

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Zuzana Kořínková

**SKUPINA JAKO DAŇOVÝ SUBJEKT
DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu) : 29. listopadu 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 29. listopadu 2016

.....
Zuzana Kořínková

Poděkování

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu své diplomové práce panu doc. JUDr. Michaelu Kohajdovi, Ph.D. za ochotu a cenné rady, které mi poskytl při vypracovávání této diplomové práce.

Obsah

Úvod.....	1
Obecná část.....	3
1. Vývoj právní úpravy skupiny v právu Evropské unie a právním řádu České republiky	4
1.1 Zakotvení skupiny v unijním právu	4
1.1.1 Princip teritoriality	5
1.1.2 Konzultace s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty	7
1.1.3 Opatření k zabránění daňovým únikům.....	7
1.2 Úprava skupiny v právu České republiky.....	8
1.2.1 Konzultace s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty	8
1.2.2 Zákon o dani z přidané hodnoty.....	10
2. Podmínky členství ve skupině.....	11
2.1 Spojené osoby	12
2.1.1 Kapitálově spojené osoby	12
2.1.2 Jinak spojené osoby	15
2.1.3 Členství fyzické osoby.....	16
2.1.4 Členství osoby nepovinné k dani	17
2.2 Princip teritoriality	18
2.3 Postup pro výběr členů skupiny	21
3. Skupina jako subjekt právních vztahů	23
3.1 Zastupující člen	23
3.2 Odpovědnost členů skupiny	24
3.2.1 Přechod práv a povinností skupiny při vzniku nebo zrušení skupiny.....	25
3.3 Daňové a soudní řízení.....	28
4. Správa daně u skupiny	31
4.1 Registrace skupiny	31
4.1.1 Vznik členství člena skupiny	33
4.1.2 Právní nástupnictví v případě přeměn.....	34
4.2 Místní příslušnost správce daně	37
4.3 Zdaňovací období a daňové identifikační číslo.....	38
4.4 Vystavování dokladů a daňová evidence	39
4.5 Koeficient pro výpočet nároku na odpočet daně a úprava a vyrovnání odpočtu daně	41

4.6 Zrušení registrace skupiny	42
4.6.1 Zánik členství člena skupiny.....	44
Zvláštní část	46
5. Využitelnost skupiny v České republice	47
5.1 Výhody a nevýhody skupiny.....	47
5.1.1 Subjekty, pro které je skupina vhodná	50
5.2 Statistická data	52
6. Některé odlišné aspekty institutu skupiny v právních úpravách jiných členských států Evropské unie	55
6.1 Povinné vytvoření skupiny.....	55
6.2 Omezení na finanční a pojišťovací sektor.....	58
Závěr	61
Příloha č. 1	64
Příloha č. 2	65
Použitá literatura a prameny	66
Abstrakt.....	72
Abstract.....	73
Název práce v anglickém jazyce.....	74
Klíčová slova	74
Keywords	74

Úvod

Institut skupiny jako subjektu daně u daně z přidané hodnoty byl do české právní úpravy zaveden zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů“), který novelizoval zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) s účinností od 1. ledna 2008, přičemž první skupiny bylo možné registrovat až k 1. lednu 2009. Tento institut umožňuje subjektům, které splní podmínky kladené zákonem o dani z přidané hodnoty, aby pro účely daně z přidané hodnoty byly považovány za jednu samostatnou osobu povinnou k dani, tedy za jednoho plátce. Plnění uskutečněná v rámci skupiny tak nejsou předmětem daně z přidané hodnoty.

Česká právní úprava vychází ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), která umožňuje členským státům zakotvit skupinu do svých národních úprav. Ne všechny členské státy Evropské unie této možnosti využily, avšak úpravu skupiny najdeme ve více jak polovině právních řádů členských států Evropské unie. Každý členský stát při zavádění skupiny do svého právního řádu vycházel z výše uvedené směrnice, avšak každý stát ji transponoval s určitými odlišnostmi, z nichž některé se staly předmětem rozhodování Soudního dvora Evropské unie.

Cílem této práce je v první řadě představit a podrobněji analyzovat úpravu skupiny v českém právním řádu a upozornit na některé problematické aspekty české právní úpravy, a to i s ohledem na unijní právo a v některých směrech i na úpravu v jiných členských státech Evropské unie. Dalším cílem je pak odpovědět na otázku, jak často je institut skupiny v praxi skutečně využíván. K naplnění těchto cílů bude použita metoda deskriptivní a metoda analytická.

Diplomová práce bude rozdělena na dvě části, část obecnou a část zvláštní. V části obecné, obsahující 4 kapitoly, bude pozornost věnována české právní úpravě institutu skupiny, a to i ve světle práva Evropské unie. Druhá část, část zvláštní, zahrnující 2 kapitoly, pak bude zaměřena více na praktické dopady české právní úpravy skupiny, včetně některých jejích odlišností od úprav v jiných členských státech.

První kapitola se bude zabývat vývojem právní úpravy v Evropské unii a v České republice. Bude zde podrobněji rozebráno, kdy došlo k samotnému vzniku institutu skupiny v rámci unijního práva a jak se později tento institut vyvíjel. Bude zde rovněž představen obecný základ institutu skupiny zakotvený v čl. 11 směrnice 2006/112/ES, na základě kterého mohou členské státy institut skupiny transponovat do svých právních řádů. Závěrem bude pak pozornost věnována zavedení institutu skupiny do českého právního řádu.

Obsahem druhé kapitoly bude již podrobnější přiblížení podmínek členství ve skupině. Budou zde nastíněny některé problematické otázky ve vztahu k těmto podmínkám a zároveň zde bude zmíněno, jaký vliv na členství ve skupině může mít postup správce daně při kontrole splnění podmínek pro členství ve skupině.

Problematika skupiny jako subjektu právního vztahu bude podrobněji rozebrána v kapitole třetí. V této kapitole bude představen institut zastupujícího člena a bude zde blíže probrána odpovědnost členů skupiny. V závěrečné části kapitoly bude rovněž upozorněno na některá právní úskalí v souvislosti s účastí skupiny v daňovém nebo soudním řízení.

Čtvrtá kapitola bude věnována správě daně ve vztahu ke skupině. Důraz zde bude, kromě skupinové registrace a případného zrušení skupiny, kladen na specifika správy daní u skupiny, tedy zejm. na místní příslušnost správce daně, zdaňovací období, vedení daňové evidence, speciální daňové identifikační číslo a vystavování daňových dokladů.

Pátá kapitola se bude zabývat využitelností institutu skupiny v České republice. Budou zde představeny výhody a nevýhody využití institutu skupiny, na základě kterých pak bude možné vyhodnotit, pro které subjekty je skupina vhodná. Vzhledem k tomu, že právní úprava skupiny je účinná již přes 8 let, bude možné s využitím statistických dat Finanční správy České republiky provést šetření, jak využívaným institutem skupina je.

V závěrečné kapitole je pak upozorněno na některé odlišnosti právních úprav institutu skupiny v jiných členských státech Evropské unie ve vztahu k české právní úpravě. Podrobnější analýze zde bude podrobena povinné vytváření skupiny a omezení využitelnosti institutu skupiny pouze na subjekty z finančního a pojišťovacího sektoru.

Obecná část

Obecná část této diplomové práce se věnuje objasnění právního institutu skupiny jako subjektu daně u daně z přidané hodnoty, zejména pak vývoji právní úpravy v kontextu práva Evropské unie, podmínkám členství ve skupině a postavení skupiny v jednotlivých řízeních. Mimo základního vymezení jednotlivých pojmů vztahujících se k institutu skupiny, je v této části kladen důraz také na některé problematické aspekty tohoto institutu.

1. Vývoj právní úpravy skupiny v právu Evropské unie a právním řádu České republiky

Ačkoli se institut skupiny v právních řádech členských států začal ve větším množství objevovat až s příchodem 21. století, jeho historie v rámci Evropské unie (původně Evropského společenství) je mnohem delší. Tento institut od svého zakotvení do unijního práva prošel určitým vývojem, ke kterému značně přispěl i Soudní dvůr Evropské unie. Česká republika se pak k 1. lednu 2008 připojila k členským státům, které ve svých právních úpravách využití skupiny pro účely daně z přidané hodnoty umožňují.

1.1 Zakotvení skupiny v unijním právu

Možnost vytvoření skupiny v rámci daně z přidané hodnoty je zakotvena v unijním právu již od šedesátých let dvacátého století.¹ Druhá směrnice Rady 67/228/EEC ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 67/228/EEC“) umožňovala členskému státu považovat za jedinou osobu povinnou k dani „osoby, které navzdory své nezávislosti z právního pohledu, jsou organicky spojeny jedna k druhé ekonomickými, finančními nebo organizačními vztahy.“

Původní znění tohoto ustanovení bylo pozměněno ve směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „směrnice 77/388/EHS“), která nahrazovala směrnici 67/228/EEC. Nově bylo použito k popisu spojení osob příslovce „úzce“ místo předchozího „organicky“.² Úprava vycházela z německého konceptu „*Organshaft*“³, který se v Německu uplatňuje v rámci daně z příjmů právnických osob, daně z přidané hodnoty a lokální obchodní daně.⁴ Hlavním rysem tohoto konceptu v rámci daně z přidané hodnoty bylo, že skupina osob vytvoří v rámci daně z přidané hodnoty jedinou společnost, na kterou je pak nahlíženo

¹ VYNCKE, Kenneth. *EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective*. EC Tax Review. 2009, č. 6, s. 299.

² Stanovisko Generálního advokáta Paola Mengozzeho přednesené dne 26. března 2015 ke spojeným věcem C-108/14 a C-109/14 [žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Bundesfinanzhof (Německo)].

³ VAN DOESUM, Ad; VAN KESTEREN, Herman; VAN NORDEN, Gert-Jan. *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*. EC Tax Review. 2007, č. 1, s. 36.

⁴ SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování společností v Evropské unii: Německo (15. část)*. Daně a právo v praxi. 2010, č. 8, s. 36.

jako na samostatný subjekt. Ve skutečnosti je na tento samostatný subjekt nahlíženo spíše jako na souhrn poboček, kdy jedna pobočka vystupuje jako hlavní pobočka, která např. podává daňové přiznání nebo vede účetnictví.⁵

Směrnice 77/388/EHS upravující skupinovou registraci byla v minulosti již mnohokrát změněna, a proto v souvislosti s dalšími chystanými změnami bylo přikročeno k vytvoření nové směrnice, směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, která bude oblast daně z přidané hodnoty upravovat přehledně a srozumitelně. Pro dosažení jednotné úpravy oblasti daně z přidané hodnoty byla do této nové směrnice rovněž začleněna ustanovení první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Dne 1. ledna 2007 vstoupila v platnost směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a převzala v čl. 11 možnost členského státu „*považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.*“

1.1.1 Princip teritoriality

Úprava skupiny v čl. 4 odst. 4 pododstavci druhém směrnice 77/388/EHS přinesla omezení v podobě zakotvení principu teritoriality (stejné omezení je obsaženo i v pozdější úpravě skupiny v čl. 11 směrnice 2006/112/ES).⁶ Členem skupiny se tak mohly stát pouze „*osoby, které jsou usazeny na území určité země.*“⁷ Oproti staré úpravě museli být všichni členové skupiny usazeni na území stejné země. Důvodem tohoto územního omezení byla skutečnost, že směrnice zakotvení skupiny do právních ráďů členských států pouze umožňovala, nikoli nařizovala.⁸ V 80. letech 20. století bylo možné vytvořit skupinu v 5 členských státech z celkového počtu 10 členských států Evropského společenství. Do roku 2007 se tento počet zvýšil na 14 z 27 členských států Evropské

⁵ VAN DOESUM, Ad; VAN KESTEREN, Herman; VAN NORDEN, Gert-Jan. *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*. EC Tax Review. 2007, č. 1, s. 36.

⁶ PFEIFER, Sebastian; URSPRUNG-STEINDL, Marlies. *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes*. 1. vydání. Vídeň: Linde Verlag, 2015, s. 249. ISBN 37-073-3345-0.

⁷ Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

⁸ Rozsudek Soudního dvora ze dne 12. června 1979 ve spojených věcech 181/78 a 229/78 *Ketelhandel P. van Paassen BV*.

unie.⁹ Do roku 2009 pak přibyly ještě 3 členské státy upravující skupinu ve svých právních řádech, a to včetně České republiky. Nově bylo také rozhodnuto, že Itálie ustanovení týkající se skupiny neimplementovala, jak se až dosud mylně předpokládalo. Soudní dvůr Evropské unie a později i italský Nejvyšší soud rozhodl, že ačkoli část italské právní úpravy vyvolávala dojem, že jde o úpravu skupinové registrace, ve skutečnosti šlo jen o mechanismus zjednodušující podání daňového přiznání a odvod daně.¹⁰ Itálie v uvedeném případě rovněž nesplnila povinnost konzultace s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty.¹¹ V roce 2014 byl institut skupiny dostupný subjektům v 17¹² členských státech Evropské unie.¹³

Zakotvení principu teritoriality rovněž vzbuzovalo pochybnosti o souladu tohoto principu se základními právy Evropského společenství. Jedním ze základních práv Evropského společenství (později i Evropské unie) je svoboda usazování, zakotvená v čl. 43 Smlouvy o založení Evropského společenství. Nabízela se tak otázka, zda není přijetí tohoto územního omezení v rozporu s unijním právem. Van Doesum a spol. podrobil teritoriální princip třístupňovému testu. Nejprve zkoumal, zda je územní omezení obsažené v čl. 4 odst. 4 pododstavci druhém omezením svobody usazování. V druhém kroku se zaměřil na to, zda pro toto omezení existuje nějaké odůvodnění. Nakonec podrobil tato odůvodnění testu proporcionality. Van Doesum a spol. došel k závěru, že důvody pro omezení svobody usazování nesplňují test proporcionality. Územní omezení tedy není vždy v souladu s právem usazování.¹⁴ Totožný třístupňový test aplikoval i Bjerregaards Eskildsen, avšak s opačným výsledkem. Dle jeho závěrů je podmínka proporcionality splněna. Otázkou však zůstává, jak se k této problematice

⁹ AMAND, Christian. *VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking*. International VAT Monitor, 2007, č. 4, s. 239.

¹⁰ VYNCKE, Kenneth. *EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective*. EC Tax Review. 2009, č. 6, s. 299.

¹¹ Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. května 2008 ve věci C-162/07 *Ampliscentifica*.

¹² Belgie, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Irsko, Kypr, Litva, Maďarsko, Německo, Nizozemí, Rakousko, Rumunsko, Slovensko, Španělsko, Švédsko a Velká Británie.

¹³ LANG, Michael et al. *ECJ – Recent Developments in Value Added Tax: The Evolution of European VAT Jurisprudence and its Role in the EU Common VAT System*. 1. vydání. Vídeň: Linde Verlag, 2014, s. 97. ISBN 978-3-7073-2753-3.

¹⁴ VAN DOESUM, Ad; VAN KESTEREN, Herman; VAN NORDEN, Gert-Jan. *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*. EC Tax Review. 2007, č. 1, s. 37.

postaví Soudní dvůr Evropské unie, který se otázkou souladu principu teritoriality s unijním právem zatím nezabýval.¹⁵

1.1.2 Konzultace s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty

Pokud chce členský stát zavést skupinovou registraci do svého právního řádu, může tak učinit až po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty. Tato povinnost je stanovena v čl. 11 směrnice 2006/112/ES (dříve v čl. 4 odst. 4 pododstavci druhém směrnice 77/388/EHS), poradní výbor je pak zřízen čl. 39. Konzultace musí proběhnout předtím, než vnitrostátní právní úprava nabyde účinnosti. Členský stát je povinen poskytnout všechny potřebné informace, aby měl poradní výbor možnost se s vnitrostátní úpravou dostatečně seznámit. Poradní výbor není oprávněn se vyjadřovat ve prospěch či neprospěch dané vnitrostátní úpravy a není ani povinen vyjádřit svůj názor předtím, než se vnitrostátní úprava stane účinnou.¹⁶

Soudní dvůr Evropské unie tuto povinnost potvrdil a stanovil, „že v případě neuskutečnění předchozí konzultace poradního výboru pro daň z přidané hodnoty, vnitrostátní právní úprava [...] představuje provedení, které porušuje procesní požadavek stanovený v čl. 4 odst. 4 druhém pododstavci šesté směrnice 77/388.“¹⁷ Z uvedeného rozhodnutí vyplývá, že i když vnitrostátní právní úprava splňuje kritéria stanovená směrnicí, zejména umožňuje-li osobám, které jsou právně nezávislé, ale zároveň propojené finančně, ekonomicky nebo organizačně, aby byly považovány za jedinou osobu povinnou k dani s jedním daňovým identifikačním číslem (DIČ) a podávající jedno daňové přiznání, není možné ji považovat za implementaci směrnice z důvodu porušení povinnosti konzultace s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty.

1.1.3 Opatření k zabránění daňovým únikům

V červenci 2006 byla přijata směrnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. června 2006, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají

¹⁵ BJERREGAARD ESKILDSEN, Casper. *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*. EC Tax Review. 2011, č. 3, s. 120. Autor třístupňový test aplikuje na čl. 11 směrnice 2006/112/EU, znění je však totožné s čl. 4 odst. 4 směrnice 77/388/EHS.

¹⁶ VYNCKE, Kenneth. *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*. International VAT Monitor. 2007, č. 18, s. 260.

¹⁷ Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. května 2008 ve věci C-162/07 *Ampliscientifica*.

zjednodušit postup vyměrování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek.¹⁸ Nově byl do čl. 4 odst. 4 přidán pododstavec upravující možnost členského státu, který využil možnosti začlenit do své právní úpravy skupinovou registraci na základě čl. 4 odst. 4 pododstavce 2, „*přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě použití tohoto ustanovení*“. Uvedené ustanovení neobsahovalo ani výčet opatření, ani podmínky, za kterých mohou členské státy uvedené opatření přijmout. Členským státům tak byla dána poměrně široká pravomoc stanovit si opatření potřebná k zabránění daňovým únikům.

Směrnice 2006/112/ ES převzala pododstavec týkající se možnosti členského státu přijmout opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Soudní dvůr Evropské unie v roce 2013 upřesnil, že „*taková opatření mohou být přijata pouze v souladu s unijním právem.*“¹⁹ V uvedeném případě bylo za přípustné označeno opatření omezující možnost stát se členem skupiny jen na podniky z oblasti financí a pojišťovnictví podléhající finančnímu dohledu (prostředku veřejné kontroly).²⁰

1.2 Úprava skupiny v právu České republiky

Jak již bylo zmíněno v úvodu, institut skupiny byl do českého právního řádu zaveden zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který novelizoval zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, s účinností od 1. ledna 2008. Tato novelizace byla provedena na základě čl. 11 směrnice 2006/112/ES.

1.2.1 Konzultace s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty

Česká republika dle čl. 11 směrnice 2006/112/ES (dříve v čl. 4 odst. 4 pododstavci druhém směrnice 77/388/EHS) informovala v roce 2007 Komisi o svém záměru zavést institut skupiny pro účely daně z přidané hodnoty do svého právního řádu a v souvislosti s tím ji požádala o konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty. Ve stejné

¹⁸ TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *A Guide to the European VAT Directives (Volume 1): Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2012, s. 393.

¹⁹ Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-480/10 *Evropská komise v. Švédské království*.

²⁰ Ibid.

době přišly s žádostí o konzultaci i Belgie, Španělsko, Irsko, Velká Británie a Rumunsko. Poradní výbor pro daň z přidané hodnoty, který je složen ze zástupců členských států a Komise, tak provedl analýzu úprav skupiny v jednotlivých státech v rámci jednoho dokumentu²¹. Česká republika poskytla Poradnímu výboru pro daň z přidané hodnoty informace týkající se navrhované právní úpravy, ve kterých mimo jiné uvedla, že neplátcí mají při žádosti o přistoupení ke skupině výjimku v podobě možnosti být registrováni v průběhu celého roku, nikoli jen k 1. lednu kalendářního roku následujícího po podání žádosti o přistoupení ke skupině. Dle Komise tímto Česká republika nepřímo umožňuje členství osoby nepovinné k dani, protože neplátcem může být jak osoba povinná k dani, tak i osoba nepovinná k dani.²²

Komise měla k informacím poskytnutým o české právní úpravě pouze jedinou výhradu, a to v podstatě umožnění osobě nepovinné k dani stát se členem skupiny. Dle Komise je tato možnost v rozporu s čl. 11 směrnice 2006/112/ES, neboť slovo „jedinou“ u slovního spojení „jedinou osobu povinnou k dani“ v tomto článku, je nutné vykládat tak, že subjekty před tím, než se staly jedinou osobu povinnou k dani, byly každý sám osobou povinnou k dani.²³ Komise zároveň vyzvala Českou republiku, aby se k dané problematice znovu vyjádřila. Následně pak v září 2008 Komise výzvu zopakovala a zaslala České republice dopis s žádostí o podání vysvětlení. České orgány trvaly na svém, že směrnicí 2006/112/ES transponovaly do českého právního řádu správně. Později tedy Komise na Českou republiku podala žalobu pro nesplnění povinnosti.²⁴

Kromě výhrad k právním úpravám skupiny v jednotlivých členských státech učinila Komise i jednu obecnou výtku týkající se problematiky úpadku člena skupiny. Ani jeden z 6 členských států, kterých se konzultace týkala, ve svých žádostech o konzultaci neuvedl žádné informace o situaci, kdy je člen skupiny v úpadku. Komise tak všech 6 členských států (včetně České republiky) vyzvala, aby k této problematice poskytly

²¹ Value Added Tax Committee: Working Paper No 556- Consultation provided for under Directive 2006/112/EC issued on 30th October 2007.

²² Ibid, s. 15.

²³ Na základě bodu (3) sekce 2.1 dokumentu Working Paper No 556- Consultation provided for under Directive 2006/112/EC issued by Value Added Tax Committee on 30th October 2007.: „It is self-evident therefore that persons regarded as a “single“ taxable person must also be taxable persons since the meaning of the “grouping“ concept is to “group together“ persons who are all engaged in activities falling within the scope of the Directive. The adjective “single“ means that, without the group, there would be several taxable persons who, together with the group, would constitute only a “single“ taxable person.“

²⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-109/11 *Evropská komise v. Česká republika*.

další informace.²⁵ Česká republika však při přijetí zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, který novelizoval zákon o dani z přidané hodnoty a zaváděl do českého právního řádu institut skupiny, tuto problematiku opomenula. Ustanovení o tom, že členství ve skupině zaniká dnem, kdy bylo rozhodnuto o úpadku tohoto člena skupiny, přinesl až zákon č. 489/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a to s účinností od 1. ledna 2010. Zmíněný zákon ve svých přechodných ustanoveních rovněž stanovil, že pokud se člen skupiny nacházel v úpadku 31. prosince 2009, jeho členství ve skupině zaniklo 1. ledna 2010, tedy s účinností tohoto zákona.²⁶

1.2.2 Zákon o dani z přidané hodnoty

Definici skupiny pro účely zákona o dani z přidané hodnoty nalezneme v § 5a tohoto zákona, kde je vymezena jako „*skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a*“. Skupina je považována za samostatnou osobu povinnou k dani, její členové tak nejsou jednotlivě osobami povinnými k dani. Jedná se tedy o jakýsi specifický či „fiktivní“ subjekt daně u daně z přidané hodnoty. Plnění uskutečněná mezi členy skupiny jsou považována za „vnitropodniková plnění“ a nepodléhají dani z přidané hodnoty.²⁷ Daň na výstupu a nárok na odpočet daně se tak objevují pouze na „výstupu“ a „vstupu“ z a do skupiny, nikoli mezi členy navzájem.²⁸

²⁵ Value Added Tax Committee: Working Paper No 556- Consultation provided for under Directive 2006/112/EC issued on 30th October 2007.

²⁶ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013, s. 777. ISBN 978-80-7478-038-7.

²⁷ BÁRTA, Jan; HOCHMANNOVÁ, Olga; ŠKAMPA, Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 3. rozšířené vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2015, s. 56. ISBN 978-80-7380-523-4. DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 75. ISBN 978-80-7478-740-9.

²⁸ BENDA, Václav. *Skupinová registrace k DPH od 1.1.2013 – čas pro podání přihlášky se krátí*. Daňová a Hospodářská Kartotéka. 2012, č. 20, s.1.

2. Podmínky členství ve skupině

Zákon klade na členy skupiny dvě základní podmínky, a to že musí jít o spojené osoby, které mají sídlo nebo provozovnu v tuzemsku.²⁹ Zákon rovněž obsahuje omezení počtu členství jedné osoby ve více skupinách, tedy „každá osoba může být členem pouze jedné skupiny.“³⁰ Důvodem tohoto omezení je fakt, že subjekt již sám samostatnou osobou povinnou k dani po vstupu do skupiny není a všechna jeho plnění se stávají součástí skupiny.³¹ Členem skupiny se nemůže stát také osoba, která je současně společníkem společnosti.³² Důvodem tohoto zákazu, který byl do § 5a vložen s účinností od 1. ledna 2010, je neslučitelnost procesu uplatňování daně z přidané hodnoty u skupiny a ve společnosti.³³

Splnění podmínek členství se zkoumá jen v rámci podané přihlášky o registraci skupiny, tedy jen mezi členy skupiny, kteří jsou za členy označeni v dané přihlášce. Správce daně nezkontroluje spojení osob obecně.³⁴ V případě, že správce daně dojde k závěru, že některá z osob, která se má stát členem skupiny, nesplňuje podmínky dle § 5a zákona o dani z přidané hodnoty pro členství ve skupině, musí být přihláška k registraci skupiny ze strany navrhovatelů doplněna. Správce daně není oprávněn zaregistrovat jen členy, kteří zákonem stanovené podmínky splňují (např. z původně navrhovaných 6 členů zaregistrovat jako členy skupiny jen 3). Přihláška k registraci skupiny se posuzuje jako celek, nejde „o řízení o jednotlivých navrhovaných členech.“³⁵ Pokud není přihláška ze strany navrhovatele doplněna, resp. zúžena jen na počet členů, kteří podmínky kladené zákonem splňují, správce daně uvedenou přihlášku zamítne.³⁶

²⁹ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

³⁰ Ustanovení § 5a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

³¹ BENDA, Václav. *Skupinová registrace k DPH od 1.1.2013 – čas pro podání přihlášky se krátí*. Daňová a Hospodářská Kartotéka. 2012, č. 20, s.1.

³² Ustanovení původně obsahovalo zákaz pro účastníka sdružení dle § 820 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku. V souvislosti s přijetím zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku bylo ustanovení novelizováno.

³³ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 77. ISBN 978-80-7478-740-9.

³⁴ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

³⁵ Finanční správa ČR: Nejčastější dotazy ke skupinové registraci k DPH [online]. 2008 [cit. 2016-11-10]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/skupina/nejcastejsi-dotazy-ke-skupinove-2063>>.

³⁶ Ibid.

2.1 Spojené osoby

Spojené osoby jsou pro účely zákona o dani z přidané hodnoty „*kapitálově nebo jinak spojené osoby*.“³⁷ Toto ustanovení navazuje na čl. 11 směrnice 2006/112/ES, který spojenými osobami rozumí osoby úzce propojené „*finančními, hospodářskými a organizačními vazbami*.“ Soudní dvůr Evropské unie ve svém rozhodnutí o předběžné otázce týkající se přesnosti čl. 11 směrnice 2006/112/ES rozhodl, že členský stát si konkrétní způsoby propojení určí ve svých vnitrostátních právních úpravách sám. Není nutné, aby vnitrostátní právní úprava obsahovala všechny ve směrnici vymezené způsoby propojení.³⁸ Úprava spojených osob obsažená v § 5a zákona o dani z přidané hodnoty je tak v souladu se směrnicí 2006/112/ES.

Dle Soudního dvora Evropské unie není vnitrostátní právní úprava umožňující vznik skupiny v rozporu se zásadou daňové neutrality³⁹, která je jednou ze základních zásad systému daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie. Ačkoli právní úprava zachází jinak s osobami, které jsou součástí skupiny, a jinak s osobami, které podmínky pro vznik skupiny nesplní, vnitrostátní právní úprava „*se použije na všechny hospodářské subjekty stejně, bez ohledu na to, zda si navzájem konkurují ohledně jejich operací nebo výrobků, či nikoli. Zásada daňové neutrality nebrání takové právní úpravě, která zavádí objektivně odůvodněné rozlišení, aby ověřila hospodářskou realitu právní operace*.“⁴⁰ Je pak úlohou vnitrostátního soudu, aby posoudil, zda konkrétní vnitrostátní právní úprava představuje právní úpravu naplňující výše popsané znaky. Právní úprava skupiny obecně rovněž není porušením zásady zákazu zneužití práva a zásady proporcionality.⁴¹

2.1.1 Kapitálově spojené osoby

Zákon o dani z přidané hodnoty definuje kapitálově spojené osoby jako „*osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech*“

³⁷ Ustanovení § 5a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

³⁸ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 76. ISBN 978-80-7478-740-9. Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. května 2008 ve věci C-162/07 *Ampliscientifica*.

³⁹ Dle rozsudku Soudního dvora ze dne 22. května 2008 ve věci C-162/07 *Ampliscientifica* zásada daňové neutrality „*brání jednak tomu, aby se srovnatelným zbožím, které se tedy nachází v soutěžním vztahu k jinému zboží, bylo zacházeno z hlediska DPH rozdílně [...] a jednak aby se srovnatelnými hospodářskými operacemi, které se v důsledku toho nachází v soutěžním vztahu k jiným operacím, bylo zacházeno s ohledem na DPH rozdílně*“.

⁴⁰ Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. května 2008 ve věci C-162/07 *Ampliscientifica*.

⁴¹ *Ibid.*

druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 40% základního kapitálu nebo 40% hlasovacích práv těchto osob.“⁴² Zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje výkladové ustanovení pro výpočet kapitálové propojenosti. U nepřímé účasti tak může docházet k dvěma různým závěrům při výpočtu propojenosti.

Příkladem jsou tři společnosti, A, B, C, přičemž společnost A vlastní 50% kapitálu nebo hlasovacích práv společnosti B a společnost B vlastní 40% kapitálu nebo hlasovacích práv společnosti C. Společnosti A a B a zároveň společnosti B a C jsou přímo kapitálově propojené osoby, neboť vlastní alespoň 40% kapitálu nebo hlasovacích práv druhé společnosti.



Obrázek 1

Při použití prvního způsobu výpočtu nepřímé účasti se podíly na kapitálu nebo hlasovacích právech násobí, ve výše uvedeném případě je tak účast společnosti A ve společnosti C 20% (50% x 40%). V případě společností A a C tak nejde o kapitálově spojené osoby, protože není splněna podmínka 40%.

Druhý způsob výpočtu nepřímé kapitálové účasti neobsahuje násobení podílů, ale pro určení kapitálového spojení je rozhodující, zda je mezi jednotlivými společnostmi dodržen 40% podíl přímé propojenosti. O kapitálově spojené osoby se tedy bude jednat, pokud společnost A vlastní alespoň 40% kapitálu nebo hlasovacích práv společnosti B a zároveň společnost B vlastní alespoň 40% kapitálu nebo hlasovacích práv společnosti C. V uvedeném případě tak společnost A a C jsou nepřímo kapitálově spojené osoby.

Jak již bylo zmíněno výše, zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje výkladové ustanovení o tom, jak vypočítat kapitálovou propojenost. Odborná veřejnost tak při přijetí poukazovala na možnou inspiraci v ustáleném výkladu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)⁴³, jenž obsahuje

⁴² Ustanovení § 5a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁴³ „[J]estliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje

velmi podobnou definici kapitálově spojených osob, lišící se v zásadě jen výší podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech. Tento názor potvrdilo i Ministerstvo financí České republiky a část odborné veřejnosti.⁴⁴ Ustanovení o kapitálově spojených osobách v zákoně o daních z příjmů je vykládáno tak, že pro výpočet nepřímé účasti postačuje, pokud přímá propojenost společností v řadě přímé převyšuje procentní hranici určenou zákonem (v případě zákona o daních z příjmů 25% základního kapitálu nebo hlasovacích práv).⁴⁵ Tento výklad odpovídá druhému způsobu výpočtu ve výše uvedeném příkladu o kapitálové propojenosti společností A, B, C a umožňuje tak většímu okruhu osob stát se součástí skupiny.⁴⁶

Dle mého názoru by však bylo vhodnější využít k výpočtu kapitálové propojenosti metodu první, obsahující násobení podílů ve společnostech. Tato metoda by dle mého názoru více reflektovala skutečné propojení firem, a to zejména v situacích, kdy se řetěží více společností. Již při řetězci pěti společností, A, B, C, D, E, s podílem 40% v řadě přímé při využití metody obsahující násobení společnost A vlastní jen přibližně 1% kapitálu nebo hlasovacích práv společnosti E, což nevyhovuje podmínce stanovené zákonem. Použijeme-li k výpočtu druhou metodu, kdy je nutné zachovat jen 40% podíl v řadě přímé, dojdeme k závěru, že společnosti A a E jsou kapitálově propojené. Je však nutné zmínit skutečnost, že širší výklad použitý Ministerstvem financí České republiky otevírá možnost skupinové registrace pro větší množství subjektů.



Obrázek 2

alespoň 25% základního kapitálu nebo 25% hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými [a] jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25% základního kapitálu nebo 25% hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými[.]“

⁴⁴ Zápis u jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 13.2.2008. Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 41.

⁴⁵ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 25.2.2004.

⁴⁶ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 79. ISBN 978-80-7478-740-9.

2.1.2 Jinak spojené osoby

Jinak spojenými osobami jsou dle zákona o dani z přidané hodnoty „osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba.“⁴⁷ O jinak spojené osoby tak půjde v případě, pokud bude tatáž fyzická osoba členem vrcholných orgánů několika společností, a to jak jednočlenných, tak i vícečlenných vrcholných orgánů. Tyto společnosti pak bude možné zaregistrovat jako skupinu.⁴⁸

Ministerstvo financí České republiky je toho názoru, že je nutné uvedené ustanovení vykládat v souvislosti s vedením právnické osoby, především tedy s vedením obchodních korporací. Jinak spojenými osobami jsou „osoby, které jsou členy statutárního orgánu nebo vykonávají jeho funkci (jednatel společnosti s ručením omezeným, člen představenstva akciové společnosti či družstva), dále pak členy dalších obligatorních orgánů (např. dozorčí rada či kontrolní komise), ale také členy fakultativně zřizovaných orgánů (např. generální ředitel) za podmínky, že jde o orgán předvídaný stanovami [např. §250 odst. 2 písm. f) zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)] a že má takovýto člen podle stanov společnosti podstatný vliv na hospodaření společnosti.“⁴⁹ Je nutno zdůraznit, že se musí jednat o vedení na nejvyšší úrovni. O vedení ve smyslu definice jinak spojených osob nepůjde např. v případě vedení jednotlivých týmů, popř. oddělení společnosti. V případě organizační složky zahraniční osoby na území České republiky je vrcholným orgánem vedoucí této organizační složky.⁵⁰

Dle Ministerstva financí České republiky postačuje, pokud se alespoň jedna shodná osoba podílí na vedení více osob. Je irelevantní, zda jde o jednočlenné či vícečlenné statutární orgány. Avšak je nutné, aby tatáž osoba měla stanovený podíl na všech členech skupiny.⁵¹ Vyloučena je tak situace, kdy se osoba č. 1 podílí na vedení subjektů A, B a C a osoba č. 2 se podílí na vedení subjektů C a D. Jinak spojenými osobami jsou pouze subjekty A, B a C, příp. C a D, protože jen ony mají ve svém vedení totožnou osobu.

⁴⁷ Ustanovení § 5a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁴⁸ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 13.2.2008.

⁴⁹ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 13.2.2008.

2.1.3 Členství fyzické osoby

Zákon ve svém textu přímo nevynezuje, zda se členem skupiny může stát jen osoba právnická nebo i osoba fyzická. Ministerstvo financí České republiky však zastává názor, že členem skupiny může být jen osoba právnická. Dovojuje tak z dikce ustanovení § 5a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty obsahujícího pojem „vedení“, který lze dle Ministerstva financí České republiky vykládat jen ve vztahu k právnické osobě.⁵²

Při využití širšího výkladu by však bylo možné dojít k závěru, že o vedení lze hovořit i ve spojení s fyzickou osobou.⁵³ Pojem „vedení“ můžeme vykládat ve dvojím smyslu, a to jak formálním („*nemožnosti „vedení“ fyzické osoby*“⁵⁴), tak materiálním (činnost mající základ v rozhodování). „*[J]ednání fyzické osoby je ovládáno její vůlí a [...] jednání právnické osoby je ovládáno vůlí fyzické osoby stojící v jejím vedení.*“⁵⁵ Pokud je tato osoba totožná, lze fyzickou a právnickou osobu považovat za jinak spojené osoby. V případě, že je pojem „vedení“ vykládán v materiálním smyslu, je možné uvažovat o tom, že členem skupiny by se mohla stát fyzická osoba.⁵⁶ Není ojedinělým případem, že podnikající fyzická osoba pověří jinou osobu (např. ředitele), aby v rámci jejího podnikání rozhodovala a činila jiné významné úkony, které by se svým obsahem podobaly vedení právnické osoby. Pokud by se takto pověřená osoba podílela na vedení jiné právnické nebo fyzické osoby, bylo by možné o těchto osobách hovořit jako o jinak spojených osobách.⁵⁷

Vzhledem k výše uvedenému je dle mého názoru výklad Ministerstva financí České republiky, který neumožňuje fyzické osobě stát se členem skupiny, neboť u ní není možné mluvit o „vedení“, nesprávný. Ministerstvo financí České republiky v případě kapitálově spojených osob upřednostnilo výklad, kdy se podíly jednotlivých společností v řadě přímé nenásobí, a umožnilo tak širšímu okruhu subjektů stát se členem skupiny. V případě jinak spojených osob tento okruh však neúměrně zužuje.

⁵² Ibid.

⁵³ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 75. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁵⁴ KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 40.

⁵⁵ Ibid, s. 40.

⁵⁶ Ibid, s. 40.

⁵⁷ Ibid, s. 40.

2.1.4 Členství osoby nepovinné k dani

Stejně jako zákon neupravuje, zda je možné členství fyzické osoby ve skupině, nevymezuje ani, zda musí jít o osobu povinnou k dani. Ačkoli se nabízí výklad, že zákon o dani z přidané hodnoty se vztahuje primárně na osoby povinné k dani, a proto i členové skupiny musí být osobami povinnými k dani, není tento výklad Ministerstvem financí České republiky ani Soudním dvorem Evropské unie podporován.⁵⁸

Zákon o dani z přidané hodnoty členství identifikované osoby⁵⁹ výslovně nezakazuje. Dovolení je také možné dovodit z § 107 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty upravující zrušení registrace identifikované osoby z moci úřední, kdy „[s]právce daně zruší registraci identifikované osoby ke dni předcházejícímu dni, kdy se stala plátcem.“ Vstupem osoby identifikované do skupiny se stává tato osoba členem skupiny, která je jako celek jedinou osobou povinnou k dani, a tedy i jediným plátcem.⁶⁰

Otázka členství osoby nepovinné k dani ve skupině byla rovněž předmětem rozhodování Soudního dvora Evropské unie, neboť Komise podala na Českou republiku⁶¹ (a stejně tak na Irsko⁶², Velkou Británii⁶³ a Dánsko⁶⁴) žalobu pro porušení povinnosti. Komise se domáhala rozhodnutí, že členem skupiny dle čl. 9 a 11 směrnice 2006/112/ES nemůže být osoba nepovinná k dani. Komise ve sporu s Českou republikou zpochybňovala výklad výše uvedených článků směrnice 2006/112/ES prováděný českými orgány, nikoli jejich transpozici do českého právního řádu. Vzhledem k tomu, že na území České republiky v té době neexistovala žádná skupina, jejímž členem byla osoba nepovinná k dani, nebylo možné prokázat tvrzené nesplnění povinnosti a žaloba Komise byla zamítnuta, neboť „*nesplnění povinnosti [...] nemůže vycházet jen z pouhých prohlášení orgánů členského státu o tom, jak vykládají unijní právo nebo jak je hodlají*

⁵⁸ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 76. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁵⁹ Dle ustanovení § 6g zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je identifikovanou osobou „osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani“.

⁶⁰ KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 40.

⁶¹ Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-109/11 *Evropská komise v. Česká republika*.

⁶² Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. dubna 2013 ve věci C-85/11 *Evropská komise v. Irsko*.

⁶³ Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-86/11 *Evropská komise v. Spojené království Velké Británie a Severního Irsku*.

⁶⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-95/11 *Evropská komise v. Dánské království*.

uplatňovat.“⁶⁵ Soudní dvůr Evropské unie v soudním řízení vedeném proti Irsku rozhodl, že možnost členství osoby nepovinné k dani ve skupině v rozporu s evropskou úpravou není.⁶⁶ Jedinými podmínkami, na kterých je nutné bezpodmínečně trvat, je dodržení principu teritoriality (usazení na území jednoho státu) a úzké propojení „*finančními, hospodářskými a organizačními vazbami*.“⁶⁷ Směrnice tedy nevyžaduje, aby členem skupiny byly jen osoby povinné k dani. Toto tvrzení je rovněž podpořeno skutečností, že směrnice v čl. 11 používá pro členy skupiny pojem „osoby“, nikoli „osoby povinné k dani“. V případě, že by účelem směrnice bylo omezit možnost vstupu do skupiny pouze na osoby povinné k dani, byl by tento pojem v textu směrnice obsažen.⁶⁸

Je tak možné shrnout, že osoba nepovinná k dani se může stát členem skupiny. A vzhledem k tomu, že rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie nikterak neupravuje uplatnění nároku na odpočet členem, který je osobou nepovinnou k dani, může tato osoba využívat všech výhod spojených se statutem skupiny jako osoby povinné k dani, zejm. uplatňovat odpočet daně na vstupu.⁶⁹

2.2 Princip teritoriality

Druhá zákonem stanovená podmínka kladená na členy skupiny je splnění zásady teritoriality, tedy splnění povinnosti mít sídlo nebo provozovnu v tuzemsku. „*Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny [...] sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny*.“⁷⁰ Možnost stát se členem skupiny má tak i organizační složka společnosti, která má své sídlo na území jiného státu. Nabízí se tak otázka, jak nahlížet na plnění poskytnutá nebo přijatá tuzemskou organizační složkou, která je součástí tuzemské skupiny, od její mateřské společnosti sídlící v zahraničí.

Obecně lze říci, že plnění mezi zřizovatelem (mateřskou společností), který nemá sídlo v tuzemsku, a organizační složkou, která je umístěna v tuzemsku a je součástí

⁶⁵ Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-109/11 *Evropská komise v. Česká republika*.

⁶⁶ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 76. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁶⁷ Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. dubna 2013 ve věci C-85/11 *Evropská komise v. Irsko*.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 41. DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 76. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁷⁰ Ustanovení § 5a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

tuzemské skupiny, není poskytnutím služby dle § 14 zákona o dani z přidané hodnoty, a tedy není ani předmětem daně z přidané hodnoty dle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty.⁷¹ Tento názor zastával až do roku 2014 Soudní dvůr Evropské unie, dle kterého zřizovatel a organizační složka byly považovány za jedinou osobu povinnou k dani, neboť organizační složka nenes sama hospodářská rizika a nemá k dispozici kapitál. Tato rizika nese zřizovatel a organizační složka je na něm závislá.⁷²

Tento právní stav však byl nepřijatelný, protože fakticky umožňoval skupině, aby získávala plnění od mateřské společnosti se sídlem v zahraničí, která nejsou poskytnutím služby ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.⁷³ V právních rádech některých členských států Evropské unie (např. Velké Británie, Irsko nebo Nizozemí⁷⁴) tak bylo možné i po rozhodnutí FCE Bank⁷⁵ najít úpravu považující zřizovatele a organizační složku, která nemá sídlo ve stejném členském státě, za dva odlišné subjekty.⁷⁶ Soudní dvůr Evropské unie však pro účely skupiny v rámci daně z přidané hodnoty v roce 2014 upřesnil, že „*dodávky služeb poskytnutých hlavní provozovnou usazenou ve třetí zemi její pobočce usazené v některém z členských států představují v případě, že je tato pobočka členem seskupení osob, které lze považovat za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, zdanitelná plnění.*“⁷⁷ Pro účely daně z přidané hodnoty je tak možné nahlížet na zřizovatele a jeho organizační složku jako na dva odlišné subjekty, přičemž soukromoprávně jde pouze o jeden subjekt, který má právní osobnost jen jako celek.⁷⁸

Dle § 6d zákona o dani z přidané hodnoty „*osoba povinná k dani, která je členem skupiny a která uskuteční zdanitelné plnění [...] s místem plnění v tuzemsku svou částí*

⁷¹ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 76. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁷² Rozsudek Soudního dvora ze dne 23. března 2006 ve věci C-210/04 *FCE Bank*.

⁷³ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 77. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁷⁴ KPMG International: Skandia America Corporation (C-7/13) – Judgment: Pan-European implications [online]. 2014 [cit. 28-10-2016]. Dostupné z: <<https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/taxnewsflash/Documents/eu-global-vat-sept26.pdf>>.

⁷⁵ Rozsudek Soudního dvora ze dne 23. března 2006 ve věci C-210/04 *FCE Bank*.

⁷⁶ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 77. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁷⁷ Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. září 2014 ve věci C-7/13 *Skandia America Corporation*.

⁷⁸ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 77. ISBN 978-80-7478-740-9.

umístěnou mimo tuzemsko, je plátcem ode dne uskutečnění tohoto plnění.“ Toto ustanovení koresponduje s výše uvedeným rozhodnutím Skandia America Corporation⁷⁹, kde je na zřizovatele a organizační složku nahlíženo pro účely daně z přidané hodnoty jako na dva odlišné subjekty. V případě, že organizační složka, která se nachází mimo tuzemsko a není tak součástí skupiny, poskytne svému zřizovateli, který má sídlo v tuzemsku a je součástí skupiny, plnění s místem plnění v tuzemsku, je tato organizační složka povinna zaregistrovat se jako plátce v tuzemsku. Vznikne tak situace, kdy jednomu subjektu ve smyslu soukromého práva, jsou přidělena dvě daňová identifikační čísla (jedno pro celou skupinu, jejíž je zřizovatel členem, a jedno samostatné vydané pro organizační složku zřizovatele).⁸⁰

Názory na to, jak se má nahlížet na plnění mezi zahraničním zřizovatelem a tuzemskou provozovnou, která je členem skupiny, se do přijetí rozhodnutí Skandia America Corporation různily. Část odborné veřejnosti zastávala názor, že § 6d⁸¹ zákona o dani z přidané hodnoty je nutné vykládat v souladu s rozhodnutím FCE Bank, takže pokud provozovna sama nenesla hospodářská rizika a neměla vlastní kapitál, byla považována společně se svým zřizovatelem za jedinou osobu.⁸² Ministerstvo financí České republiky však zastávalo názor, že zahraniční zřizovatel činí plnění vůči celé skupině, nikoli jen vůči své organizační složce. Nelze tedy aplikovat rozhodnutí FCE Bank, které na zahraničního zřizovatele a tuzemskou provozovnu hledí jako na jednu osobu.⁸³

V souvislosti s ustanovením § 6d zákona o dani z přidané hodnoty je nutné upozornit na, s největší pravděpodobností, legislativní opomenutí. Toto ustanovení oproti ustanovení § 6c odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, které se týká registrace osoby povinné k dani bez sídla v tuzemsku uskutečňující plnění s místem plnění v tuzemsku,

⁷⁹ Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. září 2014 ve věci C-7/13 *Skandia America Corporation*.

⁸⁰ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 91. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁸¹ Původně ustanovení § 94 odst. 17, poté § 94 odst. 20 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁸² DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwers, 2009, s. 48. ISBN 978-80-7357-440-6. DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 54. ISBN 978-80-7357-657-8.

⁸³ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 24.1.2008. Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

neobsahuje podmínku, že nesmí jít o plnění zdaňované odběratelem. V případě, že bychom tak ustanovení § 6d zákona o dani z přidané hodnoty vykládali doslovně, stala by se zahraniční provozovna člena skupiny plátcem i v případě, kdy by poskytla plnění, které má být zdaněno příjemcem, což působí poněkud nelogicky. Lze se tedy domnívat, že záměrem zákonodárce bylo, aby se zahraniční provozovna stala plátcem jen v případě plnění, které má být zdaněno odběratelem.⁸⁴

2.3 Postup pro výběr členů skupiny

Velikost množiny osob, ze které je možné vybírat členy skupiny, závisí na pořadí, v jakém jsou kontrolovány podmínky kladené zákonem na členy společnosti. Existují dva možné postupy. V prvním z nich se nejprve určí okruh osob, které splňují podmínky § 5a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Dále je nutné vyloučit ty osoby, které nespĺňují podmínky sídla, popř. provozovny v tuzemsku. Z této zúžené množiny osob je následně možné libovolně vybírat členy skupiny. Druhý způsob postupu je opačný. Nejprve se z množiny osob vyloučí osoby, které nemají sídlo, popř. provozovnu v tuzemsku. A teprve poté je zkoumáno splnění podmínek dle § 5a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Pomocí prvního postupu by bylo možné do skupiny zahrnout i dvě provozovny (sesterské společnosti), jejichž mateřská společnost má sídlo v zahraničí. Protože mateřská společnost sídlící v zahraničí by byla vyloučena až poté, co by byla splněna podmínka kapitálové propojenosti. Naopak druhý postup tuto společnost vylučuje již v prvním kroku, což má za následek, že mezi jejími provozovnami (sesterskými společnostmi) neexistuje kapitálová propojenost.⁸⁵

Ministerstvo financí České republiky dlouhodobě zastává názor, že správný je postup druhý, čímž zužuje okruh osob, které mohou vytvořit skupinu. Odborná veřejnost naopak upřednostňuje postup první, kdy se nejprve zkoumá, zda jsou osoby spojenými osobami, a až poté se vyloučí osoby nemající sídlo nebo provozovnu v tuzemsku.⁸⁶ Dle mého

⁸⁴ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 92. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁸⁵ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 78. ISBN 978-80-7478-740-9. KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 41.

⁸⁶ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 13.2.2008. DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 78. ISBN 978-80-7478-740-9.

názoru je správný první postup, kdy je množina osob, které mohou utvořit skupinu, nejširší.

3. Skupina jako subjekt právních vztahů

Jak již bylo řečeno výše, skupina je považována za samostatný subjekt daně z přidané hodnoty. Zákon o dani z přidané hodnoty jí tak přiznává „*zvláštní daňově-právní quasisubjektivit[u]*“,“⁸⁷ která však působí v praxi určité obtíže, zejména pokud jednání skupiny přesahuje oblast daně z přidané hodnoty a její správy jako takové (např. řízení před soudem).⁸⁸

3.1 Zastupující člen

Dle § 5b odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty „*jedná za skupinu [pro účely zákona o dani z přidané hodnoty] její zastupující člen.*“ Zastupující člen tak za skupinu např. podává přihlášku k registraci skupiny k dani z přidané hodnoty, podává daňové přiznání nebo ji zastupuje v daňovém řízení. Zastupujícího člena si členové skupiny volí v přihlášce k registraci skupiny k dani z přidané hodnoty. Zákon při určování zastupujícího člena upřednostňuje členy se sídlem v tuzemsku. Zastupujícího člena je tak nutné volit z členů skupiny, kteří mají sídlo v tuzemsku. V případě, že má sídlo v tuzemsku jen jeden člen, stává se automaticky zastupujícím členem (a to i v situaci, kdy členové skupiny v přihlášce určili zastupujícím členem někoho jiného). Pokud je však skupina složená jen z tuzemských provozoven zahraničních subjektů, může se zastupujícím členem stát kterákoli z těchto tuzemských provozoven.⁸⁹ Zastupující člen za skupinu jedná svým jménem, nicméně je povinen při těchto jednáních uvádět daňové identifikační číslo (DIČ) skupiny.⁹⁰

Zastupující člen za skupinu jedná jako její zákonný zástupce, nikoli jako smluvní zástupce (zmocněnec) dle § 27 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen

⁸⁷ KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 40.

⁸⁸ KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 40. KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH* [online]. 2012 [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: <<http://www.kohajda.cz/cz/aktuality.php?clanek=4-skupinova-registrace-k-dph>>.

⁸⁹ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 80. ISBN 978-80-7478-740-9. Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). BENDA, Václav. *Skupinová registrace k DPH od 1.1.2013 – čas pro podání přihlášky se krátí*. Daňová a hospodářská kartotéka, 2012, č. 20, s. 2.

⁹⁰ KRAFTOVÁ, Vladimíra. *Skupina – rok existence* [online]. Daňový expert, 2010, č. 1 [cit. 18-10-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>>.

„daňový řád“). To však nevyklučuje, aby si zastupující člen pro svá jednání zvolil zmocněnce. V případě, že byl člen skupiny, který je zastupujícím členem, před vytvořením skupiny zastupován zmocněncem, toto zmocnění se automaticky nepřenáší i na jednání tohoto člena jako zastupujícího člena skupiny. Aby zastupující člen mohl jednat ve věcech pomocí svého zmocněnce, je nutné tuto skutečnost uvést v přihlášce k registraci a doložit ji plnou mocí, kde bude jasně formulováno, že se tato plná moc vztahuje na jednání týkající se skupiny. Pro zmocnění je tedy nutné vyhotovit novou plnou moc, a to i přesto, že původní plná moc byla generální plnou mocí.⁹¹

3.2 Odpovědnost členů skupiny

Přestože za skupinu jedná jen zastupující člen, „[č]lenové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů.“⁹² Zákon o dani z přidané hodnoty tak v § 5b odst. 2 odkazuje kromě vlastního zákona o dani z přidané hodnoty i na další daňové zákony. Avšak názory na to, jaké zákony pod pojem „daňové zákony“ zahrnout, jsou různé. Ministerstvo financí České republiky a část odborné veřejnosti do tohoto pojmu zařazují jen zákon o dani z přidané hodnoty a daňový řád^{93,94}. Jiní autoři (včetně komentářové literatury) pak zastávají názor, že pojem „daňové zákony“ v sobě může zahrnovat kromě výše zmíněných i např. zákon o daních z příjmů.⁹⁵

Hlavním argumentem, proč je nutné pojem „daňové zákony“ vykládat širěji, je pak ustanovení § 105 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty věnující se vrácení nadměrného odpočtu, které s § 5b odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty úzce souvisí. Dle tohoto ustanovení se „přeplatek skupiny vzniklý v důsledku vyměření nebo dodatečného

⁹¹ Finanční správa v ČR: Nejčastější dotazy ke skupinové registraci k DPH [online]. 2008 [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/skupina/nejcastejsi-dotazy-ke-skupinove-2063>>. KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 42.

⁹² Ustanovení § 5b odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁹³ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) v části 4. Odpovědnost členů ve skupině - § 5b odst. 2 ZDPH uvádí dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl nahrazen právě daňovým řádem.

⁹⁴ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). BENDA, Václav. *Skupinová registrace k DPH od 1.1.2013 – čas pro podání přihlášky se krátí*. Daňová a hospodářská kartotéka, 2012, č. 20, s. 2.

⁹⁵ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 80. ISBN 978-80-7478-740-9. KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 42.

vyměření [...] stává vratitelným, pokud skupina a kterýkoli člen skupiny nemá daňový nedoplatek.“ Pokud tedy skupina nebo některý z jejích členů daňový nedoplatek mají, použije se přeplatek skupiny primárně na úhradu těchto daňových nedoplateků. Pokud bychom se striktně drželi výkladu Ministerstva financí České republiky a pod pojem „daňové zákony“ dle ustanovení § 5b odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty bychom zahrnuli jen zákon o dani z přidané hodnoty a daňový řád, pak by se ustanovení § 105 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty vztahovalo pouze na daňový nedoplatek na dani z přidané hodnoty. Samo Ministerstvo financí České republiky však při výkladu § 105 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty připouští, že je nutné brát v potaz daňové nedoplatky na kterékoli dani, tedy nejenom na dani z přidané hodnoty.⁹⁶

Lze se tedy domnívat, že záměrem Ministerstva financí České republiky je pod pojem „daňové zákony“ obsažený v § 5b odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty zahrnout kromě zákona o dani z přidané hodnoty a daňového řádu i další zákony a že výklad, který ve svém hlavním informačním dokumentu ke skupinové registraci⁹⁷ činí, není úplný, a to právě s ohledem na ustanovení § 105 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty týkající se vrácení nadměrného odpočtu. Je však nutné dodat, že praxe některých finančních úřadů stále nahrává restriktivnímu výkladu pojmu „daňové zákony“, omezujícím se na zákon o dani z přidané hodnoty a daňový řád, neboť v případě žádosti člena skupiny o potvrzení bezdlužnosti sice zkoumá správce daně u žádajícího člena skupiny nedoplatky na všech daních, ale u ostatních členů skupiny se omezuje pouze na nedoplatky na dani z přidané hodnoty.⁹⁸

3.2.1 Přejed práv a povinností skupiny při vzniku nebo zrušení skupiny

Jak již bylo zmíněno výše, za povinnosti skupiny plynoucí z daňových zákonů odpovídají všichni členové skupiny společně a nerozdílně. Tato odpovědnost se vztahuje i na bývalé členy, jejichž účast ve skupině zanikla v důsledku jejich vystoupení ze skupiny nebo v důsledku zrušení celé skupiny, a to za období, ve kterém členy skupiny byli. Zákon o dani z přidané hodnoty rovněž upravuje situace, kdy v důsledku vzniku skupiny,

⁹⁶ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 80. ISBN 978-80-7478-740-9.

přistoupení člena do skupiny, zrušení skupiny nebo vystoupení jednotlivých členů ze skupiny dochází k přechodu práv a povinností vyplývajících ze zákona o dani z přidané hodnoty, a pro tyto situace stanovuje rozhodné okamžiky, ke kterým k přechodu práv a povinností dochází.

Při vzniku skupiny „*práva a povinnosti vyplývající z tohoto zákona [(zákonu o dani z přidané hodnoty)] osobám, které se staly členy skupiny, přecházejí na skupinu dnem registrace skupiny.*“⁹⁹ Podobné pravidlo je stanoveno i pro přistoupení člena do již existující skupiny, kdy „*práva a povinnosti vyplývající z tohoto zákona [(zákonu o dani z přidané hodnoty)] osobě, která přistoupila ke skupině, přecházejí na skupinu dnem přistoupení této osoby.*“¹⁰⁰ Tato pravidla upravená v § 5c odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty mohou působit v praxi určité obtíže. Právy a povinnostmi, k jejichž přechodu zde dochází, rozumíme např. povinnost přiznat daň za uskutečněná zdanitelná plnění, podat daňové přiznání či souhrnné hlášení nebo uplatnění nároku na odpočet za přistupujícího člena, který předtím nebyl plátcem. Je nutno podotknout, že práva a povinnosti musí k okamžiku přechodu existovat, jinak by k jejich přechodu nemohlo vůbec dojít.

Pochybnosti nastávají, zaměříme-li se na některá konkrétní práva a povinnosti, které vznikly z titulu daně z přidané hodnoty jednotlivým členům v obdobích, kdy ještě skupina neexistovala nebo kdy ještě nebyli jejími členy. Jako příklad lze uvést např. podání daňového přiznání nebo souhrnného hlášení za člena skupiny za období před vznikem skupiny nebo zaplacení daně za člena skupiny za období před vznikem skupiny. Dle doslovného výkladu ustanovení § 5c odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty povinnost podat daňové přiznání přechází na skupinu dnem registrace skupiny, resp. dnem přistoupení člena skupiny. Skupina tak má po tomto dni povinnost podat daňové přiznání za členy skupiny za zdaňovací období, kdy ještě skupina neexistovala, resp. kdy přistupující člen ještě nebyl jejím členem. Ač přechod i těchto práv a povinností může působit poněkud nelogicky, dle Ministerstva financí České republiky je doslovný výklad správný a pro povinnosti vzniklé z titulu daně z přidané hodnoty v předešlém

⁹⁹ Ustanovení § 5c odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

¹⁰⁰ Ustanovení § 5c odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

období platí stejný režim jako pro jiné povinnosti.¹⁰¹ V případě podávání daňového přiznání tak zastupující člen skupiny podává u svého místně příslušného správce daně jednotlivá daňová přiznání za každého člena nově vzniklé skupiny, případně za přistupujícího člena, zvláště.¹⁰² Je také třeba v této souvislosti zdůraznit povinnost zastupujícího člena prokazovat skutečnosti, předkládat potřebné doklady a vyvíjet součinnost se správcem daně namísto subjektu, který je nyní členem skupiny. Není ovšem vyloučeno, aby byl dotčený člen skupiny samostatně k danému jednání přizván.¹⁰³

Úpravu přechodu práv a povinností pro případ, že je skupina zrušena, nalezneme v § 5c odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je stanoveno, že „*práva a povinnosti vyplývající z tohoto zákona [(zákonu o dani z přidané hodnoty)] skupině přecházejí na osoby, které jsou členy skupiny ke dni zrušení registrace skupiny, dnem následujícím po dni jejího zrušení, a to v rozsahu, v jakém se vztahují k plněním uskutečněným nebo přijatým jednotlivými členy skupiny.*“ V případě, že rozsah tímto způsobem určit nelze, určí si její členové skupiny při zrušení registrace skupiny dohodou. Stejně tak je nutné dohodou určit osobu, která za skupinu podá daňové přiznání, neboť v okamžiku podání daňového přiznání skupina již nebude existovat. Touto osobou bude nejčastěji původní zastupující člen, ale může jím být i kterýkoli jiný člen zaniklé skupiny. Takto vybraná osoba je pak povinna podat daňové přiznání za skupinu u svého místně příslušného správce daně.¹⁰⁴

Obdobné pravidlo jako v § 5c odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je stanoveno i pro vystoupení jednotlivého člena ze skupiny. Toto pravidlo je zakotveno v § 5c odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž pokud nelze stanovit rozsah, v jakém se práva a povinnosti vztahují k plněním uskutečněným nebo přijatým vystupujícím členem, určí jej při zrušení členství vystupujícího člena dohodou skupina a vystupující člen.

¹⁰¹ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 81. ISBN 978-80-7478-740-9.

¹⁰² Finanční správa v ČR: Nejčastější dotazy ke skupinové registraci k DPH [online]. 2008 [cit. 2016-10-17]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/skupina/nejcastejsi-dotazy-ke-skupinove-2063>>. Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

¹⁰³ KRAFTOVÁ, Vladimíra. *Skupina – rok existence* [online]. Daňový expert, 2010, č. 1 [cit. 18-10-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>>.

¹⁰⁴ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

3.3 Daňové a soudní řízení

Pro účely zákona o dani z přidané hodnoty za skupinu jedná její zastupující člen. Správce daně je tak povinen jednat v rámci daňového řízení se zastupujícím členem skupiny. V případě, že je nutné v rámci daňového řízení vydat rozhodnutí týkající se skupiny, je správce daně povinen v tomto rozhodnutí kromě obecných náležitostí dle § 102 daňového řádu uvést, že se jedná o skupinu dle § 5a zákona o dani z přidané hodnoty, a k tomuto údaji připojit její daňové identifikační číslo (DIČ). Zároveň je také povinen označit zastupujícího člena skupiny, kterému pak správce daně rozhodnutí doručuje. Je však nutné zmínit ustanovení § 102 odst. 1 písm. c) daňového řádu, které stanovuje, že rozhodnutí kromě jiného musí obsahovat příjemce rozhodnutí. Příjemcem rozhodnutí je pak dle § 101 odst. 3 daňového řádu „*ten, komu je rozhodnutím ukládána povinnost nebo přiznáno právo anebo prohlášeno právo nebo povinnost stanovené zákonem.*“ V rozhodnutí je tedy nutné kromě zastupujícího člena uvést i ostatní členy skupiny, kteří jsou každý zvlášť příjemcem rozhodnutí, ačkoli se jim rozhodnutí nedoručuje.¹⁰⁵

V případě, že se skupina rozhodne proti rozhodnutí správce daně podat řádný opravný prostředek, tedy odvolání, je jej dle § 109 daňového řádu oprávněn podat příjemce rozhodnutí. Jak již bylo zmíněno výše, příjemcem rozhodnutí je v případě rozhodnutí ve věci skupiny nejen zastupující člen, ale i všichni ostatní členové skupiny. Nesmíme však opomenout ani ustanovení § 5b odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, které upravuje zastupujícího člena. Nastává tedy otázka, zda odvolání v daňovém řízení bude podávat jen zastupující člen nebo je nutné, aby odvolání podali všichni členové skupiny.

Zastupující člen dle § 5b odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je zákonným zástupcem skupiny pro účely daně z přidané hodnoty. Protože zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje pouze ustanovení hmotněprávní, ale i procesněprávní, je nutné tato procesněprávní ustanovení vnímat jako ustanovení zvláštní k obecným procesněprávním ustanovením obsaženým v daňovém řádu. Pokud tedy zákon o dani z přidané hodnoty v ustanovení § 101 odst. 1 písm. a) ukládá plátcí povinnost podat daňové přiznání, je

¹⁰⁵ KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 42.

tímto plátcem dle § 5a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty skupina, za kterou jedná její zastupující člen. Povinnost podat příslušnému správci daně daňové přiznání, se kterým je spojen následek zahájení daňového řízení, tak náleží zastupujícímu členovi. Ačkoli je pak případné odvolací řízení upraveno § 109 a násl. daňového řádu, tedy nikoli v zákoně o dani z přidané hodnoty, i nadále se na toto daňové řízení bude vztahovat zákon o dani z přidané hodnoty, a tedy i ustanovení o zastupujícím členovi. Pokud se tedy skupina rozhodne podat v rámci daňového řízení, které bylo zahájeno podáním učiněným zastupujícím členem, odvolání, odvolání bude podávat opět jen zastupující člen, a to právě z důvodu, že podání odvolání je pouze pokračováním původního daňového řízení, které bylo zahájeno podáním učiněným zastupujícím členem, nikoli samostatným řízením.¹⁰⁶

Odlišná situace však nastává v případě podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, tedy proti rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení. Dle ustanovení § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „soudní řád správní“) je aktivně legitimován k podání správní žaloby ten, *„kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti.“* V tomto případě se již nejedná o další fázi daňového řízení, které bylo zahájeno podáním dle zákona o dani z přidané hodnoty, ale jedná se o samostatné řízení, a proto již není možné aplikovat zákon o dani z přidané hodnoty. Je tedy nutné vycházet z výše uvedeného ustanovení § 65 odst. 1 soudního řádu správního, na základě kterého bude aktivně legitimován k podání správní žaloby kterýkoli člen skupiny v případě, že tvrdí, že byl na svých právech rozhodnutím zkrácen, nikoli jen zastupující člen, jak tomu bylo u odvolání v rámci daňového řízení.¹⁰⁷

Přestože správní žalobu podá samostatně více členů skupiny, není možné, aby v jednotlivých řízeních bylo rozhodnuto odlišně. Je však nutné zdůraznit, že v tomto případě nejde o nerozlučné společenství na straně žalobce, ale o samostatné společenství žalobců, neboť dle ustanovení § 33 odst. 8 soudního řádu správního *„podá-li více osob společný návrh, jedná v řízení každý sám za sebe a s účinky jen pro svou osobu.“* Totožně

¹⁰⁶ Ibid, s. 43.

¹⁰⁷ Ibid.

se k tomu staví i judikatura Nejvyššího správního soudu, která využití institutu nerozlučného společenství účastníků upraveného v zákoně č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu v soudním řízení správním vylučuje.¹⁰⁸ V praxi se tak nejčastěji setkáme s tím, že správní žalobu budou podávat všichni členové skupiny společně, což však přináší zvýšené náklady, neboť povinnost zaplatit soudní poplatek vznikne každému členovi skupiny. Vzhledem ke skutečnosti, že správní soud v uvedených řízeních musí rozhodnout o všech totožných správních žalobách členů stejně, lze připustit i možnost, aby správní žalobu podal jen zastupující člen a ostatní členové se tak vyhnuli povinnosti platit soudní poplatky. Správní soud by pak v případě následného podání správní žaloby ve stejné věci jiným členem tuto žalobu odmítl dle zásady *ne bis in idem* zakotvené v § 46 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 1 As 37/2005 ze dne 14. února 2008.

¹⁰⁹ KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 43.

4. Správa daně u skupiny

Zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje několik zvláštních ustanovení upravujících speciálně správu daně u skupiny nebo stanovující výjimky pro skupiny z obecné úpravy správy daně z přidané hodnoty. Jde zejména o ustanovení týkající se už samotné registrace skupiny k dani z přidané hodnoty, dále pak např. ustanovení věnující se místní příslušnosti skupiny, zdaňovacímu období nebo daňovému identifikačnímu číslu.

4.1 Registrace skupiny

Institut skupinové registrace je upraven v ustanovení § 95a zákona o dani z přidané hodnoty, který stanovuje, že k registraci může dojít pouze na základě přihlášky podané zastupujícím členem skupiny u místně příslušného správce daně. Ačkoli samotnou přihlášku podává pouze zastupující člen, jednotliví budoucí členové musí každý vyplnit „List člena skupiny“, který kromě údajů o konkrétním členovi skupiny obsahuje i údaje týkající se zastupujícího člena. Zastupující člen povinnost vyplnit list člena skupiny nemá, neboť jeho údaje jsou obsaženy již v samotné přihlášce.¹¹⁰ Listy členů skupiny musí být opatřeny pořadovým číslem, aby bylo zřejmé, kolik členů skupiny je nutné registrovat, a jsou nedílnou součástí přihlášky k registraci skupiny. Jednotlivé formuláře („Přihláška k registraci k dani z přidané hodnoty pro skupiny/Žádost o přistoupení do skupiny“ a „List člena skupiny“) lze nalézt na webových stránkách Finanční správy České republiky¹¹¹. Na přihlášku k registraci skupiny k dani z přidané hodnoty se nevztahuje povinnost činit podání pouze v elektronické podobě, která je zakotvena v ustanovení § 101a zákona o dani z přidané hodnoty. Přihlášku je tedy možné podat i v jiné než elektronické formě.¹¹²

Dle § 95a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se *„skupina [...] stává plátcem od 1. ledna následujícího kalendářního roku, pokud je přihláška k registraci skupiny podána nejpozději do 31. října běžného kalendářního roku. Pokud je přihláška podána*

¹¹⁰ Finanční správa v ČR: Nejčastější dotazy ke skupinové registraci k DPH [online]. 2008 [cit. 2016-10-27]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/skupina/nejcastejsi-dotazy-ke-skupinove-2063>>.

¹¹¹ Finanční správa ČR: Databáze aktuálních daňových tiskopisů [online]. 2016 [cit. 2016-10-27]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu>>.

¹¹² Informace GFŘ – k povinnému elektronickému podávání podle §101a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pro rok 2015 (dále jen „zákon o DPH“) č.j. 4040/14/7001-21002-012287, ve znění Dodatku č.1, č.j. 345/15/7100-20116-012287, ze dne 12.1.2015.

po 31. říjnu běžného kalendářního roku, stává se skupina plátcem od 1. ledna druhého kalendářního roku následujícího po podání přihlášky k registraci.“ Skupina se tak stane od 1. ledna roku následujícího po registraci samostatnou osobou povinnou k dani. Správce daně rovněž k 1. lednu zruší z moci úřední registrace k dani z přidané hodnoty za jednotlivé členy skupiny dle ustanovení § 106 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, a to „ke dni předcházejícímu dni vzniku [jejich] členství ve skupině.“ Není tedy nutné, aby byly jednotlivé žádosti o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty podávány společně s přihláškou k registraci skupiny.¹¹³ Důvodem, proč je možné registrovat skupinu jen k 1. lednu, jsou pravidla pro uplatňování nároku na odpočet, která jsou stanovována vždy pro celý kalendářní rok.¹¹⁴

Zákon o dani z přidané hodnoty nestanovuje žádnou lhůtu, ve které je nutné o přihlášce k registraci skupiny rozhodnout. Dle Pokynu č. D – 308¹¹⁵ vydaným Ministerstvem financí České republiky činí lhůta 30 dní od podání přihlášky k registraci skupiny u příslušného správce daně, ve kterých je správce daně povinen vydat rozhodnutí o registraci skupiny. Jedná se však pouze o pořádkovou lhůtu, i v případě jejího nedodržení je rozhodnutí stále možné vydat, a to i záporné. Na běh lhůty mohou mít vliv i určité skutečnosti, v jejichž důsledku může dojít ke stavění lhůty, případně k jejímu prodloužení. Ke stavění lhůty může dojít zejm. v případě dožádání dle ustanovení § 17 daňového řádu, doplnění podání dle ustanovení § 74 daňového řádu nebo prověřování údajů při registraci dle ustanovení § 128 daňového řádu. V případě, že se jedná o složitý nebo odůvodněný případ, může být lhůta prodloužena ředitelem příslušného finančního orgánu, nejdéle však na dvojnásobek původní lhůty, tedy max. na 60 dní.¹¹⁶

¹¹³ Finanční správa v ČR: Nejčastější dotazy ke skupinové registraci k DPH [online]. 2008 [cit. 2016-10-27]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/skupina/nejcastejsi-dotazy-ke-skupinove-2063>>.

¹¹⁴ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

¹¹⁵ Ministerstvo financí České republiky. Pokyn č. D – 308 o stanovení lhůt v daňovém řízení čj. 43/18 392/2007-431. *Finanční zpravodaj*, 2007, č. 6-7.

¹¹⁶ Ministerstvo financí České republiky. Pokyn č. D – 308 o stanovení lhůt v daňovém řízení čj. 43/18 392/2007-431. *Finanční zpravodaj*, 2007, č. 6-7.. Finanční správa v ČR: Nejčastější dotazy ke skupinové registraci k DPH [online]. 2008 [cit. 2016-10-27]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/skupina/nejcastejsi-dotazy-ke-skupinove-2063>>.

4.1.1 Vznik členství člena skupiny

V případě, že do již existující skupiny přistupuje nový člen, který je plátcem daně z přidané hodnoty, stává se tento plátcem dle ustanovení § 95a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty „*při splnění podmínek stanovených v § 5a [...] členem skupiny od prvního ledna následujícího kalendářního roku, pokud skupina podá s jeho souhlasem žádost o přistoupení plátce do skupiny nejpozději do 31. října běžného kalendářního roku. Pokud skupina podá žádost po 31. říjnu běžného kalendářního roku, stává se tento plátcem členem skupiny od 1. ledna druhého kalendářního roku následujícího po podání žádosti.*“ Podmínky jsou tedy stejné jako v případě registrace skupiny. Za nově přistupujícího člena podává žádost o přistoupení zastupující člen skupiny. Žádost se podává na stejném formuláři jako přihláška k registraci skupiny („Přihláška k registraci k DPH pro skupinu/Žádost o přistoupení do skupiny“¹¹⁷). Nedílnou součástí přihlášky je pak i „List člena skupiny“ vyplněný nově přistupujícím členem.

Pokud je nově přistupující člen neplátcem, „*stává [se] členem skupiny od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém skupina podá s [jeho] souhlasem žádost o přistoupení osoby do skupiny.*“¹¹⁸ Oproti situaci, kdy přistupuje do skupiny plátcem, se tak jedná o prolomení zásady registrace k 1. lednu příslušného roku. Důvodem tohoto zrychlení je oprávnění skupiny uplatnit nárok na odpočet za přistupujícího neplátce, který se přistoupením do skupiny stává součástí plátce, tedy skupiny. Skupina je tak oprávněna dle ustanovení § 79 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty uplatnit nárok na odpočet daně za přistupujícího neplátce (který je zároveň osobou povinnou k dani) v období 12 po sobě jdoucích měsíců před přistoupením, pokud jde o přijaté zdanitelné plnění, které je součástí obchodního majetku. Skupina je pak nárok na odpočet povinna uplatnit v daňovém přiznání za první zdaňovací období po dni přistoupení příslušného nového člena.¹¹⁹

¹¹⁷ Finanční správa ČR: Databáze aktuálních daňových tiskopisů [online]. 2016 [cit. 2016-10-27]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu>>.

¹¹⁸ Ustanovení § 95a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

¹¹⁹ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 791. ISBN 978-80-7478-740-9.

4.1.2 Právní nástupnictví v případě přeměn

Skupina se registruje na časově neomezenou dobu, a ačkoli je možné skupinu později zrušit, předpokládá se, že existence skupiny bude trvat delší časový úsek, ve kterém může docházet k jistým změnám, a to nejčastěji k přeměnám obchodních společností a družstev. Zákon o dani z přidané hodnoty na tyto situace pamatuje v § 95a odst. 5 až 7, kde stanovuje pravidla pro právní nástupnictví v případě přeměn.

V případě, že v důsledku přeměny dochází k zániku původní společnosti, případně původních společností, které byly členy jedné skupiny, a vzniku nové nástupnické společnosti, případně i více nových nástupnických společností, na které přejde nebo je převáděno jmění původních společností a které předtím nebyly samostatnými osobami povinnými k dani, stává se nově vzniklá společnost, popřípadě nově vzniklé společnosti, automaticky členem skupiny. Typicky zde půjde o fúzi splnutím nebo rozdělení. Zákon v tomto ustanovení pracuje s pojmem samostatná osoba povinná k dani, kterou je nutno chápat jako již existující osobu, člena jiné skupiny nebo osobu, která není členem žádné skupiny. Pokud tedy ustanovení § 95a odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty stanovuje podmínku, že nástupnická společnost nesmí být k okamžiku zániku původní společnosti samostatnou osobou povinnou k dani, musí jít o společnost nově vzniklou. V případě právního nástupnictví takto nově vzniklé společnosti pak není nutné, aby zastupující člen podával žádost o přistoupení člena do skupiny, protože jejich účast ve společnosti vzniká ex lege první den následující po dni zániku člena společnosti. Pokud však tato nová společnost nespĺňuje povinnosti kladené zákonem pro členství ve skupině, je skupina povinna oznámit tuto skutečnost příslušnému správci daně a ten pak její členství ve skupině zruší.¹²⁰

Odlišně je však třeba postupovat, pokud půjde o přeměnu, kdy nástupnická společnost je samostatnou osobou povinnou k dani, tedy jedná se o již existující společnost. V těchto případech lze mluvit o fúzi sloučením nebo rozdělení sloučením. Při zániku původní společnosti, která byla členem skupiny, a přechodu nebo převodu jejího jmění na již existující nástupnickou společnost, která není členem skupiny, již k automatickému

¹²⁰ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 791. ISBN 978-80-7478-740-9. Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

vzniku členství ve skupině nedochází. Nástupnická společnost se dle ustanovení § 95a odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty „*stává plátcem [pokud jím ovšem již není] od prvního dne následujícího po dni zániku člena skupiny [a] [p]řihlášku k registraci je povinna podat do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.*“ Pokud by se nástupnická společnost rozhodla, že se chce stát členem skupiny, musí zastupující člen skupiny podat s jejím souhlasem žádost o přistoupení člena do skupiny, a to nejpozději do 31. října, aby se členem mohl stát k 1. lednu roku následujícího. Bude se tak postupovat stejně jako by do skupiny přistupoval nový člen, tedy dle § 95a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.¹²¹

Jednou z dalších možností, které mohou nastat, je, že v důsledku přeměny více osob, které byly členy více skupin a při přeměně zanikají, přejde nebo je převedeno jejich jmění na nástupnickou společnost, která k okamžiku zániku původních společností není osobou povinnou k dani. Oproti předchozím případům zde zaniká více subjektů, které byly členy více skupin, tedy nebyly členy pouze v jedné skupině. V tomto případě půjde o fúzi splynutím. Zákon o dani z přidané hodnoty tuto situaci upravuje v § 95a odst. 6 a stanovuje, že pokud nástupnická společnost v okamžiku zániku původních společností není samostatnou osobou povinnou k dani, „*stává [se] plátcem od prvního dne následujícího po dni zániku členů skupiny.*“ Rovněž je zde stanovena povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Pojem samostatná osoba povinná k dani zde má stejný význam, jako bylo uvedeno výše. Nástupnická společnost nesmí být ke dni zániku samostatnou osobou povinnou k dani, čímž se rozumí, že jde o nově vzniklou společnost. Pokud ale nástupnická společnost je společností již existující a je samostatnou osobou povinnou k dani, bude se postupovat dle § 95a odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty. V obou případech se nástupnická společnost členem žádné skupiny automaticky nestává a v případě zájmu o členství je tedy nutné postupovat standardním způsobem, tedy zastupující člen skupiny, jíž se chce stát členem, musí s jejím souhlasem podat žádost o přistoupení člena do skupiny.¹²²

V neposlední řadě je potřeba také zmínit proměnu, při které nedochází k zániku původní společnosti. Jedná se o případy přeměn, ke kterým dochází v důsledku rozdělení

¹²¹ Ibid.

¹²² Ibid.

odštěpením. Na tyto případy nelze vztáhnout žádné z výše uvedených ustanovení týkajících se přeměn, tedy ustanovení § 95a odst. 5 až 7 zákona o dani z přidané hodnoty, a to z důvodu, že ačkoli při nich může dojít k přechodu či převodu jmění na nově vytvořenou společnost (odštěpení se vznikem nové společnosti) nebo na společnost již existující (odštěpení sloučením), nedochází zde k zániku původní společnosti. Původní společnost zůstane nadále členem skupiny, ale „nástupnické“ společnosti se jimi automaticky nestávají.¹²³

Závěrem je nutné upozornit na problematiku týkající se přistoupení nového člena po přeměně do společnosti. Jediným případem, kdy dochází k automatickému vzniku členství ve skupině v důsledku přeměny, je ustanovení § 95a odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy původní společnost, popř. společnosti, zaniká a nástupnická společnost je společností nově vzniklou. V ostatních případech, a to i v případech, kdy k zániku původní společnosti nedochází, musí nástupnická společnost v případě zájmu o členství ve skupině postupovat běžným způsobem, tedy tak, že zastupující člen skupiny podá se souhlasem společnosti, která chce do skupiny přistoupit, žádost o přistoupení do skupiny do 31. října, aby se přistupující společnost mohla stát členem skupiny od 1. ledna následujícího roku. Vzhledem k tomu, že proces přeměny může trvat delší dobu, může dojít k situaci, kdy společnost, která po přeměně má v úmyslu stát se členem skupiny, nevznikne do 31. října, ale k 1. lednu následujícího roku již společnost právně existovat bude. Nabízí se tak otázka, zda je nutné, aby společnost, která má zájem stát se členem skupiny, byla zapsána do obchodního rejstříku do 31. října, nebo zda postačuje, že bude právně existovat k 1. lednu následujícího roku, tedy ke dni vzniku svého případného členství ve skupině. V případě, že by bylo nutné podmínku zápisu do obchodního rejstříku splnit do 31. října, mohlo by dojít k situacím, kdy společnost mající o vstup do skupiny zájem bude muset na členství ve skupině čekat do 1. ledna druhého kalendářního roku po podání žádosti, ačkoli obvykle je jejím zájmem, aby se do skupiny mohla začlenit v co nejkratší době. Dle stanoviska Generálního finančního ředitelství postačuje, pokud přistupující společnost splní podmínky uvedené v § 5a

¹²³ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 791. ISBN 978-80-7478-740-9.

a § 95a zákona o dani z přidané hodnoty k 1. lednu následujícího roku po podání přihlášky.¹²⁴

4.2 Místní příslušnost správce daně

Zákon o dani z přidané hodnoty místní příslušnost správce daně skupiny obecně upravuje v § 93a odst. 1, kdy „*místně příslušný skupině je správce daně, který je místně příslušný jejímu zastupujícímu členovi.*“ Dle rozhodnutí Ministerstva financí České republiky se pak i místní příslušnost správce daně pro správu ostatních daní členů skupiny vyjma daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovité věci řídí místní příslušností správce daně pro daň z přidané hodnoty. Správa všech daní vyjma výše uvedených je tak koncentrována v rukou jednoho správce. Důvodem tohoto rozhodnutí je především hospodárnost, kdy není nutné provádět kontrolu často stejných dokladů z hlediska různých daní více správci daně. Takto stanovená příslušnost pak trvá i 3 roky po ukončení členství příslušné osoby ve skupině.¹²⁵ Po vzniku skupiny, případně po vstupu člena do skupiny, dochází k převodu správy ostatních daní na nového místně příslušného správce daně automaticky.¹²⁶

Účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon o Finanční správě České republiky“) vznikl Specializovaný finanční úřad, který se stal nově příslušným správcem daně pro skupiny a jejich členy, pokud je členem skupiny „*banka, včetně zahraniční banky, spořitelni a úvěrové družstvo, pojišťovna, pobočka pojišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu, zajišťovna, pobočka zajišťovny z jiného členského státu nebo z třetího státu, obhospodařovatel nebo administrátor investičního fondu nebo zahraničního investičního fondu [...], investiční fond nebo zahraniční investiční fond [...], penzijní společnost [...]*“¹²⁷ nebo pokud alespoň jeden člen skupiny je právnickou osobou založenou za účelem podnikání a dosáhl obratu přesahujícího 2 miliardy Kč.¹²⁸ Důvodem stanovení odlišné příslušnosti je na jedné straně specifická činnost těchto subjektů a na straně druhé hospodárnost. Do účinnosti zákona

¹²⁴ Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 18.11.2015.

¹²⁵ Rozhodnutí o stanovení místní příslušnosti jinak pro členy skupin dle zákona o dani z přidané hodnoty č.j. 43/79463/2008-431 vydané Ministerstvem financí České republiky ze dne 12.9.2008.

¹²⁶ KRAFTOVÁ, Vladimíra. *Skupina – rok existence* [online]. Daňový expert, 2010, č. 1 [cit. 1-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>>.

¹²⁷ Ustanovení §11 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

¹²⁸ Ibid.

o Finanční správě České republiky byl místně příslušným správcem daně pro skupiny, jejichž zastupujícím členem je banka, pojišťovna nebo stavební spořitelna mající sídlo, resp. zřízenou organizační složku, v územní působnosti finančních úřadů pro Prahu 1 až 10, Finančního úřadu pro Prahu – Jižní Město a pro Prahu – Modřany, Finanční úřad pro Prahu 1.¹²⁹

Je nutno upozornit také na zvláštní pravidlo určující místní příslušnost správce daně části člena skupiny, která je umístěná mimo tuzemsko. Půjde o případy provozoven členů skupiny v zahraničí, které uskutečňují plnění ve vztahu ke skupině, ale nejsou členy skupiny.¹³⁰ Bude tedy nutné, aby se tato část člena skupiny zaregistrovala k dani z přidané hodnoty v tuzemsku, přičemž § 93a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty stanovuje pro její správu daně z přidané hodnoty „*místně příslušným správcem daně finanční úřad místně příslušný její části, která je součástí skupiny.*“

4.3 Zdaňovací období a daňové identifikační číslo

Základním zdaňovacím obdobím je dle § 99 zákona o dani z přidané hodnoty kalendářní měsíc. Skupina je pak zařazena mezi výjimky, které se nemohou rozhodnout změnit zdaňovacího období pro daný kalendářní rok na kalendářní čtvrtletí. Zdaňovací období skupiny je tak vždy kalendářní měsíc. Jediné ustanovení, které stanovuje zdaňovací období skupiny odlišně, je ustanovení § 99b odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého „*probíhající zdaňovací období skupiny končí dnem, který předchází dni, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku člena skupiny. Následující zdaňovací období skupiny a plátce, jehož členství ve skupině zaniklo v souvislosti s insolvenčním řízením, počíná dnem, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku, a končí posledním dnem tohoto kalendářního měsíce.*“ Následující zdaňovací období skupiny jsou pak již opět měsíční.¹³¹

Pokud jsou při registraci splněny všechny podmínky kladené zákonem na členy skupiny, vydá správce daně zastupujícímu členovi osvědčení o registraci skupiny společně s potřebným počtem stejnopisů tak, aby každý člen skupiny obdržel jeden.

¹²⁹ Rozhodnutí o stanovení místní příslušnosti jinak pro skupiny dle zákona o dani z přidané hodnoty č.j. 43/76164/2008-431 ze dne 12.9.2008.

¹³⁰ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 785. ISBN 978-80-7478-740-9.

¹³¹ KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 41.

Správce daně rovněž skupině přidělí speciální daňové identifikační číslo (DIČ) pro účely daně z přidané hodnoty. Toto daňové identifikační číslo je pro skupiny vždy ve formátu CZ699nnnnnk, kdy „nnnnn“ je pořadovým číslem a „k“ je kontrolní číslicí.¹³² Registr plátců DPH¹³³ pak pod příslušným daňovým identifikačním číslem skupiny obsahuje údaje o členech skupiny, údaj, zda jde o nespolehlivého plátce daně z přidané hodnoty, bankovní účty určené ke zveřejnění a údaje o registraci k dani z přidané hodnoty. Dle daňového identifikačního čísla skupiny je rovněž možné skupinu najít v systému VIES (VAT Information Exchange System)¹³⁴, který slouží k ověřování platnosti daňových identifikačních čísel v jednotlivých členských státech Evropské unie. Dle informačního dokumentu Ministerstva financí České republiky¹³⁵ vydaného ke skupinové registraci by tento systém měl obsahovat po vyhledání určitého daňového identifikačního čísla skupiny údaje o jejím zastupujícím členovi. Bohužel systém VIES je v současné době schopen pouze ověřit, zda skupina daného daňového identifikačního čísla existuje, a uvést, že se jedná o skupinovou registraci. Údaje o zastupujícím členovi zde zjistit nelze, je zde pouze odkaz na český Registr plátců DPH, kde jsou však údaje o všech členech bez vyznačení, který z nich je zastupujícím členem.

Původní daňová identifikační čísla členů skupiny pozbývají pro účely daně z přidané hodnoty platnosti, a to dle § 106 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty „*ke dni předcházejícímu dni vzniku [jejich] členství ve skupině.*“ Zůstávají však i nadále platná a slouží k identifikaci osoby ve vztahu k ostatním daním, případně v řízeních, kdy osoba vystupuje samostatně vůči správci daně.¹³⁶

4.4 Vystavování dokladů a daňová evidence

Mezi náležitosti daňového dokladu dle § 29 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty patří i označení a daňové identifikační číslo osoby uskutečňující plnění. Ačkoli je skupina dle zákona o dani z přidané hodnoty považována za samostatnou osobu povinnou k dani,

¹³² Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

¹³³ Ministerstvo financí ČR: Registr plátců DPH [online.] 2016 [cit. 2-11-2016]. Dostupné z: <http://adisreg.mfcr.cz/adistc/DphReg?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=1>.

¹³⁴ Evropská komise: Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES [online]. [cit. 2-11-2016]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatResponse.html>.

¹³⁵ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

¹³⁶ KRAFTOVÁ, Vladimíra. *Skupina – rok existence* [online]. Daňový expert, 2010, č. 1 [cit. 1-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>>.

toto postavení platí pouze v rámci daně z přidané hodnoty. V ostatních oblastech daní jsou tak členové skupiny i nadále samostatnými subjekty. Ke svému označení na daňových dokladech používají dle § 29a zákona o dani z přidané hodnoty své vlastní identifikační údaje, tedy údaje příslušného člena skupiny, namísto označení skupiny. Totéž platí nejen v případě, že je plnění uskutečňováno skupinou, ale i pokud je uskutečňováno pro skupinu. Vzhledem k tomu, že bylo skupině při její registraci přiděleno speciální daňové identifikační číslo, a původní daňová identifikační čísla tak v rámci daně z přidané hodnoty pozbyla platnosti, jsou členové skupiny povinni na svých daňových dokladech uvádět společně se svými identifikačními údaji i daňové identifikační číslo skupiny.¹³⁷ Dle Ministerstva financí České republiky je vhodné, aby daňový doklad obsahoval mimo výše uvedeného i údaj o tom, že se jedná o člena skupiny.¹³⁸

Jak již bylo řečeno v předešlých kapitolách, skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani a jednotliví členové už samostatnými osobami povinnými k dani nejsou. Z tohoto důvodu se všechna plnění uskutečněná nebo přijatá mezi jednotlivými členy skupiny nepovažují za zdanitelná plnění. Nicméně správce daně musí mít možnost ověřit, zda jde opravdu o případ plnění mezi jednotlivými členy skupiny a ne o plnění mimo skupinu, zdánlivě se jevící v evidenci jako plnění v rámci skupiny.¹³⁹ Zákon o dani z přidané hodnoty tak v ustanovení § 100 odst. 5 stanovuje povinnost každého člena skupiny vést „[v] evidenci pro účely daně z přidané hodnoty [...] odděleně plnění, která uskutečnil pro ostatní členy skupiny.“ Jednotliví členové skupiny jsou tak povinni vést jen evidenci uskutečněných plnění pro ostatní členy skupiny. Zastupující člen má navíc i povinnost vést daňovou evidenci dle § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty za celou skupinu, tedy „vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání nebo souhrnného hlášení.“

¹³⁷ KRAFTOVÁ, Vladimíra. *Skupina – rok existence* [online]. Daňový expert, 2010, č. 1 [cit. 07-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>>.

¹³⁸ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

¹³⁹ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 805. ISBN 978-80-7478-740-9.

4.5 Koeficient pro výpočet nároku na odpočet daně a úprava a vyrovnání odpočtu daně

Pro potřebu výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši zákon o dani z přidané hodnoty využívá koeficientů, a to zálohového a vypořádacího. Jednotliví plátcí vždy v posledním zdaňovacím období kalendářního roku provádí výpočet svého vypořádacího koeficientu za uplynulý kalendářní rok. Tento vypořádací koeficient se pak stane koeficientem zálohovým pro všechna zdaňovací období následujícího kalendářního roku. Plátce tak není povinen vypočítávat koeficient jednotlivě pro každé zdaňovací období, ale postačuje, že po skončení kalendářního roku provede výpočet vypořádacího koeficientu. V případě, že plátce daně je plátcem nově vzniklým a vypořádací koeficient, který by se stal pro následující období koeficientem zálohovým, tedy neexistuje, stanoví si plátce dle § 76 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty výši zálohového koeficientu kvalifikovaným odhadem.¹⁴⁰ V případě nově vzniklé skupiny je tak zálohový koeficient skupiny stanoven odhadem dle údajů jednotlivých členů skupiny za kalendářní rok, který předchází registraci skupiny.¹⁴¹

V souvislosti s úpravou a vyrovnáním odpočtu daně dle § 77 a § 78 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba se blíže zaměřit na běh lhůt, ve kterých je možné úpravu nebo vyrovnání odpočtu provést. Lhůta pro vyrovnání odpočtu je tříletá a počíná běžet prvním dnem měsíce, který následuje po zdaňovacím období, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně. Pro úpravu odpočtu daně zákon o dani z přidané hodnoty stanovuje obecnou pětiletou lhůtu, s výjimkou pro některé nemovité věci a technické zhodnocení. V případě, že se subjekt stane členem skupiny, a to při jejím vzniku nebo později přistoupením, ve výše zmíněných lhůtách, nedochází k přerušení běhu těchto lhůt. Důvodem je § 5c odst. 1 a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, který stanovuje, že všechna práva a povinnosti vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty přecházejí

¹⁴⁰ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 664. ISBN 978-80-7478-740-9.

¹⁴¹ Finanční správa v ČR: Nejčastější dotazy ke skupinové registraci k DPH [online]. 2008 [cit. 2016-11-08]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/skupina/nejcastejsi-dotazy-ke-skupinove-2063>>. Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

na skupinu dnem, kdy byla skupina registrována, případně dnem, kdy přistoupil příslušný člen do skupiny.¹⁴²

4.6 Zrušení registrace skupiny

Stejně jako v případě registrace skupiny bylo nutné, aby zastupující člen skupiny podal přihlášku k registraci skupiny k dani z přidané hodnoty do 31. října, aby skupina byla registrována k 1. lednu následujícího roku, tak i v případě zrušení registrace skupiny zákon o dani z přidané hodnoty v ustanovení § 106e odst. 1 trvá na podání žádosti o zrušení registrace nebo nesplnění podmínek kladených na skupinu zákonem do 31. října, přičemž zrušení registrace skupiny bude účinné k 31. prosinci příslušného kalendářního roku. Důvodem pro stanovení data zrušení skupiny na 31. prosinec jsou úpravy a vyrovnání odpočtu daně, které jsou plátcem prováděny v posledním daňovém přiznání příslušného kalendářního roku, a to vždy za kalendářní rok. Toto datum rovněž zajišťuje existenci skupiny alespoň po dobu jednoho roku, tedy alespoň od 1. ledna do 31. prosince příslušného roku.¹⁴³ Výjimkou z pravidla, že existence skupiny může být ukončena jen 31. prosince, je situace, kdy dojde k zániku všech členů skupiny.¹⁴⁴

Prvním případem je tedy zrušení registrace skupiny na žádost. Žádost musí být podána zastupujícím členem skupiny na příslušném formuláři („Žádost o zrušení registrace skupiny/Žádost o vystoupení člena skupiny“), který lze nalézt na webových stránkách Finanční správy České republiky¹⁴⁵. Žádost, jak již bylo zmíněno výše, je nutné podat do 31. října, aby správce daně mohl registraci skupiny zrušit k poslednímu dni příslušného kalendářního roku. V případě, že je žádost podána po tomto datu, dojde ke zrušení registrace skupiny k 31. prosinci kalendářního roku následujícího.¹⁴⁶ Druhým zmíněným případem, kdy dojde ke zrušení registrace skupiny správcem daně, je

¹⁴² Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). KRAFTOVÁ, Vladimíra. *Skupina – rok existence* [online]. Daňový expert, 2010, č. 1 [cit. 07-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>>.

¹⁴³ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

¹⁴⁴ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 845. ISBN 978-80-7478-740-9.

¹⁴⁵ Finanční správa ČR: Databáze aktuálních daňových tiskopisů [online]. 2016 [cit. 2016-10-27]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu>>.

¹⁴⁶ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 845. ISBN 978-80-7478-740-9.

nesplnění zákonných požadavků kladených na skupinu, a to že „skupina nesplňuje podmínky podle § 5a [zákona o dani z přidané hodnoty], nebo [že] správce daně zjistí, že žádný z členů skupiny nesplňuje podmínky pro členství ve skupině.“¹⁴⁷ Je nutné zdůraznit, že aby došlo ke zrušení celé skupiny, musí podmínky členství ve skupině nespĺňovat opravdu všichni členové. Pokud by je nespĺňoval pouze jeden člen, správce daně by zvolil postup dle § 106f odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty a zrušil by členství jen příslušného člena. Dnem, kdy správce daně zruší registraci skupiny, přestává být skupina rovněž plátcem dle ustanovení § 106e odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Ode dne následujícího se pak členové skupiny jednotlivě stávají plátcí. Dochází tak tedy k plynulému přechodu od registrace skupinové k registraci individuální.¹⁴⁸

Mimo výše uvedených případů, týkajících se speciálně skupinové registrace, je možné na registraci skupiny aplikovat i obecná ustanovení o zrušení registrace plátce z moci úřední, konkrétně ustanovení § 106 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně je tak povinen zrušit registraci skupiny, pokud skupina „přestal[a] uskutečňovat ekonomické činnosti, neuskutečnil[a] bez oznámení důvodu správci daně za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců plnění v rámci ekonomické činnosti, nebo uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet.“¹⁴⁹ Registrace skupiny bude rovněž správcem daně zrušena, porušila-li své povinnosti, které se vztahují ke správě daně z přidané hodnoty. Tím může být například situace, kdy skupina opakovaně nesplní povinnost podat daňové přiznání.¹⁵⁰ Správce daně musí registraci skupiny, nikoli jen jednotlivých členů, zrušit k poslednímu dni kalendářního roku. Ke stejnému dni přestává být skupina plátcem a jednotliví členové skupiny se následujícím dnem stávají individuálními plátcí.¹⁵¹

Závěrem je nutné upozornit na § 79c písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého při zrušení registrace skupiny nebo zániku členství člena skupiny „nevzniká povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který je ke dni zrušení

¹⁴⁷ Ustanovení § 106e odst. 1 písm. b) a c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

¹⁴⁸ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 845. ISBN 978-80-7478-740-9.

¹⁴⁹ Ustanovení § 106 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

¹⁵⁰ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

¹⁵¹ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 845. ISBN 978-80-7478-740-9.

registrace [...] obchodním majetkem [plátce] a u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně nebo jeho část.“

4.6.1 Zánik členství člena skupiny

K zániku členství člena skupiny může dojít na základě § 106f odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ze tří důvodů, a to na základě žádosti, pokud nejsou splněny podmínky tohoto člena pro členství ve skupině nebo je-li vydáno rozhodnutí o úpadku člena skupiny. Obecně platí, že správce daně je povinen členství zrušit k 31. prosinci příslušného kalendářního roku. Výjimkou je poslední z výše jmenovaných, kdy členství ve skupině zaniká na základě ustanovení § 106f odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty dnem, kdy nastaly účinky rozhodnutí o úpadku příslušného člena skupiny. Obdobná výjimka platí i v případě, že zaniká samotný člen skupiny, nikoli jen jeho členství.¹⁵² Člen skupiny (pokud nezanikl) se stává na základě § 106f odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty plátcem dnem následujícím po zániku jeho členství.

Rozhodne-li se člen skupiny, že již nadále nechce ve skupině setrvat, je nutné, aby žádost o vystoupení člena ze skupiny byla podána na příslušném formuláři („Žádost o zrušení registrace skupiny/Žádost o vystoupení člena skupiny“¹⁵³) zastupujícím členem skupiny do 31. října, tak aby bylo možné zrušit jeho členství ve skupině k 31. prosinci příslušného kalendářního roku. Pokud by žádost byla podána po 31. říjnu, došlo by ke zrušení registrace až k 31. prosinci následujícího kalendářního roku. Stejnými lhůtami je vázán i správce daně, pokud zjistí, že příslušný člen skupiny nespĺňuje podmínky pro členství ve skupině. Správce daně musí nedostatky zjistit do 31. října, aby bylo možné skupinu zrušit 31. prosince, jinak je členství příslušného člena zrušeno až posledním dnem následujícího kalendářního roku.¹⁵⁴

V případě zrušení členství na základě žádosti stanovuje zákonodárce výjimku pro člena skupiny, který do skupiny přistoupil na základě ustanovení § 95a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy jako osoba, která není plátcem. Tato osoba se po podání

¹⁵² DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 777. ISBN 978-80-7478-740-9.

¹⁵³ Finanční správa ČR: Databáze aktuálních daňových tiskopisů [online]. 2016 [cit. 2016-10-27]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu>>.

¹⁵⁴ Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

žádosti o přistoupení stala členem skupiny od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byla podána žádost o jeho přistoupení. Členství tohoto člena tedy nemuselo vzniknout k 1. lednu roku následujícího po podání žádosti.¹⁵⁵ Zákon o dani z přidané hodnoty stanovuje v § 106f odst. 2 podmínku, že „žádost o vystoupení [tohoto] člena ze skupiny [...] může skupina podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne, kdy se stal členem skupiny“. Pokud tedy osoba, která není plátcem, podá žádost o přistoupení ke skupině v květnu, její členství ve skupině vznikne k 1. červenci příslušného kalendářního roku. Žádost o vystoupení ze skupiny ale nemůže podat dříve než 2. července následujícího kalendářního roku. Její členství pak zanikne 31. prosince kalendářního roku, ve kterém podala žádost o vystoupení ze skupiny, pokud ji podala do 31. října příslušného roku.

Závěrem je nutné upozornit na ustanovení upravující situaci, kdy členem, jemuž zaniká členství ve skupině, je zastupující člen skupiny. V takovém případě je kromě obecných pravidel upravujících zánik členství ve skupině nutné vzít v úvahu i ustanovení § 106f odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, které stanovuje povinnost členů skupiny zvolit si nového zastupujícího člena skupiny. Zákon jim k tomu dává lhůtu 15 dnů ode dne zániku členství zastupujícího člena ve skupině. V případě, že by v této lhůtě nový zastupující člen zvolen nebyl, správce daně nového zastupujícího člena ustanoví rozhodnutím.

¹⁵⁵ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 846. ISBN 978-80-7478-740-9.

Zvláštní část

Zvláštní část této diplomové práce se zaměřuje více na praktické aspekty skupiny. V první řadě je kladen důraz na využitelnost skupiny v České republice. Kromě výhod a nevýhod využití institutu skupiny je pozornost věnována i některým statistickým datům Finanční správy České republiky vztahujícím se ke skupině. V závěrečné kapitole je upozorněno na některé odlišnosti institutu skupiny objevující se v právních rádech jiných členských států Evropské unie.

5. Využitelnost skupiny v České republice

Institut skupiny byl do českého právního řádu zaveden zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů s účinností od 1. ledna 2008. První přihlášky k registraci skupiny bylo možné podat do 31. října 2008, aby registrace skupiny byla provedena k 1. lednu 2009.¹⁵⁶ Od prvních registrací tedy uběhlo již přes 7 let a je možné zhodnotit, jaké výhody a nevýhody institut skupiny v České republice má. Stejně tak je možné se blíže podívat na statistická data Generálního finančního ředitelství České republiky a zhodnotit, jak využívaným institutem skupina u daně z přidané hodnoty je.

5.1 Výhody a nevýhody skupiny

Hlavním znakem skupiny je, že plnění, které mezi sebou uskuteční členové skupiny, není předmětem daně z přidané hodnoty, neboť skupina je považována za jediný subjekt daně z přidané hodnoty, tedy za jednoho plátce. S tímto znakem úzce souvisí i jedna z nejčastěji zmiňovaných výhod skupiny, a to snížení administrativní zátěže. Pro toto tvrzení se nabízí logický argument, že členové skupiny již nemusejí ohledně daně z přidané hodnoty vést každý své záznamy, ale skupina povede jen jednu centrální evidenci a bude podávat jen jedno daňové přiznání za celou skupinu. Nicméně abychom o institutu skupiny mohli říct, že snižuje administrativu, je nutné jej podrobit hlubšímu zkoumání.¹⁵⁷

K tomu, aby skupina byla schopná vést jen jednu centrální evidenci, musí mít k dispozici software, který umožňuje zpracování dat od všech členů. Předpokládá se tedy, že členové skupiny budou mít vzájemně kompatibilní softwarové systémy, které umožní sbírat data od všech členů skupiny a následně z nich vygenerovat podklady pro daňové přiznání. Tento software však musí zároveň umožnit odlišení případů, kdy jde o plnění mezi členy skupiny, a tedy plnění, které není předmětem daně z přidané hodnoty. To může v praxi přinášet mnoho problémů, protože členové skupiny takto kompatibilní software mít nemusí, a bude tak nutné, aby jednotliví členové do takového softwaru

¹⁵⁶ BENDA, Václav. *Skupinová registrace k DPH od 1.1.2013 – čas pro podání přihlášky se krátí*. Daňová a hospodářská kartotéka, 2012, č. 20, s. 1.

¹⁵⁷ HAVEL, Tomáš. *Skupinová registrace k dani z přidané hodnoty* [online]. Daně a právo v praxi, 2007, č. 11 [cit. 10-11-2016]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2729v3547-skupinova-registrace-k-dani-z-pridane-hodnoty/?search_query=%24issue%3D1145&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1>.

investovali. Výdaje na pořízení, případně úpravy dosavadního softwaru, mohou přinést nemalé náklady. A i v případě, že členové skupiny již při vstupu do skupiny jednotný software mají, je nutné v důsledku velkého nárůstu množství dat zvýšit kontrolní mechanismy takového softwaru, neboť s rostoucím množstvím dat poroste i chybovost takového systému.¹⁵⁸

Dále je nutné vzít v úvahu i ustanovení § 100 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, který stanovuje povinnost člena skupiny vést daňovou evidenci plnění, která byla uskutečněna pro jiné členy skupiny. Ačkoli by se tedy mohlo zdát, že všechna administrativa týkající se daně z přidané hodnoty přejde na skupinu, resp. na jejího zastupujícího člena, není tomu tak. Členové skupiny jsou povinni vést své vlastní evidence plnění uskutečněných pro ostatní členy skupiny, a to i přesto, že povinnost evidence přijatých a uskutečněných plnění osobami mimo skupinu má jen zastupující člen skupiny.¹⁵⁹ Náklady na administrativu jednotlivých členů v tomto směru tak v konečném důsledku klesnout ani nemusejí.

Rovněž samotná registrace skupiny k dani z přidané hodnoty přináší zvýšené administrativní náklady, a to nejenom co se týče podání přihlášky k registraci a s tím související přípravu podkladů a dat k přihlášce. Členové nově vzniklé skupiny nebo přistupující člen musí informovat své obchodní partnery o skutečnosti, že jsou nyní členy skupiny a budou tedy používat speciální daňové identifikační číslo skupiny.¹⁶⁰ Ačkoli jsou tyto náklady jednorázové, mohou přispět k tomu, že potenciální zájemce o členství ve skupině se pro vstup do skupiny nakonec nerozhodne.

Na druhou stranu nesmí být opomenuto, že v důsledku skupinové registrace bude skupina, tedy její zastupující člen, podávat pouze jedno daňové přiznání a členové skupiny při plnění mezi sebou nebudou vystavovat daňové doklady, čímž odpadnou například pochybnosti týkající se sazby daně z přidané hodnoty.¹⁶¹

¹⁵⁸ Ibid.

¹⁵⁹ KRAFTOVÁ, Vladimíra. *Skupina – rok existence* [online]. Daňový expert, 2010, č. 1 [cit. 07-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>>.

¹⁶⁰ APOGEO Group, SE: *Praktické zkušenosti se skupinovou registrací k DPH* [online]. 2010 [cit. 10-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.apogeo.cz/aktuality/prakticke-zkusenosti-se-skupinovou-registraci-k-dph-473/>>.

¹⁶¹ HAVEL, Tomáš. *Skupinová registrace k dani z přidané hodnoty* [online]. Daně a právo v praxi, 2007, č. 11 [cit. 10-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2729v3547->

Nelze tedy obecně říci, zda skupinová registrace přináší snížení administrativních nákladů u daně z přidané hodnoty či ne. Zda je skupinová registrace z tohoto důvodu výhodná, je možné posoudit až s ohledem na konkrétní situaci a konkrétní subjekty.

Mezi další výhody skupiny lze zařadit nižší zatížení cash flow. Protože plnění uskutečněná v rámci skupiny nejsou předmětem daně z přidané hodnoty, není tedy nutné, aby jeden člen skupiny čekal na vrácení nadměrného odpočtu, který se vrací až po podání daňového přiznání, a druhý naopak musel splnit vlastní daňovou povinnost již při podání daňového přiznání. Členové skupiny tak díky členství ve skupině na úhradu vzájemných závazků potřebují méně disponibilních finančních prostředků než v případě, kdy by plnění uskutečněná mezi jednotlivými členy skupiny podléhala dani z přidané hodnoty.¹⁶² Další výhodou pak může být příznivější koeficient pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši dle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Této výhody je možné dosáhnout vhodným složením členů skupiny, neboť výše koeficientu je počítána pro celou skupinu a každý člen má na jeho výši vliv.¹⁶³

Jako nevýhodu lze spatřovat solidární odpovědnost členů skupiny dle § 5b odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle tohoto ustanovení odpovídají členové skupiny společně a nerozdílně za povinnosti skupiny, které vyplývají z daňových zákonů. V případě, že má některý člen skupiny nedoplatek na jakékoli dani, nevrátí správce daně skupině daňový přeplatek, ale použije jej na úhradu tohoto daňového nedoplatku. Na daňové prohřešky jednoho člena tak mohou doplácet všichni členové skupiny, a to i za období po zrušení registrace skupiny nebo po jejich vystoupení ze skupiny.¹⁶⁴

skupinova-registrace-k-dani-z-pridane-

hodnoty/?search_query=%24issue%3D1145&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1>.

¹⁶² KRAFTOVÁ, Vladimíra. *Skupina – rok existence* [online]. Daňový expert, 2010, č. 1 [cit. 07-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>>. APOGEO Group, SE: *Praktické zkušenosti se skupinovou registrací k DPH* [online]. 2010 [cit. 10-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.apogeo.cz/aktuality/prakticke-zkusenosti-se-skupinovou-registraci-k-dph-473/>>.

¹⁶³ KRAFTOVÁ, Vladimíra. *Skupina – rok existence* [online]. Daňový expert, 2010, č. 1 [cit. 07-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>>. HAVEL, Tomáš. *Skupinová registrace k dani z přidané hodnoty* [online]. Daně a právo v praxi, 2007, č. 11 [cit. 10-11-2016]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2729v3547-skupinova-registrace-k-dani-z-pridane-hodnoty/?search_query=%24issue%3D1145&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1>.

¹⁶⁴ HAVEL, Tomáš. *Skupinová registrace k dani z přidané hodnoty* [online]. Daně a právo v praxi, 2007, č. 11 [cit. 10-11-2016]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2729v3547-skupinova-registrace-k-dani-z-pridane-hodnoty/?search_query=%24issue%3D1145&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1>.

Před podáním přihlášky je tedy nutné vzít v potaz i skutečnost, jak případní členové skupiny plní své závazky v oblasti daní. Je třeba mít na paměti, že situace u ostatních členů skupiny se může postupem času změnit a je zde vždy riziko, že příslušný člen skupiny přestane plnit své daňové závazky a ovlivní tím i všechny ostatní členy skupiny.

Lze tedy shrnout, že mezi nesporné výhody institutu skupiny patří příznivý vliv na cash flow jednotlivých členů skupiny. Mezi nevýhody lze pak zařadit solidární odpovědnost členů skupiny, a to i po zrušení skupiny nebo jejich vystoupení ze skupiny. Co se týče snížení administrativy a výše koeficientu pro krácení nároku na odpočet daně, bude vždy záležet na konkrétních okolnostech a konkrétních členech skupiny. Nicméně registrace skupiny je registrací dobrovolnou, je tedy na každém subjektu, aby sám zhodnotil, zda pro něj v konkrétním případě převáží výhody nad nevýhodami a zda tedy možnosti skupinové registrace využije.

5.1.1 Subjekty, pro které je skupina vhodná

S ohledem na výše uvedené je možné říci, že institut skupiny je vhodný pro subjekty, které spolu již před vznikem skupiny úzce spolupracují a vedou tedy již účetnictví centrálně. Lze předpokládat, že takové společnosti již budou mít jednotný software, který umožní sledovat přijatá a uskutečněná plnění všech členů zároveň, a bude tedy velmi snadné tato data použít pro přípravu daňového přiznání a souhrnného hlášení za celou skupinu. Rovněž v případě úzce a dlouhodobě spolupracujících subjektů bude podstatně sníženo riziko, že některý ze členů skupiny bude mít nedoplatky na daních, které by musely být následně hrazeny z přeplatků na daních ostatních členů skupiny. Lze předpokládat, že v případě negativních zkušeností by o členství ve skupině s takovým subjektem neměli zájem.

Skupinovou registraci lze rovněž doporučit subjektům, „*mezi nimiž jsou subjekty, které mají převážně vlastní daňovou povinnost, a zároveň subjekty, které mají převážně nárok na odpočet.*“¹⁶⁵ Dále je pak vhodná pro subjekty, z nichž některé uskutečňují jen osvobozená plnění bez nároku na odpočet, případně uplatňují nárok na odpočet v krácené výši. Subjekty, které před vstupem do skupiny nemohly uplatňovat nárok

¹⁶⁵ KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1, s. 40.

na odpočet, musely přijatá plnění od svých dodavatelů hradit včetně daně z přidané hodnoty. Pokud se však společně se svým dodavatelem stanou členy skupiny, jejich vzájemná plnění již dani z přidané hodnoty podléhat nebudou. V případě, že subjekt uplatňoval nárok na odpočet v krácené výši, lze v důsledku využití institutu skupiny dosáhnout výhodnějšího koeficientu. Je však nutné se vždy konkrétně zabývat tím, zda zahrnutí této osoby, případně více takových osob do skupiny nepovede ve svém konečném důsledku k méně příznivému koeficientu, a tedy většímu krácení daně na vstupu.¹⁶⁶

Mezi subjekty, které budou institutu skupiny nejčastěji využívat, patří společnosti z oblasti bankovníctví a pojišťovnictví, dále pak loterijní a developerské společnosti.¹⁶⁷ Důvodem jsou právě jejich uskutečňovaná plnění, tedy osvobozená plnění bez nároku na odpočet. V případě, že tedy např. banka nakupuje zboží nebo službu, které podléhají dani z přidané hodnoty (typicky IT služby), nemá tato banka nárok si odečíst daň z přidané hodnoty, neboť nemá nárok na odpočet. Pro banku je tedy výhodnější, aby sama vytvořila dceřinou společnost, která jí bude IT služby dodávat, a s touto dceřinou společností vytvořila skupinu. Plnění mezi těmito subjekty v důsledku skupinové registrace nebude předmětem daně z přidané hodnoty a banka (matka) nebude muset své dceřiné společnosti poskytující jí IT služby platit za poskytnuté plnění částky včetně daně z přidané hodnoty.¹⁶⁸

Závěrem je nutné opakovaně upozornit, že členové skupiny musí vždy splňovat podmínky dané zákonem o dani z přidané hodnoty, zejména podmínku spojených osob, které mají sídlo nebo provozovnu v tuzemsku stanovené § 5a zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁶⁶ HAVEL, Tomáš. *Skupinová registrace k dani z přidané hodnoty* [online]. Daně a právo v praxi, 2007, č. 11 [cit. 10-11-2016]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2729v3547-skupinova-registrace-k-dani-z-pridane-hodnoty/?search_query=%24issue%3D1145&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1>.

¹⁶⁷ KRAFTOVÁ, Vladimíra. *Skupina – rok existence* [online]. Daňový expert, 2010, č. 1 [cit. 07-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>>.

¹⁶⁸ Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. dubna 2013 ve věci C-85/11 *Evropská komise v. Irsko*.

5.2 Statistická data

Finanční správa České republiky dlouhodobě zpracovává a průběžně zveřejňuje na svých webových stránkách daňové analýzy a statistiky¹⁶⁹. V rámci daně z přidané hodnoty je tak možné dohledat celkový počet plátců daně z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce a roky v členění dle důvodu jejich registrace k dani z přidané hodnoty. V Příloze č. 1 této diplomové práce je možné nalézt meziroční srovnání počtu registrací skupin, počtu individuálních registrací po vystoupení člena ze skupiny nebo po zrušení skupiny, počtu registrací po vystoupení člena ze skupiny nebo po zániku skupiny po úpadku člena skupiny, počtu případů, kdy došlo k pokračování skupiny po úpadku člena skupiny a počtu registrací části člena skupiny umístěné mimo tuzemsko vycházející právě z údajů Finanční správy České republiky. Pro představu je zde rovněž uveden i celkový počet plátců daně z přidané hodnoty.

Jak již bylo zmíněno, první přihlášky ke skupinové registraci bylo možné podávat do 31. října 2008, aby bylo možné skupiny registrovat k 1. lednu 2009. K tomuto datu bylo registrováno 98 skupin. O rok později se počet registrovaných skupin zvýšil na 142, v roce 2011 pak na 163 registrovaných skupin. Data z 1. ledna 2011¹⁷⁰ již zmiňují i individuální registrace bývalých členů skupiny, kteří buď ze skupiny vystoupili (§ 106f odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty) nebo k jejich individuální registraci došlo v důsledku zrušení celé skupiny (§ 106e odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty). Je nutno zdůraznit, že ke zrušení členství nebo ke zrušení skupiny musí dojít vždy k poslednímu dni příslušného roku, tedy je možné říci, že k vystoupení členů došlo již k 31. prosinci roku 2010.

K největšímu meziročnímu nárůstu počtu skupin došlo v letech 2009 a 2010. V následujících letech se celkový počet registrovaných skupin zvyšuje jen o přibližně 15 skupin ročně, přičemž k 1. lednu 2013 došlo k meziročnímu nárůstu jen o 7 skupin. Bohužel Finanční správa České republiky neneviduje celkový počet zrušených skupin,

¹⁶⁹ Finanční správa v ČR: Analýzy a statistiky [online]. 2016 [cit. 2016-11-11]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky>>.

¹⁷⁰ Nelze s jistotou říci, zda k prvním vystoupením členů ze skupiny nebo ke zrušení skupin nedocházelo již na konci roku 2009, protože statistiky z roku 2009 kritérium registrace po vystoupení člena ze skupiny a registrace po zrušení skupiny vůbec neobsahují. Je tedy možné, že k žádné takové registraci nedošlo nebo že Finanční správa České republiky počet těchto registrací nenevidovala.

takže není možné uvést, kolik skupin se v daných letech nově registrovalo a kolik skupin bylo zrušeno. Z údajů o registracích bývalých členů po vystoupení ze skupiny nebo po zrušení skupiny není rovněž možné určit, kolik skupin bylo zrušeno, protože k dispozici nejsou data, kolik která skupina má členů. Je tedy možné provést jen srovnání celkového počtu skupin registrovaných k dani z přidané hodnoty. Interpretace celkového počtu registrací po vystoupení člena ze skupiny nebo po zrušení skupiny se navíc potýká s problémem, že Finanční správa České republiky již dále neeviduje, kolik takových individuálních registrací bylo zrušeno úplně. Není tedy ani možné určit, jaký je nárůst individuálních registrací po vystoupení člena ze skupiny nebo zrušení skupiny.

Co se týče registrací po vystoupení člena ze skupiny po úpadku nebo zániku skupiny po úpadku, které jsou evidovány až v průběhu roku 2012¹⁷¹, a pokračování skupiny po úpadku člena skupiny, které se ve statistikách Finanční správy České republiky objevuje v průběhu roku 2013¹⁷², platí omezení popsaná výše, tedy že v důsledku neexistence navazujících dat není možné v této oblasti učinit závěry, jak se počet těchto registrací v čase vyvíjel. Obecně lze však říci, že tyto případy se týkaly jen velmi malého počtu členů a skupin, neboť počet registrovaných skupin byl v daných letech okolo dvou set a počet takto registrovaných subjektů se vždy pohyboval řádově v jednotkách.

Posledním z údajů o počtech plátců daně z přidané hodnoty týkajících se institutu skupiny je registrace části člena skupiny umístěné mimo tuzemsko. Tyto případy upravuje § 6d zákona o dani z přidané hodnoty, kdy se zahraniční část člena skupiny stává plátcem ode dne uskutečnění zdanitelného plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, pokud je místem plnění tuzemsko. Této zahraniční části člena skupiny je pak přiděleno vlastní daňové identifikační číslo a nastává tedy situace, kdy jsou jednomu subjektu přidělena dvě daňová identifikační čísla. K registraci těchto subjektů začalo docházet již v průběhu roku 2010¹⁷³, bohužel však ani v tomto případě není možné porovnat jejich počet v čase, neboť data Finanční správy České republiky neposkytují údaje o jejich nárůstu či poklesu, ale jen celkový počet. Lze však shrnout, že ačkoli těmito zahraničním

¹⁷¹ V Příloze č. 1 k této práci se objevují v důsledku zjednodušení celé statistiky na jednotlivé roky, až k 4.1.2013.

¹⁷² Platí stejné omezení jako výše, tedy že v důsledku zjednodušení Přílohy č. 1, která se omezuje na členění po jednotlivých rocích, se údaj promítne až k 10.1.2014.

¹⁷³ Platí stejné omezení jako výše, tedy že v důsledku zjednodušení Přílohy č. 1, která se omezuje na členění po jednotlivých rocích, se údaj promítne až k 4.1.2011.

částí členů skupiny byla věnována značná pozornost na půdě Soudního dvora Evropské unie¹⁷⁴, v České republice jde o jev velmi ojedinělý, jejich počet se pohybuje v řádu jednotek. K 11. lednu 2016 byly Finanční správou České republiky evidovány 3 takto registrované subjekty.

Četnost skupin registrovaných u jednotlivých finančních úřadů lze nalézt v Příloze č. 2 této práce. Finanční správa České republiky bohužel tuto statistiku dlouhodobě nevede, je tedy možné zjistit pouze aktuální počet registrovaných skupin v členění dle finančních úřadů. Údaje v Příloze č. 2 jsou z 10. října 2016, kdy celkový počet registrovaných skupin k dani z přidané hodnoty v České republice činil 240. Nejvíce skupin bylo registrováno u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, a to 86. Následuje ho pak Specializovaný finanční úřad s 54 registrovanými skupinami. Specializovaný finanční úřad registruje skupiny, jejichž členy jsou speciální subjekty dle zákona o Finanční správě České republiky, jako např. banky, pojišťovny spořitelni a úvěrová družstva. Ostatní finanční úřady registrují maximálně 20 skupin, přičemž Finanční úřad pro Liberecký kraj, Finanční úřad pro Královéhradecký kraj a Finanční úřad pro kraj Vysočina evidují po jedné skupině. Dle údajů poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím eviduje každý finanční úřad alespoň jednu skupinu, tedy všechny finanční úřady v České republice již s institutem skupiny zkušenosti mají.

Přestože tedy údaje zveřejněné Finanční správou České republiky není možné v některých oblastech v důsledku neúplnosti dostupných dat řádně interpretovat, některé závěry jsou z nich přesto patrné. Celkový počet skupin byl k 1. lednu 2016 237, což vzhledem k celkovému počtu plátců, který k 1. lednu 2016 činil 502 810, není mnoho. Nejčastěji docházelo k registraci skupin u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Často využívaným institutem se rovněž stalo i vystoupení ze skupiny, případně zrušení skupiny. Nicméně je možné říci, že skupinová registrace si v České republice své místo našla, počet skupin meziročně stoupá a pro členy je tak jistě výhodnou možností, jak zefektivnit své podnikání.

¹⁷⁴ Rozsudek Soudního dvora ze dne 23. března 2006 ve věci C-210/04 *FCE Bank* a rozsudek Soudního dvora ze dne 17. září 2014 ve věci C-7/13 *Skandia America Corporation*.

6. Některé odlišné aspekty institutu skupiny v právních úpravách jiných členských států Evropské unie

Jak už bylo zmíněno v první kapitole, možnosti zakotvení institutu skupiny do svého právního řádu využily jen některé členské státy Evropské unie. Východiskem pro jejich právní úpravu byl vždy čl. 11 směrnice 2006/112/ES, který obsahuje pouze základní podmínky pro vytvoření skupiny. Jednotlivé úpravy členských států Evropské unie jsou si často podobné, zejm. co se týče potřeby mít zastupujícího člena, solidární odpovědnosti členů skupiny nebo nemožnosti registrace ve více jak jedné skupině, avšak v mnohém se i liší. Rozdílná jsou například minimální období, po která musí skupina existovat, nebo data, kdy může skupina vzniknout či naopak být zrušena.¹⁷⁵ Za největší odlišnosti ve vztahu k české právní úpravě lze považovat povinnou skupinovou registraci a omezení možnosti skupinové registrace pouze na subjekty ve finančním a pojišťovacím sektoru.

6.1 Povinné vytvoření skupiny

Česká právní úprava skupiny a stejně tak i úprava ve většině států Evropské unie je postavena na systému dobrovolnosti registrace skupiny. V případě, že členové skupiny splňují kritéria pro vytvoření skupiny, je stále jen na nich, zda skupinové registrace využijí. Stejně tak v případě, že skupina nebo její člen již na dalším svém setrvání ve skupině nemají zájem, mohou požádat správce daně o zrušení skupiny, případně podat žádost o vystoupení ze skupiny. Členskými státy, které se naopak přiklonily k povinnému, resp. automatickému vytvoření skupiny v případě naplnění podmínek jsou Rakousko, Německo a Nizozemí.¹⁷⁶ Pokud subjekty v těchto státech naplní podmínky, dochází automaticky k jejich skupinové registraci k dani z přidané hodnoty. U obou možností, tedy jak u dobrovolného, tak i u povinného vytvoření skupiny, je však nutné trvat na zásadě zákazu diskriminace.¹⁷⁷

Rozhodnutí, zda budou subjekty registrovány k dani z přidané hodnoty jako skupina povinně nebo dobrovolně, je rozhodnutím politickým. Členský stát musí vzít v úvahu, jaké výhody a nevýhody by mu konkrétní systém mohl přinést. V případě nedobrovolné

¹⁷⁵ VYNCKE, Kenneth. *EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective*. EC Tax Review, 2009, č. 6, s. 301.

¹⁷⁶ Ibid, s. 300.

¹⁷⁷ Ibid, s. 300.

registrace jsou jednotlivé subjekty splňující kritéria pro vytvoření skupiny registrovány, resp. automaticky považovány za skupinu bez ohledu na to, zda je pro ně institut skupiny výhodný nebo ne. Nemůže tak docházet k situacím, kdy se subjekty budou skupinově registrovat pouze v případě, že jim skupinová registrace přinese daňové úspory. Je tedy možné, že ve svém důsledku pro ně institut skupiny výhodný nebude, a může tedy dojít k situaci, že raději upraví poměry mezi sebou, aby ke skupinové registraci nedošlo. Být registrován jako skupina může přinést i další komplikace, a to zejména pokud se jedná o nutnost vést nově všechny záznamy o dani z přidané hodnoty dohromady nebo upravit svůj dosavadní software pro potřeby skupiny. Pokud by navíc byla registrována skupina, která má velké množství členů, lze si představit i situaci, kdy skupinu o takové velikosti již nebude možné efektivně spravovat a kontrolovat. Argumentem členských států pro povinnou registraci skupiny je pak hlavně snaha o zabránění zneužívajícím praktikám.¹⁷⁸

Na druhou stranu dobrovolnost vytvoření skupiny umožňuje potenciálním zájemcům o členství ve skupině vyhodnotit, zda pro ně využití skupiny bude v konkrétním případě výhodné. Mohou tak vytvořit skupinu jen v tom složení, které bude přinášet daňové, případně administrativní úspory. Stejně tak, pokud se jejich situace po zaregistrování skupiny k dani z přidané hodnoty změní tak, že negativa převáží nad pozitivy, mohou kdykoli (s ohledem na lhůty dané příslušnými zákony) podat žádost o zrušení skupiny. Totožně se bude postupovat v případě přistoupení, resp. vystoupení člena z existující skupiny.

U povinné skupinové registrace není nutné, aby subjekty, kterých se skupinová registrace týká, podávaly speciální žádost o vytvoření skupiny. Správce daně sám dle svých dostupných informací, případně na základě auditu vyhodnotí, zda byla naplněna kritéria pro registraci skupiny k dani z přidané hodnoty a skupinu následně automaticky registruje.¹⁷⁹ Nicméně přinejmenším v Rakousku je doporučováno, aby pokud subjekty samy zjistí, že podmínky byly splněny, o tom informovaly správce

¹⁷⁸ VYNCKE, Kenneth. *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*. International VAT Monitor, 2007, č. 18, s. 250. VYNCKE, Kenneth. *EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective*. EC Tax Review, 2009, č. 6, s. 300.

¹⁷⁹ PRAETZLER R. a René GÜETSCHOW. *Germany: VAT Groups*. Indirect Tax Briefing, 2013, č. 8, s. 45. VYNCKE, Kenneth. *EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective*. EC Tax Review, 2009, č. 6, s. 300.

daně.¹⁸⁰ Správce daně musí neustále kontrolovat, zda k naplnění podmínek již nedošlo a zda jsou podmínky po dobu existence skupiny stále splněny. V případě, že by skupina podmínky splňovat přestala, správce daně skupinu opět automaticky zruší.¹⁸¹

Některé státy, ačkoli institut skupiny mají ve svém právním řádu zakotven jako systém dobrovolný, si ponechaly některé pravomoci typické spíše pro povinnou registraci skupiny. Jedná se například o oprávnění správce daně odmítnout žádost o registraci nebo o zrušení registrace, případně odmítnout žádost o členství ve skupině nebo o vystoupení ze skupiny.¹⁸² V některých případech je také možné vytvoření skupiny správcem daně, aniž by byla subjekty podána přihláška ke skupinové registraci, a to pokud má správce daně za to, že v důsledku vytvoření skupiny dojde k zefektivnění administrativy nebo výběru daní u členů skupiny.¹⁸³ V rámci dobrovolné registrace je možné, aby subjekty vytvořily skupinu, jen pokud jim to přinese dostatečně velké daňové úspory. Členské státy se pak pomocí výše uvedených pravomocí správců daně snaží zabránit tomu, aby v konkrétních případech docházelo k vyhýbání se daňovým povinnostem nebo značnému poklesu vlastní daňové povinnosti.¹⁸⁴

Domnívám se, že Česká republika vhodně zvolila, stejně jako většina členských států Evropské unie, která přijala institut skupiny do svých právních řádů, registraci dobrovolnou. Myslím, že ačkoli mohou být daňové výnosy z daně z přidané hodnoty v důsledku dobrovolné skupinové registrace nižší, protože subjekty institutu skupiny využijí pouze v případě, že pro ně bude výhodný, nevýhody povinné registrace stále převažují. Jako hlavní nevýhodu pak vidím „povinné“ navýšení administrativní zátěže, protože subjekty budou muset uzpůsobit své účetnictví a svůj software potřebám skupiny.

¹⁸⁰ KPMG International: Austria- Country VAT/GST Essentials [online]. 2012 [cit. 13-11-2016]. Dostupné z: <<https://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/GlobalIndirectTax/Documents/vat-gst-essentials-2012/austria-2011-vat-gst-essentials.pdf>>.

¹⁸¹ MÜLLER-LEE Jens a Peter IMHOF. *VAT group requirements: A German fairy tale* [online]. 2013 [cit. 13-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3348424/VAT-group-requirements-A-German-fairy-tale.html>>.

¹⁸² LANG, Michael, Peter MELZ a Eleonor KRISTOFFERSSON. *Value Added Tax and Direct Taxation (Similarities and Differences)*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2009, s. 953. ISBN 978-90-8722-060-0.

¹⁸³ MULCAHY, Patrick. *Irish Taxation: Law and Practice, 2016-2017 (Volume 1)*. 14. vydání. Dublin: Irish Tax Institute, 2016, s. 116. ISBN 978-1-84260-434-2.

¹⁸⁴ HM Revenue & Customs: VAT Registration for groups, divisions and joint ventures (Guidance) [online]. 2014 [cit. 13-11-2016]. Dostupné z: <<https://www.gov.uk/guidance/vat-registration-for-groups-divisions-and-joint-ventures>>.

To je dle mého názoru i v rozporu se záměrem institutu skupiny, který by naopak měl přinášet administrativní úspory.

6.2 Omezení na finanční a pojišťovací sektor

Druhým nejvýznamnějším rozdílem oproti české právní úpravě je omezení využitelnosti skupiny pouze na subjekty ve finančním a pojišťovacím sektoru. Tuto úpravu zvolilo Finsko a Švédsko.¹⁸⁵ Oba tyto státy pak byly opakovaně vyzývány Komisí k předložení vyjádření ke skutečnosti, že jejich právní úprava není v souladu s čl. 11 směrnice 2006/112/ES. Komise po těchto marných výzvách, kdy uvedené členské státy trvaly na svém, podala na oba státy žalobu pro nesplnění povinnosti.¹⁸⁶

Komise v řízení se Švédskem¹⁸⁷ argumentovala tím, že omezení použitelnosti institutu skupiny pouze na subjekty ve finančním a pojišťovacím sektoru je rozporu s unijním právem, konkrétně se zásadou rovného zacházení. V případě řízení s Finskem¹⁸⁸ pak namítala porušení zásady daňové neutrality. Dle Komise nesmí být vytvoření skupiny pro účely daně z přidané hodnoty omezeno pouze na některé sektory, ale má být přístupné pro subjekty ze všech odvětví, neboť v případě aplikace pouze na subjekty z oblasti financí a pojišťovnictví jsou tyto subjekty zvýhodňovány, aniž by k tomu existoval objektivní důvod.¹⁸⁹

Hlavním argumentem dotčených států pak bylo, že skupinová registrace je možná pouze u subjektů z finančního a pojišťovacího sektoru (ve Švédsku např. i u subjektů, jejichž hlavní činností je dodávat zboží nebo poskytovat služby subjektům z finančního a pojišťovacího sektoru¹⁹⁰), neboť tyto sektory podléhají přísnější regulaci a jsou

¹⁸⁵ BORSELLI, Fabrizio. *A Sensible Reform of the EU VAT Regime for Financial Services*. International VAT Monitor, 2009, č. 5, s. 378.

¹⁸⁶ Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-480/10 *Evropská komise v. Švédské království*. LEHTIMAJA, Antti. *Finland: C-74/11 – CJEU rules in favour of the Finnish VAT grouping system* [online]. Tax Planning International: Indirect Taxes, 2013, č. 10. [cit. 14-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.krogerus.com/images/uploads/pdf/Finland-Tax.pdf>>.

¹⁸⁷ Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-480/10 *Evropská komise v. Švédské království*.

¹⁸⁸ Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-74/11 *Komise v. Finská republika*.

¹⁸⁹ LEHTIMAJA, Antti. *Finland: C-74/11 – CJEU rules in favour of the Finnish VAT grouping system* [online]. Tax Planning International: Indirect Taxes, 2013, č. 10. [cit. 14-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.krogerus.com/images/uploads/pdf/Finland-Tax.pdf>>. *Case C-480/10 Komise v. Švédské království [2013]*.

¹⁹⁰ Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-480/10 *Evropská komise v. Švédské království*.

podrobeny finančnímu dohledu. Švédsko zároveň uvedlo, že činnost subjektů v těchto oblastech je velmi často v důsledku zpřísněné regulace rozčleněna mezi několik právnických osob a je tedy vhodné, aby pro účely daně z přidané hodnoty byly považovány za jeden subjekt. Dalším argumentem je, že v rámci těchto odvětví lze pozorovat výrazný vliv hospodářské soutěže mezi subjekty z jednotlivých členských států. Pokud by pak členské státy neumožnily subjektům ve finančním a pojišťovacím sektoru vytvořit skupinu pro účely daně z přidané hodnoty, mohlo by to vést ke znevýhodnění těchto subjektů v hospodářské soutěži na území Evropské unie. Primárním účelem limitace na oblast financí a pojišťovnictví je však zamezení daňovým únikům.¹⁹¹

Názor Komise podpořil Generální advokát ve svém stanovisku ke švédskému případu, že omezení možnosti vytvořit skupinu jen na finanční a pojišťovací sektor není odůvodnitelné. Ačkoli argumenty Švédska považoval za významné, nebyly natolik významné, aby odůvodňovaly výše zmiňované omezení. Upozornil rovněž na skutečnost, že omezení institutu skupiny na finanční a pojišťovací sektor by mohlo být považováno za selektivní zvýhodňování i z hlediska státních podpor. Dle stanoviska Generálního advokáta tak musí být institut skupiny přístupný v příslušných členských státech všem subjektům ve všech hospodářských odvětvích, a to za předpokladu, že splňují podmínky čl. 11 směrnice 2006/112/ES.¹⁹²

Soudní dvůr Evropské unie však navzdory stanovisku Generálního advokáta ke švédskému případu rozhodl, že žaloba Komise je nepřipustná, a to jak v řízení proti Švédsku, tak i v řízení proti Finsku.¹⁹³ Soudní dvůr tak učinil s ohledem na čl. 11 pododstavec 2 směrnice 2006/112/ES, který umožňuje „*přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.*“ Je tedy přípustné, aby členské státy využily této možnosti a institut skupinové registrace na základě tohoto pododstavce omezily, a to i na subjekty z finančního a pojišťovacího

¹⁹¹ Stanovisko Generálního advokáta Niila Jääskinena přednesené dne 27. listopadu 2012 ve věci C-480/10 Evropská komise proti Švédskému království.

¹⁹² Ibid.

¹⁹³ Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-480/10 *Evropská komise v. Švédské království*. LEHTIMAJA, Antti. *Finland: C-74/11 – CJEU rules in favour of the Finnish VAT grouping system* [online]. Tax Planning International: Indirect Taxes, č. 10, 2013 [cit. 14-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.krogerus.com/images/uploads/pdf/Finland-Tax.pdf>>.

sektoru. Dle Soudního dvora Evropské unie Komise neprokázala, že by zmíněné omezení na subjekty podléhající finančnímu dohledu bylo vzhledem k boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem neopodstatněné.¹⁹⁴ Ačkoli tedy Soudní dvůr Evropské unie toto omezení povolil, nezabýval se dále otázkou, jak moc finanční dohled v tomto boji napomáhá. Je tedy možné, že v budoucnu v případném dalším soudním řízení Soudní dvůr Evropské unie dojde k závěru, že přísnější regulace a finanční dohled mají pouze minimální vliv na boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a rozhodne, že omezení pouze na některé sektory spadající pod tento dohled není v souladu s unijním právem.¹⁹⁵

Dle mého názoru by institut skupiny měl být přístupný, pokud se členský stát rozhodne jej začlenit do svého právního řádu, všem subjektům splňujícím podmínky kladené směrnicí. Domnívám se, že striktnější regulace a finanční dohled mají v oblasti daně z přidané hodnoty na boj proti daňovým únikům jen malý vliv, který neodůvodňuje omezení pouze na oblast financí a pojišťovnictví. Česká republika se tedy v tomto ohledu vydala správným směrem, když umožnila účast ve skupině všem subjektům splňujícím podmínky stanované směrnicí.

¹⁹⁴ *Case C-480/10 Komise v Švédské království [2013]*.

¹⁹⁵ LANG, Michael et al. *ECJ – Recent Developments in Value Added Tax: The Evolution of European VAT Jurisprudence and its Role in the EU Common VAT System*. 1. vydání. Vídeň: Linde Verlag, 2014, s. 85. ISBN 978-3-7073-2753-3. LEHTIMAJA, Antti. *Finland: C-74/11 – CJEU rules in favour of the Finnish VAT grouping system* [online]. Tax Planning International: Indirect Taxes, č. 10, 2013 [cit. 14-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.krogerus.com/images/uploads/pdf/Finland-Tax.pdf>>.

Závěr

Institut skupiny je součástí českého právního řádu již přes 8 let, dalo by se tedy říci, že se nejedná o institut nový. Právní úprava je v mnoha směrech jasná a její výklad nečiní zvláštní obtíže. Nicméně stále existují některé oblasti, které lze označit za problematické a nejasné. Tyto oblasti jsou stále předmětem odborných diskuzí, a to jak v rámci odborné veřejnosti, tak i na půdě Ministerstva financí České republiky. Za nejvíce problematický lze označit výklad podmínek kladených na členy skupiny. Jedná se konkrétně o způsob výpočtu nepřímé kapitálové propojenosti, možnost členství fyzické osoby ve skupině a pořadí, v jakém jsou správcem daně kontrolovány podmínky stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty. Jistou míru nejistoty může pak vzbuzovat i situace, kdy je skupina účastníkem daňového nebo soudního řízení.

U nepřímé kapitálové propojenosti zákon o dani z přidané hodnoty o způsobu výpočtu nepřímého kapitálového propojení mlčí, Ministerstvo financí České republiky a část odborné veřejnosti však zastává názor, že pro splnění této podmínky postačuje, pokud přímá propojenost subjektů v řadě přímé převyšuje 40% základního kapitálu nebo 40% hlasovacích práv. Inspirací pro volbu této metody zde byl zákon o daních z příjmů. Nevyužívá se tedy metoda násobení podílů ve společnosti, která však více reflektuje skutečnou účast společností. Je nutné dodat, že výklad Ministerstva financí České republiky tímto rozšířil okruh osob, které mohou o vytvoření skupiny uvažovat.

Co se týče členství fyzické osoby ve skupině, zákon o dani z přidané hodnoty opět mlčí. Ministerstvem financí České republiky byl zvolen výklad, že členem skupiny se může stát pouze společnost, tedy právnická osoba, neboť jen u právnické osoby je možné mluvit o jejím vedení. Tento výklad je však odbornou veřejností velmi kritizován, neboť zákonné ustanovení je možné vykládat i širěji a zahrnout do něj i fyzické osoby. Neomezíme-li se u pojmu „vedení“ jen na formální výklad (jako Ministerstvo financí České republiky), ale vyložíme-li pojem i materiálně, lze dojít k závěru, že členství fyzické osoby ve skupině možné je.

Za nepřilíš vhodný lze označit i postup správců daně pro kontrolu podmínek nutných pro členství ve skupině. Správci daně nejdříve kontrolují splnění podmínky sídla nebo provozovny v tuzemsku a až poté se věnují kapitálové propojenosti osob.

Z možnosti vytvořit spolu skupinu jsou tak vyloučeny tuzemské provozovny (sesterské společnosti), jejichž mateřská společnost sídlí v zahraničí. Mateřská společnost je vyloučena hned prvním krokem a tuzemské provozovny již kritérium kapitálové propojenosti nesplní. Mnohem vhodnějším by byl postup opačný, tedy že správce daně nejdříve zkontroluje, zda společnosti splňují podmínku kapitálové propojenosti, a až poté vyloučí osoby, které nemají sídlo nebo provozovnu v tuzemsku. I přes dlouhodobou kritiku Ministerstvo financí České republiky stále upřednostňuje postup první.

Určité pochybnosti přináší i situace, kdy se skupina rozhodne podat odvolání v rámci daňového řízení nebo následně správní žalobu proti tomuto rozhodnutí, přičemž zákon jasně neupravuje, kdo je k podání takového odvolání nebo správní žaloby oprávněn. Zda je bude podávat zastupující člen, kterýkoli jiný člen skupiny nebo všichni členové zároveň. Lze však shrnout, že v případě odvolání v rámci daňového řízení je k podání odvolání oprávněn pouze zastupující člen, neboť se stále jedná o pokračování daňového řízení, které bylo zahájeno podáním daňového přiznání právě zastupujícím členem. V případě soudního řízení se však jedná již o nové samostatné řízení, ve kterém není možné aplikovat ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty o zastupujícím členovi. K podání správní žaloby je tak legitimován každý člen, který tvrdí, že byl na svých právech rozhodnutím odvolacího orgánu v daňovém řízení zkrácen. Jedním z řešení je podání společné žaloby všemi těmito členy, avšak z důvodu existence samostatného společenství žalobců je toto řešení příliš nákladné. Za vhodnější řešení lze označit podání správní žaloby pouze zastupujícím členem, a to z důvodu, že správní soud je povinen o totožných správních žalobách členů skupiny rozhodnout stejně.

V minulosti bylo možné za problematické označit i ustanovení týkající se členství osoby nepovinné k dani ve skupině nebo problematiku části člena skupiny v zahraničí, která uskutečňuje zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud nejde o plnění zdaňované odběratelem. Těmto oblastem se však ve svém soudním rozhodování věnoval Soudní dvůr Evropské unie (a to i v souvislosti s českou právní úpravou) a otázky spojené s touto problematikou vyjasnil. Na základě jeho soudních rozhodnutí je tak možné shrnout, že členství osoby nepovinné k dani ve skupině je možné, stejně tak jako je možné, aby tato osoba čerpala všech výhod spojených s registrací skupiny, tedy i uplatňovala nárok na odpočet. V souvislosti s částí člena skupiny v zahraničí

uskutečňující zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku Soudní dvůr Evropské unie uzavřel, že je nutné na část člena skupiny v zahraničí a na člena skupiny, který má tuto zahraniční část v zahraničí, nahlížet pro účely daně z přidané hodnoty jako na dva odlišné subjekty. Subjektům jsou pro tyto účely přidělena i dvě daňová identifikační čísla.

V souvislosti se skutečným využíváním skupiny v České republice lze shrnout, že tento institut je především využíván subjekty, které spolu již před vznikem skupiny úzce spolupracovaly a nečiní jim tedy problém vést své účetnictví v oblasti daně z přidané hodnoty centrálně. Zároveň jde o subjekty, z nichž některé uskutečňují pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet, případně uplatňují nárok na odpočet v krácené výši. Jde zejména o společnosti z oblasti bankovníctví a pojišťovnictví a dále pak o loterijní a developerské společnosti.

Podle statistických údajů, které má k dispozici Finanční správa České republiky, bohužel není možné (z důvodu neexistence navazujících dat) ve většině případů určit konkrétní vývoj jednotlivých dílčích institutů (např. počet zrušených skupin nebo počet členů, kteří ze skupiny vystoupili). Je však možné říci, že se počet registrovaných skupin od prvních registrací k 1. lednu 2009 neustále zvyšuje. K 10. říjnu 2016 dosáhl počet registrovaných skupin hodnoty 240. Z toho největší množství skupin je registrováno u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a u Specializovaného finančního úřadu. Zároveň je možné uvést, že vystoupení ze skupiny, případně zrušení celé skupiny je rovněž často využívaným institutem, avšak jejich přesný počet není možné určit. Stejně tak není možné určit přesný počet individuálních registrací po vystoupení člena ze skupiny po úpadku nebo zániku skupiny po úpadku, počet registrací části člena skupiny umístěné mimo tuzemsko ani počet pokračování skupin po úpadku člena. Je však možné tyto situace označit za výjimečné, neboť jejich počet se pohybuje v řádu jednotek.

Závěrem je tedy možné říci, že ačkoli počet registrovaných skupin není vzhledem k celkovému počtu plátců vysoký, institut skupiny si v České republice své místo našel a počet skupin rok od roku stoupá. Pro členy skupiny je tak jistě vítaným prostředkem, jak snížit administrativní zátěž nebo dosáhnout daňových úspor.

Příloha č. 1

Počet plátců daně z přidané hodnoty v letech 2009-2016

	02.01.2009	04.01.2010	04.01.2011	04.01.2012	04.01.2013	10.01.2014	02.03.2015	11.01.2016
Registrace skupiny	98	142	163	178	185	199	215	237
Registrace po vystoupení člena ze skupiny (§ 106f odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty)	-	-	29	37	51	71	77	87
Registrace po zrušení skupiny (§ 106e odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty)	-	-	35	61	86	85	119	128
Registrace po vystoupení člena ze skupiny po úpadku (§ 106f odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty)	-	-	-	-	2	6	8	7
Registrace po zániku skupiny po úpadku člena	-	-	-	-	2	1	1	1
Pokračování po úpadku člena skupiny	-	-	-	-	-	2	1	1
Registrace části člena skupiny umístěné mimo tuzemsko (§ 6d zákona o dani z přidané hodnoty)	-	-	4	4	4	3	3	3
Celkový počet plátců	493394	495546	497754	501729	502579	510446	510731	502810

Příloha č. 2

Počet registrovaných skupin k dani z přidané hodnoty k 10. říjnu 2016

Finanční úřad	Registrované skupiny
Specializovaný finanční úřad	54
Finanční úřad pro hlavní město Prahu	86
Finanční úřad pro Středočeský kraj	14
Finanční úřad pro Jihočeský kraj	7
Finanční úřad pro Plzeňský kraj	11
Finanční úřad pro Karlovarský kraj	6
Finanční úřad pro Ústecký kraj	5
Finanční úřad pro Liberecký kraj	1
Finanční úřad pro Královéhradecký kraj	1
Finanční úřad pro Pardubický kraj	5
Finanční úřad pro kraj Vysočina	1
Finanční úřad pro Jihomoravský kraj	20
Finanční úřad pro Olomoucký kraj	6
Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj	11
Finanční úřad pro Zlínský kraj	12
Celkem	240

Použitá literatura a prameny

Monografie, články a odborné práce

AMAND, Christian. *VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking*. International VAT Monitor, 2007, č. 4.

BÁRTA, Jan; HOCHMANNOVÁ, Olga; ŠKAMPA, Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 3. rozšířené vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2015. ISBN 978-80-7380-523-4.

BENDA, Václav. *Skupinová registrace k DPH od 1.1.2013 – čas pro podání přihlášky se krátí*. Daňová a Hospodářská Kartotéka, 2012, č. 20.

BJERREGAARD ESKILDSEN, Casper. *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*. EC Tax Review. 2011, č. 3.

BORSELLI, Fabrizio. *A Sensible Reform of the EU VAT Regime for Financial Services*. International VAT Monitor, 2009, č. 5.

DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČE, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwers, 2009. ISBN 978-80-7357-440-6.

DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-657-8.

DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-038-7.

DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-740-9.

HAVEL, Tomáš. *Skupinová registrace k dani z přidané hodnoty* [online]. Daně a právo v praxi, 2007, č. 11 [cit. 10-11-2016]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2729v3547-skupinova-registrace-k-dani-z-pridane-hodnoty/?search_query=%24issue%3D1145&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1>.

KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH* [online]. 2012 [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: <<http://www.kohajda.cz/cz/aktuality.php?clanek=4-skupinova-registrace-k-dph>>.

KOHAJDA, Michael. *Skupinová registrace k DPH po třech letech její existence*. Právní rádce, 2012, č. 1.

KRAFTOVÁ, Vladimíra. *Skupina – rok existence* [online]. Daňový expert, 2010, č. 1 [cit. 18-10-2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12280v15194-skupina-rok-existence/>>.

LANG, Michael et al. *ECJ – Recent Developments in Value Added Tax: The Evolution of European VAT Jurisprudence and its Role in the EU Common VAT System*. 1. vydání. Vídeň: Linde Verlag, 2014. ISBN 978-3-7073-2753-3.

LANG, Michael, Peter MELZ a Eleonor KRISTOFFERSSON. *Value Added Tax and Direct Taxation (Similarities and Differences)*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2009. ISBN 978-90-8722-060-0.

LEHTIMAJA, Antti. *Finland: C-74/11 – CJEU rules in favour of the Finnish VAT grouping system* [online]. Tax Planning International: Indirect Taxes, č. 10, 2013 [cit. 14-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.krogerus.com/images/uploads/pdf/Finland-Tax.pdf>>.

MULCAHY, Patrick. *Irish Taxation: Law and Practice, 2016-2017 (Volume 1)*. 14. vydání. Dublin: Irish Tax Institute, 2016. ISBN 978-1-84260-434-2.

MÜLLER-LEE Jens a Peter IMHOF. *VAT group requirements: A German fairy tale* [online]. 2013 [cit. 13-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3348424/VAT-group-requirements-A-German-fairy-tale.html>>.

PFEIFER, Sebastian; URSPRUNG-STEINDL, Marlies. *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes*. 1. vydání. Vídeň: Linde Verlag, 2015. ISBN 37-073-3345-0.

PRAETZLER R. a René GÜETSCHOW. *Germany: VAT Groups*. Indirect Tax Briefing 2013, č. 8.

SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování společností v Evropské unii: Německo (15. část)*. Daně a právo v praxi. 2010, č. 8.

TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *A Guide to the European VAT Directives (Volume 1): Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2012. ISBN 978-908-7221-256.

VAN DOESUM, Ad; VAN KESTEREN, Herman; VAN NORDEN, Gert-Jan. *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*. EC Tax Review. 2007, č. 1.

VYNCKE, Kenneth. *EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective*. EC Tax Review. 2009, č. 6.

VYNCKE, Kenneth. *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*. International VAT Monitor. 2007, č. 18.

Materiály vybraných institucí

HM Revenue & Customs: VAT Registration for groups, divisions and joint ventures (Guidance) [online]. 2014 [cit. 13-11-2016]. Dostupné z: <<https://www.gov.uk/guidance/vat-registration-for-groups-divisions-and-joint-ventures>>.

Informace GFŘ – k povinnému elektronickému podávání podle §101a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pro rok 2015 (dále jen „zákon o DPH“) č.j. 4040/14/7001-21002-012287, ve znění Dodatku č.1, č.j. 345/15/7100-20116-012287, ze dne 12.1.2015.

Informace ke skupinové registraci č.j. 18/57688/2008-181- Uplatňování zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Ministerstvo financí České republiky: Pokyn č. D – 308 o stanovení lhůt v daňovém řízení č.j. 43/18 392/2007-431. Finanční zpravodaj, 2007, č. 6-7.

Rozhodnutí o stanovení místní příslušnosti jinak pro členy skupin dle zákona o dani z přidané hodnoty č.j. 43/79463/2008-431 vydané Ministerstvem financí České republiky ze dne 12.9.2008.

Stanovisko Generálního advokáta Niila Jääskinena přednesené dne 27. listopadu 2012 ve věci C-480/10 Evropská komise proti Švédskému království.

Stanovisko Generálního advokáta Paola Mengozziho přednesené dne 26. března 2015 ke spojeným věcem C-108/14 a C-109/14 [žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Bundesfinanzhof (Německo)].

Value Added Tax Committee: Working Paper No 556- Consultation provided for under Directive 2006/112/EC issued on 30th October 2007.

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 25.2.2004.

Zápis u jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 13.2.2008.

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 24.1.2008.

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 18.11.2015.

Internetové zdroje

APOGEO Group, SE: Praktické zkušenosti se skupinovou registrací k DPH [online]. 2010 [cit. 10-11-2016]. Dostupné z: <<http://www.apogeo.cz/aktuality/prakticke-zkusenosti-se-skupinovou-registraci-k-dph-473/>>.

Evropská komise: Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES [online]. [cit. 2-11-2016]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatResponse.html>.

Finanční správa v ČR: Analýzy a statistiky [online]. 2016 [cit. 2016-11-11]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky>>.

Finanční správa ČR: Databáze aktuálních daňových tiskopisů [online]. 2016 [cit. 2016-10-27]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu>>.

Finanční správa ČR: Nejčastější dotazy ke skupinové registraci k DPH [online]. 2008 [cit. 2016-11-10]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/skupina/nejcastejsi-dotazy-ke-skupinove-2063>>.

KPMG International: Austria- Country VAT/GST Essentials [online]. 2012 [cit. 13-11-2016]. Dostupné z: <<https://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/GlobalIndirectTax/Documents/vat-gst-essentials-2012/austria-2011-vat-gst-essentials.pdf>>.

KPMG International: Skandia America Corporation (C-7/13) – Judgment: Pan-European implications [online]. 2014 [cit. 28-10-2016]. Dostupné z: <<https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/taxnewsflash/Documents/eu-global-vat-sept26.pdf>>.

Ministerstvo financí ČR: Registr plátců DPH [online.] 2016 [cit. 2-11-2016]. Dostupné z: <http://adisreg.mfcr.cz/adistc/DphReg?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=1>.

Česká legislativa

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

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

Zákon č. 489/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Evropská legislativa

První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu

Druhá směrnice Rady 67/228/EEC ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty

Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

Směrnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměřování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Smlouva o založení Evropského společenství

Judikatura

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 1 As 37/2005 ze dne 14. února 2008.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 12. června 1979 ve spojených věcech 181/78 a 229/78 *Ketelhandel P. van Paassen BV*.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 23. března 2006 ve věci C-210/04 *FCE Bank*.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. května 2008 ve věci C-162/07 *Ampliscientifica*.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. dubna 2013 ve věci C-85/11 *Evropská komise v. Irsko*.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-480/10 *Evropská komise v. Švédské království*.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-109/11 *Evropská komise v. Česká republika*.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-86/11 *Evropská komise v. Spojené království Velké Británie a Severního Irska*.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-95/11 *Evropská komise v. Dánské království*.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. dubna 2013 ve věci C-74/11 *Komise v. Finská republika*.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. září 2014 ve věci C-7/13 *Skandia America Corporation*.

Abstrakt

Tato diplomová práce se věnuje institutu skupiny jako subjektu daně u daně z přidané hodnoty. Tento institut byl zaveden do českého právního řádu s účinností od 1. ledna 2008. Umožňuje osobám splňujícím podmínky kladené zákonem o dani z přidané hodnoty, aby byly považovány za samostatnou osobu povinnou k dani, tedy za jednoho plátce. Právní úprava skupiny vychází z čl. 11 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Cílem diplomové práce je představit a podrobněji analyzovat úpravu skupiny v českém právním řádu a upozornit na některá právní úskalí této úpravy, a to i z hlediska práva Evropské unie a práva některých dalších členských států Evropské unie. Druhotným cílem je pak přinést odpověď na otázku, jak využívaným institutem skupina v České republice je.

První kapitola je věnována obecně vývoji právní úpravy institutu skupiny v právu Evropské unie a zavedení institutu do právního řádu České republiky. Obsahem druhé kapitoly jsou pak podmínky kladené zákonem o dani z přidané hodnoty na členy skupiny. Důraz je zde kladen na podmínku spojených osob, včetně problematiky členství fyzické osoby a osoby nepovinné k dani ve skupině. Třetí kapitola pak pojednává o skupině jako subjektu právních vztahů. V této kapitole je mimo jiné podrobněji představen institut zastupujícího člena a odpovědnosti členů skupiny. Následující kapitola pak již přináší praktičtější pohled na institut skupiny a věnuje se využitelnosti institutu skupiny v České republice. Kromě analýzy výhod a nevýhod, které může institut skupiny přinést, zde bude pozornost věnována i některým statistickým údajům vztahujícím se k institutu skupiny v České republice. Závěrečná kapitola pak objasňuje některé odlišnosti objevující se v právních úpravách skupiny v jiných členských státech Evropské unie ve vztahu k české právní úpravě.

Abstract

This thesis is devoted to groups as value added tax payers. This concept was introduced into Czech law on 1st January 2008. A VAT group enables persons that meet the criteria required by the VAT Act to be considered a single taxable person, i.e. a single tax payer. The Czech VAT group legislation is based on article 11 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. The aim of this thesis is to present and thoroughly analyze VAT group legislation in Czech law, and to point out certain pitfalls of this legislation, including its interaction with EU law, and the law of some of the other EU member states. A secondary goal is to assess the rate at which VAT groups are being used in the Czech Republic.

The first chapter describes VAT group in EU law, and its introduction into the Czech legal order. The second chapter discusses the requirements that the law puts on members of a VAT group, with extra emphasis on the requirement of close binding of persons, including the membership of physical persons and non-taxable persons in a VAT group. The third chapter deals with VAT group as a subject of legal relations, describing in more detail the concept of a representative member and the responsibilities of a VAT group member. The next chapter takes a more practical look on VAT group and its usefulness in the Czech Republic. Besides an analysis of pros and cons, it also presents some statistical data regarding the use of VAT groups in the Czech Republic. The final chapter clarifies some of the differences between VAT group legislation in other EU member states and their relation to the Czech legislation.

Název práce v anglickém jazyce

Groups as value added tax payers

Klíčová slova

Skupina, daň z přidané hodnoty, skupinová registrace

Keywords

Group, value added tax, group registration