

DIS 4/2015

Obsah:

1. Nová příloha k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období, které započalo v roce 2014
2. Finanční správa ČR umožní po přechodné období roku 2015 činit povinné elektronické podání dle § 72 odst. 4 daňového řádu i postupem podle § 71 odst. 3 daňového řádu – tzv. e-tiskopisem
3. Upozornění GFŘ k vykazování plnění vyjmenovaných v § 10i zákona o DPH v daňovém přiznání
4. Upozornění GFŘ k registračnímu údaji „skutečné sídlo“ (podle zákona o DPH)
5. Uplatnění DPH u veterinárních služeb a zboží
6. Určení sazby DPH u antiparazitních obojků a pipet
7. Nespolehlivý plátce DPH
8. Ručení za nezaplacenou DPH a bankovní účty
9. Sdělení k oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob, podle § 38v zákona o daních z příjmů

Vážení přátelé,

na vaše dotazy odpovídáme telefonicky každý pracovní den, kromě pátku, od 8 do 12 hodin. Pokud se vám např. nepodaří telefonické spojení, můžete své dotazy zasílat poštou, e-mailem nebo faxem, a to nepřetržitě 24 hodin denně.

Praha 1. 3. 2015

Vážení přátelé,

v tomto čísle našeho (Vašeho) DISu, přinášíme celou řadu užitečných informací k uplatňování daňových zákonů.

Současně Vás upozorňujeme, že na internetové adrese www.demonia.cz naleznete nový Pokyn GFŘ č. D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kterým se nahrazuje Pokyn GFŘ č. D-6, a který lze použít poprvé již za zdaňovací období, které započalo v roce 2014.

**Nová příloha k daňovému přiznání k dani
z příjmů právnických osob za zdaňovací
období, které započalo v roce 2014**

Součástí daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období, které započalo v roce 2014, je **samostatná příloha k položce 12 I. oddílu** tiskopisu. V případě, že poplatník uskutečnil transakce se spojenými osobami ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, označí tuto skutečnost právě ve zmíněné položce 12 I. oddílu tiskopisu daňového přiznání. Samostatná příloha k položce 12 I. oddílu na tiskopise 25 5404/E MFin 5404/E, viz http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-E_1.pdf?201501281333, se vyplňuje vždy, pokud byly se spojenou osobou uskutečněny transakce a současně jsou splněny podmínky uvedené v dílčích pokynech pro její vyplnění.

Pokyny k vyplnění samostatné přílohy k položce 12 I. oddílu

Samostatná příloha k položce 12 I. oddílu se vyplňuje za každou spojenou osobu (§ 23 odst. 7 písm. a/ a b/ zákona) zvlášť, pokud za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, byly se spojenou osobou uskutečněny transakce a jsou splněny dále uvedené podmínky.

Přehled transakcí se spojenými osobami vyplní poplatník, který splní alespoň jedno z těchto kritérií:

- a) aktiva celkem více než 40 mil. Kč, kdy se aktivy rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, nebo
- b) roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč vypočtený podle § 20 odst. 1 písm. a) bodu 2 zákona o účetnictví, uvedený na řádku 1 tabulky K daňového přiznání, nebo
- c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50, kterým se rozumí údaj uvedený dle dílčích pokynů na řádku 2 tabulky K daňového přiznání,

za předpokladu, že:

- 1) uskutečnil transakci se spojenou osobou se sídlem v zahraničí. Přílohu vyplní pouze ve vztahu k těmto zahraničním spojeným osobám, nebo
- 2) vykázal na ř. 200 daňovou ztrátu, a současně uskutečnil transakci se spojenou osobou, a to zahraniční a/nebo tuzemskou. Přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám, nebo

3) je příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani v souladu se zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů, a současně uskutečnil transakci se spojenou osobou, a to zahraniční a/nebo tuzemskou. Přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám.

Povinnost vyplnit Samostatnou přílohu k položce 12 I. oddílu se nevztahuje na daňové subjekty vymezené v § 11 odst. 2 písm. b) až g) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, tj.

- banka, včetně zahraniční banky,
- spořitelní a úvěrní družstvo,
- pojišťovna, pobočka pojišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu, zajišťovna, pobočka zajišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu,
- obhospodařovatel nebo administrátor investičního fondu nebo zahraničního investičního fondu, včetně investičních fondů nebo zahraničních investičních fondů, které obhospodařuje nebo jejichž administraci provádí, nemají-li právní osobnost,
- investiční fond nebo zahraniční investiční fond, má-li právní osobnost, depozitář investičního fondu nebo zahraničního investičního fondu a hlavní podpůrce investičního fondu nebo zahraničního investičního fondu,
- penzijní společnost včetně všech jí obhospodařovaných fondů a včetně transformovaného fondu, jehož prostřednictvím penzijní společnost provozuje penzijní připojištění,

a na stálé provozovny daňových nerezidentů.

Komentář Ing. Jana Ambrože k této povinnosti:

Tiskopis DPPO

Připravují se daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob. Zaúčtování splatné daně z příjmů je poslední účetní operací, ale dříve, než je zaúčtována, je vhodné vyplnit tiskopis daňového přiznání. Provedeme si tak kontrolu našich výpočtů.

Dobrou zprávou je určitě konstatování, že tiskopis pro daňové přiznání právnických osob - č. 25 5404 MFin – vzor č. 25, byl sice aktualizován, ale změn není mnoho.

Nová Příloha

Nevoli však vzbuzuje nová povinná příloha – č. 25 5404/E – vzor č. 1, jejíž vyplnění bude pro mnohé poplatníky tvrdým oříškem. Uvádíme proto několik námětů a doporučení. Cílem daňové správy je zjistit co nejsnazší formou informace o vztazích mezi spřízněnými subjekty.

V další části textu si proto vysvětlíme:

- o co se jedná, tj. pojem „cena obvyklá“,
- koho se dotkne nová povinnost („osoba spojená“),
- kritéria,
- jak nejlépe přílohu vyplnit („formulář“).

„Cena obvyklá“

Podle § 23/7 Zákona o daních z příjmů platilo již dříve, že všechny vztahy mezi tzv. osobami spojenými musí být realizovány na úrovni běžných cen („cen obvyklých“), aby nedocházelo ke zkreslování základů daně z příjmů a tím též daňové povinnosti.

Základ daně může být uměle zvyšován u jednoho daňového subjektu, u jiného naopak snižován.

Komentář

V nové příloze se uvede podle dané struktury přehled plnění, jejich výše a určení osoby, se kterou byla realizována.

Poznámka

Samozřejmě se tato „optimalizace“ může objevit také u jiných daní, proto například Zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje vlastní pravidla pro stanovení správného (obvyklého) základu daně v § 36a („Základem daně je cena obvyklá bez daně...“).

Co rozumíme osobami spojenými?

Zákon o daních z příjmů je popisuje poměrně komplikovaně a jak je z praxe známo, ač je to do určité míry požadováno ustanovením § 39 Vyhlášky, v přílohách k účetním závěrkám vyjmenovány nebývají.

Účetní předpisy

Vlastně se nejedná ani o porušení účetních předpisů, protože obsah pojmu „spřízněné osoby“, použitý mimo jiné v § 39/10/a Vyhlášky, není totožný s pojetím Zákona o daních z příjmů.

Souvislost se spojenými osobami má rovněž § 22/5 ZoÚč, který stanovuje výši podílu pro podstatný vliv na řízení nebo provozování podniku.

Zákon o obchodních korporacích

Obdobně odlišné pojetí oproti ZDP je uvedeno i v ZOK, konkrétně jde o § 75 definující pojmy a vztahy mezi ovládající a ovládanou společností.

Zákon o dani z přidané hodnoty

Základní definici „spojených osob“ v jiném vymezení, než je výše uvedená definice pro účely ceny obvyklé, obsahuje také § 5a ZDPH v odstavcích 2 až 4. V úvahu je třeba vzít také text výše uvedeného § 36a.

Definice podle ZDP

Vrátíme se ve výkladu do Zákona o daních z příjmů, který mezi spojené osoby počítá:

- kapitálově spojené osoby, a
- jinak spojené osoby.

První skupina by měla být snadno identifikovatelná, neboť se jedná o majetková propojení na úrovni alespoň 25 %.

Jinak propojené osoby

Největším úskalím, které budeme řešit při hledání odpovědi na otázku, zda musí konkrétní daňový subjekt zpracovat novou Přílohu, je určení těchto „jinak spojených osob“, kterými mohou být například **osoby**:

- podílející se na vedení nebo kontrole,
- shodné/blízké podílející se na vedení nebo kontrole jiných osob,
- ovládající a ovládané,
- blízké.

Osoby „nespojené“, ALE

Může se jednat také o nespřízněné „cizí“ subjekty, jestliže by však vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, stávají se totiž „osobami spojenými“ (viz § 23 odst. 7 písm. b/ bod 5 zákona o daních z příjmů).

Komentář

Nezbývá nám nic jiného, než pečlivě prozkoumat uskutečněné transakce, resp. obchodní partnery. Toto téma je velmi živé a očekávají se další výklady. Podle ZDP není jinak spojenou osobou, když jedna osoba je členem dozorčích rad jiných dvou osob...

Kritéria

Nahlédneme-li do „pokynů“ pro vyplnění nové Přílohy, zjistíme, že jsou určeny parametry, jejichž naplnění zakládá povinnost přílohu zpracovat (de facto pro každou osobu spojenou zvlášť).

Parametry

Existují dvě řady kritérií, které musí být splněny **současně**, stačí vždy jedno ze tří:

- 1) a) rozvaha brutto **40.000.000 Kč**, b) obrat **80.000.000 Kč**, c) průměrný počet zaměstnanců **50**.
- 2) a) zahraniční osoba spojená, b) daňová ztráta a uskutečněná transakce se spojenou osobou, c) investiční pobídky.

Komentář

Může se jednat o jakoukoliv kombinaci splnění podmínek, třeba 1a) a 2b), 1c) a 2a) atd.

Období (a audit)

Testuje se povinnost podat Přílohu za zdaňovací období – ve výkladu kalendářní rok 2014, proto prověřujeme hodnoty za rok 2014, tedy k rozvahovému dni **31. 12. 2014**. U údajů v části D formuláře se vyžadují i hodnoty k **31. 12. 2013**.

Připomínáme, že Příloha se zpracovává pro zdaňovací období 2014 nebo jeho část, za která lhůta pro podání daňového přiznání uplyne po 31. 12. 2014.

Komentář

Musíme zdůraznit, aby nedošlo k omylu, že kritéria ad 1) jsou všem sice známá z § 20 Zákona o účetnictví, neznamená to mylný závěr: přílohu zpracovávají jen účetní jednotky (poplatníci) s povinným auditem.

Samozřejmě platí, pokud bude na tiskopise daňového přiznání na první straně zaškrtnuta povinnost auditu účetní závěrky, je splněn některý ze tří bodů prvního kritéria – ale nic více, či méně.

A není-li povinný audit za rok 2014, snadno se stane, že „povinná“ bude příloha.

Formulář

K dispozici jsou číslované řádky (tabulky) vysvětlené v doprovodných pokynech. Vyplňují se údaje o uskutečněných transakcích týkajících se:

- majetku nehmotného, hmotného a finančního, a zásob,
- služeb, licencí a úroků,
- úvěrových finančních nástrojů, podílů na zisku, složek vlastního kapitálu,
- bezúplatných plnění, cash poolingů,
- stavu pohledávek a závazků.

Komentář

*Je jasné, že všechny zúčastněné subjekty, dříve než odevzdají daňová přiznání, si musí provést **konfirmaci** údajů, které uvedou v Příloze.*

Ke struktuře a jednotlivým řádkům doplňujeme, že správa daní vylepšila původní Dotazník, který byl v loňském roce rozeslán vybraným subjektům registrovaným na Specializovaném finančním úřadě.

Termín

Jedná se o přílohu k daňovému přiznání, a tak je termín zpracování a odevzdání totožný se zákonným termínem podání DP k DPPO.

Zdroj

Tiskopis této nové Přílohy – nazvané jako „Samostatná příloha k položce 12 I. oddílu“, je k dispozici na stránkách daňové správy:

http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-E_1.pdf?201501281333

Finanční správa ČR umožní po přechodné období roku 2015 činit povinné elektronické podání dle § 72 odst. 4 daňového řádu i postupem podle § 71 odst. 3 daňového řádu – tzv. e-tiskopisem

Ustanovení § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zavádí od 1. ledna 2015 povinnost činit vyjmenovaná podání za zákonem stanovených podmínek pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

Tato povinnost se týká daňových subjektů, jejich zástupců (tj. zákonných zástupců nebo opatrovníků, ustanovených zástupců, zmocněnců, společných zmocněnců a společných zástupců) a dále osob ustanovených podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům (zejména osoby spravující pozůstalost, svěřenští správci a insolvenční správci) za předpokladu, že tyto osoby činí podání vůči Finanční správě České republiky a zároveň v době, kdy podání činí, mají

- a) buď zpřístupněnu datovou schránku,
- b) nebo zákonem uloženu povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Uvedená povinnost se vztahuje na podání vymezená v § 72 odst. 1 daňového řádu (tj. přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů včetně žádosti o zrušení registrace, řádné daňové tvrzení a dodatečné daňové tvrzení).

Pro splnění povinnosti činit vybraná podání elektronicky podle § 72 odst. 4 daňového řádu je nutné, aby podání bylo vždy činěno **výhradně** způsobem podle § 71 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu, tedy buď

- **datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, nebo**
- **odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo**
- **s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.**

Pro povinné elektronické podávání dle § 72 odst. 4 daňového řádu tedy není možné využít dodatečného potvrzení podání dle § 71 odst. 3 daňového řádu, tzv. e tiskopis – takové podání by mělo být považováno za vadné.

Nicméně s ohledem na to, že se jedná o nový přístup v rámci povinnosti činit podání elektronicky, bude finanční správa **po přechodné období roku 2015 (tj. pro podání učiněná v období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015)** akceptovat pro splnění povinnosti činit podání elektronicky podle § 72 odst. 4 daňového řádu i podání, učiněná postupem podle § 71 odst. 3 daňového řádu, aniž by správce daně vyzýval k odstranění vad podání spočívajících v nedostatku elektronické formy. To vše za předpokladu, že **podání učiněné postupem podle § 71 odst. 3 daňového řádu má podobu datové zprávy ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně a tato datová zpráva je v zákonné lhůtě potvrzena některým ze způsobů uvedených v § 71 odst. 1 daňového řádu.**

Ke splnění povinnosti učinit vybrané podání elektronicky lze využít aplikaci Elektronická podání pro finanční správu na Daňovém portále:

https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/uvod/vstup.faces.

Pokuta ve výši 2.000,- Kč (§ 247a odst. 2 daňového řádu) **bude uložena** v případech, kdy jedinou vadou podání je nedostatek elektronické formy ve smyslu § 72 odst. 4 daňového řádu, a zároveň se jedná o některý z typů podání uvedených v „Seznamu podání, na něž se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněny jinak než elektronicky, ačkoli měly být učiněny elektronicky dle § 74 odst. 4 daňového řádu“ (viz <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/uzemni-pracoviste/uredni-desky>, který jsme publikovali v našem DISu č. 2/2015). U podání uvedených v tomto seznamu nebude tedy nedostatek elektronické formy považován za vadu podání a správce daně **nebude vyzývat** osobu, která podání učinila, k odstranění vady.

Pokud se **nejedná** o některý z typů podání uvedených v **citovaném seznamu**, bude nedostatek elektronické formy **považován za vadu podání**, k jejímuž odstranění ve stanovené lhůtě správce daně **vyzve** osobu, která podání učinila. V tomto případě se pokuta ve výši 2.000,- Kč **neuloží**. Pokud však nedojde k nápravě vady ve stanovené lhůtě, **bude takové podání považováno za neúčinné** (tedy se na ně bude hledět, jako by nebylo vůbec podáno).

**Upozornění GFŘ k vykazování plnění vyjmenovaných
v § 10i zákona o DPH v daňovém přiznání**

V souvislosti s nabytím účinnosti novel zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) ke dni 1. 1. 2015 upozorňujeme plátce používající režim jednoho správního místa, že kromě plnění povinností vyplývajících z ustanovení § 110a a násl. zákona o DPH, by neměl plátce opomenout vykázat tato plnění i v rámci běžného daňového přiznání (tiskopis MF 25 5401 vzor č. 19 + poučení).

I v případě, kdy v souladu s § 10i zákona o DPH je místo plnění v jiném členském státě a daň k takovému plnění je vypořádána v rámci použití zvláštního režimu jednoho správního místa, tak ale stále jde ve smyslu zákona o DPH o uskutečněné plnění s místem plnění mimo tuzemsko, které je plátce v návaznosti na § 24a zákona o DPH povinen vykázat v rámci podávaného běžného daňového přiznání.

Toto plnění bude plátce deklarovat na ř. 26 daňového přiznání a to v úrovni základu daně.

Shodně se pak budou v rámci daňového přiznání na ř. 26 také vykazovat služby spadající pod ustanovení § 10i zákona o DPH v případech, kdy místo plnění bude ve třetí zemi.

Pro výše popsané situace již z popisu ř. 26 daňového přiznání vyplývá, že jde o poskytnutí služeb, ke kterým se v souladu se zákonem o DPH váže nárok na odpočet daně na vstupu.

Zároveň i doplňujeme, že vykázaní plnění spadajících pod zvláštní režim jednoho správního místa v běžném daňovém přiznání neovlivní povinnosti plátce spojené s použitím tohoto zvláštního režimu, zejména podat daňové přiznání pro účely tohoto režimu (viz. § 110r zákona o DPH).

V případě osob identifikovaných k dani i nadále platí, že v souladu s § 101 zákona o DPH nepodávají v případech, kdy jim nevzniká daňová povinnost v tuzemsku, daňové přiznání.

Tudíž identifikovaná osoba používající zvláštní režim jednoho správního místa, které nevznikla v tuzemsku daňová povinnost, nebude daňové přiznání podávat.

Pro úplnost uvádíme, že vyjmutí identifikované osoby z povinnosti podat negativní daňové přiznání na základě § 101 zákona o DPH, nijak nedopadá do povinnosti podat daňové přiznání pro účely zvláštního režimu jednoho správního místa podle § 110r zákona o DPH.

**Upozornění GFŘ k registračnímu údaji „skutečné sídlo“
(podle zákona o DPH)**

Registrační údaj „skutečné sídlo“ osoby povinné k dani vychází z definice sídla osoby povinné k dani, vymezené v ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tj. adresa místa vedení osoby povinné k dani, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se jejího řízení, popřípadě místo, kde se schází

její vedení. V případě fyzické osoby - nemá-li tato místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu (§ 4 odst. 1 písm. h/ zákona o DPH). V daném kontextu zákona o DPH se tedy „skutečným sídlem“ rozumí místo k zajištění reálného výkonu ekonomické činnosti osoby povinné k dani.

Kromě výše uvedeného vychází definice skutečného sídla osoby povinné k dani také z Nařízení Rady č. 282/2011/EU, které mimo další stanovuje, že pouhá existence poštovní adresy nemůže být postačující pro sídlo ekonomické činnosti osoby povinné k dani.

Osoba povinná k dani by měla ve svém sídle být pro správce daně plynule kontaktní, dohledatelná, poskytovat z tohoto místa požadovanou relevantní součinnost za účelem výkonu řádné správy daní a umožňující výkon zákonných pravomocí (tj. např. odpovídající reakce na výzvy správce daně, umožnění průběhu daňové kontroly a požadovaných šetření vč. dostupnosti záznamů a prověřování ekonomické činnosti osoby povinné k dani, buď dílčí, nebo jako celku apod.).

Skutečné sídlo osoby povinné k dani se však může lišit od údaje formálně zapsaného do veřejných rejstříků (obdobně např. i u fyzické osoby, pokud má místo trvalého pobytu jinde než provozovnu, kde skutečně podniká), ze kterého se vychází při určení místní příslušnosti dle § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“); či § 429 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“).

Uvádí-li osoba povinná k dani jako své (formální) sídlo jiné místo než své sídlo skutečné, může se každý dovolat i jejího skutečného sídla – zde míněno zejména s ohledem na plnění veřejnoprávních (a tímto i daňových) povinností subjektu (§ 429 odst. 2, příp. § 137 – speciálně pro právnické osoby, občanského zákoníku).

Pokud se tedy formálně zapsané/hlášené sídlo osoby povinné k dani liší od sídla skutečného – má osoba povinná k dani povinnost nahlásit skutečné sídlo prostřednictvím formuláře „Oznámení o změně registračních údajů“ (el. podání dostupné na www.daneelektronicky.cz).

Aktuálně se tedy tato povinnost týká především plátců zaregistrovaných do 31. 12. 2014.

Plátcí registrovaní po 1. 1. 2015 údaj ohledně skutečného sídla povinně uvádí v rámci registračního řízení na Přihlášce k registraci k DPH (tato obsahuje kromě položky formálního sídla subjektu i položku pro nahlášení sídla skutečného – ve smyslu zákona o DPH, pokud se toto liší od sídla formálního).

V případě nenahlášení skutečného sídla osoby povinné k dani nebo neoznámení jeho změny, může správce daně přistoupit k uložení sankce za porušení povinností při správě daní (tj. až do výše 500.000,- Kč), nebo v případě plátce DPH rozhodnout o jeho nespolehlivosti podle § 106a zákona o DPH (viz bod 1 písm. h/ Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona o DPH, kterou jsme publikovali v našem DISu č. 9/2014), či přistoupit k samotnému zrušení registrace k DPH podle § 106 odst. 2 zákona o DPH.

Uvedené platí zejména v případech, pokud nenahlášení skutečného sídla (pokud se toto liší od sídla formálně zapsaného) osoby povinné k dani vede k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně, tj. zejména nenaplnění předpokladů výše zmíněných vedoucích k relevantní součinnosti za účelem řádné správy daní a umožňující výkon zákonných pravomocí správce daně.

Uplatnění DPH u veterinárních služeb a zboží

Přesun veterinárních léků do druhé snížené sazby daně nijak nezasahuje do základních principů v uplatnění DPH, tj. do rozlišení poskytnutého plnění - služba nebo zboží, dále do pravidel ve stanovení základu daně za uskutečněné plnění a v neposlední řadě do ustálených principů vyplývajících z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) zejména z pohledu hlavního a vedlejšího plnění. V tomto směru by se tudíž na uplatnění daně u veterinárních služeb nemělo v souvislosti se změnami sazeb nic měnit.

Považujeme tak za vhodné shrnout a upozornit na základní východiska a principy, z nichž by měli plátcí provozující veterinární praxi vycházet.

Primárně je třeba rozlišit, zda plátce uskutečňuje veterinární službu či dodává zboží jako samostatné plnění. Pokud jde o veterinární služby, pak zde nelze pominout ustanovení § 36 odst. 3 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle kterého se do základu daně při poskytnutí služby zahrne i materiál přímo související s poskytovanou službou. Z toho je pak zřejmé, že i veterinární léky spotřebované v rámci poskytnuté veterinární služby musejí být součástí základu daně k ní se vztahujícího. Nad to samozřejmě nelze pominout i další ustanovení vztahující se k základu daně a judikaturu SDEU. Obecně položky vyjmenované v § 36 odst. 3 zákona o DPH, které mají být zahrnuty do základu daně, tj. takové, které nesmějí být „účtovány“ zvlášť a nezávisle na poskytovaném plnění, lze v návaznosti na judikaturu SDEU stručně charakterizovat tak, že jde o plnění bezprostředně související s poskytovaným plněním, kdy svou povahou ovlivňují výslednou cenu uskutečněného plnění. Přičemž z pohledu vystavení daňového dokladu podotýkáme, že zákon o DPH nijak plátcí nebrání na daňovém dokladu informativně uvést a vyčíslit jednotlivé položky, ze kterých se skládá základ daně.

Pokud není možno další plnění poskytované veterinářem zahrnout do základu daně za poskytnutou veterinární službu, je třeba na něj zpravidla pohlížet jako na samostatné plnění s vlastním daňovým režimem.

Nicméně v této souvislosti připomínáme z hlediska principů aplikace DPH ještě pravidla jednotného a nedělitelného plnění. O souborné plnění, které je třeba považovat za jediné, se jedná tehdy, pokud je jedno z plnění plněním hlavním a jiné plnění je pouhým nesamostatným vedlejším plněním. Pro vedlejší plnění pak platí, že pro zákazníka nepředstavuje účel samo o sobě, ale je prostředkem pro využití hlavního plnění za co nejoptimálnějších podmínek. K danému je pak třeba z pohledu aplikace daně z přidané hodnoty uvést, že daňový režim plnění vedlejšího se řídí daňovým režimem plnění hlavního.

O jediné nedělitelné plnění jde, pokud dvě nebo více dílčích plnění či úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Kdy daňový režim se pak zjednodušeně řečeno odvíjí od toho plnění, které tvoří podstatný charakter.

V praxi však může být někdy velmi tenká hranice mezi vymezením souborného či nedělitelného plnění. Nicméně konečný důsledek při aplikaci DPH je takový, že výsledný daňový režim se odvíjí od plnění hlavního příp. charakterem převažujícího.

Příklady:

Pokud veterinář pouze dodává zboží, tj. prodá léčiva či jiný zdravotnický materiál, uplatní na výstupu DPH se sazbou platnou pro dané zboží. Jestliže tedy předmětem dodání bude veterinární lék odpovídající vymezení přílohy č. 3a zákona o DPH, uplatní se sazba daně ve výši 10 %.

Pokud veterinář aplikuje léčivo či jiný materiál v rámci poskytnuté veterinární služby, pak toto léčivo a materiál v souladu s § 36 zákona o DPH vstupuje do základu daně za poskytnutou službu, u níž se uplatní základní sazba daně. Případná skutečnost, že část materiálu či léčiv je pacientovi vydána domů automaticky neznámá, že půjde o samostatné plnění mimo veterinární službu. Pokud vydaný materiál přímo souvisí s poskytnutou službou a pro její řádné poskytnutí je nezbytně nutný, tak také vstoupí do základu daně za poskytnutou veterinární službu. Jak bylo uvedeno již v úvodu, může veterinář na vystaveném daňovém dokladu pro ilustraci vyčíslit jednotlivě část z celkového základu daně, která se vztahuje k použitému materiálu, léčivu či samotnému úkonu. Nicméně na druhé straně, pokud by si zákazník u veterináře v rámci jedné návštěvy zakoupil i další léčivo či jiné zboží nesouvisející s poskytnutou službou, pak u tohoto prodeje půjde o samostatné plnění spočívající v dodání zboží, u kterého se uplatní příslušná sazba daně. Z pohledu principů, na kterých je založena DPH totiž nelze pro zjednodušení říci, že jedna návštěva se rovná jednomu zdanitelnému plnění. V rámci jedné návštěvy, může být totiž uskutečněno několik samostatných na sobě nezávislých plnění.

Jestliže veterinář uskutečňuje plnění spočívající v dodání zboží, pak u tohoto dodání se uplatní sazba daně zákonu o DPH odpovídající. V případě druhé snížené sazby daně u veterinárních léčiv musí být pouze splněno, že jde o léčivý přípravek, tj. o lék a tento je vymezen číselným kódem celního sazebníku v příloze č. 3a zákona o DPH uvedeného.

K tomuto doplňujeme, že zákon nikterak uplatnění druhé snížené sazby daně nevztahuje k osobě prodejce, ke schválení léčiva nějakou konkrétní autoritou či podmínce přípravku na předpis nebo bez předpisu. Pokud jde ve zkratce o lék zařazený do příslušného kódu celního sazebníku, uplatní se druhá snížená sazba daně bez ohledu na výše uvedené.

Tudíž pokud veterinář nakoupí veterinární lék v souladu se zákonem podléhající druhé snížené sazbě daně a tento bude dál prodávat mimo součást veterinární služby, tj. půjde u jeho prodeje o samostatné plnění, uplatní u něj taktéž druhou sníženou sazbu daně.

Určení sazby DPH u antiparazitních obojků a pipet

S účinností od 1. 1. 2015 je v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“) zavedena druhá snížená sazba daně ve výši 10 %. Okruh zboží podléhající druhé snížené sazbě daně zahrnuje kromě jiných i veterinární přípravky, u kterých se doposud uplatňovala základní sazba daně. Za předpokladu zařídění zboží do příslušného kódu nomenklatury celního sazebníku (dále jen „KN“) a v případě, že dané zboží současně splňuje i druhou podmínku, tedy charakter zboží odpovídá výslovně uvedenému slovnímu popisu ke kódu uvedenému v textové části přílohy, podlehne zboží druhé snížené sazbě daně.

Zařazení zboží do kódu nomenklatury pro účely příloh zákona o DPH je nutné posuzovat pro finální výrobek (antiparazitní obojek nebo pipetu), nikoliv účinnou chemickou látku použitou při výrobě. Prvotním kritériem pro zařazení předmětného zboží do přílohy č. 3a zákona o DPH je zařazení do některého z kódů nomenklatury celního sazebníku 3002, 3003, 3004 nebo 3006. Poté se musí současně jednat o lék určený pro veterinární služby, prevenci nemocí a léčbu pro veterinární lékařské účely ve smyslu textové části přílohy č. 3a zákona o DPH. K určení toho, zda je konkrétní výrobek možné považovat za veterinární lékařský přípravek, lze jako pomůcku použít kritérium registrace těchto konečných výrobků jako veterinární léčivo. Informace jsou dostupné na internetových stránkách: <http://www.uskvbl.cz/>.

Předpokládáme, že antiparazitní obojek nebo pipeta spadá (shodně jako účinná chemická látka v něm obsažená) do KN 3808. Za tohoto předpokladu již dále není podstatné, zda se jedná o veterinární léčivý přípravek ve smyslu slovního popisu ke kódu uvedenému v příloze č. 3a zákona o DPH, a proto zboží podlehe základní sazbě daně ve výši 21 %.

Pro získání právně závazného stanoviska má daňový subjekt možnost využít tzv. institutu závazného posouzení podle § 47a ZDPH o určení sazby daně u zdanitelného plnění. Žádost o závazné posouzení musí splňovat náležitosti podle § 47b odst. 2 ZDPH a podléhá správnímu poplatku 10.000,- Kč dle části I položky 1 bodu 1 písm. r) přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a to za každou položku zdanitelného plnění, která je předmětem žádosti.

Nespolehlivý plátc DPH

V souvislosti s rozšířením možnosti aplikace institutu nespolehlivého plátce DPH od 1. 10. 2014 s podstatným faktickým dopadem možnosti naplnění těchto nových přísnějších podmínek od 1. 1. 2015 doporučuje Finanční správa ČR plátcům daně průběžně sledovat seznam nespolehlivých plátců DPH.

V souvislosti s rozšířením možnosti aplikace institutu nespolehlivého plátce DPH od 1. 10. 2014, s podstatným faktickým dopadem možnosti naplnění těchto nových přísnějších podmínek od 1. 1. 2015, doporučuje Finanční správa ČR plátcům daně průběžně sledovat seznam nespolehlivých plátců DPH – dostupný v Registru plátců DPH na internetových stránkách daňové správy a to mimo další zejména v případech uplatňování nároku na odpočet daně při pořízení zdanitelného plnění.

Podrobné informace k institutu nespolehlivého plátce DPH a souvisejícímu institutu ručení za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 3 zákona o DPH, naleznete v našich DISech č. 9 a 10/2014 a č. 6 a 12/2013.

Ručení za nezaplacenou DPH a bankovní účty

V souvislosti s novelou zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, upozorňujeme, že od 1. 12. 2014 došlo ke snížení limitu omezujícího platby v hotovosti, a to z původních 350.000 Kč na 270.000 Kč.

Dvojnásobek tohoto limitu, tj. částka 540.000 Kč, je jednou z podstatných podmínek aplikace institutu ručení za nezaplacenou DPH podle § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o DPH ve znění pozdějších předpisů, tj. při platbě za zdanitelné plnění na nezveřejněný účet plátce.

Více informací k institutu ručení za nezaplacenou DPH naleznete v našich DISech č. 6 a 12/2013.

Sdělení k oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob, podle § 38v zákona o daních z příjmů

Správce daně upozorňuje na povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob, jež obdrží ve zdaňovacím období příjem, který je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen a je vyšší než 5.000.000 Kč (limit se posuzuje za jednotlivý příjem samostatně), oznámit správci daně tuto skutečnost do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém tento příjem obdržel. V oznámení poplatník uvede:

- výši příjmu,
- popis okolností nabytí příjmu a
- datum, kdy příjem vznikl.

Tato povinnost se týká poprvé příjmů získaných ve zdaňovacím období roku 2015.

Povinnost oznámit osvobozený příjem se nevztahuje na příjem, o němž může údaje správce daně zjistit z rejstříků či evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce. Správci daně přístupnou evidencí je katastr nemovitostí České republiky.

Oznamovací povinnost se tedy nevztahuje na osvobozený příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku zapisované do katastru nemovitostí České republiky nebo na příjem z prodeje nemovitých věcí zapisovaných do katastru nemovitostí České republiky (ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a/, b/ a u/ zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů).