

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 25.1.2017

DPH

474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů

Předkládá: Bc. Marek Maule, daňový poradce č. osv. 4251

Účel a východiska příspěvku

Cílem příspěvku je sjednotit výklad týkající se zdaňování dodání mincí vyrobených z drahých kovů (jiných než zlatých mincí zdaňovaných podle § 92 resp. 92b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Předmětem tohoto příspěvku dále nejsou mince nakupované výlučně pro sběratelské účely, tak jak je chápe část B) přílohy č. 4 ZDPH. Zdaňování těchto mincí je v ZDPH explicitně řešeno, a to v § 36 odst. (9) v případě platných mincí resp. v § 90 ZDPH jakožto prodej ostatních sběratelských předmětů. Sběratelské předměty je nutné chápat jakožto předměty, jejichž hodnota je závislá na vnějších faktorech, jakými jsou např. stáří daného předmětu, jeho autor příp. jeho společenská hodnota. Hodnota sběratelského předmětu není ve většině případů odvislá od materiálu, ze kterého je sběratelský předmět vyroben. Hodnota sběratelského předmětu vždy v čase roste.

Tento příspěvek se bude zabývat pouze platnými a neplatnými mincemi vyrobených ze stříbra, platiny a palladia (dále jen „drahé kovy“). Jejich hodnota je odvislá od hodnoty kovu, ze kterého jsou vyrobeny příp. od jejich nominální hodnoty. Faktor času, jako u sběratelského předmětu, v tomto případě nehraje roli.

Analýza problému

Úvodem je nutné rozlišit, zda je daná mince platná či neplatná, a to vzhledem k základní kvalifikaci předmětu zdanitelného plnění.

1. Dodání platných mincí z drahých kovů

V případě dodání platných mincí z drahých kovů je nutné vymezit prvotně předmět zdanitelného plnění.

Z § 4 odst. (2) písm. a) ZDPH vyplývá, že za zboží se nepovažují peníze. Přestože pojem „peníze“ není od roku 2009 v ZDPH nikde explicitně uveden¹, je nutné peníze chápat jako zákonné platidlo daného státu emitované v souladu s platnou legislativou tohoto státu. Předkladatel se domnívá, že podpůrně je možné využít definici pojmu peníze, tak jak byla uvedena v § 4 odst. (2) ZDPH platného do 31. 12. 2008:

„Penězi se pro účely tohoto zákona rozumí platné bankovky, státopky a mince české nebo cizí měny. Za platné bankovky, státopky a mince se považují i takové, jejichž

¹ Pojem byl, podle důvodové zprávy k novelizaci ZDPH č. 302/2008 Sb., pro nadbytečnost vypuštěn.

platnost byla ukončena, ale lze je ještě za platné bankovky, státovky a mince vyměnit.“

S ohledem na výše uvedené lze dovodit, že dodání platných mincí z drahých kovů, jiných než mincí české měny dodávaných výrobcem České národní bance, nelze považovat za dodání zboží ve smyslu příslušných ustanovení ZDPH. V souladu s § 14 odst. (1) ZDPH lze dovodit, že předmětná transakce musí být klasifikována jako poskytnutí služby, a to konkrétně finanční činnosti podle § 54 odst. (1) písm. j) ZDPH – operace týkající se peněz.

2. Dodání neplatných mincí z drahých kovů

Neplatné mince z drahých kovů lze, podle § 4 odst. (2) písm. a) ZDPH považovat za zboží. Jejich dodání lze tedy považovat za dodání zboží podle § 13 odst. (1) ZDPH.

V případě dodání nových neplatných mincí z drahých kovů bude základ daně stanoven v souladu s obecnými pravidly (zejm. § 36 ZDPH).

V případě dodání použitých neplatných mincí z drahých kovů je nutné řešit, zda je možné na tento typ transakci aplikovat § 90 ZDPH, tedy zda je možné použité mince z drahých kovů považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH.

Z ustanovení § 90 odst. (2) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) vyplývá, že zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím může použít obchodník při dodání mj. použitého zboží, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie:

- osobou nepovinnou k dani,
- osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- osvobozenou osobou, která není plátcem,
- jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 ZDPH nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského, státu, nebo
- jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim.

Použité zboží je definováno v § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH jakožto hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uvedených v příloze č. 4 a kromě drahých kovů a drahokamů.

Obchodníkem, který může zvláštní režim použít, se, podle ustanovení § 90 odst. (1) písm. c) ZDPH, rozumí plátce nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která v rámci uskutečňování ekonomických činností pořizuje nebo dováží použité zboží, umělecké předměty, sběratelské předměty nebo starožitnosti za účelem dalšího prodeje, jednajíc na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, pokud jí náleží odměna.

Z výše uvedeného vyplývá, že obchodník může využít zvláštního režimu v případě, že splní všechny výše uvedené podmínky. Cílem této části příspěvku je řešit problematiku definice použitého zboží, a to konkrétně výjimky v podobě drahých kovů.

V praxi vyvstává problém, zda mince vyrobené z drahých kovů je možné při prodeji zdaňovat v režimu podle § 90 ZDPH či nikoliv. Pojem „drahé kovy“ není ZDPH explicitně nikde definován. Pokud ZDPH pojem „drahé kovy“ používá, odkazuje pouze na Kombinovanou celní nomenklaturu² (dále jen „nomenklatura“).

Předkladatel se domnívá, že neplatné mince z drahých kovů nelze plošně zařadit pod základní pojem kategorie drahých kovů. Důkaz lze najít u definice investičního zlata. Pokud by zákonodárce resp. unijní zákonodárce považoval mince ze zlata za drahý kov v obecné rovině, nevymezoval by je samostatně v rámci § 92 odst. (2) písm. b) ZDPH resp. v bodu č. 54 úvodních ustanovení Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a v čl. 344 Směrnic, ale pouze jako jednu z forem zlata, jakožto drahého kovu (jinou než cihla nebo destička). Tato ustanovení definují samostatně zlaté mince a podmínky, za kterých se tyto mince považují za investiční zlato.

Rovněž nomenklatura vymezuje drahé kovy oddělně od mincí všeho druhu. Drahé kovy jsou vymezeny v rámci části II., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (zejm. položky 7106, 7108 a 7110). Mince, bez ohledu na materiál, ze kterého jsou vyrobeny, jsou vymezeny samostatně, a to v rámci části III., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (položky kategorie 7118), tedy odděleně od drahých kovů.

Předkladatel je, vzhledem k výše uvedené analýze toho názoru, že neplatné použité mince z drahých kovů lze považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH, které lze, při splnění ostatních podmínek, zdaňovat v rámci § 90 ZDPH, tedy prostřednictvím zvláštního režimu tzv. ziskové přírážky.

Pro úplnost uvádí předkladatel, že v režimu ziskové přírážky jsou použité mince z drahých kovů zdaňovány i v jiných členských státech Evropské unie. Např. ve Spolkové republice Německo definuje zákon o DPH³ drahé kovy pro účely zdanění prostřednictvím ziskové přírážky přímo odkazem na Kombinovanou celní nomenklaturu, kdy v příslušném ustanovení jsou přímo uvedeny položky celního sazebníku 7106, 7108, 7110 a 7112). Stejný režim je uplatňován i v Polsku.

Závěr k bodu č. 1

Dodání platných mincí z drahých kovů pro jiné než sběratelské účely s výjimkou dodání mincí české měny výrobcem České národní bance se považuje za poskytnutí služby ve smyslu § 14 ZDPH s tím, že se jedná o finanční činnost ve smyslu § 54 odst. (1) písm. j) ZDPH.

Závěr k bodu č. 2

² Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1754/2015 ze dne 6. října 2015, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

³ § 25a odst. (1) bod 3. německého zákona o dani z přidané hodnoty (UStG)

Dodání neplatných mincí z drahých kovů pro jiné než sběratelské účely se považuje za dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH, na které je, při splnění všech ostatních zákonných podmínek, možné uplatnit režim zdanění podle § 90 ZDPH.

Návrh na opatření

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

Stanovisko GFR

Nesouhlas s navrženým závěrem

Ad dodání platných a neplatných mincí z drahých kovů

Dodání platných i neplatných mincí z drahých kovů lze v zásadě podřadit pod § 4 odst. 2 písm. a) ZDPH, jelikož v odst. 3 písm. b) téhož § ZDPH je uvedeno, že zbožím se pro účely ZDPH dále rozumí bankovky, státovky a mince české nebo cizí měny prodávané pro sběratelské účely za ceny vyšší, než je jejich nominální hodnota nebo (...). Z kontextu ustanovení odst. 3 písm. b) je možné vyvodit, že cílem zákonodárce bylo zahrnout do zboží mimo jiné mince, jejichž cena je vyšší než jejich nominální hodnota, načež mince z drahých kovů často vysoce převyšují svou cenou nominální hodnotu na nich uvedenou, tento záměr naplňují. Lze tak vyvodit, že dodání platných i neplatných mincí z drahých kovů je dodáním zboží pro účely ZDPH, načež nelze aplikovat osvobození dle § 54 odst. 1 písm. j) ZDPH.

Základ daně při dodání platných mincí tak musí být stanoven v souladu s § 36 odst. 9 ZDPH.

Základ daně při dodání neplatných mincí tak musí být stanoven v souladu s § 36 odst. 1 ZDPH.

Ad použití zvláštního režimu pro použité zboží

Režim zdanění na základě ziskového rozpětí dosahovaného obchodníkem povinným k dani při dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností představuje zvláštní režim DPH, odchylný od obecného režimu šesté směrnice, který jako jiné zvláštní režimy stanovené v člancích 24, 25 a 26 šesté směrnice, má být použit pouze v míře nezbytné pro dosažení svého cíle (viz pro použití režimu stanoveného článkem 26, respektive režimu stanoveného článkem 25, rozsudky SDEU C-308/96 a C-94/97 Madgett a Baldwin, bod 34, C-321/02 Harbs, bod 27, C-280/04 Jyske Finans, bod 35 a C-203/10 Auto Nikolovi, bod 46).

Třetí a pátý bod odůvodnění směrnice 94/5 resp. jak vyplývá z padesátého prvního bodu odůvodnění směrnice 2006/112, cílem režimu ziskové přírážky je zamezit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani v oblasti použitého zboží (viz rozsudek SDEU C-320/02 Stenholmen, bod 25 a C-203/10 Auto Nikolovi, bod 47). Zásada daňové neutrality, na které zejména spočívá společný systém DPH, tak jak jej zavádí šestá směrnice, brání tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace (viz v tom smyslu rozsudek SDEU C-382/02 Cimber Air, body 23 a 24).

Použitým zbožím je dle čl. 311 odst. 1 bod 1) Směrnice o DPH movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě (...). Použití výrazu „vhodný k dalšímu použití“ v uvedené definici naznačuje, že aby mohlo být zboží kvalifikováno jako „použité zboží“ ve smyslu výše uvedeného článku směrnice o DPH, musí být opětovně použitelné, což jednoznačně vylučuje nové zboží.

Mince z drahých kovů nelze považovat za použité zboží, jelikož takovéto mince jsou převážně uchovávány v plastových kapslích nebo fóliích. V reálném stavu tak takovéto mince nejsou zpravidla použity a musí být tedy považovány za nové zboží, na které tudíž nelze aplikovat zvláštní režim pro použité zboží dle § 90 ZDPH.