

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

DAŇOVÁ INFORMACE

Informace k uplatňování sazeb DPH od 1.1.2015

S účinností od 1.1.2015 byla zavedena kromě dosavadní snížené sazby DPH, která je od roku 2015 označována jako první snížená sazba DPH v výši 15 %, také druhá snížená sazba DPH ve výši 10 %.

V návaznosti na Informaci Generálního finančního ředitelství k uplatnění sazeb DPH od 1.1.2015 čj. 1470/15/7100-20116-011695 byla připravena tato metodická informace, vztahující se především k určení druhů zboží, které podléhají druhé snížené sazbě DPH. Vzhledem k tomu, že zařídování jednotlivých položek zboží do druhé snížené sazby vyžaduje i další odborné znalosti z problematiky posuzování jednotlivých druhů zboží, doporučujeme věnovat této informaci značnou pozornost.

Dále uvedená stanoviska a vysvětlivky k zařídování jednotlivých druhů zboží do druhé snížené sazby DPH, budou mít vliv nejen na uplatnění správné sazby DPH při uskutečnění zdanitelného plnění, ale i na správnost uplatněného nároku na odpočet při pořízení tohoto zboží pro ekonomickou potřebu plátce.

Uplatnění druhé snížené sazby daně je spojeno s doplněním nové přílohy č. 3a do zákona o DPH. Stejně jako v případě přílohy č. 3 je pro uplatnění druhé snížené sazby daně rozhodující, aby zboží **současně** vyhovělo jak podmínkám pro zařazení **do příslušného kódu celního sazebníku**, tak i **slovnímu popisu k tomuto kódu** výslovně uvedenému v příloze č. 3a zákona o DPH. Přičemž jako součást slovního popisu je třeba vnímat i vymezení některých pojmů použitých ve slovním popisu položky této přílohy, které tato v jejím textu dále přibližuje.

Druhá snížená sazba DPH se uplatňuje u těchto druhů zboží (číselné kódy představují kódy celního sazebníku):

- 0402, 0404, 1901, 2106 – Počáteční a pokračovací kojenecká výživa a potraviny pro malé děti
- 2843-2846, 2852, 3002, 3003, 3004, 3006 - Radiofarmaka, očkovací látky, léky, kontrastní prostředky pro rentgenová vyšetření, diagnostické reagencie určené k podávání pacientům, chemické antikoncepční přípravky na hormonálním základě - určené pro zdravotní služby a veterinární služby, prevenci nemocí a léčbu pro humánní a veterinární lékařské účely
- 4901, 4903, 4904 – Tištěné knihy, obrázkové knihy pro děti; hudebniny, tištěné nebo ručně psané, též vázané nebo ilustrované mimo zboží, kde reklama přesahuje 50 % plochy.
- 0801, 1101 až 1106, 1201, 1204, 1206 až 1208, 1212, 1214, 2004, 2005 – Mlýnské výrobky, a to:
 - z obilovin, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitole 10

- z výrobků, které jsou uvedeny pod kód nomenklatury celního sazebníku v kapitolách 8 a 12
- z brambor
- ze sušených luštěnin čísla 0713, ze sága nebo z kořenů nebo hlíz čísla 0714 nebo z výrobků kapitoly 8.
- směsi těchto výrobků.

- 1107 až 1109, 1903, 3505 – Slad, škroby, pšeničný lepek a směsi těchto výrobků.
- 1806, 1901, 2004, 2005, 2103, 2106 – Upravené mlýnské výrobky a připravené směsi k přípravě potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku.

Počáteční kojeneckou výživou se rozumí potraviny, které jsou určeny pro kojence během prvních měsíců života a které odpovídají samy o sobě výživovým požadavkům těchto kojenců až do doby zavedení vhodných příkrmů. Pokračovací kojeneckou výživou jsou potraviny, které jsou určeny pro kojence po zavedení vhodných příkrmů a které vytvářejí základní tekutý podíl postupně se rozšiřující smíšené stravy těchto kojenců.

Potravinami pro malé děti se rozumí potraviny, které jsou určeny ke splnění zvláštních požadavků zdravých kojenců při odstavování a zdravých malých dětí jako doplněk jejich stravy a/nebo k jejich postupnému přizpůsobování na běžnou stravu, s výjimkou obilných příkrmů a mléčných nápojů a podobných výrobků určených malým dětem.

Vymezení počáteční a pokračovací kojenecké výživy a potravin pro malé děti vychází nařízení EU 609/2013 ze dne 12.7.2013. Druhou sníženou sazbu daně nelze aplikovat na veškeré zboží, které je tímto předpisem vymezeno. Pro účely aplikace druhé snížené sazby daně musí být dále splněno, že dané zboží zároveň odpovídá uvedeným číselným kódům celního sazebníku. Dále je třeba upozornit na to, že odkaz na nařízení 609 nelze pojímat v celé jeho šíři a pro uplatnění druhé snížené sazby daně vyžadovat naplnění veškerých podmínek daných tímto nařízením. Pro účely DPH se toto nařízení použije pouze pro definici pojmu, co se rozumí počáteční a pokračovací kojeneckou výživou a potravinami pro malé děti. Tzn. uplatnění druhé snížené sazby daně nebude ovlivňovat splnění podmínek týkajících se např. uvedení výrobku na trh, jeho označení apod. Rozhodující bude, že výrobek svým složením vyhoví vymezení tohoto nařízení pro předmětnou kategorii zboží.

Druhé snížené sazbě daně bude podléhat mléčná výživa kojenců a malých dětí, kterou představují především kojenecká mléka (sušená) včetně těch speciálních (např. mléka pro děti s alergií na kravské mléko, mléka antirefluxová, mléka pro nedonošené děti či děti s nízkou porodní hmotností). Dále sem patří výživa na bázi sóji pro kojence a malé děti, přípravky k obohacování mateřského mléka. Do druhé snížené sazby daně by mohla také patřit mléčná kaše, pokud by byla kojeneckou výživou ve smyslu nařízení 609.

Naopak druhé snížené sazbě daně nebudou podléhat obilné kaše a obilno-mléčné kaše pro děti, dětské suchary a sušenky, ovocné, zeleninové, masové příkrmy, ovocné šťávy, dětské čaje příp. různé kombinované příkrmy. Nicméně v těchto případech půjde o zboží podléhající první snížené sazbě daně. V první snížené sazbě daně také budou již hotová a připravená kojenecká počáteční a pokračovací mléka v tekutém stavu.

Pokud jde o další farmaceutické a podobné výrobky, tak tyto mohou za splnění zákonných podmínek (číselného kódu a slovního popisu uvedeného v příloze č.3 zákona o DPH) podléhat první snížené sazbě daně. Jelikož do kategorie „léků“ patří i antibiotické přípravky je třeba poznamenat, že druhé snížené sazbě daně budou podléhat až výrobky založené na antibiotické bázi či s jejich obsahem. **Samotná antibiotika** jako taková zařazená do kódu celního sazebníku 2941 coby přísada či základ pro výrobu léčiv budou **podléhat první snížené sazbě daně**.

Tištěnými knihami se pro účely DPH rozumí také i knihy reprodukované kopírovacím strojem, pod kontrolou zařízení pro automatizované zpracování dat, ražením, fotografováním, fotokopírováním, termokopírováním nebo psaním na psacím stroji. Obrázkovou knihou pro děti se pak rozumí kniha pro děti, ve které je hlavní náplní ilustrace a text má podružný význam.

K číselnému kódu 4901 celního sazebníku je třeba uvést, že ne všechny výrobky spadající do tohoto kódu se přesouvají do druhé snížené sazby daně. Druhá snížená sazba daně se uplatní **pouze u tištěných knih. Brožury, letáky, prospekty** zůstávají i nadále za splnění zákonných podmínek (zejména rozsahu reklamy) v **první snížené sazbě daně**. K rozlišení toho, zda jde o knihu či jiný polygrafický výrobek, je možné jako pomocné vodítko využít skutečnost, zda je danému zboží přiděleno ISBN (alfanumerický kód určený k identifikaci knižních vydání). Pro účely sazeb daně je v případě knih také irelevantní forma vazby, použitý materiál na desky tohoto výrobku apod., tj. zda jde o měkkou vazbu, lepenou knihu, knihu s tuhou vazbou, knihu v kroužkové vazbě apod. Nicméně v praxi může být někdy problematické rozlišení mezi knihou a brožurou. Ovšem s ohledem na široké spektrum těchto výrobků a kritéria zatřídování do celního sazebníku, je možné pro prvotní orientaci pouze uvést, že mezi brožury patří zejména různé návody, instrukce, kratší pojednání apod.

Pokud je ke knize doplněno další zboží např. mapa, magnetek, nálepky apod., zde je pro účely DPH třeba zohlednit několik aspektů. Jednak zda nejsou naplněny podmínky hlavního a vedlejšího plnění. Pokud by tedy nešlo z pohledu celního sazebníku o jediné zboží či nemohl být uplatněn princip hlavního a vedlejšího plnění, bude se při stanovení daně postupovat způsobem uvedeným v § 47 odst. 5 zákona o DPH.

Princip hlavního a vedlejšího plnění resp. jediného souborného plnění spočívá dle judikatury SDEU v tom, že 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 neoptimálnějších 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.

Shodně pro všechno vyjmenované zboží musí být splněno, že **podíl reklamy nepřesahuje 50%**. Reklamou se pro účely zařazení zboží do příslušné sazby daně rozumí reklama podle zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů.

Z výše uvedeného vyplývá, že v první snížené sazbě daně zůstávají noviny, časopisy, omalovánky, kartografické výrobky, letáky apod. Ovšem i pro uplatnění první snížené sazby musí být splněna podmínka, že reklama představuje maximálně 50 % plochy.

Pokud tedy knihy, brožury, noviny, časopisy a další polygrafické výrobky **obsahují více jak 50% reklamy**, tak podléhají **základní sazbě daně**.

V případě položek mlýnských výrobků a dalších uvedených výrobků jde obecně o potraviny pro osoby s nesnášenlivostí lepku. V praxi by mělo jít o potraviny, které jsou určeny pro pacienty s celiakií a nemocné s fenylketonurií.

Dále je pak v příloze č. 3a zákona o DPH uvedeno, že mlýnské výrobky a směsi těchto mlýnských výrobků, slad, škroby, pšeničný lepek a směsi těchto výrobků, upravené mlýnské výrobky a připravené směsi k přípravě potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku musí splňovat požadavky na složení potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku definované v nařízení Komise (ES) č. 41/2009 ze dne 20. ledna 2009 o složení a označování potravin vhodných pro osoby s nesnášenlivostí lepku (dále jen „nařízení 41“). I zde platí, že odkaz na nařízení 41 se pro vymezení výrobků podléhajících druhé snížené sazby daně použije pouze z pohledu složení těchto výrobků a nikoliv tedy ve svém celém rozsahu. **Nebude** tak z aplikace **druhé snížené sazby daně vyloučen** výrobek, který sice nenaplní např. nároky na označení výrobku, ale který přitom svým **složením bude odpovídat tomuto nařízení**.

Potravina pro osoby s nesnášenlivostí lepku nesmí obsahovat více než 100 mg/kg lepku v konečném stavu, pokud jde o potraviny kategorie „s velmi nízkým obsahem lepku a v případě potravin označovaných jako „bez lepku“ je hranice obsahu lepku stanovena do 20 mg/kg.

Skupinu „bezlepkových“ výrobků podléhajících druhé snížené sazbě daně přiblížit tak, že jde o výrobky, které jsou základem či stěžejní přísadou pro výrobu výsledných bezlepkových potravin.

Druhé snížené sazbě daně tak nepodléhají konečné bezlepkové **potraviny ke konzumaci**.

Připravenou směsí k přípravě potravin je míněn produkt, z něhož je bez dalšího či s přidáním minimálního množství surovin (např. vody) připravena výsledná potravina ke konzumaci či spotřebě. Nelze tak pod „připravené směsí“ podřazovat výrobky, které sice svým charakterem-vícesložkovým složením, mohou být směsí, ale nejsou již připravenou směsí, tak jak je vysvětleno výše. Z toho pak i vyplývá, že by se pojem „**připravená směs**“ **neměl ztotožňovat s pojmem „přísada“**. Byť může být výrobek přísadou bezlepkové potraviny či směsí na její výrobu, tak ale nenaplní slovní vymezení připravené směsi ve smyslu výše uvedeného. Příkladem přísad z praxe může být např. bezlepkový kečup, sójová omáčka, koření, dochucovadla, čokoládové pomazánky apod., u kterých se uplatní **první snížená sazba** daně ve smyslu přílohy č. 3 zákona o DPH.

V případě nejistoty či nejasností, jakou sazbu daně v případě zdanitelného plnění uplatnit, lze i nadále využít institutu tzv. závazného posouzení. Žádost se může vztahovat pouze k jedné položce zboží či služby a její podání podléhá správnímu poplatku ve výši 10.000 Kč.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem 27.1.2015