

DPH

349/14.12.2011 Aplikace DPH u některých právních instrumentů

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

*Předkládají: Olga Holubová, daňový poradce č. osv. 367
Ing. Pavel Černý, daňový poradce č. osv. 369*

1. Úvod

S ohledem na časté pochybnosti a odlišné názory při praktické aplikaci DPH u některých právních instrumentů předkládáme tento příspěvek k projednání Koordinačnímu výboru a navrhuje shodné závěry vhodnou formou publikovat k využití daňovými subjekty i daňovou správou.

V příspěvku se zabýváme následujícími instrumenty, jak jsou definovány v platném občanském a obchodním právu:

- a) Náhrada škody¹
- b) Smluvní pokuta²
- c) Úrok z prodlení³
- d) Poplatek z prodlení⁴
- e) Odstupné⁵

2. Vnitrostátní úprava

Zákon o DPH⁶ neobsahuje pro tyto právní nástroje žádnou speciální úpravu, proto se posuzují podle obecných ustanovení, a to podle § 2 odst. 1 písm. a) a b) a § 13 a následujících.

3. Komunitární úprava

Směrnice⁷

Ani Směrnice výslovně neřeší postup při uplatňování DPH ve výše uvedených případech. I zde je proto třeba vycházet z obecných ustanovení, zejména čl. 2 a čl. 14 a následujících.

¹ Zejm. § 415 a násl. zák. č. 40/1964 Sb., občanského zák.; § 373 a násl. zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zák.

² § 544 a násl. zák. č. 40/1964 Sb., občanského zák.; § 300 a násl. zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zák.

³ § 517 a násl. zák. č. 40/1964 Sb., občanského zák.; § 369 a násl. zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zák.

⁴ § 517 a násl., § 697 a § 723 zák. č. 40/1964 Sb., občanského zák.

⁵ § 497 zák. č. 40/1964 Sb., občanského zák.; § 355 zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zák.

⁶ Zák. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁷ Směrnice Rady č. 2006/112/EU, o společném systému daně z přidané hodnoty

Judikatura SDEU

K dispozici jsou dvě rozhodnutí SDEU, která tematicky souvisejí. Ve věci C-222/81 BAZ Bausystem AG⁸ rozhodoval SDEU o tom, zda úrok z prodlení přiznaný soudem dle občanského či obchodního zákoníku může být považován za dodatečnou platbu za poskytnutou službu či dodané zboží. Dospěl k názoru, že nikoli, protože tento úrok nemá souvislost s poskytnutím či přijetím služeb a netvoří úplatu vztahující se k obchodní transakci. Naopak, představuje jednoduše náhradu nákladů (v angl. reimbursement of expenses, ve fr. remboursement de frais, v něm. Erstattung von Kosten), tedy kompenzaci za pozdní platbu.

Druhým souvisejícím rozhodnutím je C-277/05 *Société Thermale*, v němž SDEU řešil daňový režim nevratných záloh při odstoupení od smlouvy, kdy každá ze smluvních stran mohla „zrušit svůj závazek“ a v takové situaci byla povinna vzdát se dříve zaplacené zálohy, resp. vyplatit její dvojnásobek. SDEU rozhodl, že v daném případě nejsou nevrácené zálohy úplatou za poskytnutou službu. Mimoto v obecné rovině konstatoval, že smluvní strany mají svobodu určit si obsah svého právního vztahu včetně následků případného odstoupení od smlouvy nebo nedodržení svých povinností. Místo detailního určení svých povinností mají nicméně možnost odkázat na různé nástroje občanského práva. Strany si tak mohou pro případ nesplnění smluvních povinností stanovit ujednání týkající se odškodnění nebo sankce za prodlení, zástavy nebo nevratné zálohy. Třebaže jsou všechny určeny k posílení smluvních povinností stran a některé jejich funkce jsou totožné, mají tyto nástroje zvláštní charakteristiky. Pokud jde o nevratnou zálohu,

- *představuje tato známka uzavření smlouvy* v rozsahu, v němž její zaplacení předpokládá domněnku existence smlouvy,
- *motivuje strany, aby uvedenou smlouvu splnily*, protože strana, která ji zaplatila, může odpovídající částku ztratit, zatímco druhá strana je povinna ji případně vyplatit v dvojnásobné výši, pokud nesplnění pochází z její strany, a konečně
- *tvoří paušální odškodnění* vzhledem k tomu, že její zaplacení zbavuje jednu ze stran povinnosti prokázat výši utrpěné škody, když druhá strana odstoupí od svého závazku.

Podle SDEU není na překážku, neodpovídá-li paušální odškodnění skutečné výši vzniklé škody, je totiž běžné a vyplývá to ze samotné podstaty paušálního odškodnění, že skutečná škoda je vyšší či nižší.

Třetím případem, jenž je oproti dvěma již zmíněným poněkud specifický a jenž rovněž souvisí s tématem tohoto příspěvku, je C-63/92 *Lubock Fine*. SDEU se v něm zabývá odstupným vyplaceným pronajímatelem nemovitosti svému nájemci, jestliže byl nájem osvobozen od daně a jestliže pronajímatel požaduje zkrácení původně sjednané doby

⁸ Rozhodnutí se sice týká ustanovení Druhé směrnice (67/228/EHS), které bylo Šestou směrnicí změněno, nicméně, dle našeho názoru, je argumentace soudu relevantní i dnes, protože principy, na základě nichž soud rozhodoval, zůstaly beze změny. To vyplývá i ze stanoviska generálního advokáta, podle něhož, má-li úrok z prodlení penalizovat kupujícího, nemůže být považován za součást běžné obchodní transakce.

nájmu. Podle rozhodnutí SDEU je toto odstupné (placené pronajímatelem) považováno za úplatu za převod práva užívat nemovitost „zpět z nájemce na pronajímatele“ a daňový režim by měl být shodný s daňovým režimem původního nájmu. Znamená to, že za okolností uvedených v dané kauze představuje „odstupné“ úplatu za službu, jež je předmětem daně, byl-li nicméně původní nájem osvobozen od daně, bude od daně osvobozeno i „odstupné“.

4. Návrh výkladu v jednotlivých případech

a) Náhrada škody

Náhrada škody představuje plnění z titulu odpovědnosti za způsobenou škodu. Povinná osoba proti poskytnuté náhradě škody nezískává žádné protiplnění v podobě dodání zboží či poskytnutí služby. Poskytnutí náhrady škody tedy obecně není úplatou za plnění, které by bylo předmětem DPH. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, je-li náhrada škody paušalizována.

Pokud by plnění z titulu odpovědnosti za škodu spočívalo ve věcném plnění, tj. v odstranění způsobené škody, nejde o plnění za úplatu, tedy nejde o plnění, které je předmětem DPH.

Tyto závěry jsou v souladu s rozhodnutími *BAZ Bausystem AG* a *Société Thermale*.

b) Smluvní pokuta

Smluvní pokuta představuje smluvní zajišťovací instrument, který dále plní funkci sankční, příp. odškodňovací (částečná nebo paušalizovaná náhrada škody). Titulem k nároku na smluvní pokutu je zásadně porušení smlouvy, nejde o úplatu za dodání zboží či poskytnutí služby. Úhrada smluvní pokuty tedy obecně není úplatou za plnění, které by bylo předmětem DPH, což bezesbytku odpovídá kvalifikaci smluvní pokuty v rozhodnutí *Société Thermale* SDEU.

c) Úrok z prodlení

Úrok z prodlení je zákonným sankčním instrumentem pro případ prodlení s plněním peněžitého závazku, má současně odškodňovací charakter. Nejde o úplatu za dodání zboží či poskytnutí služby. Úhrada úroku z prodlení tedy obecně není, jak potvrdil i SDEU v případě *BAZ Bausystem AG*, úplatou za plnění, které by bylo předmětem DPH.

d) Poplatek z prodlení

Obdobně jako úrok z prodlení se posoudí i poplatek z prodlení, který je zákonným sankčním instrumentem pro případ prodlení s plněním specifických závazků v souvislosti s nájemní smlouvou a má současně odškodňovací charakter. Nejde o úplatu za dodání zboží či poskytnutí služby. Úhrada poplatku z prodlení tedy obecně není úplatou za plnění, které by bylo předmětem DPH. Rovněž i v tomto případě můžeme svůj závěr opřít o rozhodnutí *BAZ Bausystem AG*.

e) Odstupné

Odstoupení od smlouvy je **jednostranným právním úkonem** smluvní strany, kterým dochází k zániku smlouvy, a to s účinky *ex tunc* nebo *ex nunc*. Odstupné hradí strana odstupující od smlouvy, pokud pro takový případ bylo odstupné sjednáno a pokud nejde o odstoupení z důvodů zákonných, u nichž odstupné sjednat nelze. Odstupné sjednané ve smlouvě plní zásadně účel paušální kompenzace skutečné či možné újmy protistrany následkem předčasného ukončení smlouvy a současně motivuje smluvní strany, aby smlouvu splnily. Povahu odstupného ve smyslu § 497 obč. zák. měla i nevratná záloha v případě *Société Thermale*.

V této souvislosti je třeba odlišit následující případy, kdy se sice používá pojmu „odstupné“, nejde však obsahově o stejnou situaci.

Jde především o případy vyrovnání při konsensuálním ukončení smlouvy. V takových případech smlouva zaniká s účinky, jaké smluvní strany sjednají. Nedochozí k neplatnosti dříve učiněných úkonů, resp. povinnosti vracet poskytnutá plnění, strany jsou obvykle povinny uhradit dříve vzniklé závazky vyplývající z již poskytnutých plnění.

Pokud v souvislosti se zánikem budoucích práv a závazků ze smlouvy hradí některá smluvní strana zvláštní úplatu, často označovanou jako „odstupné“, je třeba vždy posoudit, zda za takovou zvláštní úplatu něco od druhé smluvní strany získává. V této souvislosti je třeba odkázat na shora uvedené rozhodnutí *Lubbock Fine*, kde nájemce za zvláštní úplatu při konsensuálním ukončení nájemní smlouvy převáděl zpět vlastníkovu právo užívat nemovitost. Soud v tomto případě plnění, za něž byla úplata hrazena, posoudil jako úplatný převod práva užívat nemovitost, který je předmětem DPH.

Pojem „odstupné“ se často užívá i při cessích smluv, nicméně v takových případech má tento pojem zcela odlišný význam překračující zvolený rámec tohoto příspěvku.

5. Doplnující závěry:

Při hodnocení, zda náhrada škody, smluvní pokuta, úrok z prodlení, poplatek z prodlení či odstupné jsou úplatou za plnění, které je předmětem daně, je třeba řídit se těmito základními pravidly:

- i. Vychází se ze skutečné podstaty právního úkonu. Spoléhá se na pojmy použité smluvními stranami může být zavádějící, protože jednotlivé pojmy bývají mnohdy zaměňovány či používány nevhodně.
- ii. Instituty soukromého práva používané k zajištění plnění smluvních závazků, jejichž funkce je preventivní, odškodňovací či sankční, se posoudí shodně i pro účely DPH, jak to konstatoval SDEU ve věci *Société Thermale*.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

S navrženými závěry lze v zásadě souhlasit. Instrumenty, které mají charakter odškodnění či sankce a je jednoznačné, že je nelze kvalifikovat jako úplatu za zdanitelné plnění nelze považovat za předmět daně z přidané hodnoty. Rozhodně je nutné podtrhnout fakta konstatovaná v bodu 5. příspěvku (Duplicitní závěry), tj. že je nezbytné vycházet z věcného obsahu právních úkonů a v případě, že dohledatelné věcná vazba ke zdanitelnému plnění, je nutno příslušnou jakkoli jinak formálně označenou platbu hodnotit jako úplatu za takové zdanitelné plnění. Toto platí pro všechny instrumenty popisované v příspěvku, zejména pak pro tzv. odstupné.