností Partnerům představuje úplatu za zdanitelnou službu podléhající sazbě DPH 21%.
 - c) Společnost má nárok na odpočet daně v plné míře³⁰ ze všech přímých i nepřímých nákladů týkajících se vydávání, distribuce či zpětného odběru SPV stravenek.
- 2) V případě MPV stravenky platí:
- a) Základem daně u příslušného zdanitelného plnění je to, co za MPV stravenku zaplatil Zaměstnanec (nebo za něj třetí osoba), nebo její nominální hodnota.
 - b) Provize za vydání MPV stravenky účtovaná Zaměstnavateli má povinně svůj vlastní DPH režim. Jedná se o úplatu za zdanitelné plnění podléhající sazbě DPH 21%.
 - c) Podobně provize účtovaná společností Partnerům výměnou za MPV stravenky je úplatou za zdanitelné plnění podléhající sazbě DPH 21%.
 - d) Společnost má nárok na odpočet daně v plné míře³¹ ze všech přímých i nepřímých nákladů týkajících se vydávání, distribuce či zpětného odběru MPV stravenek.

Stanovisko GFŘ:

Se závěry uvedenými v bodě 1 Návrhu souhlasíme.

K bodu 2 uvádíme:

- a) *Vycházíme ze situace, která je popsána v příspěvku, tj. že Společnost převádí víceúčelový poukaz Zaměstnavateli, Zaměstnavatel jej následně převádí zaměstnanci a zaměstnanec čerpá poukaz u Partnera, který mu poskytuje stravovací službu a přiznává daň na výstupu. V daném případě je základem daně nominální hodnota stravenky, jelikož úplata, kterou za stravenku zaměstnanec uhradil, není poskytovateli plnění (Partnerovi) známa.*
- b) *Souhlas s návrhem.*
- c) *Souhlas s návrhem.*
- d) *Souhlas s návrhem.*

³⁰ Za předpokladu splnění běžných hmotných a administrativních požadavků pro jeho uplatnění.

³¹ Za předpokladu splnění běžných hmotných a administrativních požadavků pro jeho uplatnění.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 15.5.2019

Daň z příjmů

543/15.05.19 Daňové důsledky ukončení smlouvy o soukromém životním pojištění při následném uzavření smlouvy nové

Předkládají: Ing. Jan Černohouz, daňový poradce, číslo osv.4178
Ing. Lucie Kretková, daňový poradce, číslo osv. 5413
Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, číslo osv. 4503

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je posílení právní jistoty na straně daňových poplatníků v případě ukončení smlouvy o soukromém životním pojištění a následném uzavření nové smlouvy o soukromém životním pojištění, kdy obě smlouvy splňují podmínky stanovené v § 15 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, v platném znění (dále pouze „ZDP“), a to z pohledu uplatnění nezdanitelné části základu daně.

2. Obecný popis situace

S účinností od 1. ledna 2001 byla zákonem č. 492/2000 Sb. včleněna do ZDP možnost pro poplatníky uplatnit si nezdanitelnou část základu daně v podobě uhrazených příspěvků na soukromé životní pojištění, a to za splnění principiálně obdobných podmínek jako v případě plateb příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem. Tato možnost se vztahuje na české daňové rezidenty i nerezidenty. V případě českých daňových nerezidentů ji lze uplatnit pouze u rezidentů členských států Evropské unie nebo státu tvořící Evropský hospodářský prostor, pokud úhrn jejich příjmů plynoucí ze zdrojů na území České republiky činí alespoň 90 % jejich celosvětových příjmů, které jsou předmětem daně, nejsou od daně osvobozeny dle §4, §6 a §10 ZDP, a nejsou předmětem daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.

Poplatník si může uplatnit nezdanitelnou část základu daně při splnění podmínek, které jsou taxativně vyjmenovány v § 15 odst. 6 ZDP. V případě, že dojde k předčasnému ukončení pojistné smlouvy, nárok na nezdanitelnou část základu daně zaniká a příjmem podle § 10 ZDP ve zdaňovacím období, ve kterém k této skutečnosti došlo, jsou částky, o které byl poplatníkovi v uplynulých 10 letech z důvodu zaplaceného pojistného základ daně snížen. To však neplatí v případě pojistných smluv, u nichž nebude vyplaceno pojistné plnění nebo odkupné a zároveň rezerva, kapitálová hodnota nebo odkupné bude přímo převedeno na jinou smlouvu soukromého životního pojištění splňující podmínky § 15 odst. 6 ZDP pro nezdanitelné části základu daně.

V praxi může nastat situace, kdy je pojišťovnou při předčasném ukončení pojistné smlouvy vyčísleno odkupné ve výši 0 Kč. Poplatníkovi tedy není v takovém případě vyplacena žádná částka z titulu ukončené takové pojistné smlouvy. Současně mu ani nemůže být žádná částka z titulu rezervy, kapitálové hodnoty nebo odkupného převedena na jinou smlouvu o životním pojištění, kterou následně uzavře. V této souvislosti vznikají nejasnosti o výkladu ustanovení § 15 odst. 6 ZDP.

3. Rozbor problematiky

V souladu s § 15 odst. 6 ZDP si poplatník může odečíst od základu daně pojistné uhrazené na životní pojištění při splnění následujících podmínek:

- smlouva o životním pojištění je uzavřena mezi poplatníkem jako pojistníkem a pojištěným v jedné osobě a pojišťovnou oprávněnou provozovat pojišťovací činnost na území České republiky podle zvláštního právního předpisu nebo usazenou na území členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor,
- výplata pojistného plnění (důchodu nebo jednorázové plnění) je sjednána až po 60 kalendářních měsících od uzavření smlouvy a současně nejdříve v kalendářním roce, v jehož průběhu poplatník dosáhne věku 60 let,
- dle podmínek pojistné smlouvy není umožněna výplata jiného příjmu, který není pojistným plněním a nezakládá zánik pojistné smlouvy,
- u pojistné smlouvy s pevně sjednanou pojistnou částkou pro případ dožití navíc za předpokladu, že pojistná smlouva s pevně sjednanou pojistnou částkou pro případ dožití s pojistnou dobou od 5 do 15 let včetně má sjednanou pojistnou částku alespoň na 40 000 Kč a pojistná smlouva s pevně sjednanou pojistnou částkou pro případ dožití s pojistnou dobou nad 15 let má sjednanou pojistnou částku alespoň na 70 000 Kč.

Nezdanitelnou část základu daně si poplatník uplatní po skončení zdaňovacího období v roční výši, maximálně však do částky stanovené dle ZDP (pro rok 2018 až do výše 24.000 Kč).

Pokud se poplatník v průběhu pojištění rozhodne předčasně ukončit smlouvu o životním pojištění s příslušnou pojišťovnou, dle § 15 odst. 6 ZDP mu zaniká nárok na snížení základu daně o uhrazené pojistné v předcházejících letech, tudíž mu vzniká povinnost zahrnout příjem odpovídající výši uhrazeného pojistného na životní pojištění, o které si v předcházejících 10 letech snížil základ daně do dílčího základu daně podle § 10 ZDP, a to ve zdaňovacím období, ve kterém k předčasnému ukončení smlouvy o životním pojištění došlo.

Nicméně tento postup se neuplatní ve výjimečných případech, kdy poplatník podle § 15 odst. 6 ZDP pokud „... došlo ke vzniku nároku na starobní důchod, invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně, stane-li se pojištěný invalidním ve třetím stupni dle zákona o důchodovém pojištění nebo v případech smrti nebo u pojistných smluv, u nichž nedojde k výplatě odkupného a zároveň rezerva, kapitálová hodnota nebo odkupné je následně převedeno přímo na jinou smlouvu soukromého životního pojištění splňující podmínky pro uplatnění nezdanitelné části základu daně.“

Pokud tedy poplatník předčasně ukončí smlouvu o životním pojištění a následně uzavře novou smlouvu o životním pojištění u jiné pojišťovny, která splňuje podmínky pro uplatnění nezdanitelné části základu daně, nevzniká zdanitelný příjem dle § 10 v případě, že nebude vyplaceno pojistné plnění nebo odkupné a zároveň rezerva, kapitálová hodnota nebo odkupné bude přímo převedeno na novou smlouvu o životním pojištění.

V situaci, kdy pojišťovna vyčíslí odkupné ve výši 0 Kč, není poplatníkovi sice nic pojišťovnou vyplaceno, a první podmínka je tedy splněna, ale současně při uplatnění čistě gramatického výkladu není možné naplnit druhou podmínku, tedy aby odkupné bylo převedeno na novou smlouvu o životním pojištění, neboť žádné odkupné poplatníkovi nenáleží. Jazykovým výkladem ustanovení § 15 odst. 6 ZDP tedy nedojde ke splnění podmínky nutné pro to, aby poplatníkovi nevznikl zdanitelný příjem ve výši pojistného za předchozích 10 let, o které si snížil základ daně, neboť na novou smlouvu o životním pojištění nebylo převedeno žádné odkupné.

Základní právní vymezení odkupného je obsaženo v ustanovení § 2842 a dále zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, přičemž je OZ předvídan vznik právního nároku na odkupné u životního pojištění dojde-li k naplnění tam definovaných podmínek. Podmiňuje však dále samotnou výplatu odkupného žádostí pojistníka, jež je tak dle předmětné úpravy oprávněn nikoliv povinen pojistitele výslovně požádat, aby úkon výplaty provedl. Výslovně OZ uvádí: „...*má pojistník právo, nevylučuje-li to smlouva, aby mu pojistitel na jeho žádost vyplatil odkupné*“. Samotná úprava v OZ tedy připouští situaci, kdy na straně jedné dochází ke vzniku právního nároku na odkupné *per se*, nicméně pojistník svým vlastním rozhodnutím neučiní úkon v souladu s OZ. V případě respektování uplatnění autonomie vůle obou stran tj. jak pojistitele, tak pojistníka a dojednání podmínek pro výplatu odkupného odlišně, a to například i způsobem, že odkupné bude vždy vyčísleno ve výši 0 Kč, je nutné připustit tato ujednání jako možná.

Naproti tomu, shora uvedené znění § 15 odst. 6 ZDP samo o sobě, neupravuje situaci samotného vzniku nároku na odkupné ani jeho dojednání v nulové výši, respektive toto nelze dovodit žádnou z přípustných metod výkladu práva, a pouze uvádí, že „...*k výplatě odkupného a zároveň rezerva, kapitálová hodnota nebo odkupné je následně převedeno přímo na jinou smlouvu soukromého životního pojištění splňující podmínky pro uplatnění nezdanitelné části základu daně*“. Lze se tak domnívat, že musí dojít ke skutečné výplatě určité částky v penězích, aby bylo možné naplnit restrikcí uvedenou právě v § 15 odst. 6 ZDP. Tento výklad je mimo jiné v souladu i s účelem normy obsaženým v důvodové zprávě k zákonu č. 429/2000 Sb., jimž byla zavedena možnost uplatnit si zaplacené pojistné jako nezdanitelnou část základu daně do ZDP. Ta uvádí, že „*účelem tohoto ustanovení je podpořit osoby, které se zabezpečují na stáří nad rámec základního systému důchodového pojištění a penzijního připojištění se státním příspěvkem*“. Takovými osobami jsou bezesporu i osoby, které sice předčasně ukončí smlouvu o životním pojištění, ale vzápětí uzavřou smlouvu novou, která splňuje podmínky dané ZDP stejně jako smlouva původní. Jejich jednání svědčí spíše o tom, že se poplatník snaží zabezpečit na stáří lepším způsobem, neboť se snaží na trhu najít takový produkt, který lépe vyhovuje jeho potřebám a motivace pro takové jednání není vedena snahou o daňovou úsporu či jiné zvýhodnění. Vymezil-li tedy zákonodárce účel samotného ustanovení výše zmíněným způsobem, měl by se restriktivní postup dle § 15 odst. 6 ZDP použít pouze v těch případech, kdy dochází k zániku pojistné smlouvy bez dalšího a poplatník nabyde do své majetkové sféry odkupné v určité finanční výši tj. nenulové.

Nutno podotknout, že i pokud by bylo záměrem zákonodárce postihnout aplikací § 15 odst. 6 ZDP i pouhý vznik právního nároku na odkupné dle shora uvedeného, musel by v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. 29/05 ze dne 1. 6. 2005 toto dostatečně určitě a srozumitelně v ZDP formulovat (k tomuto rovněž Nález Ústavního

soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/15 ze dne 8. srpna 2017). V opačném případě by se jednalo o postup *extra legem* tj. mimo zákonný rámec.

Na základě shora uvedeného mají autoři za to, že ustanovení § 15 odst. 6 ZDP uplatní pouze v případech, kdy dochází k reálné výplatě odkupného v penězích. Dotčená úprava se tak neuplatní v případech samotného vzniku právního nároku na odkupné či jeho přiznání v nulové výši.

4. Závěr

Předkladatelé navrhují přijmout závěr, že výjimka z povinnosti zahrnout do dílčího základu daně podle § 10 ZDP uhrazené pojistné na soukromé životní pojištění, o které si poplatník v předcházejících 10 letech snížil základ daně, dopadá i na případy, kdy poplatník předčasně ukončí smlouvu o životním pojištění, a byť uzavře jinou smlouvu o životním pojištění splňující podmínky § 15 odst. 6 ZDP, pojišťovna u původní smlouvy vyčíslí odkupné ve výši 0 Kč či pojistník nepožádá o výplatu odkupného, přestože došlo ke vzniku právního nároku. Poplatník tedy nezvýší základ daně dle § 15 odst. 6 ZDP ve zdaňovacím období vzniku právního nároku na odkupné, ale výhradně v tom zdaňovacím období, v němž došlo k jeho faktickému vyplacení. Byla-li přitom vyčíslena hodnota odkupného ve výši 0 Kč, poplatník nezvýší základ daně dle § 15 odst. 6 ZDP.

5. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR:

Domníváme se, že pro naplnění účelu právní normy stanovené v ust. § 15 odst. 6 ZDP, tj. podpora osob, které mají snahu zabezpečit se na stáří, je projev vůle poplatníka k převedení prostředků na novou smlouvu. Proto upřednostňujeme následující text:

Převedení odkupného na jiné soukromé životní pojištění splňující podmínky ust. § 15 odst. 6 ZDP je jednou z podmínek pro to, aby poplatník nemusel dodanit souhrnnou částku, o kterou v předchozích deseti letech snižoval svůj daňový základ. Je-li patrná kontinuita bezprostředně navazující jinou smlouvou, poukazující na zřejmý úmysl poplatníka pokračovat plynule ve spoření, přičemž pojišťovna na žádost poplatníka o převedení odkupného na jiné soukromé životní pojištění vyčíslí odkupné ve výši nula s odvoláním na všeobecné pojistné podmínky k tomuto produktu a na pojistnou matematiku, postačuje dodržet ostatní podmínky dané v ust. § 15 odst. 6 ZDP a v takovém případě povinnost dodanit nevzniká.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

544/15.05.19 Některé daňové dopady Brexitu

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osv. 1757
Ing. Lucie Wadurová, daňový poradce, číslo osv. 4038
Prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

1. Úvod

V souvislosti s vystoupením Velké Británie z Evropské unie budou mimo jiné vznikat otázky daňových konsekvencí této skutečnosti. Toho si je vědoma i vláda, která připravila a ve zrychleném legislativním režimu schválila, zákon řešící tzv. tvrdý Brexit, tj. vystoupení bez dohody z EU zákon č. 74/2019 Sb. KDP ČR si je vědoma závažných možných daňových dopadů Brexitu, a proto jsme promptně k této oblasti zpracovali materiál, který jsme zaslali na dotčená ministerstva. Tento materiál i odpověď z MF, kterou jsme k němu obdrželi, jsou přílohou tohoto příspěvku. Jelikož v tuto chvíli nelze odhadnout způsob vystoupení Velké Británie z EU, zabýváme se v tomto příspěvku i možnými daňovými konsekvencemi v případě vystoupení na základě dohody. Chtěli bychom také zdůraznit, že nemůžeme vyloučit některé další možné daňové konsekvence vystoupení VB z EU, které nejsou rozebrány v tomto příspěvku.

2. Tvrdý Brexit

2. 1. Daňoví rezidenti ČR a jiného členského státu EU.

Z ustanovení § 12 odst. 2 ZoB a z předložené odpovědi MF vyplývá, že v případě českých daňových rezidentů a rezidentů jiného členského státu EU má být z hlediska jejich daňových povinností v ČR považována Velká Británie v tzv. přechodném období (nejpozději do 31.12.2020) za členský stát Evropské unie. Tuto skutečnost je nutné zohlednit i z hlediska jednotlivých daňových konsekvencí, které z ní vyplývají. Domníváme se, že na základě tohoto předpokladu budou platit tyto závěry.

2. 1. 1. Dopady pro daňové rezidenty ČR a jiného členského státu EU.

2.1.1.1. Pokud bude například český daňový rezident či rezident z jiného členského státu poskytovat dar v zákoně definovanému subjektu, který má sídlo na území Velké Británie, bude možné do konce přechodného období (relevantní bude datum účinnosti darovací smlouvy) pro účely zdanění v ČR tento dar uplatnit jako nezdanitelnou část základu daně nebo položku snižující základ daně (§ 15 odst. 1 ZDP, § 20 odst. 8 ZDP).

2.1.1.2. V případě, kdy budou naplněny podmínky pro osvobození podílu na zisku, příjmů z převodu podílu v obchodní korporaci (§ 19 odst. 1 písm. zi) a ze) ZDP), může daňový rezident ČR či jiného členského státu EU po dobu přechodného období pro účely zdanění v ČR vycházet z toho, že jsou naplněny podmínky pro uplatnění osvobození z hlediska toho, že vyplácející britská společnost je daňovým rezidentem v EU.

2.1.1.3. Domníváme se, že i po uplynutí přechodného období může český daňový rezident či rezident jiného členského státu EU nadále uplatňovat osvobození z titulu podílu na zisku a příjmů z převodu podílu na obchodní korporaci, a to na základě § 19 odst. 9 ZDP s tím, že vycházejí z právních předpisů platných v současné době bude ve vztahu k Velké Británii naplněna podmínka minimální sazby korporátní daně ve výši 12 % dle daného ustanovení (§ 19 odst. 9 bod 4 ZDP).

2.1.1.4. Z hlediska aplikace směrnice týkající se podnikových kombinací (Směrnice 2009/133/ES ze dne 19.10.2009 implementovaná v ČR v § 23a ZDP až § 23d ZDP) bude nutné, dle našeho názoru, v souladu s právní jistotou a zákazem retroaktivity, vycházet z okamžiku realizace jednotlivých transakcí. Z tohoto hlediska bude relevantní rozhodný den v případě přeměn či okamžik přechod vlastnického práva a v případě ostatních transakcí. Pokud tyto okamžiky nastanou nejpozději do konce přechodného období, bude se na dané transakce pohlížet tak, že z pohledu jejich účastníků (který je českým daňovým rezidentem nebo daňovým rezidentem jiného členského státu EU mimo VB) naplňují podmínky, že jde o subjekty z Evropské unie, a to i po skončení přechodného období. To tedy prakticky například znamená, že pokud se přeměny, která v souladu s výše uvedeným byla realizována v přechodném období, zúčastní společnost, která je rezidentem Velké Británie, bude moci i po uplynutí přechodného období uplatňovat český daňový rezident či rezident jiného členského státu EU, jako odčitatelnou položku ztrátu, která v souladu s § 23c ZDP v rámci této transakce přešla na nástupnickou společnost.

2. 2. Daňoví rezidenti Velké Británie

V případě daňových rezidentů Velké Británie vychází úprava § 12 odst. 1 ZoB z toho, že tito budou považováni za poplatníky, kteří jsou rezidenty EU pouze ve zdaňovacím období, ve kterém dojde k vystoupení z EU. Nicméně v tomto případě Velká Británie nebude obecně považována z hlediska daňového za členský stát EU již od okamžiku vystoupení z EU. Z tohoto hlediska vyplývají pro účely zdanění tyto závěry.

2. 2. 1. Dopady pro daňové rezidenty Velké Británie.

2.2.1.1. Ve zdaňovacím období (daného konkrétního poplatníka), kdy dojde k vystoupení z EU, se bude ještě na poplatníka, který je rezident Velké Británie, z hlediska jeho daňové povinnosti hledět jako na daňového rezidenta z členského státu EU. To v případě fyzické osoby např. znamená, že v případě splnění kritérií příjmů ze zdrojů na území ČR může uplatňovat v tomto zdaňovacím období nezdanitelné části základu daně, slevy na dani a daňové zvýhodnění (§ 15 odst. 9 ZDP, § 35ba odst. 2 a § 35c odst. 5 ZDP).

2.2.1.2. Z hlediska např. poskytnutého daru platí, že pokud tento dar rezident Velké Británie poskytne po datu vystoupení Velké Británie z EU (domníváme se, že relevantní by měla být účinnost darovací smlouvy) subjektu, který má sídlo na území Velké Británie, nebude možné tento dar uplatnit v daňovém přiznání rezidenta z Velké Británie jako nezdanitelnou část základu daně nebo položku snižující základ daně (§ 15 odst. 1 ZDP, § 20 odst. 8 ZDP).

2.2.1.3. Pokud český daňový rezident nebo rezident z jiného členského státu je v pozici českého plátce daně, tak z hlediska výplaty podílu na zisku, převodu podílu ve

společnosti, licenčních poplatků a úroků platí, že již datem účinnosti vystoupení z Evropské unie bude nutné na Velkou Británii hledět jako na stát, který není členem EU. To znamená, že tímto okamžikem nebude možné z hlediska daňové povinnosti rezidenta Velké Británie uplatnit příslušná osvobození od daně (§ 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, zj) a zk) ZDP). Z tohoto hlediska se domníváme, že relevantní by měl být obecný okamžik, kdy vznikne plátcí povinnost provést srážku daně. V případě podílu na zisku se však objevují různá stanoviska k této věci (viz. pokyn D22 K § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) versus KV Mgr. Magdaléna Vyškovská, Ing. Simona Hornochová 363/04.04.12 Licenční poplatky a úroky vyplácené nerezidentům a okamžik srážky daně u renegociovaných smluv o zamezení dvojího zdanění, KV ze dne 4.4.2012). Proto v těchto případech nebude zpochybňováno, když za rozhodující okamžik bude považováno datum rozhodnutí valné hromady o výplatě podílu na zisku, stejně tak pak nebude pozastavováno, pokud za rozhodující okamžik bude i v těchto případech považován okamžik, kdy má být provedena srážka daně.

2.2.1.4. V případě podnikových kombinací (Směrnice 2009/133/ES ze dne 19.10.2009 implementovaná v ČR v § 23a ZDP až §23d ZDP) bude z hlediska zdaňování daňového nerezidenta Velké Británie v ČR postupováno obdobně, jak je výše uvedeno v bodu 2.1.1.4. ale s tím, že rozhodujícím nejzazším okamžikem realizace dané transakce (rozhodný den přeměny, resp. přechod vlastnického práva) bude poslední den zdaňovacího období, kdy došlo k vystoupení z EU.

3. „Měkký Brexit“ - to je vystoupení na základě dohody.

V případě vystoupení na základě dohody se v tuto chvíli samozřejmě obtížně predikuje, jak bude daná dohoda vzhledem k daňovým konsekvencím znít. Pokud v této dohodě bude například definováno určité období, po které se z hlediska daňového bude hledět na Velkou Británii jako na členský stát Evropské unie, bude relevantní znění této dohody s tím, že výše uvedené závěry budou aplikovány obdobně. Pokud však uvedená dohoda nebude výslovně tuto oblast řešit, bude nutné buďto přijmout speciální právní normu, případně využít jiných instrumentů daňového práva.

3.1. Závěry

3.1.1. V případě vystoupení Velké Británie z Evropské unie na základě dohody bude z hlediska daňového primárně postupováno dle dané dohody. Pokud bude daná dohoda oblast zdanění řešit, bude relevantní i pro zdanění v ČR. Pokud například bude na základě takové dohody považována Velká Británie po určitou dobu za členský stát EU, bude tato skutečnost relevantní i pro účely zákona o dani z příjmu (bez ohledu na to, zda budeme řešit zdanění daňových rezidentů VB či daňových rezidentů ČR či jiného státu EU). Výše uvedené závěry (bod 2.2.1. Závěry) budou aplikovány obdobně.

3.1.2.1. V případě, kdy dohoda o vystoupení Velké Británie z EU tuto oblast nebude řešit a nebude přijata adekvátní právní norma, domníváme se, že v této mimořádné situaci je možné využít § 39q ZDP, resp. § 260 DŘ a přijmout pro účely zdanění obdobné závěry jako v případě vystoupení na základě tvrdého Brexitu.

3.1.2.2. V takovém případě by však dle našeho názoru mohl být uplatněn mírnější pohled na zdaňování daňových rezidentů z Velké Británie a mohl by i v těchto

případech být přiznán Velké Británii obecný statut členského státu EU alespoň pro určité přechodné období, obdobně jako u českých daňových rezidentů či rezidentů z jiného členského státu EU.

Příloha č. 1: Připomínky KDP ČR k Návrhu zákona o úpravě některých vztahů v souvislosti s vystoupením Spojeného království Velké Británie a Severního Irska z Evropské unie

Příloha č. 2: Vyjádření MF ČR k připomínce KDP ČR

Příloha č. 3: Vyjádření MPSV k připomínce KDP ČR

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

545/15.05.19 Vystavování opravných daňových dokladů mezi společníky společnosti v případě změny výše podílů na společné činnosti a režim DPH při vystavování daňových dokladů mezi společníky

Předkládají: Ing. Tereza Kubalová, daňový poradce, číslo osv. 5262
Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, číslo osv. 3191

1. Uvedení do problematiky

Právní úprava aplikace daně dle zákona č. 235/2004 Sb., zákon o DPH (dále jen „ZDPH“), v rámci společnosti dle § 2716 – 2746 občanského zákoníku byla do 30. 6. 2017 nejčastěji vykládána tak, že mezi společníky společnosti nedochází k uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Své povinnosti týkající se daně z přidané hodnoty, které vznikly z titulu jejich členství ve společnosti, plnili společníci prostřednictvím určeného společníka. Vůči třetím osobám (dodavatelům a odběratelům) tedy za společnost vystupoval tento určený společník a veškerá uskutečněná i přijatá zdanitelná plnění společnosti vykazoval tento společník ve svém daňovém přiznání a souvisejících evidencích.

Novela ZDPH, která byla publikována pod č. 170/2017 Sb., zrušila s účinností od 1.7.2017³² zvláštní ustanovení týkající se společnosti a „postavila“ podmínky na samostatném působení každého společníka společnosti.

Informace GFŘ k uplatňování DPH u společníků společnosti od 1. 7. 2017³³ (dále jen „Informace GFŘ“) mimo jiné popisuje možnost do jisté míry zachovat výše uvedené schéma, kdy s třetí osobou (tj. odběratelem nebo dodavatelem) jedná pouze jeden společník vlastním jménem a na svůj účet a na účet ostatních společníků (dále jen „navenek vystupující společník“) následovně:

- Na daňových dokladech vystavených pro odběratele je uveden navenek vystupující společník jako poskytovatel celého plnění a zároveň ostatní společníci vystavují daňové doklady (popř. souhrnný daňový doklad) navenek vystupujícímu společníkovi ve výši jejich podílů na společné činnosti.
- Na daňových dokladech přijatých od dodavatelů je uveden tento navenek vystupující společník jako jediný příjemce zdanitelného plnění a současně musí tento společník vystavit ostatním společníkům daňové doklady, jimiž deklaruje poskytnutí části přijatého plnění ostatním společníkům, a to podle výše jejich podílů na společné činnosti.

V situaci výše popsané (dále nazývaná jako „Komisionářské schéma“) se ukazuje nezbytné³⁴

A. vyjasnění Informace GFŘ, v níž je uvedeno, že „... plnění uskutečněná vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem budou podléhat stejnému daňovému režimu“; a

B. vymezení praktického postupu pro určení základu daně v případě plnění mezi společníky společnosti a při následných změnách takového základu daně

³² S přechodným obdobím do 31.12.2018

³³ Č.j. 74028/17/7100-20116-709973

³⁴ Ačkoliv se jedná o dvě oddělené otázky, zařazujeme je do jednoho příspěvku, neboť se vztahují k blízké problematice.

2. Ad A) K určení daňového režimu

Podle našeho názoru pravidlo, že plnění uskutečněná vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem mají podléhat stejnému daňovému režimu, které popisuje Informace GFŘ, nemá opodstatnění. Docházíme k závěru, že ve skutečnosti GFŘ mělo na mysli, že plnění uskutečněná v Komisionářském schématu vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem mají shodný charakter. Informace GFŘ takový výklad potvrzuje, když uvádí:

„Při posuzování naplnění limitů je nutné pro aplikaci jiného než běžného daňového režimu (limit 100.000 Kč týkající se dodání vybraného zboží, u kterého se aplikuje režim přenesení daňové povinnosti dle § 92f zákona o DPH) fakturovaná plnění posuzovat samostatně, tzn., že u fakturace celého plnění jedním společníkem třetí osobě (odběrateli) je v dané věci rozhodující hodnota plnění fakturovaného tímto společníkem a u fakturace jednotlivými společníky (vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem) hodnota plnění podle výše jejich podílů na společné činnosti.“

Citovaný text odhaluje, že na stejném daňovém režimu GFŘ ve skutečnosti netrvá. Například tak při poskytnutí služby, u níž se řídí pravidla pro stanovení místa plnění dle §9 ZDPH, zákazníkovi usazenému mimo ČR, navenek vystupující společník usazený v ČR neuplatní DPH na výstupu, ale společníci rovněž usazení v ČR na svá plnění poskytnutá navenek vystupujícímu společníkovi uplatní tuzemskou daň, neboť pro jiný režim by nebyly splněny předpoklady.

Uvedené závěry jsou podpořeny judikaturou Soudního dvora EU, např. bod 35 případu C-464/10, Pierre Henfling: „Toto ustanovení tak vytváří právní fikci dvou totožných služeb poskytovaných postupně. Podle této fikce se má za to, že subjekt, který se podílí na poskytování služeb a je komisionářem, nejprve obdrží dotčené služby od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem, a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi.“

Výše uvedené platí analogicky i pro plnění v Komisionářském schématu nakupovaná navenek vystupujícím společníkem od třetí osoby a tedy tímto společníkem poskytnutá dalším společníkům. Například tak v případě, kdy navenek vystupující společník – plátce DPH, přijme plnění od neplátce, je zpravidla povinen na plnění vůči ostatním společníkům uplatnit daň (DPH režim se řídí charakterem daného plnění).

3. Ad B) K určení základů daně a jejich následným změnám

Dle § 2728 Občanského zákoníku neurčí-li smlouva poměr, jakým se společníci podílejí na majetku nabytém za trvání společnosti, na zisku a na ztrátě společnosti, jsou jejich podíly stejné. Určí-li smlouva poměr, jakým se společník podílí buď jen na majetku, anebo jen na zisku nebo na ztrátě, platí stejný poměr i pro ostatní případy.

V mnohých případech se poměr, jakým se jednotliví společníci na společné činnosti podílí, ve smlouvě určuje na základě proměnných kritérií, jejichž výsledek nelze předem určit (například na základě skutečných příjmů za běžný kalendářní rok). Konečný poměr tak bude znám až následně.

V těchto případech tak čelí společníci v Komisionářském schématu problému s určením základu daně u plnění poskytovaných společníky navenek vystupujícímu společníkovi, u nichž nastává DUZP ještě předtím, než je určena konečná výše poměru. Informace GFŘ nevyjasňuje, jak má být postupováno. Existují přitom podle našeho názoru v zásadě dvě možnosti tento problém eliminující:

- buď bude ve smlouvě explicitně stanoven předběžný poměr, a ten bude brán jako relevantní pro určení základu daně u plnění poskytovaných společníky;
- nebo ve smlouvě explicitně stanoven předběžný poměr nebude, ale bude postupováno na bázi §2728 Občanského zákoníku a bude dovozováno, že

předběžný poměr je stanoven rovnoměrně. Ten bude brán jako relevantní pro určení základu daně u plnění poskytovaných společníky.

Informace GFŘ dále nevyjasňuje, jak má být postupováno, jestliže po naplnění kritérií relevantních pro stanovení konečné výše poměru (obvykle po skončení kalendářního roku) bude tato konečná výše odlišná od předběžného podílu. S ohledem na výše uvedený výklad, že základ daně je určen dle předběžného poměru, dovozujeme, že dochází ke změně v základu daně. Jsou tak naplněny podmínky § 42 zákona o DPH. Z toho vyplývá, že nebude nutno podávat dodatečná daňová přiznání za původní zdaňovací období. Zároveň bude možno vystavit souhrnný opravný daňový doklad v souladu s § 45 odst. 4 zákona o DPH.

4. Závěr

Navrhujeme potvrdit následující:

1. Plnění uskutečněná v Komisionářském schématu vůči třetí osobě i mezi společníky navzájem mají shodný charakter, ale nemusí mít shodný daňový režim. Výše uvedené platí analogicky i pro plnění v Komisionářském schématu nakupovaná navenek vystupujícím společníkem od třetí osoby a tedy tímto společníkem poskytnutá dalším společníkům.
2. Existují dvě alternativy, jak určit základ daně u plnění poskytovaných v Komisionářském schématu společníky navenek vystupujícímu společníkovi, u nichž nastává DUZP ještě předtím, než je určena konečná výše poměru. Prvou je explicitní stanovení předběžné výše poměru, druhou je využití §2728 Občanského zákoníku a dovození, že předběžný poměr je stanoven rovnoměrně. Po určení konečné výše poměru by měl být se všemi navazujícími důsledky použit § 42 ZDPH. Uvedené platí analogicky i pro plnění pořizovaná v Komisionářském schématu společníky od navenek vystupujícího společníka.