

bulletin



4 / 2018

25
1993–2018



předmluva

Ing. Hana Zídková, Ph.D. _____ 2

Rozhovor s Ing. Martinem Janečkem _____ 3

DPH

Odhady mezery DPH z ptačí perspektivy

Grzegorz Poniatowski _____ 9

Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise

Ing. Růžena Hrušová _____ 12

Praktická úskalí konečného systému DPH

Ing. Stanislav Kryl, Ing. Romana Klímová _____ 17

Dočasné záplaty (tzv. quick fixes) stávajícího systému uplatňování DPH s předpokládanou účinností od 1. 1. 2020 do doby přijetí konečného systému DPH

Ing. Ivana Krylová _____ 21

Plošný reverse charge

Milena Hrdinková, Hana Štulajterová _____ 28

Neutralita v oblasti DPH

Mgr. Ing. Alena Dugová _____ 34

Ekonomická činnost a kde leží její hranice

Olga Holubová _____ 38

Některé aspekty převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník v řetězových dodávkách

Ing. Petra Němcová, Mgr. Ing. Petr Toman _____ 47

DPH v digitální ekonomice

Ing. Hana Zídková, Ph.D. _____ 51

ostatní

Úroky z prodlení v případě podání dodatečných daňových přiznání na vyšší a nižší daň

Ing. Stanislav Kryl, Ing. Romana Klímová _____ 55

Osвобоzení „bytových“ jednotek v rodinných domech od daně z nabytí nemovitých věcí

Mgr. Martin Hurych, Mgr. Ing. Radka Malinová _____ 62

Mlčenlivost daňového poradce a trestní řízení

Mgr. Vít Koupil _____ 66

Digitalizace je nutná, je však třeba k ní přistupovat opatrně

Rozhovor s Filipem Krajčůškou _____ 72



Milí čtenáři,

Bulletin, který držíte právě v ruce, je věnován především dani z přidané hodnoty. Byla jsem pověřena jeho sestavením, protože se problematikou této daně již léta zabývám. Nejdříve jako daňová poradkyně a nyní na akademické půdě, kde vyučuji mimo jiné předmět nazvaný Zdanění spotřeby. Studenti bývají překvapeni, že se v tomto předmětu nevyučují jen spotřební daně, ale i daň z přidané hodnoty neboli DPH. Vysvětluji jim, že DPH patří také mezi daně ze spotřeby, protože je jí podrobena konečná spotřeba zboží a služeb. To zní celkem jednoduše. Systém výběru DPH je však poměrně složitý.

Rozdílný režim pro lokální a mezinárodní dodávky je příčinou karuselových podvodů, které spolu s dalšími typy daňových úniků dosahují v EU skoro neuvěřitelných částek. O měření úniků na DPH a jejich vývoji se dozvíte v prvním článku přímo od autora odhadů tzv. VAT gap. Evropská komise spolu s členskými státy se snaží nalézt řešení tohoto problému ve změně pravidel zdaňování přeshraničních transakcí.

S navrhovanými pravidly tzv. definitivního systému DPH se můžete seznámit v druhém příspěvku z pera autorky, která tuto problematiku jménem českého Ministerstva financí projednává v evropských institucích. Její názor na navrhovaný systém je dost kritický, což je ostatně v souladu s postojem České republiky. Jistě si uděláte obrázek sami, k čemuž vám pomůže i třetí článek zabývající se konkrétními úskalími nově navrhovaných pravidel. Jeho autoři často konzultují se svými klienty režim zdanění přeshraničních dodávek a zamysleli se nad problémy, které by nový systém přinesl.

Čtvrtý článek popisuje již schválená upřesňující pravidla pro zdanění dodávek mezi státy EU s účinností od roku 2020. Pokud si tedy chcete přečíst něco ryze praktického, tento článek vřele doporučuji. Tématem pátého příspěvku je všeobecný reverse charge. Jde o opačnou cestu řešení daňových úniků, než je definitivní režim DPH. Autorky článku se podílely na jeho prosazení v evropských institucích a jejich pohled je přirozeně pozitivní. Nicméně existují i oponenti tohoto systému. Ti například zdůrazňují zvýšenou administrativu spojenou s aplikací správného režimu DPH na různorodá přijatá plnění.

Následující tři články se odklání od problematiky daňových úniků a jejich řešení. Autoři se zaměřují na principy DPH, jakými jsou neutralita, ekonomická činnost a převod práva nakládat jako vlastník se zbožím. Tyto koncepty jsou základními stavebními kameny systému DPH, přesto není jejich výklad jednotný a v praxi je o jejich správné aplikaci často rozhodováno až soudy.

Poslední článek zaměřený na DPH se věnuje digitální ekonomice. V této oblasti je mnoho otázek a málo odpovědí, takže je to spíš přehled problémů k zamyšlení. Pokud vás tato problematika zaujme, více se dozvíte na konferenci Digital Taxation Forum v únoru 2019 na VŠE. V sekci Ostatní pak nepřehlédněte další zajímavé texty věnované správě daní a také osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí.

Přeji klidný vánoční čas a zajímavé čtení.

Ing. Hana Zídková, Ph.D.
daňová poradkyně č. 3160

Rozhovor s Ing. Martinem Janečkem

Otázky kladl
JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.

Ing. Martin Janeček (* 1979) byl až do svého příchodu na Generální finanční ředitelství spjat zejména s jižními Čechami. Roku 2002 vystudoval ekonomiku a management na Zemědělské fakultě Jihočeské univerzity. Po krátké firemní praxi v obchodním oddělení nastoupil roku 2003 k jihočeské finanční správě. V rámci tehdejšího Finančního ředitelství a Finančního úřadu v Českých Budějovicích působil na různých pozicích (vedoucí oddělení, referent) až do 27. 10. 2014, kdy byl jmenován generálním ředitelem Finanční správy. V této pozici působí dosud (jeho odchod z funkce je ohlášen na konec roku 2018). Patří k nejužší české špičce specialistů na podvody na DPH, avšak dlouhodobě se zabývá i jinými otázkami, například elektronizací daňové správy. V září letošního roku byl oceněn slovenskou Zlatou medailí za vzornou službu za upevnování vzájemných vztahů a za vzájemnou spolupráci s Finanční správou Slovenské republiky. Národní centrála proti organizovanému zločinu jej rovněž v září 2018 ocenila u příležitosti stého výročí vzniku Československé republiky. Pro působení v oblasti finanční správy má předpoklady takřka genetické – je vzdáleným příbuzným prvního československého ministra financí JUDr. Aloise Rašína. V minulosti hrál podvodní hokej, jehož jsou České Budějovice Mekkou, a to v tamním klubu podvodního hokeje Serrasalmus. Není proto divu, že zuby ostré jako piraňu ukázal i v boji proti podvodům na DPH.

■ **Celý váš profesní život je zatím spojen s daňovou správou. Vystudoval jste ekonomiku a management. Proč zrovna daňová správa? Co vás do ní přivedlo a proč jste v roce 2003, kdy jste u ní začínal, nevolil jinak – třeba jít do byznysu nebo do jiné ekonomicky zaměřené státní instituce?**

To úplně přesně říci neumím. Před každým životním rozhodnutím asi každý vyhodnocujeme, kterou cestou se vydat, na co vsadit. Někdo více zvažuje, někdo to má jednodušší, ví přesně, kam míří. Já patřím do té první skupiny. Na to, že mě to i tak dovedlo až sem, měly asi vliv dvě věci. Prvním důvodem bude, že mám rád logické věci, matematiku, fyziku, šachy, a to daně a účetnictví jsou. Druhým důvodem je, že jsem měl ve svých studijních letech štěstí při studiu těchto disciplín na kantory, kteří patří k těm, co



ve vás umějí zájem o téma svou osobností podpořit, a ne naopak.

■ **Jaké byly vaše první roky v daňové správě? Zklamala vaše očekávání, anebo vás naopak mile překvapila?**

Mé první kroky vedly do ředitelny dnešního územního pracoviště v Českých Budějovicích, a to dne 2. 7. 2003, následně pak na oddělení daňové kontroly, resp. referátu kontroly DPH. Dostal jsem stůl, tlustý šanon k seznámení se s vnitřními předpisy a počítač s přístupem do toho, čemu se říká ADIS. A ten mě fascinoval hodně. To, že byl černobílý, to mi nevadí a vlastně tomu rozumím, ale proč se na potvrzení využívá „F2“ namísto „enter“, nechápu. Nicméně dnes už jsem značně zaujatý, se stávajícím ADISem z nás přátelé asi nikdy nebudou, leda snad že by začal naplňovat ze svého názvu to „A“, což znamená automatizovaný. Paradoxně v posledních letech, kdy jsem s ním vůbec nepracoval, mě omezoval nejvíce. Pro organizaci není koulí na noze, ale rovnou na krku. To „bůh“ ADIS brání významně Finanční správě v tom, aby optimalizovala své procesy, rychleji, efektivněji a více klientsky pracovala. Je mi líto, že jsem tento systém nedokázal změnit, to je na samostatnou misi, ale alespoň se mi podařilo nastartovat proces k jeho výměně. Dnes máme podepsaný významný kontrakt s KPMG, v rámci kterého by nám tento partner měl pomoci definovat budoucí stav, snad institucionální změnu, jejíž podmínkou je nová IT infrastruktura, a pomoci projít Finanční správě celým změnovým procesem. Omlouvám se, že jsem překročil hranice otázky, ale muselo to ven.

Na vaši otázku, zda mě daňová správa zklamala, nebo mile překvapila, musím říci, jednoznačně velmi mile překvapila. Daňová správa jsou především její zaměstnanci, kolegové. To je největší hodnota, kterou ta organizace má. Já měl od svých prvních kroků v ní úžasné kolegy, kteří mě zaučovali, poradili mi, pomohli. Pak se snadněji překousnou poznatky, které už zase nenaplnují vaše očekávání. Mimochodem, tím ale vzniká ideální klima k přemýšlení, jak by to mohlo fungovat lépe. To, co úplně moje očekávání nenaplnilo, bylo zjištění, jak je všechno těžkopádné.

■ **Ti, kdo se o daně a zejména o DPH více zajímají, tuší, že jste byl jakýmsi otcem metodiky boje proti podvodům na DPH nejprve v rámci jižních Čech a později celorepublikově. Jak jste se k podvodům na DPH dostal a co vás na nich zaujalo natolik, že jste se do této problematiky tak ponořil?**

Na úvod bych rád řekl, že můj rukopis nezasáhl jen oblast podvodů, protože vnímám snahy mě takto nálepkovat. Projekt online finančního úřadu zhmotňuje mé vize, které nosím a vylepšuji v hlavě někdy od stáže v Irsku v roce 2005. Institucionální změnu Finanční správy už asi dramaticky neovlivním, ale její počátek je založen projektem nového ADISu. Vezmete-li si i vděčné téma dvoustránkového přiznání, pak to na DPH jsme navrhli s kolegy v pracovní skupině, jejíž jsem byl vedoucí, a to příjmovkové dvoustránkové přiznání z poslední doby vzniklo díky mému tlaku. A tak bych mohl výčtem témat nesouvisejících s podvody pokračovat.

Odpověď, jak jsem se dostal k podvodům na DPH a co mě na nich zaujalo, je vzhledem k tomu, že jsem začínal na kontrole DPH, následně jako metodik DPH a nakonec jako vedoucí oddělení metodiky této daně, asi naprosto jasná. Kdybych o nich v těchto pozicích nevěděl, pak by to bylo asi na pováženou. Protože jsem se s těmito problémy po celou dobu setkával, musel jsem je řešit, tak jsem pochopitelně přemýšlel o tom, jak systém změnit, aby se riziko odstranilo nebo maximálně snížilo. Prostě jsem zvyklý hledat nedostatky v systému a navrhnout řešení, to mě baví. A daně jsou v tomto směru velká výzva. Pro to, aby to bylo úspěšné, musíte správně pochopit podstatu, například u podvodů jejich mechanismus, pak vymyslet, jak je řešit. Mně se osvědčilo nedívat se na problémy očima státu – v případě organizátora podvodu z jeho perspektivy, při snaze co nejméně řešením omezit ostatní účastníky systému. Stejně tak se ale v případě zmíněného portálu na celý systém snažím dívat očima klienta, kterého otravuje způsob komunikace s úřadem, snažím se pochopit jeho potřeby a hledat řešení, které se jeho potřebám maximálně přiblíží, a přitom i úřad dostane, co potřebuje.

Patrně by bylo zajímavé mluvit o tom, jak jsem získával znalosti o fungování podvodů. Ale to je spíš na knihu, do které se pouštět nehodlám. Svůj příběh mají úniky z titulu krácení tržeb, jiný příběh formy zneužití práva, naprosto marginální co do finančního objemu (s výjimkou švarcsystému) jsou úniky z titulu legislativních či aplikačních chyb a samozřejmě velké téma jsou podvodné řetězce. Navíc čtenáře asi spíš zajímají špeky z jednotlivých kauz, něco ve smyslu „veselé či neveselé příběhy z natáčení“, a to si do hlavy moc neberu. Mě na těch případech vždy zajímalo, jak je vyřešit, proč k nim došlo a zda tomu nejde lépe čelit.

■ **Když se ohlédnete za ta léta zpět, jak se svět podvodů na DPH měnil? Měnily se metody? Měnil se**

finanční rozsah podvodů? „Zlepšovala“ se odborná úroveň těch, kteří je páchali či páchají?

Bavíme-li se o karuselech (mezi které pracovně řadím i fiktivní vstupy, mají tematicky hodně společného), zde se toho asi ani moc neměnilo. Měnily se objemy, měnily se komodity, které jsou dost nepodstatné, protože se jedná jen o nosič, měnilo se možná sebevědomí organizátorů, či jejich drzost, vylepšovala se asi jejich infrastruktura. Ale z hlediska odborného mi nepřipadá, že by se dělo něco úplně fascinujícího.

Víte, organizování podvodů má stejná ekonomická pravidla jako jakákoliv jiná lidská činnost vyvíjená za účelem zisku – byť je to činnost mimo zákon, což ale v těchto principech znamená fakt vyšší míry rizika, které musí být vyváženo adekvátní ziskovostí. Takže pokud si v devadesátých letech někdo vystačil s fiktivními fakturami (myšleno na vstupu), tak buď proto, že se tyto praktiky učil, nebo – a to hlavně – proto, že v daných letech si pro dosažení cíle vystačil. Ve chvíli, kdy státní aparát zkvalitnil svou činnost, fiktivní faktury dokázal lépe detekovat a bránit vyvážení podstatnějších daňových zdrojů ze systému jejich prostřednictvím, pak se začala pochopitelně rozvíjet sofistikovanější forma podvodu ve formě karuselů. Pomyslným milníkem je přibližně vstup do EU. Probíhá zde evoluce jako kdekoliv jinde. Karusely umožňují mnohem agresivnější přístup k unikům, a to se samozřejmě dostavilo. Před vstupem do EU se takové formy příležitostně objevily, například u elektroniky patrně ilegálně dovážené do ČR; vlastně se objevovaly i u lehkých topných olejů – sice na spotřebních daních, ale modus operandi byl hodně podobný – nebo u drahých kovů. Teprve otevřením hranic vstupem do EU ale tyto metody dostaly prostor. Rozjezd v prvních dvou až třech letech bych hodnotil spíš jako velmi pozvolný, zato potom dostal vývoj dynamiku. No a finanční krize v roce 2008, tak ta tomu dala podle mě také impuls, protože ekonomické problémy v ekonomice pochybně zvýšily tlak na náhradní zdroje.

Z hlediska komodit, které se zneužívají v podvodech, si své neotřesitelné místo drží pohonné hmoty. Tak kolem roku 2010 bylo naprosto jasné, že zde máme něco jako LTO II, které představovaly ztráty pro ČR v objemu mezi 5 až 10 mld. Kč ročně. Tentokrát to nebylo primárně o spotřební dani, ale o DPH. Šlo tehdy o poměrně často vyzdvihované téma v médiích, kdy si zpravidla větší distributoři PHM stěžovali, že někteří jiní, zpravidla z těch menších, prodávají hmotu o korunu až o dvě levněji, než ji lze pořídit v Rotterdamu na burze. Probíhaly k tomu série jednání. Díky tomuto ohromnému riziku se dostal na svět rychlý zajišťovací příkaz a také kauce pro distributory PHM. Obě tato opatření míří na snížení rizika vzniku bílého koně. Je totiž elementární vlastností každého karuselového úniku, že jeden z článků v systému má roli bílého koně.

Posledním z milníků je rok 2016, kdy bylo spuštěno kontrolní hlášení, díky kterému se daří poměrně rychle detekovat transakce, ze kterých není do systému zaplacená DPH. A právě tyto transakce představují vysokou míru rizika, že jejich realizátor se může účelově snažit daň nezaplatit. Tímto opatřením v kombinaci s Kobrou, což chápu jako politický apel na úzkou součinnost orgánů veřejné moci při řešení daňové kriminality, se začala efektivně snižovat daňová mezera na DPH. V roce 2013 to bylo 19 procent, v roce 2016 jsme na 14 procentech a letos věřím, že se přiblíží 10 procentům. Z těchto čísel vyplývá, že opatření proti daňovým únikům fungují a že jsme našli hranici, kde jsou pokroky exekutivy efektivnější než kompenzace na straně organizátorů k jejich eliminaci (ať již v odborné rovině, organizační či jakékoliv jiné).

■ **Podvody na DPH jsou prakticky vždy trestným činem (což samozřejmě neznamená, že všichni, kdo se do nich zapletou, jsou zločinci). Jak se vyvíjel trestněprávní rozměr jejich postihování? Zvenčí viděno jsme dnes o míle dál než třeba v roce 2005. Je tu „ikonická“ Daňová kobra i celá řada stíhaných a odsouzených případů podvodů na DPH. Kde a proč nastal podle vás zlom?**

Jak už jsem řekl, vstup do EU neznamenal pozitivní impuls nejen pro žádoucí zahraniční obchod, ale bohužel otevřel dveře i karuselům, protože i pro ně je propustnost hranic výhodná. Ustoupila regulace na hranicích a systém nebyl připraven na vývoj, který se dostavil. Samozřejmě nepochybujeme, že organizovaný zločin dostal i mezinárodní prvek v dramaticky vyšší míře, než tomu bylo předtím. Já vidím DPH systém EU jako jeden velký bazén, který je dnes sice silně propojený, ale vlastní riziko za daňové podvody je diverzifikováno na jednotlivé státy. Organizátoři karuselů budují v různých státech síť pro své aktivity a do těchto systémů byla takto vtažena samozřejmě i ČR. Takže se to začalo stávat čím dál větším problémem, což detekovala jak Finanční správa, tak orgány činné v trestním řízení. Mimochodem, pokud se zavede ta šílenost, která se nazývá „One Stop Shop“, pak dojde k odstranění diverzifikace tohoto rizika, která podle mě brání nejhorsímu, a Evropě hrozí velký malér.

Před Kobrou jsem vnímal poměrně slabý zájem orgánů činných v trestním řízení o danou problematiku. Samozřejmě to bylo dáno asi i tím, že si oba tyto světy (tj. správní a trestní) žily dost izolovaně, a patrně nemám dostatečně správné informace. První signál, že se snad něco změní, byl v minulosti vznik finanční policie, což ale, jak víme, nemělo dlouhého trvání. Pak až spuštění Daňové kobry. Přitom je zajímavé, že tomu, co se nazývá Kobra, před jejím vyhlášením nic nebránilo. Na Kobře bylo zajímavé samozřejmě získání poznatků o fungování a organizaci této trestné činnosti a pro mě osobně často potvrzení různých předpokladů, které jsem měl. Řízení těchto ilegálních aktivit je často velmi sofistikované, což

je pochopitelně nezbytné, zejména u rozsáhlejších schémat. A také ta struktura má zpravidla více než tři úrovně či vrstvy, logicky má hierarchii. Na bazální úrovni se samozřejmě nacházejí „bílé koně“ jakožto fyzické osoby instalované do různých krycích firem následně zapojovaných do schémat. S těmi se pochopitelně nějak komunikuje, ale protože tyto osoby nevědí, co s tím mají činit, byly detekovány i případy, kdy takováto skupina má v podstatě operátory, kteří řídí administrativní chod v řízených bílých koních jako právnických osobách. Existenci takových operátorů jsem předpokládal dávno, ale až před pár lety se mi potvrdila. Někdy je to opravdu vypracované. Představte si několik počítačů na stole, každý připojený přes jiného poskytovatele dat na internet, ale současně s principy 3E, tedy že na každém PC je administrováno více bílých koní, nicméně z různých podvodných schémat. Elektronická auditní stopa je pochopitelně nebezpečná a vysvětlovat, jak je možné, že firmy v jednom distribučním řízení komunikují z jedné IP adresy, asi nikdo nechce. Vedle monitoru operátora si pak můžete představit nalepenou metodiku, kde je posloupnost kroků k výrobě obchodního případu – tedy poptávka, nabídka, objednávka, uzavření smlouvy, dodávka, faktura, platba. To je slušná paleta důkazních prostředků k prokázání aktivit, že? A přitom je to fiktivní podnikání v rámci skrytého holdingu. Má to ale slabinu, mezi námi. Podnikání stojí na střetu nabídky a poptávky na trhu, a tato aktivita se tak dobře nesimuluje, oproti generování papírů, které jsem teď zmínil. Proto jsou za situace, kdy existuje podezření, že transakce jsou centrálně řízeny z pozadí, velmi klíčové otázky Finanční správy na to, jak k vlastním obchodům došlo.

To, co jsem vám popsal, ale neznamená, že stejně jsou řízeny celé distribuční řetězce. Zpravidla nejsou. Domnívám se, že dnes jsou takto řízeny často jen sekvence distribučního řetězce, které pak dodávají zboží či služby dalším účastníkům trhu, a ti zase mohou a nemusejí být vědomými účastníky podvodu. V tomto je to prostředí pestré. Viděl jsem i schéma, kdy si skupina půjčovala (nakupovala a pak zpět zase prodávala) zboží od fungujícího internetového obchodu (působícího mimo ČR) a pak do něj zboží přes tři státy zase vracela. V každém z těchto států se samozřejmě snažila získat DPH.

Takže kde začal zlom? Situace se prostě rozjela do nebezpečných rozměrů a začala se řešit na všech úrovních. Vždyť je to strašné bezpečnostní riziko. Nejde jen o daňové ztráty státu, ale přemýšlejte o tom, k čemu tyto zdroje mohou sloužit. Nejedná se jen o nezákonnou formu přivýdělků, ale zejména o černé fondy, kterými se může skutečně financovat korupce i terorismus.

■ **Kolem roku 2015 se mění vnímání podvodů na DPH. Předtím měl myslím jejich postih většinou podporu daňové i laické veřejnosti. Nyní se akcentuje druhá strana mince – že zásahy proti podvodům na DPH mohou znamenat ekonomickou katastrofu**

pro firmy, které se do nich nějak zapletly, ale nepatří k okruhu pachatelů v trestněprávním smyslu. Proč se to stalo? A jakou roli v tom podle vás hrál Nejvyšší správní soud a jeho judikatura?

Role Nejvyššího správního soudu byla a je klíčová. Vy jako soud máte větší razítko na to, říci, co je a co není zákonné. Po rozhodnutí soudu je prostor správce daně pro vysvětlování, že postup měl nějaké objektivní důvody, téměř nulový, protože proti vám jede mediální zkratka, že jste nezákonně zlikvidovali firmu.

Zlom přišel na kauzách, které ale byly spojené s PHM. První případy jsem osobně chápal tak, že jsme vás nepřesvědčili o tom, že u dotčených firem vzniká vysoká daňová povinnost. Zdůvodnění se ovšem opírala o judikaturu Soudního dvora ve věcech EMAG a EuroTyre a musím říci, že bych očekával, že nám vysvětlíte, proč výklad Soudního dvora není na tyto kauzy přílehlý. V prosinci má vyjít rozsudek Soudního dvora ke kauze AREX a tam zatím dle generální advokátky vidím potvrzení, že postup Finanční správy byl správný. To nově, co zde možná zazní, je, že doplní nové hodnotící kritérium, které spočívá v posouzení otázky, kdo nese případnou škodu v situaci vzniku škody na přepravovaném zboží. A tento pohled se nijak nevymyká obecnému výkladu, ke kterému se již Soudní dvůr dříve přiklonil.

Pokud tyto věci byly řešeny primárně po linii hmotného práva, je to dle mého názoru také správný postup. Nejdříve přece musíme mít najisto postaveno, kde vzniká daň dle „hmoty“, a až poté případně zkoumat podvod, není-li zaplácena. V kontextu tohoto bych si nedovolil více komentovat, kdo patří nebo nepatří do okruhu podezřelých, protože to je otázka trestního spisu, a nikoliv spisu daňového, z něhož to nutně nemusí být patrné.

■ **Jakou měrou se podle vás na změně názoru veřejnosti a médií podílela změna obecné společenské atmosféry? Jako by v dobách krize a ekonomické nejistoty lidé kladli větší důraz na to, aby se takřkajíc nekradlo, a vyžadovali po politicích, aby postihovali korupci a třeba i podvody na DPH. Jakmile se začne dařit lépe, společenská poptávka v tomto směru zeslábne...**

Na tuto otázku nemám silný názor. Myslím si, že je to velmi individuální a zájem veřejnosti na tom, aby byly řádně placeny daně, vnímám jako vysoký i v dobách prosperity. Tuším, že jsem na to viděl i nějaké průzkumy veřejného mínění. Nedomnívám se proto, že by klesal v dobách prosperity zájem lidí o to, aby věci fungovaly, jak mají, natož že by dramaticky klesala citlivost lidí k daňovým podvodům.

A možná takový můj pocit, netvrdím, že nutně reprezentativní, z diskusí se řadou podnikatelů – řada z nich vývoj

posledních let velmi kvituje a akceptuje třeba i to, že musí podávat kontrolní hlášení. Docela by mě zajímal poměr obrátů těch podnikatelů, kteří vývoji v oblasti boje proti daňovým únikům fandí, a těch, kteří jej kritizují. Třeba je to tak, že ti spokojení jen mlčí.

■ **Když se zpětně ohlédnete, co byste s dnešními znalostmi a zkušenostmi dělal jinak?**

Ze zásadních rozhodnutí bych asi nezměnil nic. Jako každý člověk dělám chyby, kterých pak třeba lituji. Myslím si, že ty změny měla doprovázet silná komunikační kampaň. Ale pravda je, že v silách Finanční správy nebyla.

■ **Jaký vývoj v daních obecně a v DPH očekáváte v dalších letech? Jaký vliv bude mít rutinní provoz kontrolního hlášení? Co reverse charge, který přes dřívější všeobecnou skepsi možná v ČR zavedeme jako základní pravidlo (bude-li se u nás na DPH „dost“ podvádět)? Bude to opravdu taková „bomba“? Nezmění se pouze technologie podvodů?**

V případě kontrolního hlášení už tady nějakou dobu rutinní provoz máme. Nebudu tvrdit, že není stále co zlepšovat. Hlavním přínosem samotného kontrolního hlášení je sběr analytických dat o transakcích pro rychlou detekci případů, kdy DPH není placena do systému. V minulosti jsme tady měli poměrně rozsáhlé karusely, k čemuž docházelo právě proto, že jejich detekce byla velmi náročná a zdlouhavá. Funkčnost systému kontrolního hlášení samozřejmě ovlivňuje jeho propojení s dalšími postupy a procesy Finanční správy. To, že je systém jako celek funkční, prokazují výsledky v inkasu daní.

Jaký bude osud reverse charge, si netroufám odhadovat. ČR je na něj podle mě připravená naprosto optimálně, protože má kontrolní hlášení, což je analytika, která by se kvůli této formě zdanění v případě jejího schválení musela zavést. Dnešní mechanismus kaskádovitěho přidaňování měl mimo jiné ten smysl, že měl bránit vyvážení transakcí do šedé zóny. Prostě chce-li někdo odpočet, musí vstupy uvést do účetnictví. Bylo to v době, kdy elektroniku představovaly možná sálové počítače s děrnými štítky. Dnes lze zmíněného efektu, aby se neztrácely hodnoty do šedé zóny, dosáhnout právě zpracováním hlášení. A to se tu od 2016 děje. Takže starý systém je přežitý a navíc jaksi nepočítal s tím, že mimo vedení dvojího účetnictví se mohou dít mnohem horší podvody, čímž myslím karusely.

Nebudu tvrdit, že reverse charge nepřinese nové formy úniků. Existuje riziko přesunu bílých koní ze začátku distribučního řetězce na jeho konec, před finálního zákazníka, který nemá nárok na odpočet daně. To nepopírám, ale položme si otázku: Je snazší zrealizovat takové nastrčené

firmy transakci v režimu B2B, anebo B2C, tj. mezi dvěma plátcí ve velkoobchodním styku, nebo na konci distribučního řetězce při umístění zboží desítkám, stovkám nebo tisícům konečných zákazníků? A to zákazníků, kteří si vyhodnocují riziko, od koho kupují, z důvodů budoucích reklamací, rizik nedodání atd. Asi máme odpověď jasnou. Tento režim je prostě násobně bezpečnější ze své podstaty, byť netvrdím, že nemá žádné riziko.

Rizika tu jsou. Díky světu internetu máme nové formy podnikání. Samozřejmě můžete zaslechnout názory, že lze pronajmout třeba celou čerpací stanici. Ale co se stane? Pokud v tomto modelu bude snaha neplatit daně, zjistí se to velmi záhy. A pak se samozřejmě může snažit zmizet, to nelze vyloučit. Ale co pak? Nelze tak činit v takových četnostech, jako k tomu docházelo a ještě zčásti dochází na různých office housech v případě všelijakých nastrčených jednohlavých s. r. o. Tyto nové firmy budou muset mít vybudovanou řídicí infrastrukturu odpovídající velikosti jejich činnosti. Riziko je extrémně nižší než u současného modelu.

Navíc má model reverse charge řadu dalších pozitiv – sníží náklady na cash flow firem, sníží objem financí, které stát zadržuje z titulu existence nadměrných odpočtů, a sníží-li riziko existence karuselů, snižuje tak i toto nepříjemné podnikatelské riziko pro slušné firmy, protože by fungovaly v bezpečnějším prostředí, kde je do problému nemohou dostat i problémoví zaměstnanci.

■ **Stal jste se během uplynulých let symbolem a tváří daňové správy se vším, co k tomu patří. Kritizovala vás média, dostával jste se do styku s politiky a čelil výtkám, že ne dost agilně řešíte kauzu Andreje Babiše týkající se korunových dluhopisů. Jak tuhle zkušenost v „hraniční“ funkci na pomezí politiky a veřejné správy vnímáte?**

Ta zkušenost je skutečně jedinečná. Stát se hromosvodem pro blesky, které lítají vůči tak významné a velké organizaci, jakou je Finanční správa, není vůbec jednoduché. Navíc v době, kdy se zavádí série opatření pro snížení daňových úniků, což nutně vyvolá odpor. Prostě v životě jsou věci, které musíte strpět, i když nejsou fér.

INZERCE



22. února 2019
Vysoká škola ekonomická v Praze



Více informací naleznete na

www.kdpcr.cz/digital-taxation

25
1993–2018



TISKOVÁ ZPRÁVA

26. řádná valná hromada Komory daňových poradců ČR volila nové Prezidium

Petra Pospíšilová obhájila pozici prezidentky Komory daňových poradců ČR!

Dne 16. listopadu 2018 se v prostorách Paláce Žofín konala 26. řádná valná hromada Komory daňových poradců ČR. Mezi hlavní programové body patřila volba nového Prezidia. 502 daňových poradců, kteří disponovali 1017 hlasy, tak do nového Prezidia zvolilo 9 členů a 2 náhradníky.

Prezidium v období 2018–2021 bude pracovat ve složení:

Mgr. Michal Frankl; JUDr. Ing. Martin Kopecký; Ing. Bc. Jiří Nesrovnal; Ing. Matěj Nešleha; Ing. Petra Pospíšilová; Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.; Ing. Jana Skálová, Ph.D.; Mgr. Ing. Petr Toman a Ing. Tomáš Urbášek, LL.M., FCCA. V pozici náhradníků pak Ing. Gabriela Hrachovinová, LL.M. a Mgr. Edita Ševcovicová.

Prezidium si následně zvolilo svého prezidenta a viceprezidenta. **Pozici viceprezidenta bude nově zastávat Mgr. Ing. Petr Toman.**

Petra Pospíšilová v úvodu Valné hromady shrnula činnost Komory za poslední 3 roky a to zejména v oblasti legislativy. *„Naše postavení povinného připomínkového místa pro předpisy v oblasti daní nám umožňuje včas připomínkovat připravovanou legislativu. Je čím dál více zřejmé, že k této oblasti je třeba přistupovat aktivně už v mnohem ranějším stádiu vzniku legislativních návrhů, na úrovni Evropské unie.“* Upozornila i na úspěšnost Komory v oblasti prosazování koncepčních připomínek, jako je například možnost odpisovat technické zhodnocení podnájemcem, případně možnost prodloužit dobu odpisování nehmotného majetku. *„Velký význam má také naše účast v dalších stádiích legislativního procesu, tedy nejen v rámci Legislativní rady vlády, ale i při projednávání v rámci zákonodárných sborů, kterého jsme se aktivně účastnili. Díky tomu se nám podařilo zamezit snahám o omezování mlčenlivosti u daňových poradců, kterou chápeme jako základní právo občana na nezávislé zastupování v daňovém či soudním řízení.“*

Mezi hlavní aktivity Komory patří hájení zájmů daňových poradců, ale i veřejnosti v oblasti zdaňování, zejména pak snaha o to, aby byly daňové zákony srozumitelné a daňový systém pochopitelný a předvídatelný.

Ing. Radek Neužil, LL.M.
tajemník KDP ČR

Odhady mezery DPH z ptáčí perspektivy

Grzegorz Poniatowski

ředitel Institutu pro fiskální politiku v Centru pro sociální a ekonomický výzkum CASE, vedoucí projektu pro odhad a analýzu mezery DPH ve 28 členských státech EU a odborný asistent na Vysoké škole ekonomické ve Varšavě (Warsaw School of Economics)



Historie boje proti daňovým únikům je dlouhá několik tisíc let. Už pravěké civilizace, včetně Egypťanů, Řeků a Římanů, používaly prostředky proti daňovým podvodům a přísné postihy za neplnění daňových povinností. Daně byly, a stále jsou, vnímány svými poplatníky jako určitá zátěž. Proto není překvapující, že část daňových výnosů státu se ztrácela a dosud ztrácí. Principy daňových úniků zůstávají nezměněny, ale v nedávné době se začal jejich rozsah poměrně přesně odhadovat. To je dáno existencí a možností využití dat z národních účtů a také dat shromážděných daňovými úřady, která umožňují odhadnout teoretickou daňovou povinnost a tím i ušlý daňový výnos. Měření rozsahu daňových úniků lze přirovnat k použití teploměru při léčení teploty u pacienta. Měření mezery DPH neslouží jen ke zjištění velikosti problému, ale také je významným prvkem v řešení a prevenci daňových úniků, protože může pomoci zjistit důvody ztráty daňových výnosů. Význam odhadů mezery DPH, o kterém pojednává tento článek, spočívá v důležitosti DPH samotné. DPH je největším daňovým příjmem veřejných rozpočtů v EU. V roce 2017 dosahoval příjem z DPH v průměru 15,8% daňových příjmů a 7,1% HDP v členských státech EU.

Mezera DPH je definována jako rozdíl mezi očekávaným a skutečným příjmem z výběru DPH. Nezahrnuje jen tzv. karuselové daňové podvody, které jsou systematickým, organizovaným zneužitím systému DPH za účelem získání nelegálního příjmu, ale i daňové úniky (tax evasion) spočívající v záměrném porušení daňových zákonů v zájmu dosažení dodatečných příjmů z obchodních aktivit. Mezera DPH také obsahuje úniky (tax avoidance), které využívají stávající pravidla k získání daňové výhody, DPH nezaplacenou v důsledku insolvence nebo chyb v aplikaci daně. Mezera DPH může být vyjádřena v absolutní nebo relativní podobě, běžně jako podíl na teoretické daňové povinnosti nebo HDP.

1 Jak se mezera DPH odhaduje

Odhad mezery DPH je složitý úkol. Častěji využívaný a méně finančně náročný je tzv. top-down přístup. Tato metoda využívá národní účty, které poskytují kompletní informace o základu daně pro účely DPH a popisují produkci vyčerpávajícím způsobem. Na druhé straně tzv. bottom-up přístup využívá data shromážděná daňovými správami zahrnující informace z daňových kontrol, průzkumů a šetření. Tento druhý přístup umožňuje zjistit daňové úniky pro specifické skupiny plátců DPH a také rozlišit typy daňových úniků, jeho provedení je ale velmi drahé.

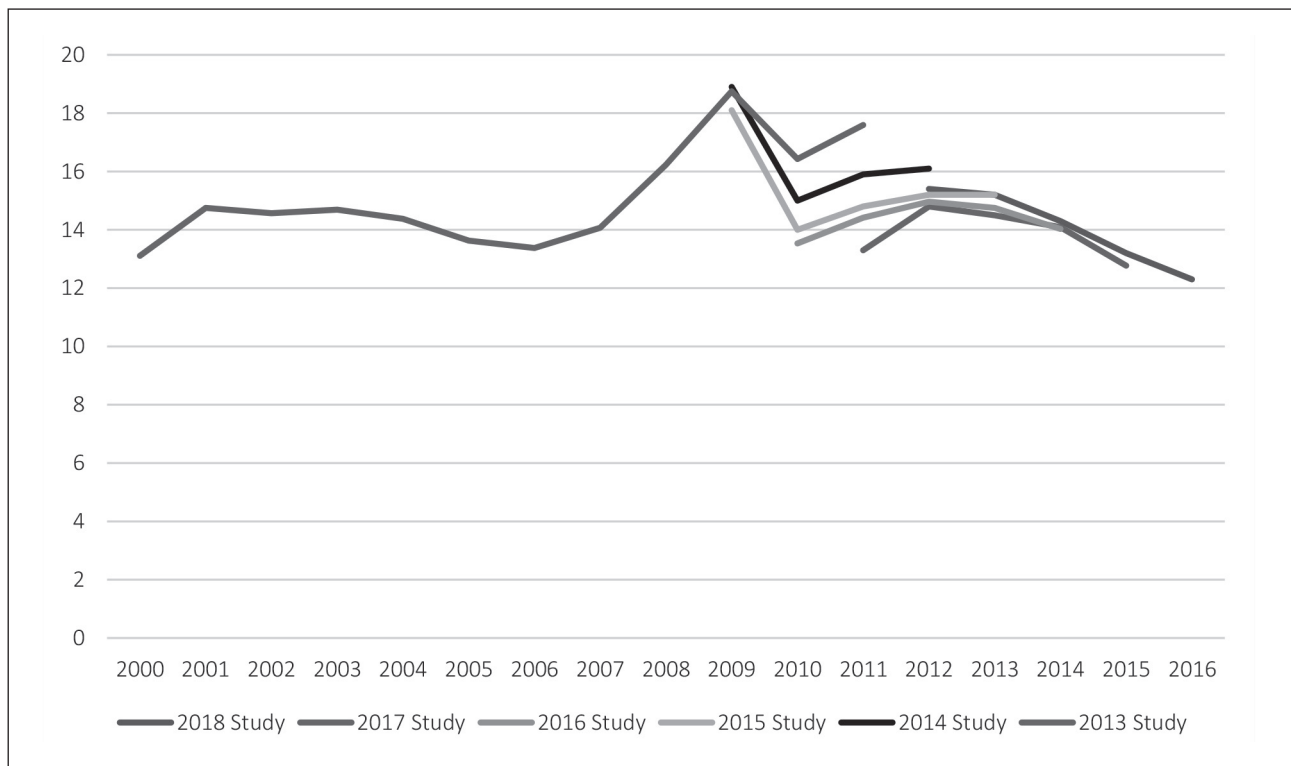
V nedávné době začaly daňové správy přicházet s vlastními odhady mezery DPH, často využívající alternativní metodologie, aby získaly co nejpřesnější výsledky. V současné době má většina členských států EU své vlastní odhady rozsahu daňových úniků v oblasti DPH.

Popularita odhadů mezery DPH byla v EU posílena tím, že Evropská komise pravidelně každý rok publikuje studii odhadu a analýzy mezery DPH v 28 členských státech, kterou pro ni připravuje tým Centra pro sociální a ekonomický výzkum (CASE) od roku 2013. Tyto studie obsahují nejnovější odhady mezery DPH a revidované odhady z minulých let, protože statistická data procházejí také revizemi. Studie používají standardizovanou metodologii, a proto jsou jejich výsledky pro jednotlivé členské státy vzájemně porovnatelné.

2 Odhady mezery DPH

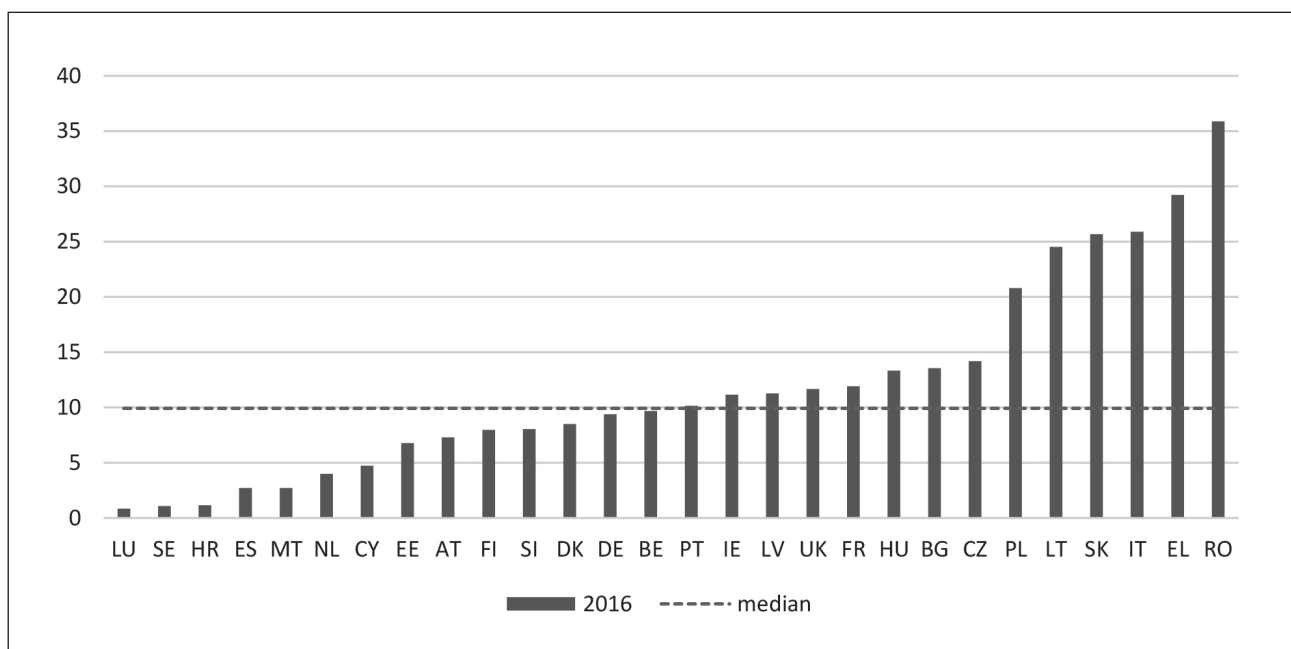
Studie odhadující mezeru DPH byly publikovány v šesti po sobě následujících letech a pokrývají období od roku 2000 do roku 2016. Podle poslední publikované studie mezera DPH ve 28 členských státech EU poklesla v roce 2016 pod 150 mld. EUR a činila 147,1 mld. EUR. V relativním vyjádření tvoří mezera DPH průměrně 12,3% teoretické daňové povinnosti. To je nejnižší podíl za období sledované ve všech šesti studiích, konkrétně za roky 2000

Obrázek č. 1 Vývoj mezery DPH v EU (% teoretické daňové povinnosti)



Zdroj: vlastní zpracování na základě studií o mezeře DPH z roku 2013 až 2018

Obrázek č. 2 Mezera DPH v členských státech EU (% z teoretické daňové povinnosti)



Zdroj: Studie o mezeře DPH z roku 2018

až 2016 (obrázek 1). Za zmínku stojí, že nejvyšší relativní mezera DPH v roce 2009 byla o šest procentních bodů vyšší než odhad za rok 2016. To významně ovlivnilo veřejné rozpočty členských států.

I přes pozitivní trend v dodržování pravidel DPH má ztráta daňových příjmů z DPH stále silný a negativní dopad na veřejné rozpočty členských států EU. Celková absolutní mezera DPH v EU byla v roce 2016 téměř stejně velká jako průměrný plánovaný roční rozpočet EU v letech 2014 až 2020. Ještě jiné srovnání, ztráta na příjmech z DPH v roce 2016 byla vyšší než výdaje všech členských států na ochranu životního prostředí a skoro dosahovala jejich celkových výdajů na obranu v tomto roce.

Mezera DPH se významně liší v jednotlivých zemích. Jejím podíl na teoretické daňové povinnosti se pohyboval v roce 2016 mezi nulou a 36%. Nejmenší mezeru DPH bylo možné pozorovat v Lucembursku (0,85 %), Švédsku (1,08 %) a Chorvatsku (1,15 %). Největší mezeru DPH vykazalo Rumunsko (38,88 %), Řecko (29,22 %) a Itálie (25,90 %). Celkem polovina států EU měla mezeru DPH pod 9,9%.

3 Faktory ovlivňující mezeru DPH

Variabilita odhadů v členských státech a jejich vývoj v čase umožnily analyzovat faktory, které mezeru DPH ovlivňují. Některé jsou závislé na chování a přístupu daňových správ, ale na jiné nemají správci daně ani fiskální politika státu žádný vliv. Při pohledu na vývoj mezery DPH (obrázek 1) jsou zřejmé relace k vývoji HDP. Je možné sledovat, že v době ekonomického růstu se snižuje mezera DPH, protože firmy jsou méně náchylné k insolvencím a problémům s likviditou. Je také zřejmé, že mezera DPH je do značné míry pod kontrolou daňových správ, protože po významném úsilí správců daně došlo často k poklesu mezery DPH. Například v roce 2013 a 2015 se snížila mezera DPH v Estonsku ze 14% na 6% po zavedení několika nových opatření proti daňovým únikům. Konkrétně šlo o použití jednotné databáze a nového systému elektronické fakturace, který směřoval proti daňovým únikům a podvodům.

Studie publikovaná v roce 2018 nabízí poprvé ekonometrickou analýzu faktorů ovlivňujících mezeru DPH. Analýza potvrzuje, že mezera DPH má vazbu na ekonomický cyklus, protože statisticky významně závisí na deficitu veřejných rozpočtů a míře nezaměstnanosti. Také faktory pod kontrolou daňových správ, jako jejich velikost a jejich výdaje na informační technologie, významně ovlivňují velikost mezery DPH. Avšak velikost daňové správy je přínosná jen do určitého bodu, protože vztah mezi ní a mezerou DPH má konkávní průběh.

4 Budoucnost mezery DPH

V rychle se měnícím světě a v situaci, kdy podvodníci využívají stále nové způsoby, jak neodvádět DPH nebo ji neoprávněně nárokovat, je třeba aplikovat účinné opatření proti těmto únikům a podvodům. Nejdůležitějším trendem v této oblasti je bezesporu využití informačních technologií pro sledování transakcí. V posledních čtyřech letech některé členské státy požadují od plátců DPH informace o jejich fakturaci v krátkém čase po uskutečnění transakce. Plátcí musejí typicky poskytovat dodatečná auditní data, často specifikovaná tzv. SAF-T (Standard Audit File for Tax), jehož strukturu navrhla OECD. Kvůli těmto novým požadavkům si získaly oblibu účetní a fakturační systémy umožňující automatické získání a zaslání potřebných dat.

Tento proces digitalizace placení daní pravděpodobně změní způsob fungování firem i daňových správ. Většina odborníků předpokládá, že záznamy transakcí budou brzy plně digitalizovány a k zajištění správného odvodu daní bude využita technologie blockchain. Přesto nelze v brzké době očekávat konec šedé ekonomiky a daňových úniků z ní vyplývajících. Ve světle stále se rozšiřujících administrativních povinností daňových subjektů a jejich sledování ze strany správců daně je třeba pamatovat na základní daňové principy, jako je například efektivita. Jinak by se mohlo stát, že náklady na dodržování daňových pravidel převyšují zisk z vyšších odvodů daní.

Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise

Ing. Růžena Hrušová
oddělení Daň z přidané hodnoty,
odbor Nepřímé daně
Ministerstva financí České republiky

Současný systém DPH u přeshraničních obchodů se zbožím v EU mezi podniky (dodání zboží uvnitř EU) je nastaven jako přechodný režim. Evropská komise v letošním roce předložila návrh na změnu směrnice o DPH¹, ve kterém představila konkrétní podobu zásadních změn v této oblasti. Jejich záměrem je nahradit dosavadní přechodný režim konečným (definitivním) systémem.

1 Souvislosti a cíle navrhovaných změn

Přechodný režim DPH u dodání zboží uvnitř EU byl zaveden v roce 1993. Diskuse na téma potřebných úprav tohoto režimu a jeho podob do budoucna se na úrovni EU vedou již dlouhou dobu a v poslední době nabývají na intenzitě. Závěry provedených studií² konstatují, že největšími slabinami současného systému DPH u přeshraničních obchodů v EU jsou ztráty příjmů členských států způsobené daňovými podvody typu chybějícího obchodníka a vysoké náklady podniků, které jsou zapojené do obchodů v EU, na dodržování předpisů.

Záměr přijmout konečný systém DPH oznámila Evropská komise ve sdělení „Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí“ (akční plán v oblasti DPH) v roce 2016. V tomto akčním plánu rovněž nastínila, že přechod ke konečnému systému DPH plánuje jako postupný proces, a to ve dvou krocích. V rámci prvního kroku, který má pokrývat změny v systému DPH u přeshraničních obchodů se zbožím mezi podniky, pak Evropská komise připravila dva legislativní návrhy.

V říjnu loňského roku předložila balíček návrhů na změny směrnice o DPH, prováděcího nařízení k této směrnici a nařízení o správní spolupráci, který obsahoval jednak dílčí opatření ke zlepšení stávajících pravidel DPH pro dodání zboží uvnitř EU (tzv. quick fixes, „rychlé opravy“) a jednak vymezení základních pilířů konečného systému DPH.

V květnu letošního roku Evropská komise prezentovala podrobný legislativní návrh, který rozpracovává základní pilíře konečného systému DPH do změn konkrétních ustanovení směrnice o DPH³. O jak zásadní úpravu v oblasti DPH jde, dosvědčuje skutečnost, že změny se dotknou téměř poloviny ustanovení směrnice o DPH. Ačkoli je návrh velmi rozsáhlý, není ještě úplný, nejsou v něm zohledněny veškeré změny, které souvisejí s pravidly DPH pro dodání zboží uvnitř EU. V návrhu nejsou promítnuty změny směrnice o DPH v jiných legislativních návrzích, které se v letošním roce diskutují na Radě, například v návrhu ke zvláštnímu režimu pro malé podniky z ledna letošního roku, či některá opatření ke zlepšení stávajících pravidel z října loňského roku. Navrhované úpravy si dále vyžádají dopracování dalších předpisů v oblasti DPH, například změnu nařízení (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty.

Deklarovaným cílem návrhu Evropské komise je vytvoření takového konečného systému DPH pro dodání zboží uvnitř EU, který bude odolný vůči podvodům a zároveň jednodušší, čímž se sníží administrativní zátěž pro podniky. V této souvislosti se nabízí otázka, zda jsou tyto cíle reálně dosažitelné. Je třeba pečlivě analyzovat detaily nově navrhovaného systému DPH a domýšlet jejich dopady a souvislosti. V neposlední řadě je potřeba se s ohledem na jednomyslnou hlasovací proceduru při schvalování návrhů v oblasti nepřímých daní v EU ptát, zda je vůbec možné k nově navrhovaným pravidlům a doprovodným opatřením dosáhnout konsenzu mezi členskými státy.

2 Základní prvky navrhovaných změn

Klíčovými prvky navrhovaného konečného systému DPH u dodání zboží uvnitř EU jsou nahrazení současného systému, založeného na dvou transakcích, systémem jediného plnění při zásadě zdanění ve státě určení a podstatná změna ve způsobu odvodu DPH z tohoto jediného plnění. Dalšími doprovodnými prvky jsou rozšíření režimu

¹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

² Viz doprovodný dokument SWD(2017) 325 final – posouzení dopadů.

³ Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení podrobných technických opatření pro uplatňování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy, dokument COM(2018) 329 final.

jednoho správního místa a pro určitou přechodnou dobu zavedení konceptu certifikované osoby povinné k dani.

Platnost nových pravidel se navrhuje od 1. 7. 2022.

2.1 Princip jediného plnění zdaněného v členském státě určení

Podle současných pravidel pro uplatňování DPH se přeshraniční dodání zboží v EU (B2B plnění) skládá ze dvou transakcí – dodání zboží osvobozeného od daně v členském státě zahájení přepravy zboží a zdanitelného pořízení zboží v členském státě ukončení přepravy zboží.

V navrhovaném systému má být dodání zboží uvnitř EU zdaňováno jako jediná transakce s místem plnění ve státě ukončení přepravy tohoto zboží, tj. dosavadní koncepty osvobození dodání zboží do jiného členského státu a pořízení zboží z jiného členského státu se navrhuje zrušit.

Zásada zdanění v členském státě určení již byla členskými státy dříve odsouhlasena⁴ a v podstatě odpovídá výsledku zdanění podle dosavadních pravidel. Obdobný systém již v současné době funguje v EU také v případě poskytnutí přeshraničních služeb mezi podniky či některých specifických dodání zboží, například dodání zboží s instalací nebo dodání plynu a elektřiny soustavami. Lze proto očekávat, že tento princip bude pro členské státy obecně přijatelný.

2.2 Osoba povinná odvést daň

K zásadní změně má dojít ve způsobu zdanění dodání zboží uvnitř EU, resp. v určení osoby, která bude z těchto přeshraničních dodání zboží povinna odvést DPH.

Podle dosavadních pravidel odvádí příslušnou DPH v členském státě ukončení přepravy zboží odběratel (z titulu pořízení zboží z jiného členského státu). Současně je odběratel oprávněn si ve stejném období uplatnit nárok na odpočet této daně, pokud jsou naplněny podmínky tohoto nároku. Dodavatel je povinen vykázat dodání zboží do jiného

členského státu osvobozená od daně v souhrnném hlášení, a to za účelem monitorování fyzického toku zboží mezi členskými státy (informace ze souhrnných hlášení se mezi členskými státy vyměňují v rámci správní spolupráce v EU).

Podle nově navrhovaných pravidel se způsob odvodu DPH má lišit v závislosti na statusu osoby odběratele. Základní pravidlo bude stejné jako v případě dodání zboží v tuzemsku – osobou povinnou odvést DPH bude dodavatel. Z tohoto pravidla se zavádí výjimka pro případy, kdy odběratel bude tzv. certifikovanou osobou povinnou k dani. Při dodání osobě s certifikací bude mít povinnost odvést DPH odběratel, a to s uplatněním mechanismu přenesení daňové povinnosti (reverse charge). Zdanění přeshraničních dodání zboží v EU osobě s certifikací tak zůstane obdobné jako doposud.

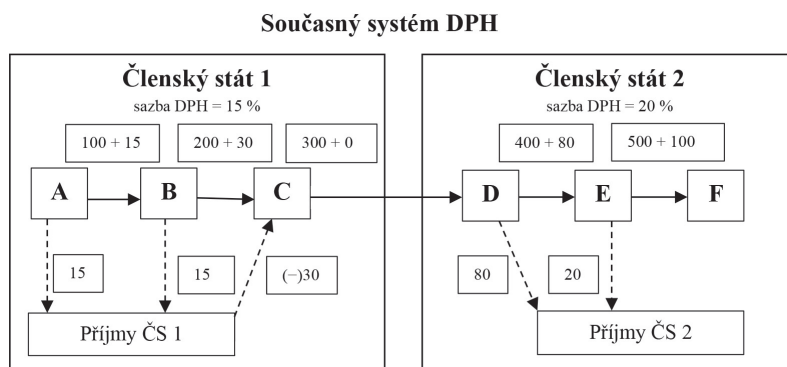
Evropská komise má v úmyslu tyto dvě různé varianty způsobu odvodu DPH při dodání zboží uvnitř EU zavést pouze na přechodnou dobu, a to v rámci prvního kroku, s odůvodněním, že se tím umožní postupný přechod ke konečnému systému zdanění obchodu uvnitř EU. Pro druhý krok, který má následovat v budoucnu, předpokládá zavedení principu zdanění poskytovatelem plnění u veškerých přeshraničních plnění v EU, včetně poskytování služeb.

Jako doprovodné opatření k této změně Evropská komise navrhuje zrušit veškerou záznamní povinnost související s vykazováním dodání zboží do jiného členského státu v souhrnných hlášeních a navazující výměnu informací mezi členskými státy.

Podle Evropské komise navrhovaná změna způsobu zdanění dodání zboží uvnitř EU napomůže vyřešit obě základní slabiny dosavadního systému – sníží jak ztráty příjmů způsobené daňovými podvody typu chybějícího obchodníka při intrakomunitárních transakcích, tak náklady podniků.

V dopadové studii je demonstrována náchylnost současného systému DPH k daňovým podvodům na konkrétním příkladu – viz schéma č. 1.

Schéma č. 1



Zdroj: Evropská komise, dokument SWD(2017) 325 final

⁴ Zásada zdanění v členském státě určení byla potvrzena již v závěrech Rady z května 2012.

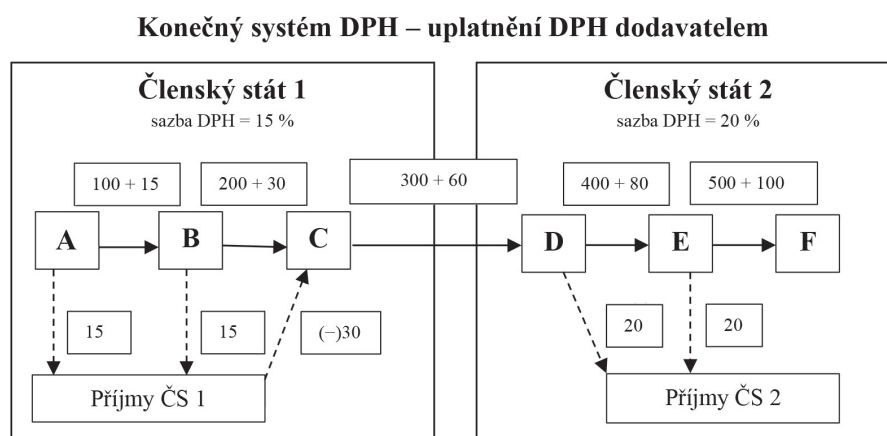
Schéma znázorňuje uplatnění DPH podle současných pravidel při dodání zboží mezi společnostmi C a D z členského státu 1 do členského státu 2 a při souvisejících dodáních v rámci těchto členských států. Dodání zboží uvnitř EU předchází zdanitelná dodání zboží v členském státě 1 (mezi společnostmi A–B a B–C) a navazují na něj zdanitelná dodání zboží v členském státě 2 (mezi společnostmi D–E a společností E finálnímu zákazníkovi F). Dodání zboží společností C do jiného členského státu je osvobozené od daně, přičemž společnost C je oprávněna si uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu z nákupu zboží od společnosti B. Dodání zboží do jiného členského státu je společnost C povinna vykázat v souhrnném hlášení. Příslušnou DPH v členském státě 2 je povinna uplatnit společnost D, která je současně oprávněna si uplatnit nárok na odpočet této daně. Při navazujícím (domácím) dodání společnosti E (zboží v hodnotě 400 a sazbě DPH

20%) vznikne společnosti D povinnost odvést DPH v částce 80.

Evropská komise na tomto příkladu demonstruje negativní dopad přerušení řetězce postupných (dělených) plateb DPH podle současného systému do možnosti vzniku daňového podvodu. Vysvětluje, že pokud by dodání zboží mezi společnostmi C a D bylo zdaněno podle standardních pravidel DPH stejně jako domácí dodání, pak by ztráta členského státu nebyla celková částka DPH (80), nýbrž pouze částka DPH připadající na tzv. přidanou hodnotu (podle tohoto příkladu 20 % z rozdílu mezi hodnotami prodaného a nakoupeného zboží ve výši 400 a 300, tj. 20).

Promítnutí řešení stejného příkladu do nových pravidel v navrhovaném konečném systému DPH (variantě uplatnění DPH dodavatelem) znázorňuje schéma č. 2.

Schéma č. 2



Na rozdíl od dosavadních pravidel vznikne společnosti C při dodání zboží do členského státu 2 povinnost uplatnit DPH, a to s použitím sazby DPH platné v tomto jiném členském státě.

Pokud se zaměříme na aspekt omezení daňových úniků, je možné konstatovat, že nově navrhovaný systém zdanění dodání zboží uvnitř EU dodavatelem může vyřešit některé současné podvody spojené s oběhem nezdaněného zboží mezi členskými státy. Na druhé straně však nepochybně otevře prostor pro další, nové typy podvodů. Těmito souvislostmi se dopadová studie nezabývá a nezmiňuje ani konvenční opatření, která členské státy uplatňují proti daňovým podvodům typu chybějícího obchodníka.

Z příkladu uplatnění DPH podle současných pravidel (viz schéma č. 1) vyplývá, že k podvodu, na jehož řešení se Evropská komise primárně zaměřuje, dochází v případě

domácí transakce mezi společnostmi D a E. V podmínkách České republiky by existenci podvodu, při kterém společnost D neodvede daň na výstupu, zatímco společnost E si uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, odhalilo kontrolní hlášení. Obdobná opatření, která detailněji monitorují B2B transakce a získané údaje využívají pro analýzy rizik, zavedla a v současné době využívá řada členských států.⁵

Je nesporné, že nový způsob zdanění, který pro konečný systém DPH navrhuje Evropská komise, podvod typu chybějícího obchodníka nevymýtí. Například (viz schéma č. 2) jestliže společnost C nesplní svou povinnost odvést DPH v členském státě 2 a „zmizí“, vznikne ztráta ve výběru DPH ve výši 60. Pro členský stát 2 bude tato situace komplikovanější než při postupu podle dosavadních pravidel, protože bude muset vyvozovat důsledky, popř. vymáhat DPH, vůči daňovému subjektu z jiného členského státu.

⁵ Podrobnější informace o těchto opatřeních je možné získat ve zprávě *VAT listings – implementation in EU Member States* na https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_listings_in_eu_en.pdf.

I nadále budou vystaveny tomuto typu podvodu všechny ostatní domácí B2B transakce.

Konečný systém DPH spočívající ve výběru DPH dodavatelem bude mít značné dopady na podniky zapojené do obchodů uvnitř EU. V první řadě budou dodavatelé muset znát podrobnosti o vnitrostátních pravidlech, včetně sazeb DPH, uplatňovaných ve všech ostatních členských státech, do kterých zboží dodávají. Na rozdíl od dosavadního systému budou podniky vystaveny vyšší pravděpodobnosti chyb a následných finančních sankcí (jak dodavatelé při odvodu daně na výstupu, tak odběratelé při uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu). V neposlední řadě bude mít navrhovaný systém rovněž negativní dopad na jejich cash flow.

Systém výběru DPH osobou, která není usazena ve státě zdanění, bude obtížnější rovněž z hlediska daňové správy. Dojde ke značnému nárůstu daňových subjektů, které budou mít povinnost odvést DPH, přičemž ověřování správnosti odvodu DPH od osob, které nejsou usazeny v jejich jurisdikci, proces výběru DPH pro daňové správy dále zkomplikuje a učiní nákladnějším.

Další spornou otázkou z hlediska daňové správy je navrhované zrušení souhrnných hlášení. Odůvodnění Evropské komise, že nově navrhovaný systém zdanění dodání zboží uvnitř EU dodavatelem zavádí samoregulační povahu DPH, popřípadě že požadavek na vykazování nezdaněných transakcí při dodání certifikované osobě je neslučitelný s pojetím certifikace, je velmi vágní a pro členské státy jistě nebude dostatečně přesvědčivé. Nelze předpokládat, že by se správní sledování fyzického toku zboží, na kterém je systém jediné transakce založený, chtěly vzdát.

Jak vyplývá z uvedené analýzy, navrhovaný systém výběru DPH z přeshraničních dodání zboží dodavatelem, který není usazený ve státě zdanění, je velmi problematický, a to jak z úhlu pohledu podniků, tak daňové správy. Je otázkou, zda je opravdu jednodušší a více odolný proti daňovým podvodům, a zda tudíž odpovídá deklarovaným cílům.

2.3 Rozšíření režimu jednoho správního místa

Pro účely konečného systému DPH Evropská komise navrhuje rozšířit režim jednoho správního místa (tzv. One Stop Shop, OSS).

V současné době se režim jednoho správního místa používá výhradně pro odvod daně na výstupu, a to v případech určitých plnění poskytovaných přeshraničně osobám nepovinným k dani (B2C plnění). Nově Evropská komise navrhuje používat tento režim rovněž pro přeshraniční dodání zboží mezi podniky (B2B plnění) a tento režim by se měl uplatňovat nejen pro odvod daně na výstupu, nýbrž

také pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Rovněž u tohoto opatření Evropská komise předpokládá, že v rámci druhého kroku konečného systému DPH bude režim jednoho správního místa zaveden u veškerých přeshraničních plnění v EU.

Dodavatel, kterému vznikne povinnost odvést DPH při dodání zboží uvnitř EU v členských státech, ve kterých není usazený, se bude moci rozhodnout, zda bude odvádět DPH standardním způsobem ve všech členských státech, do kterých zboží dodává (zaregistruje se k DPH, bude podávat přiznání k DPH a odvádět příslušné částky daně), nebo zda bude odvádět daň do ostatních členských států prostřednictvím jednoho elektronického portálu vedeného v jednom členském státě, kde se k režimu registruje (státě identifikace). Tento stát identifikace agregované informace získané z přiznání k DPH a platby předá ostatním členským státům (státům spotřeby).

V souvislosti s navrhovaným rozšířením režimu jednoho správního místa je potřeba mít na paměti, že ačkoli postup v rámci tohoto režimu může pro dodavatele znamenat určité zjednodušení při plnění jeho povinností spojených s odvodem DPH v jiných členských státech, tento režim sám o sobě neeliminuje základní koncepční nevýhody systému zdanění dodání zboží uvnitř EU dodavatelem a některé z nich z pohledu daňové správy dále prohloubí.

Existují oprávněné obavy, že odvod příslušné DPH při dodání zboží uvnitř EU prostřednictvím režimu jednoho správního místa výrazně omezí právo členského státu efektivně kontrolovat své příjmy na DPH. Rozšíření tohoto režimu v podobě, kterou Komise navrhuje, kdy se v daňových přiznáních budou vykazovat pouze agregované údaje, neumožní efektivně provést křížovou kontrolu mezi splněním povinnosti odvodu daně ze strany dodavatele a uplatněním nároku na odpočet této daně na straně odběratele.

Navrhovaný systém bude rovněž vyžadovat výrazné navýšení nákladů členských států na výběr DPH z přeshraničních obchodů v EU. Zatížení jednotlivých členských států v této souvislosti nebude rovnoměrné. Například v České republice podle statistik objemů obchodu uvnitř EU dlouhodobě převažuje objem dodání zboží do jiných členských států nad objemem dodání zboží z jiných členských států do tuzemska. Znamená to, že Česká republika by byla více v pozici členského státu, který by byl zatížen výběrem DPH pro ostatní členské státy.

2.4 Certifikace pro účely DPH

Evropská komise navrhuje ve směrnici o DPH vymezit standardizovaná kritéria a postupy v EU k udělení či odnětí statusu certifikované osoby pro účely DPH. Navrhovaná kritéria a postupy vycházejí z konceptu oprávněného hospodářského subjektu (AEO) v celní oblasti. Jde o komplex

kritérií, který bude vyžadovat podrobné a opakované sledování a vyhodnocování nejen případného porušování daňových a celních předpisů, nýbrž také postihů v trestně-právní oblasti či úrovně kontrolních procesů a finanční solventnosti daného daňového subjektu.

Status certifikované osoby v podobě navrhované Evropskou komisí vyžaduje splnění kritérií a podmínek, které budou pro daňové subjekty znamenat nepřiměřené zatížení a budou mít odrazující účinek, a to zejména pro malé a střední podniky. Pokud však tyto podniky nezískají certifikaci, ve svém důsledku to bude znamenat, že budou na vnitřním trhu v diskriminační pozici, protože jejich dodavatelé budou povinni uplatnit pro ně nevýhodnější variantu zdanění přeshraničních dodání. Zavedení a používání konceptu certifikovaných osob proto může být v rozporu s politikou EU týkající se malých a středních podniků.⁶

Je nepochybné, že správní procesy a šetření související s certifikací osob povinných k dani by představovaly značné zatížení, a tím dodatečné náklady, také pro daňovou správu. Proces certifikace, který Evropská komise navrhuje, vyžaduje průběžné ověřování naplnění kritérií pro certifikaci, nešlo by o jednorázové úkony ani šetření, která by bylo možné provádět automatizovaně.

2.5 Ostatní změny

Návrh obsahuje promítnutí určitých změn v pojmosloví (například nahrazení pojmu „Společenství“ pojmem „Unie“) a dále některé věcné změny dalších opatření, která se přímo netýkají pravidel DPH pro dodání zboží uvnitř EU.

Zásadnější věcnou změnou je návrh na zrušení možnosti členských států používat dočasný režim přenesení daňové povinnosti u určitých položek tuzemských dodání zboží (tzv. sektorový reverse charge). Evropská komise tuto změnu odůvodňuje tím, že nový systém zdanění dodání zboží uvnitř EU již poskytne zásadní reakci na daňové podvody, na které má tento režim reagovat, a že se tudíž jeho aplikace u tuzemských dodání zboží stane nadbytečnou.

Jak vyplývá z výše uvedené analýzy dopadů změn ve způsobu zdanění dodání zboží uvnitř EU (bod 2.2), výchozí předpoklad Evropské komise, že již nebude prostor pro podvody typu chybějícího obchodníka, na které je reverse charge zacílený, je mylný. Je takřka vyloučené, že by členské státy, včetně České republiky, se zrušením tak významného nástroje proti daňovým podvodům souhlasily.

3 Závěr

Ačkoli jsou diskuse ohledně návrhu ke konečnému systému DPH teprve na počátku, ukazuje se, že nastavení tohoto systému v podobě navrhované Evropskou komisí, spíše než aby jednoznačně vyřešilo slabiny současného systému, otevírá další sporné otázky a problémy jak pro podniky, tak pro daňové správy.

Skutečnost, že diskuse k nově navrhovanému systému DPH u přeshraničních dodání zboží v EU mohou být navzdory očekáváním Evropské komise složité a dlouhé, již naznačil průběh a výsledek projednávání balíčku návrhů z října loňského roku. Zatímco dílčí opatření ke změně současného systému DPH (quick fixes) byla odsouhlasena ministry financí na říjnové Radě ECOFIN⁷, navrhované změny směrnice o DPH ohledně parametrů konečného systému DPH byly z důvodu zásadních výhrad členských států z tohoto balíčku nakonec vypuštěny.

Podle průběhu dosavadních diskusí lze očekávat, že členské státy budou požadovat do navrhovaného systému doplnění dalších doprovodných opatření, která by omezila rizika vzniku nových daňových podvodů a která by dostatečně zajistila jejich příjmy z DPH. Odpověď na otázku, zda se při projednávání návrhu nakonec podaří nalézt uspokojivou rovnováhu mezi potřebou stability budoucího systému DPH z hlediska daňových podvodů a náklady, které bude nutné vynaložit na jeho zavedení a efektivní fungování pro podniky i daňové správy, ukáže teprve budoucnost.

⁶ Iniciativa Small Business Act pro Evropu – „Zelenou malým a středním podnikům“, COM(2008) 394 final.

⁷ Finální schválení balíčku návrhů ke quick fixes a jejich publikování v Úředním věstníku se očekává v průběhu prosince.

Praktická úskalí konečného systému DPH

Ing. Stanislav Kryl
daňový poradce č. 3353, EY

Ing. Romana Klímová
daňový poradce č. 4010, EY

Cílem konečného systému DPH je především zjednodušení přeshraničního podnikání v rámci Evropské unie. Opominout nelze ani snahu omezit úniky na dani z přidané hodnoty. Je však návrh konečného systému DPH v podobě, v jaké byl předložen Evropskou komisí, s to dosáhnout těchto cílů? Vedlo by zavedení konečného systému DPH skutečně ke zjednodušení přeshraničního podnikání? Jaké důsledky by zavedení konečného systému mělo pro daňové subjekty a daňové správy členských států EU?

1 Úvod

Diskuse o zavedení konečného systému DPH se zpravidla soustřeďují na to, jakým způsobem konečný systém DPH členskými státy EU pomůže v boji s úniky na dani z přidané hodnoty. Nedostatečná pozornost je naopak věnována komplikacím, které by zavedení konečného systému DPH v podobě, kterou navrhuje Evropská komise, přineslo zúčastněným stranám.

Předmětem tohoto článku není vysvětlit pravidla konečného systému DPH, neboť tato jsou popsána v předchozích příspěvcích. Zaměříme se pouze na prezentaci několika vybraných praktických problémů, se kterými by se po zavedení konečného systému DPH v podobě, kterou navrhuje Evropská komise, museli potýkat plátcí daně a daňové správy členských států EU.

Budeme přitom vycházet z jednoduché situace, kdy plátec z jednoho členského státu bude dodávat zboží plátcí v jiném členském státě. Budeme dále předpokládat, že pořizovatel zboží není certifikovanou osobou (protože jinak by se konečný systém nelišil od stávajícího dočasného systému).



2 Dopady konečného systému DPH pro plátce DPH

2.1 Cash flow

Dodavatel – riziko neuhrazených faktur

V dočasném systému DPH dodavatel při splnění zákonných podmínek osvobodí dodání zboží do jiného členského státu EU od DPH, fakturuje tedy cenu bez daně. Riziko, že odběratel fakturu neuhradí, lze tedy kvantifikovat jako fakturovanou hodnotu zboží bez DPH.

Naproti tomu v konečném systému DPH by dodavatelé zboží do jiného členského státu fakturovali cenu plus DPH členského státu EU, ve kterém je ukončena přeprava zboží. Vzhledem k tomu, že průměrná sazba DPH se v EU pohybuje okolo 20 %, by tak byl dodavatel zboží do jiného členského státu EU v konečném systému DPH vystaven riziku neuhrazení faktury zhruba o 20 % vyššímu než v případě dočasného systému DPH.

V případě prodlení s úhradou by se jednalo „jen“ o cash flow nevýhodu. Dodavatel by musel zaplatit DPH prostřednictvím systému jednoho správního místa (z anglického One Stop Shop) a následně by čekal na úhradu DPH od odběratele. U dlouhodobě nedobytných pohledávek by se ale DPH mohlo stát dodatečným nákladem. Dodavatel by sice měl být v souladu s judikaturou Soudního dvora EU¹ oprávněn provést opravu základu daně a získat daň odvedenou z nezaplacené ceny zpět, tato možnost je nicméně podmíněna znalostí zákonné úpravy pro opravu DPH u nedobytných pohledávek daně v příslušném členském státě EU (tzv. bad debt relief). Kromě toho navzdory judikatuře Soudního dvora EU některé členské státy EU opravu základu daně v případě nezaplacení ceny nepřipouštějí.

V konečném systému DPH – na rozdíl od dočasného systému – by tedy dodavatelé byli vystaveni zhruba o 20 % většímu riziku finančních ztrát.

¹ Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-246/16 Di Maura.

Odběratel – riziko nevráceného odpočtu DPH

V dočasném systému přiznává odběratel z pořízení zboží z jiného členského státu DPH ve státě ukončení přepravy. Odběratel může obecně uplatnit odpočet této daně ve stejném zdaňovacím období, ve kterém tuto daň přiznal. Pokud má tedy odběratel u pořízeného zboží plný nárok na odpočet daně, daň z pořízení zboží nijak neovlivňuje jeho cash flow.

V konečném systému bude dodavatel odvádět daň ve státě ukončení přepravy (pokud odběratel není certifikovaná osoba). Kdyby splatnost faktury vystavené dodavatelem předcházela termínu pro podání daňového přiznání, což je v praxi běžné, odběratel by musel zaplatit DPH dodavateli předtím, než by byl oprávněn uplatnit odpočet této daně v daňovém přiznání.

Pokud by odběrateli ve zdaňovacím období, ve kterém mu vznikl nárok na odpočet daně zaplacené dodavateli, vznikla zároveň daňová povinnost z uskutečněných zdanitelných plnění, odběratel by tuto daňovou povinnost ponižil o odpočet daně zaplacené dodavateli. Odběratel by tedy efektivně získal daň zaplacenou dodavateli zpět ke dni povinnosti zaplatit daň za předmětné zdaňovací období.

Pokud by však odběrateli nevznikla žádná daňová povinnost z uskutečněných zdanitelných plnění, oproti které by mohl uplatnit odpočet daně zaplacené dodavateli, tato daň by mu byla vrácena ve formě nadměrného odpočtu. Doba, po kterou by byl odběratel zatížen daní zaplacenou dodavateli, by se tak oproti předchozímu případu prodloužila až do okamžiku, kdy by mu byl nadměrný odpočet vrácen správcem daně. Lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu je v České republice obecně 30 dní po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, avšak může být prodloužena, například pokud správce daně podnikne kroky k prověření nároku na vrácení nadměrného odpočtu, tj. třeba zahájí postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu. V konečném důsledku tak může být nadměrný odpočet daně vrácen odběrateli s několikaměsíčním, ba i delším zpožděním.

Z uvedeného vyplývá, že zatímco v dočasném systému DPH daň z intrakomunitárního dodání zboží nijak nezatěžuje cash flow odběratele, v konečném systému DPH by odběratel musel nést náklad na daň zaplacenou dodavateli až do okamžiku, než by byl schopen o odpočet této daně ponižít svou daňovou povinnost vyplývající z uskutečněných zdanitelných plnění, či dokonce do okamžiku, kdy by mu byl vrácen nadměrný odpočet daně.

Správce daně – třetí se směje

Z výše uvedených neefektivit (negativní cash flow) na straně dodavatele i odběratele by těžil správce daně. Správce daně by získal výhodu pozitivního cash flow. Obecně se odhaduje, že dodavatel odvádí daň o jeden až dva měsíce dříve, než ji získá odběratel jako odpočet DPH na vstupu. Zatímco dle dočasného systému tuto výhodu

správce daně realizuje pouze u tuzemských transakcí, nově by z ní benefitoval i v mezinárodním obchodu, a to na úkor plátců daně.

2.2 Sazby daně

V dočasném systému určuje sazbu daně, které zboží podléhá, pořizovatel. Pořizovatel je zpravidla lépe obeznámen s daňovými předpisy ve státě ukončení přepravy než dodavatel, neboť je v tomto členském státě většinou usazen nebo zde alespoň podniká. Stanovení správné sazby daně je tak pro něj po všech stránkách podstatně méně náročné.

V konečném systému by daň z přeshraničních dodání zboží měl ve státě ukončení přepravy odvádět dodavatel. Dodavatel, který dodává zboží do všech členských států EU, by tak musel znát sazby daně, které se uplatní u dodávaného zboží v každém členském státě EU.

Když uvážíme počet členských států, počet různých sazeb daně, které se v těchto státech uplatňují, a odlišné vymezení zboží, které podléhá snížené sazbě daně v různých státech EU, praktické riziko zdanění zboží nesprávnou sazbou DPH je relativně vysoké. Toto riziko dále zvyšuje skutečnost, že aplikovatelné sazby daně se mohou v čase měnit a že pro dodavatele může být komplikované veškeré změny včas zachytit a zohlednit v nastavení svých informačních systémů.

Pokud by dodavatel uplatnil nesprávně nižší sazbu daně, hrozil by mu doměrek ve státě ukončení dopravy ze strany místního správce daně včetně všech souvisejících sankcí (penále, úrok z prodlení). Pokud by naopak aplikoval nesprávně vyšší sazbu daně, hrozilo by mu, že odběratel nebude chtít rozdíl uhradit. Každopádně diskuse dodavatele a odběratele o správné sazbě daně by mohly být dlouhé a vyčerpávající.

2.3 Opravy základu daně

Vzhledem k tomu, že v dočasném systému dodavatel neodvádí DPH ve státě ukončení přepravy zboží, nemusí ani řešit, jak ji dostane zpět v případě vrácení zboží nebo při poskytnutí slevy.

V konečném systému by dodavatelé naráželi na problémy spojené s odlišnou úpravou pro opravy základu daně v jednotlivých členských státech EU. Stejně jako v případě sazeb DPH by dodavatelé, kteří dodávají zboží do všech členských států EU, museli být obeznámeni se specifickou místní úpravou pro opravy základu daně ve všech těchto státech. Je třeba v daném státě doručit dobropis? Jak se doručení prokazuje? Jaké musí mít dobropis náležitosti? V jakém období lze dobropis zahrnout do daňového přiznání? Pokud by dodavatel nebyl schopen odpovědět na všechny tyto otázky, byl by vystaven riziku, že například při vrácení zboží nebo poskytnutí dodatečné

slevy nebude schopen získat zpět daň (nebo její část) zaplacenou při uskutečnění původního plnění.

2.4 Změna statusu odběratele

Doposud jsme předpokládali, že odběratel nemá status certifikované osoby. Pokud je zboží dodáno certifikované osobě, dodavatel nemusí ve státě ukončení přepravy odvádět daň. Odběratel (certifikovaná osoba) namísto toho přizná ve státě ukončení přepravy daň v režimu přenesení daňové povinnosti (tj. obdobně jako v dočasném systému).

Dodání zboží certifikované osobě je tedy z pohledu dodavatele daňově výhodnější než dodání zboží osobě, která není certifikovanou osobou (minimálně z důvodu cash flow, jelikož dodavatel nemusí odvádět daň ve státě ukončení přepravy). V praxi by tedy dodavatelé patrně upřednostňovali dodání zboží certifikovaným osobám. Jelikož podmínky navržené Evropskou komisí pro to, aby se daňový subjekt mohl stát certifikovanou osobou, jsou natolik přísné, že by je patrně naplnily jen velké společnosti, lze stávající návrh konečného systému DPH označit z výše uvedeného důvodu za diskriminační vůči malým a středním podnikům.

Status odběratele se navíc může průběžně měnit. Mezi změnou statusu odběratele a reakcí dodavatele na tuto změnu může existovat různě dlouhá časová prodleva.

V praxi by se tedy mohlo stát, že odběratel by přestal být certifikovanou osobou a tuto skutečnost by z jakéhokoliv důvodu neoznámil dodavateli. Pokud by dodavatel nezískal danou informaci z jiných zdrojů a nestihl na ni včas zareagovat, dodal by odběrateli zboží v režimu přenesení daňové povinnosti, ačkoliv by u dodání zboží měl uplatnit daň ve státě ukončení přepravy. Dodavatel by byl následně vystaven doměrkům daně a souvisejícím sankcím ve státě ukončení přepravy.

V dočasném režimu DPH výše uvedené problémy nevznikají. Z pohledu daně z přidané hodnoty mají všechny osoby povinné k dani rovné postavení, nedochází tedy k diskriminaci odběratelů z daňových důvodů. Tím, že režim zdanění intrakomunitárních dodávek zboží nezávisí na specifickém postavení odběratele, dodavatelé nejsou vystaveni riziku, že změna statusu odběratele povede ke změně režimu zdanění.

3 Důsledky pro daňovou správu

3.1 Ztráta účinných nástrojů pro boj proti daňovým únikům

Evropská komise se domnívá, že konečný systém povede k takovému snížení rizika daňových podvodů, že navrhuje

zrušení povinnosti podávat v zemi odeslání zboží souhrnná hlášení. Daňové správy v jednotlivých zemích by tedy ztratily informace o tom, od jakých dodavatelů z jiných členských států je dodáváno zboží plátcům na jejich území a v jakých objemech. Přestože systém souhrnných hlášení je poněkud těžkopádný a pomalý, ztráta těchto informací by významně ztížila identifikaci potenciálních podvodů na DPH.

Ještě daleko závažnější dopady by zavedení konečného systému mělo pro Finanční správu ČR. Pokud si dnes uplatňuje plátce daně odpočet DPH z faktury o hodnotě vyšší než 10.000 Kč, správce daně prakticky okamžitě může prověřit z podaných kontrolních hlášení, zda jeho dodavatel příslušnou DPH odvedl. V konečném systému by však správce daně tuto možnost neměl u přeshraničních dodávek, protože žádná obdoba kontrolního hlášení na mezinárodní úrovni není součástí návrhu konečného systému.

Bez nadsázky lze tedy říci, že by Finanční správa ČR oslepla. Nejenže by ztratila i to málo informací o přeshraničních transakcích, které má v dočasném systému k dispozici ze souhrnných hlášení, snížila by se i vypovídací hodnota kontrolního hlášení pro tuzemské transakce. Stačilo by do obchodního řetězce zapojit neusazeného dodavatele a možnost dopátrat se celého podvodného řetězce by se blížila nule.

3.2 Nárůst kontrolní aktivity a pokles její efektivity

Zavedení konečného systému DPH by bezesporu vedlo i k nárůstu kontrolní aktivity Finanční správy, aniž by tento nárůst nutně souvisel s vyšší částkou vybrané daně. Tuto skutečnost vysvětlíme na příkladu dat z roku 2014.

V roce 2014 Česká republika vybrala na dani z přidané hodnoty 322 mld. Kč. Tato částka představuje saldo daně přiznané na výstupu ve výši 1.653 mld. Kč a uplatněných odpočtů daně ve výši 1.331 mld. Kč. To znamená, že za účelem výběru daně ve výši 322 mld. Kč by musela daňová správa v zásadě zkontrolovat 2.984 mld. Kč. Jinými slovy, na 1 Kč vybrané daně bylo potřeba zkontrolovat 9 Kč vykázaných v daňových přiznáních.

Hodnota zboží pořízeného z jiných členských států EU v roce 2014 činila přibližně 4.500 mld. Kč. Pokud by definitivní systém fungoval již v roce 2014, Finanční správa by navíc musela zkontrolovat daň, kterou by byli uplatnili dodavatelé při dodání zboží z jiných členských států EU do České republiky, a odpočet této daně uplatněné jejich českými odběrateli. Při odhadované průměrné daňové sazbě 20 % by Finanční správa musela zkontrolovat daň o 1.800 mld. Kč vyšší, aniž by současně vzrostla částka vybrané daně. Jinými slovy, na 1 Kč vybrané daně by bylo potřeba zkontrolovat 14 Kč vykázaných v daňových přiznáních.

Je skutečně cílem konečného systému, aby daňové správy neměly informace a nic nestíhaly?

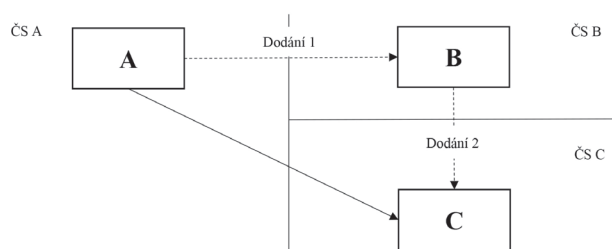
4 Riziko zdanění v nesprávném státě u řetězových transakcí

Doposud jsme uvažovali jednoduchý příklad, jednu transakci, jednoho dodavatele a zahraničního odběratele. Pojďme se společně podívat, jak by fungovalo zdanění u jen trochu složitějšího obchodního případu.

Příklad třístranného obchodu se zbožím

Společnost A ze členského státu (ČS) A prodá zboží společnosti B ze členského státu B. Společnost B předmětné zboží následně prodá společnosti C ze členského státu C. Zboží je odesláno od společnosti A přímo společnosti C do členského státu C.

Situace je graficky znázorněna v následujícím schématu.



V dočasném systému bude zdanění transakcí v uvedeném příkladu záviset na tom, kterému ze dvou dodání zboží bude přiřazena přeprava, a tedy na tom, které z těchto dodání se kvalifikuje jako dodání zboží s přepravou.²

Také v konečném systému DPH by správná alokace přepravy jednomu z po sobě jdoucích dodání zboží byla důležitá pro stanovení správného režimu zdanění. Kromě samotné alokace přepravy by bylo zároveň důležité postavení zákazníků, kterým je zboží dodáváno, tj. zda jsou certifikovanými osobami. Z důvodu zjednodušení budeme v daném příkladu předpokládat, že společnost B ani společnost C nesplňují podmínky pro to, aby se staly certifikovanými osobami.

V případě, že by v konečném systému byla přeprava alokována Dodání 1, místo plnění u obou dodání zboží by bylo ve státě C. Společnost A by zdanila Dodání 1 ve státě C a svou povinnost by vykazala v příznání podaném v režimu jednoho správního místa. Společnost B by zdanila Dodání 2 také ve státě C a svou povinnost by rovněž vykazala v režimu jednoho správního místa. Společnost B

by si v režimu jednoho správního místa rovněž uplatnila odpočet DPH zaplacené společností A.

V případě, že by přeprava byla alokována Dodání 2, místo plnění prvního dodání (Dodání 1) by bylo ve státě A. Místo plnění následujícího dodání zboží (Dodání 2) by bylo ve státě C. Společnost A by zdanila Dodání 1 ve státě A jako lokální dodání zboží. Společnost B by zdanila Dodání 2 ve státě C a svou povinnost by vykazala v příznání podaném v režimu jednoho správního místa. Společnost B by uplatnila odpočet daně zaplacené společností A v režimu jednoho správního místa. Společnost C by uplatnila odpočet daně zaplacené společností B ve svém daňovém příznání.

Pokud by společnost A nesprávně přiřadila dopravu k Dodání 1 nebo Dodání 2, čelila by riziku nesprávného zdanění ve státě A nebo C.

Riziku zdanění Dodání 1 v nesprávném státě EU by společnost A čelila i v případě, že by nesprávně identifikovala cílovou zemi dodání zboží, ať už z důvodu administrativní chyby, chybných informací, nebo jen proto, že odběratel nejasně komunikoval svůj záměr. Společnost A by byla následně vystavena doměrkům daně a souvisejícím sankcím v členském státě, ve kterém byla přeprava zboží ve skutečnosti ukončena. Současně by mohla čelit i komplikacím, minimálně administrativním, s navrácením daně nesprávně odvedené v jiném členském státě.

I tento příklad vede k otázce, zda je v zájmu plátců, aby byl konečný systém v podobě navrhované Evropskou komisí skutečně zaveden, a zda by například nebylo jednodušší aplikovat na dodání zboží stejná pravidla jako na služby či zboží dodávané sítěmi (tj. DPH by odváděl kupující v zemi svého usazení bez ohledu na pohyb zboží).

5 Závěr

Není pochyb o tom, že s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty je třeba účinně bojovat. Při zavádění každého nového nástroje je však třeba pečlivě zvážit nejenom dodatečný příjem, který daný nástroj členským státům potenciálně přinese ve formě omezení daňových úniků, ale také další důsledky, které implementace tohoto nástroje bude mít pro všechny zúčastněné subjekty.

Pokud není vůle zavést skutečně jednoduchý systém, například takový, jaký se uplatňuje u služeb, plynu či elektřiny, nebude nakonec lepší zachovat *status quo*?

² Přiřazováním přepravy u řetězových transakcí se zabývá článek Ing. Stanislava Kryla Alokační přepravy u řetězových transakcí v rámci EU, který byl publikován v *Bulletinu KDP ČR* 1/2017.

Dočasné záplaty (tzv. quick fixes) stávajícího systému uplatňování DPH s předpokládanou účinností od 1. 1. 2020 do doby přijetí konečného systému DPH

Ing. Ivana Krylová
daňový poradce č. 3951, senior manažer EY



Přelomová reforma systému fungování DPH, která by od poloviny roku 2022 měla uvést v život konečný systém uplatňování DPH u obchodování se zbožím v rámci EU, zatím pozvolna nabírá své kontury. Po prvotním ideovém „náštrelu“ způsobu jeho fungování na podzim 2017¹ a následném zveřejnění konkrétních návrhů na změnu směrnice 2006/112/ES (dále také „Směrnice“) v květnu 2018² se vzedla vlna připomínek a pochybností, která již nyní naznačuje, že jednotná podpora pro zavedení konečného systému v představené podobě se bude hledat napříč členskými státy EU poměrně složitě.

Do doby zavedení konečného systému se členské státy na půdě zasedání Rady ministrů financí a hospodářství (dále též „ECOFIN“) 2. 10. 2018 dohodly alespoň na podobě dočasných záplat (z angl. short-term fixes nebo také quick fixes) stávajícího systému DPH.³ Tyto záplaty by měly sjednotit některá vybraná pravidla při přeshraničním obchodování se zbožím s cílem vnést větší jistotu do uplatňování DPH jak z pohledu podnikatelů, tak i daňové správy. Přínos pro plátce daně je problematický,

pravidla se spíše komplikují, než aby se zjednodušila (prokazování dopravy, použití DIČ). V některých případech záplata jen kodifikuje současný stav a nepřináší nic nového (alokace dopravy). Spokojená bude patrně jen daňová správa, která bude moci doměřovat daň z titulu pouhého administrativního pochybení (neposkytnutí DIČ).

Na rozdíl od původního návrhu⁴ již nejsou dočasné záplaty vázány na podmínku získání statusu tzv. certifikované osoby pro možnost jejich uplatnění. Změny se dotknou všech podnikatelů obchodujících s jinými podnikateli se zbožím přeshraničně v rámci EU.

Plánovaná účinnost dočasných záplat je od 1. 1. 2020. Do 31. 12. 2019 by pak měly všechny členské státy přijmout a publikovat příslušná legislativní opatření ve svých národních předpisech a tyto komunikovat Komisi. Časový strop pro uplatňování dočasných záplat stanoven nebyl. Pokud zavedení konečného systému fungování DPH nabere zpoždění, což se v tuto chvíli jeví jako velmi pravděpodobné, dočasné záplaty by zřejmě zůstaly aplikovatelné i po roce 2022.

¹ Dokument COM(2017) 569 final ze dne 4. 10. 2017, obsahující návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy.

² Dokument COM(2018) 329 final ze dne 25. 5. 2018, obsahující návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení detailních technických opatření pro fungování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy.

³ Dokument č. 12564/18 ze dne 28. 9. 2018, FISC 380, ECOFIN 849, zasláný předsednictvím Radě EU, obsahující návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy, návrh prováděcího nařízení Rady, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o některá osvobození od daně pro plnění uvnitř Společenství, a návrh nařízení Rady, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o certifikované osoby povinné k dani.

⁴ Viz dokumenty COM(2017) 569 final a COM(2017) 568 final ze dne 4. 10. 2017.

Tabulka: Novelizovaná ustanovení legislativy EU v souvislosti s přijetím dočasných záplat

Záplata (quick fix)	Novelizované ustanovení		
	Směrnice 2006/112/ES	Nařízení 282/2011	Nařízení 904/2010
Konsignační sklady	čl. 17a, čl. 243(3)	čl. 54a	
Řetězové obchody	čl. 36a		
Podmínky osvobození (DIČ)	čl. 138(1), čl. 262		čl. 21(2)(c), čl. 21(2)(e)
Prokazování přepravy		čl. 45a	

Oblasti DPH dotčené dočasnými záplatami

Dočasné záplaty ovlivní způsob uplatňování DPH v následujících oblastech:

- konsignační sklady,
- řetězové obchody,
- podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu,
- prokazování přepravy zboží do jiného členského státu.

1 Konsignační sklady

Pokud zahraniční prodávající přemístí zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu za účelem pozdějšího lokálního dodání v tomto druhém členském státě, vzniká mu obecně povinnost registrace k DPH a plnění daňových povinností v druhém členském státě. Většina členských států implementovala určitá zjednodušující pravidla s cílem předejít povinné registraci zahraničních prodávajících ve svých zemích.⁵

Pravidla uplatňovaná jednotlivými členskými státy se výrazně liší. Česká úprava vychází ze vzájemného srovnání jako poměrně benevolentní (např. následný prodej zákazníkovi není třeba uskutečnit v určitém časovém limitu, zjednodušení není omezeno na vybraný sektor nebo komoditu, zjednodušení není třeba oznamovat správci daně), zároveň ale i přísná (např. zákazník je povinen odvést DPH ihned při přemístění zboží do ČR, na přemístění zboží do ČR je nutno vystavit samostatný daňový doklad).

1.1 Zjednodušení pro režim call-off stock

První dočasná záplata má za cíl sjednotit postup v rámci EU pro režim call-off stock, kdy prodávající přemístí zboží (ať už sám, nebo v zastoupení třetí stranou) zboží ve svém vlastnictví z jednoho členského státu EU do jiného

členského státu za účelem pozdějšího lokálního dodání, které následuje po přemístění, jiné osobě povinné k dani, která je oprávněna nabýt vlastnictví ke zboží na základě existující dohody mezi oběma stranami.

V této situaci zjednodušení znamená, že přemístění zboží mezi členskými státy nebude představovat pro účely DPH zdánlivou transakci. V okamžiku, kdy dojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem z prodávajícího na jeho zákazníka, prodávající přízná standardní (osvobozené) dodání zboží do jiného členského státu a zákazník přízná standardní pořízení zboží z jiného členského státu. Zahraniční prodávající se tak vyhne povinnosti registrovat se k DPH v členském státě, do kterého zboží přemístí, a s tím souvisejícím daňovým dopadům. Daňové povinnosti v daném členském státě budou stíhat kupujícího. Proávající i zákazník však budou muset vést poměrně podrobnou evidenci o zboží, které je předmětem tohoto režimu.⁶

Zároveň bude nutné pečlivě zkoumat, kdy dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem⁷. Pokud tento okamžik nastane při vyskladnění zboží z konsignačního skladu, bude to v českých podmínkách znamenat zjednodušení (nově se bude transakce vykazovat při vyskladnění). Pokud už nicméně k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem dochází při naskladnění (může se například jednat o případy, kdy zboží má pod svou kontrolou kupující a prodávající není oprávněn zboží převzít z konsignačního skladu zpět), transakce se bude vykazovat jako dosud (tj. jako pořízení zboží z jiného členského státu).

V dalším textu se zabývám pouze situacemi, kdy právo nakládat se zbožím přechází na kupujícího při vyskladnění zboží z konsignačního skladu.

⁵ Směrnice o DPH zjednodušení pro konsignační sklady neobsahuje, přesto ho má většina členských států nad její rámec v určité podobě implementováno – v ČR viz § 16 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

⁶ Viz čl. 243 odst. 3 Směrnice a čl. 54a nařízení Rady 282/2011.

⁷ Zákazník je oprávněn se zbožím nakládat jako vlastníkem, pokud dodavatel nemá možnost reálné kontroly zboží nebo prodeje zboží jiné osobě; dodavatel je povinen udržovat pohotovostní množství zásob pro účely výroby zákazníkem apod. Bliže k dané problematice např. článek Ing. Stanislava Kryla Uplatnění DPH při dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu, publikovaný v *Bulletinu KDP ČR* č. 2/2014.

1.2 Podmínky pro uplatnění zjednodušení

Pro použití výše uvedeného zjednodušení musejí být nicméně naplněny další podmínky:

- Prodávající nesmí mít sídlo ani provozovnu pro účely DPH v členském státě, do něhož zboží přemístuje.
- Osoba, které má být zboží později dodáno, musí být identifikována pro účely DPH v členském státě, do něhož je zboží přemístěno.
- Identita osoby, jíž má být zboží později dodáno, i její DIČ přidělené v členském státě, do něhož je zboží přemístěno, musejí být prodávajícímu známy již k okamžiku, kdy odeslání nebo přeprava zboží do jiného členského státu začíná.
- Prodávající vykáže přemístění zboží v evidenci (dle čl. 243 odst. 3 Směrnice) a zahrne identitu kupujícího a jeho DIČ přidělené členským státem, do něhož je zboží přemístěno, do souhrnného hlášení (dle čl. 262 odst. 2 Směrnice).
- Zboží nesmí být dodáno do jiné země.
- Zboží nesmí být zničeno, ztraceno či ukradeno.
- Prodávající musí zboží dodat osobě, jíž je od počátku určeno, a to ve lhůtě 12 měsíců od přijetí zboží v členském státě, do kterého bylo odesláno nebo přepraveno.

Změna v osobě zákazníka bude sice možná, ale platí omezení – ostatní podmínky musejí zůstat splněny a prodávající musí změnu zaznamenat v evidenci dle čl. 243 odst. 3 Směrnice.

1.3 Důsledky porušení podmínek zjednodušení pro konsignační sklad

Pokud prodávající změnu v osobě zákazníka řádně neznamená nebo je porušena kterákoliv z uvedených podmínek, dochází k datu porušení podmínek k překvalifikování transakce na standardní přemístění vlastního zboží uskutečněné prodávajícím do členského státu, kam bylo zboží přepraveno nebo odesláno. Důsledkem by pak obecně měla být povinnost prodávajícího registrovat se v daném členském státě k DPH a plnit související povinnosti (např. odvod DPH, podávání daňových tvrzení, vystavování daňových dokladů).

Český prodávající přemísťující zboží za účelem jeho následného prodeje do jiného členského státu bude nucen i nadále zkoumat konkrétní pravidla státu, do něhož zboží přemístil.

Českou optikou (samozřejmě za předpokladu zachování stávajících pravidel uplatňování DPH) by se daňové

důsledky pro zahraničního prodávajícího měly odvíjet od konkrétních podmínek, jež byly porušeny.

1.3.1 Prodej zboží mimo ČR, přemístění zboží do jiného členského státu EU, vrácení zboží při nesplnění evidenční povinnosti

Pokud by prodávající dodal zboží do jiného členského státu EU nebo do třetí země, případně by zboží přemístil do jiného členského státu EU, než odkud zboží původně přepravil nebo odeslal, případně by zboží vrátil zpět do členského státu, odkud zboží původně odeslal nebo přepravil, ale nesplnil by příslušnou evidenční povinnost, musel by se registrovat jako plátce DPH v ČR, přiznat pořízení zboží z jiného členského státu (z titulu původního přemístění zboží do ČR) ve svém přiznání k DPH a kontrolním hlášení. Při splnění zákonných podmínek (§ 64 zákona o DPH) a splnění podmínek zavedených třetí a čtvrtou záplatou by pak mohl dodání zboží (resp. přemístění vlastního zboží) do jiného členského státu EU osvobodit od daně, zároveň by mu vznikla povinnost intrakomunitární dodání vykázat v přiznání k DPH a souhrnném hlášení. Obdobně u vývozu by při splnění zákonných podmínek (§ 66 zákona o DPH) měl být schopen dodání osvobodit a transakci pouze vykázat v přiznání k DPH. Porušení by tak nutně nevedlo k samotnému odvodu DPH, administrativní povinnosti by však vzrostly.

1.3.2 Vrácení zboží při splnění evidenční povinnosti

Pokud by prodávající právo nakládat se zbožím jako vlastník na svého zákazníka nakonec nepřevedl a zboží by naopak ve lhůtě 12 měsíců přemístil zpět do členského státu, odkud zboží původně odeslal nebo přepravil, a tento přesun by řádně zaznamenal v evidenci dle čl. 243 odst. 3 Směrnice, nedošlo by pro účely DPH k žádnému plnění.

1.3.3 Prodej po 12měsíční lhůtě nebo změna v osobě zákazníka

Pokud by bylo zboží dodáno zákazníkovi po lhůtě 12 měsíců od jeho přijetí v ČR nebo by došlo ke změně v osobě zákazníka a prodávající by zároveň nesplnil příslušnou evidenční povinnost, musel by se prodávající zaregistrovat jako identifikovaná osoba (viz § 6g zákona o DPH). Přemístění zboží prodávajícím do ČR by pak bylo považováno za osvobozené od daně, jen pokud by se prodávající v ČR kvalifikoval pro nárok na vrácení daně na vstupu (dle § 82a až § 83 zákona o DPH). V takovém případě by mu nevznikla povinnost podat přiznání k DPH⁸. Následně

⁸ V praxi jsme však opakovaně zaznamenali požadavek ze strany správců daně podat alespoň první (nulové) přiznání k DPH spolu s vysvětlujícím dopisem. Informační systém správce daně si s touto situací jednoduše neuměl poradit.

⁹ Po přijetí plánované novely zákona o DPH v roce 2019 by mělo být ustanovení § 108 přeformulováno a přečíslováno. Pro lokální dodání zboží osobou neusazenou v tuzemsku, která není registrovaná jako plátce DPH v ČR, by měl režim přenesení daňové povinnosti zůstat i nadále zachován.

lokální dodání zboží (jinému) zákazníkovi (plátcí DPH) by podléhalo režimu přenesení daňové povinnosti s povinností zákazníka přiznat daň [viz dnešní § 108 odst. 1 písm. d) zákona o DPH]⁹. Není však zcela jasné, zda by se tento postup uplatnil pouze u konkrétního zboží, u něhož došlo k porušení podmínek, nebo na veškeré dosud nedodané zboží.

1.3.4 Zničení, ztráta, krádež

Pokud by bylo zboží zničeno, ztraceno nebo ukradeno, považovaly by se podmínky pro zjednodušení za porušené ke dni zničení, ztráty nebo krádeže zboží, popřípadě ke dni zjištění, pokud přesný den zničení, ztráty nebo odcizení nelze určit.

Návrh směrnice bohužel nerozlišuje mezi prokázanou a neprokázanou ztrátou/krádeží a opodstatněným nebo neopodstatněným zničením zboží. Podle mého názoru by však speciální ustanovení směrnice nemělo jít nad rámec jejich obecných principů. V případě, že prodávající obhájí souvislost s ekonomickou činností – tj. zničení, ztráta nebo krádež bude souviset se zdanitelnými transakcemi (např. ztráty do normy, další nepoužitelnost zboží je řádně doložená atd.) –, domnívám se, že daňové povinnosti prodávajícího v ČR by mohly být omezeny na pouhou povinnost registrace jako osoby identifikované k dani bez nutnosti podávat příznání k DPH (tj. analogický postup jako v situaci 1.3.3, kdy přemístění zboží do ČR lze za určitých okolností považovat za osvobozené od DPH).

Pokud naopak souvislost se zdanitelnými transakcemi neobhájí, mohou vznikat pochybnosti ohledně rozsahu povinností, které by ho měly v ČR stíhat. Na jedné straně by mohl být prodávající nucen registrovat se jako plátc DPH z titulu neprokázání použití zboží pro zdanitelné transakce se všemi souvisejícími důsledky (tj. povinnost odvést daň na výstupu, vystavit doklad o použití). Na druhé stranu lze nalézt argumenty i pro registraci prodávajícího jako pouhé identifikované osoby, která přizná daň z titulu přemístění vlastního zboží z jiného členského do ČR. Druhý postup implikuje, že si prodávající z titulu přemístění zboží neuplatní související nárok na odpočet, a odtud by ho tedy již neměla stíhat povinnost odvodu DPH na výstupu z titulu použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. Druhý způsob dosahuje stejného cíle při podstatně nižší administrativní zátěži. Jeví se mi proto jako obhajitelný.

Za zamyšlení jistě stojí i úvaha, jaký dopad má zničení, ztráta nebo krádež zboží na uplatňované zjednodušení pro konsignační sklady již dnes.

1.4 Stávající ustanovení § 16 odst. 4 zákona o DPH

Zástupci Ministerstva financí již avizovali, že v případě přijetí záplaty pro konsignační sklady bude stávající ustanovení § 16 odst. 4 zákona o DPH vypuštěno. Praktický přínos tohoto ustanovení je však již dnes velmi omezený.

Na situace, kdy se zbožím v rámci režimu call-off stock fakticky nakládá zákazník jako vlastník (což je častý případ zvláště ve výrobním a zpracovatelském průmyslu), by mělo doléhat základní pravidlo pro standardní pořízení zboží z jiného členského státu uskutečněné zákazníkem.

Naopak u uskladněného zboží ve faktické dispozici prodávajícího, kdy nejsou naplněny podmínky pro postup dle § 16 odst. 4 zákona o DPH, jsou daňové povinnosti prodávajícího z titulu přemístění do ČR a následného dodání v ČR často omezeny na pouhou registraci prodávajícího jako identifikované osoby.

2 Řetězové obchody v rámci EU – přiřazování přepravy

Druhá záplata cílí na přeshraniční dodání zboží v rámci EU mezi třemi osobami povinnými k dani, kdy je zboží fyzicky přepravováno z jednoho členského státu od prvního prodávajícího do druhého členského státu přímo ke druhému kupujícímu, přičemž přepravu zboží zajišťuje prostřední osoba (tj. první kupující neboli druhý prodávající), případně je doprava zajištěna v jejím zastoupení třetí osobou.

Podotýkám, že pokud by přepravu zajišťoval první prodávající nebo druhý kupující, k záplatě se nebude přihlížet a postupovat se bude podle stávajících pravidel. Záplata tudíž neřeší otázku, zda je možno přiřadit dopravu k transakci, které se prostřední osoba, která zajišťuje dopravu, neúčastní (tj. zda je možno přiřadit dopravu transakci o několik stupňů/prodeju dříve či později).

Přestože záplata nedoléhá na situace, kdy je v řetězci čtyři a více subjektů, vždy by mělo být obecně možné identifikovat subjekt uvnitř řetězce, který zajišťuje přepravu nebo odeslání zboží. Pak by nic nemělo bránit postupu podle tohoto pravidla – přeprava by se přiřadila buď transakci přijaté, nebo transakci uskutečněné tímto prostředním subjektem uvnitř řetězce. K žádné jiné transakci by nebylo možné přepravu alokovat.

Užitečnost záplaty je tedy poněkud omezená. Navíc situace, kterou má záplata řešit, je již uspokojivě vyřešena Soudním dvorem EU¹⁰.

¹⁰ Viz C-430/09 Euro Tyre Holding a pozdější.

Ve světle rozsudků Soudního dvora EU musí být v takových situacích určení plnění, jemuž má být přeprava přičtena, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností případu za účelem prokázání, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, jež se vážou k dodání uvnitř EU. Jedním z hlavních kritérií, ke kterým se má dle Soudního dvora EU přihlížet, je i DIČ, které poskytne kupující prodávajícímu. Cílem je jednoduše řečeno určit, která ze dvou dodávek je přeshraniční (osvobozená) a která lokální (zdaněná).

Podle zjednodušující záplaty bude přeprava připsána vždy prvnímu dodání mezi prvním prodávajícím a prostřední osobou. Výjimku z tohoto pravidla bude představovat pouze situace, kdy prostřední osoba sdělí prvnímu prodávajícímu své DIČ, které jí přidělil stát, odkud je zboží přepravováno. V takovém případě se přeprava připiše až druhému dodání mezi prostřední osobou a druhým kupujícím.

Na rozdíl od současného stavu bude platit poněkud absurdní situace, a sice že pokud prostřední osoba neposkytne prvnímu prodávajícímu žádné DIČ, doprava se automaticky přiřadí k první transakci. Ve světle třetí záplaty ale první prodávající nebude moci tuto transakci osvobodit, přestože se bude jednat o transakci s dopravou. Druhá transakce mezi prostřední osobou a druhým kupujícím bude muset být v zemi ukončení přepravy vždy zdaněna, přestože jí nepředcházela osvobozená transakce.

Objasnění vzájemné interakce jednotlivých záplat ve vybraných specifických situacích bude nezbytné.

3 Podmínky pro osvobození dodávek do EU (DIČ pořizovatele, souhrnné hlášení)

Třetí záplata zavádí dodatečné podmínky pro účely uplatnění osvobození od DPH u dodání zboží do jiného členského státu.

První z nich je identifikace zákazníka (kterým je buď osoba povinná k dani, nebo právnická osoba nepovinná k dani) pro účely DPH v členském státě jiném, než odkud je zboží odesláno nebo přepraveno, přičemž zákazník musí své DIČ oznámit dodavateli. DIČ by mělo být ověřeno v online systému výměny informací (VIES).

Podmínku registrace zákazníka k DPH v jiném členském státě EU obsahuje zákon o DPH (nad rámec Směrnice) již dnes.¹¹ Pro podnikatele, kteří se dosud řídili výhradně

českým zákonem o DPH, tato podmínka nepředstavuje dodatečnou zátěž. Český zákonodárce do jisté míry „předběhl dobu“. Věcně se však jedná o zásadní změnu. Existence DIČ odběratele byla podle dosavadní ustálené judikatury Soudního dvora EU pouhou formálněprávní podmínkou pro uplatnění osvobození. Dosud stačilo prokázat, že kupující je osobou povinnou k dani a že prodávající učinil vše pro to, aby se neúčastnil podvodu na dani. Případně bylo možné DIČ předložit zpětně. Nově se poskytnutí DIČ odběratelem stává hmotněprávní podmínkou pro uplatnění osvobození od DPH.

V jaké nejzazším okamžiku ale musí odběratel své DIČ poskytnout? Při objednání zboží, v okamžiku dodání zboží, ve lhůtě pro vystavení daňového dokladu, či ve lhůtě pro podání přiznání? Lze DIČ poskytnout i dodatečně? Obchodování s novými zahraničními odběrateli se může značně zkomplikovat. Dodavatel nedodá zboží, dokud mu odběratel nepředloží DIČ. Odběratel neobdrží od svého správce daně DIČ, dokud neprokáže, že zahájil svoji podnikatelskou činnost (což nemůže, protože stále neobdržel od dodavatele zboží, se kterým hodlá obchodovat).

Další podmínkou, kterou musí dodavatel splnit, je podání souhrnného hlášení, které obsahuje správné informace ohledně uskutečněného plnění v souladu s čl. 262 až 264 Směrnice. Nepodání souhrnného hlášení nebo uvedení nesprávné informace v souhrnném hlášení pak může být vyhodnoceno jako porušení této podmínky. Pokud dodavatel nedostatky řádně nezdůvodní ke spokojenosti správce daně, osvobození od daně se neuplatní. Správce daně by pak dodavateli doměřil daň na výstupu a související penále.

Důvod zavedení třetí záplaty je zřejmý – vykázaní transakce v souhrnném hlášení pod správným DIČ je nezbytné k tomu, aby byl členský stát, v němž je ukončena přeprava či odeslání zboží, informován o přítomnosti zboží na svém území, a tudíž je klíčovým prvkem v boji proti podvodům na DPH v EU. Pokus o harmonizaci pravidel na úrovni EU ale může paradoxně vést k jejich roztržštění – přesunutím větší posuzovací pravomoci do rukou konkrétního správce daně. Ve „hře o pečlivost“ půjde o dodatečný náklad v podobě DPH. Která pochybení si vyslouží shovívavost ze strany správců daně a která naopak povedou ke ztrátě možnosti uplatnit osvobození, ukáže čas. V nadcházejících letech v Lucemburku rozhodně nuda nebude.

Finanční správa bude muset vynaložit veškeré úsilí, aby informace uváděné v online systému výměny informací (VIES) byly aktuální a podnikatelé se na ně mohli plně spoléhat. Problémy lze očekávat zejména u zpětných registrací a deregistrací. Pokud bude zákazník registrován k DPH se zpětnou účinností, není jasné, zda se bude

¹¹ Viz § 64 odst. 1 zákona o DPH. Naproti tomu Směrnice v čl. 138 odst. 1 hovoří pouze o osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková.

dodavatel moci domáhat opravy DPH uplatněné na výstupu. Pokud bude zákazník naopak deregistrován od DPH se zpětnou účinností, dodavatel bude v nejistotě, zda mu správce daně nemůže doměřit DPH. Otázkou je, zda se bude moci spolehnout na informace ze systému VIES platné k okamžiku vzniku povinnosti přiznat plnění, nebo k jinému datu. Vnitropodnikové postupy budou muset být na tyto požadavky včas adaptovány.

4 Prokazování přepravy

Jednou ze stěžejních podmínek pro uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu je jeho přeprava nebo odeslání do jiného členského státu. Co do typu a rozsahu důkazních prostředků nejsou požadavky jednotlivých členských států jednotné. Cílem poslední, čtvrté záplaty je tyto požadavky sladit. Zavádí se tedy vyvratitelná domněnka, že doprava je prokázána, pokud osoba uplatňující osvobození bude mít níže uvedené doklady.

4.1 Přeprava zajištěná prodávajícím nebo na jeho účet

V případě, kdy prodávající uvede, že zboží přepravil nebo odeslal, ať už sám, nebo prostřednictvím třetí osoby na svůj účet, do jiného členského státu, bude se mít za prokázané, že zboží bylo přepraveno nebo odesláno do místa určení v jiném členském státě, pokud prodávající bude mít k dispozici:

- alespoň dva důkazy, které se vztahující k přepravě nebo odeslání zboží, např.
 - podepsaný doklad nebo nákladní list CMR,
 - náložný list,
 - fakturu za leteckou přepravu,
 - fakturu od dopravce zboží,

nebo

- **jeden** z výše uvedených důkazů (viz 4.1.1) doplněný o **jeden** další důkaz, např.
 - pojistku vztahující se na přepravu nebo odeslání zboží,
 - bankovní doklady prokazující úhradu za přepravu nebo odeslání zboží,
 - úřední dokumenty vydané orgánem veřejné moci (například notářem) potvrzující ukončení přepravy zboží v členském státě určení,
 - potvrzení skladovatele v členském státě určení o převzetí zboží potvrzující skladování zboží v tomto členském státě.

Důkazy si nesmějí vzájemně odporovat a musejí být vystaveny stranami nezávislými jak na sobě navzájem, tak

na prodávajícím a kupujícím.¹² Podmínka nezávislosti může možnosti využití jednotlivých důkazů značně limitovat – zvláště u důkazů vztahujících se k přepravě nebo odeslání může být většina dokladů vystavena stejnou osobou.

4.2 Přeprava zajištěná kupujícím nebo na jeho účet

Pokud přepravu nebo odeslání zboží do jiného členského státu zajistí kupující, ať už sám, nebo prostřednictvím třetí strany na svůj účet, bude si muset prodávající, kromě důkazů uvedených výše (viz 4.1), opatřit i písemné prohlášení kupujícího, že zboží přepravil sám nebo prostřednictvím třetí osoby na svůj účet do konkrétního státu určení. Prohlášení bude muset obsahovat některé povinné náležitosti. Kupující bude muset písemné prohlášení poskytnout prodávajícímu nejpozději do desátého dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo zboží dodáno. Pokud kupující písemné prohlášení prodávajícímu nevystaví, není jasné, zda bude moci prodávající suplovat prohlášení jiným důkazem. Proávající by měli pamatovat na zakotvení povinnosti kupujícího vystavit příslušné prohlášení ve stanovené lhůtě (např. v kupní smlouvě).

Potřebná úroveň nezávislosti jednotlivých stran vystavujících důkazy není jasná. Bude možné považovat za dvě nezávislé strany například mateřskou a dceřinou společnost? Do jaké míry mohou být prodávající s kupujícím majetkově nebo personálně propojeni? Jak složité bude obstarat důkazy vystavené nezávislými stranami? Bude možné doklady od nezávislých stran nahradit více důkazy od stejné osoby? Pokud si přepravu zajistí prodávající nebo kupující vlastními silami, nebude obvykle k dispozici další důkaz o přepravě, vystavený nezávislou stranou. Proávající si bude muset obstarat jiný důkaz od další nezávislé strany. Obstarání důkazů typu prohlášení od notáře nebo orgánu veřejné moci o tom, že konkrétní zboží přijelo do členského státu určení, zní jako neotřelé řešení hodné evropského úředníka, běžné obchodní realitě ale naprosto vzdálené.

Ani obstaráním všech požadovaných neprotichůdných důkazů od nezávislých stran nebude mít prodávající zcela vyhráno, správce daně bude moci domněnku přepravy nebo odeslání zboží do jiného členského státu vyvrátit. Navíc je dle mého názoru úroveň důkazů nastavena velmi vysoko, a může tak být prakticky nemožné důkazy pro aplikaci právní fikce obstarat (zejména v případě, kdy kupující přepraví zboží vlastními dopravními prostředky do vlastního skladu). V takovém případě by mělo dle mého názoru nastoupit standardní dokazovací řízení

¹² Český překlad dokumentu č. 12564/18 ze dne 28. 9. 2018, FISC 380, ECOFIN 849, neodpovídá jeho originálnímu anglickému znění. V anglickém znění se hovoří o dvou stranách, které jsou nezávislé na sobě navzájem, na prodávajícím a na kupujícím. V českém znění se naopak hovoří o důkazech o prodávajícím a kupujícím, které vystavily dvě nezávislé strany.

a plátce by měl mít možnost obhájit osvobození za použití podobných důkazů jako nyní. Nevidím rovnítko mezi neobstaráním všech požadovaných důkazů a odmítnutím uplatnění osvobození od daně. Stávající judikatura Soudního dvora EU k prokazování přepravy zboží do jiného členského státu by měla mít i nadále své opodstatnění.

Českou optikou se prokazování přepravy nebo odeslání zboží do jiného členského státu od roku 2020 jednoznačně přitvrdí.¹³ Harmonizace a zjednodušení v oblasti prokazování přepravy do jiného členského státu poslouží primárně jako účinný nástroj v rukou správců daně.

5 Osvobození od daně pro nezávislá seskupení osob usazená v jednom členském státě (návrh, který nebyl přijat, ale...)

Mezi dočasnými záplatami se na žádost několika delegací v rámci zasedání ECOFIN v červnu 2018 objevil i návrh¹⁴ v podobě možnosti členských států zavést osvobození pro nezávislá seskupení osob usazená na jejich území, která mezi svými členy sdílejí náklady na sdružené služby, které tito členové využívají pro účely uskutečňování svých činností osvobozených od daně nebo činností, při nichž

nejsou považováni za osoby povinné k dani (tzv. mechanismus sdílení nákladů z angl. cost-sharing). Osvobození pak mělo být umožněno pouze za předpokladu, že nedojde k narušení hospodářské soutěže.

Tento návrh prosazovalo několik členských států (nejaktivněji Francie) v reakci na nedávné rozsudky Soudního dvora EU¹⁵, které definitivně omezily rozsah působnosti čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice [implementovaný do českého zákona o DPH v § 61 písm. f)] pouze na služby poskytované ve veřejném zájmu.

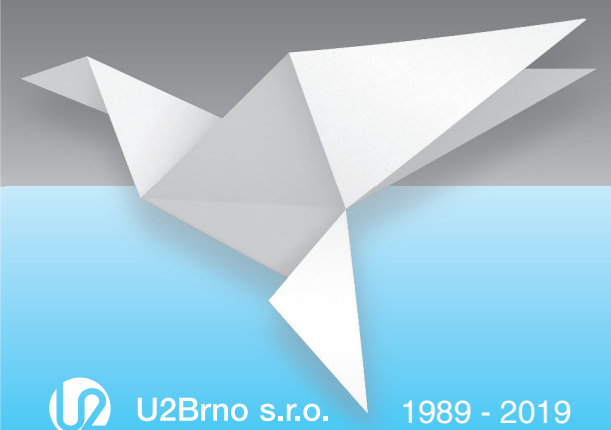
Proti návrhu se však zamítavě postavila nejenom Komise, ale i několik členských států, kterým se myšlenka rozšíření osvobození zejména na finanční a pojišťovací sektor nelíbila. Dva členské státy posléze podmínily podporu přijetí dočasných záplat přijetím svého návrhu na zavedení osvobození pro nezávislá seskupení osob. Komise s Radou nakonec delegace dotčených členských států přesvědčily, aby se svého návrhu vzdaly, výměnou za příslib, že se jejich návrhem budou dále seriózně zabývat a Komise v brzké době vypracuje studii, ve které pravidla uplatňování DPH u nezávislých seskupení osob zanalyzuje, s možným následným výstupem v podobě konkrétního legislativního návrhu.


Finanční a pojišťovací sektor tak má stále určitou naději, že se návrh na osvobození sdružených služeb podaří prosadit.

INZERCE

TAXOFF

DANĚ POHODLNĚ



 U2Brno s.r.o. 1989 - 2019

UMÍME BÝT STÁLE LEPŠÍ

¹³ Dle stávajícího znění § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

¹⁴ Poprvé se návrh objevil v dokumentu 10335/18 ze dne 20. 6. 2018, FISC 266, ECOFIN 638, zaslaném předsednictvím Radě EU, později pak v dokumentu 12564/18 ze dne 28. 9. 2018, FISC 380, ECOFIN 849, zaslaném předsednictvím Radě EU.

¹⁵ Viz C-326/15 DNB Banka A/S, C-605/15 Aviva a C-616/15 Komise vs. Německo.

Plošný reverse charge

Milena Hrdinková¹

Hana Štulajterová²



Rada ECOFIN schválila dne 2. 10. 2018 návrh³ na změnu směrnice EU o společném systému daně z přidané hodnoty (DPH)⁴, který umožní některým členským státům zavést reverse charge na všechny transakce převyšující 17.500 eur. Po několika letech se České republice podařilo prosadit, že plošný reverse charge si zaslouží šanci alespoň ve státech, které věří, že s využitím moderních technologií může být efektivním způsobem, jak vybrat DPH, zbavit se karuselového podvodu a podpořit cash flow některých podnikatelů. Zdaleka ne všechny členské státy EU a Evropská komise (dále též „Komise“ nebo „EK“) však tento názor sdílejí.

1 Úvod

DPH je pro ČR stejně jako pro mnoho států EU nejnynější daní (tabulka 1). Napříč EU však zdaleka nefunguje ideálně. Rozdíl mezi vyměřenou a vybranou DPH v celé EU aktuálně dosahuje okolo 150 miliard eur ročně. V jednotlivých členských státech tato částka představuje od 1 % (Lucembursko, Švédsko, Chorvatsko) do 36 % (Rumunsko) celkových výnosů této daně⁵. Značné regionální výkyvy jsou způsobeny nejen odlišnou kapacitou finančních správ, ale i různou koncentrací podvodů v různých členských státech. Nejvýznamnější část daňového úniku v oblasti DPH tvoří karuselový podvod, který se za celou dobu existence DPH v EU nedaří likvidovat. Nejen v ČR proti tomuto typu podvodu účinně funguje metoda přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge, jejíž použití je

však legislativou EU omezeno pouze na 15 explicitně určených sektorů. Ministr financí Andrej Babiš přišel v roce 2014 s plánem kombinovat plošný reverse charge s kontrolním hlášením a EET a intenzivně usiloval o změnu legislativy EU. Ačkoliv na počátku jeho záměr označovali za zcela nemožný všichni bez výjimky, nakonec dosáhl předložení i schválení legislativního návrhu, který použití plošného reverse charge umožňuje. Schválený návrh stanovuje mnoho podmínek a cesta k jeho reálnému použití bude podobně komplikovaná jako dosažení změny v legislativě EU. Povolený reverse charge může Komise relativně snadno zrušit. Potenciální zavedení plošného reverse charge, byť i v jednom nebo ve dvou relativně malých členských státech, budilo od počátku související debaty do samého konce silné emoce a obavy.

Přesto je výsledkem soustředěného tlaku ČR to, že plošný reverse charge se brzy stane nedílnou součástí harmonizované DPH v EU⁶. Jde o důležitý milník v historii DPH v EU. Vedle konstantního odporu Francie a Slovinska jsme během práce na tomto projektu cítili velkou podporu zejména menších států i Německa. Často byla znáta i všeobecná nelibost vůči tomu, jak Francie za každou cenu prosazuje svůj názor a považuje za samozřejmé, že bude respektován, přestože Francie zdaleka ne vždy respektuje priority ostatních nebo dohodnutá pravidla. Za vše mluví skutečnost, že Francie aplikuje sníženou sazbu DPH na elektronické knihy již od roku 2012. V březnu 2015 vydal Soudní dvůr EU rozhodnutí, že je takové jednání v rozporu s právem EU,⁷ a Francie, na rozdíl

¹ Milena Hrdinková je ředitelkou odboru Kancelář ministra Ministerstva financí ČR, daňovým otázkám se věnovala na Ministerstvu financí, v Evropské komisi a v Mezinárodním měnovém fondu od roku 1998.

² Hana Štulajterová je fiskální atašé Stálého zastoupení České republiky při EU v Bruselu, daňovým otázkám se věnovala na Ministerstvu financí a v Evropské komisi od roku 2000. Obě autorky se podílely na vyjednáváních za ČR o směrnici o plošném reverse charge. Hodnocení a komentáře v článku uvedené jsou jejich vlastní a nelze je považovat za oficiální pozice ČR ani žádného jejího orgánu či instituce, pokud tak nejsou označeny.

³ Návrh směrnice Rady ze dne 21. 12. 2016, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o dočasné používání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání zboží a poskytnutí služeb nad určitou prahovou hodnotou (směrnice o plošném reverse charge) – 2016/0406(CNS) (dále též „směrnice o plošném reverse charge“).

⁴ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁵ Zpráva Komise „Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report“, TAXUD/2015/CC/131, s. 19.

⁶ K tomu, aby Rada mohla uzavřít legislativní proces, je nutné, aby vydal stanovisko Evropský parlament, a to ať už pozitivní, nebo negativní. Evropskému parlamentu byla žádost o stanovisko zaslána v prosinci 2016 a nyní, po nalezení shody o obecném přístupu v Radě, by vydání stanoviska již nemělo nic bránit. Stanovisko Evropského parlamentu se očekává na začátku prosince 2018.

⁷ C-479/13 Commission v. France, C-502/13 Commission v. Luxembourg.

od Lucemburska, v něm přesto pokračovala až do současnosti a bez jakýchkoliv následků. Na podzim 2016 Komise naopak předložila legislativní návrh, který po schválení letos na podzim tuto situaci legalizuje⁸.

2 Dočasnost a vztah ke konečnému systému DPH

Stávající systém DPH, pokud jde o přeshraniční transakce, je sice označován jako přechodný, ale funguje již 25 let. Je výsledkem kompromisu mezi tehdejšími členskými státy Evropského společenství (dále též „Společenství“), které tak musely reagovat na zrušení daňových kontrol na vnitřních hranicích se zavedením jednotného trhu. Pokud jde o pohyb zboží, rozdělují se přeshraniční transakce na dvě různá plnění, a to (i) dodání zboží osvobozené od DPH v členském státu odeslání zboží a (ii) pořízení zboží uvnitř Společenství, které je zdaněno v členském státu určení. Komise i členské státy si jsou vědomy, že stávající systém je náchylný k daňovým podvodům. Proto se od roku 1993 objevují s většími či menšími přestávkami snahy o jeho změnu na konečný systém DPH.

Nicméně debaty mezi členskými státy zatím vedly k jedinému hmatatelnému výsledku, a to že základním a zpočátku zejména ze strany Komise preferovaným řešením by neměl být princip zdanění podle místa původu, ale podle místa určení. Ostatní zásadní otázky, tedy především zda jít cestou jednoho správního místa (One Stop Shop), nebo cestou přenesení daňové povinnosti (reverse charge), zůstaly bez jednoznačné odpovědi. Komise se i tak rozhodla vybrat a pokusit se prosadit jako jediné řešení One Stop Shop, který považuje z hlediska fungování vnitřního trhu za nejvhodnější, o čemž však bude muset přesvědčit také všech 28 členských států. Jeho výsledkem v budoucnosti, a zde lze polemizovat, o jak dalekou budoucnost se jedná, by mělo být vytvoření jednotné oblasti DPH v EU⁹.

Jak bylo výše zmíněno, základním principem konečného systému by mělo být zdanění v místě určení. Cílem je zajistit, že bude s tuzemskými i přeshraničními transakcemi zacházeno stejným způsobem. Nezbytným předpokladem pro řádné fungování konečného systému DPH, jak jej navrhla EK, je rozšířit využití institutu jednoho správního místa, který velmi zjednodušeně spočívá v tom, že si daňové správy jednotlivých členských států navzájem vybírají daň. Komise si je vědoma, že se jedná o radikální změnu, a proto navrhuje spuštění konečného systému v několika krocích. Nejdříve se zaměřuje na dodání zboží a až následně na poskytnutí služeb.

Ani při dodání zboží však nejde cestou velkého třesku, ale hodlá v případě osob povinných k dani, které vedle registrace k DPH získají také zvláštní certifikát, ponechat pro přeshraniční obchod víceméně stávající pravidla. Již se sice nebude hovořit o dvou plněních, tedy dodání a pořízení zboží, ale pouze o dodání zboží, nicméně mechanismus placení daně příjemcem zboží, tedy reverse charge, zůstane zachován. Nová pravidla by byla zavedena pouze pro „nespolehlivé“ osoby povinné k dani, respektive osoby bez certifikátu. Tento první krok by měl být následován krokem druhým, spočívajícím v zavedení nových pravidel pro všechny osoby povinné k dani. Zatímco v případě prvního kroku je v návrhu Komise jasně stanoveno datum, odkdy by měl být v jednotlivých členských státech implementován (30. 6. 2022), v případě spuštění druhého kroku panuje značná nejistota i na straně Komise. V této souvislosti se množí pochybnosti, že jeden přechodný systém bude nahrazen jiným přechodným systémem bez jistého výsledku.

Na tomto místě je třeba podotknout, že i datum 30. 6. 2022 pro spuštění prvního kroku se po dosud proběhlých diskusích mezi členskými státy zdá být jen zbožným přáním Komise a že ve skutečnosti jde o okamžik v podstatě neurčitý anebo je třeba alespoň uvažovat o mnohem pozdějším datu. Nicméně i tak byl 30. červen 2022 stanoven jako rozhodující konečný termín, dokdy lze používat výjimku na plošný reverse charge¹⁰, s odkazem na to, že jde o datum, kdy započne konečný systém.

V kontextu výše uvedeného je zřejmé, proč se plošný reverse charge a možnost jeho alespoň dočasné aplikace setkaly se silným odporem ze strany několika členských států i Komise. Dle jejich tvrzení plošný reverse charge zcela nezapadá do konečného systému DPH, a proto musí být bezpodmínečně ukončen k 30. 6. 2022. To je nesporně pravda, pokud konečný systém bude skutečně mít podobu, jakou vybrala a naplánovala Komise stávajícího komisaře pro daň Pierra Moscoviciho. V opačném případě by dávalo velký smysl pevně stanovený termín ukončení výjimky na plošný reverse charge znovu přehodnotit. Je třeba si ale uvědomit, že minimálně v prvním kroku konečného systému bude na celou řadu přeshraničních transakcí právě reverse charge aplikován. Pokud bude stejný režim v podobě plošného reverse charge aplikován i na tuzemské transakce, bylo by dosaženo základního cíle sjednotit režimy pro tuzemské a přeshraniční transakce. Navíc lze jen zopakovat, že operovat s datem 30. 6. 2022 pro spuštění prvního kroku se zdá být čím dál méně realistické. Za těchto podmínek se jen velmi těžko hledá důvod, proč (i) v plošném reverse charge na tuzemské transakce na základě udělené výjimky nepokračovat

⁸ Návrh směrnice Rady ze dne 1. 12. 2016, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o sazby daně z přidané hodnoty uplatňované na knihy, noviny a časopisy – 2016/0374(CNS).

⁹ Návrh směrnice Rady, kterým se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení podrobných technických opatření pro uplatňování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy – 2018/0164(CNS).

¹⁰ Článek 1 odst. 1 směrnice o plošném reverse charge.

i po 30. 6. 2022, zejména ukáže-li se to jako účinný nástroj v boji proti daňovým podvodům, a (ii) neusilovat o další změnu příslušné legislativy EU, bez níž to samozřejmě možné nebude.

3 Proces udělení a zrušení výjimky

Na úvod této části je třeba připomenout, že dosažení jednomyslné podpory návrhu směrnice na plošný reverse charge se rodilo za velmi obtížných podmínek, kdy se sice postupně dařilo snižovat počet oponentů členských států, nicméně zároveň docházelo ke zpřísnění jak procesu udělení výjimky, tak kvalifikačních podmínek, které budou detailněji popsány v následující části.

Dále nelze zapomínat na to, že procedura udělení a zrušení výjimky na použití plošného reverse charge je do značné míry ovlivněna skutečností, že se pohybujeme v daňové oblasti, kde se jednak aplikuje pravidlo jednomyslnosti pro přijetí legislativy EU a jednak existuje značná neochota členských států přenechat Komisi přijetí jakéhokoli implementačního právního aktu v procesu komitologie¹¹.

Proces udělení výjimky se zahajuje žádostí členského státu, který musí prokázat, že splňuje všechny stanovené podmínky¹². To je pak posouzeno Komisí, která může žádat dotčený členský stát o dodatečné informace. Má-li k dispozici veškeré informace, musí do tří měsíců konat, a to buď předložit legislativní návrh v podobě rozhodnutí Rady o udělení výjimky, nebo sdělení Komise o zamítnutí žádosti. Mimo jiné zde došlo ke změně procedury během vyjednávání – Komise původně chtěla rozhodovat o udělení výjimky prostřednictvím svého právního aktu bez patřičné součinnosti Rady EU (dále též „Rada“), nicméně Rada si chtěla ponechat svoji úlohu zákonodárce. O udělení výjimky musí tedy rozhodnout jednomyslně Rada na základě legislativního návrhu Komise¹³.

Jedním z hlavních argumentů proti plošnému reverse charge byla obava z negativního dopadu na jiný členský stát, respektive na vnitřní trh jako takový. Proto návrh obsahuje pojistku, která dává možnost každému členskému státu upozornit na zvlášť nepříznivé dopady plošného reverse charge na vnitřní trh, a to nejdříve po šesti měsících fungování plošného reverse charge. Pokud Komise shledá takovou informaci jako odůvodněnou, navrhne zrušení výjimky, které může zvrátit pouze jednomyslně odmítnutí Rady. I zde došlo během vyjednávání

ke změně, kdy si Rada opět chtěla ponechat konečné slovo.¹⁴

Obecně lze chápat možnost zrušení výjimky jako poslední a radikální krok. „Stěžující si“ členský stát bude muset prokázat nejen skutečnost, že dopad na vnitřní trh je velmi nepříznivý, ale rovněž že nárůst podvodů na jeho území souvisí právě s používáním plošného reverse charge v jiném členském státě. Zde je třeba podotknout, že tato pojistka se již objevila v původním návrhu Komise a Rada ji jen svým souhlasem potvrdila.

4 Kvalifikační podmínky

Plošný reverse charge má přesně vymezenou časovou, osobní i věcnou působnost, tedy kromě doby ukončení zavedené výjimky je omezen také okruh států, které mohou o výjimku požádat, a transakcí, na které se povolený plošný reverse charge vztahuje. Co se týče dotčených zdánlivých plnění, reverse charge lze uplatnit na veškerá dodání zboží a poskytnutí služeb, pokud jednotlivá transakce, nikoliv faktura, přesahuje částku 17.500 eur¹⁵. Původní návrh pracoval s limitem 10.000 eur na fakturu. Nesouhlasící státy však vyvíjely silný tlak na zvýšení limitu (Francie a Slovinsko požadovaly limit 50.000 eur) a tím i zmenšení počtu dotčených transakcí. Ačkoliv se stoupajícím limitem rychle klesá odhadovaná efektivita opatření (graf 1), byl nakonec nalezen kompromis přijatelný pro obě strany. Do budoucna lze očekávat diskusi o tom, co vlastně pojem „transakce“ v kontextu legislativy o DPH znamená, úprava v tomto smyslu však byla v závěrečné části vyjednávání rovněž požadována jedním z nesouhlasících členských států jako záruka proti zneužívání a rozdrobování limitu.

Podmínky stanovené pro vstup členského státu do systému jsou velmi přísné a v průběhu vyjednávání postupně vyloučily všechny členské státy, které měly o opatření zájem (Rakousko, Rumunsko), kromě ČR. Je stanoveno, že žádající stát musí mít:

- 1) VAT gap o více než pět procentních bodů nad mediánem EU, a to podle výsledků zprávy o VAT gap za rok 2016.¹⁶ Hodnota VAT GAP pro ČR dle této zprávy dosahuje 16,48% a medián EU 10,85%. Kromě ČR se v této podmínce kvalifikují také Slovensko (29,39%), Rumunsko (37,18%), Polsko (24,51%), Malta (22,54%), Litva (26,42%), Lotyšsko (17,97%), Itálie (25,78%) a Bulharsko (20,58%). Původní návrh umožňoval žádat také sousedním státům, ale tato část byla na návrh států, které s plošným reverse charge

¹¹ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 182/2011 ze dne 16. 2. 2011, kterým se stanoví pravidla a obecné zásady způsobu, jakým členské státy kontrolují Komisi při výkonu prováděcích pravomocí.

¹² Článek 1 odst. 3 směrnice o plošném reverse charge.

¹³ Článek 1 odst. 4 směrnice o plošném reverse charge.

¹⁴ Článek 1 odst. 5 směrnice o plošném reverse charge.

¹⁵ Článek 1 odst. 1 směrnice o plošném reverse charge.

¹⁶ Článek 1 odst. 1 písm. a) směrnice o plošném reverse charge.

nesouhlasí, odstraněna, čímž se mimo působnost výjimky dostalo Rakousko, které o povolení plošného reverse charge usilovalo už v roce 2006.

- 2) Podíl karuselových podvodů členského státu na VAT gap minimálně 25 %, a to dle metodiky použité v hodnocení dopadů zpracované Komisí pro původní legislativní návrh směrnice o plošném reverse charge.¹⁷ Hodnocení dopadů uvádí pro ČR podíl karuselových podvodů asi 27 %. Použitá metodika není zcela zpracovaná ani jednotná pro všechny členské státy a finanční správy mnoha států včetně naší uvádějí podstatně vyšší podíly. Kromě ČR se dle hodnocení dopadu z roku 2016 do stanoveného limitu vejdou dále Francie, Spojené království a Španělsko, zatímco např. pro Rumunsko se uvádí podíl asi 23 %. Při kombinaci první a druhé podmínky je jediným kvalifikujícím se státem ČR, pokud bychom trvali na přísném gramatickém výkladu dotčeného ustanovení o minimálním podílu karuselového podvodu.
- 3) Efektivní elektronické výkaznictví, aby bylo možno aplikaci reverse charge sledovat.¹⁸ Tato podmínka má zajistit, že při zavedení plošného reverse charge nedojde k masivnímu přesunu daňových podvodů na konec obchodního řetězce, a tím ke zhroucení systému DPH v dotčených státech. Lze očekávat, že zde se bude vyžadovat systém, který umožní křížovou kontrolu faktur na vstupu a výstupu v kratším intervalu, než je zdaňovací období. Systém kontrolních hlášení zavedený v ČR v roce 2016 by v tomto směru měl plně vyhovět.
- 4) Přínos zavedení výjimky, který převyšuje dodatečnou zátěž vyplývající z jejího zavedení o minimálně 25 %.¹⁹ Pro hodnocení této podmínky neexistuje žádná všeobecně uznávaná metoda, bude tedy záležet výhradně na odůvodnění v žádosti a hodnocení Komise.

Vymezení států, které mohou o plošný reverse charge žádat, bylo od počátku pečlivě nastaveno tak, aby státy, které se o zavedení plošného reverse charge zajímaly, zůstaly na hranici, a dva z nich byly dokonce z tohoto okruhu postupně vyloučeny. Podmínka minimálního VAT gap je odůvodňována zásadou přiměřenosti, tedy že výjimka a narušení vnitřního trhu s ní spojené nebudou přesahovat nezbytnou mez.²⁰ Pokud bychom se oprostili od základního předpokladu, s nímž Komise i Rada pracovala, tedy že reverse charge je v systému DPH nutné zlo, bylo by nutné konstatovat, že podmínka minimálního VAT gap je koncepčně nesprávná, protože motivuje státy s vysokou koncentrací karuselového podvodu držet VAT gap na určité úrovni. Vysílá vzkaz, že VAT gap ve výši 15,85 % a méně je zcela přijatelný a nevyžaduje žádná mimořádná opatření proti podvodům.

Ostatní podmínky smysl mají, pokud jejich plnění bude hodnoceno věcně a bez politických předsudků. Pro tyto podmínky totiž neexistují žádná společná objektivní vodítka ani metodika a rozhodující pro odpověď na otázku, jestli jsou žádajícím státem dostatečně naplněny, či nikoliv, bude nakonec vždy závěr Komise.

5 Implementace

Plošný reverse charge je vedle kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb (dále též „EET“) posledním stavebním blokem reformy výběru daní v ČR zahájené v roce 2014, v níž pokračuje i současná vláda. Ač se výběr DPH v ČR v posledních letech výrazně zlepšil (tabulka 1), vzájemné působení mezi všemi třemi nástroji by mohlo přinést ještě lepší výsledky a především učinit ČR zcela neatraktivní pro kriminální skupiny, které hledají a nacházejí prostředky pro svou činnost právě v karuselových podvodech. Výnosy na DPH v roce 2017 byly zhruba o 70 mld. Kč vyšší než v roce 2013, meziročně stouply naposledy o 7,5 %. Mezera na DPH dosahovala v ČR dle zprávy Komise zveřejněné v roce 2014 ke 20 %²¹, zatímco nejnovější hodnota ze září letošního roku je 14,19 %. Potenciál pro zlepšení tedy stále je, a bude-li plošný reverse charge k dispozici, byla by škoda jeho vzájemné synergie s kontrolním hlášením a EET nevyužít.

Reverse charge se již dnes v ČR využívá v široké škále případů, neboť sektorový reverse charge povolený právem EU je u nás zaveden v maximální možné míře. Přehled, jak byl reverse charge zaveden na jednotlivé sektory v ČR, uvádíme v tabulce 2. To znamená, že velká část daňových subjektů je na tuto metodu již zvyklá a její rozšíření by pro ně nemělo představovat problém. Limit ve výši 17.500 eur je poměrně vysoký a zajistí, že nástroj nebude zatěžující pro malé a střední podniky. Související reporting by v ČR neměl být spojen s dodatečnou administrativní zátěží, neboť kontrolní hlášení je v tomto směru zcela dostačující a bylo zavedeno již před dvěma lety.

Při implementaci bude potřeba se pečlivě zamýšlet nad tím, jak vhodně kombinovat pravidla pro plošný a sektorový reverse charge, což může vyžadovat odvážnější zásah do stávající legislativy. Prioritou by měl být co možná nejméně komplikovaný a srozumitelný systém, který nemusí za každou cenu zachovat všechna pravidla účinná v současnosti.

6 Závěr

Schválení návrhu o plošném reverse charge je završením čtyř a půlleté práce, při níž bylo nutné uskutečnit desítky

¹⁷ Článek 1 odst. 1 písm. b) směrnice o plošném reverse charge.

¹⁸ Článek 1 odst. 1 písm. c) a odst. 2 směrnice o plošném reverse charge.

¹⁹ Článek 1 odst. 1 písm. d) směrnice o plošném reverse charge.

²⁰ Článek 27 Smlouvy o fungování EU.

²¹ Tato hodnota je přizpůsobena změně metodiky ve výpočtu VAT gap, ke které došlo v roce 2015/2016.

jednání a intervencí na všech úrovních. Poprvé od doby, kdy jsme se stali členy EU, se nám podařilo přesvědčit Komisi, aby předložila legislativní návrh, který je pro nás klíčový, a jednání o něm jsme úspěšně dotáhli až k dosažení shody v Radě. Museli jsme přitom prokázat dokonalou znalost složitých procedur evropského legislativního procesu i prostředí, kde se vyjednává, testovali jsme, co je a co není možné, a nakonec jsme dokázali prosadit prioritu menšího státu i přes lišící se názory institucí a jiných členských států. Vyvíjeli jsme systematický tlak na všech úrovních, včetně premiéřské a prezidentské, byli jsme konzistentní v argumentaci i strategii a přesvědčili jsme své protějšky, že jde o něco, na čem nám opravdu záleží po velmi dlouhou dobu.

Je jasné, že schválený návrh není ideální a obsahuje řadu úskalí jak pro daňové subjekty, tak pro finanční správu. Stávající podoba směrnice o plošném reverse charge je oproti původnímu návrhu z prosince 2016 ještě přísnější, neboť nesouhlasící státy, zejména Francie a Slovinsko, se hlasitě a často odvolávaly na rizika narušení vnitřního trhu a zásadu přiměřenosti a systematicky usilovaly o co největší omezení osobní i věcné působnosti. Kromě podstatného zpřísnění podmínek pro státy, které mohou o reverse charge žádat, i procedur pro jeho povolení a zúžení okruhu transakcí, na které se vztahuje, přibyla také povinná výměna informací o problematických situacích.²² I tak ČR plní veškeré podmínky stanovené pro státy, které o použití plošného reverse charge mohou žádat, a bude-li v této věci i nadále postupovat systematicky, může uspět a ukázat, že plošný reverse charge může být správnou volbou nejen

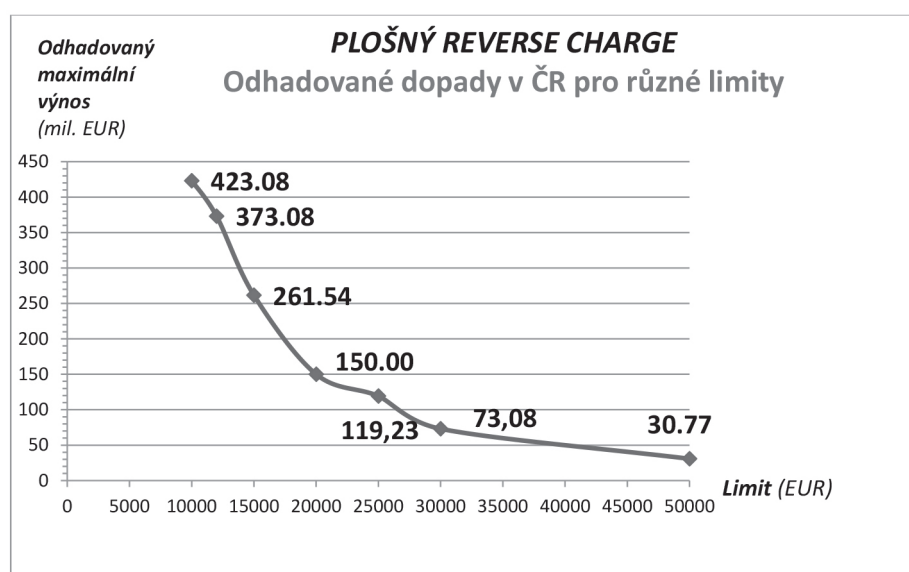
pro nás. Z dlouhodobého hlediska je mimořádně důležité ponechat ve hře životaschopnou alternativu vůči One Stop Shop. Výjimka na plošný reverse charge bude platná do června 2022, což je krátká, ale poměrně standardní doba, na kterou se výjimky z obecného režimu DPH povolují. Podobně je obvyklé i to, že jednou povolené výjimky, které se v praxi osvědčí, jsou prodlouženy, a to i opakovaně.

Tabulka č. 1 Výnosy daní v ČR v letech 2013–2017 v miliardách Kč

Daň	2013	2014	2015	2016	2017
DPH	308,5	322,9	331,8	349,7	381,7
DPPO	120,7	132,4	147,5	164,7	170,7
DPFO	141,6	146,8	154,4	172,4	192,8
Ostatní (vč. spotřebních daní)	178,8	177,5	185,1	200,9	207,6
Sociální pojistné	372,7	382,9	404,6	428,5	466,1
Zdravotní pojistné	172,1	178	189,3	198,2	200,4
Celkem	1.294,4	1.340,5	1.412,7	1.514,4	1.619,3

Zdroj: MF

Graf č. 1 Odhad maximálního rozpočtového přínosu plošného reverse charge v ČR pro různé limity



Zdroj: MF

²² Článek 1 odst. 6 směrnice o plošném reverse charge.

Tabulka č. 2 Přehled vývoje režimu přenesení daňové povinnosti (sektorového)

§ 92a a následující zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty			
Účinnost	Předmět plnění	Popis	Legislativa
1. 4. 2011	dodání zlata	zlato o ryzosti > 333 tisícín a investiční zlato (pokud se jedná o zdanitelné plnění)	zákon č. 47/2011 Sb.
	dodání zboží uvedeného v příloze č. 5	odpady a šroty z vybraných materiálů (kovy, plasty, papír apod.)	
	obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů		
1. 1. 2012	poskytnutí stavebních a montážních prací	služby dle klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43	zákon č. 47/2011 Sb.
1. 4. 2015	dodání zboží a poskytnutí služby uvedené v příloze č. 6 (pokud vláda stanoví nařízením – limit 100.000 Kč)	z obilovin pouze kukuřice + technické plodiny (sójové boby, semena řepky olejky, slunečnice apod.)	zákon č. 360/2014 Sb. + nařízení vlády č. 361/2014 Sb.
		kovy vč. drahých kovů	
		mobilní telefony	
		integrované obvody	
1. 7. 2015		přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat (notebook, tablet apod.)	nařízení vlády č. 155/2015 Sb.
		rozšíření okruhu obilovin a technických plodin (celá kapitola 10 a 12 celního sazebníku)	
1. 9. 2015		cukrová řepa	zákon č. 360/2014 Sb. + nařízení vlády č. 361/2014 Sb.
1. 1. 2016	dodání nemovitých věcí	pokud se plátce rozhodne uplatnit daň při dodání nemovité věci jinému plátcí	zákon č. 360/2014 Sb.
1. 2. 2016	dodání elektřiny a plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi, dodání certifikátů elektřiny		nařízení vlády č. 11/2016 Sb.
1. 10. 2016	služby elektronických komunikací (vybrané služby)		nařízení vlády č. 296/2016
1. 7. 2017	<ul style="list-style-type: none"> – poskytnutí pracovníků pro stavební a montážní práce – dodání zboží poskytovaného jako záruka jednou osobou povinnou k dani jiné takové osobě při realizaci této záruky – dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem – dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji – poskytnutí zprostředkovatelské služby spočívající v obstarání dodání investičního zlata 		zákon č. 170/2017 Sb.

Zdroj: MF

Neutralita v oblasti DPH

Mgr. Ing. Alena Dugová
daňový poradce č. 4687



Pro interpretaci právních předpisů v oblasti DPH by vždy měly být využívány zásady obsažené v právu EU a konstantně judikované Soudním dvorem EU (dále též „SDEU“), jako je například zásada proporcionality, zásada legitimního očekávání a právní jistoty, zásada zákazu zneužití práv či zásada neutrality. Neutralita DPH je vyzdvihována v mnoha soudních rozhodnutích, nicméně určitě není na škodu tuto základní zásadu zrekapitulovat a případně najít vhodná místa pro její širší využití v českém zákoně o DPH¹.

1 Zásada neutrality obecně

Neutralita DPH v nejjednodušším smyslu znamená, že pokud jeden plátců DPH uplatní DPH na výstupu, tak jeho zákazník (pokud je také plátcem DPH) má zároveň právo uplatnit si nárok na odpočet DPH na vstupu, aby nenesl žádné břemeno DPH. Na základě zásady neutrality sice platí, že by tato daň neměla přinášet plátcům DPH dodatečnou finanční zátěž, jelikož se jedná pouze o průtokovou transakci, ale realita může být v některých případech odlišná. Stejně tak neutralita zakazuje, aby totéž plnění bylo zdaněno vícekrát. Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“) uvádí, že systém DPH dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvíce obecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce, jakož i poskytování služeb. Soudní dvůr EU ve svých soudních rozhodnutích právě díky zásadě neutrality a dalším zásadám často potvrzuje názor ve prospěch plátců DPH, přestože národní legislativa obsahuje odlišná pravidla či různá omezení (často i procesního charakteru).

Neutralita v oblasti DPH má hned několik typů, ale zásadní by měla být její aplikace napříč systémem DPH, protože zásada daňové neutrality je vlastní společnému systému DPH (C-45/01 Dornier).

- **Neutralita v obchodním řetězci.** Základním typem neutrality je logicky neutralita v obchodním řetězci,

kdy platí, že plátců DPH nemá být v distribučním řetězci daní zatížen, protože je oprávněn si uplatnit nárok na odpočet DPH jakožto své základní právo, přičemž různá formální omezení musejí mít proporcionalní charakter. SDEU v judikatuře k tomuto typu neutrality uvádí, že „DPH zatěžuje prostřednictvím mechanismu odpočtu z daně stanoveného v článkách 17 až 20 šesté směrnice pouze konečného spotřebitele a je naprosto neutrální ve vztahu k osobám povinným k dani, které vystupují ve výrobním a distribučním procesu, jenž předchází fázi konečného zdanění, bez ohledu na počet uskutečněných plnění“ (C-317/9 Elida Gibbs). K formálním omezením nároku na odpočet DPH SDEU dále uvádí, že „členské státy mohou stanovit další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Avšak opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě tohoto ustanovení, nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, a tedy neutralitu DPH“ (C-95/07 Ecotrade).

- **Neutralita teritoriální.** Dalším typem může být neutralita teritoriální, kdy se aplikuje osvobození dodání zboží do jiných členských států EU a jejich zdanění v zemi spotřeby. K této oblasti SDEU uvedl, například že „osvobození dodání uvnitř Společenství od daně odpovídající pořízení uvnitř Společenství umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Směrnice brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství,

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

„které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu“ (C-409/04 Teleos).

- **Rovnost zacházení.** Dále princip neutrality spočívá i v rovnosti zacházení, obsahující pravidlo, že obdobná plnění mají mít stejný režim, či zákaz rozdílného postavení subjektů poskytujících plnění a dále též princip úzké aplikace osvobození od DPH bez nároku na odpočet DPH. SDEU k rovnosti zacházení například judikoval, že „zásada daňové neutrality zahrnuje zásadu zamezení narušení hospodářské soutěže, které je způsobeno rozdílným zacházením z hlediska DPH“ (C-481/98 Komise v. Francie), a dále že „je v rozporu se zásadou daňové neutrality, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace“ (C-382/02 Cimber Air).
- **Další oblasti neutrality.** Neutralita by se však měla aplikovat i v dalších oblastech, protože jde o základní princip, kdy příkladem potenciálního porušení principu neutrality může být rozdílné cash flow u plnění ve standardním režimu či režimu reverse charge, a to přestože o této oblasti zatím SDEU nerozhodoval.

V poslední době rozhodl SDEU v důsledku aplikace zásady neutrality ve prospěch plátců DPH, kdy byla (nejen) zásada neutrality aplikována před národní legislativou daného členského státu EU. Pro české plátce DPH pak tato nedávná pozitivní rozhodnutí mohou být inspirací i pozitivním signálem, proč se bránit proti některým rozhodnutím správce daně, který doměří DPH, u správních soudů, které právě právní principy a zásady často aplikují a mohou se také formou předběžné otázky obrátit právě na SDEU. Z nedávné judikatury SDEU pro praktické využití pak stojí za zmínku zejména tyto případy:

- C-81/17 Zabrus Siret SRL – nemožnost opravy DPH po provedené daňové kontrole

Podle rumunské právní úpravy platí, že oprava věcných chyb přiznání k DPH může být provedena v promlčecí lhůtě pěti let od 1. 1. roku následujícího po roce, kdy bylo podáno přiznání, jehož oprava je požadována, ale nelze provést opravu věcných chyb v přiznání k DPH za zdaňovací období, která již byla podrobena daňové kontrole, nebo pro období, ohledně kterých probíhá daňová kontrola, s výjimkou povolení podle speciálního aktu.

V tomto případě pak SDEU ve prospěch plátce DPH judikoval, že „[s]měrnice o DPH, jakož i zásady daňové neutrality, efektivity a proporcionality brání takové vnitrostátní právní úpravě, která odchylně od promlčecí lhůty pěti let stanovené vnitrostátním právem pro opravy přiznání k DPH brání osobě povinné k dani provedení takové opravy, jejímž cílem je uplatnění nároku na odpočet daně, pouze z důvodu, že tato oprava se týká období, které již bylo podrobena daňové kontrole“.

V české legislativě sice takové konkrétní speciální omezení nemáme, ale máme omezení jiná (například podle § 73 odst. 1 zákona o DPH je u plnění zatížených českou DPH plátce DPH povinen mít daňový doklad, zatímco u pořízení zboží z jiného členského státu EU lze nárok na odpočet DPH prokázat i jiným způsobem), a proto by mohlo být možné v určitých případech analogicky požadovat, aby v důsledku aplikace zásad, jako je neutralita, byly podmínky nároku na odpočet v obou situacích stejné.

- C-533/16 Volkswagen AG – vrácení DPH po uplynutí prekluzivní lhůty

V tomto případě opravil dodavatel režim DPH, kdy původně neodváděl DPH, protože se domníval, že jde o finanční vyrovnání, ale bylo zjištěno, že plnění DPH podléhá, a proto byla DPH doúčtována, byla podána dodatečná daňová přiznání za příslušné roky 2004 až 2010 a byla odvedena DPH do státního rozpočtu. Příjemcem plnění pak byla podána žádost o vrácení DPH za tato dodání. Slovenský finanční úřad však nárok na odpočet za starší roky zamítl z důvodu uplynutí pětileté prekluzivní lhůty podle slovenského práva.

SDEU judikoval, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, kdy osobě povinné k dani byla fakturována DPH a tato osoba ji uhradila až několik let po dodání dotčeného zboží, je nárok na vrácení DPH odepřen z důvodu, že prekluzivní lhůta stanovená uvedenou právní úpravou pro uplatnění tohoto nároku začala běžet od data dodání a uplynula před podáním žádosti o vrácení daně. SDEU však zdůrazňuje, že podmínky nebylo možné splnit z objektivních důvodů. SDEU pak také vyloučil aplikaci pro osobu, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH, anebo pokud byla daná situace zasažena podvodem či zneužitím práva.

V tomto ohledu by měla tedy platit zásada, že pokud správce daně od dodavatele vybere DPH, pak správce daně musí přiznat také nárok na odpočet DPH odběrateli. Tento judikát SDEU by mohl sloužit například v situaci pozdního podání žádosti o vrácení DPH a jejího zamítnutí kvůli nedodržení lhůty pro podání této žádosti do 30. 9. následujícího roku po skončení kalendářního roku, ve kterém se uskutečnilo plnění, podle § 82a zákona o DPH.

- C-8/17 Biosafe – oprava sazby DPH po prekluzi nároku na odpočet DPH

Plátce DPH v tomto případě uplatnil sníženou sazbu DPH, ovšem portugalský správce daně mu DPH doměřil ve výši základní sazby. Příjemce plnění odmítl zaplatit dodatečnou částku DPH zejména z toho důvodu, že ji nemůže odečíst kvůli uplynutí prekluzivní lhůty. SDEU v tomto případě judikoval, že „Směrnice jakož i zásada daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání

právní úpravě členského státu, kdy na základě dodatečného daňového výměru byla doměřená DPH odvedena státu a byla předmětem dokladů opravujících původní faktury několik let po dodání dotčeného zboží, přiznání nároku na odpočet DPH odepráno z důvodu, že lhůta stanovená uvedenou právní úpravou pro uplatnění tohoto nároku začala běžet od data vystavení uvedených původních faktur a již uplynula“. SDEU tak opět potvrdil, že není možné odeprát nárok na odpočet DPH kvůli uplynutí prekluzivní lhůty z důvodu principu neutrality DPH.

Tento judikát SDEU by pak mohl sloužit v praxi při obrátě v situaci, kdy podle názoru správce daně plátce DPH nesprávně uplatnil režim DPH či sazbu DPH, ale obchodní partner, také plátce DPH, již nemá možnost kvůli uplynutí prekluze opravit režim DPH na výstupu či uplatnit nárok na odpočet DPH.

2 Je DPH skutečně vždy neutrální?

Správce daně by měl zásadu neutrality v praxi aplikovat, ale pokud k takové aplikaci správcem daně nedojde, může DPH způsobit významné škody. „Nesprávně“ uplatněný režim DPH totiž může způsobit plátcům DPH nebo jeho obchodnímu partnerovi fatální důsledky, nejčastěji ve formě zamítnutí nároku na odpočet DPH a doměření sankcí (tj. úroku z prodlení vyměřeného za několik let zpětně a případně i penále) v kombinaci s nemožností provést opravu DPH na výstupu kvůli prekluzivní lhůtě, a to i v běžné praxi, kdy má správce daně (jak to již v daňovém životě bývá) odlišný názor než plátce DPH. Tato situace může nastat v běžné podnikatelské praxi, kdy nebyl spáchán žádný podvod na DPH, a veřejný rozpočet tak nebyl nikterak zkrácen. Negativní důsledky pro plátce DPH jsou pak způsobeny zejména kvůli krátké době na provedení oprav v oblasti DPH (která činí pouze tři roky), která je navíc odlišná od prekluzivních lhůt v jiných členských státech EU, a také v důsledku aplikace příslušných sankcí, které za období několika let mohou narůst mnohdy až nad částku samotného doměrku na DPH (navíc jsou tyto sankce ještě nedaňový náklad z hlediska daně z příjmů). Právě v takových situacích, kdy nikterak nedochází ke krácení veřejného rozpočtu (tedy poskytovatel plnění DPH uplatní a řádně odvede a příjemce plnění si uplatní ve stejné výši nárok na odpočet DPH), by měla mít zásada neutrality jakožto princip aplikační přednost a být nadřazena nad český zákon o DPH či daňový řád¹ a jako principiální zásada by měla neutralita zabránit případným rozsáhlým škodám. Pokud se totiž v některých situacích neaplikuje zásada neutrality, může být odlišný názor správce daně a následný doměrek na DPH včetně souvisejících sankcí až likvidační.

Dále pokud se nad neutralitou DPH zamyslíme s ohledem na požadavek průtočnosti daně v systému DPH, tedy

nepřinášení dodatečných nákladů plátcům DPH, a také jednotného trhu, asi každého napadne několik situací, kdy DPH není zcela neutrální. Typickým příkladem je plnění v režimu reverse charge v porovnání s plněním s lokální daní, která nejsou obdobná zejména z hlediska cash flow, a mohou tak znamenat právě dodatečné náklady (v důsledku odlišných splatností, z důvodu pozdějšího nárokování odpočtu DPH kvůli pravidlu faktického obdržení daňového dokladu apod.).

Příkladem může být situace, kdy plátce DPH nakoupí zboží z jiného členského státu EU a uhradí dodavateli za zboží cenu na úrovni základu daně, protože DPH je přiznána příjemcem plnění v českém přiznání k DPH, a zároveň je ve stejném období uplatněn i nárok na odpočet DPH. Tato transakce je tedy skutečně neutrální a z hlediska cash flow je výsledkem nulová daňová povinnost. Pokud ale plátce DPH nakoupí stejné zboží v tuzemsku od jiného českého plátce DPH, který je v ČR usazen, tak zaplatí dodavateli za zboží cenu včetně české DPH, protože jde o tuzemské plnění. Dodavatel má pak několik dní na vystavení daňového dokladu a příjemce plnění si může uplatnit nárok na odpočet DPH až ve zdaňovacím období, kdy je mu doručen tento daňový doklad (což je obvykle až následující měsíc, než došlo k datu uskutečnění zdanitelného plnění a zřejmě i k úhradě kupní ceny včetně DPH). Pokud je takový český plátce DPH v pozici nadměrného odpočtu DPH (zejména v situaci, kdy poskytuje plnění bez DPH z titulu mezinárodních dodávek), tak je mu tento nadměrný odpočet DPH vrácen až s časovým zpožděním, neboť správce daně má na vrácení nadměrného odpočtu DPH 30 dní od termínu pro podání přiznání k DPH (pokud ovšem nezahájí kontrolní postup před vyměřením DPH, kdy se posouvá termín vrácení nadměrného odpočtu na DPH). Pokud plátce DPH nemá dostatek finančních zdrojů, musí si obvykle tyto zdroje půjčit, aby byl schopen hradit různé další úhrady, případně přichází o potenciální zisky, pokud by dané peníze určitým způsobem investoval. U plnění v režimu reverse charge přitom k žádnému negativnímu cash flow efektu nedochází. Z podnikatelského hlediska, zejména s ohledem na hledisko cash flow, tak může být výhodnější nakupovat ze zahraničí, a to právě z důvodu aplikace reverse charge a následného samovyměření. Z určitého pohledu tak v tomto ohledu není DPH zcela neutrální.

Obdobná situace platí u režimu přenesené daňové povinnosti (dále jen „RPDP“) v rámci tuzemska, ve kterém u vybraných plnění podléhajících tomuto režimu dodavatel účtuje bez DPH a příjemce plnění přiznává DPH namísto dodavatele. V tomto případě nemusí být dodržena zásada rovného zacházení čili neutrality u stejného zboží s ohledem na hranici, kdy se tuzemský reverse charge uplatňuje (jedná se o hranici 100.000 Kč). Při poskytnutí plnění pod tuto hranici se totiž RPDP neuplatní, daň

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

odvede standardně dodavatel a platí pravidlo, že nárok na odpočet DPH vzniká až ve zdaňovacím období, kdy byl doručen daňový doklad, zatímco při překročení hranice se RPDP uplatní a daň odvede odběratel, který si zároveň nárok na odpočet DPH uplatní ve stejném zdaňovacím období, kdy vznikla povinnost přiznat DPH na výstupu.

3 Jak řešit porušení zásady neutrality?

V praxi se mohou v důsledku odlišného výkladu plátce DPH a správce daně dostat plátci DPH do prakticky až neřešitelné situace s fatálními negativními důsledky. Tento stav může nastat, zejména pokud obchodní partneri postupují co do režimu DPH a výkladu DPH ve shodě, oba jsou plátci DPH, kteří své daňové povinnosti plní řádně a včas, ale správce daně má na aplikovaný režim DPH odlišný názor.

Takovou situací může být transakce, kdy poskytovatel plnění uplatní určitý režim (např. zatíží plnění základní sazbou DPH) a jeho odběratel si uplatní nárok na odpočet DPH ve stejné výši, protože se shodně jako jeho dodavatel domnívá, že plnění spadá do základní sazby DPH. Správce daně však u odběratele zahájí daňovou kontrolu a domnívá se, že příslušné plnění spadá do snížené sazby DPH. Správce daně tedy odběrateli doměří DPH z titulu zamítnutí nároku na odpočet DPH ve výši rozdílu mezi základní a sníženou sazbou DPH s odkazem na zákonné ustanovení, že nárok na odpočet DPH je možné uplatnit pouze v zákonné výši. Podle § 73 odst. 6 zákona o DPH totiž platí, že „*převyšuje-li částka daně uvedená na přijatém daňovém dokladu výši daně, která má být uplatněna podle tohoto zákona, je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani, která má být uplatněna podle tohoto zákona*“. Odběratel tak nejen musí zaplatit doměřenou DPH (kterou ovšem v závislosti na smluvních podmínkách pravděpodobně bude moci požadovat zpět po obchodním partnerovi), ale bude muset uhradit správci daně také vzniklé úroky z prodlení (aktuálně 15% p. a.) a případně penále 20% z doměřené daně (pokud bude DPH doměřena při standardní daňové kontrole). Důležitá je však v tomto okamžiku z hlediska neutrality skutečnost, zda vůbec dodavatel bude ochotný provést opravu DPH a rozdíl mezi základní a sníženou sazbou DPH odběrateli vrátit. Dodavatel může být přesvědčen, že postupoval správně při uplatnění základní sazby DPH, a opravu na sníženou sazbu DPH může považovat za rizikovou, případně mu již mohla uplynout lhůta pro možnost takové opravy z důvodu prekluze (kdy daňová kontrola a navazující proces u odběratele mohly trvat léta).

Určité pravidlo (*de facto* princip neutrality) bylo zavedeno v oblasti RPDP na nejasné oblasti, kdy lze při dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 zákona o DPH aplikovat RPDP. V § 92f odst. 2 zákona

o DPH se stanoví, že pokud mají oba plátci DPH důvodně za to, že příslušné zdanitelné plnění podléhá RPDP, a RPDP k tomuto plnění oba shodně použijí, pak se takové plnění považuje za zdanitelné plnění podléhající RPDP. Dále pak existuje pravidlo možností uplatnění RPDP v situaci, kdy jsou nejasnosti ohledně splnění hranice 100.000 Kč pro uplatnění RPDP. Tehdy je možné mezi plátci DPH dohodnout písemně, že aplikují RPDP i u případě, kdy celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží limit pro aplikaci RPDP nepřekračuje, v případě, že plátci DPH postupují shodně.

Plátce DPH má v každém případě možnost proti správci daně, který neutralitu nerespektuje, brojit zákonnými prostředky, které mu hmotněprávní předpisy a procesní předpisy nabízejí. Situaci ohledně nejasné sazby DPH je alespoň částečně možné (obdobně jako RPDP) posoudit na základě závazného posouzení, o které může požádat prakticky kdokoli a může přinést určitou právní jistotu ohledně aplikace správné sazby DPH. Na základě vydaného závazného posouzení by pak obchodní partner mohl být totiž ochotnější danou opravu režimu DPH provést, protože by postupoval v souladu s rozhodnutím finanční správy. Obdobná situace však může nastat v mnoha dalších situacích, kdy navíc ani zákon o DPH neumožňuje o závazné posouzení požádat. Může jít o posouzení, zda je plnění předmětem DPH (např. různé kompenzační platby či smluvní a sankční právní instrumenty), zda došlo k dodání zboží v řetězové dodávce, zda plnění podléhá osvobození od DPH bez nároku na odpočet DPH, či nikoliv. Pokud pak správce daně zpochybní režim uplatňovaný dodavatelem zpětně či zamítne nárok na odpočet DPH u odběratele, případný doměrek na DPH a související sankce jsou způsobilé daného (do té doby prosperujícího) plátce DPH zlikvidovat.

Určitým řešením by také mohla být aktivita správce daně u dodavatele, který by zrcadlově (tak, jak je to například v oblasti převodních cen) opravil danou transakci u obchodního partnera. Za úvahu tedy stojí zauvažovat, zda by na základě zásady daňového řádu, podle níž je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, správce daně odběratele neměl informovat správce daně dodavatele, aby konal a *ex officio* stanovil daň ve „správné“ výši i u daného dodavatele (v případě chybně uplatněné sazby tedy snížil DPH na výstupu a DPH vrátil). Daňový řád totiž obsahuje institut přezkumu (podle § 121 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem). Pokud je tedy správce daně odběratele přesvědčen, že měla být uplatněna snížená sazba DPH, měl by na základě zásady správného stanovení daně a zejména neutrality podat podnět na přezkoumání daňové povinnosti stanovené dodavatelem, který podle názoru správce daně neuplatnil správnou sazbu DPH. Správce daně dodavatele

by pak změnil doposud stanovenou daň. Podle důvodové zprávy k daňovému řádu platí, že „ve smyslu zásady ofi­ciality by pak správce daně měl postupovat tak, aby pokud možno každá nezákonnost byla ve veřejném právu napravena“. Pokud tedy správce daně odběratele tvrdí, že nebyla uplatněna sazba DPH v zákonné výši, tak by tento správce daně měl dát podnět na přezkum u dodavatele.

„Zlaté pravidlo neutrality“, které by mělo ochránit plátce DPH alespoň do minulosti – právě z titulu, že veřejný rozpočet nebyl nikterak krácen –, bohužel současný zákon o DPH neobsahuje, a plátci DPH tak musejí spoléhat na soudní rozhodnutí správních soudů a aplikaci zásady neutrality soudem, případně na položení a zodpovězení předběžné otázky SDEU. Dalším řešením je proto logicky obrana formou správního soudnictví, kdy je proti rozhodnutí o odvolání plátce DPH oprávněn podat žalobu ke krajskému soudu a později případnou kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu; soudy se poté případně formou předběžné otázky mohou obrátit právě na SDEU.

4 Závěr

S ohledem na zásadu neutrality a pozitivní soudní rozhodnutí SDEU mají plátci DPH reálnou šanci uspět v situaci doměrků na DPH, kdy má správce daně odlišný názor od plátce DPH, protože soudy nadřazují právní principy nad lokální legislativu. Do budoucna by mohlo být vhodné, aby zásada neutrality byla promítnuta přímo v zákoně o DPH (například obdobně, jako je tomu v oblasti RPDP), a to ve více oblastech, než je současná úprava zákona o DPH. Kupříkladu lze zvažovat určité speciální ustanovení ve smyslu, že pokud plátce DPH uplatní určitý režim DPH a odběratel si uplatní nárok na odpočet DPH v této výši a státní rozpočet nebude daným plněním zkrácen, má se za to, že toto zdanitelné plnění takovému režimu DPH podléhalo. Za vhodná opatření lze také považovat rozšíření oblasti pro závazná posouzení, která alespoň částečně mohou vyřešit vybrané nejasné oblasti zákona o DPH, kterých je v důsledku složitosti některých transakcí současného podnikání poměrně mnoho.

Ekonomická činnost a kde leží její hranice

Olga Holubová
daňový poradce, č. osvědčení 367



Abych předešla přehnanému očekávání čtenářů, přiznávám hned na začátku, že jednoznačnou odpověď k otázce ekonomické činnosti k dispozici nemám. Mohu nabídnout jen úvahu na toto nevyčerpatelné téma, která volně navazuje na můj starší text zveřejněný v *Bulletinu KDP* v roce 2014¹ a na problematiku diskutovanou na Česko-slovenském fóru v roce 2018² a která vychází z neúplné a mnohdy i nejednoznačné judikatury Soudního dvora EU (dále též „SDEU“ či „Soudní dvůr“). Moje závěry tedy už z principu nemohou být ani jednoznačné, ani úplné. Jako

počáteční výkop k širší veřejné debatě však posloužit mohou a mohou také případně pomoci daňové správě při tvorbě metodiky, dokud SDEU hranice ekonomické činnosti neposune, nevyjasní nebo aspoň nezpřesní. Úmyslně se vyhýbám posouzení činnosti statutárních orgánů, i když je to momentálně velmi aktuální otázka. Těžko bych totiž zvládla fundovanější rozbor než Nejvyšší správní soud v rozsudku 2 Afs 100/2016 a navíc jde o téma, které by svým rozsahem daleko přesáhlo možnosti tohoto článku.

¹ Několik poznámek k rozsudku NSS ve věci režimu DPH při prodeji majetku veřejnoprávním subjektem. *e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2014, č. 11.

² Česko-slovenské fórum 2018. XI. ročník diskusního semináře Komory daňových poradců ČR a Slovenské komory daňových poradcov.

1 Atributy ekonomické činnosti

Aby byla jakákoli činnost ekonomickou činností ve smyslu systému DPH³, musí být **soustavná**⁴ a **samostatně uskutečňovaná**. Činnost samotná může spočívat v **dodávání zboží** nebo v **poskytování služeb, což pokrývá i využívání majetku pro účely získávání pravidelného příjmu z něj**. Osobou povinnou k dani je pak osoba vykonávající ekonomickou činnost **bez ohledu na účel a výsledek**.

Už v úvodních ustanoveních Směrnice je na první pohled vidět určitý rozpor: osobou povinnou k dani je sice osoba vykonávající ekonomickou činnost **bez ohledu na účel**, ale ekonomickou činností je využívání majetku **za účelem získávání pravidelného příjmu**. Jak to s tím účelem tedy je? Pokusím se najít vysvětlení této zdánlivě nelogičnosti v jedné z následujících kapitol.

Důležitým základním znakem ekonomické činnosti, o němž však v textu Směrnice ani v textu zákona o DPH není zmínka, je úplatnost. Bezúplatná činnost spočívající v poskytování služeb či dodávání zboží není považována za ekonomickou činnost.⁵

Ekonomickou činností samotnou je dle SDEU i její počáteční a ukončovací fáze, kdy ještě/už neprobíhají žádná plnění na výstupu, což je dostatečně jisté a všeobecně známé natolik, abych se tím nemusela dále zabývat.⁶

1.1 Soustavnost

V samotném textu Směrnice není požadavek na soustavnost ekonomické činnosti explicitně uveden, avšak výkladem článku 9 ve světle článku 12 nelze dojít k jinému výsledku, jak je zřejmé i ze stanoviska generálního advokáta Van Gervena: „12. Co se týče první otázky, je třeba přezkoumat bod, který učinila Komise: je podmínkou pro to, aby postavení osoby povinné k dani bylo pro hospodářskou činnost prováděno pravidelně? Tento požadavek byl obsažen ve Druhé směrnici, ale chybí v čl. 4 odst. 1 Šesté směrnice⁷. Nicméně, jak správně zdůrazňuje Komise, tento požadavek musí být přijat jako pokračování obecné aplikace. Ustanovení čl. 4 odst. 3 umožňuje členským státům zacházet jako s osobou povinnou k dani, která příležitostně provádí transakce týkající se činností uvedených v druhém pododstavci tohoto článku. Toto ustanovení by bylo nadbytečné, kdyby se první odstavec již vztahoval na hospodářské činnosti prováděné příležitostně.“⁸

Jestliže totiž členské státy mohou za určitých podmínek daných Směrnicí považovat za ekonomickou činnost i jednorázovou (ojedinelou) transakci, pak lze dovodit, že za normálních okolností je ekonomickou činností pouze **pravidelné (soustavné) dodávání zboží či poskytování služeb**.

1.2 Bez ohledu na účel a výsledek

Systém DPH pojímá ekonomickou činnost velmi široce. Ačkoli jde vždy o činnost úplatnou, dosažení zisku nemusí být jejím hlavním cílem. Jak podnikání se záporným hospodářským výsledkem, tak úplatné poskytování služeb neziskovou organizací se bude kvalifikovat jako ekonomická činnost ve smyslu předpisů o DPH. Za součást ekonomické činnosti jsou považovány dokonce i mnohé ilegální transakce nebo transakce bez příslušných licencí či povolení. Rozhodující je jejich objektivní povaha, tj. zda skutečně byla poskytnuta služba nebo převedeno právo nakládat se zbožím:

„(54) Pojem ‚hospodářská činnost‘ je konečně definován v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice jako zahrnující ‚veškerou‘ činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb a podle judikatury zahrnuje všechna stadia výroby, distribuce a poskytování služeb (viz zejména rozsudek ze dne 4. prosince 1990, Van Tiem, C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17, a výše uvedený rozsudek MGK–Kraftfahrzeuge–Factoring, bod 42).

(55) Jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 26 rozsudku ze dne 12. září 2000, Komise v. Řecko (C-260/98, Recueil, s. I-6537), analýza definic pojmů osoba povinná k dani a hospodářská činnost jasně ukazuje rozsah působnosti pojmu hospodářská činnost a jeho objektivní povahu v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na její účel nebo výsledky (viz rovněž rozsudek ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko, 235/85, Recueil, s. 1471, bod 8, jakož i v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19, a ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C-497/01, Recueil, s. I-14393, bod 38).

(56) Uvedená analýza, jakož i analýza pojmů dodání zboží a poskytování služeb ve skutečnosti prokazují, že tyto pojmy, vymezující zdanitelná plnění ve smyslu šesté směrnice, mají všechny objektivní povahu a že se použijí bez ohledu na účel a výsledky dotýčných plnění (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 44).

³ Systém DPH je vymezen směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“), jejíž pravidla byla v ČR implementována do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

⁴ Zcela stranou ponechávám intrakomunitární dodávání nových dopravních prostředků a do značné míry i ustanovení čl. 12 směrnice o jednorázovém dodání nemovitostí.

⁵ Viz např. C-89/81 Hong Kong Trade, bod 13, C-102/00 Welthgrove, bod 17.

⁶ Viz např. C-268/83 Rompelman, C-400/98 Breitsohl, C-32/03 I/S Fini.

⁷ Druhá (67/228/EEC) a posléze šestá směrnice (77/388/EEC) jsou předchůdkyněmi Směrnice. Článek 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice odpovídá článku 9 odst. 1 Směrnice. Článek 4 odst. 3 odpovídá článku 12 Směrnice.

⁸ Ze stanoviska generálního advokáta Van Gervena k případu C-186/89 Van Tiem.

(57) Jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 24 rozsudku ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983), povinnost daňových orgánů vést šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani by byla v rozporu s cíli společného systému DPH, jimiž je zajištění právní jistoty a usnadnění úkonů v rámci uplatňování DPH tím, že se, s výjimkou výjimečných případů, zohlední objektivní povaha daného plnění.⁹

1.3 Využívání majetku pro účely získávání pravidelného příjmu z něj

Nejčastější aktivita spočívající ve využívání majetku je v praxi pravděpodobně nájem majetku. K němu se vyjadřoval SDEU v případě C-230/94 Renate Enkler. V souvislosti s vymezením této kategorie služeb upozorňují na poznámku generálního advokáta, která vysvětluje soustavnost „pro účely získávání pravidelného příjmu“.

„(14) Podle čl. 4 odst. 3 Šesté směrnice mohou členské státy považovat za osobu povinnou k dani každou osobu, která příležitostně provádí plnění související s činnostmi uvedenými v odstavci 2. Toto ustanovení musí vést k závěru že i když určitá činnost vykazuje charakteristiky jedné z činností uvedených v čl. 4 odst. 2, nemůže být považována za ‚hospodářskou činnost‘, která je nezbytně předmětem společného systému DPH, pokud se provádí příležitostně, to znamená bez určitého stupně trvání a kontinuity. Taková činnost může být kvalifikována jako ‚hospodářská‘ pouze tehdy, pokud dotčený členský stát přijme zvláštní ustanovení k tomuto účelu tím, že vykoná svou pravomoc podle čl. 4 odst. 3. **Proto se druhá věta čl. 4 odst. 2 jeví jako zvláštní provedení první věty spíše než výjimka z pravidla v ní uvedeného.** V tomto ohledu je zřejmé, že podle německé verze (i anglického, řeckého, finského, portugalského a švédského znění) druhé věty čl. 4 odst. 2 je využívání hmotného majetku za účelem získání příjmu také (dále jen ‚auch, ooks, myös igualmente, likasá‘) se považuje za hospodářskou činnost, zatímco v ostatních jazykových verzích se považuje za hospodářskou činnost zvláště nebo mimo jiné.“

Sama pro sebe chápu dovětek o využívání majetku tak, že **důležitá je povaha využívání majetku, a sice jeho pravidelnost, chcete-li soustavnost.** Účelem využívání musí být, domnívám se, pravidelné využívání, a nikoli jednorázové či nahodilé. Jinými slovy – stejně jako poskytování jiných služeb považované za ekonomickou činnost bude i využívání majetku ekonomickou činností jen za předpokladu, že nebude ojedinělé. Pokud jde o příjem samotný, výše jsem zdůraznila, že systém DPH se na bezúplatnou činnost v principu nevztahuje, tedy i využívání majetku podléhá tomuto pravidlu. S mírnou nadsázkou si dovoluji konstatovat, že i kdyby dovětek o využívání majetku definice ekonomické činnosti neobsahovala, výběr DPH by

nedožal žádné újmy. Jinými slovy řečeno, předmětný dovětek se zdá být celkem nadbytečným. Nenašla jsem jediný argument k opačnému závěru.

Příklad: Obec pronajímá byty a garáže primárně za účelem uspokojení potřeb občanů. Bez ohledu na tento účel jsou její služby předmětem DPH, neboť nájem má povahu pravidelné (soustavné) činnosti, slovy Směrnice – majetek je využíván „za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“ (tj. majetek je soustavně/pravidelně pronajímán).

2 Jednotlivé případy řešené Soudním dvorem EU

Jak už jsem napsala v úvodu, judikatura SDEU není jednoznačná, tím méně ucelená či vyčerpávající (ve smyslu poskytující všechny odpovědi na nastolené otázky). Jsme proto nuceni skládat obraz ekonomické činnosti z jednotlivých střípků, které se ve většině rozhodnutí snad dají najít. V dalším textu se o to pokouším s tím, že jeho rozsah mi neumožní popsat detailně i kontext. Proto varuji před zjednodušováním a doporučuji prostudovat vždy celé rozhodnutí, včetně stanoviska generálního advokáta.

2.1 Soustavnost, charakter činnosti

2.1.1 C-230/94 Renate Enkler – využívání majetku

I když předběžná otázka německého soudu směřovala k vymezení ekonomické činnosti a jejímu oddělení od soukromých aktivit především kvůli možnosti uplatnění odpočtu při nákupu majetku k pronájmu, jde o jedno ze základních rozhodnutí SDEU, které nelze při snaze o vymezení ekonomické činnosti opominout. Paní Enkler deklarovala, že zakoupila motorový karavan pro účely jeho pronájmu. Její evidence uskutečněných plnění a i jiné skutečnosti však vzbuzovaly pochybnosti a podněcovaly daňovou správu spíše k domněnkám, že důvodem nákupu karavanu bylo především jeho využití pro soukromé účely. SDEU měl proto stanovit kritéria relevantní pro vymezení hranice mezi soukromou a ekonomickou činností, přičemž samozřejmě bral v úvahu i míru soustavnosti.

„(26) V případě C-97/90 Lennartz soud rozhodl, že jedním z faktorů, na základě kterých musí daňové úřady zvážit, zda osoba povinná k dani nakoupila zboží k účelům pro její ekonomické aktivity, je **charakter příslušného zboží.**

(27) Toto kritérium pomůže určit, zda jednotlivec použil majetek takovým způsobem, aby jeho činnost byla považována za ekonomickou činnost ve smyslu Šesté směrnice. **Skutečnost, že je majetek vhodný pouze pro ekonomické využití, bude postačující ke zjištění, že majitel využívá svůj majetek pro účely svých ekonomických aktivit, a tedy za účelem získání příjmu trvalého charakteru.** Na druhé

⁹ Z rozhodnutí SDEU C-255/02 Halifax.

straně, jestliže z důvodu jeho povahy je možné použít majetek jak pro ekonomickou činnost, tak pro soukromé účely, musí být všechny okolnosti, za kterých je používán, prozkoumány, aby se stanovilo, zda je majetek skutečně použit za účelem získání příjmu trvalého charakteru. (28) V druhém ze dvou výše uvedených případů, může být porovnání okolností, kdy příslušná osoba používá majetek za podmínek, za kterých je odpovídající ekonomická činnost obvykle vykonávána, způsobem, jak zjistit, zda je příslušná činnost vykonávána za účelem získání příjmu trvalého charakteru.

(29) Ačkoliv kritéria, která jsou založená na základě výsledků zmiňované činnosti, nemohou sama o sobě vymezit, zda je činnost vykonávána za účelem získání příjmu trvalého charakteru, **konkrétní délka období, ve kterém je majetek pronajímán, počet zákazníků a částka zisků** jsou také faktory tvořící část okolností případu jako celku a měly by být brány v potaz s ostatními skutečnostmi.¹⁰

Posuzujeme-li tedy využívání majetku z pohledu (ne)existence ekonomické činnosti, může být rozhodující povaha majetku, dále pak způsob využívání majetku, intenzita hledání zákazníků, frekvence nájmu, případně i objem dosažených příjmů. Důležité bude i „obchodní chování“ plátce v porovnání se zavedeným podnikem (v daném případě pravděpodobně s půjčovnou karavanů). Na své rozhodnutí ve věci Enkler se SDEU odkazuje i v případě Ainārs Rēdlihs.

2.1.2 C-263/11 Ainārs Rēdlihs – využívání majetku

Pan Ainārs Rēdlihs vlastnil les, který nabyt dle vlastních slov „pro uspokojování osobních potřeb“. Kvůli kalamitě však byl nucen pokácet a prodat poškozené stromy. Z uvedeného důvodu uskutečnil 12 dodávek dřeva v dubnu 2005 a 25 dodávek v období od května 2005 do prosince 2006, což lotyšská daňová správa považovala za ekonomickou činnost, na rozdíl od pana Rēdlihs, podle něhož byl důvodem prodeje dřeva zásah vyšší moci (tj. bouře). Soud sáhl pro argumenty do svého staršího rozhodnutí Enkler, které beze změny zopakoval (viz citace výše), a navíc zdůraznil **význam porovnání sporné činnosti s ekonomickou činností v daném odvětví**, tedy s činností běžného lesního hospodářského podniku:

„(36) Pokud tak dotyčná osoba podnikne **aktivní kroky ke správě lesa a využívá přitom prostředky podobné prostředkům používaným výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby** ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, je třeba činnost dotčenou v původním řízení kvalifikovat jako ‚ekonomickou činnost‘ ve smyslu tohoto ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Slaby a další, C-180/10 a 181/10, Sb. rozh. s. I-8461, bod 39).

(37) Kromě toho okolnost, že dotčené dodávky dřeva byly uskutečněny za účelem kompenzace následků způsobených vyšší mocí, nemůže vést sama o sobě k závěru, že tyto dodávky byly uskutečňovány příležitostně, nikoliv ‚za účelem získávání pravidelného příjmu z nich‘ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. V tomto ohledu je třeba uvést, že **takové dodávky mohou spadat do rámce trvalého využívání hmotného majetku**. Výnosy z takového hmotného majetku, jako je dřevo pocházející z lesa, nemusí totiž svou samotnou povahou a na základě svých vlastností, zejména pak z důvodu svého stáří, vyhovovat okamžitému ekonomickému využití, neboť může být objektivně nutné určité časové období, než se tyto výnosy stanou ekonomicky využitelnými. To však neznamená, že dodávky dřeva, které byly uskutečněny v mezidobí v důsledku údajného případu vyšší moci, nespádají do rámce využívání hmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH.“

I tentokrát, stejně jako v případě Enkler, však ponechal SDEU finální rozhodnutí lokálnímu soudu, a proto nelze zjistit, zda konkrétní okolnosti v rozsudku uvedené, tj. výše celkových příjmů, délka období, v němž docházelo k prodejem dřeva, či počet transakcí, které pan Rēdlihs uskutečnil, a zejména povaha jeho činnosti, vedly k zařazení popsaných aktivit mezi ekonomické činnosti.

2.1.3 C-180/10 a C-181/10 Slaby, Kuč (spojené případy) – využívání a prodej majetku

Toto rozhodnutí je poměrně významné, SDEU v něm totiž mimo jiné poprvé konkretizoval některá svá tvrzení z případů Enkler a Rēdlihs.

Pan Jaroslav Slaby podnikal v letech 1996 a 1998 jako zemědělec – fyzická osoba a k tomu využíval svůj zemědělský pozemek. V roce 1999 tuto činnost ukončil, stal se tedy osobou nepovinnou k dani. Pozemek byl mezitím na základě změny územního plánu příslušnými autoritami překvalifikován a určen pro výstavbu rekreačních staveb, a to nezávisle na vůli svého vlastníka. Pan Slaby poté rozdělil pozemek na parcely, které postupně od roku 2000 rozprodával. **Žádnou jinou činnost neprovozoval**. Manželé Kučovi naopak začali rozprodávat pozemky ještě v době, kdy podnikali v zemědělství, měli tedy status osob povinných k dani.

Nahodilé transakce a čl. 12 Směrnice

SDEU **řešil oba případy současně** a konstatoval, že má-li členský stát do svého zákona o DPH implementován **čl. 12 Směrnice**, dle něhož je i jednorázové **dodání zboží** předmětem daně, je prodej stavebního pozemku zdanitelným plněním (s výjimkou prodeje soukromého majetku). Pro větší přehlednost jsem se pokusila přesnou citaci soudu trochu strukturovat:

¹⁰ C-230/94 Renate Enkler.

„(35) Pokud předkládající soud dojde k závěru, že dotčený členský stát využil zmocnění stanoveného v čl. 12 odst. 1 směrnice o DPH, musí být dodání stavebního pozemku považováno za plnění podléhající DPH na základě vnitrostátních právních předpisů,

- nezávisle na trvalé povaze plnění nebo
- na otázce, zda osoba, která dodání uskutečnila, vykonává činnost výrobce, obchodníka nebo osoby poskytující služby,

v rozsahu, v němž toto plnění nepředstavuje pouhý výkon vlastnického práva jeho držitele.“

Odlišení prodeje soukromých nemovitostí od ekonomické činnosti

Česká republika neimplementovala čl. 12 Směrnice do zákona o DPH, tedy nevyužila možnosti považovat za ekonomickou činnost i nahodilý prodej nemovitosti nebo jakoukoli jinou nahodilou transakci. To znamená, že bod 35, který cituji v předchozím odstavci, se českého plátce netýká. Přesto upozorňuji na jeho zvýrazněnou část, z níž jednoznačně vyplývá, že prodeje soukromého majetku, resp. **prodeje majetku mimo rámec ekonomické činnosti, nejsou předmětem daně ani za předpokladu, že členský stát čl. 12 do svého zákona implementoval, a považuje proto za ekonomickou činnost i ojedinělé transakce.** Je potřeba ve všech případech důsledně odlišovat ekonomickou činnost na straně jedné a transakce uskutečněné vlastníkem a plynoucí z pouhé možnosti disponovat majetkem na straně druhé. V této souvislosti soud již poněkolkrát zopakoval použitelná hlediska:

„(36) (...) [Z] judikatury vyplývá, že pouhý výkon vlastnického práva jeho držitelem nemůže být sám o sobě považován za ekonomickou činnost (viz rozsudek ze dne 20. června 1996, *Wellcome Trust*, C-155/94, *Recueil*, s. I-3013, bod 32).

(37) Je třeba uvést, že počet a objem prodejů uskutečněných v projednávané věci není sám o sobě určující. Jak již Soudní dvůr rozhodl, objem prodejů nemůže představovat rozlišovací kritérium mezi činnostmi subjektu jednajícího soukromě, který se nachází mimo působnost této směrnice, a činnostmi subjektu, jehož plnění představují ekonomickou činnost. Soudní dvůr uvedl, že velké prodeje mohou být rovněž uskutečněny subjekty jednajícími soukromě (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Wellcome Trust*, bod 37).

(38) Rovněž skutečnost, že dotyčná osoba před převodem přistoupila k parcelaci pozemku za účelem dosažení nejlepší celkové ceny, ani délka, po kterou se uvedená plnění uskutečňovala, nebo objem příjmů, které z nich vplynuly, nejsou samy o sobě určující. Všechny tyto okolnosti totiž mohou spadat do rámce správy osobního majetku dotyčné osoby.

(39) Tak tomu nicméně není, pokud dotyčná osoba podnikne aktivní kroky k obchodnímu prodeji nemovitostí a využívá přitom prostředky podobné prostředkům používaným výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby

ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH.

(40) Takové aktivní kroky mohou zejména spočívat v zavedení inženýrských sítí na tyto pozemky, jakož i ve využití osvědčených nástrojů marketingu.

(41) Vzhledem k tomu, že tyto činnosti obvykle nespádají do rámce správy osobního majetku, dodání pozemku určeného k výstavbě za takového předpokladu nemůže být považováno za pouhý výkon vlastnického práva jeho držitelem.“

Dle uvedených kritérií tedy nemusí být **sám o sobě určující počet prodejů, objem tržeb, parcelace pozemku, jako spíše způsob prodeje** či celková povaha činnosti. Čím více se blíží podnikání developera či realitní kanceláře, tím je pravděpodobnější, že tvrzení prodávajícího o prodeji soukromého majetku spíše zastírá skutečný stav věci, jímž je ekonomická činnost. Totéž soud konstatoval už i v předchozích rozhodnutích (Enkler, Rēdlihs), nicméně teprve **v rozsudku Slaby a Kuč** ukázal na příkladu prodeje nemovitostí, kterými „aktivními kroky“ se vyznačuje obchodní prodej nemovitostí a které konkrétní prostředky použité při prodeji nemovitostí ukazují spíše na ekonomickou než na soukromou činnost: zasíťování pozemku a využití osvědčených nástrojů marketingu.

Prodeje nemovitostí jako ekonomická činnost

Soudní dvůr EU poté, co vysvětlil koncepci čl. 12 a kritéria pro odlišení ekonomické činnosti od aktivit vlastníka nemovitostí, pokračoval dále: je-li vyloučen postup podle čl. 12, nezbyvá než posoudit, zda prodeje splňují požadavky Směrnice na ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9:

„(42) Za předpokladu, že by předkládající soud došel k závěru, že Polská republika nevyužila možnosti stanovené v čl. 12 odst. 1 směrnice o DPH, bude třeba zkoumat, zda plnění dotčené ve věci v původním řízení podléhá dani na základě čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH.“

Připomínám, že ekonomická činnost je činnost (i) soustavná, že (ii) jde o činnost výrobce, obchodníka nebo osoby poskytující služby, přičemž do ní nelze zahrnout prodej soukromého majetku, kdy osoba, stejně jako kterýkoli jiný vlastník pouze disponuje svým majetkem. SDEU také konstatoval, že pouhé nabývání majetku a jeho následný prodej **nemohou** být považovány za využívání majetku za účelem získání **pravidelných** příjmů, jelikož utržená odměna je z každé parcely jen jedna. Z toho vyplývá, že prodej pozemku, byť postupně, po jednotlivých parcelách, nespadá do pravidelného využívání majetku.

Domnívám se na základě výše uvedeného, že jediný prodej pozemku, byť by byl uskutečněn způsobem, který obvykle používají developeri (tj. pozemek by byl zasíťován a prodej rozsáhle inzerován), nemůže být považován za ekonomickou činnost, uskuteční-li jej osoba nepovinná k dani. Není totiž splněn požadavek na soustavnost. Je

otázkou, která bohužel zůstává zatím bez odpovědi, kolik prodejů by musela osoba nepovinná k dani tímto způsobem uskutečnit, aby ve svém konání dosáhla soustavnosti a aby jí z toho důvodu vznikla povinnost registrace k DPH.

Jestliže by naopak uskutečnila takový prodej majetku osoba, která již je osobou povinnou k dani z jiného důvodu¹¹, jsem přesvědčená, že jen stěží prokáže, že prodává majetek v pozici soukromého vlastníka (osoby nepovinné k dani), byť vyloučit to pochopitelně nelze. Záleží na konkrétních okolnostech a je třeba mít na paměti, že i soukromá osoba, nejen podnikatel, se snaží dosáhnout při prodeji majetku maximálního zisku, k čemuž využívá dostupné možnosti.

2.1.4 C-331/14 Petar Kezič (Trgovina Prizma) – výstavba a prodej nemovitého majetku

Rozhodnutí Petar Kezič nepřináší v zásadě nic jiného, než co bylo řečeno ve všech předchozích případech. Pan Kezič postavil obchodní centrum na sedmi parcelách, z nichž dvě neměl ve svém obchodním majetku. Z tohoto důvodu přiznal při prodeji stavby daň pouze z pěti sedmin prodejní ceny, tvrdil totiž, že ani dvě sedminy stavby postavené na soukromých parcelách v jeho obchodním majetku nejsou. Soud mu nedal za pravdu právě z důvodů, jež rozebíral v předchozí judikatuře – povaha činnosti pana Keziče byla totiž z pochopitelných důvodů zcela stejná u „soukromého“ i u obchodního majetku. Zacházení se soukromým majetkem se ani v nejmenším nelišilo od zacházení s majetkem obchodním.

2.1.5 C-219/12 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Thomas Fuchs) – dodávání elektřiny

V případě Fuchs měl SDEU rozhodnout, zda prodej elektřiny do sítě vynucený používáním fotovoltaického zařízení umístěného na rodinném domě je ekonomickou činností. Vzhledem k tomu, že elektřinu vyrobenou solárními zařízeními, kterou navíc nelze uchovávat, nemůže domácnost čerpat přímo, dodával ji pan Fuchs rozvodné společnosti, od níž naopak za stejnou cenu čerpal v případě potřeby elektřinu pro svoji domácnost. Soustavné dodávání elektřiny považoval za ekonomickou činnost s možností uplatňovat související odpočty na vstupu. Daňová správa nicméně namítala, že o ekonomickou činnost nejde, neb domácnost pana Fuchse spotřebuje více elektřiny, než dodává, a že účelem provozování zařízení není získávání pravidelného příjmu, ale získání elektřiny za výhodnější cenu, což soud vyvrátil tvrzením, že jde o dvě na sobě nezávislé operace a dodávání elektřiny do sítě splňuje

všechna kritéria k tomu, aby bylo považováno za ekonomickou činnost:

„(28) Pokud fotovoltaické zařízení dotčené v původním řízení vyrábí elektřinu, za jejíž dodávky do sítě jsou získávány pravidelné příjmy, je třeba konstatovat, že podmínky vyžadované k tomu, aby tato činnost spadala pod pojem ‚hospodářská činnost‘ ve smyslu článku 4 šesté směrnice, jsou splněny.

(29) Tento závěr není zpochybněn okolností uvedenou předkládajícím soudem, že množství elektřiny vyrobené uvedeným zařízením je trvale nižší než množství elektřiny spotřebované provozovatelem pro potřeby jeho domácnosti.

(30) Je totiž třeba připomenout, že v projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že z důvodu technických vlastností dotčeného zařízení je vyrobená elektřina dodávána do sítě a spotřebovaná elektřina je nakupována u provozovatele této sítě. Jak uvedl předkládající soud, jelikož se jedná o zařízení vyrábějící elektřinu, jež je připojeno k síti, mohlo by být nemožné zařadit a identifikovat dotčené zboží zaměnitelné povahy, tedy elektřinu, po jeho dodání do sítě a jeho odebrání z této sítě.

(31) Za těchto podmínek je třeba mít za to, že činnost spočívající v dodávkách elektřiny dotčených v původním řízení je nezávislá na operaci, při níž provozovatel fotovoltaického zařízení odebírá elektřinu ze sítě pro potřeby své domácnosti, a že tedy vztah mezi množstvím vyrobené a spotřebované elektřiny je irrelevantní pro účely kvalifikace těchto dodávek jako hospodářské činnosti.

(32) V důsledku toho je třeba odmítnout argument rakouské vlády, že okolnost, že elektřina vyrobená fotovoltaickým zařízením nepřesahuje vlastní potřeby domácnosti, dokazuje, že příjmy z dodávek elektřiny do sítě jsou výsledkem toho, že uvedený provozovatel usiluje o snížení svého účtu za elektřinu, a že činnost spočívající v provozu tohoto zařízení není proto tímto provozovatelem vykonávána za účelem získávání příjmu.“

Závěr soudu je, domnívám se, celkem předvídatelný. Potvrzuje i shora uvedený výklad pojmu „využívání majetku za účelem získávání **pravidelného** příjmu z něj“: Směrnice nehovoří o prvotním účelu využívání majetku, ale o pravidelnosti, chcete-li soustavnosti.

Přesto si na závěr dovoluji úvahu související s judikaturou, již se budu věnovat dále. Všimněme si, že pan Fuchs nijak nepůsobil na trhu s elektřinou a nevěnoval se ani podobným obchodům. Elektřinu dodával, jak uvádí jeho správce daně, výhradně z technických důvodů, tj. proto, aby jí pro svoji domácnost mohl levně nakupovat.

¹¹ Viz C-62/12 Galin Kostov [„(...) nebylo by v souladu zejména s cílem jednoduchého a co nejvíce obecnějšího výběru DPH, vykládat čl. 9 odst. 1 druhý podstavec směrnice o DPH tak, že pojem ‚ekonomická činnost‘ uvedený v tomto ustanovení nezahrnuje činnost, která, byť je prováděna pouze příležitostně, spadá pod obecnou definici tohoto pojmu uvedenou v první větě uvedeného ustanovení a je prováděna osobou povinnou k dani rovněž pravidelně vykonávající jinou ekonomickou činnost pro účely směrnice o DPH“].

2.2 Povaha činnosti – působení na trhu

2.2.1 C-267/08 SPÖ Landesorganisation Kärnten – „přeúčtování“ nákladů

Zemská organizace politické strany přeúčtovala svým podřízeným organizacím náklady, které vynaložila na celkovou propagaci strany a na jejichž úhradě se měly částečně podílet všechny samostatné odnože strany. Náklady byly vynaloženy konkrétně na informační činnosti, pořádání stranických akcí, dodávání propagačních materiálů místním organizacím, práci s veřejností a organizaci a uspořádání každoročního plesu. Předmětem předběžných otázek položených Soudnímu dvoru EU bylo mimo jiné i to, zda propagace strany prováděná zemskou organizací je ekonomickou činností, jestliže tato požaduje od podřízených organizací (částečnou) úhradu nákladů. Soud rozhodl (ve shodě s generálním advokátem Maduroem), že zemská organizace neprovádí propagaci strany „za úplatu“, neboť částky vybrané od okresních organizací nepokrývají veškeré náklady na propagaci a chybí zde soustavnost (pravidelnost) při přijímání úplaty:

„(21) V tomto ohledu je třeba uvést, že činnost dotčená v původním řízení, tak jak je popsána v bodě 18 tohoto rozsudku, spočívá v propagaci. V projednávaném případě přitom z tohoto využívání neplyne pravidelný příjem.

(22) Je totiž třeba konstatovat, že aby mohla SPÖ stále vykonávat své činnosti, je financována prostřednictvím příspěvků z veřejného rozpočtu v souladu s rakouským zákonem o financování politických stran, z různých darů a z poplatků placených členy této strany.

(23) Pravidelné příjmy pocházejí tudíž pouze z veřejných rozpočtů a z poplatků členů uvedené strany, přičemž tyto příjmy vyrovnávají zejména ztráty, které vznikly činností dotčenou v původním řízení.“

Pouze ze stanoviska generálního advokáta, a bohužel nikoli z rozhodnutí soudu (viz citace výše) získáváme srozumitelné vysvětlení a klíčové informace, a sice že „podřízené organizace neplatily ve skutečnosti za služby, které jim byly poskytovány, neboť hodnota příspěvků, jež platily zemské organizaci, neodpovídala skutečné hodnotě služeb souvisejících s prací s veřejností a propagací, a uvedené příspěvky byly vypočteny podle pevné sazby na základě počtu členů strany v příslušném okrese a počtu poslanců vyslaných takovým okresem“. Za těchto okolností je samozřejmě nesporné, že propagace účtovaná zemskou organizací podřízeným subjektům byla činností bezúplatnou, a nemohla proto být považována za ekonomickou činnost ve smyslu systému DPH¹².

Kdyby byl tento argument soudem zřetelně formulován a byl argumentem jediným, mohlo by být komentované rozhodnutí SDEU jedním z mnoha, která jsou v souladu s dosavadní judikaturou, a nad nímž bychom se nijak

nepozastavili. Generální advokát však nabídl ještě jeden důvod, kterým jako by do určité míry relativizoval základní atribut ekonomické činnosti „bez ohledu na účel a výsledek“:

„Když zemská organizace SPÖ prováděla ‚vnější propagační‘ činnost pro své podřízené organizace ve vztahu k různým volbám v Rakousku (obecním, zemským, celostátním a prezidentským), nejednala přitom jako hospodářský subjekt, který se řídí finančními ohledy, nýbrž jako politická organizace, jejímž cílem je vítězství ve volbách. (...) Rakouský stát financoval SPÖ právě proto, že se nejednalo o běžný hospodářský subjekt, nýbrž o politickou organizaci, jejíž priority jsou odlišné od priorit komerčního podniku. Neexistuje tedy žádný důvod srovnávat postavení odvolatelky s komerční reklamní agenturou, která s ohledem na svou povahu působí v reklamním odvětví za účelem vydělávání peněz.“

I soudní senát tuto jeho myšlenku potvrdil:

„(24) Těmito činnostmi tak SPÖ provádí komunikační činnost v rámci uskutečňování svých politických cílů a jako politická organizace směřuje k rozšiřování svých názorů. Konkrétněji činnost SPÖ, prostřednictvím zejména Landesorganisation, spočívá v přispění k formování politické vůle za účelem podílení se na výkonu politické moci. **Prováděním této činnosti však SPÖ nepůsobí na žádném trhu.**

(25) V důsledku toho činnost dotčená v původním řízení nemůže představovat hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 1 a 2 šesti směrnice o DPH.“

Ve světle těchto úvah by se mohl zdát argument rakouské daňové správy ve věci Fuchs přinejmenším relevantní, jestliže tvrdila, že „jediným důvodem činnosti pana Fuchse je snížení jeho účtu za elektřinu, a že činnost spočívající v provozu tohoto zařízení není proto tímto provozovatelem vykonávána za účelem získávání příjmu“.

2.2.2 C-520/14 Gemeente Borsele – poskytování přepravních služeb obcí

Obec Borsele zajišťovala dopravu žáků do škol pomocí smluvních přepravních. Obec stanovila, že na krátké vzdálenosti (do 6 km) žáci za dopravu platit nebudou. Střední vzdálenost (od 6 do 20 km) bude hrazena ve výši ceny za 6 km. Výše úhrady větších vzdáleností se bude odvíjet od finanční situace rodiny. Obec tak nakoupila v roce 2008 přepravu za 458.231 EUR, od žáků vybrala jen 13.958 EUR. Lokální soud se zeptal SDEU, zda je obec Borsele při poskytování přepravních služeb osobou povinnou k dani a zda je případně třeba za účelem nalezení odpovědi na tuto otázku zkoumat jednotlivě každou poskytnutou přepravní službu, nebo posuzovat přepravní aktivitu obce jako celek. Podle mého názoru si SDEU

¹² Aby mohlo být plnění považováno za úplatné, musí existovat úzká vazba mezi ním a úplatou (tj. právní vztah mezi stranami, možnost kontroly dodavatele zákazníkem, přímá úměra mezi plněním a úplatou). Viz např. C-102/86 Apple and Pear, C-246/08 Komise v. Finsko.

svoji práci až příliš zjednodušil, když konstatoval, že tato činnost obce není ekonomickou činností, neboť za přepravu platí asi jen třetina žáků, že se podmínky, za nichž obec služby poskytuje, liší od podmínek běžných přepravců a obec nepůsobí na obecném trhu dopravy osob. Přitom nejméně v případech přepravy na střední vzdálenost bylo žákům účtováno přepravné, i když v podnákladové ceně, přičemž soud mnohokrát konstatoval, a to i v této kauze, že skutečnost, že je plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je cena výrobní nebo režijní, není pro kvalifikaci plnění jako „plnění za úplatu“ významná.

„(33) V tomto ohledu je třeba uvést, že obec Borsele získává z příspěvků, které vybírá, nazpět pouze malou část vynaložených nákladů. Příspěvky dotčené v původním řízení totiž neplatí všichni uživatelé a jsou placeny pouze jednou třetinou z nich, takže jejich částka pokrývá pouze 3 % celkových nákladů na dopravu, přičemž zbývající část je financována z veřejných prostředků. **Takový rozdíl mezi náklady na provoz a částkami vybranými jako protiplnění za nabízené služby může naznačovat, že příspěvek rodičů může být postaven na roveň spíše poplatku, a nikoliv úhradě** (obdobně viz rozsudek ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 50).

(34) **Z takové asymetrie tudíž vyplývá neexistence skutečné souvislosti mezi zaplacenou částkou a poskytnutím služeb.** Není tedy zřejmé, zda souvislost mezi dopravními službami poskytovanými uvedenou obcí a protihodnotou, kterou mají hradit rodiče, má přímý charakter vyžadovaný k tomu, aby tato protihodnota mohla být považována za odměnu za tuto službu, a k tomu, aby tato služba byla považována za ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 51).

(35) **Dále je třeba uvést, že podmínky, za kterých dochází k poskytování služeb dotčených ve věci v původním řízení, se liší od podmínek, za kterých jsou služby dopravy osob obvykle provozovány, v důsledku čehož, jak uvedla generální advokátka v bodě 64 svého stanoviska, obec Borsele nenabízí služby na obecném trhu dopravy osob, ale je více příjemcem a konečným spotřebitelem dopravních služeb, které získává od dopravních podniků, se kterými spolupracuje, a které poskytuje rodičům žáků v rámci činnosti veřejné služby.**“

Úvahy soudu o nepůsobení obce na obecném trhu dopravních služeb a o tom, že velký rozdíl mezi náklady a výnosy naznačuje nedostatečnou vazbu mezi službou a protiplněním, se zdají být příliš zjednodušující a spíše jen intuitivní na to, aby byl plátcem schopen čerpat pro sebe z textu jakákoli měřitelná kritéria, a to zejména ve světle následujících případů.

2.2.3 C-263/15 Lajvér Meliorációs – využívání majetku, neúměrně nízká úplata

Neziskové subjekty vystavěly meliorační zařízení (meliorační systém, vodní nádrž a příkop pro sběr dešťové vody)

financované z veřejných zdrojů, které následně hodlaly provozovat. Provozování spočívalo v údržbě betonového kanálu a jeho okolí a v zajištění odtoku vody. Poplatek, který měly za tyto služby od zemědělců po dobu osmi let vybírat, byl ve srovnání s pořizovacími náklady značně nízký. SDEU měl mimo jiné rozhodnout, zda existuje Směrnicí požadovaná vazba mezi poskytovanou službou a protiplněním a zda je provoz zařízení ekonomickou činností. SDEU konstatoval, že služba splňuje všechny parametry ekonomické činnosti, s tím, že uložil lokálnímu soudu, aby ověřil existenci přímé vazby mezi službou a poplatkem:

„(49) V tomto ohledu bude příslušet předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda výše poplatku, který byl nebo má být vybrán, může jakožto protiplnění charakterizovat přímý vztah mezi poskytováním služby, které bylo nebo má být uskutečněno, a uvedeným protiplněním, a tudíž úplatnost poskytování služby. **Bude se muset zvláště ujistit, že poplatek stanovený navrhovatelkami v původním řízení není jen částečnou odměnou za poskytování služby, které bylo nebo má být uskutečněno, a že jeho výše nebyla stanovena z důvodu existence jiných možných faktorů, které by případně mohly zpochybnit přímý vztah mezi plněním a protiplněním za něj.**“

Nejsem si vůbec jistá, jak vyložit pojem „částečná úplata“, který soud použil. Vzhledem k souvislostem předpokládám, že soud neměl na mysli „dotovanou“ úplatu, tj. úhradu od příjemce služby doplněnou úhradou z veřejných zdrojů. Mohl mluvit o podnákladové ceně, což by bylo vzhledem k dotované výstavbě meliorace logické. Kdyby si totiž plátcem musel pokrýt výstavbu majetku výhradně sám, nepochybně by musel stanovit za jeho provoz cenu vyšší. Na druhou stranu však musíme mít na paměti pravidlo mnohokrát formulované soudem, dle něhož skutečnost, že je plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je cena výrobní nebo režijní, není pro kvalifikaci plnění jako „plnění za úplatu“ významná. Nedokázala jsem v tomto ohledu vyvodit z citovaného textu žádný smysluplný závěr týkající se sousloví „částečná úhrada“.

2.2.4 C-267/15 Gemeente Woerden – prodej budov, neúměrně nízká úplata

I poslední rozhodnutí, na něž upozorňuji, se týká uplatnění podnákladové ceny. Obec postavila a následně prodala dvě budovy v postavení osoby povinné k dani. Prodejní cena představovala zhruba 10% ceny pořizovací. I když Soudní dvůr řešil nárok na odpočet daně na vstupu při pořízení budov a věc jednoznačně uzavřel konstatováním, že nárok na odpočet nelze krátiť jen z důvodu, že bylo prodáno se ztrátou, zaujal mne jeden z jeho argumentů: „[V]ýsledek ekonomické operace je pro nárok na odpočet irelevantní, pakliže samotné plnění podléhá DPH.“ Domnívám se, že i v této kauze by bylo možno použít podobná kritéria jako v případě Gemeente Borsele, neboť

okolnosti jsou velmi podobné. Mám na mysli například otázku působení obce Woerden na trhu s nemovitostmi nebo asymetrii mezi náklady a výnosy (3%, resp. 10% nákladů). Možná by podrobnější rozbor a detailní srovnání s kauzou Gemeente Borsele ukázaly, že samotné plnění naopak DPH nepodléhá, čímž by se výše uvedený argument ukázal být poněkud zacyklený.

3 Pokus o (jednoznačný) závěr pro praxi

Nejčastěji a také nejobtížněji se o (ne)existenci ekonomické činnosti rozhoduje v prostředí neziskových subjektů, územních samosprávných celků a fyzických osob. Je to převážně důsledkem snahy posuzovat činnost veřejnoprávních a neziskových subjektů prizmatem byznysu. Problém tohoto modelu je, že i když např. veřejnoprávní subjekty konají (tj. nakupují, dodávají zboží, poskytují služby) dle soukromoprávních předpisů, vždy u nich hraje roli celý soubor rozličných aspektů, který se dá označit zjednodušeně jako „povinnost veřejné služby“, zatímco u obchodníků je to většinou jen aspekt jeden – zisk. Systém DPH však tyto dvě skupiny plátců téměř nerozlišuje a naopak je podřizuje stejným pravidlům. Vzájemné porovnávání cen nebo způsobů vykonávání ekonomické činnosti, jehož jsme svědky v judikatuře SDEU, proto nemůže fungovat, a o žádném z atributů ekonomické činnosti tak nelze rozhodnout paušálně a bez ohledu na konkrétní okolnosti. K obecným a navíc ještě jednoznačným závěrům máme daleko.

Úplatnost může být problematická v případě velkého záporného rozdílu mezi přijatou úplatou a vynaloženými náklady (což je charakteristické pro neziskové subjekty), který může oslabit či zpochybnit existenci pevné vazby mezi plněním a úplatou (Gemeente Borsele – bod 33, 34; částečná úplata ve věci Lajvér Meliorációs – bod 49), i když v principu by poskytnutí plnění se ztrátou nemělo

být pro kvalifikaci plnění jako „plnění za úplatu“ významné (Gemeente Borsele – bod 26; Lajvér Meliorációs – bod 45; Gemeente Woerden – bod 40).

Soustavnost je v ČR vyžadována u veškeré ekonomické činnosti, neboť nebyl implementován čl. 12 Směrnice (Slaby, Kuč – bod 42). Pokud jde o rozparcelování a následný prodej pozemků, nelze je podřadit pod využití majetku za účelem získání pravidelného příjmu (Slaby, Kuč – bod 45). To nicméně neusnadňuje posouzení (ne)soustavnosti při prodeji majetku, což může být extrémně obtížné při rozprodávání větších objemů majetku. Na druhou stranu je třeba mít na paměti, že počet a objem uskutečněných prodejů není dle SDEU sám o sobě určující (Slaby, Kuč – bod 37).

Velmi důležité a bohužel i obtížně uchopitelné je **posouzení povahy a způsobu uskutečnění transakce**. Chová-li se dodavatel zboží / poskytovatel služeb jako profesionál v daném odvětví, používá-li stejné obchodní praktiky jako podnikatel (např. rozparcelování a zasíťování pozemku, snaha o maximalizaci zisku), může to naznačovat, že nejedná v postavení osoby nepovinné k dani, ačkoli to tvrdí (Rēdlihs – bod 36; Slaby, Kuč – bod 39). A naopak – nepůsobí-li jako podnikatel na trhu v daném odvětví, může to být spíše ukazatelem pro neekonomickou činnost (SPO – bod 24; Gemeente Borsele – bod 35).

Spočívá-li zkoumaná činnost ve **využívání majetku**, bude hrát roli i **jeho charakter**. Majetek nepoužitelný pro potřeby soukromé osoby/domácnosti bude spíše svědčit pro ekonomickou činnost (Enkler – bod 26; Rēdlihs – bod 33).

Jak je zřejmé, pouze poslední dvě zmíněná kritéria mohou v praxi jednoznačně pomoci. Naopak otázka úplatnosti a soustavnosti zůstává otevřená, plátců se totiž obvykle podaří najít rozsudek, který se mu právě hodí. Domnívám se však, že je třeba posuzovat vždy celý soubor ukazatelů a neupřednostňovat jen jeden vybraný.

Některé aspekty převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník v řetězových dodávkách

Ing. Petra Němcová
daňová poradkyně č. 3522,
KPMG Česká republika, s.r.o.

Mgr. Ing. Petr Toman
daňový poradce č. 3466,
KPMG Česká republika, s.r.o.

Ačkoli je převod práva nakládat se zbožím jako vlastník základní mantrou systému daně z přidané hodnoty, evropská i česká právní úprava tohoto základního pojmu je velmi střídá. Přitom otázka, zda k převodu práva nakládat jako vlastník došlo, a pokud ano, pak kdy, je při stanovení daně (a následně pro uplatnění odpočtu DPH na vstupu na straně „kupujícího“) zásadní. Důležitost této otázky vyvstává ještě více u komplexních dodavatelsko-odběratelských transakcí, kde se jednoho fyzického dodání zboží účastní více plátců DPH.

Příkladem takových transakcí jsou řetězové dodávky, kdy dochází k několika prodejům zboží v řadě za sebou mezi vícero plátců DPH. Zboží je však přímo přepravováno od prvního prodávajícího k poslednímu kupujícímu, aniž by osoby uprostřed dodavatelsko-odběratelského řetězce se zbožím fyzicky disponovaly.

Obdobným příkladem jsou i takzvané flash sales, kde je zjevná snaha obchodníků držet minimální skladové zásoby a reagovat pružně na individuální požadavky svých zákazníků. Tyto postupy pak vedou k tomu, že je obchodníkem nakupováno zboží, které je obratem dodáno další osobě až v okamžiku, kdy je v ideálním případě již i potvrzena objednávka od konečného zákazníka. Výše popsaný flash sale je často uskutečněn právě v kombinaci s řetězovými obchody, kdy jsou dva prodeje či více provedeny ve velmi malém časovém rozestupu. Taková dodávka pak nemusí být ani spojena s přepravou zboží, kdy zboží může být umístěno v („konsignačním“) skladě či prodejně kupujícího, avšak k převodu práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník na něj až do okamžiku vzniku objednávky od konečného zákazníka nedošlo (vlastník si



zboží může například kdykoli odvézt). V okamžiku objednání zboží konečným zákazníkem je však toto zboží dodáno kupujícímu a následně z tohoto dále převedeno na konečného zákazníka (či další osobu v řadě dodavatelsko-odběratelského řetězce).

Zřejmě a stále více rozšířená je i elektronizace celého systému zadávání, zpracování a vyřizování objednávek. Často je konečným zákazníkům umožněn přístup do objednávkového systému prodávajícího, kde si mohou objednávku sami vytvořit, sledovat její stav a k nahlédnutí jsou i následné fakturace. Není výjimkou, že takový objednávkový systém přímo komunikuje s objednávkovým systémem předcházejícího dodavatele a automaticky vytváří další objednávku přímo zde či jsou obě objednávky v elektronickém prostředí vytvářeny současně.

V dalším textu také vycházíme z toho, že v základních variantách těchto transakcí všechny osoby v řetězci z právního pohledu vystupují svým jménem a jednají na svůj účet. To znamená, že kupující si je vždy vědom, od koho zboží nakupuje. To je podstatné také pro případné uplatňování dalších práv spojených s nákupem zboží – například v případě zjištění vad dodaného zboží a jeho reklamace.

1 Legislativní rámec – dodání zboží pro účely DPH

1.1 Český zákon o DPH a Směrnice

Český zákon o DPH definuje dodání zboží pro účely DPH v souladu se směrnicí 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“)

jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník¹. Dále je za dodání zboží považováno dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu, kdy se toto dodání zboží považuje za samostatné dodání zboží komitentem nebo třetí osobou komisionáři a samostatné dodání zboží komisionářem třetí osobě nebo komitentovi. Obdobně pak Směrnice fikci dodání zboží pro účely DPH v případě komisionářské smlouvy upravuje jako „převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje“.

Zákon i Směrnice definují i další situace, které jsou nad rámec základní definice považovány za dodání zboží. Těmito situacemi se však tento článek nezabývá.

1.2 Judikatura

Základní vymezení mantinelů definice dodání zboží jako převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník poskytlo rozhodnutí ve věci C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe B. V. (dále též „SAFE“). V tomto dnes již historickém rozhodnutí Soudní dvůr Evropské unie (dále též „Soudní dvůr“) potvrzuje, že pojem „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“ je autonomním pojmem a nelze jej ztotožnit s převodem vlastnického práva z civilněprávního pohledu. Základním a logickým argumentem pro tento přístup byla potřeba poskytnutí jednotného pojmu pro definování předmětu daně z přidané hodnoty bez závislosti na civilním právu jednotlivých členských států tak, aby vymezení základní situace, které vede k uplatnění daně, bylo jednotné ve všech členských státech.

Soudní dvůr zde také potvrdil, že v některých případech může dojít k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník i v případech, kdy k faktickému právnímu přechodu práva vlastnického nedochází.

Soudní dvůr zde však neposkytl žádné vodítko pro určení, zda v konkrétním případě k převodu práva nakládat jako vlastník došlo či zda je k takovému určení možno využít koncept převodu ekonomického vlastnictví tak, jak se vyvinul (v daném případě) v holandském právu, přestože lokální soud odpověď na tuto otázku požadoval. Soudní dvůr ponechal aplikaci obecného vymezení převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na konkrétních podmínkách národního soudu, aniž by poskytl jakékoli další indicie.

Výše uvedený princip pak celkem nepřekvapivě Soudní dvůr dále potvrzuje v dalších rozhodnutích. V některých

pozdějších rozhodnutích však tento základní pojem Soudní dvůr přece jen poněkud upřesňuje.

Prvním ze zajímavých případů je v tomto směru **Auto Lease Holland** (C-185/01). V daném případě se jednalo o otázku nároku na odpočet DPH u leasingové společnosti z nakoupených pohonných hmot (dále též „PHM“), které byly tankovány jménem a na účet této společnosti jednotlivými nájemci s využitím tzv. kreditní palivové karty. Nájemci platili pravidelné měsíční zálohy ve výši 1/12 předpokládané roční spotřeby, skutečná spotřeba jim byla zúčtována na konci roku. Nájemci dále hradili vedlejší poplatky za palivový management.

Společnost pak hodnotu těchto pohonných hmot posoudila jako vedlejší plnění ke službě pronájmu jednotlivých automobilů. Jednou z otázek v uvedeném případě pak bylo, zda je společnost Auto Lease Holland oprávněna k odpočtu DPH na vstupu z takto nakoupených PHM.

Soudní dvůr však po posouzení konkrétních aspektů transakce došel k závěru, že k dodání PHM společnosti Auto Lease Holland v daném případě nedošlo. EU rozhodl, že dodání PHM pro účely DPH je realizováno přímo mezi ropnou společností a nájemcem, a to zejména z důvodu, že PHM obdrží zákazník přímo na čerpací stanici a leasingová společnost nemá možnost rozhodovat o tom, jak budou předmětné PHM použity. Z argumentace Soudního dvora lze vyzkoušet, že rozhodující bylo, že leasingová společnost nemohla rozhodovat o tom, kde, jaký druh PHM a v jakém množství bude dodáván.² Soud konstatoval, že je to nájemce, kdo má svobodnou volbu co do množství, kvality a času nákupu. Leasingová společnost ani nijak neovlivňovala způsob prodeje PHM.

V obdobném duchu jako v případě Auto Lease Holland pokračoval Soudní dvůr i v případě **Fast Bunkering Klaipėda UAB** (C-526/13) (dále jen „Fast Bunkering“) v roce 2015.

V daném případě se opět jednalo o dodávky PHM, které společnost Fast Bunkering (dále jen „FBK“) tankovala přímo do nádrží lodí. Objednávky však společnosti FBK nevystavovali provozovatelé lodí, nýbrž zprostředkovatelé se sídlem v různých členských státech. Těm pak společnost FBK vystavovala fakturu za prodané PHM. Zprostředkovatelé jednali vlastním jménem jak ve vztahu ke společnosti FBK, tak ve vztahu k provozovatelům lodí, kterým zboží dále prodávali.

¹ Paragraf 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“), a čl. 14 Směrnice 2006/112/ES.

² „(34) He (lessee) obtains the fuel directly at filling stations and Auto Lease does not at any time have the right to decide in what way the fuel must be used or to what end.

(36) (...) the lessee purchases the fuel, having a free choice as to its quality and quantity, as well as the time of purchase. Auto Lease acts, in fact, as a supplier of credit vis-à-vis the lessee.“

Dle popsaného skutkového stavu zprostředkovatelé nikdy fyzicky nepřebírali sebemenší množství pohonných hmot a jejich úkolem bylo hlavně centralizovat objednávky a zajistit zaplacení dodaných pohonných hmot. Teprve po natankování pohonných hmot do nádrží lodi byla společnost FBK schopna určit skutečně převedené množství, a vystavit tak odpovídající fakturu.

Přestože Soudní dvůr EU v dané situaci řešil primárně možnost osvobození od DPH pro předmětné prodeje PHM dle čl. 148 písm. a) Směrnice, neopomenuta zůstala i základní a podstatná otázka, zda a kde dochází k dodání zboží (PHM) pro účely DPH.

Soudní dvůr k této věci uvedl, že v daném případě „nelze vyloučit, že k převodu vlastnictví k pohonným hmotám na tyto zprostředkovatele dochází až po natankování. Je-li tomu tak, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, je třeba uvést, že k takovému převodu vlastnictví nedošlo dříve než v okamžiku, kdy byli provozovatelé lodí oprávněni s pohonnými hmotami fakticky nakládat, jako by byli jejich vlastníky“.

Soudní dvůr také uvádí, že „aby bylo možné kvalifikovat plnění jako dodání zboží určité osobě (...) [.] je přitom nezbytné, aby toto plnění vedlo ke vzniku oprávnění této osoby s tímto zbožím nakládat, jako by byla jeho vlastníkem. Podle ustálené judikatury totiž pojem ‚dodání zboží‘ uvedený v tomto ustanovení neodkazuje na převod vlastnictví dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“.

V daném případě je také otázkou, zda se Soudní dvůr dostatečně vypořádal se skutečností, že zprostředkovatelé mohli jednat na základě komisionářské struktury, kde DPH legislativa stanoví fikci dodání zboží. Tato skutečnost byla následně diskutována na platformě zástupců z jednotlivých členských států EU (ministři financí nebo zástupci daňové správy), tzv. VAT Committee³.

V rámci 107. schůzky DPH kolegia byly publikovány pokyny (**VAT Committee Guidelines**), které lze shrnout tak, že se členské státy jednomyslně shodly na tom, že závěry Soudního dvora v případě Fast Bunkering je třeba vykládat úzce v podmínkách konkrétního případu a v případě prokázání existence komisionářské struktury nelze opominout dvě fikce dodání pro účely DPH (samostatné dodání pro účely DPH komitentem nebo třetí osobou komisionáři a samostatné dodání pro účely DPH komisionářem třetí osobě nebo komitentovi).

Soudní dvůr se k pojetí práva nakládat se zbožím jako vlastníkem již dříve vyjádřil také v rozsudku **Eon Aset**

Menidjunt OOD (C-118/11). Soudní dvůr uvádí, že „pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávní, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (viz rozsudky SDEU ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C 320/88, *Recueil*, s. I 285, bod 7 a ze dne 6. února 2003, *Auto Lease Holland*, C 185/01, *Sb. rozh. s. I 1317, bod 32*)“.

V rozhodnutí k případu **British American Tobacco International a Newman Shipping & Agency Company** (C-435/03) pak Soudní dvůr zdůrazňuje, že důležitá je vůle dodavatele, neboť při krádeži nedochází k žádnému jednání či úkonu první osoby, jímž by tato vyjádřila svou vůli umožnit druhé osobě nakládat s majetkem jako vlastním (proto se nemůže pro účely DPH jednat o dodání zboží). Na tento rozsudek, mimo jiné, referuje i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 30. 8. 2016, čj. 5 Afs 24/2016-40.

V nedávné době se Soudní dvůr k principům dodání zboží pro účely DPH v řetězových dodávkách a zejména ke specifiku, zda k převodu práva nakládat jako vlastníkem je nezbytná držba konkrétního zboží, vyjádřil také v případě **Enteco Baltic** (C-108/17), kde shrnul: „Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že pojem ‚dodání zboží‘ uvedený v tomto ustanovení neodkazuje na převod vlastnictví dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (rozsudek ze dne 3. června 2010, *De Fruytier*, C-237/09, *EU:C:2010:316, bod 24 a citovaná judikatura*). Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem nevyžaduje, aby strana, na níž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno, nebo ho fyzicky obdržela (usnesení ze dne 15. července 2015, *Itales*, C-123/14, nezveřejněné, *EU:C:2015:511, bod 36*)“.

Je nutno uvést, že k obdobným závěrům dochází aplikací judikatury Soudního dvora i český Nejvyšší správní soud, který například v rozhodnutí čj. 3 Afs 41/2014 ve věci **Grammer CZ, s. r. o.**, uvádí, že „[j]ak bylo uvedeno, dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem (...). (...) [P]rávo nakládat se zbožím jako vlastníkem zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci“.

³ Viz pracovní dokumenty číslo 907, 911 a 939 a závěry/zápis ze 107./109. schůzky DPH kolegia ze dne 8. 7. 2016 / 1. 12. 2017.

Obdobně v rozhodnutí čj. 2 Afs 55/2016-38 ve věci **INDIPA, a. s.**, Nejvyšší správní soud potvrzuje, že „k dodání zboží mezi stěžovatelkou a dodavatelem mohlo dojít i bez fyzického předání zboží. To že stěžovatelka prodala zboží jinému subjektu a toto zboží se přes několik subjektů následně dostalo ke konečnému odběrateli (...) nepochybně dokládá, že (...) bylo zboží dodáno, tedy že na ni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník“.

V neposlední řadě generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku k případu české společnosti AREX CZ, a.s. (C-414/17), který je v současné před Soudním dvorem, definuje vazbu převodu rizik za nahodilou zkázu na převod ekonomického vlastnictví, neboť tyto spolu samozřejmě velice úzce souvisí: „Pro původní řízení to znamená, že rozhodující je, zda společnost Arex během přeshraniční přepravy pohonných hmot již nabyla oprávnění nakládat s těmito pohonnými hmotami takovým způsobem, že nesla riziko za jejich nahodilou zkázu. Tak by tomu nebylo v případě, kdyby během přeshraniční přepravy (tj. od rafinerie až do propuštění ke spotřebě v České republice) jednala pouze jako přepravce.“

2 Aplikace závěrů aneb DPH režim současných obchodních struktur

Uvedená rozhodnutí tedy potvrzují, že v rámci běžného obchodního styku není nezbytné, aby pro naplnění podmínky převodu práva nakládat jako vlastník kupující zboží fyzicky obdržel či byl schopen s ním fyzicky dále nakládat. Pro zahrnutí transakce do režimu DPH je tak postačující, pokud jsou naplněny další aspekty převodu tohoto práva, jak je popsáno i výše. Soudní dvůr tak konzistentně pro účely naplnění pojmu „dodání zboží“ upřednostňuje fakticky projevenou vůli dodavatele směřující k převodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník a faktický výkon tohoto oprávnění odběratelem. Dle Soudního dvora tedy v běžných transakcích je možný převod práva nakládat se zbožím jako vlastník i v případech, kdy účastníci transakce nenaplní všechny tradiční znaky vlastnictví zboží (např. zboží fyzicky nepřebírají či jej neskladují). Rozhodnutí soudního dvora tak reflektuje i současné obchodní struktury a případnou digitalizaci celého procesu s tím, že volba a nákup prodávajícího čím dál více závisí na volbě zákazníka a i časový rozestup mezi nákupem a následným prodejem dalšímu zákazníkovi se zkracuje.

Nakonec i sama Směrnice i český zákon o DPH uvádějí případy, kdy je zřejmé, že fyzické ovládnutí konkrétního

zboží není podmínkou pro převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, a výslovně upravují zjednodušení pro tzv. třístranné obchody. V těchto transakcích, jichž se účastní v řadě tři osoby, které si navzájem dodávají zboží ve smyslu DPH, je zboží vždy přepraveno od prvního prodávajícího konečnému zákazníkovi (třetí subjekt v řadě). Text Směrnice ani zákona o DPH tak nepředpokládá, že by prostřední osoba (která je při splnění stanovených podmínek osvobozena od povinnosti registrovat se a vykázat dodání zboží konečnému zákazníkovi ve státě dodání) se zbožím fyzicky disponovala, konečnému zákazníkovi jej fyzicky předala či jej po dobu, kdy je se zbožím oprávněna nakládat jako vlastník, skladovala. Také doba nakládání s konkrétním zbožím jako vlastník není předepsána a s ohledem na podstatu transakce se lze domnívat, že tato doba může být i velmi krátká.

S rozvojem internetového prodeje se tento způsob obchodování prosazuje i do elektronických platforem, kdy zboží nabízené internetovými portály nemusí být v okamžiku objednávky zákazníka vždy ve vlastnictví provozovatele internetového portálu, ale teprve na základě konkrétní objednávky je dodavatelem provozovateli internetového portálu dodáno. I přesto, že doprava takového zboží bývá v těchto případech zajištěna přímo ze skladu prvotního dodavatele konečnému zákazníkovi v návaznosti na způsob prodeje, nevznikají pochybnosti o tom, že jeho „dodavatelem“ je provozovatel internetového portálu. Domníváme se tak, že i v tomto případě jsou podmínky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník naplněny.

Dalším významným argumentem pro potvrzení převodu práva nakládat jako vlastník pak může být i skutečnost, že koncový zákazník nemá pochyb o tom, že zboží je mu dodáváno prodávajícím, který je s ním v řádném smluvním vztahu, a že například v případě potenciálních vad zboží se bude primárně obracet na prodávajícího. Ani v těchto případech však není vyloučeno, že prodávající tuto odpovědnost smluvně v rámci samostatného vztahu převede na další osobu (smluvní servis, výrobce). Takový sekundární přenos povinností by však dle našeho názoru neměl uplatnění režimu DPH žádným způsobem ovlivnit.

Je možné podotknout, že alternativně lze v řetězových dodávkách či tzv. flash transakcích implementovat komisionářskou strukturu. Vzhledem k tomu, že komisionářská struktura má svá specifika (mimo jiné i daňová, obchodní a účetní), bylo by však obtížné v současném ekonomickém prostředí tyto řetězové dodávky tomuto režimu obecně podřídít.

DPH v digitální ekonomice

Ing. Hana Zídková, Ph.D.
daňový poradce č. 3160,
katedra veřejných financí, FFÚ,
VŠE v Praze



Digitální ekonomika je populární téma. Obecně je považována za přínosný jev, který pomáhá růstu HDP. Evropská komise (dále též „Komise“ či „Komise EU“) odhaduje, že jednotný digitální trh přinese celé EU navíc ročně více než 400 mld. EUR¹. Digitální ekonomika je nejčastěji definována jako revoluční způsob alokace zdrojů, jenž hojně využívá informačních a komunikačních technologií. Díky nim se mění struktura řízení podniků a vznikají i nová odvětví. Revoluční způsob alokace zdrojů znamená jinými slovy propojení vlastníků a uživatelů těchto zdrojů přes internet. Proto mohou být zdroje lépe nebo i opakovaně využity a tím dochází k jejich úsporám. To je i důvodem nadějí vkládaných do digitální ekonomiky při řešení akutních problémů životního prostředí. Navíc digitalizované produkty nejsou již fyzicky vyráběny a tím se samozřejmě šetří materiál i energie na jejich produkci a dopravu.

Mnoho odvětví ekonomiky je již částečně digitalizováno. Zprostředkování a obchod se odehrává přes internetové platformy. Digitalizace výrazně pokročila v oblasti výroby a distribuce knih, hudby a filmů. Digitalizováno je do značné míry i vzdělávání a tento fenomén proniká i do zdravotnictví. Politici v celém světě slibují digitalizovanou, a tedy i efektivnější státní správu (e-government). Ozývají se samozřejmě i negativní hlasy, varující před ztrátou pracovních míst, a to zejména na lokální úrovni. S tím vším souvisí potřeba regulace v nejrůznějších oblastech, ať již jde o hospodářskou soutěž, ochranu dat, práva spotřebitelů, či podmínky na telekomunikačním trhu a mnohé další. Důležitou oblastí, která musí být digitalizací ekonomiky přizpůsobena, je samozřejmě také zdanění. Tento článek je zaměřen na problematiku daně z přidané hodnoty v některých vybraných oblastech. Nedělá si ambice pokrýt všechny problémy digitální ekonomiky, ale snad bude podnětem k zamyšlení.

1 Elektronické služby a e-shopy

Jednou z priorit Evropské unie ve strategii pro jednotný digitální trh je vytvoření příznivých pravidel DPH pro internetové obchody, zejména s ohledem na malé a střední podniky. V této souvislosti přijala Rada EU v prosinci 2017 novelu směrnice o DPH², která se týká poskytování elektronických služeb a zásilkových obchodů.

Již nyní je daň z elektronických, telekomunikačních a vysílacích služeb poskytovaných zákazníkům (osobám nepovinným k dani) do jiných států EU než toho, v němž je usazen dodavatel, odváděna přes tzv. Mini One Stop Shop (dále jen „MOSS“). To usnadňuje administrativu podnikatelům v této oblasti, protože se nemusejí registrovat k dani v každé zemi, kde mají zákazníky. Dosud musely DPH přes MOSS odvádět i nejmenší podniky. Nově bude od 1. 1. 2019 pro poskytovatele těchto služeb platit registrační práh ve výši 10.000 EUR za tyto služby poskytované osobám nepovinným k dani v jiných členských státech než v jejich vlastním.³ Při nižších obratech mohou podnikatelé postupovat podle pravidel svého státu. Mohou zůstat neplátcí DPH, pokud nepřekročí lokální obrat pro registraci, a neodvádět z těchto služeb žádnou daň. V případě, že se stanou plátcí DPH, budou odvádět z elektronických, telekomunikačních a vysílacích služeb místní DPH, a nikoliv daň státu spotřeby přes MOSS, jako je tomu nyní. Mohou se ovšem registrovat do MOSS i dobrovolně při nižším obratu, než je uvedený limit.⁴ Při odvodu DPH prostřednictvím MOSS bude nově stačit jeden důkaz (místo současných dvou) o místě usazení zákazníka, podle kterého se určí stát odvodu DPH. Poskytovatelé zmíněných služeb také budou moci nově vystavovat daňové doklady podle pravidel svého státu identifikace, která znají lépe než pravidla států, kde jsou jejich zákazníci. Termín pro podání daňového přiznání a platbu DPH se v systému MOSS prodlouží na poslední den měsíce

¹ Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů Strategie pro jednotný digitální trh v Evropě, COM(2015) 192 final.

² Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods.

³ Tato částka nesmí být překročena v běžném roce ani v roce předchozím.

⁴ V tom případě musí odvádět DPH přes MOSS alespoň dva roky.

následujícího po skončení čtvrtletí.⁵ Dalším zjednodušením je nově zavedená možnost opravit případné chyby nikoliv v dodatečném přiznání k původnímu období, ale v běžném přiznání.

Další změny se týkají zasílání zboží, tedy dodávek zboží, konečným spotřebitelům e-shopy. Od roku 2021 bude sjednocen práh pro zdanění zasílaného zboží v zemi určení na částce 10.000 EUR souhrnně za všechno zasílané zboží do jiných členských států EU.⁶ **Evropské e-shopy** přesahující tento limit budou moci odvádět DPH přes One Stop Shop (dále jen „OSS“) a nebudou se muset registrovat v jednotlivých členských státech svých zákazníků. Budou podávat jedno daňové přiznání ve svém státě identifikace, podobně jako to dělají již nyní poskytovatelé elektronických, telekomunikačních a vysílacích služeb.

Od roku 2021 se také mění podmínky pro **dovoz zboží objednaného online**. Bude zrušeno osvobození od DPH pro malé zásilky ze třetích zemí do hodnoty 22 EUR, protože konkurenčně poškozují evropské podniky. Všechny dovezené zásilky **do hodnoty 150 EUR** budou podléhat odvodu daně ze zasílaného zboží přes OSS. Zároveň budou tyto zásilky osvobozeny od cla (jako je tomu nyní) a navíc také od dovozní DPH za podmínky, že daň bude odvedena ze zásilkového prodeje přes OSS do státu konečného spotřebitele. Za tímto účelem se musí dodavatel dováženého zboží (pravděpodobně zahraniční e-shop) registrovat do OSS nebo ustanovit svého zástupce pro odvod daně přes OSS v EU. Daň při dovozu nebude placena, pokud přepravce (např. pošta) bude mít k dispozici speciální identifikační číslo, pod kterým zahraniční e-shop nebo jeho zástupce odvede daň z dovážené zásilky přes OSS. V případě, že zahraniční e-shop svého zástupce pro odvod daně nestanoví a ani se sám neregistruje do OSS, dovozní DPH zaplatí dopravce a přeúčtuje ji konečnému zákazníkovi. To zůstává stejné jako v současnosti, pouze s tím rozdílem, že dopravce může odvádět tuto dovozní daň jednou měsíčně, a nikoliv z každé zásilky zvlášť.

Prodeje zboží přes internet jsou často realizovány přes různé **platformy**. Novela směrnice o DPH stanoví, že v případě zapojení dodavatelů neusazených v EU, kdy platforma pro účely DPH zboží nakupuje a dále prodává, vystupuje pro účely DPH jako komisionář.⁷ Provozovatelé platformy usídlení v EU budou tedy vystupovat jako dovozci zboží od zahraničních dodavatelů. Platformy budou zdaňovat jednotlivé prodeje svým evropským zákazníkům přes OSS. Jejich dovozy budou od dovozní DPH osvobozeny, pokud dají dopravcům k dispozici své DIČ pro OSS. Pokud bude provozovatel platformy usazen mimo EU, bude muset ustanovit zástupce pro OSS v EU nebo se sám registrovat, aby mohl daň ze zasílaného zboží

odvádět. V opačném případě bude veškeré dovážené zboží prodané přes jeho platformu podléhat dovozní dani, kterou odvede dopravce a přeúčtuje konečným zákazníkům.

Dražší zásilky než 150 EUR budou deklarovány k normálnímu celnímu řízení a bude z nich placeno clo i DPH jako dosud (nejčastěji dopravcem, např. poštou).

2 Sdílená ekonomika

Sdílená ekonomika je dalším často skloňovaným pojmem v souvislosti s digitální ekonomikou. Je jasné, že tyto dva termíny se částečně překrývají. Nicméně digitální ekonomika má daleko širší rozsah. Patří do ní kromě sdílené ekonomiky, která by měla mít spíše nekomerční charakter, i čistě obchodní aktivity, jako například výše zmíněné e-shopy, ale i digitalizace různých procesů v jinak „nedigitálních“ odvětvích. Na rozdíl od e-shopů nejsou pro sdílenou ekonomiku dosud určena jasná pravidla zdanění. V dalším textu jsou proto popisovány spíše principy platné při aplikaci DPH na sdílenou ekonomiku než konkrétní daňové předpisy.

Sdílená ekonomika je ekonomický model založený na sdílení, výměnách, půjčování nebo pronájmu produktů, na rozdíl od jejich vlastnění. Byt, chatu, auto nebo například sekačku na trávu mohou lidé sami používat ať už soukromě, nebo pro podnikání. Po dobu, kdy tyto nemovitosti nebo předměty nepotřebují, je nabídnou k využití ostatním. Kromě toho je také možné nabízet a sdílet svůj čas a dovednosti. K propojení mezi „dodavateli“ a „spotřebiteli“ slouží komunikační technologie, zejména mobilní aplikace a internetové platformy. Ve sdílené ekonomice se spíš mluví o uživateli, kteří mohou někdy něco poskytovat a jindy zase spotřebovávat. Sdílení je běžnou praxí například v oblasti půjčování peněz (crowdfunding), ubytování, osobní přepravy, poskytování domácích služeb (např. úklid a opravy v domácnostech nebo montáže nábytku), půjčování náradí a strojů, vzdělávání a dalších.

Často zmiňovanými příklady sdílené ekonomiky jsou ubytovací platforma Airbnb nebo firma Uber, která nabízí osobní přepravu. Tyto firmy zprostředkují propojení mezi zákazníky hledajícími ubytování nebo přepravu v určitém místě a pronajímateli bytu nebo řidiči aut, kteří tyto činnosti dělají ve většině případů dlouhodobě, soustavně a za peníze. Předchozí definice však naznačuje, že ve sdílené ekonomice by nemělo jít o komerční službu, nýbrž jen o efektivnější využití již vlastněného předmětu. Takzvaný model CMCE (Conceptual Model of Collaborative Economy) rozlišuje vlastnictví práce a kapitálu *de iure* a *de facto*. Pokud je obojí zároveň přítomno, jedná se o pravou (žádoucí) sdílenou ekonomiku. Pokud je

⁵ Dosud to byl 20. den po skončení čtvrtletí.

⁶ Dosud měly členské státy různé (30.000 až 100.000 EUR) registrační práhy, při kterých se museli neusazení dodavatelé v jejich zemi registrovat.

⁷ Pokud je zboží dováženo do EU, vztahuje se toto ustanovení jen na zásilky do 150 EUR.

vlastnictví např. bytu nebo auta pouze *de iure* a bylo koupeno už za účelem „sdílení“, půjde o šedou zónu, která by měla být regulována.⁸ V případě, že jsou auta například řidičům Uberu pouze pronajímána samotnou společností Uber, hraničí již tato aktivita se závislou činností. Výše zmiňované dvě platformy vyvolávají řadu kontroverzí v souvislosti s regulací podnikání. K jejich zdanění však vydalo Generální finanční ředitelství (též „GFR“) informace⁹, které poměrně podrobně vysvětlují všechny daňové povinnosti zúčastněných stran.

Finanční správa se vyjadřuje zcela jasně, že činnost poskytovatelů ubytování a řidičů Uber (dále také „uživatelů platformy“) je pro účely DPH ekonomickou činností. Je totiž vykonávána soustavně a za úplaty a také samostatně a na vlastní riziko. V případě pronájmů bytů na Airbnb se jedná o zdanitelné ubytovací služby podléhající snížené sazbě DPH, a nikoliv osvobozený dlouhodobý pronájem.¹⁰ Převážně služby Uberu jsou zdaněny základní sazbou, ledaže by se jednalo o cestu přes hranice, která by mohla být osvobozena jako mezinárodní osobní přeprava. Pro uživatele těchto platform vznikají povinnosti při přijetí zprostředkovatelských, přesněji elektronických, služeb od provozovatelů těchto platform, kteří nejsou usazeni v ČR. Tyto služby naplňují definici elektronických služeb¹¹, protože jsou automatizované a jejich poskytnutí by nebylo bez použití technologií možné. Přijaté elektronické služby musejí být zdaněny v ČR uživateli platform. Protože zákazníci hledající ubytování či přepravu za služby platformy neplatí, jsou jedinými příjemci služeb pronajímatelé bytů a dalších nemovitostí a řidiči. Pokud jsou již registrovaní jako plátcí DPH, zdaní přijatou službu ve svém daňovém přiznání a zároveň si uplatní odpočet této daně na vstupu. Pokud není uživatel registrován jako plátec, musí se registrovat jako identifikovaná osoba a zdaňovat přijetí elektronické služby bez možnosti nárokování odpočtu takto odvedené daně.

Složitější situace nastává v případě, že uživatel platformy sdílí svůj majetek nebo čas či dovednosti za nepeněžní protiplnění nebo dává své zdroje k dispozici do hromadné nabídky (sousedského poolu) s tím, že protislужbu si vybere později. Zde již není zcela jasné, zda uživatelé vykonávají ekonomickou činnost. Komise EU je toho názoru, že nikoliv, protože neobdrží za své služby úplatu.¹²

Argumentem Komise v této věci je nedostatek přímé vazby mezi poskytnutou službou a získaným protiplněním. Nevadí ani tak, že úplata není v penězích, ale spíše fakt, že hodnota protiplnění nemusí odpovídat hodnotě poskytnuté služby. V tomto ohledu by se však dalo namítnout, že protiplnění je oceněno subjektivní hodnotou, jak vyplývá z judikatury Soudního dvora EU¹³. Jinými slovy, pokud někdo poseká sousedovi trávu a za to od něj (nebo v sousedském poolu) získá právní radu, bude hodnota rady ekvivalentní posekání trávníku. Tato transakce musela být pro obě strany výhodná, když ji byly ochotny realizovat, přestože hodinová sazba zahradníka a právníka se liší, stejně jako čas strávený posekáním zahrady a právním poradenstvím. Pro neexistenci úplaty ve sdílené ekonomice tedy podle mého názoru ekonomickou činnost vyloučit nelze. Nicméně platformy sdílené ekonomiky tohoto typu většinou deklarují, že jejich cílem je zlepšit využití zdrojů na lokální úrovni a snížit spotřebu. Proto by se dalo argumentovat tím, že jejich uživatelé neposkytují své služby a nepronajímají svůj majetek profesionálním podnikatelským způsobem. Tuto vlastnost ekonomické činnosti vymezil vedle úplatnosti, soustavnosti a nezávislosti ve svých rozsudcích Soudní dvůr Evropské unie.¹⁴

Další otázkou, kterou je třeba v souvislosti se sdílenou ekonomikou vyřešit, je zdanění služeb, které poskytují platformy svým uživatelům. Evropská komise k tomu říká, že platformy, které poskytují registraci uživatelů za úplatu, případně i propojení jednotlivých poptávek a nabídek zpoplatňují, jednoznačně poskytují zdanitelné služby. Naopak platformy nepožadující od uživatelů žádnou úplatu neposkytují zdanitelné plnění.¹⁵ S tím by se asi dalo souhlasit, pokud ovšem nebudeme považovat za úplatu data, která platforma o svých uživatelích nashromáždí. Ta mají možná svoji hodnotu a platforma je může i zpeněžit, pokud to bude mít odsouhlaseno uživateli. Nicméně tato data nebudou mít zřejmě přímou vazbu¹⁶ k poskytnutým službám, protože množství dat (a tím jejich hodnota) o konkrétním uživateli nebude přímo úměrné počtu transakcí, které tento uživatel realizoval přes platformu. Neexistence úplaty by mohla být odůvodněním toho, že platforma v případě bezplatného fungování žádné zdanitelné služby svým uživatelům neposkytuje, přestože svou činnost vykonává soustavně, samostatně a profesionálním způsobem.

⁸ Sekce pro evropské záležitosti Úřadu vlády ČR. *Analýza sdílené ekonomiky a digitální platformy*. 06/2017.

⁹ GFR. *Informace k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb (Airbnb a další) a Informace k daňovému posouzení povinností poskytovatelů přepravních služeb (UBER)*. 2017.

¹⁰ Informace vychází z eurokonformního pojmu nájem definovaného v judikátech Evropského soudního dvora.

¹¹ Článek 7 nařízení Rady (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

¹² Evropská komise. *VAT treatment of sharing economy*. 2015.

¹³ C-230/87 Naturally Yours Cosmetics Limited v. HMRC.

¹⁴ Například C-180/10 Jarosław Slaby v. Minister Finansów.

¹⁵ Evropská komise. *VAT treatment of sharing economy*. 2015.

¹⁶ Přímá vazba je požadována Soudním dvorem EU pro existenci úplaty v mnoha judikátech, např. C-16/93 R. J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden.

3 Sociální síť a vyhledávače

Posledním problémem, který bude v tomto textu alespoň stručně zmíněn, je zdanění provozovatelů sociálních sítí a internetových vyhledávačů. Ti jsou na mušce Evropské komise kvůli nedostatečnému zdanění svých příjmů v EU a má na ně dopadnout nově schvalovaná digitální daň. Občas se v souvislosti s jejich zdaněním objeví i úvahy o uvalení DPH na jejich bezplatné služby uživatelům. Argumentace probíhá po linii úplatnosti. Podle zastánců aplikace DPH na služby těchto portálů mají data, která Facebook nebo Google získá od svých uživatelů, určitou hodnotu, a jsou tedy úplatou. Uživatelé je poskytují vědomě. Proto existuje právní vztah, který je pro existenci úplaty nutný. Stejně jako u platformem sdílené ekonomiky však může vznikat pochybnost o přímé vazbě ve smyslu ekvivalence úplaty a přijatých služeb. Nicméně je pravda, že uživatel, který bude na sociální síti aktivnější, o sobě poskytne více informací. Určitá proporce by se tedy možná nalézt dala. Zastánci zdanění služeb poskytnutých platformami uživatelům tvrdí, že vzniká přidaná hodnota, která má být zdaněna v EU. Tato diskuse však naráží na problém s ohodnocením poskytnutých dat, a tím i služby vyhledávače či sociální sítě. Data sama o sobě ještě hodnotu nemají. Tu získají teprve svým zpracováním. Lze také hledat subjektivní hodnotu, kterou možností vyhledat něco na internetu nebo mít účet na sociální síti přikládají uživatelé těmto platformám. Každopádně tento problém zůstává k zamyšlení.

Následný prodej dat o uživatelích firmám, které jim chtějí nabídnout své produkty a služby, je úplatný a je samozřejmě předmětem DPH. Pokud data koupí firma usazená v EU od platformy ze třetí země (mimo EU), bude je zdaňovat jako přijatou službu formou reverse charge. Je však třeba si uvědomit, že daň odvedená z této služby nezůstane ve veřejných rozpočtech členských států, protože firma (pokud nepůjde třeba o banku, která poskytuje osvobozené finanční služby) si bude tuto daň nárokovat jako svůj odpočet. Kdyby data koupil podnikatel usazený mimo EU, možná je zdaňovat nebude. Například americký výrobce žádnou DPH z nakoupených služeb (dat) v USA neodvádí. To však stejně nehraje roli, protože evropský výrobce by ji sice odvedl, ale zase by ji nárokoval na vstupu. Je potřeba podívat se v distribučním řetězci dál. Zboží či služba nabídnutá uživateli sociální sítě nebo vyhledávače

na základě o něm shromážděných a poskytnutých dat bude zdaněna v EU. Nejen zboží, ale i elektronické služby poskytnuté evropskému spotřebiteli ať dodavatelem z EU, nebo ze třetí země jsou totiž zdaněny v EU. To je vysvětleno již v první části tohoto článku o elektronických službách a e-shopech. DPH z celkové spotřebitelské ceny bude tedy odvedena do státní pokladny některého z členských států.

4 Závěr

Digitální ekonomika bezesporu ovlivní naši budoucnost. Z hlediska daňového má řadu nevýhod, ale i výhod. Hlavní nevýhodou je fakt, že přidaná hodnota v digitální ekonomice není tvořena tradičně. Je proto obtížné určit spravedlivě místo zdanění příjmů generovaných digitálními firmami. Dočasným řešením má být digitální daň, která by státům EU zajistila určité daňové příjmy ze zisků digitálních firem operujících na evropském trhu. Cesta přes uvalení DPH na digitální služby poskytované evropským uživatelům, např. vyhledávání nebo užívání sociálních sítí, se zdá dost problematická kvůli jejich obtížnému oceňování.

Dalším obecným problémem, který s digitální ekonomikou souvisí, je zdanění malých podniků a jednotlivců, kteří se účastní sdílené ekonomiky. V EU existuje snaha o podporu malých a středních podniků mimo jiné snížením jejich daňové administrativy. Hospodářský výbor Evropského parlamentu například navrhuje stanovení určitého minimálního příjmu, od kterého by činnost ve sdílené ekonomice byla považována za pravidelnou. Dále pak podporuje přenos daňových povinností z uživatelů na platformy.¹⁷ Jasně limity¹⁸ pro kategorizaci činnosti ve sdílené ekonomice navrhuje i česká Asociace sdílené ekonomiky. Tyto limity jsou určeny hlavně pro účely daně z příjmů. Teoreticky by však mohly sloužit i pro rozhodnutí o soustavnosti ekonomické činnosti účastníků sdílené ekonomiky a zároveň o případné aplikaci DPH na jimi poskytované služby.

Naopak výhoda pro správce daně spočívá v možnosti dohledání příjmů, které v digitální ekonomice probíhají platebními kartami a bankovními převody. O každé transakci existuje digitální stopa. V této souvislosti se také hodně uvažuje o využití technologie blockchain pro efektivní finanční správu.

¹⁷ European Parliament. *Report on a European Agenda for the collaborative economy*. Květen 2017.

¹⁸ Třikrát minimální mzda – příležitostný příjem, dvanáctkrát minimální mzda – přivýdělek.

Úroky z prodlení v případě podání dodatečných daňových přiznání na vyšší a nižší daň

Ing. Stanislav Kryl
daňový poradce č. 3353, EY

Ing. Romana Klímová
daňový poradce č. 4010, EY

Už jste se také setkali se situací, že jste podali několik dodatečných daňových přiznání k jedné dani za různá zdaňovací období na daň vyšší a současně na daň nižší a správce daně vyměřil úrok z prodlení v případě zvyšování daně od původní splatnosti do dne, kdy doměřil daň za zdaňovací období, kdy se daň snižovala? Také jste měli pocit, že je to nespravedlivé? Autoři tohoto článku jsou přesvědčeni, že tento postup je nejen nespravedlivý, ale ani není v souladu s daňovým řádem.

1 Příklad Poplatníka

Daný problém budeme pro lepší názornost ilustrovat na příkladu poplatníka daně z příjmů¹. Budeme mu říkat prostě Poplatník. Z důvodu zjednodušení budeme abstrahovat od povinnosti Poplatníka platit zálohy na daň.

Poplatník podal přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2015 ve stanoveném termínu, tj. 1. 4. 2016. V tomto daňovém přiznání vykázal daňovou povinnost ve výši 100.000 Kč, kterou dne 1. 4. 2016 uhradil bezhotovostním převodem na účet správce daně. Správce daně vyměřil daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2015 konkludentně k 1. 4. 2016 ve výši vykázané v daňovém přiznání.

Za zdaňovací období roku 2016 podal Poplatník řádné přiznání k dani z příjmů rovněž ve stanoveném termínu, tj. 3. 4. 2017. Za toto zdaňovací období vykázal Poplatník daňovou povinnost (pro jednoduchost) rovněž ve výši 100.000 Kč, kterou dne 3. 4. 2017 uhradil bezhotovostním převodem na účet správce daně. Správce daně vyměřil daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2016 konkludentně k 3. 4. 2017 ve výši vykázané v daňovém přiznání.



Při interní kontrole Poplatník v říjnu 2018 zjistil, že v daňových přiznáních za roky 2015 a 2016 nesprávně stanovil základy daně. Tuto chybu opravil podáním dodatečných daňových přiznání za uvedená zdaňovací období, přičemž v dodatečném daňovém přiznání za rok 2015 vykázal daň o 30.000 Kč vyšší a v dodatečném daňovém přiznání za rok 2016 vykázal daň o 40.000 Kč nižší oproti dani vyměřené na základě řádných daňových přiznání.

Obě dodatečná daňová přiznání Poplatník podal 30. 11. 2018. Jako datum zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání uvedl v obou případech 15. 10. 2018.

Správce daně doměřil daň na základě podaných dodatečných přiznání konkludentně v přiznané výši k 30. 11. 2018.

Poplatník neměl v uvedeném období přeplatky ani nedoplatky na jiné dani.

Výše uvedené správce daně promítne na osobní daňový účet Poplatníka následujícím způsobem:

2 Postup správce daně

2.1 Výchozí předpoklad

Vyšší daň plynoucí z dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2015 bude správce daně patrně považovat za uhrazenou přeplatkou vzniklým za zdaňovací období roku 2016 ke dni doměření daně, tj. k 30. 11. 2018. Správce daně následně Poplatníkovi předepíše úrok z prodlení plynoucí z dodatečně vyměřené daně za zdaňovací období roku 2015 za období 8. 4. 2016 až 30. 11. 2018, tj. za **967 dní**.

¹ V našem článku nerozlišujeme pro účely zjednodušení, zda se jedná o daň z příjmů fyzických, či právnických osob. Ostatně naše argumenty jsou obecné a musejí se vztahovat na jakoukoliv daň, pro kterou je veden samostatný osobní daňový účet.

Tabulka č. 1 Osobní daňový účet Poplatníka pro daň z příjmů

Datum	Popis obratu	Má dáti [Kč]	Dal [Kč]
1. 4. 2016	Přiznaná daň (za zdaňovací období 2015)	100.000	
1. 4. 2016	Běžná platba daně		100.000
3. 4. 2017	Přiznaná daň (za zdaňovací období 2016)	100.000	
3. 4. 2017	Běžná platba daně		100.000
30. 11. 2018	Daň dodatečně přiznaná (za zdaňovací období 2015)	30.000	
30. 11. 2018	Daň dodatečně přiznaná (za zdaňovací období 2016)	-40.000	

Domníváme se, že úrok z prodlení by měl být stanoven jen za dobu od 8. 4. 2016 do 3. 4. 2017, kdy byla dlužná částka plně uhrazena, tj. jen za **361 dní**.

Postup správce daně bude zřejmě vycházet z předpokladu, že doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání na daň nižší za zdaňovací období roku 2016 vznikl Poplatníkovi přeplatek ke dni doměření daně (tj. k 30. 11. 2018). Správce daně se patrně bude domnívat, že tento přeplatek lze použít na úhradu nedoplatku vzniklého doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání na vyšší daňovou povinnost (za zdaňovací období roku 2015).

Jak vysvětlíme níže, tento předpoklad nemá oporu v daňovém řádu.

2.2 Úhrada nedoplatku na dani

Způsoby, jakými lze hradit daňové závazky, jsou výslovně uvedeny v ust. § 163 odst. 3 daňového řádu. Tento stanoví, že daňové závazky lze hradit (pozn.: zvýraznění v citaci provedeno autory):

- „a) bezhotovostním převodem z účtu vedeného u poskytovatele platebních služeb na příslušný účet správce daně,
b) v hotovosti (...),
c) kolkovými známkami, stanoví-li tak zákon,
d) přeplatkem na jiné dani.“

Úhradu nedoplatku přeplatkem **na téže dani** § 163 odst. 3 daňového řádu nepřipouští.

Dne 30. 11. 2018 náš Poplatník neprovedl žádnou platbu bezhotovostním převodem, v hotovosti ani kolkovými

známkami. K tomuto dni Poplatník zároveň neměl ani žádné přeplatky na jiných daních, kterými by mohl být uhrazen nedoplatek na dani z příjmů.

K 30. 11. 2018 tedy nemohlo dojít k úhradě vzniklých nedoplatků na dani z příjmů způsobem, který předvídá zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

Z uvedeného tedy vyplývá, že výchozí předpoklad správce daně, a sice že k úhradě doměření daně za zdaňovací období roku 2015 došlo dne 30. 11. 2018, je v rozporu s ust. § 163 odst. 3 daňového řádu.

2.3 Nakládání s přeplatkem²

Ustanovení § 163 odst. 3. daňového řádu odpovídají i ustanovení § 154 a § 155 daňového řádu, která rovněž nepřipouštějí, aby přeplatek na jedné dani byl použit na úhradu nedoplatku na téže osobním daňovém účtu daňového poplatníka.

Ustanovení § 154 a § 155 kogentně upravují nakládání (disponování) s přeplatkem. Tato ustanovení zahrnují konečný a úplný výčet způsobů nakládání s přeplatkem, a sice:

- převod přeplatku na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu;
- převod přeplatku na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován;
- převod přeplatku na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně;

² Autoři článku nijak nezpochybňují, že pro účely skutečného nakládání s přeplatkem, jak je předvídá ustanovení § 154 daňového řádu (převod na jiný osobní daňový účet nebo jinému poplatníkovi, vrácení daňovému subjektu), vzniká přeplatek až ke dni doměření daně. Je to pochopitelné, protože předmětná částka nevratně „zmizí“ z dispoziční sféry správce daně, případně je nevratně převedena na jiný osobní daňový účet, než na který původně daňový subjekt určil platbu. Proto správce daně nemůže daný úkon provést předtím, než se ujistí, že přeplatek skutečně existuje. Tento princip však neplatí pro úhradu nedoplatku na téže dani, protože platby nadále zůstávají v dispoziční sféře správce daně a ten je jen použije na úhradu nejstarších nedoplatků [v podstatě se jen jedná o nové přiřazení („spárování“) plateb a předpisů daně]. Tento úkon není nevratný a lze jej provést opakovaně kdykoliv znovu poté, co vyjdou najevo nové skutečnosti ohledně výše skutečně splatné daně za jednotlivá zdaňovací období.

- d) převod přeplatku na úhradu zálohy;
- e) vrácení vratitelného přeplatku;
- f) ponechání přeplatku jako platby na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je přeplatek evidován.

Výčet uvedený pod písmeny a) až e) představuje skutečné nakládání s přeplatkem, tedy jeho převod z osobního daného účtu „jinam“ nebo vrácení. Z tohoto výčtu se vymyká pouze písmeno f), které je ve své podstatě blokací v nakládání s přeplatkem.

Použití přeplatku na úhradu nedoplatku na též osobním daňovém účtu daňový řád nezná. Z definice přeplatku toto ani není možné (viz část 2.4 níže).

Důsledky ust. § 154 a § 155 jsou tedy ve vzájemné shodě s ust. § 163 odst. 3 daňového řádu.

2.4 Vymezení přeplatku

2.4.1 Daňový řád

Přeplatek je v § 154 odst. 1 daňového řádu definován jako „částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu“.

Přeplatek je tedy zjišťován porovnáním všech úhrad daně evidovaných na příslušném osobním daňovém účtu se všemi splatnými platebními povinnostmi za všechna zdaňovací období, u nichž již uplynula jak původní, tak případně náhradní lhůta splatnosti, evidovanými na též osobním daňovém účtu k určitému datu³, nikoli za zdaňovací období⁴.

Z definice přeplatku tedy vyplývá, že na stejném osobním daňovém účtu nemůže v jednom okamžiku existovat současně nedoplatek a přeplatek, který by bylo možno použít na úhradu daného nedoplatku na též účtu. Součet všech zápisů na osobním daňovém účtu může být buď jen kladný (pak existuje přeplatek), nebo jen záporný (pak přeplatek neexistuje).

Ustanovení § 154 odst. 1 daňového řádu je tedy v souladu s výše citovanými závěry plynoucími z ustanovení § 163 odst. 3 a § 154 a § 155 daňového řádu uvedenými výše.

2.4.2 Zákon o správě daní a poplatků⁵

Výchozí předpoklad správce daně, a sice že na úhradu nedoplatku na dani z příjmů lze použít přeplatek na též

dani, je patrně pozůstatkem dřívější úpravy přeplatku v zákoně o správě daní a poplatků, která takový výklad připouštěla.

V zákoně o správě daní a poplatků (který není účinný od 1. ledna 2011) byl přeplatek vymezen v ust. § 64 jako „částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně“.

Přeplatky na dani tedy vznikaly za určitá zdaňovací období, a bylo tak možné, aby k danému okamžiku na osobním daňovém účtu byl evidován současně nedoplatek a přeplatek na jedné dani nebo několik přeplatků na jedné dani zároveň. Tento závěr potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu⁶, která však účinností daňového řádu pozbyla relevance a na případy přeplatku ve smyslu daňového řádu, který je vymezen jako saldo osobního daňového účtu (tj. bez vazby na konkrétní zdaňovací období), se nevztahuje.

Odlišnost vymezení přeplatku v zákoně o správě daní a poplatků od daňového řádu ilustruje např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 150/2006. V daném případě společnost E., s. r. o., podala několik dodatečných přiznání k dani z přidané hodnoty, z nichž některá byla na vyšší daňovou povinnost a jiná na nižší daňovou povinnost. Ke vzniku přeplatků Nejvyšší správní soud uvádí: „[J]e-li dodatečně stanovená daň nižší, než byla poslední známá daňová povinnost, je vyměřena k poslednímu dni měsíce následujícího po zjištění důvodu pro podání dodatečných daňových přiznání (§ 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), zatímco daňové penále z daně dodatečně vyměřené se počítá již ode dne původního dne splatnosti daně (§ 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). I z tohoto důvodu je tedy zřejmé, že případný vznik přeplatku na dani za jedno zdaňovací období nemůže mít vliv na daňové penále za nezaplacenou daň v jiném zdaňovacím období.“

Nejvyšší správní soud tedy výslovně potvrzuje, že za platnosti zákona o správě daní a poplatků vznikal přeplatek za **určité konkrétní zdaňovací období**, nikoli jako rozdíl mezi platbami a vrátkami na kreditní straně osobního daňového účtu a předpisy a odpisy na debetní straně osobního daňového účtu, jak nově přeplatek vymezuje daňový řád.

Vymezení přeplatku v zákoně o správě daní a poplatků a v daňovém řádu tedy představuje zcela odlišné koncepty. Judikatura Nejvyššího správního soudu, která se zabývá přeplatky ve smyslu zákona o správě daní a poplatků, tedy

³ ŠIMEK, K. *Komentář k § 154 daňového řádu*. Wolters Kluwer ČR.

⁴ Pro úplnost dodáváme, že platby, vratky, předpisy a odpisy se na osobních daňových účtech evidují s přesností na dny. Není tedy možné při stanovení přeplatku k jednomu dni vycházet pouze z odpisů a tím uměle vytvořit přeplatek, který by byl použit k předpisům splatným (v náhradní lhůtě) v témže dni. Přeplatek může vzniknout, jen pokud se vezmou v úvahu všechny zápisy na osobním daňovém účtu spadající do daného dne.

⁵ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

⁶ Například rozsudky čj. 2 Afs 150/2006-55 a 2 čj. Afs 120/2007-49.

pro případy přeplatku ve smyslu daňového řádu není bez dalšího automaticky aplikovatelná.

3 Jak je to tedy správně?

3.1 Základní princip

Diskuse ohledně vzniku a použití přeplatku je jen zástěrkou, která má odvést pozornost od postupu, který může být pro správce daně sice o něco náročnější, ale je jediný správný. Tím je přiřazení jednotlivých plateb uskutečněných poplatníkem ke (skutečně) splatné dani za jednotlivá zdaňovací období. Proto se v dalším textu podíváme podrobněji, jakým způsobem se má zapravovat platba daně na jednotlivé daňové povinnosti.

3.2 Pořadí úhrady daňových závazků

Pořadí, v jakém se úhrada daně (tj. bezhotovostní převod na osobní daňový účet, a nikoliv údajný přeplatek v důsledku vyměření nižší daně za jiné zdaňovací období na téže dani) použije na úhradu splatných daňových pohledávek, je stanoveno v § 152 daňového řádu. Podle odst. 1 tohoto ustanovení se „úhrada daně na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin:

- a) nedoplatky na dani a splatná daň,
- b) nedoplatky na příslušenství daně,
- c) vymáhané nedoplatky na dani,
- d) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně“.

V jednotlivých skupinách se úhrada daně použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti.⁷

Pokud u našeho Poplatníka neprobíhá vymáhací řízení, bude se primárně postupovat podle § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu (tj. posouzení v rámci skupiny nedoplatky na dani a splatná daň). Případné nedoplatky na příslušenství se budou uhrazovat až v druhém kroku.

Nedoplatek na dani je definován v § 153 daňového řádu jako „částka daně, která nebyla uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně“. V daném případě měl zákonodárce nepochybně na mysli původní splatnost daně. Pokud by měl na mysli náhradní lhůtu splatnosti, výslovně by to uvedl tak, jako učinil v ostatních případech. Daňový řád totiž pečlivě rozlišuje mezi původní splatností a náhradní lhůtou splatnosti (viz např. § 141 odst. 8 daňového řádu).

Komentář k daňovému řádu⁸ k § 152 uvádí: „Zákonem stanovené pořadí, ve kterém bude uhrazená částka zapravována na jednotlivé položky, je závazné jak pro správce daně, tak i pro daňového dlužníka. Daňový dlužník nemá oprávnění disponovat platbou tak, aby stanovil, kterou z daňových (platebních) povinností evidovanou na konkrétním osobním daňovém účtu hodlá uhradit na tento účet poukazovanou finanční částkou. Finanční částkou, kterou daňový dlužník na svůj osobní daňový účet poukáže, je provedena úhrada evidovaných splatných daní a nedoplatků na konkrétním osobním daňovém účtu, a to podle pořadí, které je stanoveno zákonem. Daňový subjekt v tomto ohledu disponuje toliko právem určit, na jaký osobní daňový účet, resp. na jaký druh daně svou platbu směřuje.“

I v případě dodatečně tvrzené daně je třeba okamžik vzniku nedoplatku nutně spojit právě s původním dnem splatnosti. To výslovně potvrzuje mj. komentář k daňovému řádu⁹ a blíže k tomu uvádí, že „skutečnost, že bude stanovena náhradní lhůta splatnosti je z hlediska posouzení toho, zda neuhrazená částka daně je, či není nedoplatkem, bez významu. (...) Jakákoli daň, která není uhrazena včas (tj. ke dni splatnosti), je nedoplatkem, což nemůže změnit ani skutečnost, že vykonatelnost platební povinnosti k úhradě dlužné částky může být odložena (...) stanovením náhradní lhůty splatnosti anebo jiným odkladem vykonatelnosti rozhodnutí, kterým je uloženo uhradit daň“.

Platby provedené ve prospěch osobního daňového účtu mají být přiřazovány dle § 152 i zpětně, jak uvádí i komentář k daňovému řádu¹⁰: „Platba provedená daňovým subjektem, resp. platba provedená v jeho prospěch na příslušný osobní daňový účet, může být přiřazena pouze k evidovaným daňovým povinnostem (a to i zpětně).“

Výše uvedené je tedy možné shrnout tak, že podle § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu jakákoliv platba daně uskutečněná po vzniku nedoplatku (tj. po dni původní splatnosti daně) musí být správcem daně použita na úhradu tohoto nedoplatku, a to i když existence nedoplatku je správcem daně zjištěna dodatečně po vyměření dodatečného daňového přiznání na vyšší daňovou povinnost (tj. zpětně až po uplynutí náhradní lhůty splatnosti, kdy teprve lze daň předeplatit na osobní daňový účet). Pokud k datu platby neexistuje nedoplatek, úhrada daně se použije na nejbližší následující splatnou daň (tj. takovou, která má dřívější datum splatnosti).¹¹

⁷ § 153 odst. 4 daňového řádu.

⁸ BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K. a M. ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, komentář k § 152 daňového řádu.

⁹ Tamtéž, komentář k § 153 daňového řádu.

¹⁰ Tamtéž, komentář k § 152 daňového řádu.

¹¹ Aby mohl být tento účel naplněn, daňový řád blokuje nakládání s přeplatkem, pokud existuje odůvodněný předpoklad, že během 10 dnů dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň.

3.3 Aplikace pro zdaňovací období roku 2015

Kdy tedy dojde u Poplatníka k úhradě nedoplatku za zdaňovací období roku 2015?

Daň z příjmů Poplatníka za zdaňovací období roku 2015 byla splatná 1. 4. 2016. V řádném daňovém přiznání Poplatník přiznal částku daně 100.000 Kč. Tuto částku Poplatník uhradil bezhotovostním převodem na účet správce daně dne 1. 4. 2016.

Na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2015 správce daně doměřil daň ve výši 30.000 Kč (tj. daň za zdaňovací období 2015 činila 130.000 Kč). S úhradou částky 30.000 Kč byl Poplatník v prodlení. Jedná se tedy o nedoplatek.

Dne 3. 4. 2017 byla na účet správce daně připsána platba od Poplatníka ve výši 100.000 Kč. Při použití této platby je třeba posoudit, která splatná daňová pohledávka má dřívější datum splatnosti. Po vyměření dodatečných daňových přiznání je zjevné, že částka 30.000 Kč za zdaňovací období roku 2015 je splatnou daňovou pohledávkou (tj. uběhla jak původní, tak náhradní lhůta splatnosti) a zároveň je to pohledávka s dřívějším datem splatnosti (tato pohledávka byla splatná již 1. 4. 2016).

Částka 30.000 Kč za zdaňovací období roku 2015 je v okamžiku přijetí platby 100.000 Kč dne 3. 4. 2017 nejstarším nedoplatkem na dani. Jak výslovně uvádí citace z komentáře k daňovému řádu uvedená výše, správce daně je povinen použít přijatou platbu nejprve na úhradu splatné daně s nejstarším datem splatnosti, a to i zpětně (v daném případě tedy na úhradu nedoplatku na dani za zdaňovací období roku 2015 ve výši 30.000 Kč). Zbývající část platby ve výši 70.000 Kč bude zapravena na úhradu nejbližší splatné daně, tedy daně za zdaňovací období roku 2016.

3.4 Splatná daň

Jak to bude s úhradou daně za zdaňovací období roku 2016? Pro správné posouzení je klíčové chápání pojmu „splatná daň“.

3.4.1 Jedna splatná daň za zdaňovací období

Splatnost daně upravuje § 135 odst. 3 daňového řádu, dle kterého je „*daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení*“. Komentář k tomuto ustanovení uvádí, že „*daň je splatná v zákonné výši, nikoliv pouze ve výši přiznané*“¹². Splatná daň tedy zahrnuje daň přiznanou v řádném daňovém tvrzení i dodatečně doměřenou.

Pokud daňový řád stanoví pro dodatečné změny splatné daně náhradní lhůty splatnosti, jedná se z podstaty věci o náhradní lhůty, které nemění původní splatnost daně a aplikují se jen tehdy, není-li daň již uhrazena.

Tento závěr potvrzuje i komentář k § 153 daňového řádu¹³, dle kterého „*skutečnost, že bude stanovena náhradní lhůta splatnosti, je z hlediska posouzení toho, zda neuhrazená částka daně je, či není nedoplatkem, bez významu. Má však význam pro vymahatelnost tohoto nedoplatku, neboť před jejím marným uplynutím není možné stanovenou daň (nedoplatek) vymáhat (s výjimkou možnosti přihlásit daňovou pohledávku do insolvenčního řízení). Jinými slovy, daň, která nebyla přiznána a zaplacená ke dni splatnosti (rozuměj původnímu dni splatnosti), je sice formálně vzato nedoplatkem, avšak vymahatelná bude až uplynutím náhradního dne splatnosti, což v případě vyměření daně z moci úřední bude až 15 dní po právní moci platebního výměru (§ 139 odst. 3)“.*

K jednomu zdaňovacímu období se tedy vztahuje pouze jedna splatná daň. V některých případech je její výše předmětem dodatečných změn, ať už na základě dodatečného daňového přiznání, či z moci úřední, vždy se však jedná o jednu a tutéž daňovou povinnost, a proto je nutné jakékoliv změny reflektovat k původnímu datu splatnosti.

Tento závěr podporuje jak daňová teorie, odborná literatura a judikatura Nejvyššího správního soudu, tak i princip jednotnosti právního řádu.

3.4.2 Daňová teorie, odborná literatura a judikatura Nejvyššího správního soudu

Skutečnost, že k jednomu zdaňovacímu období se vztahuje pouze jedna splatná daň, vyplývá i z § 3 daňového řádu, podle kterého „*daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně*“, a z obecné daňové teorie¹⁴. Daňová povinnost vzniká latentně, když nastanou rozhodné skutečnosti. Tato latentní daňová povinnost se v průběhu daňového řízení postupně upřesňuje prostřednictvím podaného daňového přiznání a navazujících postupů (např. postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu). K dalšímu upřesnění může docházet prostřednictvím podaných dodatečných daňových přiznání nebo prostřednictvím daňové kontroly nebo v rámci řádných či mimořádných opravných prostředků. Ve finále by se splatná daň měla co nejvíce blížit daňové povinnosti, tj. absolutně správné částce, která vyplývá z nastalých rozhodných skutečností zakládajících daňovou povinnost. Ke zpřesňování (cizelování) výše splatné daně tak dochází postupně, prostřednictvím dílčích kroků. To však nic nemění na tom, že u jedné daně

¹² KOBÍK, J. a A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. ANAG, 2010, s. 596.

¹³ BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K. a M. ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011.

¹⁴ Například KALOUS, S. a A. KOHOUTKOVÁ. *Správa daní aneb daňový subjekt versus správce daně*. Praha: 1996, s. 78.

za jedno zdaňovací období existuje pouze jedna částka splatné daně, která je součtem částek tak, jak byly postupně stanoveny v průběhu daňového řízení.

Stejnému závěru svědčí i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 27/2017-49, ve kterém Nejvyšší správní soud uvádí: „*Daňová povinnost je specifickým druhem určité právní povinnosti, která má svůj základ v hmotně-právním předpise (daňová povinnost vzniká např. okamžikem převodu, prodeje, dosažením příjmu, etc). Má svůj aspekt jak v rovině nalézací (daň tvrdit), tak i v rovině platební (daň zaplatit). Daňová povinnost tedy obecně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Daň je oproti tomu částka číselně odrážející daňovou povinnost, kterou je povinen daňový subjekt odvést do veřejného rozpočtu. Aby mohla být daň vyměřena, je nutno ji nejdříve stanovit. Kromě daně stanovené zná daňový řád ještě termín tvrzená daň, tj. daň, kterou uvedl daňový subjekt v daňovém přiznání. Z hlediska časové posloupnosti lze hovořit tedy o dani tvrzené – stanovené – vyměřené (dále popř. doměřené). Ke stanovení daně dochází v rámci nalézacího řízení, jehož výsledkem je vždy vydání rozhodnutí, tj. platebního výměru.*“

Daňová teorie, odborná literatura i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu tedy ve vzájemné shodě potvrzují závěr vyplývající z daňového řádu, a sice že k jednomu zdaňovacímu období se vztahuje pouze jedna splatná daň.

3.4.3 Princip jednotnosti právního řádu

V § 252 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že „*daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti*“. V daném případě je mimo jakoukoliv pochybnost, že splatnou daní se míní daň splatná k původnímu dni splatnosti. Byl by to ostatně protimluv, kdyby se v den (původní) splatnosti měla hradit daň, která není splatnou daní.

Při výkladu jednotlivých právních norem, a tedy i daňového řádu, je třeba respektovat princip jednotnosti právního řádu. Tento princip mimo jiné znamená, že shodným jazykovým výrazům použitým v různých částech právní normy (nebo i v různých právních normách) musí být obecně přisuzován shodný význam.¹⁵

Na základě výše uvedeného termín „splatná daň“ použitý v § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu musí být vykládán shodně s § 252 odst. 1 daňového řádu, tedy jako daň splatná k původnímu dni splatnosti.

3.5 Aplikace pro zdaňovací období roku 2016

Jak je dovozeno v části 3.4, daň doměřená na základě dodatečných daňových přiznání je součástí splatné daně, která je splatná k původnímu dni splatnosti. Při úhradě splatné daně je správce daně povinen postupovat dle § 152 daňového řádu, tedy použít přijaté úhrady daně vždy nejprve na úhradu splatné daně s nejstarším datem splatnosti.

Dne 3. 4. 2017 byla na účet správce daně připsána platba od Poplatníka ve výši 100.000 Kč. Jak bylo ukázáno v části 3.3 výše, částka 30.000 Kč z této platby musí být použita na úhradu daně za zdaňovací období roku 2015. Zbývající část ve výši 70.000 Kč je „volná“ na úhradu dalších splatných daňových pohledávek.

Daň za zdaňovací období roku 2016 byla vyměřena na základě řádného daňového přiznání ve výši 100.000 Kč. Částka splatné daně za rok 2016 byla následně snížena o 40.000 Kč doměřením daně na základě dodatečného daňového přiznání. Ke dni 3. 4. 2017 tedy byla za zdaňovací období roku 2016 splatná daň ve výši 60.000 Kč. Na úhradu této splatné daně měla být zapravena odpovídající část platby přijaté správcem daně 3. 4. 2017. Tím byla splatná daň plně uhrazena a Poplatník již dále na samotné dani nic nedluží. Po zapravení části platby na úhradu splatné daně za zdaňovací období 2016 ještě zbylo „volných“ 10.000 Kč na úhradu dalších splatných daňových pohledávek.

Jelikož 3. 4. 2017 neměl Poplatník žádné nedoplatky na dani a daň splatná k tomuto datu byla uhrazena v plné výši, v souladu s § 154 odst. 1 daňového řádu měl správce daně zapravit část platby přijaté dne 3. 4. 2017 ve výši 4.168 Kč na úhradu úroku z prodlení vzniklého z nedoplatku na dani za zdaňovací období roku 2015.

Zbývající částka platby přijaté na účet správce daně dne 3. 4. 2017 ve výši 5.832 Kč zůstala na osobním daňovém účtu jako přeplatek na úhradu budoucí splatné daně s nejbližším datem splatnosti.

Správný postup dle daňového řádu je zrekapitulován v tabulce 2.

Ke dni 3. 4. 2017 tedy Poplatník neměl žádné nedoplatky na dani, a úrok z prodlení za období od 3. 4. 2017 do 30. 11. 2018 mu tak neměl být předepsán.

¹⁵ Rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 124/96: „*Jednotnost právního řádu je v rovině právního jazyka kromě jiného spjata s konstantností významů, přisuzovaných jazykovým výrazům, tj. s vyloučením polysémie a homonymie. Výjimkou je pouze rozlišování samotným zákonodárcem, a to explicitně formou legální definice nebo implicitně, tzn., když je odlišnost významů, přisuzovaných jednomu výrazu, zřejmá z kontextu. Pakliže tedy právní předpis obsahuje legální definici pojmu, omezující její použití pouze pro účely daného předpisu, plyne z toho nutnost odlišení ve vztahu k významu stejného pojmu, obsaženého v jiných předpisech.*“

Tabulka č. 2 Postup dle daňového řádu

Datum	Popis	Řádné DP [Kč]	Dodatečné DP [Kč]	Splatná daň [Kč]	Úhrada splatné daně (úroku) dle přijatých úhrad [Kč]	Úhrada platbou přijatou dne	Rozdíl [Kč]
1. 4. 2016	Daň 2015	100.000,00	30.000,00	130.000,00	100.000,00	1. 4. 2016	-30.000,00
					30.000,00	3. 4. 2017	
3. 4. 2017	Daň 2016	100.000,00	-40.000,00	60.000,00	60.000,00	3. 4. 2017	
	Úrok 2015 (361 dní prodlení)			4.146,00	10.000,00	3. 4. 2017	5.832,00

Pozn.: DP – daňové přiznání.

4 Úrok z prodlení

Dle § 252 daňového řádu je daňový subjekt v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně.

Jak je vysvětleno v části 3 tohoto článku, Poplatník nebyl v období od 3. 4. 2017 do 30. 11. 2018 v prodlení s úhradou **splatné** daně. Nebyly tedy naplněny zákonné podmínky pro předepsání úroku z prodlení za toto období.

Důvodová zpráva k daňovému řádu k § 252 uvádí: „*Úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou.*“ Záměrem zákonodárce tak bylo zajistit náhradu za zkrácení veřejných rozpočtů po příslušnou dobu.

V daném případě však v období 3. 4. 2017 až 30. 11. 2018 ke zkrácení státního rozpočtu nedošlo. Skutečnost, že byl předepsán úrok z prodlení i za toto období, tedy v žádném případě neodpovídá ekonomické náhradě za zkrácení

státního rozpočtu. Předepsání úroku z prodlení je tak v přímém rozporu se záměrem zákonodárce vyjádřeným v důvodové zprávě k § 252 daňového řádu.

5 Závěr

Postup správce daně, který vyměří úrok z prodlení až do doby „vzniku“ přeplatku v situaci, kdy daňový subjekt podá současně několik dodatečných daňových přiznání, z nichž jsou některá na daň vyšší a některá na daň nižší, je v rozporu s daňovým řádem, jak jsme vysvětlili v části 2 tohoto článku. Platební výměry na úrok z prodlení vydané správcem daně za daných okolností tedy budou pravděpodobně nezákonné.

Správce daně je povinen při správě daní postupovat plně v souladu s daňovým řádem, tedy způsobem, který jsme popsali v části 3 tohoto článku. Tento postup je navíc v souladu s cíli sledovanými daňovým řádem a plně odpovídá ekonomické realitě.

Skutečnost, že postup v souladu s daňovým řádem může být pro správce daně administrativně náročnější, nemůže v žádném případě obhájit nezákonný postup správce daně.

Osvobození „bytových“ jednotek v rodinných domech od daně z nabytí nemovitých věcí¹

Mgr. Martin Hurych
Kancelář veřejného ochránce práv

Mgr. Ing. Radka Malinová
Kancelář veřejného ochránce práv

Problematika osvobození jednotek v rodinných domech od daně z nabytí nemovitých věcí již delší dobu rezonuje českou společností. Není pochyb o tom, že od daně z nabytí nemovitých věcí² je za určitých podmínek osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k stavbě rodinného domu i jednotce v bytovém domě, pochybnosti však panují o tom, zda lze za určitých podmínek osvobodit i nabytí jednotek v rodinných domech.

1 Úvod

Finanční správa dne 20. 4. 2017 informovala³ širokou veřejnost o tom, že **možnost osvobození od daně se vždy⁴ vztahovala pouze na jednotky v bytovém domě, nikoliv na jednotky v rodinném domě či v jiném typu stavby.** Někteří daňoví poplatníci však s povinností platit daň nepočítali, a ve více než čtvrtině případů dokonce finanční správa uplatněné osvobození akceptovala. V takových případech finanční správa doporučila poplatníkům, aby podali dodatečné daňové příznání (a případně využili možnosti žádat o posečkáni daně a prominutí příslušenství). Ze statistických údajů přitom vyplývá, že



cena takto nově převáděných jednotek se v průměru pohybuje kolem 3 mil. korun. Při 4% sazbě daně z nabytí nemovitých věcí se tak jedná o částku okolo 120.000 korun na převáděnou jednotku.

Není proto s podivem, že část dotčených poplatníků se s doporučením finanční správy neztotožnila, o čemž svědčí i to, že se s tímto problémem od jara roku 2017 obrací stěžovatelé na veřejného ochránce práv. Rádi bychom prostřednictvím tohoto článku čtenáře seznámili s právním stanoviskem veřejné ochránkyně práv⁵ a informovali o dalším vývoji právní úpravy osvobození.

2 Právní úprava osvobození od daně z nabytí

Původně byla daň z nabytí nemovitých věcí upravena v zákoně o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.⁶ Za této úpravy osvobození na nové byty v rodinných domech dopadalo.⁷ Dne 1. 1. 2014 nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. To v ustanovení § 7 upravovalo

¹ Článek vychází z doporučení veřejné ochránkyně práv ze dne 28. 8. 2017, sp. zn. 22/2017/SZD, jehož kompletní text je dostupný z: <http://eso.ochrance.cz/Nalezene/Edit/5426>.

² Viz § 7 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále také jen „zákonné opatření“).

³ Informace k aplikaci zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, v případě nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě, dostupná z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace- stanoviska-sdeleni/Informace-k-bytum-v-rodinnem-dome-8403>.

⁴ Za účinnosti zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁵ Veřejná ochránkyně práv zahájila šetření v dané věci z vlastní iniciativy pod sp. zn. 22/2017/SZD. Dosud nebylo ukončeno.

⁶ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Viz ustanovení § 20 odst. 7 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí:

„(7) Od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví

a) ke stavbě, která je novou stavbou, na niž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu,

b) k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, provedenou formou vestavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu, jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec.“

podmínky pro osvobození odlišně⁸ od původní právní úpravy a v praxi vyvolávalo výkladové problémy jak u daňových subjektů, tak i u samotných správců daně.

3 Právní názor zastávaný veřejnou ochránkyní práv k možnosti osvobození jednotek v rodinných domech

Veřejná ochránkyně práv dospěla k závěru, že současný výklad zastávaný finanční správou vede k nedůvodnému rozlišování při posuzování osvobození nabytí bytových jednotek v rodinném domě od daně z nabytí nemovitých věcí.

Zatímco nabytí rodinného domu jako celku nebo podílu na něm a nabytí bytové jednotky v bytovém domě je osvobozeno od daně, nabytí bytu majícího status jednotky v rodinném domě osvobozeno není. V zákonné úpravě se tak vyjevuje nepravá mezera, kterou je třeba uzavřít výkladem. Jako metodu jejího uzavření veřejná ochránkyně práv doporučila teleologický výklad s využitím *analogie legis*.

Pro posuzování nároku na osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí při převodu bytové jednotky v rodinném domě je proto třeba postupovat analogicky jako v případě bytové jednotky v bytovém domě, tedy posoudit, zda jde o první úplatný převod dokončené nebo užívané jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.

Jak lze shrnout hlavní argumenty, uvedeme v následujících podkapitolách.

3.1 Východiska právní úpravy

Hlavním cílem zákonného opatření byla potřeba reagovat na rekodifikaci civilního práva, dílčími cíli pak bylo snížení administrativní zátěže nebo aktualizace některých důvodů pro osvobození od daně. Osvobození u nových staveb vycházelo z dosavadní právní úpravy s tím rozdílem, že mělo rozšířit okruh osvobozených subjektů i o nepodnikatele.⁹ Důvodová zpráva dále uvádí, že se **osvobozují ty nemovité věci, u nichž lze předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel.**¹⁰ Z toho lze dovozovat, že záměrem zákonodárce bylo osvobodit nabytí nemovitostí, které slouží primárně k bydlení.¹¹

3.2 (Ne)jednoznačnost právní úpravy

Finanční správa považuje formulaci zákona za natolik jednoznačnou, že nepřipouští jiné možnosti výkladu. Tomu však neodpovídají informace zjištěné finanční správou, podle nichž byla ve více než 25 % případů¹² daň vyměřena jinak, než jak předpokládá sjednocující výklad finanční správy. Tento fakt významně relativizuje tvrzení o nemožnosti alternativního výkladu a legislativní jednoznačnosti.

Podle našeho názoru naopak dostupné informace svědčí o tom, že nad tím, jak předmětné ustanovení vykládat, panují pochybnosti. V takovém případě by bylo nutné do výkladových úvah inkorporovat i právní princip *in dubio mitius*. **Tento princip je však namísto aplikovat až v případě, bude-li za použití jiných výkladových metod postaveno najisto, že ohledně výkladu panují skutečně pochybnosti.**

3.3 Jazykový výklad – základ protichůdných názorů

Na základě **restriktivního jazykového výkladu** by bylo možné dospět k tomu, že osvobozeny mohou být **pouze**

⁸ Dle ustanovení § 7 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, platí:

„(1) *Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k*

a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu,

b) dokončené nebo užívané stavbě rodinného domu,

c) dokončené nebo užívané jednotce v bytovém domě, která

1. nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, vzniklé výstavbou, nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou tohoto domu, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek,

2. na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.

(2) Nabytí vlastnického práva k nemovité věci podle odstavce 1 je od daně osvobozeno pouze tehdy, dojde-li k němu v době 5 let ode dne dokončení nebo započetí užívání rodinného domu, jednotky v bytovém domě nebo jednotky v bytovém domě změněné stavební úpravou, a to od toho dne, který nastane dříve.“

⁹ Viz důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 340/2013 Sb., podle níž osvobození „bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navrhované zákonné opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce“.

¹⁰ Z toho důvodu je vyloučeno osvobození nabytí vlastnictví k celému bytovému domu.

¹¹ Rodinný dům i bytový dům musí mít většinu podlahové plochy vhodnou pro trvalé bydlení. Viz ustanovení § 2 písm. a) vyhlášky Ministerstva pro místní rozvoj č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů.

¹² Viz Informace k možnosti žádat prominutí příslušenství daně; dostupná na webu finanční správy: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni/Informace-k-moznosti-zadat-o-prominuti-prislusenstvi-dane-z-nabyti-nemovitych-veci-8404>.

celé rodinné domy (případně podíly na nich) nebo jednotky v bytových domech, neboť ty jsou, na rozdíl od jednotek v rodinných domech, v textu ustanovení § 7 zákonného opatření **výslovně uvedeny.**

Tento výklad vede k tomu, že zatímco převod celých rodinných domů¹³ je od daně osvobozen, stejně jako je osvobozen převod bytových jednotek v bytových domech, převod bytů v rodinných domech by osvobozen nebyl. Pokud by však poměrná část rodinného domu byla převedena formou spoluvlastnického podílu,¹⁴ pak osvobozena je. **Takový důsledek považuje veřejná ochránkyně práv za absurdní, a proto má za to, že je třeba jej odmítnout.**

V úvahu připadá možnost použití **extenzivního jazykového výkladu,** pro nějž je zásadní stanovení rozsahu pojmu „stavba rodinného domu“ a to, zda tento pojem zahrnuje i bytovou jednotku v rodinném domě.

Určujícím je výklad pojmu „stavba“ v tom smyslu, zda zahrnuje kromě celé stavby také její dílčí části.¹⁵ Zákonné opatření legální definici tohoto pojmu nestanoví, proto je nutné vyjít z definice stavebního zákona.¹⁶ Podle něj, pokud zákon používá pojem stavba, **rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby.**¹⁷ Z pohledu právní jistoty je zcela odůvodněné vykládat právní pojem v jednom zákoně stejným způsobem jako v zákoně jej definujícím.

Lze-li pod pojmem „stavba“ rozumět i její část, pak pod rozsah pojmu „stavba rodinného domu“ náleží i jednotka, která vznikla vyčleněním v této stavbě. Pomocí extenzivního jazykového výkladu by proto bylo možné dospět k závěru, že nabytí bytové jednotky v rodinném domě podléhá stejným podmínkám pro osvobození jako samotný rodinný dům.

Jazykový výklad však slouží pouze prvotnímu přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem

pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu, k čemuž slouží i řada dalších postupů.¹⁸

3.4 Historický výklad

Osvobození bylo dle důvodové zprávy přejato z předcházející právní úpravy¹⁹, za níž nabytí nových bytů v rodinných domech osvobozeno bylo. Nová právní úprava osvobození měla okruh osvobozených subjektů pouze rozšířit i o nepodnikatele. Vyjadřuje-li zákonodárce vůli přejmout úpravu a zároveň vymezuje za jakým účelem, pak je třeba tuto vůli z hlediska teleologického respektovat.

Historické okolnosti přijetí zákonného opatření proto minimálně nasvědčují existenci pochybností ohledně aplikace restriktivního jazykového výkladu a naopak lze na jejich základě spíše obhájit extenzivní jazykový výklad.

3.5 Teleologický výklad a účel právní úpravy

Osvobození bylo do zákonného opatření přeneseno za účelem podpory bytové výstavby. Zákonodárce vycházel z praxe, kdy bylo běžné, že bytové jednotky byly vymezovány zejména v bytových domech. V době legislativních prací bylo stavebnictví v propadu a zákonodárce chtěl zřejmě stimulovat bytovou výstavbu. To, že tak učinil prostřednictvím osvobození nabytí staveb pro bydlení, je pak zcela logické. Z dat Českého statistického úřadu však vyplývá, že drtivá většina nových bytů se nachází v rodinných domech nebo bytových domech. Ty tvoří bezmála 94% nové bytové výstavby.²⁰ Počet nově dokončených bytů v rodinných domech je téměř dvojnásobný oproti počtu bytů v bytových domech. Ač většina rodinných domů má pouze jeden „byt“, právní řád předpokládá, že v rodinném domě mohou být vymezeny až tři byty.²¹ **Stávající úprava, která umožňuje v rodinném domě vymezit až tři byty, je účinná více než 10 let.**

¹³ Při splnění zákonných podmínek prvního úplatného nabytí a časového testu.

¹⁴ Tedy bez rozdělení na jednotky.

¹⁵ *A maiori ad minus.* Pokud něco platí pro celek, mělo by to platit i pro jeho části.

¹⁶ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ Ustanovení § 2 odst. 3 a 4 stavebního zákona:

„(3) Stavbou se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně-technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Dočasná stavba je stavba, u které stavební úřad předem omezí dobu jejího trvání. Za stavbu se považuje také výrobek plnící funkci stavby. Stavba, která slouží reklamním účelům, je stavba pro reklamu.

(4) Pokud se v tomto zákoně používá pojmu stavba, rozumí se tím podle okolností i její část nebo změna dokončené stavby.“

¹⁸ Viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97. K úloze jazykového výkladu viz též nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, Pl. ÚS 21/96, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 28/2003, nebo ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006.

¹⁹ Tou byl zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ Data z let 2013 až 2016 při zahrnutí i přístaveb, nástaveb a vestaveb v rodinných a bytových domů. Viz https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jspx?_af=vystup-objekt&z=T&f=TABULKA&skupId=1&katalog=30836&pvo=BYT01-G&c=v152~6_RP2016QP4&e-vo=v153_!_BYT-LEG2-11Q_1&str=v8.

²¹ Viz ustanovení § 2 písm. a) vyhlášky Ministerstva pro místní rozvoj č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů. Srov. vyhlášku Českého zeměměřického a katastrálního úřadu č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhláška), ve znění vyhlášky č. 87/2017, příloha 4.

Současný výklad finanční správy však může motivovat daňové subjekty k upřednostnění převodu spoluvlastnického podílu k rodinnému domu bez vymezení jednotek. Toto řešení je však právně méně jisté a v praxi zřejmě vyžaduje uzavření občanskoprávní smlouvy o užívání nemovitosti. **Právní úprava by neměla směřovat ke zbytečné složitosti, která je nežádoucí.**

I teleologický výklad proto nasvědčuje spíše extenzivnímu jazykovému výkladu a naopak na jeho základě lze dospět k závěru, že restriktivní jazykový výklad způsobuje neodůvodněnou nerovnost mezi nabyvateli jednotek ve stavbách pro bydlení.

Podle našeho názoru restriktivní jazykový výklad zastávaný finanční správou otevírá **nepravou mezeru v zákoně**, neboť v zákoně chybí ustanovení, které lze v souladu s jeho smyslem a účelem předpokládat.²² Protože v zákoně chybí očekávané pozitivní²³ ustanovení, jedná se o **mezeru otevřenou**. Vzhledem k tomu, že **zákonodárce vycházel z praxe, kdy vymezení jednotek v rodinných domech nebylo běžné, a tedy s touto eventualitou nepracoval, se jedná o mezeru nevědomou.**

3.6 Uzavření mezery v zákoně

Prostředkem pro vyplnění nepravých mezer jsou zejména argumenty založené na analogii.²⁴ Klíčem, který slouží k aplikaci prostředku, je potom ono teleologické pozadí, na němž mezera vznikla. Způsob jejího uzavření by neměl negativně dopadnout na daňové subjekty. Rovněž nelze opomenout zásadu legitimního očekávání obsaženou v daňovém řádu.²⁵

Hledáme-li zdroj analogické úpravy pro bytové jednotky v rodinných domech, je třeba zvážit úpravu typově nejpodobnějších právních entit. Těmi jsou rodinné domy jako celky a bytové jednotky v bytových domech jakožto bytové jednotky v jiných stavbách pro bydlení. Právní úprava osvobozuje nabytí rodinných domů jako celků. U nabytí bytových jednotek v bytových domech pak osvobozuje nabytí těch, které nezahrnují nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem. **Právní charakter bytové jednotky v rodinném domě je obecně bližší jiné bytové jednotce ve stavbě pro bydlení než celé stavbě rodinného domu.**

Veřejná ochránkyně práv má tedy za to, že pro uzavření mezery, která vzniká „mezi“ ustanoveními § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákonného opatření v důsledku restriktivního jazykového výkladu, je nejpříhodnější analogicky vztáhnout na bytové jednotky v rodinném domě úpravu písm. c). To znamená posoudit, zda se jedná o první úplatné nabytí dokončené nebo užívané jednotky, která nezahrnuje jiný prostor než sklep, komoru nebo garáž, a provést časový test podle odst. 2.

4 Možnosti dalšího postupu daňových poplatníků

Finanční správa se s doporučením veřejné ochránkyně práv neztotožnila. **Poplatníkům, kteří s postupem finanční správy nesouhlasí, tak nezbyvá než se bránit v soudním řízení.** Z dostupných informací lze mít za to, že správní soudy ve věci osvobození nabytí bytů v rodinných domech v žádném případě dosud nerozhodly.

I pokud by soudy dospěly ke stejnému závěru jako veřejná ochránkyně práv ohledně nutnosti aplikovat osvobození i na jednotky v rodinných domech, **na pravomocně vyměřené daňové povinnosti to již nebude mít dopad.** Platí totiž, že nová judikatura nemá vliv na již pravomocně skončená řízení a není ani důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí.²⁶ Není přitom rozhodné, zda nový judikaturní závěr reaguje na otázku dosud neřešenou, nebo zda se jedná o změnu v dosavadní judikatuře.²⁷

5 Změna právní úpravy osvobození jednotek v rodinných domech

Návrh novely zákonného opatření zakotvující výslovné osvobození jednotek v rodinných domech byl předložen Poslanecké sněmovně již v VII. volebním období (sněmovní tisk 1098/0)²⁸. Veřejná ochránkyně práv ve výroční zprávě za rok 2017²⁹ doporučila Poslanecké sněmovně, aby novelu přijala, a nad rámec původního znění doplnila i přechodné ustanovení, které by možnost osvobození

²² Viz MELZER, F. *Metodologie nalézání práva – úvod do právní argumentace*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 227–228.

²³ Ve smyslu stanovující konkrétní úpravu, tato úprava může mít z hlediska konkrétního adresáta normy jak pozitivní, tak negativní důsledky.

²⁴ Viz MELZER, F. *Metodologie nalézání práva – úvod do právní argumentace*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 243–244.

²⁵ Obsaženou v ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu.

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2017, čj. 10 Afs 261/2016-37, dostupný na www.nssoud.cz.

²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2011, čj. 3 Ans 6/2011-101, dostupný na www.nssoud.cz.

²⁸ Sněmovní tisk je dostupný na <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&T=1098>.

²⁹ Výroční zpráva veřejné ochránkyně práv je dostupná na https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/zpravy_pro_poslaneckou_sne-movnu/Vyrocnizprava-2017_web.pdf.

rozšířilo i na období před její účinností. Návrh novely však Poslanecká sněmovna nakonec nestihla projednat.

Vláda k doporučení veřejné ochránkyně práv sdělila, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí pro jednotky v rodinných domech je nyní předmětem novely zákonného opatření, která byla předložena Poslanecké sněmovně v květnu 2018 jako sněmovní tisk č. 179³⁰. **S tímto návrhem vláda vyslovila souhlas.** Na rozdíl od doporučení ochránkyně však odmítla možnost rozšíření osvobození i na období před účinností novely. **Projednávání novely v prvním čtení je navrženo na pořad 20. schůze (od 23. 10. 2018).**

6 Závěr

Otázka osvobození od daně z nabytí jednotek v rodinných domech se s účinností zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, stala mezi daňovými poplatníky (minimálně částí z nich) a finanční správou spornou. Finanční správa setrvala na závěru, že současné znění § 7 zákonného opatření osvobození nabytí jednotek v rodinných domech od daně neumožňuje. Konsenzu se nepodařilo dosáhnout ani v dialogu s veřejnou ochránkyní práv. Poplatníkům, kteří chtějí dosáhnout osvobození od daně, tak nezbývá než se pokusit uplatnit svůj nárok ve správním soudnictví. Do budoucna by měla otázku osvobození jednotek v rodinných domech vyřešit aktuálně projednávaná novela zákonného opatření (sněmovní tisk č. 179).

Mlčenlivost daňového poradce a trestní řízení

Základní vymezení vztahu trestního řízení a mlčenlivosti daňového poradce

Mgr. Vít Koupil
státní zástupce Vrchního státního zastupitelství v Olomouci



Ustanovení § 1 odst. 1 trestního řádu stanovuje základní cíle trestního řízení, kterými jsou náležité objasnění spáchaných trestných činů, zjištění pachatelů trestných činů a jejich spravedlivé potrestání. Za účelem dosažení tohoto cíle je nutná součinnost s fyzickými a právníky osobami, což se odráží v řadě ustanovení trestního řádu, která budou podrobně rozebrána v tomto článku.

Na druhou stranu orgány činné v trestním řízení musejí v rámci vyžadované součinnosti postupovat v souladu s trestním řádem, a to zejména se zásadou přiměřenosti, která je upravena v § 2 odst. 4 trestního řádu. Orgány činné v trestním řízení jsou povinny při provádění úkonů trestního řízení zasahovat do práv osob jen v odůvodněných případech a v nezbytné míře tak, aby zajistily účel trestního řízení. Při provádění jednotlivých úkonů trestního řízení musejí orgány činné v trestním řízení respektovat mimo jiné zákonnou povinnost mlčenlivosti, kterou právní předpisy přiznávají některým povoláním, a taktéž pravidla pro zproštění této povinnosti.

Jedním z povolání, kterým zákon ukládá povinnost mlčenlivosti, je i daňový poradce, jemuž je uložena zákonem č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců, v platném znění (dále jen „zákon o daňovém poradenství“). Jde konkrétně o ust. § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství. Uvedené ustanovení vedle povinnosti mlčenlivosti stanovuje, jakým způsobem může být daňový poradce této povinnosti zproštěn. Ke zproštění mlčenlivosti může dojít toliko na základě prohlášení klienta. I v případě zproštění povinnosti mlčenlivosti daňového poradce klientem však má daňový poradce povinnost zachovat mlčenlivost, pokud je to v zájmu klienta. Od zproštění povinnosti mlčenlivosti je nutno odlišovat situace, kdy je daňový poradce povinen i bez zproštění klienta informace poskytnout. Předmětné ustanovení taxativně uvádí, co nepovažuje za porušení povinnosti mlčenlivosti. Ve vztahu k trestnímu řízení se jedná o případy, kdy má daňový poradce povinnost oznámit spáchání trestného činu nebo povinnost jej překazít.

³⁰ Sněmovní tisk je dostupný na <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&T=179>.

Trestné činy, u kterých je stanovena oznamovací povinnost, jsou taxativně uvedeny v ust. § 368 odst. 1 trestního zákoníku. Výčet trestných činů, u kterých je stanovena povinnost přezkazit jejich spáchání, obsahuje ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku. Povinnost oznámit takový trestný čin má daňový poradce v případech, pokud se hodnověrným způsobem dozví o tom, že byl spáchán některý z trestných činů vymezených v ust. § 368 odst. 1 trestního zákoníku. Neoznámení tedy připadá do úvahy, když již byl čin dokonán. Naopak pokud se poradce hodnověrným způsobem dozví o tom, že je páchán některý z trestných činů uvedených v § 367 odst. 1 trestního zákoníku, pak je povinen dokonání tohoto trestného činu zabránit.

Povinnost oznámit nebo přezkazit trestný čin není dána, pokud by osobě mající tuto povinnost hrozilo v případě jejího splnění nebezpečí smrti, ublížení na zdraví, jiné závažné újmy, případně že by sama sebe nebo osobu blízkou vystavila nebezpečí trestního stíhání. Povinnost přezkazit trestný čin dále není dána, pokud by uvedená osoba tento čin mohla přezkazit jen za cenu značných nesnází. V případě nepřezkazení trestného činu trestní zákoník v § 367 odst. 2 stanovuje okruh trestných činů, které osoba má povinnost přezkazit i v případě, že by jí její činností vznikla újma, s níž zákon jinak spojuje netrestnost nepřezkazení trestného činu.

Oznamovací povinnost a povinnost přezkazit trestný čin je splněna v případě včasného (tj. bezodkladného) oznámení učiněného u policejního orgánu nebo státního zástupce. V případě povinnosti přezkazit trestný čin je podání včasného oznámení alternativou k zabránění spáchání trestného činu vlastní silou či prostředky. V tomto ohledu je nutno říci, že každý trestný čin, u kterého existuje povinnost přezkazit jeho spáchání, je taktéž trestným činem s oznamovací povinností. V případě, že by tedy osoba vlastními silami přezkázala spáchání některého z trestných činů specifikovaných v § 367 odst. 1 trestního zákoníku, by následně měla povinnost jej oznámit (pokud by se nejednalo o situaci, kdy by pachatelem byla osoba blízká).

1 Jednotlivé úkony trestního řízení a mlčenlivost daňového poradce

V rámci zajišťování důkazů nezbytných k prokázání, zdali se stal trestný čin a tento spáchala konkrétní osoba, jsou oprávněny orgány činné v trestním řízení provádět řadu úkonů, ve kterých požadují součinnost od fyzických či právnických osob, případně kde tyto důkazy obstarávají i bez jejich součinnosti.

Jedná se zejména o:

- podání vysvětlení, výslech svědka, výslech obviněného;
- zajišťování listin a věcí, a to ať již prostřednictvím žádosti o vydání věci, příkazem k odnětí věci, nebo prostřednictvím domovních prohlídek a prohlídek nebytových prostor;

- zajišťování důkazů prostřednictvím odposlechů a nasazování operativně pátracích prostředků.

Tento článek se týká toliko otázky mlčenlivosti daňového poradce a důkazů, které jsou zajišťovány v součinnosti s ním, tedy pravidel pro jeho výslech a zajišťování listinných důkazů a věcí, a nikoliv problematiky odposlechů a operativně pátracích prostředků, kde k zajišťování důkazů dochází bez přítomnosti a vědomí daňového poradce. V tomto ohledu je nutno zdůraznit, že trestní řád nestanovuje v případě splněných zákonných podmínek žádná omezení pro vydání příkazu k odposlechu či sledování, která by se týkala povinnosti mlčenlivosti daňového poradce. Je tedy možno konstatovat, že trestní řád toliko zakazuje dle § 88 odst. 1 trestního řádu odposlech mezi obviněným a obhájcem. Ve vztahu ke zbývajícím povoláním včetně odposlechu mezi klientem a advokátem (pokud se nejedná o vztah obhájce–obviněný) je odposlech přípustný a v rámci dokazování bude vždy posuzován zájem státu na objasnění a usvědčení pachatelů trestných činů ve vztahu k povinnosti mlčenlivosti související se vztahem mezi klientem a mj. daňovým poradcem. V případě, že výsledkem odposlechů daňového poradce budou získány důkazy usvědčující jeho či jinou osobu ze spáchání závažného trestného činu, u kterého je odposlech přípustný, a příkazy k odposlechům budou náležitě zdůvodněny, pak takový odposlech bude možné použít jako důkaz pro trestní řízení.

2 Výslech daňového poradce jako svědka, případně osoby podávající vysvětlení

Trestní řád stanovuje všem fyzickým a právnickým osobám povinnost dostavit se k podání vysvětlení, případně k podání svědecké výpovědi, a to i osobám, které mají zákonem stanovenou povinnost mlčenlivosti. Ustanovení § 158 odst. 8 trestního řádu a § 99 odst. 2 trestního řádu stanovuje zákaz požadovat vysvětlení nebo výslech svědka od osoby, která má zákonem stanovenou povinnost mlčenlivosti, pokud této povinnosti nebyla zproštěna, a to způsobem stanoveným v zákoně upravujícím povinnost mlčenlivosti.

V případě daňových poradců je tedy zřejmé, že k jejich výslechu může dojít jen v případě, že byli v souladu s § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství zproštěni mlčenlivosti svým klientem. V tomto ohledu je však nutno zdůraznit, že zákaz výslechu bez zproštění mlčenlivosti daňového poradce se týká toliko daňového poradenství v rozsahu vymezeném v § 1 odst. 1 písm. a) zákona o daňovém poradenství, tedy poskytování právní pomoci a finančně-ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí.

Na jiné činnosti, které daňový poradce vykonává a nelze je podřadit pod ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona

o daňovém poradenství, se již zákaz výslechu nevztahuje. Osoba vykonávající daňové poradenství má v takovém případě povinnost svědeckou výpověď poskytnout vyjma případů, kdy má právo odmítnout vypovídat dle § 100 trestního řádu.

V odborné literatuře a judikatuře je možno zaznamenat diskuse, zdali je vedení účetnictví možno podřadit pod činnost daňového poradenství tak, jak je vymezena v § 1 odst. 1 zákona o daňovém poradenství. V tomto ohledu je možno odkázat na rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 8 Tz 110/1999, 7 Tdo 989/2015. V dané trestní věci byly osoby vykonávající daňové poradenství vyslýchány v procesním postavení svědků k rozsahu dokladů, které obdržely jako podklady potřebné pro zpracování daňového příznání. Svědecké výpovědi byly provedeny bez zproštění mlčenlivosti s poukazem na to, že vedení účetnictví nespadá pod daňové poradenství. Námitky obžalovaných na nezákonně provedený výslech s ohledem na to, že titi svědci nebyli zproštění mlčenlivosti, byly shledány jako nedůvodné.

Bez zproštění mlčenlivosti je možno daňového poradce dle § 99 odst. 3 trestního řádu vyslechnout v případě, že se výslech týká některého z trestných činů, ve kterých má oznamovací povinnost, případně povinnost překazit trestný čin. Uvedené ustanovení odráží skutečnost, že neoznámění nebo nepřekažení trestného činu uvedeného v § 367 a § 368 trestního zákoníku, o němž se jiná osoba hodnověrným způsobem dozví, je trestným činem. V takovém případě by bylo nelogické, kdyby ve vztahu k těmto trestným činům platil zákaz výslechu svědka.

Uvedené ustanovení tak koresponduje s ust. § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství, které splnění těchto povinností nepovažuje za porušení povinnosti mlčenlivosti. Porovnáním skutkových podstat trestných činů uvedených v předmětných ustanoveních trestního zákoníku je zřejmé, že mezi těmito trestnými činy nejsou trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku ani další daňové a odvodové trestné činy vymezené v § 241 až 247 trestního zákoníku, které mohou souviset s činností daňového poradce tak, jak je vymezena v § 1 odst. 1 zákona o daňovém poradenství. Totožná pravidla dopadají i na podání vysvětlení.

I v případě, že by byl daňový poradce zproštěn mlčenlivosti ze strany svého klienta, případně by měl vypovídat s ohledem na ustanovení § 99 odst. 3 trestního zákoníku, neboť v takovém případě by neporušoval mlčenlivost daňového poradce, má právo odepřít vypovídat, a to za splnění podmínek stanovených v § 100 odst. 1 a 2 trestního řádu, tedy že obviněná osoba je vztahu k němu v rodinném nebo obdobném poměru, případně že by svou výpovědí mohl sobě nebo osobám blízkým způsobit trestní stíhání.

Otázku, zdali předmět výslechu dopadá na činnost daňového poradce tak, jak je vymezena v § 1 odst. 1 písm. a)

zákona o daňovém poradenství, si musí orgán činný v trestním řízení vyřešit jako předběžnou otázku. Taktéž v případě, že by daňový poradce odmítl i přes zproštění mlčenlivosti klientem vypovídat s odkazem na povinnost stanovenou v § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství, že povinnost mlčenlivosti má i přes zproštění klienta v případě, že by mu svou výpovědí způsobil újmu, tuto otázku posuzují orgány činné v trestním řízení jako předběžnou.

Může se stát, že orgány činné v trestním řízení budou mít odlišný právní názor, zdali předmět výslechu dopadá na činnost daňového poradce, či nikoliv, a tedy i zdali je dána povinnost mlčenlivosti. V případě nepřisvědčení námitkám daňového poradce, že předmět jeho výslechu podléhá zákonem stanovené povinnosti mlčenlivosti, je povinností orgánu činného v trestním řízení svůj závěr odůvodnit, nejčastěji v protokolu o výslechu svědka. Dále by měl opětovně daňového poradce poučit o důsledcích bezdůvodného odepření výpovědi. Za bezdůvodné odepření výpovědi může být daňovému poradci uložena pořádková pokuta dle § 66 odst. 1 trestního řádu, a to až do výše 50.000 Kč. Tato pokuta může být ukládána opakovaně.

Pořádková pokuta se ukládá usnesením, proti kterému je přípustný opravný prostředek – stížnost. O stížnosti proti usnesení týkajícímu se uložení pořádkové pokuty vydané státním zástupcem nebo policejním orgánem rozhoduje dle § 146a odst. 1 písm. k) trestního řádu soud. V rámci odůvodnění usnesení o uložení pořádkové pokuty by ze strany orgánů činných v trestním řízení měla být uvedena podrobná argumentace, ze které bude zřejmé, na základě jakých skutečností dospěly k závěru, že na předmět výslechu nedopadá povinnost mlčenlivosti, a vypořádání se s námitkami svědka k tomuto výslechu.

3 Výslech daňového poradce jako obviněného v trestním řízení

Pokud je daňový poradce obviněn ze spáchání trestného činu, tak se na něj ustanovení upravující zákaz výslechu svědka nevztahují. Byť zákon o daňovém poradenství přímo neupravuje danou situaci, je nutno vycházet z ustanovení trestního řádu reflektujících základní lidské právo na obhajobu, které je upraveno např. v čl. 40 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a odráží se v ustanovení § 33 odst. 1 trestního řádu.

V rámci práva na obhajobu se jedná zejména o následující práva obviněného:

- vyjadřovat se ke všem skutečnostem, které jsou mu kladeny za vinu,
- vyjadřovat se ke všem důkazům a tyto i předkládat a navrhopvat.

Vedle toho má obviněný samozřejmě právo odmítnout vypovídat. V případě, že by tato jeho práva byla limitována povinností mlčenlivosti, byl by to citelný zásah do jeho

ústavních práv. V tomto ohledu je z porovnání ustanovení § 9 až 95 trestního řádu, týkajících se výslechu obviněného, s ustanoveními § 99 až 103 trestního řádu, upravujícími výslech svědka, zřejmé, že v případě výslechu obviněného není upraven zákaz jeho výslechu.

S tímto závěrem koresponduje i judikatura Nejvyššího soudu, např. rozhodnutí sp. zn. 3 Tdo 947/2013, týkající se námitky obviněného advokáta o procesní nepoužitelnosti jeho výpovědi v postavení obviněného. V citovaném rozhodnutí Nejvyšší soud ČR dospěl k závěru, že nelze zaměňovat procesní postavení obviněného s procesním postavením svědka. V případě obviněného se totiž uplatní zásada, že povinnost mlčenlivosti nesmí být na újmu práva na obhajobu vyplývajícího z čl. 40 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (k tomu srov. ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní řád. Komentář*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 1419, a shodně SVEJKOVSKÝ, J., VYCHOPEŇ, M., KRYM, L., PEJCHAL, A. a kol. *Zákon o advokacii. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 145). V takovém případě je na úvaze obviněného, jakým způsobem ke své obhajobě přistoupí a zda výpověď odmítne, či zda bude i o skutečnostech jinak chráněných povinností mlčenlivosti vypovídat. Jelikož se v projednávaném případě obviněný rozhodl na svou obhajobu k věci vypovídat (a to ve všech fázích trestního řízení), bez ohledu na posouzení otázky, zda k řádnému zproštění povinnosti mlčenlivosti obviněného jako advokáta ze strany všech dotčených klientů došlo, či nikoliv, je taková výpověď obviněného procesně použitelná.

Je tedy možno uzavřít, že obviněný daňový poradce se nedopustí porušení povinnosti mlčenlivosti, pokud ve věci, v níž je obviněn, bude vypovídat a vyjadřovat se ke všem opatřeným důkazům včetně pořízených odposlechů, když tento závěr vychází z ústavního práva na obhajobu. Taktéž neexistuje zákaz výslechu obviněného ke skutečnostem podléhajícím mlčenlivosti.

4 Zajišťování listin a důkazů u daňového poradce

Trestní řád upravuje zajišťování listin a věci pro důkazní účely ve formě vydání, případně odnětí věci v ustanoveních § 78 až 79. V ustanoveních § 82 až 85c je upravena problematika domovních prohlídek a prohlídek nebytových prostor. V souladu se zásadou přiměřenosti vyjádřenou v § 2 odst. 4 trestního řádu ve většině případů dochází k zajištění věci sloužící pro důkazní řízení na základě výzvy orgánů činných v trestním řízení, a tedy v režimu vydání věci.

Dle § 78 odst. 1 trestního řádu má každý, kdo má u sebe věc, která může sloužit pro důkazní účely, povinnost ji vydat vyžadujícímu orgánu činnému v trestním řízení. O vydání věci je sepsován protokol, kde je vydaná věc specifikována. V případě, že dožádaný subjekt dobrovolně nevydá vyžádanou věc, mu tato věc může být odňata dle § 79 trestního řádu, jestliže ji má u sebe, nebo taková věc

může být policejním orgánem zajištěna při domovní prohlídce či prohlídce nebytových prostor. Dále je v případě neposkytnutí součinnosti obdobně jako v případě bezdůvodného odmítnutí vypovídat možno nevydání věci postihnout pořádkovou pokutou dle § 66 trestního řádu.

Podobně jako u výslechu svědka musejí orgány činné v trestním řízení respektovat zákonem stanovenou povinnost mlčenlivosti. Vyžadovat věc podléhající povinnosti mlčenlivosti mohou toliko v případě, že došlo ke zproštění povinnosti mlčenlivosti spočívající v zachování věci v tajnosti. Respektování zákonem stanovené povinnosti mlčenlivosti je upraveno v § 78 odst. 2 trestního řádu.

Opět podobně jako u výslechu svědka je nutné zdůraznit, že toto omezení se týká toliko listin, na které dopadá výkon daňového poradenství vymezeného v § 1 odst. 1 písm. a) zákona o daňovém poradenství. Jedná se tedy o listiny dotýkající se daňového poradenství, a nikoliv běžné účetní doklady, které jsou uloženy u daňového poradce. V tomto ohledu je nutné říci, že samotný daňový doklad není listinou podléhající povinnosti mlčenlivosti daňového poradce, stejně tak ani účetnictví. Tyto doklady tedy musejí být daňovým poradcem vydány. Problematika vydávání účetnictví a daňových dokladů daňovým poradcem byla opakovaně řešena judikaturou, např. v rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 7 Tdo 989/2015 bylo za zákonné shledáno dobrovolné vydání účetnictví ze strany daňového poradce.

V případě, že by ve výzvě k vydání věci byly požadovány materiály, na které dopadá povinnost mlčenlivosti, je na daňovém poradci, aby vysvětlil orgánu, který je požaduje, proč tyto dokumenty dle jeho názoru podléhají povinnosti mlčenlivosti, a není je tedy povinen vydat. Pokud by i nadále orgán činný v trestním řízení požadoval jejich vydání, opět zde připadá v úvahu možnost domáhat se jejich pomocí uložení pořádkové pokuty nebo jejich odnětím dle § 79 trestního řádu, pokud má tyto věci daňový poradce při sobě, eventuálně jejich zajištěním prostřednictvím domovních prohlídek, respektive prohlídek nebytových prostor.

K vydání usnesení o uložení pořádkové pokuty je možno shodně jako v případě bezdůvodného odepření výpovědi uvést, že odůvodnění tohoto usnesení by mělo obsahovat precizní zdůvodnění právního názoru, proč se dle orgánu činného v trestním řízení nejedná o dokumenty podléhající povinnosti mlčenlivosti. Proti tomuto rozhodnutí je opět přípustná stížnost.

V případě, že policejní orgán požaduje vydání věci, na niž dle daňového poradce dopadá povinnost mlčenlivosti, je této výzvě možné čelit žádostí o přezkoumání postupu policejního orgánu. O této žádosti rozhoduje státní zástupce vykonávající dozor nad zákonností přípravného řízení. V takovém případě státní zástupce přezkoumá zákonnost postupu policejního orgánu. Pokud dospěje k závěru, že

na požadovanou listinu dopadá povinnost mlčenlivosti, uloží policejnímu orgánu pokyn, aby dále nepožadoval vydání této listiny. Pokud by již bylo vydáno usnesení o uložení pořádkové pokuty, pak by takovéto rozhodnutí mělo být jako nezákonné státním zástupcem dle § 174 odst. 2 písm. e) trestního řádu zrušeno.

K odnětí věci je nutný příkaz, který policejní orgán může dle § 79 odst. 1 trestního řádu vydat jen s předchozím souhlasem státního zástupce a bez tohoto předchozího souhlasu jen v případě, že se jedná o neodkladný úkon a předchozí souhlas nebylo možné zajistit. I v takovém případě je však povinností policejního orgánu bezodkladně státního zástupce vyrozumět o odnětí věci.

U věcí zajištěných orgány činnými v trestním řízení pro důkazní účely, a to jak vydáním, tak odnětím věci, může osoba, která je vydala, kdykoliv dle § 78 odst. 7 trestního řádu žádat o jejich vrácení.

O takové žádosti musejí orgány činné v trestním řízení bezodkladně rozhodnout; požadavek bezodkladnosti obecně odpovídá pěti pracovním dnům. V případě vyhovění žádosti orgán činný v trestním řízení vydá usnesení o vrácení věci, v opačném případě žádost usnesením zamítne. Na rozdíl od režimu ukládání pořádkové pokuty však o stížnosti do tohoto usnesení v případě, že bylo vydáno policejním orgánem, nerozhoduje soud, ale státní zástupce. Pokud o zamítnutí žádosti rozhodoval státní zástupce nebo soud, proti tomuto usnesení není stížnost přípustná, neboť ustanovení § 78 odst. 7 trestního řádu výslovně neuvádí, že proti tomuto usnesení je právo stížnosti přípustné.

U výzvy k vydání věci je nutno dále zdůraznit, že podobně jako u svědecké výpovědi ani v případě požadavků na vydání věci není možno nikoho nutit, aby dobrovolně vydal věc, která by sloužila jako důkaz proti němu nebo osobě mu blízké. Uvedené pravidlo nebylo v trestním řádu v minulosti výslovně upraveno, ale s účinností od 18. 3. 2017 je uvedeno v § 78 odst. 3 trestního řádu.

Na rozdíl od práva na odmítnutí svědecké výpovědi, které pokud je shledáno důvodným, není žádným způsobem vynutitelné, je v případě věci sloužících pro důkazní účely v trestním řízení možno je zajistit, a to ať již zmíněným odnětím věci, nebo domovní prohlídkou či prohlídkou nebytových prostor.

5 Domovní prohlídka a prohlídka nebytových prostor u daňového poradce

Jak již bylo výše naznačeno, pokud orgány činné v trestním řízení dospějí k závěru, že nedojde k dobrovolnému vydání věci sloužící pro důkazní řízení, eventuálně tato

věc není na základě vyžádání vydána, a jestliže existuje předpoklad, že takováto věc bude uložena v prostorách užívaných daňovým poradcem, mohou být tyto důkazy zajištěny prostřednictvím domovní prohlídky, případně prohlídky nebytových prostor.

V přípravném řízení trestní příkazy k těmto prohlídkám vydává soudce na základě návrhu státního zástupce (viz § 83 odst. 1 trestního řádu a § 83a odst. 1 trestního řádu). K vydání příkazu k domovní prohlídce, případně prohlídce nebytových prostor není nutné, aby se týkal osoby podezřelé ze spáchání trestného činu; postačuje existence předpokladu, že v daných prostorách se nacházejí věci důležité pro trestní řízení, které nemusejí být dobrovolně vydány. Při zahájení domovní prohlídky, resp. prohlídky nebytových prostor musí být proveden předchozí výslech, který se týká věci, jež mají být při domovní prohlídce nalezeny. V případě, že je předchozím výsledkem dosaženo účelu domovní prohlídky, tedy jsou vydány požadované věci nebo je zřejmé, že v daných prostorách se věci důležité pro trestní řízení nenacházejí, tak může být od dalšího provádění domovní prohlídky ustoupeno. Předchozí výslech nemusí být prováděn toliko v případě, že věc nesnese odkladu a výslech nelze provést okamžitě. Domovní prohlídka se vedle příslušníků orgánů činných v trestním řízení musí vždy účastnit nezúčastněná osoba. Vedle nezúčastněné osoby a uživatelů prostor, u nichž je vykonávána, se ve věci, kde je vedeno trestní stíhání konkrétních osob, mohou účastnit obhájci obviněných, případně i právní zástupce osoby, u které se domovní prohlídka koná.

V rámci domovní prohlídky může daňový poradce u listin, které při ní mají být zajištěny, namítat, že tyto podléhají mlčenlivosti daňového poradce. Důvodnost této námítky posuzují policisté provádějící předmětnou prohlídku. V případě, že by byly zajištěny materiály podléhající mlčenlivosti daňového poradce, daňový poradce opět může požadovat u státního zástupce přezkoumání postupu policejního orgánu. V případě zajišťování výpočetní techniky, kdy není fakticky možné na místě odlišit, která data podléhají mlčenlivosti daňového poradce, bude rovněž na součinnosti daňového poradce, aby co nejpřesněji označil případná data, která podléhají mlčenlivosti daňového poradce, případně data, která mají být zajištěna pro účely trestního řízení.

V tomto směru bylo při některých domovních prohlídkách u daňových poradců namítáno, že jejich postavení v daňovém řízení je obdobné s advokáty, a proto se dožadovali režimu, který trestní řád stanovuje pro prohlídky u advokátů dle § 85b trestního řádu.

V případě prohlídek u osob vykonávajících advokacii je dle § 85b odst. 1 trestního řádu stanoveno, že prohlídce musí být přítomen zástupce České advokátní komory. S obsahem listin se mohou orgány činné v trestním řízení

seznámit toliko se souhlasem tohoto zástupce. Jeho stanovisko musí být zaznamenáno do protokolu o domovní prohlídce. V případě, že zástupce České advokátní komory odmítne dát souhlas k seznámení se s danými listinami či věcmi, věci musejí být advokátovi vráceny, eventuálně musí být jeho souhlas nahrazen rozhodnutím soudce, a to soudce soudu nadřízeného tomu, který příkaz k prohlídce vydal. Nadřízený soud o vydání souhlasu rozhoduje na základě návrhu soudu, který příkaz vydal. Návrh musí být podán do 15 dnů ode dne, kdy zástupce České advokátní komory odmítl souhlas vydat. Uvedená lhůta má propadný charakter, stejně tak nadřízený soud nepřihlíží k neúplnému návrhu. O předmětném návrhu je následně rozhodováno ve veřejném zasedání, kdy soud následně posouzením obsahu listin dospěje k závěru, zdali podléhá mlčenlivosti advokáta, či nikoliv, a podle toho rozhodne o nahrazení souhlasu.

Námítkám, že u daňového poradce mají být analogicky užita tato ustanovení, nebylo judikaturou přisvědčeno, když Ústavní soud dospěl k závěru, že daňoví poradci takového postavení nemají. V tomto směru je možno odkázat na rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 3676/15 a I. ÚS 3045/07.

Je tedy možno shrnout, že trestní řád ve svých ustanoveních týkajících se opatřování důkazů respektuje zákonnou povinnost mlčenlivosti daňového poradce s tím, že pravidla pro zproštění mlčenlivosti daňového poradce odpovídají § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství, případně odrážejí situace, kdy u daňového poradce povinnost mlčenlivosti dána není (viz povinnost překazit či oznámit trestný čin). Zároveň je nutno uvést, že postavení daňového poradce a advokáta je odlišné. Rozsah povinnosti daňového poradce k součinnosti s orgány činnými v trestním řízení je oproti advokátům širší, což vyplývá mj. z toho, že předmětem výkonu advokacie není jen právní poradenství, ale i další činnosti – např. advokátní úschova, správa majetku apod.

Digitalizace je nutná, je však třeba k ní přístupovat opatrně

Rozhovor s Filipem Krajčuškou

Pozn. redakce: Komora dlouhodobě usiluje o aktivní spolupráci s akademickou sférou, ať už na institucionální úrovni, nebo přímo se studenty. I to byl jeden z důvodů pro vyhlášení prvního ročníku soutěže o nejlepší diplomovou práci na daňové téma na jaře letošního roku. Kancelář Komory obdržela celkem 15 diplomových prací z osmi vysokých škol, z toho jedné zahraniční. Oceněným studentům byl na 1st International IFA Czech Branch Transfer Pricing Conference předán dárkový certifikát z rukou prezidentky Komory Petry Pospíšilové. Přinášíme vám rozhovor s Filipem Krajčuškou, který v soutěži získal druhé místo.

Rozhovor vedla Ing. Lucie Wadurová, LL.M., daňová poradkyně č. 4038

Filip Krajčůška pochádza zo Slovenska. Svoje bakalárske štúdium absolvoval v Holandsku na Erasmus University Rotterdam (Rotterdam School of Management). Magisterské štúdium medzinárodných daní absolvoval



na univerzite v Tilburgu, kde získal titul Master of Science (MSc.) s vyznamenaním. V roku 2018 reprezentoval Tilburg University na svetovej súťaži v medzinárodnom a európskom daňovom práve v belgickom Leuvene. Na svoje magisterské štúdium získal štipendium od spoločnosti NN (Nationale Nederlanden). Svoju diplomovú prácu napísal na tému Digital VAT Reporting in the Light of the Principle of Proportionality a neskôr bola ocenená Českou komorou daňových poradcov. Je členom holandskej časti International Fiscal Association (IFA). Momentálne pracuje v spoločnosti EY Česká republika v daňovom oddelení.

■ **Studoval jste v Nizozemsku, pocházíte ze Slovenska. Ve kterém státě byste chtěl uplatit své nabyté znalosti a proč?**

Tým, že žijeme v svete, ktorý sa každú sekundu posúva dopredu neskutočným tempom, je veľmi ťažké predpovedať budúce kroky. Koniec koncov práve preto som sa rozhodol pre štúdium *medzinárodných* daní. Keď som sa prvýkrát ocitol v Holandsku, bol som ohromený množstvom kultúr, ktoré ale spolu žili v úplnej harmónii. To som si všimol každodenne aj pri svojom štúdiu. Jeden deň som pracoval so spolužiakom z Číny, druhý deň so spolužiačkou z Austrálie. Myslím, že keď je človek dlhšiu dobu exponovaný mnohým kultúram, prestane sa zamýšľať nad tým, kde by chcel pôsobiť fyzicky, ale skorej nad tým, kde môže najviac vedomostne vyrásť. Po dlhom rozmýšľaní som sa rozhodol pre Českú republiku. Myslím si, že ponuka veľa možností na rozvoj a vývoj v daňovej sfére je tu dynamická. Som rád, že môžem tento vývoj sledovať priamo z prvého radu. A samozrejme Praha je nádherné mesto.

■ **Ve své diplomové práci se zabýváte digitalizací správy DPH. Co byste doporučil české daňové správě (resp. Ministerstvu financí) jako nejdůležitější opatření pro efektivní využití digitalizace při správě daní?**

Ako som už načrtnol vo svojej diplomovej práci, súčasná tendencia v daňovej správe sa ubera cestou digitalizácie, čo naozaj oceňujem. Myslím si, že ani daňová správa sa nevyhne tlaku modernej doby. Avšak v mojej práci naznačujem, že bezhlavé, rýchle uplatňovanie trendov v digitalizácii daní nie je úplne najlepším riešením. Uvedomujem si, že správcovia dane by nové projekty digitalizácie chceli zaviesť do praxe čo najrýchlejšie, rýchlosť implementácie by radi ocenili aj samotní poplatníci. Riziká sú ale veľké a v konečnom dôsledku môžu trpieť hlavne malí poplatníci. Citlivá implementácia je kľúčová a vyžaduje čo najväčšiu komunikáciu daňovej správy s poplatníkmi, čo vidím ako najväčšiu výzvu. Takisto je veľmi dôležité, ako sa získané dáta budú využívať a ako bude zabezpečená ich ochrana. Dáta v reálnom čase sú blízka budúcnosť, v niektorých štátoch už každodenná realita.

Taktiež vytvoriť systém, s ktorým bude spokojná nielen daňová správa, ale aj poplatníci, je nesmierne náročné. Koniec koncov nejde len o to, aby to *fungovalo*, ale aby bola splnená podstata, ktorú vidím vo zvýšenej efektívnosti a ušetrenom čase poplatníka.

Určité riešenie vidím v tom, že si jednotlivé daňové správy v rôznych štátoch budú vymieňať vedomosti a inšpirovať sa v riešení problematických detailov. Zatiaľ ale príliš necítim veľkú podporu z Európskej únie, čo vnímam skôr negatívne. Nehovorím, že by tieto projekty mala EÚ vytvárať, mala by však byť pre jednotlivé štáty oporou a platformou.

■ **Jaké nejzásadnější rozdíly vidíte v daňovém systému a/nebo přístupu finanční správy v Nizozemsku a v ČR (resp. SR)?**

V Holandsku je bežné, že sa samotné firmy podieľajú na tvorbe daňovej politiky štátu. Tento model, nazývaný v holandčine „het poldermodel“, funguje veľmi dobre. Nejedná sa ale o vyjednávanie špeciálnych podmienok pre najväčších hráčov na trhu ani o pretláčanie nezmyselných zákonov. Ide skôr o detailné diskusie s cieľom tvoriť daňové predpisy, ktoré dávajú zmysel a pritom čo najmenej zbytočne zaťažujú firmy. Mám pocit, že aj v Česku a na Slovensku sa to pomaly ubera týmto smerom, avšak cesta je určite ešte dlhá.

Nedá sa ale argumentovať slovami o tom, že sme malé štáty. Stačí sa pozrieť na fungovanie daňovej správy v Estónsku: moderná a dynamická štátna správa nie je utópia. Nedovolím si však zatiaľ komentovať samotné fungovanie českej a slovenskej daňovej správy, keďže sa v stredoeurópskom prostredí pohybujem veľmi krátko.

V Holandsku majú taktiež veľkú rolu univerzity. Nielen vo vychovávaní zodpovedných budúcich daniarov, ktorým vstúpajú etické princípy, ale aj v implementácii predmetov zameraných na technológie v daňovej správe. Pre štátnu správu sú taktiež dôležití samotní akademici, ktorí úzko spolupracujú nielen s daňovou správou, ale aj so súkromným sektorom. Veľkú úlohu zohráva aj IBFD v Amsterdame, ktoré má medzinárodný presah.

■ **Jak vidíte budoucnost daňového poradenství ve světle omezování stavovských privilegií a vývoje na poli mezinárodního zdanění (např. DAC VI, ATAD atd.)?**

Myslím si, že pre daňových poradcov poskytnú ešte viac možností. Preto ma medzinárodné dane tak fascinujú. Globalizácia spôsobuje, že medzinárodné dane prenikajú do skoro každej oblasti. Okrem národných predpisov je nutné vedieť, prečo určité veci fungujú tak, ako fungujú, a to sa nedozvieme inak ako zo zdrojov OECD, EÚ a tomu podobných. Avšak myslím si, že harmonizácia priamych daní v Európskej únii, je stále beh na dlhú trať. Nemyslím si, že sme pripravení na také drastické zmeny v daňovom systéme, ako je napríklad DBCFT (Destination-Based Cash Flow Tax). Aj tak sa však daňové poradenstvo zmení. Už v dnešnej dobe vidím, ako sa rozvíja diskusia medzi daňovou správou a súkromnou sférou. Verím, že táto tendencia bude len a len stúpať. Treba si neustále uvedomovať, že dane sú politická oblasť, a tak k nim aj pristupovať. Daňový poradcovia majú v tejto diskusii významné postavenie a čoraz viac spolupracujú na samotnej tvorbe daňového systému a myslím si, že ich zodpovednosť v tejto oblasti ešte porastie.

Tento článok neprezentuje doporučení ani stanoviska společnosti EY, vyjadřuje pouze osobní názory autora a nepředstavuje doporučení k poradenství, správě daní či predikci daňové situace.

Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Kozí 4, 602 00 Brno
tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306
e-mail: kdp@kdpcr.cz, moje.kdpcr.cz, www.kdpcr.cz
IČO: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Wadurová, LL.M.,
Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články prochází recenzním řízením.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 12. prosince 2018

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.
U nákladového nádraží 10
130 00 Praha 3
tel.: +420 246 040 444
www.wkcr.cz
redakce: Andrea Doušová