

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 15.5.2019

DPH

542/20.03.19 Stravenky jako SPV či MPV - související problematika

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

1 Cíl příspěvku

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

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

Příspěvek má pokrýt následující situaci:

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

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

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

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

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

²⁰ Režim doplateků je v současné době výkladově vyjasněný.

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

2 DPH režim - SPV stravenky

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²³ Vyjma samotné DPH.

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

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

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

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

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

3 DPH režim - MPV stravenky

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁷ Viz bod 11 preambule EU DPH Směrnice.

²⁸ Viz článek 73a EU DPH Směrnice.

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

3.2 Jaký DPH režim přisoudit provizi účtované Společností Zaměstnavateli?

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

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

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

§15a odst. 2) [...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4 Návrh

Navrhuji přijmout výklad a náležitým způsobem jej publikovat:

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

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

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

Stanovisko GFR:

Se závěry uvedenými v bodě 1 Návrhu souhlasíme.

K bodu 2 uvádíme:

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

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

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