

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 15.5.2019**

### **DPH**

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

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

#### **1. Cíl příspěvku**

Cílem příspěvku je nalézt základní definiční znaky poukazů dle §15 Zákona o DPH<sup>3</sup> ve znění, v jakém by měl být po přijetí novely, která se v současné době nachází v legislativním procesu schvalování<sup>4</sup> (dále „Novela“), respektive dle odpovídající úpravy pro poukazy na základě Směrnice o Poukazech<sup>5</sup>, která pravidla pro zdanění poukazů včlenila do EU DPH Směrnice<sup>6</sup> k 1.1.2019.

Vzhledem k přechodným ustanovením Novely, podle nichž jsou pro poukazy vydané po 1.1.2019 za určitých okolností použitelná pravidla EU DPH Směrnice již od 1.1.2019, jde o téma, které je nutno urychleně vyjasnit. Je nezbytné sjednotit názor, zda poukazem dle §15 Zákona o DPH, respektive EU DPH Směrnice, jsou rovněž i v praxi velmi rozšířené poukázky na stravování<sup>7</sup> vydávané společnostmi zajišťujícími různými formami jejich distribuci a zpětný odběr<sup>8</sup> (dále „Společnosti“), kdy každá ze Společností má s vybranými restauračními zařízeními provozovanými na území České republiky smlouvy o zpětném odběru daných poukázek.

Pro účely tohoto příspěvku konkrétně předpokládám následující vymezení<sup>9</sup>:

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

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

<sup>4</sup> Viz [www.psp.cz](http://www.psp.cz), sněmovní tisk č. 206

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

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

<sup>7</sup> Běžně nazývané „stravenky“

<sup>8</sup> Jde tak například o stravenky Sodexo, stravenky Cheque dejeuner, stravenky TicketRestaurant apod.

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

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

## 2. Právní úprava dle evropské legislativy

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

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

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

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

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

- V prvním návrhu Směrnice o Poukazech<sup>12</sup> bylo Komisí EU vysvětleno, že je nezbytné vyřešit DPH režim vydávání a distribuce poukázek<sup>13</sup>. Návrh přitom v preambuli obsahoval text *„Jednoúčelová poukázka opravňuje držitele k získání vyznačeného zboží nebo služby, pokud od samého počátku je možné s konečnou platností určit výši zdanění. Víceúčelová poukázka opravňuje držitele k získání zboží nebo služby, pokud toto zboží nebo služba, nebo členský stát, v němž mají být dodány nebo poskytnuty a zdaněny, nejsou dostatečně identifikovány tak, aby DPH bylo možné stanovit při vydání poukázky.“* Dále daný dokument deklaroval, že *„Poukázky by vždy měly vést k dodání zboží nebo poskytnutí služby a jsou často vydávány, aby podpořily prodej konkrétního dodavatele nebo skupiny dodavatelů nebo usnadnily nákupy. Tyto vlastnosti spolu s nárokem na obdržení zboží nebo služby (odpovídající povinnosti dodat toto zboží nebo službu) hrají roli při rozlišování poukázek a obecnějších platebních prostředků (které takové zvláštní nároky neobsahují).“* Ačkoli byla Směrnice o Poukazech výrazně od svého prvotního znění přepracovaná,

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

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

<sup>12</sup> Viz EUR-lex, COM/2012/206/FINAL

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### 2.3. Dílčí závěr 1

Lze shrnout, že

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

---

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

### 3. Právní úprava dle Zákona o DPH

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

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

#### 3.1. Dílčí závěr 2

Lze shrnout, že

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

<sup>15</sup> K tomu srovnej druhou odrážku v části 2.1. tohoto příspěvku.

#### 4. Návrh

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

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

#### **Stanovisko GFR:**

##### *K dílčímu závěru 1 a 2:*

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

##### *K Návrhu bod 1:*

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

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

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

#### K Návrhu bod 2:

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

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

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