

Bulletin

Komory daňových poradců ČR



4/2024

- TÉMATA VYDÁNÍ: DPH
- Rozhovor: Ing. Ondřej Fasora, Ph.D., ředitel odboru Nepřímé a majetkové daně, Ministerstvo financí ČR
- Změny pravidel pro nárok na odpočet DPH
- Právo věřitele opravit základ DPH u nedobytných pohledávek a jeho rozsah po novele ZDPH
- Převodní ceny a daň z přidané hodnoty



K O M O R A
D A Ň A Ň Ů
C H P O R A D C Ů Č R A

Vážení čtenáři,

právě otevíráte prosincové číslo Bulletinu, tentokrát zaměřené na problematiku daně z přídavné hodnoty. Příprava tohoto specializovaného vydání byla motivována velkou novelou zákona o DPH pro rok 2025. Ale jistě bude užitečné zamyslet se i nad některými otázkami DPH, které jsou v praxi problematické nebo nevyjasněné.

Tak jako již mnohokrát v minulých letech se projednávání novely zákona o DPH v Parlamentu protáhlo. Výsledkem je situace, kdy bude tato novela publikována ve Sbírce zákonů těsně před koncem roku (za předpokladu, že ji Senát schválí a prezident podepíše). Plátcí DPH tedy opět musí připravovat své účetní systémy a měnit procesy spojené s přípravou daňových přiznání na poslední chvíli. Většina ustanovení velké novely, která obsahuje 460 bodů v senátním tisku, bude platit od 1. ledna 2025, takže je opravdu nejvyšší čas seznámit se se změnami, které nás čekají. Asi nejvíce pozornosti je v odborných debatách, prezentacích a příspěvcích na LinkedIn věnováno změnám v nároku na odpočet, a to zejména zkrácení lhůty pro jeho uplatnění, a také novému omezení nároku na odpočet daně v případě, že pohledávka není zaplacená do šesti měsíců po splatnosti. Těmto novým pravidlům, a ještě mnohemu dalšímu, se věnuje první článek. Hned další příspěvek na něj navazuje a vysvětluje nový způsob uplatňování odpočtu u postupně pořizovaného obchodního majetku mj. v souvislosti se zrušením konceptu majetku vytvořeného vlastní činností.

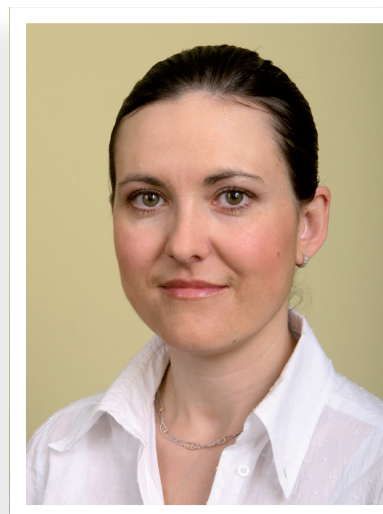
Další velmi často zmiňovanou změnou je nová úprava ručení za daň příjemcem plnění, která významně posílí procesní postavení správce daně. Blíže se jí věnuje třetí článek tohoto čísla Bulletinu. Ve čtvrtém článku je popsán nový režim pro malé podniky, který je implementací evropské směrnice zavádějící rovnoprávné postavení malých podniků v rámci Evropské unie. Tento bohubilý záměr je však spojen s poměrně výraznými administrativními povinnostmi pro správce daně i daňové subjekty. Pátý článek se zabývá novinkami ve zdanění převodu nemovitostí, které začnou platit od 1. 7. 2025. Dozvíte se kromě jiného o zkrácení lhůty pro osvobození převodu nemovité věci a také o velmi významné změně spočívající v tom, že bude osvobozeno opravdu pouze první dodání nemovité věci, tak jak to předpokládá směrnice. Posledním textem zaměřeným na novelu zákona o DPH je článek o nových pravidlech oprav základu daně u nedobytných pohledávek. Nově bude zkrácena lhůta čekání na možnost opravy u pohledávek v exekuci a bude umožněno opravit základ daně i u pohledávek, které nebyly přihlášeny do insolvenčního řízení a tzv. bagatelních pohledávek.

Další čtyři články věnující se DPH se již netýkají novely zákona o DPH, nicméně jsou podle mého názoru velmi zajímavé a obsahují řadu podnětných myšlenek i užitečných informací. Jsou to články o uplatnění DPH u různých forem přeúčtování, zdanění vstupenek a jízdenek, převodních cenách z hlediska DPH a elektronické fakturaci. Nakonec máme něco i pro čtenáře, které DPH tak moc nezajímá. V rubrice ostatní najdete článek o daňových dopadech darů a pojistných náhrad souvisejících s povodněmi. Dále se dozvíte, jak to dopadlo s dohodami o provedení práce. Poslední dva texty jsou zaměřeny na správu daní a můžete si v nich přečíst jednak úvahu o hrazení úroku z úroku správcem daně, a jednak o vzájemné použitelnosti důkazů opatřených v daňovém a trestním řízení.

Přeji všem čtenářům, aby v tomto čísle Bulletinu našli přínosné informace a podnětné myšlenky. Nakonec chci poděkovat všem autorům za perfektní spolupráci a čas věnovaný jejich příspěvkům.

Klidné prožití Vánoc a zajímavé čtení vám přeje

doc. Ing. Hana Zídková, Ph.D.,
daňový poradce č. 3160,
Vysoká škola ekonomická v Praze



Obsah

■ Úvodník

doc. Ing. Hana Zídková, Ph.D. 1

■ Rozhovor

Ing. Ondřej Fasora, Ph.D., ředitel odboru Nepřímé a majetkové daně, Ministerstvo financí ČR 3

■ DPH

Změny pravidel pro nárok na odpočet DPH
(Ing. Victorie Kubínová, Ing. Kateřina Klepalová) 8

Nárok na odpočet daně při pořízení dlouhodobého majetku od 1. 1. 2025 (Ing. Michaela Strnadová) 13

Ručení za DPH neodvedenou dodavatelem: Co mění plánovaná novela zákona o DPH od 1. 1. 2025?
(Ing. David Kužela, Ing. Ivana Krylová) 19

Nový režim pro malé podniky (Ing. Kateřina Zákostelská) 21

Plánované změny ZDPH v oblasti zdanění/osvobození převodů nemovitostí (Ing. Tomáš Brandejs) 24

Právo věřitele opravit základ DPH u nedobytných pohledávek a jeho rozsah po novele ZDPH
(Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., Ph.D.) 27

Uplatnění DPH u různých forem přeúčtování
(Ing. Ivana Krylová) 30

Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění u vstupenek a jízdenek (Ing. Stanislav Kryl, Ing. Romana Klímová) 33

Převodní ceny a daň z přidané hodnoty
(Ing. Pavla Polanská, Mgr. Milan Tomíček, Ph.D.) 35

Elektronická fakturace jako stavební kámen digitálního DPH výkaznictví
(Ing. Lukáš Arazim, Ing. Veronika Výborná,) 42

■ Ostatní

Dary a pojistné náhrady v souvislosti s povodněmi
(Ing. Ivana Pilařová) 45

Legislativní život dohod o provedení práce v posledních měsících z pohledu zákona o nemocenském pojištění
(Ing. Petra Krykorková, Ing. Veronika Ščigelová) 50

Úrok z úroku hrazený správcem daně
(Mgr. Bc. Jan Oliva, LL.M.) 54

Vzájemná použitelnost důkazů opatřených v daňovém a trestním řízení (Mgr. Vít Koupil) 57

■ Ze života KDP ČR

Valná hromada KDP ČR 62

Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům 64

Ples daňových poradců 67

Společný seminář KDP ČR, NSS a MF ČR 68

Study visit Helsinky 69

Daňová abeceda 69

Konference Umělá inteligence v daňovém poradenství – výzva i příležitost 70

DPPO, DPFO a DPH v hotelu Olšanka 70

Konference Nový zákon o účetnictví z první ruky 71

Seminář v Nymburku – tentokrát s lektory – daňovými poradci 71

XV. ročník golfového turnaje KDP ČR 72



Tištěný čtvrtletník

Komora daňových poradců České republiky

Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311

IČO: 44995059

moje.kdpcr.cz

www.kdpcr.cz

e-mail: kdp@kdpcr.cz

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060

ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **17. 12. 2024**,

Datum předání do tisku: **10. 12. 2024**.

Tisk: **IMPAX**, spol. s r. o.

Ilustrační fotografie:

Shutterstock.com

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Ing. Michal Dvořák, JUDr. Jana Fuksová, LL.M. – vedoucí redakční rady,
doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D., Ing. Jiří Kostohryz, LL.M., Mgr. Lenka Krupičková, Ing. Mgr. Vít Křivánek, Ing. et Ing. Jáchym Lukeš, Ph.D.,
Ing. Josef Nešleha, JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D.,
doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D.,
Ing. Marie Velflová, MVDr. Milan Vodička, Ing. Hana Zídková, Ph.D.
Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů, které se nemusejí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Udělení souhlasu: Autor poskytnutím rukopisu dává redakci souhlas s rozmnožováním, rozšiřováním a sdělováním příspěvku na webových stránkách KDP ČR, v právních informačních systémech a na internetových portálech spolupracujících s KDP ČR.

Objednávky inzerce na inzerce@impax.cz, tel. +420 606 404 953, mediakit a další informace na www.impax.cz.

Ing. Ondřej Fasora, Ph.D., ředitel odboru Nepřímé a majetkové daně, Ministerstvo financí ČR

Otázky kladla doc. Ing. Hana Zídková, Ph.D.

Již osm let jste na Ministerstvu financí a předtím jste pracoval ve Finanční správě. Co Vás přivedlo k zaměstnání ve státní správě? Nikdy jste neuvažoval o práci v soukromém sektoru?

Rozhodnutí pracovat pro stát ve mně uzrálo již na vysoké škole v rámci magisterského studia. Postupně jsem vystudoval dva obory, a to národní hospodářství a finance na Vysoké škole báňské – Technická univerzita Ostrava. S nadsázkou dodnes tvrdím, že mému prvnímu oboru od počátku patřilo mé srdce, druhému oboru můj mozek (rozum) a do srdce se mi dostal až v průběhu studia. Když jsem poprvé absolvoval přednášku z hospodářské politiky, jejíž nedílnou součástí byla i fiskální politika, věděl jsem, že bych se rád v budoucnu věnoval této problematice. Na počátku jsem se zajímal spíše o politiku zaměstnanosti, neboť tato oblast byla a je pro moravskoslezský region zásadní. Je pravda, že na konci 90. let minulého století mi řada věcí jako studentovi přišla snadno řešitelná a člověk podlehl iluzi, že osvíceným přístupem státu lze řadu věcí jednoduše napravit.

Ve třetím ročníku jsem se však poprvé setkal s předmětem daňové teorie, kde ve mně profesor Jan Široký v rámci poutavých přednášek dokázal zažehnout jiskru pro daně. V oboru finance jsem pak získal i věcný základ jednotlivých daní, a tedy bylo zcela zřejmé, že i obě diplomové práce budu věnovat oblasti daní. A v té době zasáhl osud. S diplomovou prací v oboru financí jsem se velmi dobře umístil v rámci katedrální soutěže a současně v té době na Finančním ředitelství v Ostravě hledali absolventa na pozici metodika daně z přidané hodnoty. Ačkoli jsem měl plán dále pokračovat v interním doktorandském studiu, díky pohovoru u mého budoucího vedoucího oddělení, kterého dodnes považuji za jednoho z nejlepších odborníků na tuto daň, bylo rozhodnuto, že doktorát vystuduji externě a část života spojím s Finanční správou.

Ačkoli můj nástupní plat ve státní sféře byl podstatně nižší, než kolik jsem si vydělával příležitostně jako student v soukromé sféře, věděl jsem, že jsem se rozhodl správně. Na dnes již zaniklém Finančním ředitelství v Ostravě jsem získal velmi dobrou praxi mj. i tím, že jsme naše rozhodnutí v oblasti opravných prostředků sami obhajovali před krajským soudem. Na jaře 2012 jsem získal pozici vedoucího oddělení daně z přidané hodnoty na nově vzniklém Specializovaném finančním úřadě, kde jsem i díky mému pří-



mému nadřízenému nasbíral zkušenosti i v oblasti řízení lidských zdrojů. A po roční zkušenosti na Generálním finančním ředitelství jsem v červenci 2016 uspěl ve výběrovém řízení na místo ředitele odboru Nepřímých daní na Ministerstvu financí. Po nástupu do funkce ředitele odboru Nepřímých daní se mi do gesce dostala v roce 2020 i oblast majetkových daní, což mi v konečném důsledku nebylo tak vzdálené, protože jsem se již dříve specializoval na oblast automobilů a zejména nemovitých věcí.

V průběhu mé kariéry jsem dostal několikrát nabídku pracovat v soukromé sféře, ale s díky jsem odmítl, poněvadž stále stojím před řadou výzev, které bych rád se svým týmem přenesl do praxe, a to ve všech oblastech, které spadají do gesce mého odboru.

Jste ředitelem odboru Nepřímé a majetkové daně Ministerstva financí. Můžete nejdříve přiblížit čtenářům, jaké konkrétní agendy Váš odbor řeší? A rovnou nám můžete říct, které oblasti věnujete Vy a vaši kolegové nejvíce času?

Odbor Nepřímé a majetkové daně je primárně tzv. věcným útvarům pro právní předpisy v oblasti nepřímých a majetkových daní. Tzn., že jsme zodpovědní za analýzu a vyhodnocení toho, zda je třeba právní předpisy v naší gesci věcně měnit (jiná situace samozřejmě nastává u změn vycházejících z původně politických rozhodnutí). Pokud dospějeme ke kladnému závěru, zpracováváme tzv. věcný záměr, jehož cílem je shrnutí toho, co a proč je třeba v právním předpisu změnit. Výsledný věcný záměr předáme kolegům legislativcům (zejm. právníkům) z odboru Daňová legislativa, kteří tento záměr promítnou do paragrafového znění. S kolegy legislativci se podílíme na finálním znění právního předpisu a zpracováváme důvodovou zprávu a další doprovodné materiály návrhu právního předpisu pro následný legislativní proces. Společně s legislativci provázíme návrh právního předpisu celým legislativním procesem. Toto je nejviditelnější, a tedy i nejkritizovanější část naší práce, které předchází časově a odborně náročné činnosti.

Zejména v oblasti nepřímých daní, tj. daně z přidané hodnoty, spotřebních a energetických daní, je třeba respektovat fakt, že většina obsahu těchto zákonů je implementací unijních směrnic, popř. nařízení, na kterých se v rámci složitých jednání v Radě EU aktivně podílíme. Jinak řečeno, před tuzemským legislativním procesem absolvujeme i několikaletý proces přijetí unijního aktu na unijní úrovni, kde dochází obvykle v čase k významným věcným změnám.

Rovněž nelze opomenout stále rostoucí vliv judikatury Soudního dvora EU (k některým předběžným otázkám položeným soudem spolu s Generálním finančním ředitelstvím, Generálním ředitelstvím cel a Ministerstvem zahraničních věcí připravujeme stanovisko za ČR), kdy řada soudních rozhodnutí má natolik zásadní dopad, že je třeba je zapracovat do textu zákona (navzdory existenci nepřímého účinku unijních směrnic).

V případě řádných (tzv. velkých) novel zákonů v oblasti nepřímých daní vždy žádáme Generální finanční ředitelství, Generální ředitelství cel, Komoru daňových poradců ČR nebo také Svaz měst a obcí o podněty k novelizaci příslušného zákona. Zde bych rád i touto cestou zúčastněným poděkoval, neboť tato spolupráce je velmi plodná a daří se nám detekovat problémy ze soukromého i veřejného sektoru, o nichž na ministerské úrovni nemusíme mít vždy úplné povědomí. O jednotlivých i vlastních podnětech s Generálním finančním ředitelstvím, Generálním ředitelstvím cel a Komorou daňových poradců ČR následně detailně jednáme a zohledňujeme řadu kritérií. Tzn., že ne všechny podněty jsou následně součástí věcného návrhu. Nicméně vždy se snažíme naše rozhodnutí řádně zdůvodnit.

Následuje standardní legislativní proces, který představuje vnitřní a vnější připomínkové řízení, kde je potřeba vypořádat připomínky (ideálně bez rozporu), předložit návrh novely zákona k projednání Legislativní radě vlády a vládě ČR, jednat v Legislativní radě vlády nebo v jejích příslušných pracovních komisích, kde příkladně komise pro veřejné právo II – komise pro finanční právo, dokáže často přinést věcný a nezaujatý vhled do řešené problematiky. Dále se účastníme jednání ve výborech Parlamentu ČR, kde reagujeme na podněty poslanců a senátorů. Příp. spolupracujeme i na tvorbě pozměňovacích návrhů.

Výše řečené souvisí zejména s legislativní činností jak na unijní, tak tuzemské úrovni, která představuje podstatnou část agendy odboru. S touto činností také souvisí příprava odpovědí na dotazy veřejnosti, spolupráce s Generálním finančním ředitelstvím, Generálním ředitelstvím cel nebo jinými ministerstvy a úřady. Zástupci odboru rovněž vystupují na různých typech jednání v tuzemsku nebo třeba i na úrovni OECD.

Výše řečené souvisí zejména s legislativní činností jak na unijní, tak tuzemské úrovni, která představuje podstatnou část agendy odboru. S touto činností také souvisí příprava odpovědí na dotazy veřejnosti, spolupráce s Generálním finančním ředitelstvím, Generálním ředitelstvím cel nebo jinými ministerstvy a úřady. Zástupci odboru rovněž vystupují na různých typech jednání v tuzemsku nebo třeba i na úrovni OECD.

Velkou výzvou byla jistě příprava novely zákona o DPH od 1. 1. 2025. Některým změnám, které přináší tato novela, se věnují články v tomto čísle Bulletinu. Která z novelizovaných ustanovení přinesou podle Vás v praxi největší změny?

Novela ZDPH se z hlediska obsahu řadí skutečně mezi velké novely, neboť obsahuje přes 450 novelizačních bodů. Jsou zde body související s povinnou implementací unijní směrnice, judikaturou Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu, ale také odstranění některých nesrovnalostí či upřesnění zákonného textu. Rovněž postupně každou novelou dochází k úpravám, aby jednotlivá ustanovení, do nichž z jiných důvodů zasahujeme, lépe odpovídala nejnovějším standardům psaní daňové legislativy. Lze předpokládat, že téměř každý plátce (či budoucí plátce) najde ustanovení, které nějakým způsobem dopadá na jeho ekonomickou činnost.

Malých podniků se jistě dotknou změny vyvolané úpravou unijní směrnice, a to z hlediska sledování obrátu za kalendářní rok. Nově bude plátcovství z titulu překročení národního obrátu vznikat až k 1. lednu následujícího kalendářního roku, pokud nenastane důvod, na jehož základě vznikne plátcovství dříve. Rovněž může být zajímavé využití nového zvláštního režimu pro malé podniky v jiném členském státě EU.

V praxi také budou hojně využívány změny v oblasti opravy základu daně. Současná úprava umožňuje např. u reklamace plnění provést opravu pouze v tříleté lhůtě (pokud odhlédneme od specifických situací, kdy se tato lhůta stává), přičemž již v některých oborech (jako je stavebnictví) není neobvyklé, že reklamční období je delší. Proto novela prodlužuje tuto dobu minimálně na sedm kalendářních let.

Významná změna nastává také v oblasti opravy základu daně u nedobytných pohledávek, kdy odběratelem (a tedy dlužníkem) nemusí být již plátce, ale nově jakákoli fyzická nebo právnická osoba. Upravují se skutečnosti pro opravu tak, aby bylo možné rychleji a jednodušeji tuto opravu na straně věřitele provést. S tím souvisí také zásadní změna na straně plátce, kdy v případě nezaplacení pohledávky do šesti kalendářních měsíců po měsíci, kdy tato pohledávka byla na základě jejich ujednání splatná, bude tento dlužník povinen vrátit jím uplatněný odpočet daně z nezaplaceného přijatého zdanitelného plnění. Z reakcí některých podnikatelských subjektů plyne, že tato nová úprava je vnímána jako nástroj, který může být nápomocen ke včasnému plnění závazků.

Novela zákona obsahuje řadu dalších změn. Věřím, že např. již dodání nemovitých věcí bude v souladu se směrnicí o DPH a judikaturou Soudního dvora EU, ačkoli zde předpokládám, že nás tento soud ještě překvapí. Osobně však považuji za zásadní změnu, která je na první pohled legislativně jednoduchá a do praxe bude uvedena po 1. 1. 2028. Jedná se o vymezení základního pojmu úplata a s tím související problematika tzv. dotace k ceně. Předpokládáme, že tato úprava pomůže narovnat podmínky v praxi tak, aby zejména k různým platbám z veřejných rozpočtů majícím vazbu k uskutečňovaným plněním bylo přístupováno shodným způsobem.

V komunitě daňových poradců se hovoří o tom, že nový režim malých podniků, který je implementován v důsledku změny evropské legislativy, je velmi složitý. Bylo náročné navrhnout tato nová pravidla v ZDPH?

Přestože samotná unijní úprava zvláštního režimu pro malé podniky není z pohledu textu rozsáhlá, výchozí teze nové úpravy je logická a jednoduchá, ukazuje se, že implementace do národních pravidel je velmi náročná. Významným způsobem bylo potřeba upravit procesní pravidla tam, kde nebylo možné obecně vycházet z daňového řádu. Současně se plně obnažil fakt, že procesní pravidla jsou v různých členských státech značně odlišná, přičemž musí být z pohledu správců daně i daňových subjektů dosaženo požadovaného výsledku v kratších lhůtách, než je např. nejen v ČR zvykem.

Tato nová pravidla bylo velmi složité převést do zákonného textu, nemluvě o náročnosti technického provedení této úpravy, za které odpovídá Finanční správa. Aby se to zdařilo, bylo třeba velmi intenzivní a časově náročné spolupráce s odborem Nepřímých daní Generálního finančního ředitelství, jinak by předmětná úprava nemohla od nového roku v praxi fungovat.

Zda daná úprava bude složitá i pro subjekty, které mohou tento režim dobrovolně využívat, nelze nyní reálně vyhodnotit. Je pravda, že např. v ČR léta neukládáme malým podnikům (neplátcům), aby pravidelně podávaly hlášení o dosažených plněních, která vstupují do národního obratu, ačkoli dle unijní směrnice bychom tak učinit mohli. Pokud bude chtít malý podnik této výjimky ze systému DPH využívat i v jiném členském státě, bude

Za podněty k novelizacím zákonů v oblasti nepřímých daní bych touto cestou rád poděkoval mimo jiné i KDP ČR, neboť tato spolupráce je velmi plodná a daří se nám detekovat problémy ze soukromého i veřejného sektoru.

muset nově tyto údaje za všechny členské státy sdělovat správci daně, a to z důvodu sledování unijního obratu. V tomto smyslu se bude jednat zcela jistě o nový druh povinnosti, na který tuzemské malé podniky nejsou zvyklé. Na druhou stranu vnímáme, že řada drobných českých subjektů, které působí např. v Německu nebo Rakousku, tvrdí, že pro ně bude jednodušší plnit povinnosti v režimu pro malé podniky než ty, které po nich vyžaduje tamější správce daně z titulu povinné registrace k DPH, navzdory tomu, že přijdou o možnost uplatnění nároku na odpočet daně.

Váš odbor také spolupracuje s Generálním finančním ředitelstvím a Generálním ředitelstvím cel, která vytvářejí metodiku k daňovým zákonům. Zasahujete do tohoto procesu hodně, nebo jim necháváte spíše volnou ruku?

Spolupráce s Generálním finančním ředitelstvím i Generálním ředitelstvím cel není skutečně omezena jen na tvorbu návrhu novel zákonů v gesci mého odboru, ale jedná se o spolupráci v řadě dalších oblastí. Tvorba a vydávání informací pro veřejnost (příp. i pro pracovníky celní a finanční správy) k vybraným oblastem daňových předpisů je však primárně v gesci těchto organizací. V rámci nastavené spolupráce máme možnost se k připravovaným informacím vyjádřit, což také aktivně využíváme u všech daní. Současně tyto informace pro veřejnost vnímáme jako velmi důležitý zdroj pro možnou novelizaci právních předpisů, neboť je potřeba přiznat, že někdy až v případě tvorby podrobné informace reagující na různé situace z pestré praxe se mohou odhalit nedokonalosti v zákonném textu, které jsme při tvorbě věcného záměru nezachytili.

Velmi náročnou prací je také hodnocení dopadů regulace (RIA). Když se ohlédnete, jsou analýzy Vašeho odboru v tomto směru přesné, nebo se někdy vyvine reálná situace po přijetí zákona jinak?

Samotná RIA by měla být promítnutím úvah, variant, které jsme jako věcný útvar zvažovali a na základě kterých jsme dospěli k závěru, že není jiná cesta než změna zákona (v tomto smyslu má RIA zamezit zbytečné normotvorbě). Na druhou stranu, dojít k předmětnému závěru je daleko složitější proces, než jak je promítnut do RIA, protože to z povahy věci není možné.

Je potřeba také uvést, že v rámci hodnocení dopadů regulace jsou důležité i číselné odhady, ať již např. o počtu dotčených subjektů, či o finančních dopadech. V této oblasti spolupracujeme s jiným útvarem Ministerstva financí, jehož výstupy mají velmi vysokou kvalitu. Z tohoto důvodu se obvykle jím očekávaný dopad významně, na dané rozlišovací úrovni, neliší od reality.

Pokud se ptáte výslovně na situaci, kdy tomu tak nebylo, pak se mi vybaví novela, v níž došlo ke zvýšení obrátu z 1 mil. Kč na 2 mil. Kč na DPH a kde jsme očekávali, že dojde k vyššímu počtu odchodu plátců z režimu této daně, avšak realita byla podstatně nižší.

Zajímavou součástí Vaší agendy je určitě spolupráce s orgány EU, jak konkrétně tato spolupráce probíhá?

Evropská komise předkládá k přijetí unijní předpisy či jejich novely pro oblast daní. Tento návrh se následně projednává na úrovni Rady Evropské unie v tzv. pracovních skupinách k daňovým otázkám (WPTQ). Těchto jednání se na technické úrovni účastní můj odbor. Jednání těchto pracovních skupin svolává předsednická země. Předsednická země má své priority, čemuž odpovídá i počet jednání k danému unijnímu předpisu. Obecně však nepřímé daně jsou v tomto směru prioritní, a tedy s výjimkou srpna (řádná dovolená zaměstnanců bruselských institucí) je obvyklé, že dvě až čtyři jednání za měsíc k DPH a spotřebním daním standardně v bruselských budovách absolvujeme. Vedle toho probíhají i pracovní jednání pod Evropskou komisí, která v posledních letech častěji probíhají na dálku, což vnímáme pozitivně.

Před samotným celodenním jednáním je zaslán pracovní podklad. Doba mezi zasláním podkladu stran předsednické země a samotným jednáním se v poslední době čím dál více zkracuje. Není nezvyklé, že se jedná jen o jeden pracovní den. Zodpovědný pracovník jej musí v tomto krátkém období důkladně nastudovat, seznámit ostatní s posunem v dané věci, připravit odpovědi na otázky předkladatele, sepsat instrukci k danému jednání, a ještě musí proběhnout proces schvalování. Primárně se v každém oddělení nepřímých daní této agendě věnují dva až tři pracovníci, kterým dle tématu samozřejmě pomáhají i ostatní. Zde bych však rád vyzdvihl, že tyto pracovníky na unijní agendu považují za experty a mohu Vás ujistit, že na řadě jednání tvrdě prosazujeme naše pozice.

Samotná jednání jsou velmi náročná, některá se vedou i několik let, ale jsou také bezesporu inspirativní. Máte totiž možnost nahlédnout do uvažování expertů jiných členských států s rozdílnou národní pozicí. Někdy je to jen o národních specifikách či zvyklostech daného státu, v řadě případů je to i skutečně jiný úhel pohledu, jak řešit danou konkrétní věc. V každém případě

je velmi zajímavé sledovat, jak postupně díky nutné jednomyslnosti pro schválení daného aktu dochází k hledání kompromisu všech členských států, se kterým také musí souhlasit předkladatel daného aktu, tj. Evropská komise. Její pozice je v tomto smyslu složitá, protože text unijního předpisu, který původně předložila, obvykle nabude odlišné výsledné podoby. Na druhou stranu zastávám kritický názor, že u řady věcí jí musí být dopředu známo, že jí předložený text nemůže být přijat bez úprav (ať již z důvodu samotné výchozí teze návrhu, nebo neúplnosti návrhu), pokud v krajních případech vůbec bude nalezena v Radě EU shoda (viz tzv. definitivní režim na DPH).

Do Vaší působnosti nespádají jen DPH a spotřební daně, ale také daně majetkové. Jaký k nim máte vztah? Myslíte si, že by bylo dobré tyto daně v daňovém mixu posílit?

S výjimkou oddělení Daně z přidané hodnoty spadají do mnou řízeného odboru také oddělení Spotřebních daní a dále oddělení Majetkových daní. Z pohledu pracovních povinností a úkolů je největší zátěž na oddělení, jež se věnuje DPH, proto i mé pracovní vytížení, z více než poloviny mého času, je zaměřeno na tuto daň. I přesto považuji spotřební a energetické daně, daň z nemovitých věcí i daň silniční za daně stejně důležité jako DPH. Důkazem je aktuálně projednávaná řádná novela spotřebních daní (sněmovní tisk 736), kterou osobně považuji významem za srovnatelnou s předmětnou novelou ZDPH. Ale chápu, že se dotýká menšího počtu plátců, a proto není v takovém veřejném zájmu jako novela DPH.

Nepřekvapí, že v oblasti energetických daní je společným cílem vytvoření vlastního zákona (dnes je součástí zákona z roku 2007 o stabilizaci veřejných rozpočtů) a samozřejmě je potřeba je novelizovat, aby mj. odpovídal lépe technologickému vývoji.

Velmi dobře rozumím Vaší otázce ohledně majetkových daní a daňového mixu. Z mezinárodních statistik jednoznačně vyplývá, že ČR tyto daně jako zdroj veřejných rozpočtů využívá minimálně. Možná paradoxně vypadám jako nepřítel těchto daní, neboť za jejich existence na mém odboru např. došlo ke zrušení daně z nabytí nemovitých věcí nebo k zúžení předmětu daně silniční. Opak je pravda, avšak je potřeba se na majetkové daně podívat z určitého nadhledu.

Zákon o dani silniční doznal v roce 2022 zásadních změn, kdy nově dani podléhají jen ta vozidla, u nichž to vyžaduje unijní směrnice. Je známo, že za předsednictví ČR v Evropské radě jsme otevřeli možnost zrušení této části unijní směrnice. Jedním z důvodů byla skutečnost, že tato daň z podstaty nezohledňuje negativní externality, které provozování vozidla způsobuje, neboť stejnou výši daně platí jak poplatník, který daně vozidlo použije jednou za rok, tak i poplatník, který jej používá intenzivně na denní bázi. V tomto směru by daň, která by podobně jako mýtné zohlednila např. počet ujetých kilometrů, dokázala lépe postihnout vzniklé externality.

Co se týče daně z nemovitých věcí, zde se bezesporu jedná stále o významnou komunální daň (je výhradním příjmem rozpoč-

tu obce), jejíž význam v čase neustále poroste. Je však třeba také upozornit, že zastupitelstva obcí mají v zákoně o dani z nemovitých věcí již řadu let k dispozici ustanovení, která jim umožňují výslednou daň na jejich území navýšit (a nově i snížit). Rozumím, že si zastupitelstvo musí tento krok obhájit před svými voliči, avšak faktem je, že obce dané možnosti dosud využívaly minimálně. V průběhu tohoto roku jsme však vnímali, že řada obcí je v tomto směru aktivní, a lze očekávat, že příjmy z této daně v čase budou postupně narůstat. Současně také platí, že zákon o dani z nemovitých věcí nově zohledňuje růst cenové hladiny bez potřeby změny zákona.

Jak se Vám daří shánět a udržet si kvalifikované pracovníky pro Váš odbor, který má tři oddělení?

Tento problém se dotýká všech odvětví ekonomiky a výjimkou není ani Ministerstvo financí. Snažíme se s vedoucími oddělení udržet vysoký standard úrovně zaměstnanců, avšak stále platí, a v tom Vás nepřekvapím, že nový zaměstnanec musí mít jednak zájem pracovat na Ministerstvu financí a také chuť neustále pracovat na sobě, na svých znalostech a schopnostech. Sám mám na pracovním monitoru osobní motto ve smyslu, že i znalý člověk se rychle stane hloupým, pokud na sobě přestane pracovat. A toto v oblasti daní platí dvojnásob, neboť se jedná o oblast, která je z různých důvodů velmi proměnlivá, ať již se jedná o technický pokrok, judikaturu, novelizaci unijních předpisů, nové způsoby obchodování, změny v ekonomice a řadu dalších faktorů.

Jsem rád, že skutečně po dlouhé době mám plně a kvalitně obsazená všechna tři oddělení. Popravdě, některá výběrová řízení pro nezáměr účastníků ani neproběhla, v řadě případů zájemci nenaplňovali naše představy. Zjednodušeně tvrdím, že máme na odboru dva různé typy pracovníků. První skupina jsou ti, kteří se dokáží velmi dobře orientovat ve stávající legislativní úpravě, jsou schopni vyřešit složité aktuální problémy a navrhnout změnu v rámci současných zákonných mantinelů ke zlepšení této situace. Druhá skupina pracovníků jsou ti, kteří dokáží nejen zvládnout předchozí, ale jsou schopni se odpoutat od aktuální úpravy a navrhnout jiné řešení, a zejm. domyslet důsledky takové úpravy. V tomto smyslu jsou např. jednání na unijní úrovni složitá, protože reálně řešíte budoucí úpravu, která opouští současné právní mantinely, a musíte mít představu, jak tato věc bude pravděpodobně fungovat v praxi, ať již z pohledu správy daní, tak zejména dotčených subjektů. To platí i pro nové tuzemské projekty nezávislé vůbec nebo jen částečně na unijní harmonizaci. Samozřejmě že potenciálních pracovníků patřících do druhého typu poptávaných zaměstnanců je jako šafránu.

Vím, že kromě práce na ministerstvu také učíte již od roku 2004 na VŠB – Technické univerzitě v Ostravě. Jaké předměty tam učíte a jak se Vám daří kombinovat pedagogickou práci s prací ve státní správě?

Jak již napovídá rok počátku mého působení na VŠB – Technická univerzita Ostrava, souvisí to s existencí zcela nového ZDPH, který začal být účinný dnem vstupu ČR do EU. Nejprve jsem zastu-

poval kolegu z praxe, od roku 2006 jsem se stal stálým členem katedry financí jako odborný asistent. Když jsem pracoval v Ostravě, mohl jsem se této činnosti ve volném čase věnovat více, po mém odchodu do Prahy jsem byl vděčný, že mi vedení katedry vyšlo vstříc a mohl jsem nadále na malý úvazek zůstat členem katedry. Nepřekvapí, že přednáším předměty s tematikou DPH, spotřebních a energetických daní a příležitostně i praktické poznatky z daňového procesu. Jednou ročně mám i svou oblíbenou přednášku na téma fiskálních (daňových) iluzí, kterou jsem schopen velmi dobře propojit se zkušenostmi, které mi přináší práce na ministerstvu. Obecně jsem v případě nepřímých daní studentům schopen vysvětlit, proč se daná úprava v zákoně realizovala, což studenti vnímají pozitivně.

Pokud mají studenti zájem, vedu také příležitostně bakalářské a diplomové práce. Jsem potěšen, že většina studentů díky tomu poznala krásu a zákoutí DPH a že tato daň není jen o existenci základní a snížené sazby daně. Ostatně poslední diplomová práce, kterou jsem vedl, byla v rámci katedrální soutěže hodnocena výborně, ale také posloužila jako zdroj pro úpravu finančních činností v této novele ZDPH. Což je ideální stav, kdy i zpracovatel závěrečné práce může pocítit, že jeho práce měla reálné využití.

Závěrem se zeptám, co Vás na Vaší práci, ať už ve škole nebo na ministerstvu, nejvíce baví a motivuje?

Budu stručný, protože by moje odpověď mohla být dlouhá. Je to řada velkých, ale i nepatrných věcí, které mě naplňují. U studentů jsem rád, když vidím, že se oblasti daní věnují i po ukončení studia. Řada z nich je úspěšná v praxi. A pokud je potkám např. na nějakém pracovním jednání a oni se ke mně v dobrém hlásí, pak si říkám, že to smysl stále má. Totéž platí i v případě, kdy se podaří včas připravit novelu jakéhokoli zákona v gesci mého odboru, a vím, že jsme s celým týmem v daném čase a za daných podmínek udělali maximum možného. ■

Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.

Vystudoval magisterský a doktorský studijní program na Ekonomické fakultě Vysoké školy báňské – Technická univerzita Ostrava, kde od roku 2006 působí jako odborný asistent na katedře financí. Od roku 2003 začal pracovat jako metodik DPH na Finančním ředitelství v Ostravě. Mezi roky 2012 a 2015 vedl oddělení Daně z přidané hodnoty na Specializovaném finančním úřadě.

Po roční zkušenosti na Generálním finančním ředitelství se stal v roce 2016 nejprve ředitelem odboru Nepřímých daní a od roku 2020 ředitelem odboru Nepřímých a majetkových daní na Ministerstvu financí ČR.

V roce 2013 se stal v soutěži Daňář & daňová firma roku vítězem v kategorii daň z přidané hodnoty.

Změny pravidel pro nárok na odpočet DPH

V souvislosti s novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), dochází ke změnám v mnoha oblastech. Nicméně, v tomto příspěvku se zaměříme pouze na změny pravidel pro nárok na odpočet z daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Cílem tohoto článku je představit plánované změny a upozornit na některá úskalí v dané oblasti.



Ing. Victorie Kubínová,
daňový poradce č. 5982,
KPMG Česká republika s. r. o.



Ing. Kateřina Klepalová,
daňový poradce č. 5123,
KPMG Česká republika s. r. o.

K nejvýznamnějším změnám v dané problematice dochází u níže uvedených oblastí:

- nárok na odpočet DPH u pořízení vybraného osobního automobilu,
- změny lhůty pro uplatnění nároku na odpočet DPH,
- změny lhůty pro opravu odpočtu DPH na vstupu,
- oprava odpočtu DPH osobou povinnou k dani, která přestala být plátcem,
- oprava odpočtu DPH u nedobytné pohledávky nebo pohledávky po splatnosti,
- způsob výpočtu odpočtu DPH v poměrné a krácené výši,
- uplatnění nároku na odpočet DPH při registraci k DPH.

Obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH lze kategorizovat na hmotněprávní, které jsou definovány v § 72 ZDPH, a formální, které jsou definovány v § 73 ZDPH. V rámci § 72 ZDPH je uveden výčet uskutečněných plnění, která opravňují plátce DPH k uplatnění nároku na odpočet DPH u souvisejících přijatých zdanitelných plnění. Konkrétně může plátce DPH uplatnit nárok na odpočet DPH týkající se přijatých zdanitelných plnění využitých v rámci ekonomické činnosti pro uskutečnění zdanitelných a osvobozených plnění s nárokem na odpočet DPH s místem plnění v tuzemsku.

Dále je možné nárok na odpočet DPH uplatnit i u přijatých zdanitelných plnění použitých pro plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by u těchto přijatých zdanitelných plnění měl

plátce nárok na odpočet DPH, jestliže by se poskytnutá plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku.

ZDPH také umožňuje uplatnění nároku na odpočet DPH v případě přijatých zdanitelných plnění použitých pro poskytnutí pojišťovacích a některých finančních služeb, jejichž poskytnutí obecně nárok na odpočet DPH nezakládá. Nicméně, nárok na odpočet DPH je možný v daném případě uplatnit, pouze pokud je místo plnění poskytnutých pojišťovacích a některých vybraných finančních služeb ve třetí zemi nebo pokud jsou taková plnění spojená s vývozem zboží.

Jak vyplývá z výše uvedeného a také z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“),¹ aby bylo možné nárok na odpočet DPH uplatnit, je nutné, aby přijatá zdanitelná plnění měla přímou souvislost s plněním na výstupu, která zakládají nárok na odpočet DPH. Nicméně, z judikatury SDEU také vyplývá, že pokud dané přijaté zdanitelné plnění přímo nesouvisí s uskutečněným zdanitelným plněním, neměla by vést tato skutečnost k nemožnosti uplatnění nároku na odpočet DPH. V takovém případě by měla existovat přímá souvislost s celkovou ekonomickou činností plátce DPH, aby si daný plátce DPH mohl uplatnit nárok na odpočet DPH.²

Dále ZDPH definuje v § 73 formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, konkrétně se jedná o prokázání nároku na odpočet DPH daňovým dokladem s povinnými náležitostmi dle § 29 ZDPH. Příp. lze nárok na odpočet DPH prokázat i jiným způsobem, pokud daňový doklad neobsahuje veškeré povin-

1 C-465/03, *Kretztechnik*; C-98/98, *Midland Bank*, bod 30; C-408/98, *Abbey National*, bod 28; C-16/00, *Cibo Participations*, bod 29.

2 C-465/03, *Kretztechnik*.

né náležitosti. Dále ZDPH umožňuje u plnění týkajícího se přijetí služby z jiného členského státu, intrakomunitárního pořízení zboží a přijetí plnění v režimu přenesené daňové povinnosti prokázat nárok na odpočet DPH jiným způsobem, pokud nemá plátcé uplatňující nárok na odpočet DPH k dispozici daňový doklad. Tento přístup je plně v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a příslušnou judikaturou SDEU.³ Dle SDEU zásada daňové neutrality vyžaduje, aby nárok na odpočet byl přiznán, pokud jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly některým formálním požadavkům.

Nárok na odpočet DPH u vybraného osobního automobilu

V souladu s konsolidačním balíčkem došlo s účinností od 1. 1. 2024 k omezení nároku na odpočet DPH u pořízení jakéhokoli vybraného osobního automobilu, kdy nárok na odpočet DPH může být uplatněn pouze ve výši 420 000 Kč (tedy z maximálního základu daně 2 mil. Kč).⁴ Vybraným osobním automobilem se dle ZDPH pro účely DPH rozumí vozidlo kategorie M1 s výjimkou sanitních nebo pohřebních automobilů, které není pořízeno za účelem provozování silniční motorové dopravy na základě koncese.

V souladu s konzultací s výborem pro DPH ohledně úpravy týkající se omezení uplatnění části nároku na odpočet DPH u vybraných vozidel se navrhuje zrušení omezení po třech letech od původní účinnosti. Od 1. 1. 2027 by tedy už nemělo docházet k omezení nároku na odpočet DPH u pořízení vybraného osobního automobilu.

S účinností od 1. 1. 2025 se ruší výše uvedené omezení odpočtu DPH u **sportovních vozidel** podle zákona o podmínkách provozu na pozemních komunikacích, tj. sportovní vozidlo, které je zapísáno v registru historických a sportovních vozidel a kterému byl vydán průkaz sportovního vozidla (dále jen „sportovní vozidlo“).⁵ Sportovním vozidlem není myšleno vozidlo např. značky Ferrari nebo Bentley, na něž speciální průkaz pro sportovní vozidla vydáván obecně není.

Dle přechodných ustanovení vyloučení sportovního vozidla z kategorie vybraného osobního automobilu umožňuje v případě, že sportovní vozidlo bude uvedeno do stavu způsobilého k užívání po účinnosti novely ZDPH, uplatnit odpočet daně dle běžných pravidel (bez omezení výše nároku na odpočet DPH). Omezení nároku na odpočet DPH ve výši 420 000 Kč se nepoužije také u přijatého zdanitelného plnění souvisejícího s pořízením sportovního vozidla a technickým zhodnocením tohoto vozidla, pokud:

- nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění vznikl ode dne 1. 1. 2024, a
- sportovní vozidlo nebo jeho technické zhodnocení je uvedeno do stavu způsobilého k užívání ode dne 1. 1. 2025.

Pokud plátcé DPH uplatnil odpočet DPH pouze v omezené výši u přijatého zdanitelného plnění souvisejícího s pořízením sportovního vozidla a technickým zhodnocením tohoto vozidla před 1. 1. 2025, avšak do užívání bude vozidlo/technické zhodnocení uvedeno až po 1. 1. 2025, je oprávněn zvýšit uplatněný odpočet DPH do plné výše nároku na odpočet DPH. Toto zvýšení odpočtu DPH plátcé uvede v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byl uplatněn původní odpočet DPH.

Nicméně, pokud bylo sportovní vozidlo nebo jeho technické zhodnocení uvedeno do stavu způsobilého k užívání od 1. 1. 2024 do 31. 12. 2024, nárok na odpočet DPH se stanoví omezujícím způsobem dle konsolidačního balíčku.

Výše uvedené platí i u přijatého zdanitelného plnění souvisejícího s pořízením **vybraného osobního automobilu** a jeho technických zhodnocení, pokud:

- nárok na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění vznikl ode dne 1. 1. 2024, a
- vybraný osobní automobil nebo jeho technické zhodnocení je uvedeno do stavu způsobilého k užívání po dni 31. 12. 2026.

Pokud si plátcé neuplatnil odpočet DPH z důvodu, že překročil částku 420 000 Kč, bude oprávněn zvýšit uplatněný odpočet DPH do plné výše nároku dle obecných pravidel pro nárok na odpočet DPH. Toto zvýšení odpočtu DPH plátcé opět uvede v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byl uplatněn původní odpočet DPH.

Lze předpokládat, že postup dle těchto přechodných ustanovení využije plátcé zejména v případech, kdy bude vybraný osobní automobil dlouhodobě pořizován již od roku 2024, nebo plátcé v okamžiku uplatnění odpočtu daně nebude mít úplné informace o tom, zda bude vybraný osobní automobil uveden do stavu způsobilého k užívání od 1. 1. 2027. Následně, až bude mít plátcé jistotu, že vybraný osobní automobil nebude pořízen do 31. 12. 2026, přistoupí k douplnění či uplatnění odpočtu DPH.

Nicméně, pokud byl vybraný osobní automobil nebo jeho technické zhodnocení uvedeno do stavu způsobilého k užívání od 1. 1. 2024 do 31. 12. 2026, nárok na odpočet DPH se stanoví omezujícím způsobem dle konsolidačního balíčku.

Změny lhůty pro uplatnění nároku na odpočet DPH

Z dat v kontrolních hlášeních vyplývá, že ve většině případů je nárok na odpočet DPH uplatňován v daňovém přiznání, kdy bylo možné uplatnit nárok na odpočet DPH nejdříve. Příp. je nárok na odpočet DPH uplatňován v následujícím zdaňovacím období. To je jedním z důvodů, proč dochází ke změně lhůty pro uplatně-

3 C-90/02, *Bockemühl*; C-424/12, *SC Fatorie SRL*.

4 Účetnictví. *Bulletin KDP ČR* [online]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2023>.

5 Zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích.

ní nároku na odpočet DPH. Dalším důvodem zkrácení lhůty pro uplatnění nároku na odpočet DPH je, aby v případě uplatnění nároku na odpočet DPH těsně před koncem prekluzivní lhůty měl správce daně časový prostor pro event. následnou kontrolu a případné doměření daně.

Nově nárok na odpočet DPH nebude moci být uplatněn po uplynutí druhého kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém nárok na odpočet DPH vznikl. Dochází tedy podle toho, kdy v průběhu roku bylo přijato dané plnění, ke zkrácení lhůty pro uplatnění nároku na odpočet DPH. V některých případech to mohou být dva roky. Nicméně v určitých případech může být lhůta pro uplatnění nároku na odpočet DPH i skoro tříletá, jako tomu bylo doposud.

Změna lhůty pro uplatnění nároku na odpočet DPH neplatí pro plnění v režimu přenesené daňové povinnosti.

Příklady: Plátce DPH pořídí od jiného plátce DPH zboží v lednu 2025, které využije v rámci své ekonomické činnosti. Pokud splní podmínky pro uplatnění odpočtu DPH, bude si moci nárok na odpočet uplatnit do 31. 12. 2027. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet DPH bude tedy v tomto případě činit téměř tři roky.

Pokud plátce DPH pořídí zboží v prosinci 2025, které využije v rámci své ekonomické činnosti, bude si moci při splnění podmínek nárok na odpočet DPH uplatnit do 31. 12. 2027. V tomto případě bude lhůta pro uplatnění nároku na odpočet DPH značně zkrácena oproti dosavadní úpravě.

Změny lhůty pro opravu odpočtu DPH na vstupu

Lhůta pro opravu odpočtu DPH v případě snížení odpočtu DPH

V případě snížení odpočtu DPH kopíruje lhůta pro opravu odpočtu DPH nově stanovenou lhůtu pro opravu základu daně dle § 42 ZDPH. V tomto ustanovení se lhůta pro provedení opravy základu daně prodlužuje na sedm kalendářních roků bezprostředně následujících po kalendářním roce, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění. Nicméně, původní lhůta tří let pro opravu základu daně u záloh, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo, zůstává zachována.

Pokud tedy bude plátce povinen snížit původně uplatněný odpočet DPH (např. z titulu dodatečně poskytnuté slevy), bude mít tuto povinnost po dobu nově stanovené lhůty pro úpravu základu daně, tj. sedm kalendářních roků bezprostředně následujících po kalendářním roce, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Povinnost snížit původně uplatněný odpočet DPH v případě přijatých úplat (záloh) bude pouze tři roky od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok na odpočet DPH uplatněn nejdříve.

Lhůta pro opravu odpočtu DPH v případě zvýšení odpočtu DPH

V případě zvýšení odpočtu DPH kopíruje lhůta pro opravu odpočtu DPH nově stanovenou lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 73 ZDPH. Dle ZDPH je plátce, pro něhož se plnění uskutečnilo, oprávněn zvýšit původně uplatněný odpočet DPH, pokud byl dodavatelem opraven základ daně směrem nahoru. Nově nebude možné zvýšit původně uplatněný odpočet DPH po uplynutí druhého kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém se oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění považuje za uskutečněné.

Oprava odpočtu DPH osobou povinnou k dani, která přestala být plátcem

Dle judikatury SDEU je osoba povinná k dani, která přestala být plátcem, povinna provést opravu odpočtu DPH, pokud dodavatel plnění provedl opravu základu daně podle § 42 ZDPH.

Dle nového § 74a ZDPH jsou práva a povinnosti týkající se opravy odpočtu DPH zachovány i v době, když již není osoba povinná k dani plátcem, a to po dobu běhu nově stanovené lhůty pro opravu základu daně. Pokud se tedy příjemce plnění v postavení osoby povinné k dani dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl ve lhůtě pro opravu základu daně, že nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně, na základě kterých dojde ke snížení uplatněného odpočtu DPH, je povinen uplatněný odpočet DPH snížit. V tomto případě se oprava provede v dodatečném daňovém přiznání za poslední zdaňovací období, ve kterém byla osoba povinná k dani registrována jako plátce. Dle ZDPH by neměla vzniknout povinnost uhradit úrok z prodlení, pokud je toto dodatečné přiznání podáno do konce měsíce následujícího po měsíci, kdy se plátce dozvěděl či mohl dozvědět o opravě základu daně dodavatelem.

Aby bylo možné podat dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období, kde již mohla lhůta pro stanovení daně uplynout, je v ZDPH stanoveno, že se tato oprava základu daně vč. navazující opravy odpočtu DPH po zrušení registrace přesto provede.

Příklad: Osoba povinná k dani přestala být plátcem k 31. 3. 2025. Tato osoba pořídila koncem roku 2024 zboží od plátce DPH a uplatnila si plný nárok na odpočet DPH. Zároveň tato osoba žádala o slevu, na kterou měla nárok na základě vzájemně ujednaných podmínek. Nicméně sleva byla daně osobě přiznána až v lednu 2026. Vzhledem k tomu, že v lednu 2026 stále běží lhůta pro opravu základu daně, je daná osoba povinna opravit původně uplatněný odpočet, i když již od 31. 3. 2025 není plátcem DPH. Tato oprava se provede v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2025.

Oprava odpočtu DPH u nedobytné pohledávky nebo pohledávky po splatnosti

V souvislosti se změnou lhůty pro uplatnění nároku na odpočet DPH dochází i ke změně lhůty, ve které je dlužník oprávněn pro-

vést opravu odpočtu DPH, pokud nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky, změně výše opravy základu daně určené kvalifikovaným odhadem, dodatečné opravy základu daně nebo zrušení základu daně, které mají za následek zvýšení opraveného odpočtu DPH.

Dlužník bude mít možnost provést toto navýšení do konce druhého kalendářního roku bezprostředně následujícího po konci zdaňovacího období, ve kterém se oprava základu daně, změna výše opravy základu daně, dodatečná oprava základu daně nebo zrušení opravy základu daně považují jako samostatná zdanitelná plnění za uskutečněná.

V souvislosti s novým § 74b odst. 3, 4 a 9 ZDPH dochází k významné změně, kdy budou plátcí i pro účely DPH povinni sledovat splatnost svých závazků. Příjemce zdanitelného plnění bude povinen provést opravu a snížit odpočet DPH, pokud pohledávku neuhradil do posledního dne šestého kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž uplynula lhůta její splatnosti. Oprava se provede buď v částečné, nebo plné výši podle skutečně provedené úhrady.

Nicméně, povinnost provedení opravy odpočtu DPH nevzniká, pokud k úhradě pohledávky dojde nejpozději v posledním dni zdaňovacího období dlužníka, v němž uplynul poslední den šestého měsíce následujícího po měsíci, v němž uplynula lhůta splatnosti pohledávky. Tato situace se týká plátců se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Důvodem je zamezení, aby dlužník nemusel v jednom zdaňovacím období provést snížení a následné opětovné zvýšení odpočtu DPH, pokud by v tomto zdaňovacím období byly naplněny zákonné důvody pro opravu odpočtu DPH a také došlo k zaplacení pohledávky ze zdanitelného plnění.

Tato nová úprava týkající se opravy odpočtu DPH reflektuje judikaturu SDEU, který v rozsudku C-335/19, *E. sp. z o. o. sp. k.*, uvedl, že v případě, kdy dojde k opravě základu daně a odpočitatelné DPH, hrozí, že DPH, kterou dlužník nyní dluží, nebude odvedena státu z důvodu, že se dlužník nachází v insolvenčním řízení nebo v likvidaci. Dále SDEU uvedl, že vzájemná souvislost mezi opravou základu daně a opravou odpočitatelné DPH nutně neznamená, že tyto opravy musí být provedeny ve stejný okamžik. Opravu odpočitatelné DPH je dle závěrů SDEU možné vyžadovat, jakmile se dlužník ocitne v platební neschopnosti, a ještě předtím, než je ve vztahu k němu zahájeno insolvenční nebo likvidační řízení, aby bylo zabráněno riziku finanční ztráty pro stát.

V případě, že je pohledávka ze zdanitelného plnění následně plně či částečně uspokojena, je plátcem oprávněn svůj nárok na odpočet opět zvýšit. Toto zvýšení bude možné provést nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byla pohledávka ze zdanitelného plnění zcela nebo částečně uhrazena. Opravu odpočtu DPH v tomto případě dlužník provede ve výši vypočtené z poskytnuté úplaty. Opravu bude možné provést do konce druhého kalendářního roku bezprostředně následujícího po konci zdaňovacího období, ve kterém je dlužník oprávněn provést nejdříve tuto opravu odpočtu daně.

Dle přechodných ustanovení se oprava odpočtu pohledávky po splatnosti v návaznosti na nové ustanovení provede pouze u nároku na odpočet DPH, který vznikl po 1. 1. 2025.

Způsob výpočtu odpočtu DPH v poměrné a krácené výši

Nárok na odpočet DPH v poměrné výši

Navržený § 75 odst. 7 až 9 ZDPH slouží ke sjednocení možného rozdílu při průběžném uplatňování odpočtu DPH z přijatých zdanitelných plnění či z poskytnuté úplaty, které souvisí s pořízováním dlouhodobého majetku, za použití poměrného koeficientu odlišného od poměrného koeficientu, který náleží pořízenému dlouhodobému majetku v kalendářním roce jeho pořízení, tj. v roce, kdy byl dlouhodobý majetek uveden do stavu způsobilého k užívání.

Nové ustanovení upravuje, který poměrný koeficient se použije u pořízeného dlouhodobého majetku, neboť mohou nastat dvě situace. V případě, kdy v roce pořízení dlouhodobého majetku dojde i k jeho použití, je zřejmé, že plátcem bude schopen stanovit poměrný koeficient dle skutečného podílu použití. Nicméně v případě, kdy v roce pořízení nedojde k použití dlouhodobého majetku, použije se v roce pořízení dlouhodobého majetku poměrný koeficient ve výši kvalifikovaného odhadu.

Může však nastat situace, kdy plátcem pořídit dlouhodobý majetek v prosinci 2025, ale odpočet DPH ze souvisejícího přijatého plnění, které vstoupí do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, si bude moci uplatnit až v daňovém přiznání za leden 2026. Pokud v kalendářním roce následujícím po roce pořízení je dlouhodobý majetek používán, zohlední se použití za celý kalendářní rok. Poměrný koeficient by se v tomto případě stanovil ve výši skutečného použití pro rok, který bezprostředně následuje po roce pořízení dlouhodobého majetku. Nicméně, pokud v kalendářním roce následujícím po roce pořízení nebude dlouhodobý majetek použit, poměrný koeficient se stanoví kvalifikovaným odhadem.

Vzhledem k tomu, že může nastat situace, kdy plátcem uplatní odpočet DPH z více přijatých zdanitelných plnění až v kalendářním roce po roce pořízení majetku (např. v lednu 2026 a březnu 2026), je v ZDPH stanoveno, že se pro účely srovnání poměrných koeficientů použije poměrný koeficient stanovený kvalifikovaným odhadem, který plátcem uplatnil v daném kalendářním roce nejpozději (tj. poměrný koeficient použitý v březnu 2026).

Toto nové ustanovení se vztahuje i na případy, kdy odchýlení poměrných koeficientů je méně než 10 procentních bodů. Povinnost provést opravu odpočtu DPH vznikne vždy, když plátcem uplatní odpočet DPH a použité poměrné koeficienty nebudou shodné. Povinnost provést opravu odpočtu DPH má plátcem v případě, kdy je výsledný rozdíl záporný i kladný.

Příklad: Plátcem DPH pořizuje v rámci své ekonomické činnosti kamennou pec, kterou bude používat i pro svou osobní potřebu. Na ka-

mennou pec poskytl zálohy v roce 2025 (DPH ve výši 900 000 Kč) a 2026 (DPH ve výši 900 000 Kč) a uplatnil si odpočet DPH v poměrné výši na základě kvalifikovaného odhadu. Za rok 2025 plátce použil poměrný koeficient ve výši 65 % a uplatnil si nárok na odpočet DPH ve výši 585 000 Kč. Za rok 2026 plátce použil poměrný koeficient ve výši 80 % a uplatnil si nárok na odpočet DPH ve výši 720 000 Kč. V roce 2027 došlo k pořízení a použití kamenné pece, přičemž poměrný koeficient dle skutečného využití je 75 %.

Vzhledem k tomu, že se poměrný koeficient použitý v roce 2025 i 2026 liší od poměrného koeficientu roku 2027, je plátce povinen provést opravu odpočtu za roky 2025 a 2026. Oprava se provede v posledním zdaňovacím období kalendářního roku, ve kterém byl dlouhodobý majetek pořízen, tj. za zdaňovací období prosinec 2027 (příp. čtvrté čtvrtletí 2027).

V roce 2025 dojde ke zvýšení uplatněného odpočtu o 10 procentních bodů (75 % minus 65 %), tj. o částku 90 000 Kč. V roce 2026 dojde ke snížení uplatněného odpočtu o 5 procentních bodů (75 % minus 80 %), tj. o částku 45 000 Kč. Výsledná částka vypočtená z obou předchozích oprav odpočtu je kladný rozdíl 45 000 Kč, a ten se uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku pořízení majetku (tj. rok 2027).

Nárok na odpočet DPH v krácené výši

Do § 76 ZDPH týkajícího se způsobu výpočtu nároku na odpočet DPH v krácené výši se přidávají mezi osvobozená plnění také plnění v režimu pro malé podniky. Což navazuje na zavedení režimu pro malé podniky. Nově tak toto ustanovení pokrývá všechny případy kombinací zdanitelného plnění a plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet DPH, tj. plnění podle § 51 ZDPH nebo plnění osvobozená v režimu pro malé podniky v jiném členském státě nebo v tuzemsku. Zároveň se v rámci výpočtu krácícího koeficientu do jmenovatele doplňují i plnění osvobozená v režimu pro malé podniky.

Navržený § 76 odst. 10 ZDPH slouží, stejně jako u poměrného koeficientu, ke sjednocení možného rozdílu při průběžném uplatňování odpočtu DPH u přijatých zdanitelných plnění či z poskytnuté úplaty, které souvisí s pořizováním dlouhodobého majetku, za použití krácícího koeficientu odlišného od krácícího koeficientu, který náleží pořízenému dlouhodobému majetku v kalendářním roce jeho pořízení.

Způsob výpočtu a opravy odpočtu DPH je shodný jako v případě poměrného koeficientu (viz výše).

Uplatnění nároku na odpočet DPH při registraci k DPH

Dle současného znění § 79 ZDPH je osoba povinná k dani oprávněna uplatnit nárok na odpočet DPH u dlouhodobého majetku pořizovaného v období až pěti let přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem, pokud je dlouhodobý majetek uveden do stavu způsobilého k užívání maximálně 12 měsíců před

registrací k DPH. Nicméně, pokud dojde k uvedení dlouhodobého majetku do stavu způsobilého k užívání až po registraci k DPH, je osobě povinné k dani umožněno uplatnit nárok na odpočet DPH u dlouhodobého majetku pořizovaného v období pouze jednoho roku přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem.

Z tohoto důvodu dochází k rozšíření možnosti uplatnění nároku na odpočet DPH i na případy, kdy osoba povinná k dani uvede pořizovaný dlouhodobý majetek do stavu způsobilého k užívání až poté, co se stane plátcem, resp. nejdříve ke dni, kdy se stala plátcem. I v tomto případě tak bude možné uplatnit nárok na odpočet DPH u plnění vstupujících do hodnoty pořizovaného majetku nakoupených v období až pěti let přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem.

Nárok na odpočet DPH v případě přeměn

Současné znění § 79 ZDPH nereflexuje situaci, kdy plátce v rámci přeměny právnické osoby, např. při fúzi, nabývá majetek od neplátce. Do novely se tak dostává možnost, aby si plátce mohl uplatnit nárok na odpočet DPH v případě přeměny právnické osoby ze jmění nabytého od osoby povinné k dani, která nebyla plátcem kde dni předcházejícímu dni zápisu přeměny do veřejného rejstříku.

Nárok na odpočet DPH bude možné uplatnit pouze za zdaňovací období, do něhož spadá den zápisu přeměny do veřejného rejstříku. V tomto případě se stanoví, že plátce má nárok na uplatnění nároku na odpočet DPH jednorázově uvedením na ř. 45 daňového přiznání. V daňovém přiznání bude třeba uvést i hodnoty osvobozených plnění, která byla uskutečněna neplátcem v režimu pro malé podniky v kalendářním roce do dne zápisu přeměny do veřejného rejstříku.

Závěr

Je zřejmé, že novela ZDPH přinese mnoho změn týkajících se nároku na odpočet DPH. Nicméně, dle našeho názoru mezi nejvýznamnější patří oprava a vrácení uplatněného odpočtu DPH, pokud nedojde k uhrazení přijatého daňového dokladu od dodavatele do šesti měsíců od data splatnosti, jelikož tato úprava se týká všech plátců DPH. Je tedy na nich, aby si připravili kontrolní mechanismus neuhrazených závazků a včas provedli případnou opravu odpočtu DPH.

Vzhledem ke změnám různých lhůt je důležité dbát na včasné uplatnění nároku na odpočet DPH nebo opravu odpočtu DPH, ke které může dojít mj. i v situaci, kdy osoba povinná k dani již není plátcem DPH.

Jako vhodnou změnu naopak vnímáme možnost uplatnění nároku na odpočet DPH u plnění vstupujících do hodnoty pořizovaného majetku nakoupených v období až pěti let přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem, i v případě, že majetek je uveden do užívání až po dni registrace. ■

Nárok na odpočet daně při pořízení dlouhodobého majetku od 1. 1. 2025

Níže uvedený text je vyjádřením soukromého názoru autora, který se nemusí shodovat s právním názorem Finanční správy, a tedy nemůže založit (nebo změnit) případnou správní praxi v dané oblasti.



Ing. Michaela Strnadová,

*Generální finanční ředitelství,
Sekce metodiky daní, oddělení
daně z přidané hodnoty*

V legislativním procesu je aktuálně, tedy v době tvorby tohoto článku, sněmovní tisk č. 726. Jde o vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Novela ZDPH“). Novela ZDPH je velmi rozsáhlá a přináší celou řadu zásadních změn v oblasti uplatňování DPH. Tento článek se však věnuje pouze změnám v oblasti nároku na odpočet daně, které souvisí s vypuštěním konceptu majetku vytvořeného vlastní činností. Jedná se dle mého názoru o poměrně složitou problematiku, která si zaslouží podrobnější vysvětlení. Plánovaná účinnost dotčených ustanovení je 1. 1. 2025. Pro lepší srozumitelnost dalšího textu vyjdeme tedy z předpokladu, že legislativní proces bude ukončen včas a plánovaná účinnost bude dodržena.

Zaměříme se na situace, kdy plátce **pořizuje dlouhodobý majetek**,¹ který je určen k využití pro tzv. smíšené účely, které zakládají **nárok na odpočet daně v částečné výši**. Typicky se v praxi jedná o nemovité věci určené k pronájmu, nemovité věci využívané plátcí – fyzickými osobami zčásti k podnikání a zčásti k bydlení nebo obecně dlouhodobý majetek využívaný např. v oblasti školství, zdravotnictví, sociálních služeb apod. pro plnění zdanitelná i osvobozená bez nároku na odpočet daně. Zásadní je toto téma také pro obce a jiné veřejnoprávní subjekty, a to v situaci výstavby nemovitosti sloužící pro činnosti spadající pod veřejnou správu (mimo předmět daně) a vedle toho i pro plnění zdanitelná či osvobozená od DPH. Abychom však postihli veškeré změny v úpravě krácení nároku na odpočet daně vyplývající z Novely ZDPH, podíváme se i na dlouhodobý majetek, který definici ma-

jetku vytvořeného vlastní činností obvykle nenaplnuje (např. služební auta využívaná pro soukromé účely).

Z pohledu budoucího využití majetku jde tedy o situace, kdy nárok na odpočet daně u přijatých plnění souvisejících s pořízením daného dlouhodobého majetku vzniká v částečné výši podle § 72 odst. 8 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Zejména v případě výstavby nemovitostí však pořizování majetku často přesáhne i více než jeden kalendářní rok. Je proto nezbytné zajistit, aby byl rozsah nároku na odpočet daně daný procentní výší koeficientu dle § 75 nebo 76 ZDPH² shodný u všech přijatých zdanitelných plnění, která se stanou součástí tohoto majetku. Od tohoto rozsahu se totiž odvíjí případná povinnost provést úpravu odpočtu daně dle § 78 a násl. ZDPH při následných změnách v účelu použití daného majetku nebo v rozsahu použití majetku pro daný účel.

Koncept majetku vytvořeného vlastní činností v aktuální legislativě a judikatuře

V dosavadní právní úpravě je potřeba sjednocení koeficientů řešena mj. prostřednictvím konceptu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností. Pokud dojde k naplnění definice dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností dle § 4 odst. 4 písm. e) ZDPH, uvedení takového majetku do stavu způsobilého k užívání se považuje za dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH, tj. plátcí vzniká povinnost odvést DPH na výstupu (tzv. *self-supply*). V důsledku toho má plátce při pořizování takového majetku plný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která se stanou součástí tohoto majetku. Jelikož se však povinnost odvést DPH dle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH týká pouze dlouhodobého majetku určeného k využití pro smíšené účely, plátcí vzniká dnem uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání nárok na odpočet daně v částečné výši, a to v rozsahu odpovídajícím způsobu použití majetku (dle koeficientu stanoveného podle § 75 nebo 76 ZDPH). Jinými slovy to znamená, že ačkoli plátce pořizuje dlouhodobý majetek, který bude po dokončení používat pro smíšené účely, v průběhu jeho pořizování uplatnu-

¹ Pojem dlouhodobý majetek odkazuje na dlouhodobý majetek vymezený v § 4 odst. 4 ZDPH.

² V dalším textu je pro jednoduchost používána formulace „sjednocení koeficientů“, která reprezentuje právě potřebu sjednotit rozsah nároku na odpočet daně u všech přijatých plnění tvořících součást ocenění dlouhodobého majetku na shodnou výchozí úroveň.

je plný nárok na odpočet. K „nápravě“ dojde při zařazení tohoto majetku do užívání, kdy plátce odvádí daň na výstupu a z té současně odečte část odpovídající plánovanému využití pro smíšené účely (dle příslušného koeficientu). Uvedený koncept však bude s účinností od 1. 1. 2025 ze ZDPH vypuštěn.

Vypuštění konceptu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností má pozitivní i negativní stránky. Domnívám se však, že pozitiva spočívající v odstranění zásadní právní nejistoty plátců daně při aplikaci tohoto konceptu a eliminaci možného dodatečného daňového zatížení, které tento koncept přináší, výrazně převyšují případná negativa spočívající zejména ve vyšší administrativní náročnosti nové právní úpravy. Pro objasnění situace považuji za nutné se ohlédnout zpět do historie a zamyslet se nad smyslem a cílem daného konceptu.

Zavedení konceptu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností předcházelo jednání koordinačního výboru č. 269/18.03.09 Aplikace ustanovení § 78 (2) ZDPH ve vazbě na nový tiskopis příznáží k DPH. V něm předkladatelé upozornili mj. na fakt, že tehdejší právní úprava neměla mechanismus na sjednocení koeficientů u přijatých plnění, která se stala součástí dlouhodobého majetku, na shodnou výchozí úroveň, a mohla tedy způsobit narušení neutrality daně. Koncept dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností byl následně do ZDPH zaveden zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a to s účinností od 1. 4. 2011. V důvodové zprávě k zákonu bylo mj. uvedeno, že „... *Nová pravidla se do zákona zavádějí na základě připomínek od správců daně i podnikatelské veřejnosti, že současná platná úprava otevírá možnosti pro daňové úniky a že v některých konkrétních situacích neodpovídá zásadě daňové neutrality. ... Princip nově zavedeného opatření spočívá v tom, že si plátce v podstatě vytvořený dlouhodobý majetek po jeho aktivaci, sám sobě dodá. Odstraní se možný negativní dopad různých vyšších koeficientů v letech, kdy majetek vytvářel.*“ Důvodová zpráva dále konstatovala, že opatření je plně v souladu s právem EU a využívá možnost volby, která je členským státům dána čl. 18 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“).

Vymezení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností v ZDPH ve znění od 1. 4. 2011 jakožto „*dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil*“ ponechávalo značný prostor pro úvahy, který že majetek má vlastně postihovat (z podstaty věci každou nemovitost někdo postavil). Obsah pojmu byl dále vysvětlen v informaci publikované na webových stránkách Ministerstva financí dne 14. 3. 2011 pod názvem „Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011“. Podle této informace měl koncept zahrnovat pouze dlouhodobý majetek, který plátce „nově vytvořil“ v tom smyslu, že „*výsledný takto vytvořený majetek vykazuje jiné podstatné charakteristické znaky než přijatá plnění použitá k jeho vytvoření*“. Mohlo se přitom jednat jak o majetek vzniklý zcela ze sub-

dotávek externích subjektů, tak majetek, k jehož vzniku přispěl plátce vlastními silami, ovšem za podmínky, že žádné z přijatých plnění tvořících součást tohoto majetku nemělo takový obsah a rozsah, aby jím byly naplněny podstatné charakteristické rysy daného majetku. Dosah této definice nebyl i tak vždy zcela jasný (zejm. ve vztahu k technickému zhodnocení nemovitých věcí), praxe se však naučila s takto pojatým výkladem žít.

Situace se zásadně změnila v roce 2021 v souvislosti s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2021, čj. 2 Afs 232/2020-70, *Oblastní nemocnice Kolín, a. s.* Eurokonformní výklad pojmu dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností provedený Nejvyšším správním soudem se opíral o cíl a smysl čl. 18 písm. a) Směrnice o DPH, jak byl vyložen Soudním dvorem EU v rozhodnutí ze dne 8. 11. 2012, *Gemeente Vlaardingen, C-299/11*, a ze dne 10. 9. 2014, *Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13*. Cílem uvedeného ustanovení v jeho evropském pojetí je narovnání soutěžního prostředí podniků. Podle judikatury SDEU³ umožňuje uvedené ustanovení členským státům upravit daňové právní předpisy tak, aby podniky, které nemohou z důvodu výkonu činnosti osvobozené od DPH odpočíst DPH, kterou zaplatily při nabytí podnikového majetku, nebyly znevýhodněny vůči soutěžitelům, kteří vykonávají stejnou činnost prostřednictvím majetku, který získali bez zaplacení DPH tím, že jej sami vyrobili, nebo jej obecně získali „v rámci podnikání“. Aby tito soutěžitelé podléhali stejné daňové zátěži, kterou nesou podniky, jež nabyly majetek od třetí osoby, může členský stát považovat použití zboží získaného v rámci podnikání pro účely osvobozených činností podniku na roveň dodání za protiplnění, a podrobit tedy uvedené použití DPH.

Eurokonformní výklad konceptu však vnesl do praxe celou řadu nejasností zcela zásadního charakteru. Podle tohoto výkladu by totiž měl koncept zahrnovat i výstavbu nemovitosti tzv. na klíč od jednoho generálního dodavatele, pokud se jedná o výstavbu na vlastním pozemku plátce. Hodnota takového pozemku by se pak navíc zřejmě měla projevit v základu daně pro odvod DPH při uvedení stavby do užívání. Praktická aplikace tohoto výkladu by tedy vyvolala důsledky, které patrně zákonodárce vůbec nezamýšlel. Když si však důkladně prostudujeme judikaturu SDEU a skutkové okolnosti posuzovaných transakcí, nutně dojdeme k otázce, zda jakákoli výstavba nové budovy na klíč externím subjektem na vlastním pozemku plátce je skutečně tou situací, která má být pokryta čl. 18 písm. a) Směrnice o DPH. O jaké narovnání hospodářské soutěže se zde jedná? A v jakých případech má být hodnota pozemku součástí základu daně pro odvod DPH? Skutečně by na základě tohoto konceptu mělo dojít k dodání pozemků, které obec historicky získala např. převedením z majetku České republiky? Ve kterých případech bude základ daně vycházet z ceny obdobného plnění a kdy z úrovně nákladů? A jak by se mělo nadále přistupovat k technickému zhodnocení provedenému na vlastní nemovitosti plátce? Hraje roli definiční vymezení dlouhodobého majetku v lokální legislativě, ze kterého pak vychází i lokální úprava korekčních mechanismů odpočtu daně?

3 Viz rozhodnutí SDEU ze dne 8. 11. 2012, *Gemeente Vlaardingen, C-299/11*, bod 26.

Odpovědi na výše uvedené otázky by měly vyplynout z textace příslušného ustanovení. Pokud text odpověď nedává, je třeba hledat jeho smysl a cíl. Jestliže se ale cíl konceptu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností podle tuzemské a evropské legislativy neshoduje – a já se obávám, že tomu tak je – jen těžko budeme hledat smysluplnou odpověď.

Sečteno, podtrženo, koncept dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností má pro dotčené subjekty významné finanční dopady, jeho aplikace v praxi je však zatížena zásadní právní nejistotou. Situace je o to problematictější, že často postihuje oblast veřejné správy, kde významné investiční akce bývají financovány formou dotací. A u těch, jak známo, je způsob aplikace DPH klíčový z pohledu financování. Vypuštění konceptu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností při současném stavu legislativy a judikatury proto vítám. Situace si však samozřejmě žádá nějaké „náhradní řešení“ pro případy popsané v úvodu příspěvku. Novela ZDPH proto promítá potřebu sjednotit koeficienty u přijatých plnění tvořících součást dlouhodobého majetku do § 75 a 76 ZDPH. Nejde však o řešení zcela nové, a pro plátce daně tedy překvapivé.

Pořizování dlouhodobého majetku s částečným nárokem na odpočet daně od 1. 1. 2025

Níže popsaná pravidla se aplikují shodně jak na jednotlivá přijatá zdanitelná plnění (tj. položky tvořící součást ocenění daného majetku), tak na poskytnuté úplaty, ze kterých vznikla povinnost přiznat daň (tj. zálohy zaplacené před pořízením majetku).

Sjednocení koeficientů podle § 76 ZDPH (nárok na odpočet daně v krácené výši)

Potřeba sjednotit koeficienty při pořizování dlouhodobého majetku je zachycena již v současném znění ZDPH. Konkrétně se jedná o § 76 odst. 10 ZDPH stanovující povinnost promítnout rozdíl ve výši nároku na odpočet daně vyplývající z případného rozdílu mezi hodnotami vypořádacích koeficientů za příslušné kalendářní roky pořizování majetku do vypořádání odpočtu daně. Uvedené ustanovení je s dílčími textovými úpravami obsaženo v ZDPH již od dubna 2011. Nejedná se tedy o žádnou novinku. Text uvedeného ustanovení je Novelou ZDPH pouze zpřesněn a upraven tak, aby postihoval i situace dosud zákonem neřešené.

Koeficient podle § 76 ZDPH se stanovuje na roční bázi, právní úprava tedy míří v zásadě na situace, kdy do hodnoty dlouhodobého majetku vstupují plnění z různých kalendářních let, u nichž byl nárok na odpočet daně uplatněn v rozdílném rozsahu z důvodu aplikace rozdílných vypořádacích koeficientů. Novela ZDPH navíc výslovně upravuje i situace, kdy byl nárok na odpočet daně při pořízení dlouhodobého majetku v souladu se ZDPH uplatněn v plné výši (tedy na základě předpokladu takového následného využití majetku, které zakládá nárok na odpočet daně v plné výši), avšak skutečné (příp. předpokládané) využití tohoto majetku v roce zařazení (příp. uplatnění odpočtu) zakládá nárok na odpočet daně pouze v krácené výši.

Výsledný rozsah nároku na odpočet daně je vázán na vypořádací koeficient a kalendářní rok, v němž byl majetek pořízen, příp. kalendářní rok, v němž byl uplatněn odpočet. Vazba na rok uplatnění odpočtu se může zdát na první pohled nelogická, tímto jsou však pokryty situace, kdy je dlouhodobý majetek pořízen např. již v prosinci daného kalendářního roku, daňový doklad je však plátcí doručen až v roce následujícím, a nárok na odpočet daně tak může být v souladu s § 73 odst. 1 písm. a) ve vazbě na § 73 odst. 4 ZDPH uplatněn až v kalendářním roce následujícím po pořízení majetku.

Korekce odpočtu z titulu sjednocení vypořádacích koeficientů dle § 76 ZDPH se týká pouze **dlouhodobého majetku**; je **povinností plátce** i v případě, kdy je odpočet zvyšován, a nemá **žádný „toleranční limit“**. To znamená, že i jednoprocentní rozdíl ve výši vypořádacích koeficientů je důvodem pro korekci odpočtu dle § 76 odst. 10 ZDPH. To platí shodně pro stávající i novou právní úpravu.

Korekce je součástí vypořádání odpočtu daně, promítá se tedy v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém byl majetek pořízen, příp. ve kterém byl uplatněn odpočet. Hodnota korekce (kladná nebo záporná) se přičítá k částce vypořádání odpočtu daně.

Tento typ výpočtu zpravidla neprovádějí účetní či daňové software automaticky, při kalkulaci je proto nezbytné si uvědomit, že pro účely výpočtu korekce se vychází vždy z **vypořádacích koeficientů**. Plnění přijatá v roce pořízení majetku (příp. uplatnění odpočtu) však podléhají standardnímu vypořádání odpočtu daně podle § 76 odst. 7 ZDPH a nemohou být do korekce dle § 76 odst. 10 zahrnuta, neboť by tímto byla korekce odpočtu v této části duplicitní.

Praktickou aplikaci § 76 odst. 10 ZDPH lze nejlépe ukázat na příkladech. Pro zjednodušení předpokládáme, že přijatá plnění jsou vždy zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněná plátcem DPH a veškeré nároky na odpočet daně mohou být a jsou v souladu se ZDPH uplatněny v kalendářním roce přijetí zdanitelného plnění. Předpokládáme dále měsíční zdaňovací období plátce. Shodné předpoklady platí pro všechny příklady uvedené v tomto článku. Příklady nepostihují jen situace spadající do kategorie majetku vytvořeného vlastní činností.

Příklad č. 1:

Plátce DPH působí v oblasti realit, zabývá se mj. krátkodobými i dlouhodobými pronájmy nemovitostí. Na začátku roku 2025 zahájí na svém pozemku výstavbu administrativního centra za účelem pronájmu. Budova má být pronajata jednomu zájemci. Je uzavřena smlouva o smlouvě budoucí nájemní, v níž jsou sjednány podmínky nájmu vč. výše nájmu s uplatněním DPH na výstupu dle § 56a odst. 3 ZDPH. Stavba je dokončena a zkolaudována v roce 2026. Původní zájemce však od smlouvy odstoupí a plátce se rozhodne, že budovu bude pronajímat po částech, předpokládá pronájem v režimu plnění zdanitelného i osvobozeného od DPH bez nároku na odpočet daně. Pro

zjednodušení předpokládáme, že změna budoucího využití budovy je plátcí známa již od počátku roku 2026.

V průběhu roku 2025 plátce přijme zdanitelná plnění v základu daně 200 mil. Kč, DPH na vstupu činí 42 mil. Kč. V průběhu roku 2026 plátce přijme zdanitelná plnění v základu daně 100 mil. Kč, DPH na vstupu činí 21 mil. Kč.

Vypořádací koeficient plátce za rok 2025 činí 70 %, vypořádací koeficient plátce za rok 2026 činí 75 %.

Řešení:

U přijatých zdanitelných plnění roku 2025 je nárok na odpočet daně uplatněn v plné výši, tj. v rozsahu 100 %, z důvodu předpokladu budoucího využití budovy pro účely zdanitelných plnění. U přijatých zdanitelných plnění roku 2026 je nárok na odpočet daně uplatněn v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2026 v rozsahu 70 %, tj. v rozsahu dle zálohového koeficientu roku 2026. Je třeba si uvědomit, že u přijatých zdanitelných plnění roku 2026 je nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období prosinec 2026 přepočten na úroveň 75 % formou vypořádání odpočtu daně dle § 76 odst. 7 ZDPH. Vypořádání odpočtu daně obvykle provádějí příslušné účetní/daňové systémy automaticky. Do vypořádání odpočtu daně je však nutno promítnout i změnu rozsahu nároku na odpočet daně z titulu sjednocení koeficientů dle § 76 odst. 10 ZDPH u přijatých plnění roku 2025, a to v částce 10,5 mil. Kč. Jde o snížení nároku na odpočet daně z úrovně 100 % na úroveň 75 % z částky daně na vstupu 42 mil. Kč, tj. $(75 \% \text{ minus } 100 \%) \times 42 \text{ mil. Kč}$. Snížení odpočtu daně bude zahrnuto do částky vypořádání odpočtu daně za zdaňovací období prosinec 2026.

Příklad č. 2:

Plátce DPH pořízuje formou koupě nemovitost (nové obchodní prostory) za účelem pronájmu. Předpokládá uskutečnění plnění zdanitelných i osvobozených od DPH bez nároku na odpočet daně. Zálohy na pořízení nemovitosti ve stoprocentní výši jsou uhrazeny již v roce 2025. Základ daně činí 60 mil. Kč, DPH na vstupu činí 12,6 mil. Kč. Nemovitost je kolaudována v roce 2026.

Vypořádací koeficient plátce za rok 2025 činí 55 %, vypořádací koeficient plátce za rok 2026 činí 59 %.

Řešení:

V roce 2025 je uplatněn odpočet daně ve výši 6,93 mil. Kč, tj. 55 % z částky daně na vstupu 12,6 mil. Kč. V roce 2026 není uplatněn žádný nárok na odpočet daně, protože majetek byl uhrazen formou zálohových plateb již v roce 2025.

Protože však k pořízení majetku dochází až v roce 2026, do vypořádání odpočtu daně je třeba zahrnout změnu nároku na odpočet daně, a to v částce 0,504 mil. Kč, která se vztahuje k zálohovým platbám z roku 2025. Jde o zvýšení nároku na odpočet daně z úrovně 55 % na úroveň 59 %, tj. $(59 \% \text{ minus } 55 \%) \times 12,6 \text{ mil. Kč}$. Zvýšení odpočtu daně bude zahrnuto do částky vypořádání odpočtu daně za zdaňovací období prosinec 2026.

Sjednocení koeficientů podle § 75 ZDPH (nárok na odpočet daně v poměrné výši)

K rozsáhlejší změnám dochází v oblasti nároku na odpočet daně v poměrné výši. Stejně jako doposud platí, že v případě, kdy byl nárok na odpočet daně uplatněn dle poměrného koeficientu stanoveného odhadem, provádí následně plátce daně korekci odpočtu daně podle skutečného poměru použití přijatého plnění pro svoji ekonomickou činnost.

Ustanovení tedy pokrývá i případy odpočtů uplatněných v různém rozsahu v rámci jednoho kalendářního roku. Obdobně jako v případě § 76 ZDPH Novela ZDPH výslovně upravuje i sjednocení koeficientů v případech, kdy byl nárok na odpočet daně v souladu se ZDPH uplatněn v plné výši (tedy na základě předpokladu takového následného využití přijatého plnění, které zakládá nárok na odpočet daně v plné výši), avšak skutečné (příp. předpokládané) využití tohoto plnění zakládá nárok na odpočet daně v poměrné výši.

Nově je však třeba rozlišovat, zda přijaté plnění má či nemá povahu dlouhodobého majetku, protože pravidla pro korekci odpočtu se pro obě kategorie liší.

V případě přijatého plnění, které se **nestane součástí dlouhodobého majetku**, k věcným změnám nedochází. I nadále platí, že v případě snížení odpočtu daně je korekce povinností plátce, zatímco v případě zvýšení odpočtu se jedná o právo plátce. Korekce se provádí v kalendářním roce použití plnění a je zachován rovněž 10% toleranční limit, podle kterého se korekce provádí pouze v případě, že rozdíl mezi poměrnými koeficienty (dle skutečného použití a kvalifikovaného odhadu) přesáhne 10 procentních bodů. Rovněž možnost tzv. „dodaňování“ (tj. postup dle § 75 odst. 2 ZDPH) není Novelou ZDPH nijak dotčena.

U přijatého zdanitelného plnění, které se **stane součástí pořízeného dlouhodobého majetku**, je postup nově upraven v § 75 odst. 7 až 9 Novely ZDPH. Korekce je nově **povinností plátce** i v případě, kdy je odpočet zvyšován, a nemá **žádný toleranční limit**. To znamená, že i jednocentní rozdíl ve výši koeficientů je nově důvodem pro korekci odpočtu daně u dlouhodobého majetku. Výsledný rozsah nároku na odpočet daně je vázán na poměrný koeficient a kalendářní rok, v němž byl majetek pořízen, příp. kalendářního rok, v němž byl uplatněn odpočet, obdobně jako v případě korekce dle § 76 ZDPH. Pokud v tomto roce, tj. v roce korekce, nebyl dlouhodobý majetek použit, a poměrný koeficient stanovený na bázi skutečného použití proto není znám, vychází se pro účely korekce odpočtu opět z kvalifikovaného odhadu. Ten vychází ze skutečností známých v daném období, kdy je korekce prováděna.

Korekce odpočtu daně podle § 75 ZDPH se uvádí v samostatném řádku daňového přiznání. Správnému vykázání je třeba věnovat zvýšenou pozornost, neboť provedená korekce odpočtu daně podle § 75 ZDPH může dále podléhat krácení podle § 76 ZDPH (viz souběh koeficientů níže).

Příklad č. 3:

Plátce DPH pořizuje v roce 2025 služební automobil kategorie M1, u kterého umožní rovněž bezplatné použití zaměstnancem pro jeho soukromé účely.

Základ daně činí 2 200 tis. Kč, DPH na vstupu 462 tis. Kč. Předpokládán poměr využití pro služební účely je 95 %, skutečný poměr využití pro služební účely dle knihy jízd na rok 2025 činí 90 %.

Řešení:

Při pořízení automobilu je uplatněn nárok na odpočet daně ve výši 399 tis. Kč. Jedná se o odpočet v rozsahu 95 % z daně na vstupu v limitované výši podle § 72 odst. 3 ZDPH, tj. 95 % x 420 tis. Kč. Do daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2025 je plátce povinen zahrnout korekci odpočtu daně ve výši 21 tis. Kč. Jedná o snížení odpočtu daně z úrovně 95 % na 90 % z limitované částky daně na vstupu, tj. (90 % minus 95 %) x 420 tis. Kč. Korekce odpočtu daně je nově povinností plátce, přestože rozdíl v poměrných koeficientech činí pouze 5 procentních bodů.

Příklad č. 4:

Fyzická osoba, plátce DPH, uzavře smlouvu o výstavbě rodinného domu (jedná se o stavbu pro sociální bydlení). Plátce předpokládá, že část prostor v přízemí rodinného domu bude využita k podnikání plátce (služby v oblasti zabezpečovací techniky), první patro bude určeno k bydlení plátce a jeho rodiny. Fyzická osoba vystupuje při uzavírání smlouvy jako plátce DPH a rodinný dům hodlá jako celek vložit do obchodního majetku plátce. (Přijatá plnění podléhají režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku, to však není pro účely uplatnění a následné korekce odpočtu relevantní.)

V průběhu roku 2025 plátce přijme zdanitelná plnění v základu daně 20 mil. Kč, DPH činí 2,4 mil. Kč. V průběhu roku 2026 plátce přijme zdanitelná plnění v základu daně 5 mil. Kč, DPH činí 0,6 mil. Kč. Poměr podlahových ploch prostor určených k podnikání činí 30 %. Na začátku roku 2026 dojde ke změně v projektu a poměr podlahových ploch určených k podnikání se zvýší na 45 %. Stavba je zkolaudována v roce 2026. Skutečný poměr využití rodinného domu pro podnikání za rok 2026 činí 45 %.

Řešení:

V roce 2025 je uplatněn odpočet daně ve výši 0,72 mil. Kč (daň na vstupu 2,4 mil. Kč x 30 %). V roce 2026 je uplatněn odpočet daně ve výši 0,27 mil. Kč (daň na vstupu 0,6 mil. Kč x 45 %).

Do daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2026 je plátce povinen zahrnout změnu odpočtu daně ve výši 0,36 mil Kč. Jedná se o zvýšení odpočtu daně za rok 2025 z úrovně 30 % na 45 % z částky daně na vstupu 2,4 mil. Kč, tj. (45 % minus 30 %) x 2,4 mil. Kč. Korekce odpočtu daně je nově povinností plátce, přestože vede ke zvýšení odpočtu daně.

Souběh krácení dle § 75 a 76 ZDPH

V praxi samozřejmě mohou nastávat i složitější situace, může jít zejm. o souběh krácení odpočtu daně podle § 75 a 76 ZDPH.

Taková situace podléhá výše uvedeným pravidlům, je však třeba dávat pozor na správné provedení výpočtu korekce, resp. na správné použití koeficientů.

Příklad č. 5:

Obec, měsíční plátce DPH, si objedná výstavbu polyfunkční budovy. Budova bude sloužit jak pro činnosti obce spadající pod výkon veřejné správy (mimo předmět DPH), tak pro činnosti, které jsou ekonomickou činností obce a mají charakter plnění zdanitelných i osvobozených od DPH bez nároku na odpočet daně. Obec vystupuje při výstavbě v postavení plátce DPH. (Přijatá plnění podléhají režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku, to však není pro účely uplatnění a následné korekce odpočtu relevantní.)

V roce 2025 přijme obec zdanitelná plnění v základu daně 20 mil. Kč, daň činí 4,2 mil. Kč. V roce 2026 přijme obec zdanitelná plnění v základu daně 40 mil. Kč, daň činí 8,4 mil. Kč.

Poměrný koeficient (rozsah využití budovy pro ekonomickou činnost obce) stanovený kvalifikovaným odhadem dle projektové dokumentace činí 50 %. Budova je dokončena a zkolaudována v roce 2026 a poměrný koeficient stanovený dle skutečného využití budovy v tomto roce činí 60 %. Vypořádací koeficient za rok 2025 činí 40 %. Vypořádací koeficient za rok 2026 činí 45 %.

Řešení:

Pro lepší přehlednost jsou údaje zpracovány formou tabulky.

Rok	DPH na vstupu	Rozsah uplatněného odpočtu	Výše uplatněného odpočtu	Výsledný koeficient	Výše celkového odpočtu	Korekce
2025	4,2	50 % x 40%	0,84	60 % x 45 %	1,134	+0,294
2026	8,4	50 % x 45%	1,89	60 % x 45 %	2,268	+0,378

V daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2026 je třeba promítnout zvýšení odpočtu daně za rok 2025 ve výši 0,294 mil. Kč. U přijatých plnění roku 2026 je třeba si uvědomit, že v průběhu roku je nárok na odpočet daně uplatňován v rozsahu dle poměrného koeficientu stanoveného odhadem (50 %) a zálohového koeficientu roku 2026 (40 %). Plnění uvedená v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období roku 2026 ve sloupci „krácený nárok na odpočet daně“ však budou předmětem vypořádání odpočtu daně podle § 76 odst. 7 ZDPH, a budou tedy přepočtena dle vypořádacího koeficientu roku 2026 na úroveň 45 %. Tímto způsobem dojde v roce 2026 k uplatnění odpočtu

ve výši 1,89 mil. Kč, tj. $50\% \times 45\% \times 8,4 \text{ mil. Kč}$. Ve vztahu k roku 2026 je proto nutné navíc zohlednit jen změnu odpočtu v částce 0,378 mil. Kč. Jde o navýšení odpočtu z titulu zvýšení poměrného koeficientu o 10 procentních bodů, které však dále podléhá krácení vypořádacím koeficientem roku 2026 ve výši 45%, tj. $(60\% \text{ minus } 50\%) \times 45\% \times 8,4 \text{ mil. Kč}$.

Nezbývá než dodat, že kvalitní evidence dlouhodobého majetku odpovídající potřebám ZDPH (viz § 100 ZDPH) je a nadále zůstane naprostou nutností. Nelze-li pro účely výpočtu korekci využít účetní či daňový software, lze v praxi použít excelovou tabulku s vhodně nastavenými vzorci. Je samozřejmě nanejvýš vhodné vždy ověřit, že došlo ke sjednocení rozsahu odpočtu u všech přijatých plnění tvořících součástí ocenění majetku na shodnou úroveň a odpočet byl uplatněn ve správné výši.

Přechodná ustanovení a další souvislosti vypuštění konceptu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností

V první řadě je třeba upozornit na **přechodná ustanovení Novely ZDPH**. Ta řeší postup pro případ, kdy pořizování dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností začalo před účinností Novely ZDPH a zároveň vznikl nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění (alespoň jednoho), které se stalo součástí pořizovaného dlouhodobého majetku, přičemž k uvedení tohoto majetku do stavu způsobilého k užívání dojde až po účinnosti Novely ZDPH (tedy po 1. 1. 2025).

Dojde-li k uvedení dlouhodobého majetku do stavu způsobilého k užívání v průběhu roku 2025, plátce postupuje při uplatnění DPH podle ZDPH ve znění před účinností Novely ZDPH (tj. do 31. 12. 2024). Dojde-li k uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání v průběhu roku 2026 a později, plátce má možnost volby. První možností je postup dle ZDPH ve znění do 31. 12. 2024, tedy aplikace konceptu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností vč. povinnosti odvodu DPH při jeho uvedení do užívání. Druhou možností je přechod na nová pravidla u plnění přijatých po účinnosti Novely ZDPH, tj. od 1. 1. 2025. To ve své podstatě znamená, že nároky na odpočet daně uplatněné do 31. 12. 2024 ve 100% výši zůstávají zachovány až do okamžiku uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání. Následně bude plátce daně povinen v roce zařazení majetku, resp. uplatnění odpočtu, provést korekci uplatněných odpočtů dle výše koeficientu platného v roce zařazení majetku, resp. uplatnění odpočtu, podle pravidel vysvětlených výše, tj. dle § 75 nebo 76 ZPH ve znění od 1. 1. 2025.

U dlouhodobého majetku, který ani před účinností Novely ZDPH nenaplňoval definici dlouhodobého majetku vytvořeného vlast-

ní činností, pak přechodná ustanovení Novely ZDPH stanoví, že pravidla pro sjednocení koeficientů dle Novely ZDPH se použijí i na zdanitelná plnění přijatá před účinností Novely ZDPH, pokud den pořízení dlouhodobého majetku nastane po účinnosti Novely ZDPH.

Dalším významným dopadem zrušení konceptu majetku vytvořeného vlastní činností je vypuštění písm. b) z § 73 odst. 3 ZDPH upravujícího lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daně. To je významné zejm. pro plátce, kteří jsou zvyklí spoléhat na prolomení tříleté lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých plnění tvořících součástí ocenění dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností dle uvedeného ustanovení a odkládají uplatnění nároku na odpočet daně až do doby uvedení majetku do užívání. Zrušení konceptu dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností totiž znamená i nemožnost prolomení lhůty z tohoto důvodu. Lhůta pro uplatnění odpočtu daně je navíc Novelou ZDPH zkrácena, a **nárok na odpočet daně tak nelze uplatnit po uplynutí druhého kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl**. Plátci odkládající nárok na odpočet daně by tak mohli být velmi nemile překvapeni definitivní ztrátou možnosti nárok na odpočet daně uplatnit. U dlouhodobého majetku, jehož pořizování započalo před účinností Novely ZDPH a který nebyl do účinnosti Novely ZDPH uveden do stavu způsobilého k užívání, by tak plátce měl velmi dobře zvážit možnost danou přechodnými ustanoveními a uvědomit si veškeré dopady právní úpravy, podle které postupuje.

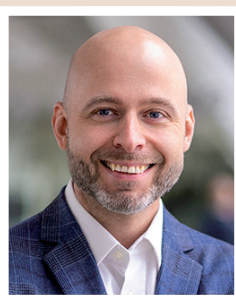
Závěr

Krácení nároku na odpočet daně a následně korekce odpočtu daně jsou jednou ze složitějších oblastí daňové legislativy. Přestože se v dnešní době téměř u každého plátce vyskytují služební automobily poskytované pro soukromé účely zaměstnanců, ne každý plátce s problematikou krácení odpočtu daně pracuje na denní bázi a má daná pravidla zažitá.

V souvislosti s Novelou ZDPH a zavedením režimu pro malé podniky si navíc plátci, kteří by chtěli tento režim využít, ale doposud se nesetkali s problematikou krácení nároku na odpočet daně podle § 76 ZDPH, musí uvědomit, že povinnost aplikovat pravidla § 76 ZDPH může tímto dopadnout i na ně.

Není proto od věci závěrem připomenout, že výše popsaná pravidla se vztahují na uplatnění nároku na odpočet daně při pořizování dlouhodobého majetku, tedy v průběhu pořizování majetku až do jeho uvedení do užívání, resp. uplatnění odpočtu. Následně změny v rozsahu nároku na odpočet daně, ke kterým dochází v letech následujících po pořízení majetku, resp. uplatnění odpočtu, však podléhají pravidlům obsaženým v § 78 a násl. ZDPH. Ale to už je jiný příběh... ■

Ručení za DPH neodvedenou dodavatelem: Co mění plánovaná novela zákona o DPH od 1. 1. 2025?



Ing. David Kužela,
daňový poradce č. 4130,
Ernst & Young, s.r.o.

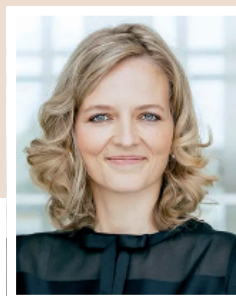
DPH je významnou položkou fiskálních příjmů státního rozpočtu. Její správné, ale také včasné odvádění má významný dopad na veřejné finance. Jedním z mechanismů, jenž by měl z pohledu daňové správy zajišťovat efektivní výběr DPH, je institut ručení příjemce zdanitelného plnění. Pro mnohé plátce DPH však může jít o značně komplikovaný soubor povinností. Novelizované znění ZDPH v oblasti ručení za neuhrazenou daň představuje významný posun v praxi. Příjemce bude muset v mnohem vyšší míře být proaktivní při prověřování svých obchodních partnerů a okolností, za kterých obchodní transakce probíhá.

Návrh novely ZDPH (po třetím čtení v Parlamentu) pravidla u ručení významně upravuje s úmyslem posílit procesní postavení správců daně. V následujícím článku se podrobněji zaměříme na to, jaké konkrétní změny novela přináší a jaké důsledky může mít pro plátce daně.

Přesun důkazního břemene na příjemce

V rámci navrhovaných změn se mění především postavení příjemce zdanitelného plnění z pohledu rozložení a nesení důkazního břemene.

Podle novely nebude správce daně povinen prokazovat zavinění příjemce zdanitelného plnění přímo. Místo toho bude správce daně prokazovat pouze skutečnosti, které jsou rozhodné pro uplatnění právní domněnky zavinění. Tyto skutečnosti zahrnují např. rizikové nebo neobvyklé situace v rámci obchodního vztahu, které jsou vymezeny v novele. Pokud budou tyto skutečnosti správcem daně prokázány, bude založena domněnka, že příjemce věděl, nebo vědět měl a mohl, že daň nebude úmyslně zaplácena.



Ing. Ivana Krylová,
daňový poradce č. 3951,
Ernst & Young, s.r.o.

Příjemce zdanitelného plnění bude mít následně možnost v rámci řízení prokázat svou nevinu, tedy že jednal nezávisle a v dobré víře. Pokud se mu to povede, ručení nebude aplikováno.

Přesun důkazního břemene na příjemce představuje významný posun od předchozího přístupu, kdy bylo důkazní břemeno týkající se zavinění většinou na straně správce daně. Správcům daně nová úprava poskytne podstatně širší manévrovací prostor, což velmi pravděpodobně povede i k nárůstu počtu řízení o ručení. Zejména pro menší podniky s omezenými zdroji může být implementace dodatečných kontrolních mechanismů a zajištění dostatečných důkazních prostředků poměrně zatěžující.

Lze očekávat, že při interpretaci novelizovaných pravidel bude v budoucnu hrát opět klíčovou roli Nejvyšší správní soud, a to zejm. v případech, kdy by mohlo dojít k omezení ochrany práv příjemců plnění.

Rozšíření okruhu situací vědomosti o neuhrazení daně

Novela nově vymezuje konkrétní situace, kdy se *a priori* předpokládá, že příjemce měl vědomost o tom, že daň nebude uhrazena, a je tudíž odpovědný za neodvedenou daň. Z této odpovědnosti se může vyvinut.

Tyto situace zahrnují např. transakce s poskytovatelem, o němž byly daňovou správou zveřejněny informace o jeho nespolehlivosti, vztahy mezi spojenými osobami (viz § 36a ZDPH), které nesou vyšší riziko koluzivního jednání a úmyslného neuhrazení daně, dodání pohonných hmot od dodavatele, který není veden v zákonném seznamu distributorů, nebo platby, které jsou v nepřiměřené výši oproti obvyklé ceně.

Vědomost příjemce, že daň nebude uhrazena, má být nově nastolena také v případech, kdy úhrada plnění je provedena nezvyklým způsobem, jako jsou např. platby v kryptoměně, v hotovosti nad zákonný limit platby, či převody na jiné účty než oficiálně zveřejněné.

Novela zavádí ručení u oprávněného příjemce, kterému vznikla v souvislosti s přijetím vybraných výrobků z jiného členského státu povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, pokud zboží pořízuje z jiného členského státu osoba, která zboží dodá třetí osobě.

Limity ručení

Důvodová zpráva k novele upřesňuje, že ručení se uplatní pouze vůči bezprostřednímu příjemci dodavatele, nikoli u vícero plátců (příjemců), pokud by se dodání uskutečnilo v řetězci podnikatelů. Tímto opatřením se omezuje potenciální domino efekt a nepřímě-řené zatížení subjektů, kterých se (ne)placení bezprostředně netýká.

Ručení je dále omezeno na dlužnou daň, nikoli příslušenství daně, jako jsou úroky z prodlení nebo penále. To má zabránit nadměrnému finančnímu zatížení příjemce z titulu chyby jeho protistrany. V tomto ohledu je česká právní úprava benevolentní. Dle rozhodnutí Soudního dvora EU (C-4/20, *ALTI*) mohou členské státy rozsah ručení legitimně rozšířit i o další sankce spojené s nezaplacením daně.

Příjemce se může vyvázat z odpovědnosti za ručení, pokud prokáže, že nevěděl a nemohl vědět, že daň nebude uhrazena. Dle cíle novely, pokud prokáže, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby zajistil správné odvedení daně. Toho lze docílit skrze aktivní zájem o daňovou spolehlivost obchodních partnerů a okolností, za kterých transakce probíhá.

Procesní změny v řízení

Novela umožňuje příjemci zdanitelného plnění (nebo oprávněnému příjemci), který čelí řízení o ručení (zahájeného jinak než výzvou ručiteli), nahlédnout do spisu ohledně nedoplatku na dani. Toto opatření zvyšuje práva ručitele a umožňuje mu lépe se připravit na svou obranu. Příjemce tak může získat přístup k relevantním informacím, které mohou být klíčové pro prokázání jeho nevinu nebo pro vyvrácení domněnky o vědomosti neuhrazení daně.

V současné praxi může odvolání proti výzvě ručiteli mít odkladný účinek, což znamená, že vymáhání daně je odloženo do doby rozhodnutí o odvolání. Novela však umožňuje v určitých případech vyloučit odkladný účinek odvolání. Prakticky tak vymáhání daně může pokračovat i přes probíhající odvolací řízení. Toto opatření je zavedeno s cílem zabránit zdržování vymáhání daně a zneužívání procesních práv k odložení plnění daňových povinností.

Vhodné bude sledovat aktuálně připravovanou novelu daňového řádu, která by mohla mj. prodloužit lhůtu, ve které může správce daně požadovat úhradu od ručitelů.

Nová úprava u ručení přesouvá důkazní břemeno na příjemce a rozšiřuje situace, kdy se předpokládá jejich vědomost o neuhrazení daně.

Zvláštní způsob zajištění daně

Novela i nadále zachovává příjemci plnění možnost uhradit daň za dodavatele. Tento zvláštní způsob zajištění daně má procedurální pravidla, která je třeba dodržet. Zároveň slouží jako prevence proti riziku ručení za neuhrazenou daň a je důležitým nástrojem pro ochranu příjemce v situacích, kdy je zpochybněna spolehlivost dodavatele.

Závěrem

Zatímco rozšířená zodpovědnost příjemce zdanitelného plnění má potenciál přispět k prevenci daňových úniků, přináší s sebou i značné výzvy. Příjemci budou muset prokázat zvýšenou ostražitost a důkladnost při výběru a monitorování svých obchodních partnerů, aby předešli možnému ručení za neuhrazenou daň.

Podnikatelé by proto měli pečlivě zvážit, zda a jak tyto změny ovlivní jejich podnikání, a připravit se na potřebné úpravy svých obchodních a účetních procesů. Je důležité, aby byli schopni doložit, že neměli a nemohli mít znalost o tom, že daň nebude uhrazena, což může vyžadovat zavedení nových interních kontrol a postupů.

Vzhledem k tomu, že novela zavádí nové pojmy a přístupy, jako jsou vyvratitelné domněnky zavinění, může dojít k situacím, kdy bude jejich interpretace a aplikace v konkrétních případech nejasná. Lze očekávat zvýšení počtu řízení o ručení.

Zároveň je třeba mít na paměti, že ručení příjemce zdanitelného plnění není jediným nástrojem, který má správce daně k dispozici. Pamatovat je třeba zejména na tzv. vědomostní test účastí na podvodu.

Pozornost a připravenost bude namístě. ■

Nový režim pro malé podniky

Od 1. 1. 2025 vchází v platnost novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), která implementuje směrnici Rady (EU) 2020/285 ze dne 18. 2. 2020, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „novela ZDPH“). Směrnice mj. upravuje zvláštní režim pro malé podniky. S účinností od 1. 1. 2025 bude ZDPH nově upravovat v Dílu 2 režim pro malé podniky namísto původního zvláštního režimu při dovozu zboží nízké hodnoty, který se přesouvá do Dílu 3.



Ing. Kateřina Zákostelská,
Tax Consultant, KPMG

Nový režim přináší možnost osobám povinným k dani z jiných členských států EU (dále jen „JČS“), tedy v EU usazeným malým podnikům, využít úlev v oblasti DPH, které dosud využívaly pouze v tuzemsku usazené osoby povinné k dani, které nejsou registrovány (tj. nejsou plátcí DPH). Je důležité zmínit, že využití režimu pro malé podniky není povinnost, ale tento režim bude fungovat na dobrovolné bázi. Pokud se tedy daný podnik rozhodne režimu nevyužít i přes to, že splňuje definici malých podniků, budou pro jím uskutečňovaná plnění v České republice platit stejná pravidla jako doposud.

Odstranění nerovnosti mezi malými podniky

Za malý podnik se v tuzemsku podle současné legislativy považují osoby povinné k dani, jejichž obrat nedosáhl hranice pro registraci k DPH, tj. 2 mil. Kč za 12 kalendářních měsíců. Je číste na rozhodnutí malého podniku, zda se registruje jako plátec či nikoli. ZDPH dává osobám povinným k dani možnost registrovat se k DPH na dobrovolné bázi dle § 6f ZDPH. Pokud se tuzemská osoba povinná k dani nestane plátcem dobrovolně, ale s registrací čeká až na překročení prahu obratu, jsou jí uskutečňovaná plnění osvobozená od DPH. Novelou ZDPH dojde ke změně výpočtu obratu, který se nově bude počítat za kalendářní rok, nikoli za bezprostředně předcházejících 12 kalendářních měsíců.

Vzhledem k tomu, že členské státy EU mají ve svých lokálních zákonech povětšinou zakotven malý podnik obdobným způsobem, tedy registračním limitem, bude moci docházet k nesouladům, kdy tuzemský plátec má povinnost dle § 108 odst. 3 ZDPH

přiznat daň z přijatého plnění s místem plnění v tuzemsku od neusazené osoby povinné k dani z jiného členského státu neregistrované k DPH [tzn. od osoby osvobozené ve smyslu § 4 odst. 1 písm. m) ZDPH]. To v zásadě při aktuálním znění ZDPH narušuje princip daňové neutrality, jelikož je dané plnění zatíženo daní, zatímco stejné plnění od tuzemského malého podniku je od daně osvobozeno.

Aby byl tento nesoulad odstraněn, budou podle novely ZDPH plnění uskutečňovaná v tuzemsku neusazenou osobou registrovanou v režimu pro malé podniky pro tuzemsko nově také považována za plnění osvobozená od DPH dle § 50 novely ZDPH. Osoby povinné k dani z JČS tedy dostanou možnost využít přeshraniční režim pro malé podniky, který bude jimi uskutečňovaná plnění stavět na roveň tuzemským plněním od podnikatelů neplátců.

Zejména u přijatých služeb z JČS od osob v daném státě k DPH neregistrovaných [v současnosti osvobozených osob dle § 4 odst. 1 písm. m)] bude nutno zkoumat, zda je tato osoba ve svém státě registrována do režimu pro malé podniky pro tuzemsko. Pro tyto účely bude zřízena speciální databáze (obdobně jako VIES pro registrované plátcce). Podmínky pro registraci osoby povinné k dani z jiného členského státu do tohoto režimu pro tuzemsko jsou v zásadě dvě – limit obratu v tuzemsku a zároveň limit obratu v celé EU. Přičemž platí, že subjekt, který se chce do režimu pro malé podniky registrovat, tak činí v členském státě usazení.

Registrace v režimu pro malé podniky

V návaznosti na kvalifikaci malých podniků podle ZDPH se tedy osoby povinné k dani z JČS uskutečňující plnění v tuzemsku, které mají zájem na využití přeshraničního režimu pro malé podniky v tuzemsku, budou moci ve svém státě usazení registrovat, pokud jejich obrat v EU nepřesáhl v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 100 tis. eur a současně obrat z plnění s místem plnění v tuzemsku nepřesáhl 2 mil. Kč za kalendářní rok.

V případě, že osoba povinná k dani z JČS, registrovaná do přeshraničního režimu pro malé podniky pro ČR překročí v průbě-

hu roku v ČR limit 2 mil. Kč, stane se v tuzemsku plátcem DPH až 1. ledna následujícího roku. Pokud však ve stejném období překročí limit 100 tis. eur (v přepočtu 2 536 500 Kč), stane se plátcem počínaje následujícím dnem po překročení této částky.

Ustanovení § 6c ZDPH pak vyjímá osoby registrované do režimu pro malé podniky pro tuzemsko z povinné registrace k DPH v tuzemsku (např. při poskytnutí plnění v tuzemsku, ze kterého není povinen odvést daň zákazník ani není odvedena daň přes jedno správní místo, dále při dodání zboží do jiného členského státu a přemístění vlastního zboží do jiného členského státu), a to z důvodu již dříve zmiňovaného osvobození jimi uskutečněných plnění.

Dále je třeba poznamenat, že osvobození plnění uskutečněných osobami povinnými k dani z JČS registrovanými do režimu malých podniků, které přesáhly obrat 2 mil. Kč, ale stanou se plátcem až k 1. lednu následujícího roku, bude aplikováno až do konce kalendářního roku. Toto však neplatí v situacích, kdy se podniky stanou plátcem z jiného titulu nebo pokud již vůbec nesplňují podmínky pro využití režimu pro malé podniky.

Stejnou možnost mají tuzemské malé podniky v ostatních členských státech EU, mohou se tedy v ČR registrovat do režimu malého podniku pro jednotlivé členské státy EU. Také je možné, aby se do tohoto režimu registrovaly i podniky, které jsou již v tuzemsku plátcem (např. dobrovolně), za předpokladu, že splňují limity obratu v daných zemích a v celé EU. Je možné kombinovat DPH registraci v některých členských státech a režim pro malé podniky v jiných členských státech.

Kdo však tento režim nemůže využívat, jsou osoby registrované k DPH v daném členském státě, ve kterém chtějí režim využívat (tj. pokud je osoba jednou např. na Slovensku registrována k DPH, nemůže tam již využít režim pro malé podniky), skupiny a členové skupin a osoby registrované pro dovozní režim v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa (IOSS).

Přeshraniční režim pro malé podniky smí využít pouze osoba se sídlem v některém z členských států EU. Proto důvodová zpráva k novele ZDPH upřesňuje, že osoby se sídlem ve Velké Británii, vč. Severního Irsku, které je např. pro účely dodání zboží považováno za členský stát, se považují pro účely režimu pro malé podniky za osoby se sídlem ve třetí zemi.

Nová definice sídla

Změna v definici sídla není primárně pro účely režimu pro malé podniky, ale je pro něj relevantní. Podle novely ZDPH se sídlem bude nově rozumět adresa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby, příp. adresa sídla, které je zapsáno ve veřejném rejstříku, a pokud je adres víc, považuje se za sídlo adresa, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí. Z aktuální definice

sídla bude tedy vypuštěna formulace „osoba povinná k dani“. Pro tuzemské podniky se v tomto ohledu nic nezmění – dále bude pro použití režimu pro malé podniky zásadní sídlo osoby povinné k dani. Pokud má však neusazená osoba v tuzemsku provozovnu, samotná tato skutečnost ji neopravňuje k použití režimu pro malé podniky, jelikož provozovna nemá právní subjektivitu, a nemůže tedy být považována za osobu. Pokud by totiž byla posuzována usazenost pro účely zvláštního režimu pro malé podniky dle provozovny, nebylo by často možné jednoznačně určit stát usazení, ve kterém by se daný podnik měl k tomuto režimu registrovat (např. pokud by tato osoba měla provozovnu ve více členských státech EU).

Administrativní povinnosti

Pokud osoba povinná k dani nepřesáhne v příslušném ani předcházejícím kalendářním roce obrat v EU ve výši 100 tis. eur, obrat v členském státě použití režimu (v ZDPH se tento stát nazývá „stát osvobození“) stanovený příslušným státem (v ČR 2 mil. Kč) a splňuje další podmínky stanovené členským státem osvobození, ve kterém chce režim uplatňovat (např. rozdílné prahové hodnoty pro různá ekonomická odvětví nebo vyloučení některých plnění z režimu), je oprávněna přeshraniční režim pro malé podniky využít.

Do režimu pro malé podniky je nutné se registrovat, žádost o registraci bude možné podat pouze elektronicky u svého místně příslušného správce daně ve státě usazení. Ve formuláři přihlášky osoba uvede, ve kterých státech EU chce tento režim využívat, a vyplní povinné údaje (např. obraty posledních dvou let ve státě usazení i ostatních členských státech EU). Touto registrací bude již pokryta veškerá administrativa, která by souvisela s registrací v jiných členských státech EU. Takže např. tuzemská osoba povinná k dani registrovaná k režimu pro malé podniky u tuzemského správce daně smí využívat režim pro malé podniky ve všech státech, které uvedla v přihlášce k registraci. Není tedy nutná jakákoli iniciativa směrem ke správcům daně v jednotlivých státech, kde bude režim pro malé podniky využíván, ve smyslu oznámení používání režimu.

Registrační řízení bude zahájeno dnem, kdy správce daně státu usazení informuje správce daně v jiném členském státě EU o tom, že podnik zde hodlá využít přeshraniční režim pro malé podniky. Místně příslušný správce v zemi usazení po obdržení přihlášky vyžádá vyjádření správců daně ze všech států EU, které byly uvedeny v přihlášce a ve kterých mají být uskutečňována plnění osvobozená od DPH.¹

Rozhodnutí o registraci do režimu pro malé podniky by pak měl správce učinit do 35 pracovních dnů od podání přihlášky, pokud neobdrží dodatečné dotazy na ověření skutečností z přihlášky od správců daně v jiných členských státech. V takovém případě žadatele o registraci informuje, že správce daně státu osvo-

¹ Viz § 109bd novely ZDPH.

bození vyžaduje dodatečnou lhůtu pro vyjádření. Bez vyjádření správců daně z jiných členských států, ve kterých chce být podnik registrován k režimu pro malé podniky, nesmí místní správce rozhodnutí vydat. Zamítavé rozhodnutí vydá správce v případě, kdy osoba nesplňuje podmínky režimu (zejm. obrat) nebo údaje uvedené v přihlášce nepostačují k posouzení splnění podmínek.

Na základě registrace bude osobě přiděleno daňové evidenční číslo pro režim pro malé podniky v jiném členském státě s koncovkou „-EX“, které bude v rámci režimu pro malé podniky využívat. Registraci lze kdykoli rozšířit na další členské státy, ve kterých bude chtít podnik režimu využívat. Učiní tak pomocí podání oznámení o změně registračních údajů. Správce daně má i na toto rozhodnutí 35 pracovních dní, a i zde mu zůstává možnost vyžádat doplňující informace.

Hlavní povinností plynoucí z registrace do režimu pro malé podniky je podávání čtvrtletních hlášení, v nichž podnik uvádí hodnoty uskutečněných plnění za předcházející čtvrtletí ve všech členských státech EU. Samostatně bude uvedena celková výše plnění, která spadají do obratu v tuzemsku a jiných členských státech, a to odděleně za každý stát a u států, kde jsou různé prahové hodnoty pro různé činnosti, ještě každou prahovou hodnotu obratu pro danou činnost. Hlášení budou podniky podávat do konce měsíce následujícího po skončení kalendářního čtvrtletí, a to i v případě nulových hodnot.

Zde je důležité vyzdvihnout, že oproti klasickým lhůtám se lhůta pro podání hlášení v případech, kdy konec měsíce připadá na víkend či svátek, neposouvá na následující pracovní den. ZDPH dále stanoví, že hodnoty budou v hlášení vykazovány v měně EUR při použití směnného kurzu platného k prvnímu dni kalendářního roku, zveřejněného Evropskou centrální bankou.

Hodnoty budou reportovány ze všech plnění uskutečněných v členských státech bez ohledu na to, zda v jiném členském státě daná osoba režim využívá. Tzn., že i pokud v určitých státech bude podnik registrován jako standardní plátců daně, bude muset takto uskutečněná plnění do hlášení zahrnout. Tato povinnost vyplývá z nutnosti sledování limitu obratu v celé EU, tedy souhrnu obrátů ve všech členských státech, který je 100 tis. eur (pokud dojde k překročení tohoto limitu, nelze dále režim pro malé podniky využívat). Nicméně neznamena to, že by se daná osoba stala automaticky plátcem ve všech dotčených zemích, tam bude třeba dále sledovat místní pravidla pro registraci (typicky se bude muset registrovat, pokud tam skuteční zdanitelné plnění, ze kterého není odváděna daň zákazníkům formou *reverse charge*).

Rozsah registrace do režimu pro malé podniky bude možné zúžit v případě, kdy osoba přestane tento režim využívat v jednom z členských států, pro který se do režimu registrovala. Správce daně tento stát z registrace na základě oznámení o změně registračních údajů vyjme od prvního dne kalendářního čtvrtletí následujícího po podání oznámení nebo druhého měsíce následujícího čtvrtletí, pokud bylo oznámení podáno v posledním měsíci kalendářního čtvrtletí.

Zrušení registrace správce daně provede ve stejných lhůtách, které platí pro výše zmíněné zúžení registrace. Ke zrušení registrace může dojít na základě oznámení o změně registračních údajů, kdy nelze uplatnit opravné prostředky, vzhledem k tomu, že správce daně rozhoduje na základě skutečností uvedených v žádosti subjektu. Kromě zrušení oznámením subjektu zruší správce daně registraci bez zbytečného odkladu, pokud osoba ukončila ekonomickou činnost nebo lze mít za to, že ji ukončila, její obrat v celé EU přesáhl 100 tis. eur nebo poslední členský stát správce daně oznámil, že osoba již nemá nárok účastnit se režimu pro malé podniky, protože přesáhla jeho lokální limit pro registraci. Registrace také zanikne osobě přihlášené v režimu v tu chvíli, kdy se stane členem skupiny.

Závěr

Lze konstatovat, že režim pro malé podniky bude představovat značnou administrativní zátěž pro správce daně, který bude muset kromě vyřizování registrace se subjektem také komunikovat se správcem ze států, ve kterých chce podnik tento režim uplatňovat. Znamená to také potenciálně o jednu registraci navíc v případech, kdy podnik v budoucnu přestane splňovat podmínky pro využití režimu a bude se muset v členských státech, kde poskytuje zdanitelná plnění, nakonec stejně registrovat k DPH. Podniku totiž registrace do režimu pro malé podniky sice oddálí klasickou registraci k DPH, nicméně tento koncept využívá s vědomím, že v budoucnu možná překročí limit obratu, a bude se muset stejně registrovat k DPH, tedy absolvuje registraci do režimu pro malé podniky a pak ještě další registrace v jednotlivých členských státech.

Pro daňové subjekty však tento režim představuje určitou výhodu a zjednodušení. Nicméně bude třeba nastavit vhodný systém monitorování překročení limitů obrátů. Sledování jednotlivých obrátů sice představuje jistou administrativní zátěž, ale výsledek je pro subjekty veskrze pozitivní vzhledem k omezení zátěže v podobě registrace a příp. přípravy a podání DPH příznání v různých členských státech. Problematické může být pochopení zcela nového komplikovaného konceptu, který je poměrně robustní. ■

Plánované změny ZDPH v oblasti zdanění/osvobození převodů nemovitostí

Novela ZDPH, která by měla přinést naprosto revoluční změny v oblasti převodů nemovitostí, uplatnění nároku na odpočet daně, oprav základu daně, a desítky dalších důležitých novinek, byla 12. 11. postoupena k dalšímu jednání do Senátu.¹



Ing. Tomáš Brandejs,
daňový poradce č. 3191,
Deloitte Advisory s.r.o.

Ten tak může o novele jednat nejdříve 12. 12. 2024. To je poměrně pokročilý čas k projednání zákonné normy, která by měla mít účinnost již od 1. 1. 2025. Jakkoli spíše nelze očekávat, že Senát připravovaný předpis vrátí k dalšímu jednání s vlastními pozměňovacími návrhy, nelze to ani vyloučit. Témat, která by mohla některým senátorům přinést patřičné „zviditelnění se“ na veřejnosti, novela skýtá dost. Na druhou stranu však nelze přehlédnout, že obsahuje i povinné transpozice nových pravidel pro osvobození malých podniků,² je tak spíše realistické očekávat její hladké schválení a vydání ve Sbírce zákonů nejpozději dva dny před koncem roku. Veřejnost tak bude mít dostatek času se s novými pravidly seznámit a implementovat je již od 1. 1. 2025... Opravdu si nemohu odpustit tuto uštěpačnou poznámku o celkem obvyklém povánočním koloritu většiny případů, kdy od ledna následujícího roku vstupovala v účinnost novela ZDPH.

Nicméně pokud jde o novelizaci § 56 ZDPH,³ situace tak dramatická není. Ministerstvo financí navrhuje účinnost změn v oblasti zdanění nemovitostí až od 1. 7. 2025. Toto datum by tak případný posun schválení novely neměl nijak ohrozit. V tomto článku se soustředím právě na změny tohoto ustanovení zákona o DPH.

Dvouletá lhůta pro zdanění převodu nemovitostí

Nejviditelnějším zásahem do aplikace DPH u převodů nemovitostí je kompletní přepracování lhůty, po kterou je nutné DPH aplikovat, resp. po jejímž uplynutí je možné uplatnit osvobození od DPH bez nároku na odpočet daně na vstupu. Stávající znění zákona pracuje s konceptem pětiletého časového testu od vydání prvního kolaudačního rozhodnutí týkajícího se převáděné nemovité věci, nebo ode dne jejího prvního užívání (v případě, že se pro danou nemovitou věc nevydává kolaudační rozhodnutí). Novelizované znění by mělo stanovit lhůtu dvouletou, navíc s určitou flexibilitou pro její další zkrácení až na 23 měsíců. Konkrétně by mělo být zdaněno dodání nemovitosti provedené do konce 23. kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž se převáděná nemovitá věc považuje za dokončenou. K tomu novela definuje, že dokončená je nabytím právní moci prvního kolaudačního rozhodnutí, nebo splněním podmínek k trvalému užívání této nemovité věci (zde bude analogicky s dnešním stavem opět pro situace, kde se kolaudační rozhodnutí nevydává).

Podle mého názoru iniciování počátku časového rámce vydáním kolaudačního rozhodnutí či splněním podmínek pro užívání faktickou změnou není. Věcnou modifikací je pouze zkrácení časového testu. To se může jevit jako určitá banalita (jakkoli jde o zkrácení výrazné), nicméně ruku v ruce s navrhovaným dvouletým obdobím Ministerstvo financí ČR navrhlo výrazně důležitější změnu: v rámci daného časového testu bude zdanitelný pouze první převod. Jakýkoli následující převod by měl být již osvobozený, bez ohledu na to, zda k němu dojde stále ještě v průběhu dvouletého období (určeného, jak jsem popisoval výše), nebo až po něm.⁴

1 Senátní tisk 13 Senátu PČR: Detail historie tisku.

2 Směrnice Rady (EU) 2020/285 ze dne 18. 2. 2020, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zvláštní režim pro malé podniky, a nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o správní spolupráci a výměnu informací za účelem sledování správného uplatňování zvláštního režimu pro malé podniky.

3 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

4 Přitom by ZDPH ve znění po 1. 7. 2025 měl nadále umožňovat dobrovolné zdanění převodu nemovitosti.

Tím se ZDPH dostane konečně do souladu se Směrnicí o DPH,⁵ konkrétně s jejím čl. 12.⁶ Ten dává členským státům na výběr ze tří postupů, jak aplikovat zdanění na dodání budov (tedy jakékoli jiné případy převodů budov musí být osvobozené). Zdanit lze pouze:

1. dodání ještě před obydlením⁷ budovy,
2. dodání uskutečněné do pěti let od dokončení budovy nezávisle na jejím obydlení, přitom ale může být zdaněno pouze první dodání v tomto období,
3. dodání do dvou let od prvního obydlení budovy, přitom ale opět platí, že může být zdaněno pouze první dodání v tomto období.

Je očividné, že současné znění ZDPH je kompletně mimo daná pravidla. Novela, která by měla být účinná od 1. 7. 2025, přitom pro narovnání na eurokonformní stav volí posledně jmenovaný přístup, tj. měl by být zdaňován pouze první převod v rámci dvouleté lhůty. Je chvályhodné, že Ministerstvo financí ČR novou úpravu do ZDPH zavádí (palec nahoru především za to, že v důvodové zprávě k novele přiznává, že dosavadní úprava je v rozporu s evropskými pravidly), nicméně těžko lze rozumět tomu, proč k nápravě dochází až v roce 2025. Současnou úpravu dostupné komentáře k ZDPH kritizují jako nesouladnou s evropskými pravidly takřka od doby, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie. Upozorňují na to, že tvůrce českého ZDPH tehdy vycházel z chybného českého překladu čl. 12 Směrnice o DPH, který zavádějícím způsobem vyznívá, že v něm popsané varianty zdanění převodů nemovitostí jsou jen příkladné. Nicméně nejen z jiných jazykových verzí Směrnice o DPH, ale rovněž i ze systematického rozboru jejího čl. 12 jasně vyplývá, že ve skutečnosti jde o konečný výčet přípustných variant.

Definice a role podstatné změny

V ZDPH bude i po 1. 7. 2025 ponechána možnost rozběhnouti lhůty pro zdanění (tj. nově již dvouleté) po provedení tzv. „podstatné změny“ nemovitosti. Nově však bude definovat podstatnou změnu přímo ZDPH. Odpadne tak stav, kdy potřebná úprava je obsažena pouze ve výkladovém stanovisku Generálního finančního ředitelství.⁸ To je pravděpodobně drobnost. Zásadní zásah doznala samotná konstrukce podstatné změny. Tou se bude rozumět „*změna dokončené vybrané nemovité věci, jejímž cílem je změna jejího využití nebo podmínek jejího obydlení, pokud skutečné náklady vynaložené na tuto změnu bez daně osobou, která uskutečňuje bezprostředně následující dodání této nemovité věci, přesáhnou 30 % základu daně při tomto bezprostředně následujícím*

dodání“. Bude tedy nově testováno, zda (zpravidla) stavebním zájmem dochází ke změně využití nemovitosti nebo podmínek jejího obydlení. To je test, který působí jako velmi elastický, nicméně k jeho naplnění pravděpodobně dojde vždy (resp. bude správcí daně těžko prokazatelný opak), pokud budou současně naplněny i výše zmíněné hodnotové limity. U nich si lze povšimnout, že by dnes aplikovaný limit objemu vynaložených nákladů na podstatnou změnu měl klesnout z 50 % na 30 %. Především však lze upozornit na to, že se objem vynaložených nákladů bude poměřovat ke zcela jiné bázi. Zatímco v současné době rozhoduje hodnota nemovitosti před započítáním prací vedoucích k podstatné změně, novela předjímá poměřování se základem daně u bezprostředně následujícího dodání rekonstruované nemovitosti. To může být na jednu stranu vítané zjednodušení, na druhou stranu může působit obtíže to, že do případného dodání může plátce v podstatě pouze tušit, zda provedl podstatnou změnu. Jistotu bude mít málokdy.

Nepřehlédnutelné je jasné vymezení, že do výpočtu, zda vznikla či nevznikla podstatná změna, novelizované znění ZDPH zahrnuje pouze náklady vynaložené osobou, která uskutečňuje bezprostředně následující dodání této nemovité věci. Předpokládám, že něco takového těžko mohlo být záměrem autora novely a že se pokusí do data účinnosti mezi tyto náklady zakomponovat kupř. i náklady vynaložené nájemcem na technické zhodnocení nemovitosti.

Pokud jde o otázku uplatnění stávajících pravidel ještě po 1. 7. 2025, Ministerstvo financí nenaformulovalo žádná speciální přechodná ustanovení. Předpokládám, že záměrem bylo nastavit jakýsi „tvrdý přechod“ a určit, že bez ohledu na skutečnosti rozhodné pro případné zdanění převodu nemovitosti, které nastaly ještě před datem účinnosti novely, se převod takové nemovitosti posoudí výhradně jen dle znění ZDPH účinného po 1. 7. 2025. Na druhou stranu připouštím možnost určitých překvapení ze strany Ministerstva financí, a to ať již v rovině výkladové, nebo dokonce v tom, že urychleně připraví další novelu, která přechod na nová pravidla specificky ošetří.

Převod stavebního pozemku

Technicky-legislativní úpravou je vyčlenění úpravy pro převod pozemku do samostatného § 55a. Novela by přitom měla značně zúžit okruh správních úkonů, které mohou z pozemku učinit pro účely DPH stavební pozemek, jehož dodání je zdanitelné. Nově by svou roli měla sehrávat územně plánovací dokumentace vydaná obcí (příp. tzv. „vymezení zastavěného území“, pokud obec

5 Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“).

6 „Member States may apply criteria other than that of first occupation, such as the period elapsing between the date of completion of the building and the date of first supply, or the period elapsing between the date of first occupation and the date of subsequent supply, provided that those periods do not exceed five years and two years respectively.“

7 Jak přitom vyplývá z přípravných prací k šesté směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty (ty jsou i nadále relevantní pro účely výkladu současné Směrnice o DPH), je kritérium „prvního obydlení“ budovy chápáno jako první využití majetku jeho majitelem či nájemcem.

8 Informace GŘR k uplatňování ZDPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016, viz 2015-12-21-Informace-nemovitosti-2016.pdf.

územně plánovací dokumentaci nevydala), nebo také rozhodnutí stavebního úřadu, na základě něhož lze na pozemku umístit stavbu pevně spojenou se zemí.

Novela pak zcela správně ukládá, že o stavební pozemek by se nejednalo, pokud by byl sice formálně zastavitelný (tj. na základě správních úkonů výše zmíněných) stavbou pevně spojenou se zemí, ale buď na něm nelze takovou stavbu umístit, nebo je to výsoco nepravděpodobné. Aspekt pravděpodobnosti vybudování stavby je přesně tím prvkem, který v ZDPH v současnosti chybí a kterým bude konečně implementována představa Soudního dvora EU o definičních znacích stavebního pozemku. Mezi nimi totiž mj. figuruje i záměr obou smluvních stran (vč. objektivní doložitelnosti takového záměru) pozemek zastavět.⁹ Pokud tedy objektivně doložitelným záměrem obou stran je ponechat pozemek nezastavěný, nelze vůbec hovořit o stavebním pozemku. Takovou perspektivu ostatně přejímá i Nejvyšší správní soud,¹⁰ podle něj je úmysl smluvních stran při sjednání převodu pozemku dokonce stěžejní pro zjištění, zda se jedná o pozemek stavební ve smyslu § 56 ZDPH.

Nelze přehlédnout, že v tomto kontextu je objektivně doložitelný záměr smluvních stran autorem důvodové zprávy k novému § 55a ZDPH relativizován. Nebo spíše, přesněji řečeno, ignorován. Důvodová zpráva zdůrazňuje, že formálně zastavitelný pozemek lze považovat prizmatem § 55a ZDPH za nestavební pozemek, pokud existuje faktická či pravděpodobná nezastavi-

telnost stavbou pevně spojenou se zemí z důvodu technických, požárních a jiných předpisů. O záměru smluvních stran důvodová zpráva zcela nepochopitelně mlčí. Je tak namísto si položit otázku, co vlastně je skutečným úmyslem Ministerstva financí. Zda má zájem skutečně normovat definici pozemku souladně se Směrnicí o DPH a pohledem Soudního dvora EU, nebo zda některé prvky této definice nadále nechce zanášet do prostředí českého ZDPH.

Závěr

Do data účinnosti novely § 56 ZDPH uplyne ještě více než půl roku. Do té doby by mělo Generální finanční ředitelství vydat metodický pokyn, který bezesporu bude některé výklady nových pravidel dále posouvat a moderovat. A to nejen v tématech pokrytých tímto článkem. Novelizovaný § 56 ZDPH a z něj nově odštěpený § 55a ZDPH skýtají mnoho prostoru pro více či méně alternativní výklady. Jedním z nich je např. otázka, zda koncept povinného opětovného rozběhnutí dvouleté lhůty jen v případech, kdy náklady na změnu nemovitosti přesáhnou 30% poměřované základny (ať již je to cena nemovitosti před rekonstrukcí, nebo následně dosažená prodejní cena), odpovídá názoru Soudního dvora EU na to, kdy mohou členské státy pro účely zdanění ignorovat tzv. přestavby budov.¹¹ Stejně tak mne osobně bude velmi zajímat další vývoj judikatury Soudního dvora EU v oblasti definice stavebního pozemku, neboť ani tam – zdá se – není vše zcela usazené do neměnných pozic. ■

9 Viz v tomto smyslu např. C-543/11, *Woningstichting Maasdriel*.

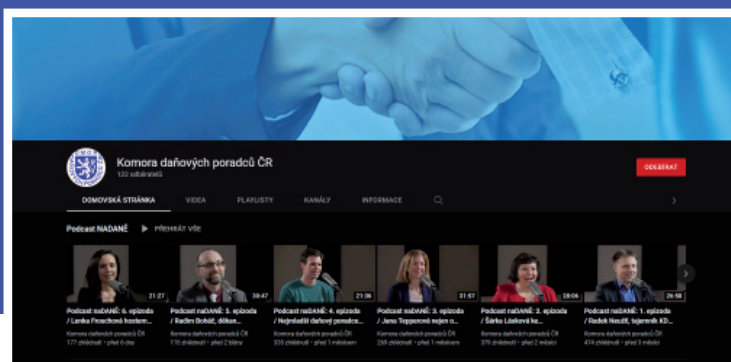
10 Např. 10 Afs 206/2023-44.

11 Viz čl. 12 Směrnice o DPH: „Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov.“

Podcast NADANĚ



Podcast můžete sledovat nejen na Komorovém [YouTube kanále](#), ale také na svých oblíbených platformách [Apple Podcast](#), [Spotify](#), [Google Podcast](#).



Právo věřitele opravit základ DPH u nedobytných pohledávek a jeho rozsah po novele ZDPH

Ustanovení o opravě základu daně v případě nedobytné pohledávky nepatří k těm nejstarším, nicméně i tak doznalo za dobu více než desetileté existence této úpravy značných změn postupně rozšiřujících okruh situací, na které oprava základu DPH může být aplikována. Nepodobně tomu je i nyní u aktuálně projednávané novely¹ zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).



**Ing. Bc. Jan Hájek, MBA,
DiS., Ph.D.,²**
daňový poradce č. 4503,
auditor č. opr. 2413

Přestože se *prima facie* jedná o změny možná nepodstatné, je vhodné je detailněji rozebrat, a to zejm. i s přesahem do ostatních oblastí práva. Pozornost v tomto článku bude zaměřena téměř výhradně na rozsah práva věřitele opravu základu DPH u nedobytných pohledávek provést, tj. na jednotlivé skutkové stavy, jež zakládají právo plátce DPH.

Původní návrh novelizovaného ustanovení

Pozoruhodné přitom je, že do původního návrhu změny § 46 odst. 1 ZDPH zákonodárce vtělil zcela odlišný přístup oproti aktuálně platnému znění, a to ve smyslu povinnosti plátce opravit základ daně u nedobytné pohledávky vždy. Konceptně by se jednalo o zásadní odchýlení od současného nastavení, kdy se jedná o právo plátce, kterýž je poté oprávněn se rozhodnout, zda opravu základu daně provede či nikoliv. Na základě připomínky ze strany Komory daňových poradců ČR byla nakonec tato změna, zakládající povinnost plátce opravu provést, ve finálním znění novely ZDPH zcela vypuštěna.

Přestože se může návrh zákonodárce zdát *a limine* rozporný s obecnou právní doktrínou rozlišení veřejnoprávních práv a povinností plátce plynoucích z příslušné právní normy, není situace natolik jednoduchá, aby bylo možné bez dalšího úvahu zákonodárce odmítnout. Nejvyšší správní soud ČR (dále jen „NSS“) totiž v několika málo případech nereflekoval doktrínu práv daňového subjektu *in genere* a stanovil, že např. rozhodnutí o osvobození od daně z příjmů fyzických osob není z hlediska znění dotčeného právního předpisu v dispozici daňového subjektu, ale jeho užití je jeho přímou povinností. *A contrario* však samotný Soudní dvůr EU (dále jen „SDEU“)³ vymezil toto jako právo plátce DPH. Zda by původně navržená úprava ze strany zákonodárce v § 46 odst. 1 ZDPH obstála, lze naštěstí prozatím ponechat v rovině teoretické.

Bude-li dále zaměřena pozornost na § 46 odst. 1 ZDPH vymezující případy zakládající právo provedení opravy základu daně u nedobytných pohledávek, je vhodné předestřít, že navržené úpravy sledují *in genere* jediný cíl, a to zlepšení přístupu k DPH z plnění, která byla posléze dlužníkem neuhrazena.

Pohledávky v exekuci

V § 46 odst. 1 písm. a) ZDPH dochází ke zkrácení lhůty omezující provedení opravy DPH u pohledávek vymáhaných v exekučním řízení. Dle stávající úpravy je plátce, věřitel, povinen strpět marné uplynutí lhůty 2 let, aby mu vzniklo právo opravu základu daně provést, a to od vydání prvního exekučního příkazu. Nově bude plátcí DPH, věřiteli, stačit pouze 1 rok (počítáno od stejného okamžiku). Mimo rovinu novely ZDPH je vhodné doplnit, že zákonodárce měl zde zjevně na mysli nikoliv datum vydání prvního exekučního příkazu *stricto sensu*, ale nabytí jeho právní moci.⁴

1 Sněmovní tisk č. 726, resp. senátní tisk č. 13 určený k projednání do 12. 12. 2024.

2 Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., Ph.D., daňový poradce č. 4503, auditor č. opr. 2413, ORCID ID: 0000-0002-3341-9436; Vysoká škola finanční a správní, Fakulta ; ekonomických studií, Katedra financí; Robert Bosch GmbH.

3 Srov. rozsudek SDEU ze dne 15. 10. 2020, C-335/19, bod 40 a 41, a ze dne 3. 3. 2021, C-507/2020, zejm. s ohledem na vývoj pojetí práva věřitele a povinnosti dlužníka předmětnou opravu provést na úrovni SDEU.

4 Jedná se přitom o okamžik doručení exekučního příkazu povinnému (§ 159 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád) s ohledem na skutečnost, že odvolání není proti exekučnímu příkazu přípustné [§ 55c zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů].

V opačném případě by *a limine* již samotné vydání exekučního příkazu bez ohledu na konkrétní okamžik nabytí jeho právní moci, jenž zpravidla nastane později, zakládal zahájení plynutí doby 1 roku, a to aniž by exekuční řízení fakticky probíhalo.

Taktéž je záhodno doplnit, že původní úprava (platná pravděpodobně do 31. 12. 2024) stanovuje, že musí jít o první exekuční příkaz v řízení, v němž byla pohledávka (jako celek či její část) navržena k vymáhání formou exekuce, a to výhradně v rozsahu takové neuhrazené pohledávky, resp. její části. Došlo-li později např. k vymáhání jiné části téže pohledávky, jež nebyla předmětem původního exekučního návrhu, započala lhůta 2 let plynout až od okamžiku nabytí právní moci exekučního příkazu k této samostatné části. Plátce DPH tedy musel na každou jednotlivou část pohledávky, která nebyla předmětem původního exekučního příkazu, podávat samostatný exekuční návrh na každou další pohledávku nebo její část.

Od 1. 1. 2025 bude plátce DPH, věřitel, oprávněn postupovat dle speciální úpravy navržené v § 46 odst. 1 písm. g) a h) ZDPH umožňující provést opravu DPH i u jiných neuhrazených pohledávek za dlužníkem, vůči němuž již plátce DPH exekuční řízení ohledně jiné pohledávky vede, a to (i) pokud došlo k zastavení exekučního řízení z důvodu nemajetnosti dlužníka, či (ii) původní pohledávka, jež je předmětem probíhajícího exekučního řízení, nebyla ani po uplynutí lhůty 1 roku od data nabytí právní moci exekučního příkazu zcela vymožená. V obou případech tedy nemusí plátce DPH, věřitel, podávat nový exekuční návrh na tuto pohledávku a je oprávněn provést opravu základu DPH bez dalšího, avšak musí se jednat o pohledávku, od jejíž splatnosti uplynuly nejméně 3 měsíce od měsíce, ve kterém se stala splatnou.

Ultima ratio bude možnost opravy základu daně dle uvedených ustanovení dopadat na veškeré pohledávky bez ohledu na jejich výši, a to i v případě, že u pohledávky vymáhané v původním exekučním řízení nebude vymožená pouze její bagatelní část.⁵ *Prima facie* se může jevit úprava jako nevhodná, avšak je třeba zdůraznit, že pokud se v rámci exekučního řízení podařilo vymoci značnou část pohledávky původní, je v zájmu plátce DPH, věřitele, samotného podat samostatný exekuční návrh i na pohledávky, u nichž uplatní postup dle písm. h), a to přestože úprava v novele ZDPH provedení tohoto kroku ze strany plátce DPH nikterak nevyžaduje.

Pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení

V § 46 odst. 1 písm. c) ZDPH se současná úprava zpřesňuje, tak aby byl reflektován recentní výklad, mj. i Finanční správy, kdy je možné provést opravu základu DPH u pohledávek za dlužníky nacházejícími se v insolvenčním řízení. Jedná se poté o situaci, v níž příslušný insolvenční soud řízení *per se* zastaví z důvodu shledání, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující. Okamžikem nabytí plné moci rozhodnutí insolvenčního soudu o zastavení řízení z uvedeného důvodu, založí plátci DPH, věřiteli, právo opravu základu daně u předmětné pohledávky provést.

V § 46 odst. 1 písm. e) ZDPH je obdobně jako v případě písm. a) zkrácena lhůta, jež musí u probíhajícího řízení marně uplynout pro vznik práva na opravu základu DPH, a to z 5 let na 3 roky. Lze doplnit, že samotné ustanovení dopadá *de facto* pouze na případy uvedené v písm. c) a d),⁶ kdy i po 3 letech stále probíhá řízení insolvenční či pozůstalostní.

Pohledávky nepřihlášené do insolvenčního řízení

V § 46 odst. 1 písm. f) ZDPH se nově umožňuje plátcům opravit základ DPH i u pohledávek nepřihlášených ve lhůtách stanovených zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“ či „IZ“). Základem pro dovození existence práva na opravu základu DPH i u těchto případů, kdy plátce DPH mohl jednat *a limine* nedbale, a tím se omezit na vlastních právech vůči neuhrazené pohledávce za insolvenčním dlužníkem, lze nalézt v rozhodnutí SDEU.⁷ Ten totiž dovodil, že právo na opravu základu DPH nemůže být omezeno na splnění, vůči daňovému právu subsidiárních, povinností plynoucích z jiných právních předpisů, je-li skutkový stav takový, že by ani v případě splnění takových povinností nedošlo k uspokojení pohledávky, byť i pouze zčásti.

Předpokladem nicméně je, že v rámci probíhajícího insolvenčního řízení nedošlo k zániku pohledávky, neboť v takovém případě zaniká i právo na opravu základu DPH samotné. Nová úprava tak najde uplatnění *de facto* výhradně při řešení úpadku (i) konkursem (vč. přeměny reorganizace v konkurs)⁸ a (ii) oddlužením.⁹ Zatímco u řešení úpadku konkursem dle díky § 46 odst. 1 písm. f) bodu 1 ZDPH postačí pro vznik práva na opravu základu daně rozhodnutí insolvenčního soudu o prohlášení

5 Viz navržená úprava v § 46 odst. 1 písm. h) ZDPH a užití pojmosloví *nebyla dosud zcela vymožená*.

6 Je tomu tak zejm. z důvodu *lex specialis* úpravy lhůty pro pohledávky vymáhané v exekučním řízení [viz § 46 odst. 1 písm. a) ZDPH, a to 1 rok od data vydání prvního exekučního příkazu], resp. pro situaci, kdy došlo k ukončení exekučního řízení pro nemajetnost dlužníka [viz § 46 odst. 1 písm. b) ZDPH]. *Ratio iuris* tak tyto dvě situace zcela vylučují jakékoliv uplatnění postupu dle § 46 odst. 1 písm. e) ZDPH.

7 Rozhodnutí SDEU ze dne 11. 6. 2020, C-146/19, viz body 38–43.

8 Viz § 363 IZ.

9 Jakékoliv pohledávky nepřihlášené do reorganizace jsou *per se* vyloučeny, rozhodne-li soud o řešení úpadku reorganizací, neboť nepřihlášením dochází k jejich zániku (viz § 356 IZ). V případě neschválení reorganizace insolvenčním soudem (viz § 363 IZ) se poté uplatní shora uvedená úprava a plátci DPH vznikne právo na opravu základu daně, neboť neschválením reorganizace dochází právě k přeměně reorganizace na konkurs.

konkursu na majetek dlužníka, resp. o přeměně reorganizace v konkurs,¹⁰ u oddlužení se bude jednat o dva odlišné skutkové stavy. V jednodušších případech nastane stav, kdy dojde k zastavení insolvenčního řízení řešeného oddlužením, bez ohledu na konkrétní právní formu, z důvodu nedostatečného majetku dlužníka pro uspokojení věřitelů. O něco málo složitější situace bude, když dojde ke schválení oddlužení insolvenčním soudem, avšak ze zprávy pro oddlužení bude patrné, že pohledávka nebude uspokojena zcela nebo zčásti.

Bagatelní pohledávky

V § 46 odst. 1 písm. i) ZDPH se dále nově kodifikuje právo věřitele opravit základ DPH u pohledávek malé hodnoty, tzv. bagatelních.¹¹ Plátce DPH, věřitel, bude oprávněn provést opravu, a to za předpokladu, že (i) alespoň dvakrát písemně vyzval dlužníka ke splnění povinnosti uhradit pohledávku (vč. náležitého pokusu o doručení výzvy),¹² (ii) pohledávka, resp. její neuhrazená část, nepřesahuje částku 10 tis. Kč vč. DPH,¹³ (iii) pohledávka se nachází alespoň 6 měsíců po splatnosti, (iv) celkový souhrn pohledávek vůči jednomu dlužníkovi, vůči nimž plátce DPH postupuje dle této úpravy, nepřesáhne v kalendářním roce 20 tis. Kč vč. DPH, a v neposlední řadě (v) plátce DPH, věřitel, neuplatňuje svá práva k dané pohledávce v exekučním, insolvenčním či dědickém řízení. Problematická na navržené úpravě je zejm. povinnost *písemně* výzvy ke splnění povinnosti uhradit pohledávku.

S ohledem na judikaturu Nejvyššího soudu¹⁴ je třeba za písemnou formu jednání považovat výhradně takový postup, v tomto případě plátce DPH, kdy je splněna „*existence dvou náležitostí, a to písemnosti a podpisu. Písemnost spočívá v tom, že projev vůle (právní úkon) jednajícího subjektu zahrnuje všechny podstatné náležitosti zachycené v písemném textu listiny (právně významný je pouze ten projev vůle jednajícího, který je vyjádřen v písemném textu; proto eventuální záměry jednajícího v písemném textu nevyjádřené jsou právně bezvýznamné). Písemný projev musí být zároveň podepsán, tj. je platný až po podpisu jednajících osob.*“ Je vhodné doplnit, že v případě odeslání písemnosti datovou schránkou plátce DPH, věřitele, se považují výše uvedené pod-

mínky za splněné,¹⁵ obdobně v případě připojení elektronického podpisu, nikoliv nezbytně uznávaného.¹⁶

Kriticky je možné rovněž nahlížet na podmínku uvedenou pod bodem (v), kdy plátce DPH u příslušné pohledávky nesmí pohledávku uplatňovat v exekučním, insolvenčním či dědickém řízení.¹⁷ Byť lze rozumět záměru zákonodárce, zakotvit do jisté míry zásadu litispendence¹⁸ takovým způsobem, aby se jednotlivé hmotněprávní skutkové stavy upravené v § 46 odst. 1 ZDPH nepřekrývaly, *sensu largo* neexistuje zřejmý důvod, proč by jakékoliv probíhající řízení mělo vést k nemožnosti opravu základu DPH u bagatelních pohledávek provést. Nebudou-li totiž uhrazeny ani po skončení příslušných řízení, tj. plátci DPH, věřiteli, vznikne právo opravu základu daně provést, a to pouze ve vzdálenějším časovém horizontu, nebo by mu příp. vznikla v případě dalšího vymožení pohledávky či její části povinnost provést korekci původně provedené opravy dle § 46 odst. 2 ZDPH. Úprava se *prima facie* jeví jako nadbytečná a zbytečně limitující rozšíření práva na opravu základu DPH o bagatelní pohledávky.

Závěr

Lze uzavřít, že navržená úprava do jisté míry může vést k většímu přístupu věřitelů k „dávno“ odvedené DPH správci daně, a to zejm. u bagatelních pohledávek, avšak je třeba si uvědomit, že nově upravené podmínky založí plátcům DPH, věřitelům, (i) dodatečné administrativní povinnosti a (ii) potenciálně rozšíří množství důkazních prostředků, jež bude plátce muset předložit v případě kontrolního postupu ze strany Finanční správy. ■

10 Opět se lze domnívat, že je to nutné vykládat tak, že právo na opravu základu DPH vzniká až okamžikem nabytí právní moci rozhodnutí o prohlášení konkursu, resp. o přeměně reorganizace v konkurs.

11 Úprava vychází z judikatury SDEU, zejm. např. z rozsudků ze dne 11. 6. 2020, C-146/19, ze dne 6. 10. 2021, C-643/20, atp.

12 Úprava rovněž stanovuje povinnost vynaložit úsilí, jež po plátcích DPH lze rozumně vyžadovat k doručení písemnosti.

13 Důvodová zpráva ani navržené znění § 46 odst. 1 písm. i) ZDPH neposkytuje v daném případě větší právní jistotu ohledně výkladu, zda částkou 10 tis. Kč je míněna původní nominální hodnota pohledávky či její aktuálně neuhrazená výše. S ohledem na obecný cíl právní úpravy a vazbu uvedenou v důvodové zprávě částky 10 tis. Kč na náklady vymáhání, se lze domnívat, že by se mělo jednat o neuhrazenou část pohledávky.

14 Rozsudek NS ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. 29 Odo 965/2006, publikovaný pod č. 92/2008 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.

15 *Per analogiam legis* § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

16 § 6 odst. 2 zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce. Jedná se o tzv. zaručený elektronický podpis, kdy je příslušný certifikát, na jehož základě je elektronický podpis založen, vydán certifikační autoritou.

17 Obdobně jako v případě § 46 odst. 1 písm. e) ZDPH je nutno překlenují nesesystematičnost úpravy, která směřuje vůči veškerým skutkovým stavům vymezeným v písm. a) až h), avšak písm. b), f), g) a h) představují stav vedoucí ke vzniku práva opravit základ DPH v okamžiku rozhodnutí soudu či uplynutí stanovené lhůty.

18 Tedy procesní překážky probíhajícího řízení.

Uplatnění DPH u různých forem přeúčtování

Jedním z principů DPH je neutralita. V řetězci ekonomických transakcí mezi prvotním výrobcem a konečným zákazníkem by se (v ideálním světě DPH) měla daň odvádět průběžně, z rozdílu mezi prodejní a nákupní cenou za zboží a služby. Neutralitu narušují zejm. výjimky ze základních pravidel, aplikace osvobození u vybraných druhů zboží a služeb, různé sazby DPH, zapojení neplátců v řetězci, komplikovaná pravidla. Plátcí musí pravidla dodržovat, a tedy je i správně interpretovat.



Ing. Ivana Krylová,
daňový poradce č. 3951,
Ernst & Young, s.r.o.

V tomto článku se zamyslím nad erozí (chcete-li – pestrostí) pravidel uplatňování DPH v situacích, které bývají v praxi označovány jako „přeúčtování“, fakticky se však jedná o širokou škálu různých druhů transakcí.

Společným jmenovatelem je, že podnikatel nese náklady, které dále přenáší na jiný subjekt. Takový přesun nákladů nicméně automaticky neznamená stejné zacházení pro účely DPH.

1) Přeúčtování mimo předmět DPH

Zřizovatel/pobočka

Přeúčtování některých nákladových položek nemusí podléhat DPH. Typickým reprezentantem těchto situací je přeúčtování nákladů mezi zřizovatelem a provozovnou. Právně není provozovna entitou odlišnou od zřizovatele, proto jakékoli přeúčtování má pouze interní charakter, bez dopadu na povinnost odvodu DPH (viz např. SDEU, *FCE Bank*, C-210/04). Výjimkou jsou situace, kdy jsou zřizovatel a pobočka usazeni v odlišných členských státech, přičemž jeden z nich je součástí skupiny DPH (viz např. SDEU, *Skandia*, C-7/13; *Danske Bank*, C-812/19).

Platba jménem a na účet

DPH nepodléhají ani částky, které podnikatel obdržel od příjemce plnění na úhradu výdajů, které podnikatel hradí jménem a na účet příjemce plnění, za podmínky, že podnikatel neúčtuje přírůstek a neuplatňuje nárok na odpočet daně (typické je podrozvahové účtování). Příkladem mohou být poplatky či výdaje hrazené na pozadí nejrůznějších právních úkonů či služeb

poskytovaných příjemci. Velmi obezřetně doporučujeme přistupovat k Informaci MF z r. 2008 k § 36 odst. 11 (dnes § 36 odst. 13) ZDPH. Uvedené závěry se dnešní optikou jeví jako překonané a prokazovat legitimní očekávání na základě správné praxe může být obtížné (viz např. pozdější Informace MF k uplatnění DPH u pojišťovacích činností, závěry SDEU v případě C-605/20, *Suzlon*, nebo NSS 2 Afs 345/2016-34). Velkým úskalím vynakládání výdajů jménem a na účet příjemce plnění bývá v neposlední řadě absence písemného pověření z jeho strany a související prokazování.

Úhrada podílu nákladů dle zákona

V praxi vznikají situace, kdy podnikatel požaduje úhradu nákladů vynaložených v souvislosti s realizací povinností, které mu ukládá zákon. Ukázkou je např. energetický zákon a povinnost uhradit podíl oprávněných nákladů provozovateli energetické soustavy v souvislosti s připojením zákazníka k soustavě, či se zajištěním přelozky. Podle Informace MF z r. 2005 se nejedná o úhradu za zdanitelná plnění (na rozdíl od úhrady nákladů na zřízení přípojky nebo neoprávněného odběru energie). Tématu se věnoval také příspěvek předložený v rámci Koordinačního výboru (442/17.12.14), který tuto praxi potvrdil. Jiným příkladem může být přeúčtování mzdových nákladů v případě dočasného přidělení zaměstnance dle zákoníku práce (viz Informace MF z r. 2004 k uplatňování zákona o DPH při poskytnutí pracovní síly, později moderovaná závěry Koordinačního výboru k příspěvku č. 358/22.02.12). Z rozsudků SDEU lze nicméně vysledovat spíše opačný trend – uplatňování DPH (viz např. SDEU, *San Domenico*, C-94/19).

2) Samostatné plnění

Přenášené náklady mohou mít naopak charakter samostatně poskytnutého plnění, které obecně podléhá DPH. Pro samostatně poskytnuté plnění je typické, že ho podnikatel vykonává vlastním jménem, na vlastní účet a zodpovědnost a nese související ekonomické riziko. Režim uplatnění DPH se pak odvíjí od povahy dotčeného zboží nebo služby.

Za takovou službu považoval SDEU zajištění záruční opravy kupujícím vlastním jménem a na vlastní účet, kterou následně pře-

účtoval (bez marže) na dodavatele vadného zboží, a to v situaci, kdy prodávající nesplnil svůj smluvní závazek zajistit opravu (viz C-605/20, *Suzlon*).

Za povšimnutí stojí také vývoj u společenství vlastníků jednotek (SVJ), které česká daňová správa donedávna při přeúčtování nákladů na vlastníky jednotek nepovažovala za osobu povinnou k dani. Přístup „narušil“ rozsudek SDEU (C-449/19, *WEG*), na jehož základě se SVJ mohou domáhat registrace k DPH, a příp. tak dosáhnout snížení nákladů (mj. skrze dodání tepla ve snížené sazbě namísto rozúčtování nákladů na plyn, elektřinu, uhlí v sazbě základní).

3) Platba třetí strany

Specifickým případem u samostatně poskytovaných plnění jsou situace, kdy je příjemce plnění odlišný od osoby, která náklad hradí – koncept tzv. platby třetí strany. Třetí strana, které je náklad přeúčtován, nemá nárok na odpočet, protože plnění nepřijala. Přijatá faktura není pro tuto osobu daňovým dokladem.

Může se jednat např. o dárky poskytované v rámci věrnostních programů (např. C-53/09 a C-55/09, *Loyalty Management UK* a *Baxi Group*), ale i situace, kdy jsou na dodání zboží nebo poskytnutí služby čerpány různé dotační tituly či granty (např. ovce do škol, viz NSS 5 Afs 5/2021-29), nebo kompenzace ztrátových dodávek realizovaných na základě instrukce od mateřské společnosti. V souvislosti s novelou ZDPH (sněmovní tisk 726) se zřejmě brzy dočkáme revidovaného přístupu k českému pojetí dotace k ceně.

Od uvedených případů je nutno odlišit situace, kdy poskytnutá platba představuje dar.

4) Fikce plnění – komisionář

Specifickou situaci představuje poskytnutí plnění vlastním jménem na cizí účet – v praxi často spojované s komisionářskou strukturou (ale může se jednat i o další obdobné typy smluv). Z hlediska DPH nastává právní fikce dvou samostatných plnění – poskytnutí plnění od komitenta komisionáři a od komisionáře třetí osobě (nebo obráceně). Určitá nejistota přetrvává ohledně počtu plnění (2 nebo 2+1), příp. možnosti aplikovat shodný režim DPH na obě plnění (např. v situacích, kdy uplatnění osvobození je podmíněno držbou licence nebo existencí specifického statusu poskytovatele plnění apod.). V praxi může být toto pravidlo poměrně nepraktické, zejména v situaci, kdy komisionář přijímá nebo poskytuje velké množství plnění, která musí ve stejný okamžik „zrcadlově“ vypořádat s komitentem.

Velmi aktuální je vývoj v oblasti prodeje pohonných hmot prostřednictvím palivových karet. V návaznosti na rozsudek SDEU (C-235/18, *Vega International*) Výbor pro DPH ve svém pracovním dokumentu (Working paper Nr. 1046) uvedl, že koncept dvou samostatných plnění bude naplněn, pokud vydavatel karty jedná

vlastním jménem na účet dodavatele pohonných hmot nebo držitele karty. Na jednání Koordinačního výboru byl předložen příspěvek č. 617/28.02.24 rozvíjející tuto myšlenku. GŘ zpracovalo metodickou Informaci k uplatňování DPH v oblasti tankovacích karet (dosud nezveřejněna), jež má vymezit česká pravidla hry. V aktuálním rozsudku (C-60/23, *Digital Charging Solutions GmbH*) ve věci dobíjení elektromobilů skrze kartovou společnost, která vystupovala v pozici přeprodeje, se SDEU proti své předchozí judikatuře vymezil s argumentací, že v dané situaci neexistoval „úvěrový mechanismus“ a nastavení vykazovalo znaky komisionářské smlouvy. Vydavatelé palivových a jiných obdobných karet (příp. další „prostředníci“) budou moci při naplnění určitých parametrů nadále vystupovat v pozici odběratele a prodávajícího. Revize stávajících obchodních modelů bude v mnohých případech nevyhnutelná.

Relativně překvapivě dovodil SDEU (C-707/18, *Amarasti Land Investment*) jednání vlastním jménem na cizí účet i v situaci, kdy nabyvatel pozemků provedl na vlastní náklady kroky nezbytné k jejich zaměření a zápisu prodávajícího do katastru nemovitostí (za účelem splnění zákonné povinnosti prodávajícího). Na překážku tomuto závěru nebyla ani skutečnost, že mezi stranami nebyla specificky dohodnuta úplata. Nalezení hranice mezi vynaložením vlastního nákladu v rámci nezbytné součinnosti a založením jednání na účet protistrany (a odtud poskytnutí plnění) nemusí být vždy zcela intuitivní.

5) Nepřeúčtování – součinnost

Pomyslným protipólem k přeúčtování nákladů jsou situace, kdy podnikatel v přímé souvislosti s pořizovaným plněním hradí další doprovodné náklady, které však na svého dodavatele (ani jinou třetí stranu) nepřenáší. Tyto situace jsou časté např. ve výrobních odvětvích, kde zákazníci poskytují svým dodavatelům vlastní stroje nebo vybavení pro výrobu, a to bez požadavku na finanční kompenzaci.

Takovou absorpci nákladů posuzoval SDEU v nedávném případě (C-475/23, *Voestalpine Giesserei Linz GmbH*), kdy zákazník pořídil stroj, který bezúplatně poskytl svému subdodavateli pro účely výroby odlihtů pro něj. SDEU takto vynaložený náklad posoudil jako součást ekonomické činnosti vlastníka bez povinnosti odvodu DPH na výstupu.

V těchto případech bude klíčová schopnost prokázat, že nepřeúčtované náklady nevybočují z rámce nezbytné součinnosti a že je zachována přímá a bezprostřední souvislost mezi těmito náklady a plněními na výstupu (popř. obecně s ekonomickou činností), které zakládají nárok na odpočet.

6) Vedlejší plnění k plnění hlavnímu

Situace je poněkud složitější, pokud je náklad přeúčtován v souvislosti s jiným plněním. Zákon obecně předvídá, že určité typy vedlejších výdajů se zahrnou do základu daně hlavního plnění jako jeho součást – např. náklady na balení, přepravu,

pojištění, provize (viz § 36 odst. 3 ZDPH). Díkci SDEU, vedlejší náklady nepředstavují pro zákazníka cíl sám o sobě. U určitých typů nákladů může být takové kritérium obtížně interpretovatelné.

Spory mohou vznikat např. u nákladů za služby nebo zboží účtované vedle nájmu (např. dodávka vody, vytápění, údržba budovy, úklid společných částí, ostraha). Pronajímatel obvykle zajišťuje náklady od dodavatelů vlastním jménem a následně je přeúčtovává nájemci. SDEU uzavřel, že takové náklady mohou za určitých podmínek představovat vedlejší plnění k nájmu, a sledovat tak shodný režim DPH (viz C-392/11, *Field Fisher Waterhouse*; C-42/14, *Wojskowa Agencja*). Českou stopou před SDEU je spor ohledně přeúčtování úklidu (viz C-572/07, *RLRE Tellmer Property*), v němž SDEU naopak uzavřel, že se jednalo o samostatné, od nájmu oddělitelné plnění. K podobnému závěru došel SDEU u přeúčtování pojištění najaté věci bez jakéhokoli navýšení (viz C-224/11, *BGZ Leasing*), a to i se zachováním osvození od DPH.

SDEU (C-276/18, *KrakVet*) posuzoval případ přeshraničního prodeje zboží přes internet, kdy si kupující mohl zvolit přepravce doporučeného dodavatelem, najmout si vlastního nebo si zboží osobně vyzvednout. Odtržení služby přepravy od dodání zboží mělo dopad na kvalifikaci plnění (zásilkový prodej zboží s místem plnění v zemi ukončení přepravy vs. dodání zboží v zemi zahájení dopravy), což ve finále vedlo k nižšímu zdanění. SDEU vymezil parametry, které je nutné zkoumat pro kvalifikaci přepravy jako samostatného oddělitelného plnění.

7) Transakce jiné povahy

Dalším typovým zástupcem přeúčtování jsou situace, kdy podnikatel přefakturuje pořízená plnění svému zákazníkovi, nicméně jeho role je v rámci realizované transakce omezená, příp. vykazuje odlišný charakter.

Typickým příkladem je přeúčtování nákladů, které plátce vynaložil (např. náklady na ubytování či dopravu), aby mohl poskytnout jiné plnění (např. montáž stroje). Nejedná se o vedlejší plnění v pravém slova smyslu, protože je zákazník nepřijímá. Konzumuje je sám dodavatel a přeúčtované částky tvoří kalkulační položku základu daně jiného plnění.

Příkladem mohou být i smlouvy o zpětném pronájmu, kdy leasingová společnost ekonomicky nenabývá právo nakládat se zbožím jako vlastníkem, její role je omezena na financování (viz např. SDEU C-201/18, *Mydibel SA*). Obdobná situace nastává také u specifických případů s palivovými kartami (viz SDEU C-185/01, *Auto Lease Holland*, příp. již výše zmiňovaný případ *Vega International*).

V praxi lze narazit i na situace, kdy podnikatel přeúčtovává zákazníkovi spoluvlastnický podíl na majetku, přičemž reálně zákazníkovi poskytuje službu (např. prodej spoluvlastnického podílu na dopravním prostředku, kdy protistrana efektivně čerpá pouze přepravní služby).

Přenášení nákladů na jiný subjekt může mít různé podoby, což často vede k odlišnému zacházení pro DPH.

8) Zvláštní režim

V neposlední řadě nelze opomenout zvláštní režimy.

Specifická pravidla platí pro poskytování cestovních služeb. Může se jednat o přepravek kombinace služeb (popř. zboží) cestovního ruchu, příp. o přeúčtování jediné služby ubytování nebo dopravy osob. DPH se uplatní pouze z přírůžky, nárok na odpočet není (viz § 89 ZDPH). S touto situací se lze setkat při přeúčtování nákladů za účast na marketingové akci.

Zvláštní režim platí také pro obchodníky s použitým zbožím (viz § 90 ZDPH).

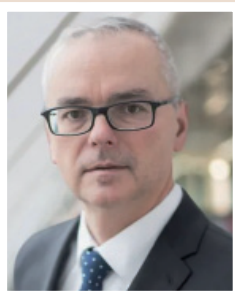
Poskytování služeb nezávislým seskupením osob svým členům, kteří hradí náklady dle svého podílu (tzv. *cost-sharing*), je osvobozeno od DPH bez nároku na odpočet [§ 61 písm. g) ZDPH]. Praktická využitelnost je ale pro podnikatele omezená. Blíže se konceptu věnovaly příspěvky projednané Koordináčním výborem (249/29.10.08, č. 309/08.09.10, 523/20.06.18) nebo SDEU (C-274/15, *Komise vs. Lucembursko*; C-326/15, *DNB Bank*).

Závěrem

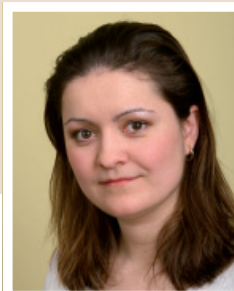
Výčet uvedených příkladů je pouze demonstrativní. Při přeúčtování nákladů můžete v praxi natrefit na nejrůznější situace, jejichž podřazení pod konkrétní daňový režim nemusí být jednoznačné. Uplatnění DPH se bude odvíjet od skutkových okolností a povahy přeúčtovaného nákladu. Uvedené shrnutí může pomoci zlepšit orientaci v problematice. Dogmatické zpochybňování existence plnění pro DPH, úlohy prostředníků v transakcích a konceptu přeúčtování obecně, však může podkopávat samotný princip daně – DPH jako obecná daň ze spotřeby se uplatní v každé fázi výrobního a distribučního řetězce. ■

Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění u vstupenek a jízdenek

Tento článek se zamýšlí nad tím, ve kterém okamžiku dochází k uskutečnění zdanitelného plnění u kulturních akcí, sportovních utkání, hromadné přepravy a jiných plnění, kdy si zákazník kupuje vstupenku nebo jízdenku, aby tato plnění mohl čerpat. Myslíte, že je to triviální otázka? Opak je pravda.



Ing. Stanislav Kryl,
daňový poradce č. 3353,
Ernst & Young, s.r.o.



Ing. Romana Klímová,
daňový poradce č. 4010,
Ernst & Young, s.r.o.

Vstupenky a jízdenky nejsou poukazy

Byť by se na první pohled mohlo zdát, že vstupenky na kulturní a sportovní akce a jízdenky na hromadnou dopravu jsou jednoúčelovými poukazy, a k uskutečnění zdanitelného plnění tak dochází při jejich prodeji, tuto možnost můžeme s jistotou vyloučit.

Speciální pravidla pro dodání poukazů přinesla směrnice Rady 2016/1065. Tato směrnice v bodě 5 preambule výslovně uvádí, že nedopadá na jízdenky, letenky, vstupenky do kin a muzeí, poštovní známky nebo podobné doklady.

Vstupenky a jízdenky navíc nespĺňují definici poukazu uvedenou v § 15 odst. 1 písm. a) ZDPH.¹ Nejedná se totiž o listiny, se kterými je spojena povinnost je přijmout jako úplatu, ale spíše o doklady, kterými jejich držitelé prokazují, že již uhradili sjednanou úplatu (pokud platba proběhla v okamžiku koupě), nebo obecněji prokazují uzavření smlouvy, na jejímž základě získali oprávnění ke vstupu na danou kulturní či sportovní akci nebo oprávnění využít hromadnou dopravu.

Den uskutečnění zdanitelného plnění

Okamžik, kdy je v uvedených případech uskutečнено zdanitelné plnění, je tedy třeba určit podle obecných pravidel. Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění obecně považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokla-

du, a to tím dnem, který nastane dříve.²

Povinnost vystavit daňový doklad má plátce jen ve vztahu k osobám povinným k dani nebo právnickým osobám nepovinným k dani. Konečným spotřebitelům se daňové doklady nevystavují.³

Pokud poskytovatel plnění daňový doklad vystaví, zdanitelné plnění je uskutečněno vystavením daňového dokladu, pokud tento okamžik předchází poskytnutí dané služby. V případech, kdy poskytovatel plnění nevystavuje daňové doklady, je zdanitelné plnění uskutečněno v den, kdy dojde k poskytnutí služby.

ZDPH ani relevantní judikatura dále nerozvádějí, co je myšleno poskytnutím služby. Na základě běžného výkladu lze službu považovat za poskytnutou v okamžiku, kdy její poskytovatel splnil závazky, ke kterým se zavázal při uzavření příslušné smlouvy.

Den poskytnutí služby

V případě kulturních a sportovních akcí uzavírá organizátor při prodeji vstupenky s divákem (ústní) smlouvu, ve které se zavazuje, že zajistí, že v daném čase proběhne daná kulturní nebo sportovní akce. Organizátor se dále zavazuje, že držitelé vstupenky umožní po dobu představení sedět na konkrétním místě v hledišti, dále mu umožní vstup určitou dobu před zahájením akce, odložit si kabát v šatně, použít toalety a po skončení akce mu poskytne dostatečný čas, aby mohl v klidu odejít.

1 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění stávajících předpisů (dále jen „ZDPH“).

2 § 21 odst. 3 ZDPH.

3 Vstupenky ani jízdenky většinou nespĺňují požadavky na zjednodušené daňové doklady a při prodeji přes přepážku se zpravidla žádné další stvrzenky, které by splňovaly náležitosti daňových dokladů, nevystavují.

Obdobně se při prodeji jízdenek přepravce zavazuje, že umožní držitel jízdenky využít hromadné dopravy za sjednaných podmínek. Přepravce se např. zavazuje, že v určitý čas přistaví domluvený dopravní prostředek (vlak, autobus) na určené místo, umožní držiteli jízdenky nastoupit do tohoto dopravního prostředku, přepraví držitele jízdenky do sjednaného místa, během jízdy mu umožní použít toaletu a po příjezdu do sjednaného místa mu umožní bezpečně z dopravního prostředku vystoupit. Konkrétní závazky přepravce se budou lišit zejména podle druhu dopravního prostředku a podle toho, zda se jedná o dálkovou nebo městskou hromadnou dopravu.

Ve všech uvedených případech dochází k poskytnutí služby až poté, co držitel vstupenky opustí prostory, ve kterých se kulturní či sportovní akce koná, nebo držitel jízdenky opustí dopravní prostředek.

Autoři článku si kladli otázku, zda k uskutečnění zdanitelného plnění nedochází již v okamžiku prodeje vstupenky,⁴ protože v tomto okamžiku nabývá divák právo ke vstupu na kulturní či sportovní akci a k čerpání přímo souvisejících služeb. Obdobně při prodeji jízdenky nabývá cestující oprávnění využít hromadné dopravy. Autoři se domnívají, že nikoliv.

Z obecné právní teorie plyne, že závazky vznikají ze smluv.⁵ Ze závazku má věřitel (držitel vstupenky či jízdenky) vůči dlužníku právo na určité plnění (účast na akci, přeprava do určitého místa) a dlužník (organizátor akce či dopravce) má povinnost toto právo splněním dluhu uspokojit.⁶ Smlouvy zpravidla stanovují dvoustranné závazky, v nichž mají smluvní strany vzájemná práva a povinnosti; tomu odpovídá jejich postavení, kdy každá z nich je zároveň v postavení dlužníka i věřitele, neboť má vůči druhé straně povinnost něco plnit, a naopak má právo jiné plnění požadovat. Takovým druhým závazkem bývá nejčastěji závazek zaplatit cenu za sjednané plnění.

DPH se obecně neuplatňuje při vzniku závazku (kterému odpovídá právo na plnění) uzavřením smlouvy, ale až jeho splněním.

Např. při uzavření smlouvy o koupi cihel nabývá zákazník oprávnění k odběru určitého množství cihel. K uskutečnění zdanitelného plnění ale dojde až v okamžiku, kdy jsou zákazníkovi cihly skutečně dodány. Podobně např. uzavřením smlouvy o provedení auditu vzniká auditované společnosti právo na provedení auditu. Plnění se ale uskuteční až předáním auditorské zprávy. Pokud by plnění bylo uskutečněno vznikem oprávnění zákazníka, bylo by třeba u všech prodejů odvádět DPH již v okamžiku uzavření smlouvy.

Kdyby se měla začít DPH uplatňovat již vznikem závazku při uzavření smlouvy, a nikoliv splněním závazku, byla by to revoluce v uplatňování daně.

Analogicky s uvedenými příklady tedy k uskutečnění zdanitelného plnění u kulturních či sportovních akcí nedochází při prodeji vstupenek, kdy divák nabývá oprávnění ke vstupu, ale až po skončení předmětné kulturní či sportovní akce, kdy její organizátor splnil své závazky vyplývající z (ústní) smlouvy s divákem a divák tato oprávnění zkonsumoval.

Stejně tak v případě hromadné dopravy dochází k uskutečnění zdanitelného plnění v okamžiku ukončení dopravy, kdy přepravce splnil své závazky vyplývající z (ústní) smlouvy s cestujícím, a cestující se nachází v cílové destinaci.

C-250/14, *Air France – KLM*

Ke stejnému závěru dospěl Soudní dvůr EU (dále jen „SDEU“) v rozsudku ve věci *Air France – KLM*, C-250/14, ve kterém posuzoval, jak přistoupit ke zdanění letenek, pokud zákazník letenku nevyužije. K tomu ale nejdříve musel analyzovat, jaké plnění vlastně zákazník koupí letenky získal.

Poskytování služeb leteckými společnostmi odpovídá dle SDEU plnění závazků vyplývajících ze smlouvy o letecké přepravě osob, jakými jsou registrace, jakož i nástup cestujících a jejich přijetí na palubě letadla v místě odletu sjednaném v příslušné smlouvě o přepravě, odlet letadla ve stanovenou hodinu, přeprava cestujících a jejich zavazadel z místa odletu do místa příletu, zaopatření cestujících během letu a nakonec jejich bezpečný výstup v místě přistání a v hodinu sjednanou v této smlouvě.

Uskutečnění těchto plnění je však možné jen za podmínky, že cestující letecké společnosti se ve stanovený čas dostaví na stanovené místo nástupu, přičemž uvedená společnost mu vyhrazuje právo využít tohoto plnění až do okamžiku nástupu za okolností podrobně upravených ve smlouvě o přepravě uzavřené při koupi letenky.⁷

Z citovaného rozsudku jednoznačně vyplývá, že k uskutečnění plnění v případě letecké přepravy dochází poté, co cestující vystoupí v cílové destinaci z letadla, ledaže se nedostaví ve stanovený čas na stanovené místo nástupu. V takovém případě je plnění poskytnuto v okamžiku uzavření brány pouhou možností, že letecká společnost byla připravena plnění poskytnout.

4 Podle některých právních výkladů může mít vstupenka či jízdenka charakter cenného papíru. Na druhou stranu dnes vstupenku či jízdenku nahrazuje čárový či QR kód.

5 Pro účely tohoto článku pomíjíme vznik závazků z protiprávního jednání nebo z jiné právní skutečnosti, která je k tomu podle právního řádu způsobila [§ 1723 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“)].

6 § 1721 OZ.

7 Rozsudek SDEU, *Air France – KLM*, C-250/14, bod 26 a 27.

Uskutečnění zdanitelného plnění vs. povinnost přiznat daň

Obecně je poskytovatel plnění v uvedených případech povinen přiznat DPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud však před uskutečněním zdanitelného plnění přijme úplatu a bude známo, (i) jaká služba má být poskytnuta, (ii) sazba DPH a (iii) místo plnění, povinnost přiznat daň mu vznikne již ke dni přijetí této úplaty.⁸

Není-li vystaven daňový doklad, při nákupu vstupenek nebo jízdenek v hotovosti přijetí úplaty vždy předchází uskutečnění zdanitelného plnění. Poskytovatel plnění je následně povinen přiznat daň ke dni prodeje vstupenky nebo jízdenky. Pokud zákazník nakupuje vstupenky nebo jízdenky na fakturu, která není daňovým dokladem, a zákazník fakturu uhradí před uskutečněním zdanitelného plnění (tedy před poskytnutím služby), poskytovatel plnění je povinen odvést daň ke dni přijetí úplaty.

V případech, kdy zákazník uhradí fakturu, která není daňovým dokladem, až po uskutečnění zdanitelného plnění (tedy poté co byla poskytnuta služba), poskytovateli plnění vznikne povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Závěr

Při prodeji vstupenek a jízdenek prodávající zpravidla uplatňuje DPH ihned při prodeji, ale nikoliv proto, že se plnění uskutečnilo. Důvodům je buď vystavení daňového dokladu, nebo přijetí platby. Pokud žádná z těchto skutečností nenastala, je odvod DPH předčasný.

Předčasný odvod DPH nemá zpravidla negativní důsledky pro plátce daně, pokud je taková situace pokryta § 104 odst. 1 a 2 ZDPH. Plátce však může stanovit nesprávně svůj obrat, protože do obratu se dle § 4a ZDPH počítají jen úplaty za uskutečněná zdanitelná plnění. ■

8 § 20a ZDPH.

Převodní ceny a daň z přidané hodnoty



Ing. Pavla Polanská,
daňový poradce č. 4293, Staněk,
Tomíček & Partners, s. r. o.

Tento článek vzniká v době, kdy s napětím očekáváme, jakým způsobem se Soudní dvůr EU (dále také jako „SDEU“) vypořádá s problematikou cenových narovnání poskytovaných ve vazbě na převodní ceny realizované mezi spřízněnými subjekty, resp. s jejich možným přesahem do oblasti DPH. Na stole je otázka, zda se následné úpravy převodních cen (*transfer pricing adjustments*) promítají i do DPH či nikoli. SDEU byly předloženy předběžné otázky týkající se těchto úprav a dá se očekávat, že soud by se jimi měl již v blízké budoucnosti zabývat. Úkol autorů je tak nelehký, jelikož závěry SDEU jsou nejisté a mohou být překvapivé. Přestože tedy autoři riskují, že jejich názor bude značně odlišný od závěrů SDEU a bylo by mnohem pohodlnější počkat na ně, v článku jsme se pokusili shrnout, jakým způsobem vnímáme a chápeme možné vazby mezi cenovými narovnáními, jejichž účelem je úprava převodních cen mezi spřízněnými subjekty, a povinností provést opravu základu DPH u již uskutečně-



Mgr. Milan Tomíček, Ph.D.,
daňový poradce č. 1026, Staněk,
Tomíček & Partners, s. r. o.

ných plnění. To zároveň vede k otázce nároku na odpočet daně u těchto úprav na straně příjemce těchto plnění.

Bohužel musíme otevřeně přiznat, že se nám problém vztahu převodních cen a DPH implikací plně vyřešit nepodařilo. Než jednoznačné závěry proto čtenářům předkládáme spíše návod, jak optikou z pohledu DPH hledět na různá vyrovnání pro účely převodních cen. S ohledem na rozsah analýzy a souvisejících soudních rozhodnutí jsme se rozhodli závěry uvést již na tomto místě, abychom čtenáře příliš nenapínali. Na základě dále uvedené analýzy lze naše názory a závěry stručně shrnout následovně:

- Úpravy převodních cen provedené správcem daně, kdy současně nedochází k poskytnutí cenového narovnání mezi dotčenými spřízněnými subjekty, nejsou předmětem DPH.
- Je-li vazba mezi cenovým narovnáním poskytovaným v důsledku úpravy převodních cen mezi spřízněnými subjekty

a cenami původních plnění uskutečněných mezi těmito subjekty dostatečně přímá, a i z použité metody úpravy převodních cen vyplývá, že cílem cenového narovnání je úprava původních cen, a nikoli výlučně úprava zisku či marže, kloníme se k závěru, že cenové narovnání je předmětem DPH.

- Naopak, není-li vazba mezi cenovým narovnáním poskytováním v důsledku úpravy převodních cen mezi spřízněnými subjekty a cenami původních plnění uskutečněných mezi těmito subjekty přímá a toto je podpořeno použitou metodou úpravy převodních cen, cenové narovnání nebude předmětem DPH.
- Na výše uvedené závěry mohou mít vliv specifické okolnosti transakce (cenová regulace trhu apod.) či nepřímý obchodní vztah mezi subjekty, mezi kterými k poskytnutí cenového narovnání dochází.
- Nelze vyloučit, že očekávané rozhodnutí SDEU ve věci C-726/23, *SC Arcomet Towercranes SRL*, přinese nový pohled na problematiku, v jehož důsledku bude třeba výše uvedené závěry modifikovat.
- S ohledem na specifickou úpravu stanovení celní hodnoty, která vychází z nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex“), a dále s ohledem na to, že základ daně v případě dovozu zboží na celní území Unie z celní hodnoty vychází, uplatní se v případě cenového narovnání hodnoty dováženého zboží specifická pravidla. V důsledku aplikace celního kodexu na určení celní hodnoty by ve většině případů nemělo dojít ke změně základu daně u dovozu zboží v případě, že po konci zdaňovacího období je poskytnuto cenové vyrovnání mezi spřízněnými subjekty, jehož cílem je úprava (snížení) převodních cen zboží dováženého na celní území Unie.
- Při aplikaci vyjádření Ministerstva financí ČR v rámci Koordinačního výboru 116/29.03.06 Režim u příspěvku pro účely úpravy převodních cen mezi spřízněnými osobami doporučujeme být přinejmenším obezřetní. Vývoj soudních rozhodnutí v dané oblasti v posledních letech považujeme za zásadní a je současně otázkou, zda a v jakém rozsahu je vyjádření Ministerstva financí aplikovatelné i na jiné situace, než je konkrétní řešená situace.

Co nás k výše uvedeným závěrům vedlo, uvádíme dále.

Ponecháme-li stranou čl. 80 směrnice 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“) [tento článek byl do českého ZDPH transponován § 36a ZDPH], DPH legislativa nezakládá povinnost přiznávat daň z obvyklé ceny.

V souladu s výše uvedeným čl. 80 Směrnice mohou členské státy za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem přijmout opatření, aby základem daně byla obvyklá cena, pokud se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy.

Nicméně tato úprava může být členskými státy implementována „pouze“ za podmínky, je-li úplata za zdanitelné plnění nižší než obvyklá cena a osoba, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskuteč-

něno, nemá nárok na odpočet daně nebo nemá nárok na odpočet daně v plné výši. Dále je možno tuto úpravu uplatnit v případě, že je úplata vyšší než obvyklá cena a poskytovatel (plátce), který uskutečnil zdanitelné plnění, je povinen krátit nárok na odpočet daně. Aplikace čl. 80 Směrnice je tak značně omezená a stanoví jasný postup pro specifické situace, kterými se již dále zabývat nebudeme.

Z čl. 90 Směrnice (do českého ZDPH byl transponován § 42 ZDPH) vyplývá, že členský stát stanoví podmínky, za kterých se základ daně sníží v důsledku snížení ceny původního plnění. K výkladu čl. 90 Směrnice existuje poměrně bohatá judikatura SDEU, protože k úpravě ceny v praxi vedou různé důvody, mezi které patří i poskytnutá finanční vyrovnání, ke kterým dochází z různých důvodů (např. z důvodu cenové regulace trhu, poskytnutí bonusů, úpravy převodních cen). Tato právní úprava je tak pro cenová narovnání ve vazbě na převodní ceny mezi spřízněnými subjekty zásadní, a proto se rozhodnutími SDEU, která v této souvislosti považujeme za klíčová, zabýváme dále v článku.

Přestože se samotné problematice převodních cen dostává v posledních letech velké pozornosti nejen odborné veřejnosti, ale i správců daně, a tudíž realizace cenových narovnání poskytovaných ve vazbě na převodní ceny mezi spřízněnými subjekty (dále také jako „TP narovnání“) rozhodně není okrajovou praxí, neexistuje k otázce vztahu cenových narovnání a DPH jednotná metodika, a to nejen na úrovni České republiky, ale ani na úrovni Evropské unie. Jednoznačný návod, jak z pohledu DPH naložit s cenovým narovnáním poskytnutým mezi spřízněnými subjekty, neposkytují ani aktuálně dostupná soudní rozhodnutí.

Na úrovni ČR se o vyjasnění otázky uplatnění DPH u příspěvků poskytnutých a přijatých pro účely vyrovnání převodních cen mezi spřízněnými osobami pokoušel Koordinační výbor 116/29.03.06 (dále jen „KOOV 116/29.03.06“). Otázka, která byla řešena, však byla poněkud specifická. Problém se týkal české společnosti, která jako součást skupiny majetkově spojených podniků poskytovala ostatním společnostem ve skupině tzv. sdílené služby. Příjemci těchto služeb měli sídlo mimo ČR, stejně jako mateřská společnost celé skupiny. Mezi českou společností a mateřskou společností neexistovala žádná smlouva o závazku české společnosti poskytovat sdílené služby v rámci skupiny společností, při jehož splnění by české společnosti náležela od mateřské společnosti odměna. Vzhledem k tomu, že na konci účetního období vykázala česká společnost ze svých operací v rámci skupiny ztrátu, rozhodla se mateřská společnost poskytnout české společnosti finanční příspěvek na kompenzaci ztráty tak, aby došlo k vyrovnání převodních cen na tržní úroveň a bylo omezeno riziko dodatečné úpravy základu daně z příjmů české společnosti ze strany českého správce daně. Jaká metoda stanovení převodních cen byla v daném případě použita, není známo.

V rámci KOOV 116/29.03.06 poskytlo Ministerstvo financí následující vyjádření: „Pokud právnická osoba poskytuje jiné právnické osobě finanční prostředky pro účely úpravy základu daně z příjmu, protože ceny, za které právnická osoba poskytuje plnění pro osoby blízké, se liší od cen sjednaných mezi nezávislými osobami v běžných

obchodních vztazích, nejedná se o poskytnutí finančních prostředků, které ve smyslu ZDPH nejsou předmětem daně, ale o úplatu, která je součástí úplaty za poskytnuté plnění „sdílené služby“ pro jednotlivé zákazníky za úplatu. (Pokud by nic neuskutečňovala, nedostala by od mateřské firmy vyrovnání.) Základem daně je podle § 36 ZDPH vše, co plátce jako úplatu obdrží nebo má obdržet od osoby, pro kterou plnění uskutečnil, nebo od třetí osoby, a proto finanční prostředky poskytnuté třetí osobou (mateřskou firmou), které vyrovnávají cenu poskytnutých plnění, vstupují do základu daně.

Je otázkou, zda lze výše uvedený závěr vyplývající z KOOV 116/29.03.06 považovat za stále platný (zejm. ve vazbě na další vývoj v oblasti judikatury) a zda ho lze vztáhnout (resp. v jaké míře) i na jiné obchodní situace, ve kterých dochází mezi spřízněnými společnostmi k poskytnutí cenového vyrovnání za účelem narovnání převodních cen, než je konkrétní situace, ze které výše uvedený závěr vycházel.

Závěry několikaleté diskuse na úrovni expertní skupiny DPH působící při Evropské komisi ohledně uplatnění DPH u cenových narovnání poskytovaných mezi spřízněnými osobami jsou shrnuty v materiálu VEG No 071 REV2 ze dne 18. 4. 2018. Bohužel, ani tento materiál nepřináší jednoznačné vodítko, jak z pohledu DPH k TP narovnáním přistupovat. Myšlenka, že by TP narovnání poskytovaná mezi subjekty s plným nárokem na odpočet neměla být předmětem DPH, je sice zajímavá a principiálně odpovídá skutečnosti, že cíl TP narovnání (kterým je správná alokace příjmů z pohledu daně z příjmů) neodpovídá cíli systému DPH (kterým je zdanění spotřeby v místě skutečné spotřeby). Nicméně, uvedená myšlenka naráží zřejmě především na různé přístupy uplatňované v jednotlivých členských státech.

Úpravy převodních cen provedené správcem daně

Považujeme za nesporné, že úpravy převodních cen provedené správcem daně, aniž by došlo k odpovídajícím úpravám cen (resp. k poskytnutí cenového narovnání) mezi samotnými spřízněnými (spojenými) subjekty, nejsou předmětem DPH a v jejich důsledku nedochází ani k úpravě přiznané daně, ani k úpravě uplatněného nároku na odpočet daně. Mezi takové úpravy patří „primary adjustments“, tj. primární úpravy provedené správcem daně (obvykle až po podání přiznání k dani z příjmů) v jedné daňové jurisdikci, a „corresponding adjustments“, tj. úpravy provedené v jiné daňové jurisdikci v reakci na primární úpravy, jejichž cílem je vyloučit dvojí zdanění, ke kterému může dojít v důsledku primární úpravy. Někteří státy zavedly také „secondary adjustments“, které mají za cíl, aby účetní zisky byly konzistentní s výsledkem primárních úprav. Žádná z těchto úprav převodních cen by neměla podléhat DPH, a dále se jimi proto nezabýváme.

Poskytnutí plnění za protiplnění

Zbývají nám tak „skutečné“ úpravy převodních cen, kdy mezi spojenými osobami dochází v jejich důsledku k finančnímu vyrovnání.

Teoreticky je řešení otázky vztahu úprav převodních cen a DPH implikací celkem prosté a závisí na tom, zda existuje přímý vztah mezi původním plněním a provedenou úpravou převodních cen.

SDEU již mnohokrát potvrdil, že kvalifikace poskytování služeb jako plnění „za úplatu“ předpokládá pouze existenci přímého vztahu mezi tímto plněním a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Takový přímý vztah existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem musí představovat skutečné protiplnění za službu poskytnutou příjemci.¹

Pro posouzení, zda se jedná o skutečnou úplatu, není do jisté míry až tak důležitá její výše (s určitými výjimkami, jako je příliš vysoká asymetrie mezi hodnotou zdanitelného plnění a přijatou úplatou svědčící o neexistenci skutečné souvislosti mezi zaplacenou částkou a poskytnutím plnění²), ale spíše možnost jejího stanovení.

Podle ustálené judikatury SDEU je pro kvalifikaci plnění jako plnění uskutečněného za úplatu totiž irrelevantní výše protiplnění, zejm. skutečnost, že je tato částka rovna, vyšší nebo nižší než náklady, které osoba povinná k dani vynaložila při poskytnutí svého plnění. Taková okolnost totiž nemůže ovlivnit přímou souvislost mezi poskytnutím plnění a získaným protiplněním.³

Zároveň na druhou stranu platí, že pokud by protiplnění uhrazené zákazníkem bylo dobrovolné a nahodilé, anebo stěží kvantifikovatelné a nejisté, nemohlo by se jednat o protiplnění ve smyslu výše uvedených závěrů. Nicméně pokud je protiplnění za službu stanoveno ve smlouvě a je určeno podle přesně stanovených kritérií, která upřesňují jak měsíční částky, tak způsob, jakým má být vypočtena částka za předčasné ukončení smlouvy výpovědí, není takové protiplnění ani dobrovolné, ani nahodilé, a současně ani stěží kvantifikovatelné a nejisté. Protiplnění poskytnuté zákazníkem v tomto případě je tudíž úplatou za poskytnutou službu.⁴

Vzhledem k tomu, že stěžejní otázkou je, zda cenové vyrovnání poskytnuté za účelem narovnání převodních cen (TP narovnání) představuje snížení ceny původního plnění ve smyslu čl. 90 odst. 1 Směrnice, které má za následek nutnost provedení opravy i původně přiznané DPH, měli bychom zřejmě hledat inspiraci i v judikatuře týkající se této oblasti. Máme na mysli např. rozsudky SDEU týkající se plateb farmaceutických firem orgánům sociálního za-

1 Např. rozsudek SDEU C-846/19, EQ, bod 36.

2 Např. rozsudek SDEU C-520/14, Gemeente Borsele, bod 34.

3 Např. rozsudek SDEU C-94/19, San Domenico Vetraria, bod 29.

4 Rozsudek SDEU C-43/19, Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, SA, body 43 a 44.

bezpečení/státním fondům v situaci, kdy farmaceutické firmy hradí těmto subjektům určité poplatky zjištěné jako procentní částky z ceny léčivých přípravků dodaných farmaceutickými firmami a zčásti či zcela hrazených těmito subjekty, přestože tyto subjekty dle našeho názoru nejsou příjemci dodávaných léčivých přípravků.

Jestliže čl. 90 odst. 1 Směrnice hovoří o snížení ceny původního plnění, má na mysli snížení hodnoty protiplnění, které představuje základ daně ve smyslu čl. 73 Směrnice. To potvrzuje SDEU i v rozsudku C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG*. SDEU projednával právě výše zmiňovanou situaci, kdy německá firma *Boehringer Ingelheim Pharma* vyrábí léčivé přípravky a prostřednictvím velkoobchodníků je dodává lékárnám. V případě léčivých přípravků pro zákazníky krytých soukromým zdravotním pojištěním vydávají lékárny tyto přípravky těmto zákazníkům na základě individuálních smluv uzavřených s těmito soukromými zdravotními pojišťovnami. Soukromé zdravotní pojišťovny léčivé přípravky samy nenakupují, ale pouze svým pojištěncům propírají jimi vynaložené výdaje. Společnost *Boehringer Ingelheim Pharma* v tomto případě musí zdravotní pojišťovně uhradit předem stanovenou slevu z ceny prodaných léčivých přípravků.

SDEU v tomto rozsudku mj. potvrdil názor generálního advokáta, že vzhledem k tomu, že se čl. 73 i 90 Směrnice týkají složek „základu daně“, výklad pojmu „protiplnění“ uvedený v čl. 73 Směrnice lze použít na výklad pojmu „*je-li [cena] snížena*“ podle čl. 90 Směrnice. Generální advokát zde odkázal na dřívější rozsudek SDEU C-377/11, *International Bingo Technology SA*.⁵

SDEU v bodě 40 rozsudku C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG*, také konstatoval, že skutečnost, že ve věci v původním řízení není přímým příjemcem dodávek dotčených léčivých přípravků soukromá zdravotní pojišťovna, která propírají úhrady svým pojištěncům, ale sami tito pojištěnci, nemůže narušit přímou souvislost mezi učiněnými dodávkami zboží a přijatým protiplněním.

Závěr SDEU byl takový, že „*sleva, kterou poskytuje podle vnitrostátního práva farmaceutická společnost soukromé zdravotní pojišťovně, je ve smyslu uvedeného článku snížením základu daně ve prospěch uvedené farmaceutické společnosti v situaci, kdy velkoobchodníci dodávají její léčivé přípravky lékárnám, které je vydávají osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním, z něhož je takto pojištěným osobám hrazena cena za nákup léčivých přípravků*“.

Výše uvedené závěry SDEU následně potvrdil v podobném případě ve věci C-248/23, *Novo Nordisk*.

Za důležitou považujeme také odpověď SDEU na další předběžnou otázku v rozsudku C-717/19, *Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe*, ve které uvedl, že „*čl. 90 odst. 1 a čl. 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která váže dodatečné snížení základu DPH na podmínku, aby osoba povinná k dani, která má nárok na vrácení, měla k dispozici fakturu znějící na její jméno, která prokazuje provedení plnění, které zakládá nárok na uvedené vrácení, a to i když taková faktura nebyla vystavena a provedení tohoto plnění lze prokázat jinými způsoby*“.

Přestože se tyto rozsudky samozřejmě týkají zcela jiné oblasti, než jsou TP narovnání, jsme toho názoru, že nasvědčují tomu, že samotný fakt, že toto narovnání vyplácí osoba, která není ani přímým dodavatelem či odběratelem, sám o sobě ještě automaticky neznamená, že takové narovnání nemůže představovat úpravu výše základu daně (protiplnění).

Metody stanovení převodních cen

Jestliže ve světle výše uvedených principů a pravidel existuje přímá souvislost mezi původními plněními mezi konkrétními spřízněnými osobami a následnou úpravou převodních cen, měla by tato úprava podléhat DPH. V opačném případě však nikoli. Posouzení této přímé souvislosti dále komplikuje nejen fakt, že existuje vícero možností, jakými jsou TP narovnání v praxi prováděna, ale též fakt, že existují různé metody stanovení převodních cen, které mohou též ovlivňovat (nebo alespoň indikovat) DPH implikace prováděných cenových narovnání. Proto dále uvádíme i velice stručné porovnání základních metod stanovení převodních cen. Metody lze rozdělit na skupinu „tradičních transakčních metod“ (metoda srovnatelné nezávislé ceny, metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přírůžky) a skupinu „ziskových transakčních metod“ (transakční metoda čistého rozpětí a metoda rozdělení zisku).

Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP metoda)

Tato metoda srovnává převodní cenu účtovanou za zboží nebo služby poskytované v transakci se spojenou osobou s cenou účtovanou za zboží nebo služby poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci uskutečněné za srovnatelných okolností. Tuto metodu lze využít např. v případě, že daňový subjekt, který poskytuje službu/produkt spojené osobě, poskytuje tutéž službu/tentýž produkt i společnosti zcela nezávislé za zcela stejných podmínek i okolností (nebo naopak v případě, kdy si tutéž službu/tentýž produkt srovnatelný s řízenou transakcí poskytují dvě zcela nezávislé osoby).

5 Viz stanovisko generálního advokáta ve věci C-462/16, *Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG*:

40. Domnívám se proto, že společnost *Boehringer* v souladu s judikaturou Soudního dvora „nemohla volně nakládat s celkovou částkou“ ceny získané při prvním prodeji svých výrobků lékárnám nebo velkoobchodníkům (30). Nejvíce se společnost *Boehringer* jeví být „pouze dočasným uschovatelem“ (31) částí z obdržené částky, kterou je povinna proplatit později veřejným a soukromým zdravotním pojišťovnám jako slevu a která je, což je důležité, vázána na cenu dodaných farmaceutických výrobků.

41. Soudní dvůr dospěl k takovému závěru v rozsudku ve věci *International Bingo Technology* v kontextu legislativního zásahu do částky, která byla vyplacena jako výhra pro karetní hru bingo (32). Soudní dvůr rozhodl, že „jelikož část prodejní ceny karet, která je vyplácena hráčům formou výher, je stanovena předem a je závazná, nemůže být považována za protiplnění obdržené pořadatelem hry za plnění, které poskytli“ (33).

Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM metoda)

Tato metoda vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od spojené osoby (dodavatele) prodán nezávislému subjektu (konečnému odběrateli), tato nezávislá cena je pak snížena o hrubou marži závislého prodejce. Tato metoda je využívána např. v případě prodeje zboží přes distribuční firmu – spojenou osobu.

Metoda nákladů a přírážky (Cost+ metoda)

Metoda nákladů a přírážky vychází z nákladů, které má dodavatel v řízené transakci na zboží nebo služby poskytované spojené osobě. K těmto nákladům je pak přičtena příslušná přírážka závislého dodavatele. Tato metoda je vhodná k použití v případě, že závislý dodavatel/výrobce podstatně nepřispívá k hodnotě prodáváného zboží, např. při prodeji polotovarů, při uzavírání dohod o nákupu, o subdodávkách apod.

Použití těchto metod indikuje, že se porovnávají konkrétní transakce (konkrétní zboží či služby), a lze předpokládat, že event. úpravy převodních cen budou mít charakter snížení či zvýšení cen (základu daně) původně poskytovaných zdanitelných plnění (bude zde existovat přímý vztah), a tyto úpravy tak budou podléhat DPH a bude nutno vystavit daňový opravný doklad (dobropis či vrubopis) za účelem opravy základu daně původního plnění.

Bude tomu tak bezesporu v případech, kdy TP narovnání budou mezi sebou poskytovat přímo poskytovatel daného plnění a jeho bezprostřední příjemce.

Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM metoda)

Tato metoda zkoumá čisté ziskové rozpětí ve vztahu k danému základu, tj. porovnává finanční ukazatele související s řízenou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí, např. ziskovost, rentabilitu k nákladům, k prodeji apod. Nejčastěji se jedná o poměr čistého zisku k tržbám či nákladům.

Přestože se jedná o ziskovou transakční metodu, TNMM metoda funguje obdobně jako metoda ceny při opětovném prodeji nebo metoda nákladů a přírážky, jedná se tedy o určitou modifikaci těchto metod.

Metoda rozdělení zisku (PSM metoda)

Metoda rozdělení zisku vychází ze zisku spojených osob z řízených transakcí. Tento zisk je pak na základě analýzy zásluh, resp. analýzy funkcí a rizik, rozdělen mezi spojené osoby, které se na řízené transakci podílely. Tzn. celkový zisk z dané transakce je rozdělen na základě toho, jak která spojená osoba k jeho vytvoření přispěla (ať už svými funkcemi v řízené transakci, nebo tím, jaká nesla případná rizika realizované transakce).

Tato metoda se využívá v řízených transakcích, kde jsou jednotlivé transakce natolik provázané, že nemohou být posouzeny odděleně. To samo o sobě již naznačuje absenci přímé souvislosti mezi úpravou převodních cen a konkrétními plněními, která mezi spojenými osobami proběhla. Cílem této metody není úprava ceny původních plnění mezi spojenými osobami, nýbrž dosažení odpovídajícího zisku každé konkrétní spojené osoby. Výše zisku se odvíjí od různých faktorů, a úpravu převodních cen tak nelze považovat za přiměřenou protihodnotu konkrétního plnění. Úprava převodních cen založená na metodě rozdělení zisku, která je zakotvena a popsána v dokumentaci převodních cen, by tak, dle našeho názoru, obvykle neměla podléhat DPH.

Případ C-726/23, SC Arcomet Towercranes SRL

Jak zmíněno v úvodu, SDEU by se měl v blízké době problematikou vztahu cenového narovnání u převodních cen a DPH zabývat. Na rozhodnutí čeká případ C-726/23, SC Arcomet Towercranes SRL.

Rumunská společnost SC Arcomet Towercranes SRL (dále jen „Arcomet R“) je součástí skupiny Arcomet, nezávislé celosvětové skupiny v odvětví pronájmu jeřábů. Arcomet R v rámci skupiny nakupuje nebo pronajímá jeřáby, které následně prodává nebo pronajímá zákazníkům. Mateřská společnost skupiny, Arcomet Service NV, která je belgickou společností (dále jen „Arcomet B“), vyhledává dodavatele pro rumunskou společnost (stejně jako pro ostatní společnosti ve skupině) a sjednává s těmito dodavateli smluvní podmínky. Smluvní vztah s dodavateli a konečnými zákazníky v Rumunsku následně rozvíjí Arcomet R.

V prosinci 2010 byla provedena studie převodních cen týkající se vztahů Arcomet B s jejími přidruženými subjekty, mezi nimiž byl i Arcomet R, a bylo odhadnuto, že finanční výsledek (provozní zisková marže) na tržní úrovni, který by měly přidružené subjekty (vč. Arcomet R) vykazovat v souladu s pravidly převodních cen, se pohybuje mezi -0,71 % a 2,74 %. V letech 2011, 2012 a 2013 vykázal Arcomet R přebytek zisku, za který obdržel od společnosti Arcomet B tři vyrovnávací faktury bez DPH. Arcomet R vykázal první dvě faktury jako pořízení služeb z jiného členského státu a uplatnil u nich mechanismus přenesení daňové povinnosti. Třetí fakturu Arcomet R neuvedl do svého DPH přiznání, neboť se domníval, že se týká plnění mimo oblast působnosti DPH.

Rumunský správce daně odepřel Arcomet R nárok na odpočet DPH vztahující se k prvním dvěma fakturám, ale vybranou DPH si ponechal s odůvodněním, že poskytnutí služeb a nezbytnost jejich uskutečnění pro účely zdanitelných plnění nebyly odůvodněny. Rovněž v případě třetí faktury měl správce daně za to, že se týkala nákupu služeb z jiného členského státu, a vyměřil společnosti Arcomet R dodatečnou DPH, aniž by jí však zároveň přiznal nárok na odpočet DPH z této faktury. Svůj postup odůvodnil správce daně tím, že nebyly předloženy důkazy odůvodňující poskytnutí služeb a nezbytnost jejich uskutečnění pro účely zdanitelných plnění.

SDEU má odpovědět na předběžnou otázku, zda částka fakturovaná společností (hlavní společností) přidružené společnosti (provozní společnosti), jež se rovná částce nezbytné k tomu, aby zisk provozní společnosti odpovídal vykonávaným činnostem a převzatým rizikům podle metody marže (zřejmě myšlena transakční metoda čistého rozpětí) stanovené ve směrnici OECD k převodním cenám, představuje platbu za službu, která tedy spadá do oblasti působnosti DPH.

A v případě kladné odpovědi (tj. že diskutovaná úprava převodních cen podléhá DPH) by měl SDEU poskytnout odpověď i na druhou otázku, zda mají daňové orgány právo požadovat kromě faktury také důkazy [např. zprávy o činnosti, výkazy o průběhu (prací) atd.], které odůvodňují použití nakoupených služeb pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani, anebo musí být tato analýza nároku na odpočet DPH založena pouze na přímé souvislosti mezi nákupem a dodáním/poskytnutím nebo (mezi nákupem a) celou ekonomickou činností osoby povinné k dani.

Nezbude než vyčkat rozhodnutí SDEU v dané věci a doufat, že nepřinese více otázek než odpovědí.

Marketingové služby jako forma cenového narovnání

Za zmínku v této souvislosti stojí také rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) v kauzách společnosti ELI LILLY ČR, s. r. o. (dále jen „ELI LILLY“). NSS ohledně této společnosti a dále popsaného problému vydal více rozhodnutí, která se týkala posouzení téže věci v různých zdaňovacích obdobích. Posledním z nich je rozsudek ze dne 17. 8. 2023, čj. 6 Afs 125/2022-59. Společnost ELI LILLY poskytovala švýcarské společnosti Eli Lilly Export S. A. marketingové služby, za něž společnost Eli Lilly Export S. A. platila společnosti ELI LILLY odměnu. Tyto marketingové služby společnost ELI LILLY posuzovala jako samostatná plnění v podobě poskytnutí služby s místem plnění mimo ČR. Správce daně však dospěl k závěru, že tyto služby jsou jako vedlejší plnění nedílnou součástí hlavního plnění poskytovaného společností ELI LILLY, spočívajícího v distribuci (prodeji) léčiv na území České a Slovenské republiky, a proto měly být úplaty za tyto služby zahrnuty do základu daně prodáváných léčiv.

Společnost ELI LILLY v průběhu daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob uvedla, že pro účely posuzování nastavení správnosti převodních cen nelze na její činnosti spočívající v distribuci léčiv na území ČR a marketingových službách podporujících tento prodej nahlížet segregovaně jako na dvě nezávislé činnosti. Současně společnost ELI LILLY sama deklarovala, že marketingovou službu je třeba považovat za nedílnou součást distribuce léčiv. To byl jeden z argumentů správce daně, proč došel k závěru, že společnost ELI LILLY nemohla poskytovat marketingové služby společnosti Eli Lilly Export S. A.

NSS nicméně tento argument správce daně odmítl a k tomuto uvedl, že „z hlediska převodních cen byla posuzována ekonomická provázanost obou činností, což bylo zásadní pro určení, zda má být

porovnávána ziskovost u jednotlivých činností separátně se subjekty vykonávajícími pouze příslušnou činnost. Agregované posouzení těchto činností z hlediska § 23 odst. 7 ZDP, při němž dochází ke kompenzaci zisků a ztrát z různých typů obchodních činností a porovnávání ziskovosti se subjekty plnícími podobnou roli (tj. vykonávajícími jak marketing, tak distribuci), však bez dalšího neznamená, že se jedná o jednotné plnění pro účely DPH. Tato otázka se totiž posuzuje samostatně podle hledisek plynoucích ze zákona o DPH, resp. směrnice o DPH“ (bod 60).

Dalším argumentem správce daně byla konstrukce ceny marketingových služeb, která se měla odvíjet nejen od nákladů na marketing, nýbrž rovněž od nákladů na distribuci zboží (léčiv). Dle správce daně se tak mělo jednat o úplatu třetí strany (Eli Lilly Export S. A.) k ceně léků prodáváných na českém trhu. Ani s tímto závěrem správce daně NSS nesouhlasil, když uvedl, že se nejednalo o úplatu třetí strany k ceně léků prodáváných za regulované ceny, nýbrž „o dodatečný zdroj provozního financování získávaný jinou (samostatnou) činností“ (bod 63).

Zřejmě se tak jednalo o standardní TP narovnání v situaci, kdy distribuce léčiv probíhala na striktně vymezeném trhu léčiv s regulovanou cenou (ze samotné distribuce léčiv tak byla konstantně generována ztráta) a kdy si společnost ELI LILLY výnosy z „marketingových“ služeb pokryla náklady na tuto distribuční činnost, která je v důsledku regulace cen léčiv ztrátová, aby dosáhla potřebné ziskovosti pro účely převodních cen.

NSS nepřekvapivě zamítl názor správce daně, že marketingová činnost společnosti ELI LILLY představuje vedlejší plnění k hlavnímu plnění spočívajícímu v dodávání léků na území ČR. NSS naopak potvrdil, že tato marketingová činnost představuje samostatné plnění (službu) poskytované za úplatu švýcarské společnosti, které je tedy předmětem daně, přestože se fakticky jedná o určitou formu TP narovnání.

Převodní ceny a celní předpisy

Stranou zájmu zůstává otázka vztahu převodních cen a celních předpisů. Konkrétně se jedná o situaci, kdy by se ukázalo, že dovážené zboží je prodáváno za cenu, která se odchyluje od ceny obvyklé na trhu.

V souladu s čl. 70 celního kodexu je základní metodou určování celní hodnoty, ze které je počítáno event. dovozní clo a potažmo dovozní DPH, metoda převodní hodnoty. Prvotním podkladem pro určení celní hodnoty zboží je tak převodní hodnota zboží, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplácena za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, příp. upravená. Nicméně metoda převodní ceny se uplatní pouze v případě, že (mj.) kupující a prodávající nejsou ve vzájemném spojení, nebo jejich vztah neovlivnil cenu.

Jestliže je tedy dovážené zboží dodáváno spojenou osobou a cena zboží je ovlivněna tímto spojením, je nutno celní hodnotu stanovit některou z doplňkových metod určování celní hodnoty zboží uvedenou v čl. 74 celního kodexu. Přitom si nelze vybrat

doplňkovou metodu dle svého uvážení, ale je nutno postupovat od první metody k další a celní hodnotu určit podle první z metod, podle které lze celní hodnotu určit.

Celní hodnotou dle tohoto článku celního kodexu je:

1. převodní hodnota u stejného zboží prodáváného pro vývoz na celní území Unie a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je ohodnocováno;
2. převodní hodnota u podobného zboží prodáváného pro vývoz na celní území Unie a vyváženého ve stejnou dobu nebo přibližně ve stejnou dobu jako zboží, které je ohodnocováno;
3. hodnota založená na jednotkové ceně, za kterou se dovážené zboží nebo stejné nebo podobné dovážené zboží prodává na celním území Unie v největším úhrnném množství osobám, kterou nejsou ve vzájemném spojení s prodávajícími; nebo
4. vypočtená hodnota sestávající ze součtu těchto položek:
 - i) nákladů na materiál a výrobu nebo jiné zpracování provedené při produkci dováženého zboží, nebo hodnota těchto položek;
 - ii) částky představující zisk a všeobecné výdaje ve výši, kterou producenti v zemi vývozu obvykle zahrnují do prodejce zboží téže povahy nebo téhož druhu jako hodnocené zboží určené k vývozu do Unie;
 - iii) nákladů na položky uvedené v čl. 71 odst. 1 písm. e) celního kodexu (jedná se zejména o náklady na dopravu, pojištění, nakládku, vykládku a další manipulaci dováženého zboží) nebo jejich hodnoty.

Hodnota zboží zjištěná jednou z výše uvedených doplňkových metod se stává celní hodnotou a z té je počítáno event. dovozní clo a je rovněž základem pro výpočet dovozní DPH. Jestliže celní úřad ještě před propuštěním zboží do příslušného celního režimu zjistí, že fakturovaná cena byla ovlivněna propojením prodávajícího a kupujícího, stanoví sám celní hodnotu některým z výše uvedených alternativních postupů a vyměří odpovídající dovozní clo, podléhá-li dovážené zboží dovoznímu clu. Jestliže celní úřad zjistí, že fakturovaná cena byla ovlivněna propojením prodávajícího a kupujícího, až po propuštění zboží (v rámci kontroly po propuštění zboží), zahájí doměřovací řízení a vydá rozhodnutí o změně rozhodnutí o propuštění zboží do celního řízení. V obou případech tak bude stanovena celní hodnota, jejíž výše se nebude odvíjet od fakturované ceny. Z této celní hodnoty bude vycházet základ daně dovezeného zboží stanovený dle § 38 ZDPH.

V tomto případě tak celní úřad ve své podstatě provede pro celní účely narovnání převodních cen, které se promítne jak do výše event. dovozního cla, tak do výše dovozní DPH, a to nehlédě na to, že mezi prodávajícím a kupujícím nedojde k finančnímu vyrovnání.

Otázkou je, jak postupovat v případě, kdy je celní hodnota stanovena ve výši ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacená,

a následně po uplynutí určitého období dojde v rámci TP narovnání k dodatečnému finančnímu vyrovnání mezi prodávajícím a kupujícím (dovozcem). Touto otázkou se zabýval SDEU v rozsudku C-529/16, *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH*, kdy tato společnost v rámci TP narovnání obdržela za sledované období dobropis ve výši 3 858 345,46 eur, jelikož její provozní marže byla nižší než stanovené cílové rozpětí. Následně tato společnost požádala o snížení dovozního cla, přičemž nedošlo k rozdělení částky snížení dovozního cla mezi různé dovezené zboží.

SDEU možnost snížení celní hodnoty původně stanovené na základě transakční ceny odmítl s tím, že celní předpisy neumožňují jako celní hodnotu použít dohodnutou hodnotu transakce, která se skládá zčásti z částky původně uvedené na faktuře a vykázané v celním prohlášení a zčásti z paušální úpravy provedené po uplynutí období vyúčtování, aniž je možné vědět, zda na konci období vyúčtování k této úpravě dojde ve smyslu zvýšení či snížení.

Je tedy zřejmé, že TP narovnání vedoucí ke snížení úplaty za dovážené zboží nemůže ovlivnit původně vykázanou celní hodnotu. Otázkou však je, jak by tomu bylo v případě, že by TP narovnání vedlo ke zvýšení úplaty za dovážené zboží. SDEU sice ve výše uvedeném rozsudku mj. uvedl, že „*celní kodex v platném znění jednak dovozním podnikům neukládá žádnou povinnost požadovat úpravy hodnoty transakce, je-li tato hodnota upravena a posteriori ve smyslu zvýšení, a jednak neobsahuje žádné ustanovení umožňující celním orgánům, aby zabránily riziku, že uvedené podniky požádají pouze o úpravy ve smyslu snížení*“ (bod 33), ale dle našeho názoru je nutno brát toto konstatování s rezervou, jelikož odporuje obecným pravidlům vyžadujícím, aby se v případě transakční ceny celní hodnota rovnala celkové ceně skutečně placené, tj. pokud je následně z jakéhokoli důvodu zaplacen za dovezené zboží více, je třeba opravit všechna dotčená dovozní celní prohlášení, navýšit celní hodnotu a doměřit clo.

Ještě jeden závěr

Rádi bychom na závěr konstatovali, že se nám podařilo vyřešit problém vztahu převodních cen a DPH implikací. Ale bohužel nemůžeme. Problematika uplatňování DPH v případě poskytnutí TP narovnání zůstává nejednoznačná i z důvodu množství různých obchodních modelů, v rámci kterých dochází k poskytování TP narovnání. I přesto však doufáme, že jsme čtenářům poskytli návod, jakou optikou z pohledu DPH hledět na různá vyrovnání pro účely převodních cen.

Jak je naznačeno v úvodu, názory vyjádřené v tomto článku vyjadřují stanovisko autorů, které se opírá o výše citovaná soudní rozhodnutí. Nicméně, nelze vyloučit, že očekávané rozhodnutí SDEU C-726/23, *SC Arcomet Towercranes SRL*, přinese nový pohled na problematiku, v jehož důsledku bude třeba výše uvedené závěry modifikovat. Bohužel, teprve toto a další budoucí soudní rozhodnutí nám zřejmě ukáží, jak jsme v otázce cenových narovnání měli z pohledu DPH postupovat v minulosti. ■

Elektronická fakturace jako stavební kámen digitálního DPH výkaznictví

Elektronická fakturace, neboli e-invoicing, se stává často skloňovaným tématem poslední doby. Jedná se o jeden ze tří pilířů směrnice s názvem VAT in Digital Age („ViDA“). Ten má za cíl zmodernizovat, digitalizovat, zjednodušit, a především zpřesnit DPH výkaznictví napříč členskými státy Evropské unie („EU“). Jednotlivé části návrhu směrnice byly předmětem neshod mezi členskými státy EU. Ty se však po více než dvou letech podařilo odstranit a na nedávné schůzi Rady pro hospodářské a finanční věci (ECOFIN) byla směrnice ViDA formálně schválena a postoupena do zvláštního legislativního procesu.



Ing. Lukáš Arazim,
daňový poradce č. 5920,
KPMG Česká republika, s. r. o.



Ing. Veronika Výborná,
daňový poradce č. 4803,
KPMG Česká republika, s.r.o.

Směrnice je rozdělena na tři pilíře – (i) digitální výkaznictví, (ii) ekonomiku online platformem a (iii) jednotnou registraci k DPH pro celou EU. První část směrnice, která se zabývá digitalizací daňového prostředí EU, by měla platit od roku 2030. K tomuto datu by měla být zavedena povinná elektronická fakturace na intrakomunitární úrovni, čímž se nahradí souhrnné hlášení v podobě, v jaké ho známe dnes. Dobrovolně může být nahrazeno i zavedené vnitrostátní výkaznictví (v České republice kontrolní hlášení). Ministerstvo financí ČR však na rozdíl od zástupců české Finanční správy dobrovolné nahrazení kontrolního hlášení nepodporuje. Podle zástupců Ministerstva financí bude kontrolní hlášení nahrazeno e-invoicingem povinně až v roce 2035.

Misí celé ViDA směrnice je snížení tzv. VAT GAP, což jsou příjmy, o které členské státy přicházejí v důsledku daňových podvodů, neefektivity výběru a zejm. únikům na DPH. Klíčovým prvkem pro naplnění cíle směrnice ViDA je právě elektronická fakturace, která ve svém konečném důsledku postihne všechny subjekty registrované k DPH v EU. Evropská komise odhaduje, že směrnice ViDA přinese do rozpočtu členských států více než 170 mld. eur v období let 2023–2032.

Právě detailům elektronické fakturace je věnován tento článek.

Základní charakteristika

Elektronickou fakturaci lze obecně popsat jako proces vytváření, přijímání, odesílání, a hlavně zpracování dokladů pouze v elektronické podobě. Technické řešení, které je plánované elektronické fakturaci velmi blízko, je již aktuálně známý a používaný Electronic Data Interchange (EDI). EDI je technologie a standard pro výměnu obchodních dokumentů (objednávek, skladových dokladů, interních dokladů, daňových dokladů atd.) mezi organizacemi v elektronické podobě. EDI je v mnoha směrech klíčovým nástrojem pro zajištění efektivní a bezchybné komunikace mezi obchodními partnery. Vzhledem k tomu, že se jedná o standardizované řešení, je EDI poměrně rozsáhle využíván napříč celým dodavatelsko-odběratelským řetězcem.

Pokud se na elektronickou fakturaci podíváme technickým okem, jedná se vždy o určitý „standard“, který má jasně definovanou a přesně předepsanou strukturu a syntax. Standard, který bude využívat směrnice ViDA, je EN 16931. Tento standard ČR ukotvila v české normě (ČSN) EN 16931-1+A1 od června roku 2020 a v březnu 2021 se dočkala úpravy. EU norma vytváří základní rámec a definuje sémantický model základních prvků elektronické faktury. Úpravou normy z roku 2017 se dosáhne tzv. sémantické interoperability elektronických daňových dokladů, což pomůže odstranit obchodní bariéry a překážky, které

vyplývají z existence rozdílných vnitrostátních legislativ – např.: povinnou náležitostí daňových dokladů ve Španělském království je uvádění základního kapitálu společnosti poskytující plnění, avšak tato náležitost v ČR není vyžadována. V případě, že by neexistovala interoperabilita elektronických faktur, objevovaly by se případy, kdy by systém přijal více nebo naopak méně dat, což by způsobilo chybu systému a znemožnilo by to párování jednotlivých transakcí.

Existují dva ustálené formáty, ve kterých se elektronická fakturace běžně používá – **XML** meziodvětvová fakturace UN/CEFACT podle schématu 16B (SCRDM-CII) a **UBL** věta daňového dokladu a opravného daňového dokladu podle ISO/IEC 19845:2015. Tyto formáty zajišťují přenos dat mezi systémy. Je vysoce pravděpodobné, že v rámci elektronické fakturace existuje celá řada jiných než výše zmíněných formátů, které se používají na národní či místní úrovni. To platí také v případě ČR, kde je velmi rozšířen formát ISDOC (Information System Document). Jelikož byl tento formát včleněn do naší legislativy v roce 2019, mají veřejnoprávní subjekty povinnost v rámci veřejné zakázky (B2G) tento formát přijímat. Vzhledem k tomu, že se jedná o národní úpravu, logicky není tento formát součástí evropského standardu. Struktura a syntax ISDOC se však velmi blíží UBL 2.1, jelikož vychází z verze 2.0. Dá se tedy předpokládat, že se i tento formát dostane do seznamu podporovaných formátů, jež budou zveřejněny v Úředním věstníku EU, v návaznosti na čl. 3 směrnice 2014/55/EU.

E-faktura musí být vydána do 10 dnů od data dodání (nebo data platby, podle toho, co nastane dříve). To je vítaná změna oproti původnímu návrhu na vykazování uskutečněných plnění do dvou pracovních dnů.

Další důležitou změnou oproti původnímu návrhu ViDA je, že měsíční souhrnné e-faktury (místo e-faktur na úrovni transakcí) budou povoleny. Po splnění určitých podmínek bude možné vystavit souhrnnou e-fakturu na plnění uskutečněné za období jednoho kalendářního měsíce. Tyto souhrnné e-faktury musí být vydány do 10 dnů od konce příslušného měsíce. To je opět pozitivní vývoj, protože navrhované zrušení souhrnných daňových dokladů v původním návrhu by bylo pro podniky z některých odvětví velmi administrativně náročné.

Současné znění také vyžaduje, aby na e-faktuře byla od 1. 7. 2030 uvedena některá další data – např. že je použito triangulační zjednodušení, číslo bankovního účtu nebo jiný účet, na který má být platba provedena, odkaz na evidenční číslo původního daňového dokladu v případě opravného daňového dokladu a (od 1. 1. 2027) indikace, zda se uplatňuje hotovostní účetnictví.

Specifika elektronické fakturace v EU

Německo

Náš nejvýznamnější obchodní partner, Spolková republika Německo, zavádí od 1. 1. 2025 elektronickou fakturaci pro business-to-business („B2B“) sektor. Přitom značná část českých

společností v Německu aktivně působí, mají zde zřízené dceřiné společnosti a se zavedením elektronické fakturace v tak krátkém časovém horizontu nepočítaly. Nicméně přijetí povinné elektronické fakturace ve svém důsledku nebude tak přísné, jak se na první pohled může zdát. Od 1. 1. 2025 bude totiž zahájeno tzv. přechodné období, ve kterém budou stále standardní faktury (buď v PDF, papírové podobě a v obdobných strojem nečitelných formátech) postaveny na roveň elektronické fakturaci. Pro obchodní partnery to však pořád znamená, že budou muset být schopni přijmout elektronickou fakturu, resp. ji být schopni vizualizovat („přečíst“).

Německá elektronická fakturace je položena na základech společné šablony EN 16931 pro B2G segment, tedy stejně, jako tomu je u směrnice ViDA. Německo však bude uznávat i národní formáty XRechnung a ZUGFeRD, které společnosti při kompatibilitě s výše uvedenou normou budou moci používat i nadále. Stejně tomu je i v případě EDI protokolů. Celý systém využívá tzv. PEPPOL (Pan-European Public Procurement Online), což je virtuální prostředí, ve kterém mohou mezi sebou komunikovat uživatelé (daňové subjekty) s veřejnou správou (správcem daně). Elektronická fakturace v ostrém provozu bude spuštěna 1. 1. 2027 s výjimkou malých podniků, které nedosahují tržeb přesahujících 800 tis. eur za rok. Pro tyto podniky bude povinná elektronická fakturace odložena o dalších 12 měsíců.

Polsko

Polská republika je v regulaci především nepřímých daní na evropské špici. Roku 2016, resp. 2018, zavedla SAF-T regulační výkaz (Standard Audit File for Tax) jakožto detailnější obdobu našeho kontrolního hlášení. Od roku 2022 Polsko zavedlo elektronickou fakturaci (KSeF – Národní systém elektronické fakturace vytvořený polským ministerstvem financí) na dobrovolné bázi. Plánovaná povinnost pro všechny polské společnosti systém využívat od roku 2024 se však neuskutečnila z technických důvodů. Aktuálně je nové datum stanoveno na únor 2026 pro všechny podnikatele, kteří dosáhli tržeb v předchozím roce alespoň 200 M PLN (cca 1,1 mld. CZK). Pro ostatní podniky dojde k zavedení povinné elektronické fakturace o dva měsíce později.

Polská elektronická fakturace by se měla vztahovat pouze na B2B a B2G transakce, B2C transakce budou ze systému vyřazeny a podniky budou zproštěny reportování. Nicméně konkrétní podmínky jsou stále projednávány. Hovoří se např. o zavedení povinnosti pro osoby usazené v Polsku a pro polské aktivní stálé provozovny. Společnosti, které v Polsku nejsou přítomné a jsou pouze registrované k polské DPH, budou moci systém KSeF využít dobrovolně. Systém KSeF budou moci využívat také zahraniční subjekty, které přijímají polskou elektronickou fakturu, a to právě pro možnost jejího přečtení (vizualizace). Systém totiž počítá s tím, že polské společnosti povinné k elektronické fakturaci budou muset takový daňový doklad vystavit prakticky na všechna plnění bez ohledu na to, zda se bude jednat o plnění tuzemské, intrakomunitární či např. vývoz zboží do třetích zemí.

Rumunsko

Podobně jako Polsko kontroluje nepřímé daně za pomoci SAF-T i Rumunsko. V Rumunsku mají velké podniky povinnost vykazování SAF-T již od roku 2021. Od roku 2025 se k nim přidají menší podniky společně s neusazenými subjekty. Elektronická fakturace je v Rumunsku zavedena již od 1. 7. 2024 a vztahuje se na transakce s místem plnění v Rumunsku uskutečněné mezi dvěma subjekty povinnými k dani. Transakce musí být do pěti kalendářních dnů nahrány do systému správce daně „RO e-Faktura“. Pokud společnost tuto podmínku nesplní, mohou očekávat pokutu ve výši 15 % z celkové fakturované částky. Elektronická fakturace však není zatím nastavena dle společné šablony EN 16931, kterou povinně předpokládá ViDA od roku 2030.

Kromě elektronické fakturace zavádí Rumunsko automatické předvyplnění DPH příznání v systému eVAT. Správce daně využije k předvyplnění data poskytnutá subjekty v rámci elektronické fakturace. Pokud správce daně zjistí signifikantní rozdíl v podaném DPH příznání subjektu oproti datům z elektronické fakturace, na zjevný rozdíl se výzvou doptá. Daňový subjekt má v takovém případě 20 dnů na zodpovězení dotazů správce daně. Pokud tak neučiní, bude mu udělena pokuta. V současné době se eVAT testuje v rámci testovacího období do konce letošního roku.

Dění v dalších členských státech EU

Španělsko – Pro společnosti přesahující obrát 8 mil. eur by měla být elektronická fakturace povinná od roku 2026, pro ostatní podniky pak o rok později. Elektronická fakturace se bude týkat pouze transakcí s místem plnění ve Španělském království uskutečněných mezi usazenými subjekty. Ve Španělsku je od roku 2017 povinné vykazování v reálném čase („*real time bookkeeping*“, SII) pro měsíční plátce DPH, velké podniky, podniky mající skupinovou DPH registraci nebo pro podniky spadající do zvláštního režimu VAT Monthly Refund Regime.

Itálie – Itálie má již pár let povinnou elektronickou fakturaci ve formátu XML probíhající skrze národní systém SDI. Ve formátu XML jsou data nahrávána do platformy, kde je může kontrolovat správce daně. Papírové, neelektronické, faktury nejsou již v Itálii považovány za daňové doklady a hledí se na ně, jako kdyby nebyly nikdy vystaveny. Z těchto dokladů také není možné nárokovat si odpočet DPH. Povinnost vystavovat e-faktury mají osoby povinné k dani usazené na území Itálie, pokud se jedná o transakce s místem plnění v Itálii nebo o přeshraniční transakce mezi italským usazeným daňovým subjektem a neusazeným zákazníkem/dodavatelem.

Finsko – Finsko se podobně jako další evropské země řadí do pozice „čekajících“ zemí. Tuzemská legislativa umožňuje, aby si dvě osoby povinné k dani vyměňovaly obchodní dokumenty elektronicky. Nicméně povinná elektronická fakturace není státem vyžadována. Finsko mělo již připravený plán k zavedení elektronické fakturace, ale celý projekt pozdržela pandemie covid-19 a přesné datum je zatím v nedohlednu.

Belgie – Belgie je na tom v současné době podobně jako ČR. Nestrukturovaná elektronická fakturace (např. pomocí formátů PDF) je umožněna daňovým subjektům na dobrovolné bázi. Pro fakturaci státu (B2G) je však vyžadována standardní struktura XML nebo UBL. Od roku 2026 má Belgie plán na zavedení elektronické fakturace, avšak přesné datum čekalo až na schválení směrnice ViDA. Povinnému e-invoicingu by podléhali dodavatelé se sídlem v Belgii, subjekty registrované k DPH v Belgii (bez ohledu na to, kde jsou usazeny) a veškeré dodávky zboží a služeb považované z hlediska DPH za uskutečněné v Belgii. Na aktuální schválení směrnice nestačila Belgie k datu psaní tohoto článku zareagovat.

Maďarsko – Od roku 2018 existuje v Maďarsku povinná fakturace v reálném čase (*Real-time Invoice Reporting model*, „RTIR“), která byla následně v letech 2020 a 2021 postupně rozšiřována. Všechny daňové doklady daňových subjektů jsou v reálném čase nahrávány do systému správce daně. Celý proces je automatizovaný a je postavený na bázi strukturovaného jazyka XML. Systém však nefunguje na společné šabloně EN 16931, kterou určuje ViDA jako povinnou od roku 2030.

Slovensko

Slovenská republika implementovala rámcovou legislativu elektronické fakturace již dříve, nakonec ji ale nepřijala a čekala na oficiální schválení směrnice ViDA. Dne 26. 11. 2024 měla proběhnout tisková konference k zavedení elektronické fakturace, avšak tisková zpráva není k datu vydání článku autorům k dispozici, proto bohužel není zatím známé, jakým směrem se bude Slovenská republika ubírat.

Závěr

DPH svět prochází systematickými změnami zaváděnými ze strany EU. Nyní je již nepochybné, že unifikovaná elektronická fakturace založená na společné šabloně EN 16931 bude implementována jako standard obchodních vztahů na území EU. V celé oblasti digitalizace je také třeba vzít v úvahu odlišnosti jednotlivých členských států i fakt, že některé z nich investovaly nemalé prostředky do zavedení vlastních kontrolních mechanismů, jako je např. SAF-T, kontrolní hlášení či fakturace v reálném čase.

Náklady na dopady digitalizace pocítí jak členské státy EU, tak především podnikatelské subjekty, které budou muset své ERP systémy přizpůsobit novým požadavkům na DPH výkaznictví. Z případové studie k návrhu směrnice ViDA vyplývá, že zavedení elektronické fakturace společně s digitálním výkaznictvím bude střední až velké podniky stát desítky až sta tisíce eur.

Na druhou stranu, abychom nebyli jen negativní, celá digitalizace má více kladných dopadů než těch záporných. Rychlost, efektivita, ohromná úspora času ve výkaznictví, automatizované účtování na obou stranách transakce, automatické platební procesy – to vše sníží současnou administrativu daňových subjektů v budoucnu. ■

Dary a pojistné náhrady v souvislosti s povodněmi



Ing. Ivana Pilařová,
daňový poradce č. 138,
O. & K. AUDIT PILAŘOVÁ,
s.r.o.

1. Úvod

V souvislosti s živelní pohromou v podobě povodní a záplav (§ 24 odst. 10 ZDP) opět přichází na řadu řešení daňových souvislostí těchto událostí. Vynecháme samotnou podstatu a daňovou účinnost povodňových škod, v tomto článku se zaměříme na dary poskytnuté a přijaté v souvislosti s uvedenou živelní pohromou a také na související pojistná plnění pro ty daňové subjekty, kterým tyto škody kryje jejich pojistná smlouva.

2. Dary z hlediska příjemce

Soustředíme se na posouzení daňových dopadů darů, nikoli dotací ani bezúročných zápůjček.

2.1 Dary na humanitární účel

V souvislosti s povodněmi bude jistě často používán § 4a písm. k) ZDP pro fyzické osoby a § 19b odst. 2 písm. c) ZDP pro právnické osoby, podle kterého příjemce daru od daně osvobodí dary přijaté na humanitární či charitativní účel. Na osvobození daru v souvislosti s humanitárními účely (které v souvislosti s povodněmi nastanou jistě častěji než účely charitativní) nic nemění forma daru (peněžitá či nepeněžitá) ani osoba dárce (může jím být občan, podnikající fyzická osoba či jakákoli právnická osoba), ani skutečnost, zda si dárce náklady spojené s darem daňově (ne)uzná, či zda si (ne)uplatní odčitatelnou položku od základu daně. Lze potvrdit, že osvobození darů přijatých na humanitární a charitativní účely lze uplatnit i v případech, kdy příjemci daru jsou zaměstnanci a dar dostanou od svého zaměstnavatele.

„Humanitární účel“ však není všeobecně použitelným zaklínadlem na cokoli, co s povodněmi souvisí. Připomeňme si část ze závěru KOOV 595/18.05.22 aneb odpověď na otázku, co znamená „humanitární a charitativní účel“. Zmíněný závěr KOOV se vztahuje k ozbrojenému konfliktu na Ukrajině, jeho částí je ale možné zobecnit a použít i na povodňovou situaci. Pojmy „humanitární“

a „charitativní“ nejsou pro účely ZDP definovány. Pro tyto účely je možné podpůrně použít definici humanitární pomoci, tak jak je vymezena v zákoně č. 151/2010 Sb., o zahraniční rozvojové spolupráci a humanitární pomoci poskytované do zahraničí (vychází z evropského konsenzu o humanitární pomoci). Dle § 2 písm. b) cit. zákona se humanitární pomocí poskytovanou do zahraničí rozumí souhrn činností, jejichž cílem je zamezit ztrátám na životech a újmě na zdraví, zmírnit utrpení a obnovit základní životní podmínky lidí po vzniku mimořádných událostí, jakož i zmírňovat dlouhodobě trvající následky mimořádných událostí a předcházet jejich vzniku a negativním následkům.

V průběhu samotné živelní katastrofy tak bude humanitární pomoc zahrnovat okamžitou pomoc směřující k zajištění základních potřeb pro život, tj. potravin, vody, hygieny, léků, přístřeší, lékařské péče apod. V další fázi poté, co pomine bezprostřední ohrožení života, pak humanitární pomoc směřuje k odstranění následků živelní pohromy a k obnově základní infrastruktury, tj. odklizení troskek, oprava zničeného majetku, obydlí a k obnově zdrojů obživy.

Při výkladu pojmu charita by se mělo vycházet z obecného významu tohoto slova. Charitou obvykle bývá označována dobrovolná a dobročinná činnost na pomoc skupinám lidí, kteří se ocitli v sociální, zdravotní nebo jiné nouzi, tj. lidem ohroženým v důsledku stáří, opuštění, nemoci, zranění, vyhnání z vlasti apod. Charita poskytuje základní sociální pomoc, a to v různých formách (peněžní i nepeněžní dary, zdarma vykonávaná činnost ve prospěch ohroženého člověka). V souvislosti s povodněmi bude charitativní účel spíše výjimkou.

2.2 Další přijaté dary

Z výše uvedeného je zřejmé, že ne každý dar „související s povodněmi“ musí nutně být humanitárního či charitativního charakteru. Další od daně osvobozený dar může plynout:

- z veřejné sbírky [§ 4a písm. k) ZDP pro fyzické osoby a § 19b odst. 2 písm. d) ZDP pro právnické osoby]. Výhodou daru přijatého z veřejné sbírky je skutečnost, že u obdarovaného není třeba prokazovat žádný účel využití daru;
- v podobě podpory nebo příspěvku spolků s výjimkou rodinné fundace [§ 4 odst. 1 písm. j) bod 2 ZDP pro fyzické osoby];
- v podobě podpory nebo příspěvku z prostředků odborové organizace [§ 4 odst. 1 písm. j) bod 3 ZDP pro fyzické osoby];
- od „členů rodiny“, konkrétně pak od příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů, či od osoby, se kterou

poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodářici domácnosti, a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou [§ 10 odst. 3 písm. a) a b) ZDP pro fyzické osoby], přičemž výše tohoto osvobození není limitována;

- od jakéhokoli dárce (fyzické i právnické osoby), pokud se bude jednat o dar nabytý příležitostně, pokud úhrn darů od téhož dárce ve zdaňovacím období nepřevyšuje částku 50 000 Kč [§ 10 odst. 3 písm. c) ZDP pro fyzické osoby]. Je zřejmé, že u těchto darů není podstatný účel jejich poskytnutí, nicméně pro účely povodňových darů je jisté toto ustanovení využitelné poté, co nebylo možné použít osvobození z důvodu humanitárního ani charitativního účelu, dar nebyl přijat od „rodiny“ (viz výše) ani z veřejné sbírky;
- do veřejné sbírky [§ 19b odst. 2 písm. c) ZDP pro právnické osoby]. Pokud je právnická osoba organizátorem veřejné sbírky, budou prostředky vybrané v rámci veřejné sbírky taktéž u této právnické osoby osvobozené od zdanění.

Ať již použijeme pro osvobození daru účel humanitární, charitativní či jiný, je podstatné mít důkazní prostředky, kterými se tato skutečnost prokáže. Bez ohledu na výši přijatého od daně osvobozeného daru obdarovaná fyzická osoba tento příjem neuvádí do daňového přiznání. Pokud však fyzická osoba obdrží od daně osvobozený dar, který je vyšší než 5 mil. Kč, musí splnit vůči správci daně oznamovací povinnost podle § 38v ZDP.

V souvislosti se vznikem od daně osvobozených příjmů je potřeba připomenout obecně platnou zásadu § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, která se vztahuje i na náklady související např. s pořádáním veřejné sbírky.

2.3 Příjmy plynoucí z dobrovolnické služby

Od daně z příjmů fyzických i právnických osob jsou osvobozeny příjmy plynoucí v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby poskytované podle zákona o dobrovolnické službě, dle § 4 odst. 1 písm. o) a § 19 odst. 1 písm. zb) ZDP.

3. Dary z hlediska dárce

3.1 Posouzení nákladu na poskytnutý dar

Dary (ať už peněžní, či nepeněžní) jsou daňově neúčinný náklad, což platí pro všechny poplatníky [§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP]. Pokud pomineme reklamní předměty, což s tématem nesouvisí, existuje pouze jedna výjimka [§ 24 odst. 2 písm. zp) ZDP], kterou rozebereme samostatně v bodu 3.2. Přesto se u darů z pohledu dárce ještě zastavíme, a to prostřednictvím závěru KOOV **595/18.05.22**, ve kterém se rozebírá situace „řetězového“ předání daru, kdy zaměstnanci či členové (např. komory) poskytnou dar prostředníko-

vi a ten ho následně předá konečnému příjemci. Dotyčný KOOV řešil takto poskytnuté dary v souvislosti s válečným konfliktem na Ukrajině, je ovšem otázkou, zda se v této věci nepřijme právě v souvislosti s povodňovými vstřícnější stanovisko, vyčkáme tedy dalšího vývoje.

3.2 Náklady poskytnuté formou nepeněžního plnění

Za daňově účinné jsou považovány náklady vynaložené v rámci pomoci v souvislosti s odstraňováním následků živelních pohrom (a to nejen na území ČR, ale i na území členského státu EU nebo státu tvořícího EHP), pokud je tato pomoc poskytnuta formou nepeněžního plnění [§ 24 odst. 2 písm. zp) ZDP]. Je zřejmé, že stejné výdaje nelze současně uplatnit jako nezdanitelnou část podle § 15 odst. 1 ZDP nebo položku snižující základ daně podle § 20 odst. 8 ZDP.

Výdaje pak mohou mít podobu dodání zboží postiženým subjektům (dodání vysoušečů, nábytku, oblečení, výpočetní techniky, stavebního materiálu) či poskytnutí služeb (odklízení práce, podílení se na úklidu, pomoc s opravou domu). Zdůrazněme, že osoba obdarovaného ve vztahu k daňové účinnosti takto vynaložených nákladů nehraje žádnou roli. Příjemcem nepeněžní pomoci může být jak občan, tak podnikatel, stejně jako libovolná právnická osoba, pokud byli povodňovými postiženi. Příjemcem daru může být i zaměstnanec, což nic nemění na daňové účinnosti nepeněžního daru, který splňuje podmínky § 24 odst. 2 písm. zp) ZDP. Z pohledu příjemce daru, tedy zaměstnance postiženého povodňovými, je možné uplatnit § 4a písm. k) ZDP.

3.3 Posouzení možnosti uplatnění nezdanitelné části základu daně či položky snižující základ daně

Ačkoli podmínky pro uplatnění nezdanitelné části základu daně u fyzických osob (§ 15 odst. 1 ZDP) a položky snižující základ daně u právnických osob (§ 20 odst. 8 ZDP) podléhají samostatným ustanovením zákona, vykazují řadu shodných podmínek pro jejich uplatnění, jako je definice příjemců daru a s nimi provázaných účelů, na které příjemci dar musí použít. Soustředíme se nyní na aspekty bezproblémového uplatnění těchto položek snižujících základ daně fyzických či právnických osob v souvislosti s poskytnutím darů, které souvisejí s povodňovou situací v tuzemsku:

a) Příjemcem daru je:

- obec, kraj, organizační složka státu, nebo
- právnická osoba se sídlem na území ČR, nebo
- právnická osoba, která je pořadatelem veřejné sbírky, a současně účelem využití daru je humanitární účel (související např. se živelní pohromou), resp. jiný zákonem vyjmenovaný účel, nebo

b) příjemcem daru je fyzická osoba, která je poskytovatelem zdravotních služeb, nebo provozuje školu či školské zařízení či zařízení na ochranu opuštěných zvířat, a to na financování těchto zařízení, nebo

c) příjemcem daru je fyzická osoba, která je poživitelem invalidního důchodu, nebo fyzická osoba, která je nezletilým dítětem závislým na péči jiné osoby, a to na zdravotnické prostředky nehrzené zdravotní pojišťovnou či na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání.

Je zřejmé, že spojení příjemce daru, který je fyzickou osobou (nevyjmenovanou výše), a „humanitárního“ účelu nevede k možnosti uplatnění odpočtu daného daru od základu daně ani u dárce, který je fyzickou osobou, ani u dárce, který je právnickou osobou.

Mezi shodné podmínky můžeme zařadit i maximální výši uplatnitelného odpočtu, neboť se předpokládá prodloužení účinnosti zákona č. 128/2022 Sb., který (pokud se tak opravdu stane¹) umožní uplatnění darů:

- podle § 20 odst. 8 ZDP až do výše 30% základu daně sníženého podle § 34 ZDP i pro zdaňovací období, která skončila do 28. 2. 2027, a
- podle § 15 odst. 1 ZDP až do výše 30% základu daně, i pro zdaňovací období roku 2026.

V případě daru v podobě hmotného majetku je hodnotou daru nejvýše daňová zůstatková cena, v případě ostatního majetku jeho účetní hodnota, v případě daru v podobě služeb pak cena podle oceňovacího zákona (§ 23 odst. 6 ZDP, pokyn GFŘ D-59 v části k § 20 odst. 8, bod 2 a KOOV 395/27.3.2013 Odpočet službových darů). Hodnota se dále zvýší o DPH, pokud je plátce povinen tuto daň v souvislosti s poskytnutím bezúplatného plnění odvést.

3.4 Doložení poskytnutého daru

Poskytnutí daru prokáže poplatník dokladem, ze kterého musí být zřejmé, kdo je příjemcem daru, hodnota daru, účel a předmět, na který byl dar poskytnut, a datum poskytnutí. I bez potvrzení konečného příjemce může správce daně uznat poskytnutí peněžního plnění, pokud poplatník doloží (např. příkazem k úhradě a výpisem z bankovního účtu, podacím potvrzením poštovní poukázky, příjmovým dokladem nebo výpisem telefonního operátora o poskytnutí dárcovské SMS/DMS apod.), že finanční prostředky byly poukázány na bankovní účet na pomoc lidem v postižených oblastech, zřízený k účelu veřejné sbírky, která je zaevidována v centrální evidenci veřejných sbírek vedené Ministerstvem vnitra podle § 26 odst. 2 a 3 zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách. Informace z centrální evidence veřejných sbírek zveřejňuje Ministerstvo vnitra na své internetové stránce.

¹ Pozměňovací návrh k sněmovnímu tisku č. 727.

Obdobný postup lze uplatnit i u zaměstnavatele při ročním zúčtování záloh, tj. nevyžadovat podle § 38l odst. 1 písm. a) ZDP předepsaný doklad – potvrzení příjemce daru nebo jeho zákonného zástupce anebo pořadatele veřejné sbírky o výši a účelu tohoto daru. Toto potvrzení může být nahrazeno např. příkazem k úhradě a výpisem z bankovního účtu, podacím potvrzením poštovní poukázky, příjmovým dokladem apod. Z předložených dokladů musí být vždy patrné, že finanční prostředky byly poukázány na bankovní účty zřízené v souladu se zákonem č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách (www.mvcr.cz). Akceptace tohoto postupu v dané situaci byla doporučena i územním finančním orgánům v rámci daňových řízení.

Obecné podmínky pro doložení daru jako odčitatelné položky od základu daně obsahuje pokyn GFŘ D-59 v části k § 15 odst. 1 body 1, 2 a 5 a v části k § 20 odst. 8 v bodech 1 a 2.

4. Pojistná plnění z pohledu příjemce

4.1 Osvobozené pojistné náhrady fyzických osob

Pokud se pojistná náhrada týká majetku fyzické osoby, který není součástí obchodního majetku ani neslouží k pronájmu, pak přijatá pojistná náhrada je od daně z příjmů osvobozena [§ 4 odst. 1 písm. d) ZDP].

Příklady:

Povodní bylo zničeno zařízení domácnosti v přízemní garsonce. Pan Malý, který v garsonce bydlel, má tato rizika pojištěna, vyplacená pojistná náhrada za zničené a poškozené zařízení je od daně osvobozena.

Pojistnou náhradu za vyplavené podzemní garáže a zničení rozvodné skříňe výtahu domu získá také společenství vlastníků jednotek, kterého je pan Malý členem z titulu vlastnictví garsonky. Z pohledu SVJ není pojistné plnění předmětem daně [§ 18 odst. 2 písm. f) bod 4 ZDP]. Část pojistné náhrady, která odpovídá výměře garsonky pana Malého, je od daně osvobozena.

Paní Otavová vlastní luxusní rodinné sídlo v Krnově. Povodeň zničila dům natolik, že musí být zdemolován. Pojistná náhrada půjde do milionů korun. Pokud by v jednorázovém případě došlo k výplatě pojistné náhrady v částce nad 5 mil. Kč, byla by stále od daně osvobozena, ale bylo by nutné vznik tohoto příjmu správci daně oznámit (§ 38v ZDP).

4.2 Zdanitelné pojistné náhrady fyzických osob

Naopak od daně osvobozené nejsou a do zdanitelných příjmů (výnosů) patří:

- náhrada za škodu způsobenou na majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, v době vzniku škody,
- náhrada za škodu způsobenou na majetku sloužícím v době vzniku škody k nájmu, a to bez ohledu na to, zda je příjem z nájemného zdaňován jako příjem podle § 9, 7 či 10 ZDP.

Příklady:

Pan Jaroslav je z vlastního rozhodnutí účetní jednotkou. Svůj obchodní majetek má pojištěn proti živelní pohromě vč. povodně a záplavy. Pojistná plnění za dvě zničená dodávková vozidla, kompletně zničené zásoby a vybavení prodejny zaúčtuje jako zdanitelné výnosy podle zásady časové a věcné souvislosti.

Paní Daniela provozuje obchod s obuví v pronajatých prostorech, pro účely stanovení základu daně uplatňuje skutečné výdaje zjištěné daňovou evidencí. Povodňová vlna jí vnikla do obchodu a zničila značnou část zboží. Pojistná náhrada se v okamžiku vzniku tohoto příjmu stane součástí zdanitelných příjmů paní Daniely.

Pan Oskar se zabývá údržbou a zakládáním zahrad, uplatňuje výdaje stanovené procentem z příjmů. Ke svému podnikání používá dodávkový automobil, který byl poškozen zatečením vody do garáže. Pojistná náhrada, kterou mu pojišťovna vyplátí na základě uzavřené smlouvy, bude od daně osvobozena, neboť v případě uplatňování paušálních výdajů neexistuje kategorie obchodního majetku.

Paní Magda pronajímá garážové stání, příjmy z pronájmu zdaňuje podle § 9 ZDP. Garáž byla kompletně vyplavena, došlo k poškození elektrického ovládání vrat a osvětlení garáže. Pojistné plnění z této živelní pohromy se stane součástí zdanitelného příjmu paní Magdy bez ohledu na to, zda na příjmy z pronájmu uplatňuje skutečné či paušální výdaje, neboť v době pojistné události byla garáž předmětem pronájmu. Stejná situace by nastala, pokud by příjmy z pronájmu byly zdaňovány podle § 7 ZDP, a to bez ohledu na to, zda se v momentě vzniku škody jednalo o obchodní majetek.

4.3 Pojistné náhrady právnických osob

V případě obchodních společností a družstev je situace velmi přehledná. Pojistné náhrady jsou součástí zdanitelných výnosů, které jsou zaúčtovány v souladu s aktuálním principem.

5. Časová souvislost pojistných náhrad

Zatímco v případě vzniku zdanitelných pojistných náhrad u fyzických osob, které nejsou účetní jednotkou, je uplatňována metoda „cash principu“, neboli zásada, podle které příjem bude zdaněn v období, ve kterém byly připsány peněžní prostředky

na bankovní účet, účetní jednotky to mají o něco složitější. Zákon o účetnictví definuje zásadu časové a věcné souvislosti (tzv. aktuální princip) jako přiřazení nákladu ke skutečnosti, se kterou náklad souvisí, a stejně tak přiřazení výnosu ke skutečnosti, se kterou výnos souvisí, a to bez ohledu na to, zda byl či nebyl zaplacen, a bez ohledu na to, zda je jeho výše přesně známa, či bude potřeba použít účetní odhad.

Příklady:

Společnost Merkur, s. r. o., se sídlem v Ostravě byla povodněmi zásadně postižena. Naštěstí byla na škody způsobené živelní pohromou pojištěna. Pojistná událost vznikla 15. 10. 2024, konkrétně došlo k následujícím situacím:

a) Zničení zásob zboží

Povodní došlo k naprostému zničení zásob zboží (oblečení, obuv, galanterie), které bylo hned po opadnutí vody naloženo do kontejnerů a vyvezeno do sběrného dvora, kde bylo zlikvidováno.

Účtování:

Likvidace zásob	548/132	účtováno ke dni likvidace zásob
-----------------	---------	---------------------------------

Náklad vzniká v okamžiku likvidace poškozených zásob, jeho daňová účinnost se posoudí podle § 24 odst. 2 písm. l) ZDP. Výnos z pojistné náhrady a náklad z titulu živelní pohromy budou v tomto případě zaúčtovány do stejného období.

b) Vyplavení budovy garáží

Ačkoli byly garáže vodou zasaženy, byla zničena pouze elektroinstalace, vnější omítka a byla poškozena mechanika vrat. Elektroinstalace bude opravena ještě v roce 2024, oprava omítky a vrat je plánována až na rok 2025. Může se ale stát, že se garáže přestaví (technicky zhodnotí), nebo také prodají, příp. zbourají a postaví se nové. Pojistná náhrada není závislá na tom, co a kdy s poškozenou věcí vlastník následně udělá.

Účtování:

Oprava elektroinstalace v roce 2024	511/321	účtováno k datu provedení opravy (rok 2024)
-------------------------------------	---------	---

Další případné opravy v roce 2025	511/321	účtováno k datu provedení opravy (rok 2025)
-----------------------------------	---------	---

Na opravu v roce 2025 ani na jiné naložení s věcí, které ještě neproběhlo, není možné vytvářet dohadnou položku pasivní v roce 2024. Současně podtrhneme, že se nejedná o škodu ve smyslu § 25 odst. 2 ZDP.

Výnos z pojistné náhrady bude zaúčtován v roce 2024, náklady na opravy do období, ve kterých budou skutečně realizovány. V dané situaci nedojde k časové shodě výnosu z pojistné náhrady a nákladů na opravu či nákladů vyplývajících z následného naložení s poškozenou věcí.

c) Podemletí budovy skladu

Budova skladu byla povodní natolik poškozena, že na základě rozhodnutí statika musela být stržena. Demolice byla provedena v listopadu 2024.

Účtování:

Zúčtování zůstatkové ceny	551/081	účtováno k datu demolice
Vyřazení budovy	081/021	účtováno k datu demolice
Demoliční práce	518/321	účtováno k datu provedení prací

Výnos z pojistné náhrady a náklad z titulu živelní pohromy budou zaúčtovány do stejného období.

Pokud následně bude na stejném místě postavena nová budova skladu, neuplatní se § 29 odst. 1 ZDP, podle kterého by se zůstatková cena likvidovaného skladu stala součástí ocenění nové stavby. Důvodem je skutečnost, že likvidace staré budovy nesouvisela s výstavbou nové budovy. Likvidace staré budovy souvisela s povodní.

d) Časová souvislost účtování výnosu z pojistné náhrady

Uvedené škody byly kryté pojistnými smlouvami. Je zřejmé, že do konce roku 2024 nebudou všechna pojistná plnění vyplacena, nicméně v tomto příkladu předpokládáme, že nenastal žádný spor ohledně odepření plnění a pojišťovna potvrdila, že bude plnit. Pojišťovna bude jednotlivé pojistné události řešit postupně, bude vyplácet zálohy na pojistná plnění a poté jejich doplatky. Bez ohledu na to, kdy bude pojistná náhrada skutečně vyplacena, časově souvisí s pojistnou událostí, tedy s rokem 2024.

Účtování:

Oznámení pojišťovny o výši plnění	378/648	účtováno do období vzniku pojistné události
Dohadná položka na výši plnění z dosud nevyplacených pojistných událostí	388/648	účtováno do účetní závěrky roku 2024

Následné odchylky skutečné výše pojistných náhrad od částky zaúčtované dohadné položky budou řešeny výsledkově v následujícím účetním období roku 2025 a budou v tomto období také součástí základu daně, což lze doložit zněním pokynu GŘ D-59 v části k § 23 odst. 2 bod 2.

Shrnutí

Živelní pohromy mohou ovlivnit nejen životy fyzických osob, ale i jejich podnikání či jiné zdroje příjmů, stejně tak se dotýkají právnických osob, jejich majetku a schopnosti pokračovat v činnosti. Tyto nesnadné životní situace jsou často spojeny s dary, které je z daňového hlediska nutné posuzovat z několika úhlů pohledu – jako zdanitelný či od daně osvobozený příjem obdarovaného, stejně tak jako daňový či nedaňový výdaj dárce, příp. jako odčitatelnou položku od základu daně. Ačkoli by se mohlo zdát, že se jedná o standardní situace, v úvahu přicházejí různé kombinace, které není vždy jednoduché správně daňově posoudit. Podstatná je i stránka důkazních prostředků. Další příjmy, které s živelními pohromami souvisí, jsou pojistné náhrady, kdy jiný postup pro jejich daňové posouzení musí zvolit občan, osoba samostatně výdělečně činná s daňovou evidencí, pronajímatel či právnická osoba. Neméně důležité je také správné časové přiřazení pojistné náhrady ke skutečnosti, se kterou souvisí. ■

Legislativní život dohod o provedení práce v posledních měsících z pohledu zákona o nemocenském pojištění



Ing. Petra Krykorková,
daňový poradce č. 5877,
KPMG Česká republika, s.r.o.



Ing. Veronika Ščigelová,
daňový poradce č. 5895,
KPMG Česká republika, s. r. o.

Úvod

Dohody o provedení práce (dále jen „dohody“) jsou v poslední době často skloňovaným tématem vzhledem k tomu, že se v této oblasti odehrála řada významných změn, které měly zásadní dopad na jejich režim ve více ohledech.

Dohody jsou v porovnání se smluvními úpravami pracovněprávních vztahů u ostatních států EU poměrně unikátním konceptem, jelikož moc obdobných instrumentů pro výkon závislé činnosti s uplatněním takto výhodného režimu napříč státy EU nenajdeme. Práce na základě dohod byla flexibilní, protože bylo možné rozvrhnout si směny nahodile dle domluvy a bez zásadních omezení, výpovědní lhůta činila pouze 15 dní a při splnění zákonných podmínek znamenala pro zaměstnavatele oproti standardnímu pracovněprávnímu vztahu nižší náklady, protože příjmy z dohod do limitu nebyly zatíženy odvodovými povinnostmi, jako jsou příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, čímž si i zaměstnanec přišel na vyšší čistý příjem. Proto si je oblíbili nejen studenti, kteří si mohli přivydělat při studiu školy, ale i maminky na mateřské, rodičovské dovolené, příp. i důchodci, a pro jejich výhody byly zároveň oblíbené i ze strany zaměstnavatelů. Nejzásadnější výhodou, která je podstatně odlišovala od zbylých pracovněprávních vztahů, byla možnost mít uzavřeno dle libosti prakticky neomezené množství dohod s různými zaměstnavateli současně a každá jedna z nich mohla podléhat výhodnému režimu v podobě nulové odvodové povinnosti na sociální a zdravotní pojištění, pokud byl splněn zákonem stanovený limit.

Už novela zákoníku práce¹ z října 2023 zpřísnila dosavadní úpravu dohod z právního hlediska např. proto, že se již při uzavření dohody mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem musí sjednat náplň práce, která bude na základě této dohody vykonávána, a rozvrhnout pracovní dobu zaměstnance alespoň s třídním předstihem. V neposlední řadě nesmíme zapomenout na jednu z nejpodstatnějších úprav – zakotvení nároku na dovolenou. Za každý odpracovaný pracovní týden vzniká zaměstnanci nárok na dovolenou ve výši 1/52 celkové roční výměry dovolené (roční výměra může činit např. 4 týdny), pokud bude mít u zaměstnavatele zároveň odpracováno alespoň 80 hodin a bude u něj pracovat minimálně 4 týdny.

Novelou zákoníku práce však zpříšňování úpravy dohod možná ještě nekončí. Začalo se totiž ukazovat, že by se měla legislativně lépe podchytit i oblast nemocenského pojištění, jelikož dle vyjádření ČSSZ často vznikaly situace, kdy měl zaměstnanec současně uzavřeny dohody s několika zaměstnavateli, přičemž pokud dohody u těchto různých zaměstnavatelů splňovaly zákonem stanovené podmínky, zaměstnanec ani zaměstnavatel z žádné z nich neodváděli příspěvky na sociální a zdravotní pojištění. Tento dosavadní systém vytvořil prostor pro obcházení odvodové povinnosti ústící ve snižování příjmů veřejného rozpočtu způsobem, který neodpovídal záměru, se kterým byl koncept dohod zaveden.

Otázkou ale zůstává, jak systém nastavit, aby se zabránilo neomezenému uzavírání dohod bez povinných odvodů, a současně aby nový režim nebyl příliš složitý a nepřinášel pro všechny zúčast-

¹ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

něné strany mnohonásobně vyšší administrativní náklady, příp. aby byl v praxi vůbec realizovatelný. Navrženým řešením pro tyto účely měl být systém oznámené dohody.

Jak je to s dohodami o provedení práce dnes optikou sociálního a zdravotního pojištění a daně z příjmů fyzických osob?

Aktuální nastavení dohod v kontextu zákona o nemocenském pojištění² je založeno na principu absolutního limitu ve výši 10 000 Kč měsíčního hrubého výdělku, při jehož překročení vzniká povinnost odvádět pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Tzn., že z pohledu sociálního a zdravotního pojištění je zaměstnanec účasten nemocenského pojištění v případě, kdy jeho měsíční hrubý příjem na základě dohody činí alespoň 10 001 Kč. V tomto kontextu nutno upozornit, že pokud zaměstnanec s uzavřenou dohodou nemá celkově příjmy nad uvedený limit, příjmy z dohody sice nepodléhají odvodové povinnosti na sociální a zdravotní pojištění, ale tato osoba může být považována z hlediska zdravotního pojištění za osobu bez zdanitelných příjmů s povinností odvádět zdravotní pojištění alespoň z minimálního vyměřovacího základu.

Z pohledu daně z příjmů fyzických osob v případě, kdy úhrn výše příjmů na základě dohody u téhož plátce daně (zaměstnavatele) nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 10 000 Kč a pokud u daného zaměstnavatele nebylo zaměstnancem podepsáno pro dané zdaňovací období Prohlášení poplatníka k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, podléhá měsíční hrubý příjem z dohody dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně (tzv. srážkové dani) ve výši 15%. V ostatních případech (při překročení výše uvedeného limitu či v případě podepsaného Prohlášení poplatníka k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti s měsíčními příjmy v jakékoli výši) je z příjmů na základě dohody odváděna na měsíční bázi zálohová daň s progresivní sazbou daně, tj. 15% z hrubých měsíčních příjmů do výše 131 901 Kč a 23% z hrubých měsíčních příjmů přesahujících měsíční limit 131 901 Kč (limit platný pro rok 2024).

První úvahy o řešení převedené do praxe konsolidačním balíčkem pro rok 2024

První návrh přinesl konsolidační balíček s účinností k 1. 7. 2024 v rámci novely zákona o nemocenském pojištění upravující odvod pojistného na sociální zabezpečení, který se ovšem neseťkal se zrovna přívětivou reakcí odborné veřejnosti a především zaměstnavatelů. V tomto návrhu se počítalo se dvěma limity pro povinnou účast na nemocenském pojištění, tedy nejen s individuálním limitem ve výši 25% průměrné mzdy, ale i s kumulativním, který se měl aplikovat na více uzavřených dohod u různých zaměstnavatelů. Tento kumulativní limit ve výši 40% průměrné

mzdy (tj. limit 17 500 Kč pro rok 2024) aplikovaný na součet příjmů ze všech dohod u všech zaměstnavatelů v daném měsíci měl být zaveden z toho důvodu, aby se zaměstnancům zcela nezabránilo v uzavírání více dohod s výhodnějším režimem u různých zaměstnavatelů, a z pohledu povinných odvodů by pro dohody pořad zůstala určitá výhoda oproti standardnímu pracovnímu poměru. Na druhou stranu měl tento limit podstatně omezit počet dohod uzavřených jednou osobou u různých zaměstnavatelů. Nejenže se vůči tomuto návrhu ohradila široká veřejnost vč. celé řady zaměstnavatelů, ale současně případné další potřebné změny nebyly v rámci návrhu adekvátně reflektovány v dalších souvisejících zákonech, např. o veřejném zdravotním pojištění. Výsledkem byla otázka, zda by se pro účely odvodů pojistného na zdravotní pojištění aplikoval pouze jeden limit aplikovatelný kolektivně na dohody u jednoho zaměstnavatele, nebo zda by se měly aplikovat oba výše uvedené limity (tj. i kumulativní limit přes více zaměstnavatelů).

Jak již bylo zmíněno, tento přístup nebyl vnímán příznivě, a vzhledem k tomu, že konsolidační balíček již byl vč. této úpravy vyhlášen s účinností od 1. 7. 2024, bylo nutné podniknout další kroky tak, aby vznikl prostor na případná vylepšení a odstranění chyb, a to před zmíněnou účinností. Taková opatření obsahoval zákon č. 163/2024 Sb.,³ který byl vyhlášen ve Sbírce zákonů k 12. 6. 2024 a na základě kterého došlo k určitému odsunu aplikace konceptů přijatých konsolidačním balíčkem do budoucna. Vzhledem k časovému presu bylo jeho přijetí hojně sledovaným a napínavým procesem.

Modifikace původního konceptu z konsolidačního balíčku zákonem č. 163/2024 a nový „režim oznámené dohody“

Vyhlášení zákona č. 163/2024 Sb. znamenalo další modifikaci přístupu k dohodám z pohledu nemocenského pojištění. V první fázi se podařilo zásadnější změny odsunout do budoucna s účinností od 1. 1. 2025 pro zajištění prostoru na adaptaci na změny v praxi a zároveň pro účely dalšího vyhodnocení, zda jsou zásadní úpravy vůbec potřeba.

Primárním cílem všech navrhovaných úprav bylo dle veřejných představitelů totiž zvýšit příjmy veřejných rozpočtů prostřednictvím odvodů z více „zpojistněných“ dohod, jelikož značná část z nich doposud povinným odvodům nepodléhala. Tato slova však nebylo možné podložit žádnými konkrétními daty, jelikož dohody splňující zákonné limity nebyly hlášeny ani evidované v žádné veřejné ani jiné databázi, a nešlo tak na základě empirických dat vyhodnotit skutečné dopady dosavadního režimu. Proto z původního návrhu konsolidačního balíčku zůstala k 1. 7. 2024 účinná úprava spočívající v povinné evidenci všech uzavřených dohod vč. těch, které nezakládaly povinnost odvádět sociální a zdravot-

2 Zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění.

3 Zákon č. 163/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

ní pojištění, a to na měsíční bázi. Zaměstnavatelé od tohoto data musí měsíčně oznamovat prostřednictvím nového tiskopisu „Výkaz DPP“⁴ nejen seznam svých zaměstnanců pracujících na základě dohod, ale i výši jejich příjmů.

Prostředkem pro zmiňované zvýšení příjmů veřejných rozpočtů měl být tzv. „režim oznámené dohody“ uplatnitelný od 1. 1. 2025. Účast na nemocenském pojištění by nově nevznikla jedinečně tehdy, pokud si do režimu oznámené dohody zaměstnavatel jako první „zarezervuje“ svého zaměstnance, u kterého by se pro účast na nemocenském pojištění sledoval limit, jako tomu bylo doposud (předpokládaná výše limitu 25 % průměrné mzdy zaokrouhlená na celé pětisetkoruny směrem dolů, tedy 11 500 Kč pro rok 2025). Ve všech ostatních případech by se postupovalo tak, jak to známe u jiných pracovněprávních vztahů. Limit pro účast na nemocenském pojištění by tak byl stanoven obdobně, jako je tomu v případě dohod o pracovní činnosti či zaměstnání malého rozsahu (pro rok 2025 se předpokládá výše 4 500 Kč). Pokud by daná dohoda nespĺňovala ani tyto podmínky, pak by se z příjmů na jejím základě odvádělo sociální a zdravotní pojištění.

V té souvislosti se ovšem vyskytl problém z hlediska sociálního a zdravotního pojištění týkající se neoznamovaných dohod s nízkými příjmy. Zákon o nemocenském pojištění totiž pracuje s pojmem „zaměstnání malého rozsahu“, což je zaměstnání, u kterého sjednaná částka nepřesáhla rozhodný příjem. Pokud by měl dotýčný uzavřenou dohodu v neoznamovaném režimu a současně dohodu o pracovní činnosti a příjmy u každé dohody by byly pod rozhodným příjmem, nicméně by ho překročily kumulativně, nejednalo by se o zaměstnání malého rozsahu a z uvedených příjmů by se odvádělo sociální pojištění. Oproti tomu zákon o veřejném zdravotním pojištění s pojmem „zaměstnání malého rozsahu“ nepochybně pracuje, a v našem výše uvedeném případě by se tak limity posuzovaly za každou smlouvu samostatně, tedy by ani jedna z nich nepodléhala zdravotnímu pojištění. Docházelo by tak k nesouladu v odvodech na sociální a zdravotní pojištění.

Pro uplatnění režimu oznámené dohody by musel zaměstnavatel oznámit České správě sociálního zabezpečení záměr vstoupit do tohoto režimu, a to od prvního kalendářního měsíce předcházejícího měsíci, od něhož zaměstnavatel hodlá tento režim uplatnit, ale ne dříve než v den, kdy zaměstnavatel oznámil datum nástupu daného zaměstnance do zaměstnání, a nejpozději do 20. kalendářního dne, který následuje po kalendářním měsíci, kdy dohoda do tohoto režimu vstoupila. Toto oznámení by se dalo učinit prostřednictvím elektronického tiskopisu dostupného na stránkách ČSSZ.

Pokud by u stejného zaměstnance chtěl režim oznámené dohody použít i jiný zaměstnavatel, systém ČSSZ by to neumožnil, jelikož již bude zaevidován zaměstnavatel, který si zaměstnan-

ce pro účely uplatnění režimu oznámené dohody „rezervoval“ jako první. Režim by se uplatnil pouze u jednoho zaměstnavatele za celý kalendářní měsíc, což by znamenalo, že i kdyby měl zaměstnanec dva po sobě jdoucí zaměstnavatele v rámci jednoho měsíce, v daném měsíci by se režim dal použít jen u jednoho z nich (tj. jen u toho prvního, který si zaměstnance rezervoval). Zaměstnavatelé se na aplikaci režimu oznámené dohody začali aktivně připravovat, aby měli včas správně nastavené mzdové systémy a aby byli do nových procesů zasvěceni i mzdoví účetní. V tuhle chvíli se však zdá, že jejich snaha přijde vniveč, jelikož se při projednávání vládního návrhu zákona, kterým se mění zákon o zaměstnanosti,⁵ načel ve druhém čtení pozměňovací návrh, který celý koncept režimu oznámené dohody s účinností od 1. 1. 2025 ruší.

Návrat ke starým dobrým počátkům?

Jak již bylo zmíněno dříve, z konsolidačního balíčku s účinností od 1. 7. 2024 zůstala u dohod pouze změna týkající se zavedení povinné evidence zaměstnanců pracujících na základě dohod a jejich příjmů. Tato data se následně rovnou využila pro předběžné vyhodnocení, zda bude opravdu nezbytné zavést zpřísnující režim oznámené dohody a jestli jím bude efektivně dosaženo vytyčených cílů.

Statistické údaje hned v prvních dvou měsících evidence ukázaly, že dohody jsou opravdu velmi hojně využívány (mzdový objem odpovídá zhruba 6 mld. Kč měsíčně). Ze získaných dat bylo údajně zjištěno, že nová úprava oznámených dohod by však objem mzdového plnění bez povinných odvodů na sociální a zdravotní pojištění nijak razantně nezměnila, a stanovené cíle by tak nebyly naplněny ani prostřednictvím přísnějšího systému.

Jelikož by zavedení režimu oznámené dohody znamenalo náročný proces jak z pohledu administrativních nákladů u zaměstnavatelů, tak na straně státní správy, je v tuto chvíli údajně vhodnější navrhovaný režim odložit a příp. ho zavést v budoucnu na základě většího množství posbíraných dat získaných za delší časové období.

Navrhuje se tedy od tohoto konceptu upustit a místo něj se vrátit k již známému a aktuálnímu nastavení, které bude obměněno pouze drobně v tom smyslu, že by se absolutní limit navázal na průměrnou mzdu, jako tomu mělo být i v případě režimu oznámené dohody. Tento postup má zajistit pravidelnou valorizaci rozhodné částky a již dříve jsme ho obdobně zavedli u dohod o pracovní činnosti. Jedná se tak o sjednocení přístupu.

Navrhované znění § 7a zákona o nemocenském pojištění⁶ je tedy následující:

4 Dostupný online na stránkách České správy sociálního zabezpečení: <https://portal.cssz.cz/web/portal/-/tiskopisy/vpdpp>.

5 Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

6 Zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění.

„Zaměstnanci činní na základě dohody o provedení práce jsou účastníci pojištění, jestliže splňují podmínku uvedenou v § 6 odst. 1 písm. a) a byl jim zúčtován započitatelný příjem v částce ve výši aspoň 25 % průměrné mzdy podle § 23b odst. 4 zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, a to po zaokrouhlení na celé pětisetkoruny směrem dolů; výši této částky vyhláší Ministerstvo práce a sociálních věcí ve Sběrce zákonů a mezinárodních smluv sdělením.“

V té návaznosti by se úprava promítla i do ZDP,⁷ kde by § 6 odst. 4 nově zněl:

„Příjmy zúčtované nebo vyplacené plátcem daně jsou samostatným základem daně pro zdanění daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně, pokud zaměstnanec u tohoto plátce daně neučinil prohlášení k dani podle § 38k odst. 4, 5 nebo 7 anebo nevyužije-li postup podle § 36 odst. 6 nebo 7 a jedná-li se o příjmy podle odstavce 1 plynoucí na základě dohody o provedení práce, jejichž úhrnná výše u téhož plátce daně nedosáhne za kalendářní měsíc částku rozhodnou pro účast zaměstnanců činných na základě dohody o provedení práce na nemocenském pojištění, nebo v úhrnné výši nedosahující u téhož plátce daně za kalendářní měsíc rozhodné částky pro účast zaměstnanců na nemocenském pojištění.“

Pro tuto chvíli stále ještě není zřejmé, zda tento poslední pozměňovací návrh projde dál a skutečně se od 1. 1. 2025 promítne do výše uvedených zákonů, nicméně je to velmi pravděpodobné a finální verdikt by měl být s ohledem na datum vydání tohoto článku znám již brzy.

Závěr

Dohody prošly v posledních letech turbulentními legislativními změnami, které měly za cíl zpřísnit jejich úpravy a zvýšit příjmy veřejných rozpočtů. Tyto změny pro zaměstnavatele zároveň značně snížily atraktivitu dohod, ať už z pohledu zpřísnění požadavků daných pracovním právem, či z pohledu sociálního a zdravotního pojištění, a zároveň pro zaměstnavatele rovněž znamenaly nové administrativní povinnosti.

Statistické údaje měly ukázat, že zavedení režimu oznámené dohody by ve výsledku nepřineslo očekávané zvýšení příjmů veřejných rozpočtů, a od ledna 2025 tak tento režim pravděpodobně platit nezačne, nicméně povinnost zaměstnavatelů dohody evidovat a hlásit zůstane nadále zachována. Jaký bude v této oblasti další vývoj, příp. zda budou v případě dohod v budoucnu jakékoli odchylky ve zdanění či odvodech na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění oproti standardním pracovním právním vztahům, ukáže až čas. ■

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

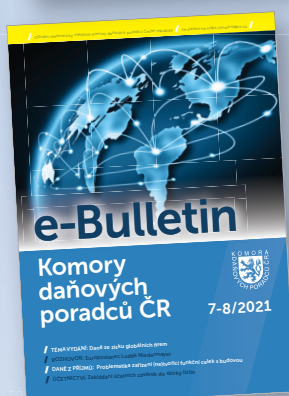
Média Komory daňových poradců ČR



Bulletin: DO HLOUBKY TÉMATU

- / Tematické zaměření každého čísla
- / Vysoce odborné články
- / Recenzovaný obsah
- / Odborný garant každého čísla
- / Stavovská společenská rubrika

čtvrtletně
tištěná
a elektronická
verze



e-Bulletin: CO BYSTE NEMĚLI PŘEHLÉDNOUT

- / Zpravodajství ze světa daní a účetnictví
- / Aktuální daňová legislativa a praxe
- / Informace z dění v Komoře
- / Lifestyleová témata a zajímavosti
- / Osobní rozvoj

@
každý měsíc
elektronicky

Úrok z úroku hrazený správcem daně



Mgr. Bc. Jan Oliva, LL.M.,
Specializovaný finanční úřad

Judikatura

Dne 28. 4. 2024 vydal Ústavní soud (dále jen „ÚS“) nálezný sp. zn. III. ÚS 3082/23, v němž zvrátil rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) týkajícího se otázky, má-li, a za jakých podmínek, správce daně hradit úrok z neoprávněného jednání, jestliže nevrátí daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku včas, to vše dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“). Jen pro připomenutí, mezi úroky hrazené správcem daně patří úrok z vratitelného přeplatku (§ 253a DŘ, dříve § 155 odst. 5 DŘ), úrok z nesprávně stanovené daně, dříve úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 DŘ) a úrok z daňového odpočtu (§ 254a DŘ, dříve „Kordárna“). ÚS tím zřejmě definitivně rozhodl o tom, za jakých podmínek se má tento úrok hradit (přestože se dle ÚS i NSS výslovně nejedná o tzv. anatocismus, což je právní termín úroku z úroku z řeckého *ana-*, „nahoru“ a *tokismós*, „úrok“, tedy jakási vyšší úroveň úroku).

ÚS tím zároveň ukončil i názorový střet probíhající přímo na NSS, kde během posledních let došlo k vydání několika judikátů, které buď vzniku úroku z úroků zamezovaly (např. ze dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 80/2009-45, ze dne 16. 9. 2021, čj. 9 Afs 52/2021-42, či ze dne 19. 10. 2023, čj. 2 Afs 307/2022-43), či je naopak umožňovaly (ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36, ze dne 25. 7. 2024, čj. 3 Afs 194/2022-60, ze dne 6. 5. 2021, čj. 10 Afs 382/2020-51), přičemž použitá argumentace se často lišila. Je proto vhodné si tento judikaturní vývoj zopakovat.

Jedním z prvních rozsudků zabývajících se možností hrazení úroku z úroků ze strany správce daně byl rozsudek ze dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 80/2009-45. V něm se posuzoval nárok žalobce na úrok z vratitelného přeplatku, který obsahoval i příslušenství daně. NSS tento nárok neuznal a odkázal se na zásadu zákazu anatocismu v civilním právu, vycházející přitom z „*principu jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu*“, přičemž přirovnal úrok hrazený správcem daně (§ 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) k úroku z prodlení. I proto pak na mnoho let nedošlo k žádnému závažnějšímu posunu.

Asi nejvýznamnější rozsudek NSS, který naopak vznik úroku z úroku umožnil, je ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36. NSS přitom vycházel přímo z textu § 254 DŘ ve znění do 31. 12. 2014, dle něhož vznikl nárok daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání správce daně, bylo-li vydáno nezákonné rozhodnutí, nebo došlo-li k nesprávnému úřednímu postupu, a také z principu, že je nutno paušálně kompenzovat prodlení s platbou daňovému subjektu, v němž se správce daně ocitl. Důvod, proč bylo možné předepsat úrok z úroku, byl ten, že se o první úrok nejednalo, neboť se přeměnil v samostatnou jistinu.

Další rozhodnutí potvrzující vznik úroku z úroků se objevilo v podobě rozsudku ze dne 6. 5. 2021, čj. 10 Afs 382/2020-51, v němž NSS aplikoval argumentaci obsaženou v rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36 s poukazem na to, že došlo ke změně „jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu“, když od 1. 1. 2014 nabyl účinnosti nový občanský zákoník, č. 89/2012 Sb. Ten v § 1806 stanovil, že úroky z úroků vznikají ve dvou případech. Jednak bylo-li to ujednáno, a dále vznikla-li pohledávka z protiprávního činu (pak je možné úroky z úroků požadovat ode dne, kdy byla pohledávka uplatněna u soudu). Druhá varianta pak odpovídala úroku z neoprávněného jednání správce daně, které lze také považovat za protiprávní.

Proti těmto dvěma judikátům stojí rozsudek ze dne 16. 9. 2021, čj. 9 Afs 52/2021-42, v němž NSS nepřiznal úrok z úroku primárně na základě obecného zákazu anatocismu, ani nenašel možnost stanovení dalšího úroku dle DŘ. Při aplikaci *analogie iuris* s § 1806 OZ také narazil, neboť tehdejší § 254 DŘ vyžadoval existenci zrušeného, změněného nebo nicotného rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Zároveň nepoužil § 155 odst. 5 DŘ v tehdejší znění, jelikož tento úrok nevzniká z protiprávního jednání.

Dalším rozsudkem NSS byl rozsudek ze dne 19. 10. 2023, čj. 2 Afs 307/2022-43. Ten formálně žalobci úrok z úroku nepřiznal, přesto nelze přímo konstatovat, že by tento rozsudek vzniku těchto úroků bránil, jelikož NSS se vyslovil negativně jen k těm úrokům, které měly vzniknout před 1. 1. 2014 z důvodu použití *analogie iuris* s § 1806 OZ. Právě tento rozsudek byl napaden předmětnou ústavní stížností.

Posledním významným rozsudkem NSS byl ten ze dne 25. 7. 2024, čj. 3 Afs 194/2022-60, který aproboval vznik úroku z jiného úroku než toho dle § 254 DŘ, a sice z úroku z daňového odpočtu. Tím již nebylo třeba protiprávního jednání správce daně k určení, že nárok na úrok z úroku vznikl. Jen pro doplnění lze dodat, že tento rozsudek se objevil až po nález ÚS.

Lze si tak položit otázku, do jaké míry se ÚS podařilo sjednotit výklad těchto pravidel. Při své argumentaci v nálezu sp. zn. III. ÚS 3082/23 se totiž plně odkázal na rozsudek čj. 2 Afs 148/2017-36, čímž potvrdil, že důvod úhrady úroku z úroků nalezneme právě přímo v § 254 DŘ, přičemž odmítl argumentaci *analogii iuris*.

Vykrystalizování úroku v novou jistinu

Konceptů, jak přistupovat k anatocismu, bylo tedy několik. ÚS však také NSS vyčetl, že tuto otázku nepředložil rozšířenému senátu, a sám se nakonec z těch několika možností přiklonil k tzv. „vykrystalizování“. Mohlo by se zdát, že ÚS tak vyřešil nejistou situaci, nicméně způsob, jakým je argumentace vystavěna, dává prostor pro další otázky, resp. neumožňuje jasnou aplikaci.

Hlavním důvodem je právě ono vykrystalizování prvotního úroku v novou částku, tj. když je tento úrok ohraničen a dán pevnou sumou, jež bylo prvně předestřeno v rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36. Úrok díky tomu přestává být úrokem a stává se jistinou, slovy ÚS tak úrok získává stálou hodnotu. Nejedná se už o pravý úrok z úroku, jelikož druhým úrokem je úročena přímo jistina. Oba soudy se zároveň distancují od toho, že by šlo o případ anatocismu, a fakt, že úročena jistinou je také původně úrok, považují za nahodilý. Nicméně skutečnost, že je úročena částka také úrokem, je důležitá pro právní zásadu zákazu anatocismu. Dle této interpretace by však každý úrok přestal být úrokem, jelikož v době uhrazení jistiny (a po ne příliš složitým výpočtu zahrnujícím výši jistiny, doby prodlení a sazby) vždy vykrystalizuje v konkrétní částku.

Mechanismus vzniku této nové jistiny je tedy jen pouhé ukončení úročení, stabilizace konkrétní částky a její přeměna v jiný druh dluhu. Není však jasné, proč se tak stane, když se jedná jen o jiné posouzení věci, která svůj charakter nijak nezměnila, přičemž je ignorována historie jejího vzniku. Zřejmě však platí, že anatocismus je nadále zakázán. NSS se také vyjádřil k rozsudku čj. 1 Afs 80/2009-45, rozdíl viděl v tom, že ve starším rozsudku se jednalo o úrok průběžně účtovaný z postupně přirůstajícího úroku prvotního, zřejmě tehdy ještě nebyl dokončen proces „krystalizace“.

Tato přeměna se zřejmě týká jakéhokoli úroku, takže každý další úrok se pak může stát opět jistinou a nic nebrání použití stejných pravidel na třetí, čtvrtý atd. úrok. Jakmile je, vcelku přelomově, připuštěn úrok z úroku, je hned umožněn nekonečný počet dalších stupňů úročení. Připočteme-li k tomu fakt, že nikde není upravena lhůta splatnosti těchto úroků, správce daně si nikdy nemůže být jist, že nezapomněl uhradit n-tý úrok z prodlení, z něhož by mu dále vznikl n+1-tý úrok. Takto diskomfortní situaci nemá žádný jiný dlužník dle českého právního řádu.

Druhý úrok

Soudy při posuzování charakteru druhého úroku tedy nakonec odkázaly na § 254 DŘ ve znění před 1. 1. 2021, který upravoval nárok daňového subjektu na úrok z částky, jež byla daňovým sub-

jektu uhrazena na základě rozhodnutí o stanovení daně (nebo v souvislosti s ním), které je zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. NSS dovodil v rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36 aplikaci tohoto ustanovení z toho, že při pozdě vráceném prvním úroku vznikl také podle § 254 DŘ ve znění před 1. 1. 2021, je předmětný úrok a) daní, přestože se jedná o platbu správce daně vůči daňovému subjektu (stejně jako vratka daně), že b) byl uhrazen daňovým subjektem, jelikož mu ho správce daně neuhradil, že je c) stanoven rozhodnutím, poněvadž si o něj může daňový subjekt požádat, o čemž musí správce daně rozhodnout, a toto rozhodnutí je d) nezákonné.

V bodě a) lze s NSS souhlasit, byť vratka daně má jiný účel a způsob vzniku. I náležitost b) lze považovat za splněnou, neboť dluh na straně správce daně vznikl z jeho autoritativní činnosti bez možnosti daňového subjektu jakkoli do toho zasáhnout. Nicméně bod c) je v interpretaci soudu problematický ze dvou důvodů. Jednak přímo přiznává, že úrok vzniká „přímo ze zákona, aniž by k tomu snad bylo třeba konstitutivního rozhodnutí správce daně“, zároveň je existence rozhodnutí závislá na podání námítky daňového subjektu, či jiné uplatněné procesní obrany resultující ve vydání rozhodnutí. Toto podmíněné rozhodování však nemůže určovat existenci nároku na úrok hrazený správcem daně. Je třeba rozlišovat situace, kdy daňovému subjektu zanikne nárok na plnění, jelikož nestihne podat odvolání, a nevzniknutí téhož nároku, když nepodá námítku. Právo musí fungovat vždy stejně.

Logika NSS je taková, že se jedná o rozhodnutí, kterým mohl být úrok přiznán, ale nestalo se tak. Avšak není-li úrok přiznán a uhrazen na základě rozhodnutí o námítce, pak stejně tak nemusí být přiznán a uhrazen ani na základě rozhodnutí o odvolání (a *ad absurdum* není přiznán a uhrazen ani na základě rozhodnutí o registraci). Procesně i meritorně se v obou případech jedná o rozhodnutí o stanovení daně, takže existují dvě rozhodnutí, na základě kterých lze hradit druhý úrok. Znamená to dvojitý nárok daňového subjektu? Pro soud však není podstatné, jak se k rozhodnutí správce daně dospěje (tj. formální aspekty rozhodování správce daně), ale „zda jeho rozhodnutí bylo nezákonné“. Nicméně pokud by správce daně po podání námítky uznal své pochybení a první úrok na žádost daňového subjektu nakonec přiznal a uhradil, neměl by daňový subjekt dle této logiky nárok na druhý úrok, protože nezákonné rozhodnutí by neexistovalo, což by vyloučilo i předpoklad d). Mimo to lze doplnit, že nepřípustnost užití § 254 DŘ ve znění před 1. 1. 2021 právě z důvodu nenaplnění hypotézy předmětného ustanovení (neexistence rozhodnutí) dovodil i NSS v rozsudku čj. 9 Afs 52/2021-42.

Pakliže by chtěly soudy situaci vysvětlit a zjednodušit, mohli odkázat na § 253a DŘ, resp. § 155 odst. 5 DŘ ve znění před 1. 1. 2021. Je-li totiž správce daně v prodlení s vrácením úroku, který se transformuje v novou jistinu, potom se jeví přesnějším nazvat takovou situaci jako pozdní vrácení přeplatku. A jestliže je úrok hrazený správcem daně také daní se lhůtou pro vrácení, je nutné ji vrátit včas, a není rozhodné, jestli se jedná o úrok z vratitelného

přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně, či úrok z daňového odpočtu. Vykrytí v jistinu pak může proběhnout naprosto totožným způsobem a není třeba hledat rozhodnutí, které by se označilo za nezákonné, nicotné, či nesprávné. Oba postupy totiž řeší prodlení správce daně, v jednom případě s vrácením vratitelného přeplatku, ve druhém s vrácením úroku hrazeného správcem daně. NSS úrok dle § 254 DŘ posoudil v rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36, když konstatoval, že „Přiznání úroku podle § 254 DŘ má tedy svůj nepopiratelný ekonomický účel: nahradit daňovému subjektu ‚cenu peněz‘, s nimiž nemohl disponovat.“ To je klasická definice úroku, v níž je nerozhodné, z jaké částky a z jakého důvodu vzniká. Proto byl charakter druhého úroku zvolen poněkud arbitrárně.

Lze doplnit, že NSS nakonec rozšířil aplikaci pravidel úroku z úroku i na další typ úroku hrazeného správcem daně, tj. na úrok z daňového odpočtu, přestože tomu sám dlouho bránil. V rozsudku čj. 9 Afs 52/2021-42 aplikoval vše na úrok dle § 155 odst. 5 DŘ ve znění do 31. 12. 2020, který byl skrze rozsudek čj. 7 Aps 3/2013-34 (Kordárna) předchůdcem úroku z daňového odpočtu: „Naopak úrok dle § 155 odst. 5 DŘ představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu, tedy takříkajíc ‚cenu peněz‘ zadržovaných správcem daně. Nejde tedy o úrok z ‚protiprávního činu‘ správce daně, nýbrž o úrok za období, kdy je v souladu s právem prověřována výše uplatněného nadměrného odpočtu.“

Analogie iuris

Můžeme se však podívat i na ostatní argumentaci NSS v jeho rozsudcích, a sice *analogii iuris*, když na úrok správce daně vzniklý od 1. 1. 2014 aplikoval § 1806 OZ. V rozsudku čj. 10 Afs 382/2020-53 NSS dovodil existenci mezery v zákoně spočívající v tom, že DŘ neobsahuje žádné ustanovení týkající se právě vzniku úroku z úroku hrazeného správcem daně, nicméně s účinností OZ se do právního řádu dostala úprava možného úroku z úroku v civilním právu. Právě § 1806 mj. stanoví, že úrok z úroku lze požadovat, pokud se má úročit pohledávka z protiprávního činu. Tím bylo možné předmětnou mezeru v právu týkající se správy daní vyplnit použitím OZ. Úrok, jehož pozdní vrácení bylo možné úročit, byl tedy pouze ten, který vznikl z protiprávního jednání, což lze aplikovat jen na úrok dle § 254 DŘ.

Dle teorie práva má však před *analogií iuris* přednost *analogie legis*, tj. nalezení obdobného pravidla již v témže zákoně, aby byly zachovány principy vycházející ze stejné normy. Ve znění do 31. 12. 2020 byl v DŘ § 253 odst. 3, který stanovil, že úrok z prodlení daňovému subjektu nevzniká z příslušenství daně (to platí i po následné novele, jen v jiném znění). Jestliže nevzniká úrok z úroku daňovému subjektu, jistě lze analogicky dovodit, že nebude vznikat ani správci daně. Nicméně na to odpověděl NSS v rozsudku čj. 10 Afs 382/2020-53, když tuto argumentaci žalované Odvolací finanční ředitelství použilo ve svém vyjádření k žalobě. Soud konstatoval, že „Úrok z prodlení je povinen zaplatit daňový subjekt, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Tento úrok tedy platí daňový subjekt vůči správci daně.“

Naproti tomu úrok z neoprávněného jednání hradí správce daně, který stanovil daň v rozporu se zákonem nebo který se dopustil nesprávného úředního postupu. Funkce obou těchto úroků jsou podobné, jejich účely se ovšem liší. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je svébytným institutem daňového práva. Proto nelze oba úroky zaměňovat a zákonnou úpravu jednoho institutu (úroku z prodlení) mechanicky přenášet do prostředí toho druhého (úroku z neoprávněného jednání). Soud tím porovnával úrok z prodlení s úrokem z neoprávněného jednání správce daně, přesto by bylo přiléhavější posuzovat úrok z prodlení v situaci, kdy je pozdě vrácena vratitelná částka správcem daně. V tom případě by měla být zohledněna předně ta skutečnost, že v obou případech se jedná jen o pozdní uhrazení dlužné částky, což je dostatečná analogie. Původ těchto částek přitom nehraje roli, jak je u vykrytí stanoveno.

Závěr

Není sporu o tom, že je-li subjektu zadržována finanční částka, která mu náleží, je třeba toto zadržování nějakým způsobem kompenzovat. Avšak způsob, jakým se teď děje v případě nevráceného úroku hrazeného správcem daně, je nejistý a nevychází skutečně ze znění zákona. Není od věci si připomenout, že existuje určitá rovnost zbraní mezi správcem daně a daňovými subjekty v tom, že každé straně vzniká penalizace pozdních plateb. Rozdíl však nastává v tom, že zatímco daňový subjekt ze zákona [§ 252 odst. 3 písm. c) a § 253 odst. 3 DŘ] neplatí úrok z úroku, správce daně nyní ano. Lze oprávněně namítnout, že správce daně má k dispozici jednu mocnou zbraň – exekuci. Ta jistě nutí daňové subjekty nepromeškat den splatnosti daně či jejího příslušenství, nicméně exekuce má být nástrojem práva (oprávněného nároku) a nemá fungovat jako sankční systém. Daňové subjekty by neměly mít úlevy a neplatit úroky ze svého dluhu vůči správci daně jen proto, že jejich dluh může být vymáhán. Nicméně rozdíl v přístupu k daňovým subjektům a správci daně stanoví zákon a ten je třeba respektovat.

Tam, kde je úprava jednoznačná, problémy nenastanou. Potíž je ale v proměnlivé judikatuře, když i v následujících letech mohou správce daně dohnat kauzy úroku z úroků, které však započaly ještě v době, kdy byl výklad NSS shovívavější. Každý takto doposud neuhrazený úrok z úroku bude zároveň generovat třetí úrok, který není sice výslovně judikován ani není upraven v žádném zákoně, přesto správce daně bude kvůli narůstající nejistotě zřejmě i ten hradit, aby nedal vzniknout čtvrtému úroku. Tak by se dalo pokračovat ještě dál.

Lze tedy konstatovat, že soudy nalezly nespravedlnost v tom, že správce daně může beztrestně zadržovat úrok jím hrazený, a tu se snaží napravit. Přesto by druhý úrok měl být daňovému subjektu předepsán ne proto, že je třeba kompenzovat cenu peněz, ale protože to říká zákon. To správce daně bude respektovat, k čemuž lze odkázat na metodický pokyn Generálního finančního ředitelství ze dne 17. 10. 2024, čj. 56646/24/7700-50123-011550, dostupný na internetu Finanční správy ČR od 22. 10. 2024. ■

Vzájemná použitelnost důkazů opatřených v daňovém a trestním řízení



Mgr. Vít Koupil

státní zástupce Vrchního státního zastupitelství v Olomouci

Otázku, zda si plátce daně řádně plní své daňové povinnosti, nemusí řešit pouze daňové řízení. V případě podezření na úmyslné zkrácení daně ve výši přesahující 100 tis. Kč může být takové jednání předmětem i trestního řízení. V zásadě totožným jednáním se tak mohou souběžně zabývat dvě řízení – daňové řízení upravené v daňovém řádu (zákon číslo 280/2009 Sb., dále „DŘ“), i trestní řízení upravené v trestním řádu (zákon číslo 141/1961 Sb., dále „TŘ“). Jaký vztah mají mezi sebou tato řízení, do jaké míry je možné přejímat důkazy a závěry z jednoho řízení do druhého? Do jaké míry může správce daně spolupracovat s orgány činnými v trestním řízení a naopak? Odpověď na tyto otázky budou předmětem následujícího článku.

Dvě samostatná řízení

Přestože v případě podezření na daňový delikt naplňující skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ se obě řízení v zásadě zabývají totožným skutkem, tak se jedná o dvě na sobě nezávislá řízení. Již ze základních zásad obou řízení vyplývá odlišný účel obou řízení.

Z § 1 odst. 2 DŘ vyplývá, že účelem daňového řízení je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Tento účel je dle § 1 odst. 3 DŘ naplňován v součinnosti s daňovým subjektem, neboť základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Ve vztahu k daňovému tvrzení má daňový subjekt povinnost prokázat správci daně všechny skutečnosti uváděné v daňových tvrzeních na základě výzev správce daně dle § 92 odst. 4 DŘ. Svá daňová tvrzení daňový subjekt prokazuje zejm. přijatými a vystavenými daňovými doklady, bankovními výpisy, doklady o přepravě zboží, smlouvami a dalšími účetními dokumenty prokazujícími příjmy/výnosy, resp. výdaje/náklady, daňového subjektu. Je možno konstatovat, že DŘ předpokládá úzkou součinnost daňového

subjektu se správcem daně a ukládá daňovému subjektu povinnost prokazovat správnost svých daňových tvrzení v případě pochybností správce daně. Důkazní břemeno se (obecně) na správce daně přesune v případě, že má pochybnosti o správnosti předložených dokladů daňového subjektu o proběhlých transakcích.

Trestní řízení má zcela odlišný předmět. Jeho účelem je dle § 1 odst. 1 TŘ řádně zjišťovat, zda se stal trestný čin, a pokud ano, zjišťovat jeho pachatele a zajistit jeho spravedlivé potrestání. Povinnost prokazovat, že se stal trestný čin a že jej spáchala konkrétní osoba, má dle § 2 odst. 3 TŘ státní zástupce. Státní zástupce za tímto účelem úzce spolupracuje s policejním orgánem. Vůči policejnímu orgánu má státní zástupce do podání obžaloby celou řadu oprávnění upravených zejména v § 157 odst. 2 a § 174 TŘ. I po podání obžaloby může dle § 179 odst. 2 TŘ státní zástupce policejnímu orgánu ukládat pokyny, a to za účelem obstarání důkazů pro účely dokazování u soudu.

Státní zástupce i policejní orgán v rámci dokazování mohou dle § 8 tr. TŘ vyžadovat od fyzických i právnických osob poskytování součinnosti spočívající ve vyhovění dožadování, které probíhá zpravidla bezplatně. Mohou vyžadovat vydání listin a jiných věcných důkazů dle § 78, 79 TŘ, vyžadovat od osob podání vysvětlení dle § 158 odst. 6 TŘ a svědecké výpovědi dle § 97 TŘ. Povinnost součinnosti s orgány činnými v trestním řízení však je limitována v případě, že vyžadovaný důkaz by mohl sloužit k sebeobvinění konkrétní osoby. Tato zásada vychází z čl. 37 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a odráží se do práva jednak odepřít svědeckou výpověď v případě, že by sobě nebo osobě blízké mohla tato výpověď způsobit trestní stíhání (viz § 100 TZ), event., že osoba blízká je v daném řízení obviněný.

Obdobně nemusí osoba v postavení obviněného vypovídat dle § 33 TŘ. Dokonce může uvádět i nepravdy, pokud nevedou ke křivému obvinění jiné osoby. Má možnost dle § 78 odst. 5 TŘ odepřít vydání věci důležité pro trestní řízení v případě, že by daný důkaz mohl být použit proti vydávající osobě jako usvědčující důkaz. Zakázáno je však předkládání nepravdivých listinných a věcných důkazů obviněným. V takovém případě by uvedené jednání mohlo naplňovat skutkovou podstatu trestného činu maření spravedlnosti dle § 347a TZ. Je tedy možno shrnout, že na rozdíl od daňového řízení obviněné osoby nemají povinnost cokoliv tvrdit a dokazovat. Tato skutečnost jim nemůže být kladena k tíži. Uvedený princip odráží základní zásady trestního řízení, a to presumpci nevinu dle § 2 odst. 2 a dále zásady oficiality a legality dle § 2 odst. 4, 5 TŘ.

Na druhou stranu právo nevydávat důkazy stojící proti vyšetřované osobě nezpůsobuje nedobytnost těchto důkazů pro orgány činné v trestním řízení. Ty si je mohou opatřit prostřednictvím domovních prohlídek, resp. prohlídek nebytových prostor dle § 82 a násl. TŘ, event. prostřednictvím sledování dle § 158d TŘ, příp. odnětím věci dle § 79 TŘ.

Je tedy možno shrnout, že daňové i trestní řízení se mohou týkat stejného skutku nesprávného daňového tvrzení s možnou výší zkrácené daně ve výši přesahující 100 tis. Kč. Na druhou stranu okruh subjektů je zpravidla odlišný. Daňové řízení se vždy zabývá konkrétním daňovým subjektem, kdežto v trestním řízení se vedle daňového subjektu mohou podezřelými i obviněnými stát další osoby, a to zejm. ovládající osoby právnických osob, zaměstnanci právnických osob, účetní a daňoví poradci, kteří se mohli podílet na zkrácení daně. Dá se říci, že okruh osob zahrnutých do daňového deliktu není omezen jen na daňový subjekt.

Vzájemným vztahem mezi daňovým a trestním řízením se v minulosti zabýval Evropský soud pro lidská práva i Nejvyšší soud ČR. Za klíčové v tomto považují rozhodnutí NS 15 Tdo 832/2016.

Z tohoto rozhodnutí navazujícího na rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 15. 11. 2016, *A a B proti Norsku*, č. 24130/11 a č. 29758/11, body 132 a 134, vyplývá přípustnost souběžně vedených daňových a trestních řízení. Výslovně se konstatuje, že se jedná o samostatná řízení sledující vzájemně se doplňující cíl a měla by mezi nimi existovat blízká časová souvislost. Řízení by měla být vedena tak, aby se zabránilo opakovanému provádění důkazů i shromažďování totožných důkazů. Předpokládá vzájemnou součinnost správce daně a orgánů činných v trestním řízení. Rozhodnutí v daňovém řízení o totožném skutku nezakládá překážku věci rozhodnuté ve smyslu zásady *ne bis in idem*. Na druhou stranu sankce uložené v daňovém řízení by měly být zohledněny v trestním řízení.

Předmětný rozsudek ESLP se v praxi zejména odrazil do povinnosti trestních soudů při rozhodování o výši trestu přihlídnout k penále uloženému v daňovém řízení. V daňovém ani trestním řádu nejsou žádná ustanovení, která by znamenala automatický přenos důkazů z jednoho řízení do druhého. Důkazy mezi jednotlivými řízeními tak správce daně, event. orgány činné v trestním řízení, musí získávat způsobem rozvedeným v daňovém, příp. trestním řádu.

Orgány činné v trestním řízení mohou za důkaz dle § 89 odst. 2 TŘ použít vše, co může přispět k objasnění věci, přičemž deklaratorně se za důkazy považují výpovědi obviněných, svědků, znalecké posudky, věci, listinné důkazy a důkazy opatřené ohledáním. Důkazy musí být opatřeny v souladu se zákonem a nesmí být opatřeny na základě donucení.

V DŘ je obdobně vymezeno v § 93 odst. 1, že důkazním prostředkem může být cokoliv, co bylo opatřeno v souladu s právním řádem. Ustanovení § 93 odst. 2 DŘ předpokládá, že důkazy mohou

být opatřeny a předány jinými orgány veřejné moci, tedy i důkazy z trestního řízení. V případě svědeckých výpovědí z jiných řízení dle § 93 odst. 3 DŘ, pokud to navrhne daňový subjekt, musí být provedeny opětovně v daňovém řízení. Dle § 93 odst. 4 ve spojení s § 58 DŘ jsou orgány veřejné moci povinny poskytovat údaje a dokumenty z těchto řízení vyjma dokumentů podléhajících utajení, event. chráněné zákonem uloženou povinností mlčenlivosti, pokud této nebyl daný subjekt zproštěn (viz § 96 odst. 3 DŘ).

Jakým způsobem získávají orgány činné v trestním řízení důkazy z daňového řízení a naopak

Správce daně má dle § 52 odst. 1 DŘ povinnost mlčenlivosti vyjma případů vymezených v DŘ. V případě orgánů činných v trestním řízení je tato povinnost mlčenlivosti prolomena v případech definovaných v § 53 DŘ, kde je taxativně vymezen okruh trestných činů, při kterých má správce daně povinnost součinnosti s orgány činnými v trestním řízení. Ta probíhá buď na základě žádosti státního zástupce v přípravném řízení, event. předsedy senátu po podání obžaloby dle § 8 odst. 2 TŘ, event. na základě plnění oznamovací povinnosti správce daně vycházející z § 53 odst. 3 DŘ. Vedle státního zástupce má dle § 71a zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, oprávnění vyžadovat informace z daňového řízení i specializovaný policejní orgán určený policejním prezidentem, a to při plnění úkolů v oblasti boje proti terorismu, korupci, organizovanému zločinu a závažné finanční a hospodářské kriminalitě. Uvedené ustanovení primárně dopadá na případy získávání poznatků o trestné činnosti a mělo by být využíváno při opatřování podkladů nezbytných pro rozhodnutí o zahájení úkonů trestního řízení. Uvedené ustanovení však umožňuje policejnímu orgánu opatřovat tyto důkazy i pro trestní řízení, a tím dochází v případě prokazování závažných forem trestné činnosti ke zdvojení oprávnění získávat pro orgány činné v trestním řízení informace a důkazy pro trestní řízení, a to jak dle § 8 odst. 2 TŘ, tak i dle zmíněného zákona o policii.

V případě podání trestního oznámení správce daně nejen tvrdí skutečnosti dokládající jeho podezření o spáchání trestného činu, ale tyto často dokládá i důkazy, zejm. zprávou o daňové kontrole, různými úředními záznamy apod. V případě neúplnosti některých tvrzení může být státním zástupcem, event. policejním orgánem správce daně vyzván k doplnění skutečností obsažených v trestním oznámení. Toto by však nemělo být využíváno k získávání důkazů prokazujících prověřovaný skutek, ale toliko k ujasnění obsahu trestního oznámení.

Správce daně vedle svých dožádání dle § 58 DŘ může získávat důkazy z trestního řízení i prostřednictvím nahlížení do spisu, ke kterému může mít přístup i jako poškozený v případě daňových deliktů. Dle § 65 TŘ má poškozený právo nahlížet do trestního spisu, činit si z něj výpisky a pořizovat si na své náklady kopie spisu nebo jejich části (vyjma protokolu o hlasování a osobních údajů u chráněných svědků). Přístup do spisu může být v průběhu vyšetřování dle § 65 odst. 2 TŘ odepřen ze závažných důvodů. Dle § 65 odst. 5 TŘ musí být při nahlížení do spisu učiněna orgá-

ny činnými v trestním řízení taková opatření, aby nedošlo k ohrožení tajnosti informací chráněných zákonem a údajů chráněných povinností mlčenlivosti. Zde se zejména bude jednat o důkazy v utajeném režimu.

Vedle práva nahlížet do spisu má správce daně jako poškozený právo prostudovat spis na konci vyšetřování, a to dle § 166 odst. 1 TR. V takovém případě musí být poškozenému předložen kompletní spisový materiál, a to vč. utajovaných materiálů. Souběžně s tímto musí dojít k poučení dle zákona o ochraně utajovaných informací č. 412/2005 Sb.

V případě nahlížení do spisu nebo prostudování spisu tak může správce daně do daňového řízení opatřit i jiné důkazy, než které opatřil na základě své výzvy dle § 58 DŘ.

Podmínkami pro přenos důkazů z trestního do daňového řízení se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 19/2009. Přípustnost použitelnosti důkazů z trestního řízení do daňového řízení je dána tehdy, pokud důkazy opatřily orgány činné v trestním řízení nezávisle na orgánech daňového řízení, dále musí být pořízeny v souladu se zákonem a dostat se do jeho sféry zákonným způsobem a musí být zpřístupněny daňovému subjektu. Ve vztahu k první podmínce je možné považovat za nepřipustný postup, pokud by orgány činné v trestním řízení např. prováděly odposlech nebo domovní prohlídky na podkladě pokynů orgánů daňové správy, a nikoliv pro potřeby svého vlastního řízení. Uvedený postup je však krajně nepravděpodobný, protože pro oba úkony je potřebný příkaz soudce, a to na základě odůvodněného návrhu státního zástupce. Tento návrh není možné odůvodnit potřebou opatřit důkazy pro daňové řízení.

Je tedy možno v obecné rovině konstatovat, že důkazy opatřené v daňovém i trestním řízení jsou vzájemně použitelné obzvláště v případech, kdy se jedná o totožný druh důkazních prostředků. Jednoznačně se bude jednat zejm. o listinné důkazy, kde fakticky není jakýkoliv limit pro jejich provedení.

V případě výsledků svědků je nutné poukázat na dva možné režimy v obou řízeních. Je nutno striktně odlišit podání vysvětlení od výsledku svědka. Zatímco podání vysvětlení v obou řízeních probíhá bez účasti obhájce obviněného nebo daňového subjektu, resp. jeho zástupce, tak v případě výsledku svědků se již těchto úkonů mohou účastnit i tyto osoby. V případě podání vysvětlení se toto stává důkazem v trestním řízení toliko v případě souhlasného prohlášení obžalovaného a státního zástupce u hlavního líčení (viz § 211 odst. 6 TR). Podání vysvětlení v rámci daňového řízení není v daňovém řízení nikdy důkazem (viz § 79 odst. 3 DŘ).

NSS ve svém rozhodnutí sp. zn. 4 Afs 58/2017 konstatoval použitelnost úředního záznamu o podání vysvětlení (učiněném v trestním řízení), avšak za podmínky, že takovýto důkaz bude zpřístupněn daňovému subjektu a zopakován v daňovém řízení. Následně pak může být hodnocen v kontextu s dalšími provedenými důkazy. Jak již bylo výše uvedeno u svědeckých výpovědí z trestního

Daňové a trestní řízení často souběžně řeší stejný skutek týkající se možného neplnění daňových povinností daňového subjektu. Okruh důkazů použitelných v obou řízeních je v řadě případů totožný. Článek se zabývá jejich vzájemnou použitelností v obou řízeních, otázkou přenosu závěrů z jednoho řízení do druhého a použitelnosti důkazů z trestního řízení zasahujících do základních práv a svobod v daňovém řízení.

řízení, je nutno dle § 93 odst. 3 DŘ tento výslech pro daňové řízení zopakovat, a to pokud o to daňový subjekt požádá.

Pokud se týká použitelnosti výsledku svědka z daňového řízení do trestního řízení, tak zde se vždy bude jednat jen o listinný důkaz. Nikdy nemůže nahradit svědeckou výpověď. V případě výsledku svědka mu mohou být předestírány skutečnosti z výsledku učiněného u správce daně a případné rozpory by měly být při tomto úkonu odstraněny. Orgány činné v trestním řízení i správce daně se musí při hodnocení důkazů vždy vypořádat s případnými rozpory mezi těmito výpověďmi a toto své hodnocení vtělit do odůvodnění rozhodnutí.

Se svědeckou výpovědí není možno zaměňovat výpověď obviněného. Zatímco svědek má povinnost v případě, že nevyužil svého práva odmítnout vypovídat dle § 100 TR, vypovídat pravdivě o všech skutečnostech, které o věci ví, obviněný, jak již bylo uvedeno výše, tuto povinnost nemá. Je proto třeba v případě přenosu jeho výpovědi do daňového řízení pečlivě hodnotit její věrohodnost. Tato by měla být opětovně provedena i v daňovém řízení jako svědecká výpověď, pokud to navrhne daňový subjekt. Dle ustálené judikatury bez provedení těchto důkazů v daňovém řízení nemohou tyto důkazy být jedinými důkazy, na kterých je postaveno rozhodnutí správce daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 58/2017). Obdobně ani výpovědi svědků v daňovém řízení nemohou být jedinými důkazy o vině obžalovaného a musí být doplněny o důkazy opatřené v trestním řízení.

Pokud se týká použitelnosti podání vysvětlení z daňového řízení v trestním řízení, tak opět by se jednalo o listinný důkaz, ze kterého by bez dalšího neměly být činěny jakékoliv skutkové závěry. Především by osoba měla být vyslechnuta v procesním postavení svědka a případné rozdíly v obou výpovědích by měly být odstraněny. V obecné rovině nelze konstatovat, že by tento důkaz nebyl přípustný v trestním řízení.

Použitelnost odposlechů, důkazů opatřených při sledování a při domovních prohlídkách, resp. prohlídkách jiných prostor

V trestním řízení je možno na rozdíl od daňového řízení získávat i důkazní prostředky proti vůli podezřelé osoby, event. obviněného a bez součinnosti s ním. Zatímco v daňovém řízení v zásadě vyjma dožadání k jiným orgánům státní moci či fyzickým a právnickým osobám opatřuje správce daně důkazy v součinnosti s daňovým subjektem, v trestním řízení je možno důkazy opatřit i proti vůli podezřelých osob a obviněných. Tito sice mají právo odepřít vypovídat a neposkytovat důkazy proti své osobě, na druhou stranu však důkazy vůči nim mohou být opatřeny výše popsanými postupy.

Ustanovení § 83 a 83a TŘ podmiňují provedení domovních prohlídek, resp. prohlídek pozemků a jiných prostor, příkazem soudu, resp. v případě prohlídek pozemků a jiných prostor, tyto mohou být provedeny v naléhavých případech i bez tohoto příkazu. Uvedený příkaz však musí být opatřen bezodkladně prostřednictvím návrhu státního zástupce (§ 83a odst. 2 TŘ). Prohlídka pozemků a jiných prostor může být učiněna bez příkazu i na základě souhlasu oprávněné osoby. Uvedená ustanovení nestanovují limit pro použití opatřených důkazů (listinných a věcných) v jiných řízeních. Je tedy možno konstatovat, že tyto důkazy jsou v případě, že prohlídka proběhla v souladu s TŘ, použitelné i v daňovém řízení.

Pokud se týká sledování osob a věcí, tak toto je upraveno v § 158d TŘ, kdy jeho provedení je povolováno policejním orgánem, pokud nejsou pořizovány jakékoliv záznamy. Jestliže jsou pořizovány zvukové, obrazové či jiné záznamy, je dle § 158d odst. 2 TŘ nezbytné povolení státního zástupce. V případě, že je zasahováno do domovní svobody, poštovního tajemství či zjišťován obsah písemností, je nezbytné dle § 158d odst. 3 TŘ povolení soudce. Pod sledování osob a věcí nelze podřadit toliko sledování, ale i skryté opatřování datových souborů, e-mailů, které vždy probíhá dle § 158d odst. 3 TŘ, tedy na základě předchozího povolení soudce.

Použitelnost takto opatřených důkazů může být na rozdíl od důkazů opatřených v daňovém řízení limitována § 158d odst. 10 TŘ, který stanoví, že v jiném řízení může být protokol o sledování použit jako důkaz jen v případě, že je vedeno řízení o úmyslném trestném činu nebo souhlasí-li s tím osoba, do jejíž práva bylo zasazeno.

I v případě odposlechu je jeho použití v jiné trestní věci limitováno § 88 odst. 6 TŘ, kdy se musí jednat o stejný okruh trestných činů, pro které byl povolen.

Zjednodušený pohled na § 158d odst. 10 a § 88 odst. 6 TŘ by fakticky znemožňoval použití důkazů opatřených při sledování osob a věcí, event. odposlechů v daňovém řízení. Tento pohled však nereflektuje skutečnost, že daňové a trestní řízení jsou v případě daňových trestných činů sice samostatná, avšak vzájemně propojená řízení. Závažné daňové delikty s ohledem na jejich skrytou povahu fakticky není možné spolehlivě prokázat bez použití odposlechů a sledování. Tyto důkazy jsou nezbytné pro posouzení věrohodnosti opatřených výpovědí a důležité pro posouzení otázky propojenosti jednotlivých osob.

Jejich nepoužitelnost v daňovém řízení by tak v konečném důsledku mohla znamenat dva zcela odlišné závěry obou řízení, kdy na jedné straně by uvedené důkazy stačily pro prokázání viny konkrétních osob a v jiném řízení by jejich nepoužitelnost musela vést k závěru, že se nepodařilo vyvrátit správnost tvrzení daňového subjektu.

Použitelnost uvedených důkazních prostředků v daňovém řízení není v současnosti uspokojivě vyřešena v judikatuře správních soudů. Odposlechy jsou v daňových řízeních používány jako důkaz a ze strany správních soudů jsou akceptovány (srov. rozhodnutí NSS sp. zn. 3 Afs 149/2018, 5 Afs 123/2016). Pro jejich použitelnost je nutno aplikovat již zmiňovaný § 93 odst. 2 DŘ, dle kterého důkazními prostředky mohou být veškeré podklady předané správci daně jinými orgány, které byly získány pro jimi vedená řízení. V tomto ohledu by vždy použití odposlechů či důkazů opatřených sledováním mělo projít testem proporcionality. V daném případě by měly být použitelné v daňovém řízení toliko u totožných skutků, pro které byly opatřeny i v trestním řízení, a to s ohledem na věcnou a časovou provázanost obou řízení.

Použitelnost závěrů učiněných v daňovém a trestním řízení pro jiná řízení

Skutečnost, že daňové i trestní řízení, byť se týkají často totožného skutku, jsou samostatnými řízeními, se odráží v nutnosti provést jednotlivé důkazy opatřené v těchto řízeních. Konstantní judikatura jak NS, tak i NSS neumožňuje přenos závěrů učiněných v jednom řízení do jiného řízení, aniž by jak správce daně, tak i orgány činné v trestním řízení samostatně provedli dokazování.

Je nutno si uvědomit, že v trestním i daňovém řízení je nutné řešit celou řadu předběžných otázek.

Dle § 9 odst. 1 TŘ si orgány činné v trestním řízení samostatně posuzují předběžné otázky, které se v řízení vyskytnou. Pokud o takovéto otázce je učiněno pravomocné rozhodnutí soudu nebo jiného orgánu, jsou orgány činné v trestním řízení tímto rozhodnutím vázány s výjimkou rozhodnutí týkajících se posouzení viny. Dle § 9 odst. 2 TŘ si orgány činné v trestním nesmí jako předběžnou otázku řešit osobní stav.

Při prokazování daňových trestných činů je nutné především zjištit, zda při vyšetřovaném jednání došlo k porušení povinnos-

tí u některé z daní nebo zákonných poplatků. Rozhodnutí správce daně jsou v tomto ohledu rozhodnutími majícími vztah k vině a jako takové nemohou být bez dalšího podkladem pro rozhodnutí orgánů činných v trestním řízení. Orgány činné v trestním řízení musí na základě provedení dokazování samy dospět k závěru, zda došlo ke zkrácení konkrétní daně, které osoby jsou za toto jednání odpovědné a zda se skutku dopustily úmyslně.

Z usnesení NS sp. zn. 8 Tdo 1049/2014 jednoznačně vyplývá, že orgány činné v trestním řízení nejsou vázány pravomocnými a vykonatelnými rozhodnutími správce daně o výši zkrácené daně. Uvedenou otázku si musí orgány činné v trestním řízení posoudit v souladu s § 9 odst. 1 TŘ samy na podkladě shromážděného důkazního materiálu. Pokud tato rozhodnutí řeší otázky odborného rázu, přihlédnou k nim orgány činné v trestním řízení jako k odborným vyjádřením. V tomto ohledu tedy pro závěr o vině nepostačuje odkázat na rozhodnutí orgánů Finanční správy.

Rozhodnutí správce daně jsou tak jedním z listinných důkazů v trestním spise, podobně jako protokoly o daňové kontrole, zpráva o daňové kontrole, které mohou být v trestním řízení jako důkaz provedeny, na druhou stranu hodnocení těchto důkazů musí být podpořeno dalšími důkazy, které mohou prokázat skutkový stav věci. Po provedení dokazování není vyloučeno a zpravidla tomu i tak bývá, že závěry orgánů činných v trestním řízení jsou totožné se závěry správce daně. Rozhodnutí však musí být odůvodněna hodnocením dokazování provedeného v trestním řízení.

V případě vázanosti správce daně rozhodnutími orgánů činných v trestním řízení je nutné si uvědomit, že usnesení o zahájení trestního stíhání a obžaloba nejsou meritorními rozhodnutími a jako takové toliko dokazují procesní postavení osoby, proti které je trestní řízení vedeno. Z jejich odůvodnění však může správce daně zjistit důkazy, které by mohl opatřit z trestního řízení a provést je v daňovém řízení. Meritorními rozhodnutími jsou pravomocný rozsudek, usnesení o podmíněném zastavení trestního stíhání, usnesení o schválení narovnání a usnesení o zastavení trestního stíhání.

Dle § 99 odst. 1 DŘ je správce daně obdobně jako orgány činné v trestním řízení oprávněn samostatně řešit právní otázky spadající do kompetence jiného orgánu. V případě, že je o těchto otázkách pravomocně rozhodnuto, tak je tímto rozhodnutím vázán. Dle § 99 odst. 2 DŘ si nemůže učinit samostatně úsudek, zda byl spáchán trestný čin, správní delikt a přestupek a kdo za něj odpovídá. Shodně jako orgány činné v trestním řízení nemůže řešit otázky osobního vztahu.

Správce daně tak závěr o tom, že určitý daňový delikt je trestným činem, může učinit toliko na podkladě meritorního rozhodnutí učiněného soudem, event. státním zástupcem u podmíněného zastavení trestního stíhání a schváleného narovnání. Na druhou stranu nelze zaměřovat závěr o tom, že se stal trestný čin a spáchala jej konkrétní osoba, s povinností správce daně oznamovat podezření o spáchání trestných činů vymezených v § 53 odst. 2 DŘ.

V případě dokazování vedeného v daňovém řízení tak usnesení o zahájení trestního stíhání a podaná obžaloba nikdy nejsou důkazem, který by kromě již zmíněné procesní pozice obviněných osob, event. obžalovaných osob, cokoliv prokazoval. Naopak rozsudek o vině umožňuje učinit závěr o tom, že skutek popsany v rozsudku se stal, je trestným činem a spáchaly jej konkrétní osoby. Přesto bez dalšího dokazování není možné např. subjektu doměřit daň jen na podkladě tohoto rozsudku. Zde je třeba poukázat na § 148 odst. 6 DŘ prodlužující lhůtu pro vyměření daně až do konce druhého roku následujícího po nabytí právní moci trestního rozhodnutí. Prekluzivní lhůta v tomto případě navíc není limitována 10 lety (viz k tomu např. rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 292/2020).

Uvedené ustanovení tak jednoznačně dokládá v případě, že doposud nebyla ve věci souběžně projednávána trestním soudem doměřena daň, tak v reakci na trestněprávní rozsudek že je nutné pro případné doměření daně vést samostatné daňové řízení. Toto může spočívat ve výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání a v případě, že takto daňový subjekt neučiní, tak k vydání rozhodnutí o doměření daně na podkladě zmínovaného rozsudku.

Řízení dle § 148 odst. 6 DŘ po vydání pravomocného rozsudku nelze zaměřovat s případným postupem správce daně, pokud mu byl trestním rozsudkem přiznán nárok na náhradu škody vůči některému z obviněných. Pravomocný rozsudek trestního soudu je exekučním titulem, a případné vymáhání nároku tak již je v režimu exekučního řízení.

Závěr

Závěrem je tedy možno říci, že v případě daňových řízení, při kterých bylo zjištěno podezření, že byl spáchán trestný čin, zpravidla probíhají souběžně obě řízení. V obou řízeních, byť se týkají obdobných skutků, platí odlišné zásady a procesní předpisy. Okruh důkazních prostředků použitých v obou řízeních je často stejný, avšak vždy musí být provedeny v daném řízení. Hodnocení důkazů provedených jedním orgánem, vyjma pravomocných rozhodnutí o vině, není závazné pro orgán vedoucí druhé řízení. Může však z povahy věci sloužit jako inspirace pro vlastní hodnocení důkazů a ujasnění závěrů, zda rozsah provedeného dokazování je dostatečný. V případě použití odposlechů a důkazů opatřených sledováním je nutno se důsledně zabývat otázkou jejich použitelnosti v daňovém řízení, kdy toto bude zpravidla možné ve vztahu k totožným skutkům, pro které byly nařízeny v trestním řízení. Spolupráce orgánů činných v trestním řízení a daňovém řízení s ohledem na věcnou a časovou blízkost obou řízení je nejen logická, ale i předpokládaná oběma právními předpisy a judikaturou ESLP. Má sloužit k řádnému a rychlému zjištění skutkového stavu věci. ■

Valná hromada KDP ČR

Dne 8. 11. 2024 se v Praze v Paláci Žofín konala 32. řádná valná hromada Komory, které se zúčastnilo 406 fyzicky přítomných daňových poradců. Zplnomocnění na některého z kolegů odevzdalo 568 daňových poradců.

Hlavními body jednání byly zejména zprávy o činnosti a o hospodaření Komory a volby do orgánů Komory, tedy do Prezidia, Dozorčí komise a Disciplinární komise. ■





Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům

Dne 27. 11. 2024 proběhlo v Rytířském sále v prostorách Nové radnice v Brně slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům. Slavnostního aktu se osobně zúčastnila prezidentka Komory Petra Pospíšilová, viceprezident Komory Petr Toman a člen Prezidia Matěj Nešleha. ■







Ples daňových poradců

Ples daňových poradců se konal dne 8. 11. 2024 v Praze v Paláci Žofín. K tanci a poslechu hrál Orchestr Josefa Hlavy a Zuzana Gamboa & Band. Svým vystoupením doplnil program Bohuš Matuš. Večerem provázel taneční mistr Jiří Plamínek. Kromě zhlédnutí skvělých tanečních exhibicí standardních a latinskoamerických tanců mohli hosté využít výuku taneční školy a pořídit si fotografii na připomínku večera. ■



Společný seminář KDP ČR, NSS a MF ČR

Po roce se opět sešli zástupci KDP ČR, Nejvyššího správního soudu, Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství, aby probrali aktuální otázky týkající se daňové legislativy. Odborný seminář se konal na půdě NSS dne 3. 10. 2024 a dorazilo kolem 100 účastníků. Zájemci mohli seminář sledovat také prostřednictvím online streamu. ■



Study visit Helsinky

Komora každoročně organizuje pro daňové poradce studijní cestu na některou ze zahraničních komor daňových poradců. Letos to bylo na Finské asociaci daňových poradců v Helsinkách v termínu 5. až 8. 9. 2024. V rámci studijní cesty se uskutečnilo také setkání s českým velvyslancem Adamem Vojtěchem na půdě velvyslanectví. ■



Daňová abeceda

V období 17. 9. až 14. 12. 2024 probíhal v Praze na Novotného lávce vzdělávací program Daňová abeceda, jehož cílem je zvýšení kvalifikace zájemcům o oblast zdaňování, kteří ale zároveň nejsou daňovými poradci ani se nepřipravují na kvalifikační zkoušku. Obsahem jsou přednášky na témata DPH, DPFO, DPPO, malé daně, účetnictví, daňový řád. Školení je možné absolvovat i online formou. ■



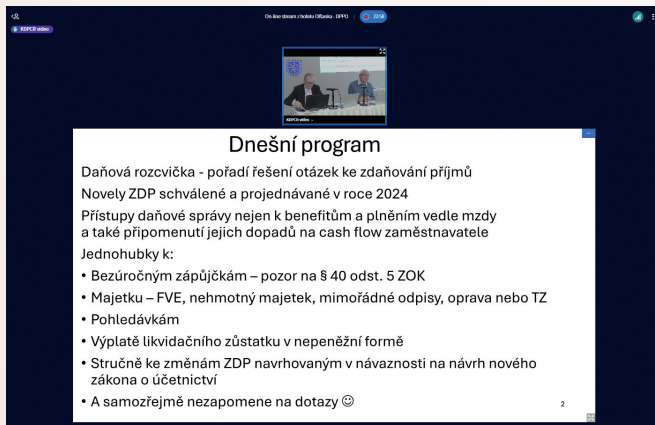
Konference Umělá inteligence v daňovém poradenství – výzva i příležitost

Komora uspořádala dne 8. 10. 2024 již 4. ročník kybernetické konference, na kterém řečníci odprezentovali zkušenosti s využíváním nástrojů umělé inteligence z pohledu poradenských firem a institucí. Cílem akce bylo poskytnout poradcům silnou odbornou podporu při výkonu profese a zprostředkovat technologické produkty včetně využití umělé inteligence. ■



DPPO, DPFO a DPH v hotelu Olšanka

Tradiční dvoudenní podzimní seminář v Praze se zástupci státní správy se uskutečnil ve dnech 30. až 31. 10. 2024. Probíranými tématy byly daně z příjmů a DPH. Seminář bylo možné sledovat i online formou. Zúčastnilo se celkem přes 200 posluchačů. ■



Konference Nový zákon o účetnictví z první ruky

Komora daňových poradců ČR společně se Svazem účetních ČR připravila konferenci, která se věnovala aktuálním změnám v účetní legislativě. Účastníci měli 4. 11. 2024 jedinečnou příležitost diskutovat s předními odborníky z Ministerstva financí ČR, Finanční správy ČR, akademické sféry a daňovými a účetními experty. Konference se zúčastnilo 227 účastníků. ■



Seminář v Nymburku – tentokrát s lektory – daňovými poradci

Ve dnech 12. až 13. 11. 2024 se uskutečnil seminář ve Sportovním centru Nymburk, kde lektori byli tentokrát z řad daňových poradců. Probíranými tématy byly daně z příjmů, mzdové aktuality, DPH a daňový řád. Školení se zúčastnilo na 150 posluchačů. ■



XV. ročník golfového turnaje KDP ČR

Téměř 50 hráčů vyrazilo dne 30. 9. 2024 do golfového resortu Beřovice, aby poměřilo své síly v golfovém turnaji pořádaném Komorou.

Za podporu a možnost ocenit nejlepší hráče věcnými cenami patří poděkování společnosti OK GROUP, a. s., DATEV eG a daňovému poradci panu Ivanu Fučíkovi. ■



ČESKO-NĚMECKÁ DAŇOVÁ KONFERENCE

Praktické otázky zdaňování,
daňového poradenství a
podnikání v České republice a
v Německu



TERMÍN A MÍSTO

10. - 11. dubna 2025
Hermitage Hotel Prague
Svobodova 1
128 00 Praha



REGISTRACE "EARLY BIRDS"

Pro daňové poradce, jejich
asistenty a členy IFA Česká
republika platí zvýhodněná
cena 5.900 Kč vč. DPH
do 10. února 2025.



PROGRAM

Přeshraniční příklady z praxe,
případové studie a diskuse
s daňovými poradci a
odborníky z Finanční správy
obou států

OBSAH KONFERENCE

- Přeshraniční daňové výzvy pro statutární zástupce
- Praktické zkušenosti a poznatky vzájemné spolupráce mezi Českou republikou a Německem
- Porovnání české a německé DPH legislativy - aktuální problémy a vybrané rozdíly
- Legislativa EU s dopady na profesi daňového poradce

SPOLUPRACUJÍCÍ ORGANIZACE



PARTNEŘI





www.kdpcr.cz