

## Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 29.1.2020

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

#### **Daň z příjmů**

**548/18.09.19 Vstupní cena pro odepisování u majetku (nemovitosti) získané z dědictví, darováním a uplatnění odpisů v pozůstalostním řízení .....**

Předkládají: Bc. Blanka Marková, daňový poradce, číslo osv. 127

Ing. Jan Procházka, daňový poradce, číslo osv. 610

Ing. Michal Procházka, daňový poradce, číslo osv. 5386

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

#### **Daň z příjmů**

**551/20.11.19 Nejasné otázky daně z příjmů právnických osob u účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví.....**

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, číslo osv. 803

*Ná návrh Komory a po vzájemné dohodě mezi předkladatelem příspěvku a GFŘ bude příspěvek předložen na další jednání Koordinačního výboru.*

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

#### **Daň z příjmů**

**557/29.01.20 Důsledky zajišťovacího převodu práva na běh lhůty pro osvobození příjmů z prodeje nemovitosti a z převodu obchodního podílu .....**

Předkládají: Ing. Zuzana Hrubá, daňový poradce, č. osv. 4265

Ing. Eva Čížková, daňový poradce, č. osv. 4062

### **BOD A - PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29.1.2020**

### **BOD B - ODLOŽENO**

#### **Daň z příjmů**

**558/29.01.20 Osvobození příjmů z převodu podílu, určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, že je podíl nabýván postupně .....** 20

Předkládají: Ing. Jan Kotala, daňový poradce, č. osv. 4515

Ing. Jan Tecl, daňový poradce, č. osv. 4675

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

Ing. Tomáš Kačerosvký, daňový poradce, č. osv. 829

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

#### **DPH**

**559/29.01.20 Platby v cizí měně .....**

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, č. osv. 369

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29.1.2020****DPH****560/29.01.20 Režim DPH u karet pro čerpání plnění od třetích osob ..... 30**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 29.1.2020****BOD 2.1 – S ROZPOREM****BOD 2.2 – BEZ ROZPORU****BOD 3 – BEZ ROZPORU****BOD 4 – BEZ ROZPORU****Daň z příjmů a DPH****561/29.01.20 Daňové aspekty použití plug-in hybridních vozidel pro účely nesouvisející s ekonomickou činností zaměstnavatele a jejich dobíjení elektrickou energií z vlastní elektrické sítě zaměstnance ..... 36**

Předkládají: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, č. osv. 4991

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

### **548/18.09.19 Vstupní cena pro odepisování u majetku (nemovitosti) získané z dědictví, darováním a uplatnění odpisů v pozůstalostním řízení**

Předkládají: Bc. Blanka Marková, daňový poradce, číslo osv. 127

Ing. Jan Procházka, daňový poradce, číslo osv. 610

Ing. Michal Procházka, daňový poradce, číslo osv. 5386

#### **1. Obecný popis problematiky:**

Příspěvek je zaměřen zejména na odepisovaný majetek používaný k příjmům z pronájmu (nemovitosti). Předkládá možné pohledy na pokračování postupů v odepisování při nabytí majetku v rámci a po pozůstalostním řízení. Případné závěry však nevylučují možnost jejich aplikace i na jiný majetek, který splňuje předpoklady uvedené pro jednotlivé situace v tomto příspěvku, a to i na majetek, který byl zahrnut do podnikání.

Obecně platí, že dědictví je jedna z forem nabytí majetku. Tento majetek je zůstavitelem mnohdy používám k dosažení příjmů a dědicové mají zájem tyto příjmy udržet. V souladu se zákonem 586/92 Sb. v platném znění (dále jen zákon) může být část výdajů (nákladů) k dosažení těchto příjmů tvořena i odpisy tohoto majetku. Správné stanovení výše odpisů vychází z pořizovací ceny majetku. Zákon řeší tuto problematiku v §26 a následující. U majetku nabytého v dědictví se uplatní §30 odst. 10 písm. a) zákona, případně úprava dle §29 odst. 10 zákona, to platí pro majetek, na kterém neměl dědic dosud žádný podíl. U majetku, vlastněného již částečně dědicem se použije §30c zákona. V rámci řízení o pozůstalosti však existuje několik způsobů, jak majetek vypořádat a každé takové vypořádání má jiný dopad do vstupní ceny děděného majetku. V praxi jsou i případy, kdy z různých důvodů dojde k vypořádání částí majetku, který předmětem dědického řízení až po ukončení tohoto řízení. Předkladatelé příspěvku zastávají názor, že v rámci právní jistoty poplatníka by bylo dobré sjednotit pohled státní správy a poplatníků tak, aby se v některých případech předešlo rozdílným výkladům.

#### **2. Znění částí zákonů zmiňovaných v příspěvku:**

Zákon 586/1992 Sb. v platném znění

##### **§ 26 odst. 8**

*(8) Odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odepisování lze i přerušit, ale při dalším odepisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odepisování přerušeno nebylo, a to za podmínky, že v době přerušování neuplatní poplatník (vlastník ani nájemce) výdaje paušální částkou podle § 7 nebo § 9. Pokud poplatník (vlastník nebo nájemce) uplatní výdaje paušální částkou, nelze za toto zdaňovací období uplatnit odpisy v prokázané výši ani o tuto dobu prodloužit odepisování pro daňové účely. Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.*

**§ 27**

*Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je*

a) ....

*j) hmotný majetek nabytý darováním, plněním ze svěřenského fondu nebo z rodinné fundace, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně.*

**§ 28 odst. 3**

*(3) Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořízovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem nebo uživatelem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud není vstupní cena u odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce nebo uživatel způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing.*

**§ 29 odst. 1 písm. a), d) a e) odst. 7 a 10**

*(1) Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí*

*a) pořizovací cena,<sup>31)</sup> je-li pořízen úplatně. Při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení podle § 28 odst. 3, je součástí vstupní ceny, s výjimkou uvedenou v odstavci 4, i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení. Nejsou-li při bezprostředním úplatném nabytí hmotného majetku po ukončení úplatného užívání dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo odst. 5, lze do vstupní ceny zahrnout úplatu za užívání, která byla uhrazena do data ukončení smlouvy a nebyla výdajem (nákladem) podle § 24; přitom u poplatníka, který nevede účetnictví, lze do vstupní ceny zahrnout i zálohy na úplatu za užívání do data ukončení smlouvy. U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než 5 let před jeho vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením nájmu, cena podle písmene d). U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době kratší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením nájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení*

.....

*d) reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu; 1a) přitom u nemovité kulturní památky se reprodukční pořizovací cena stanoví jako cena stavby určená podle zvláštního právního předpisu bez přihlídnutí ke kategorii kulturní památky, historickému stáří kulturní památky a k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby. U poplatníka, který má příjmy z nájmu podle § 9, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení nájmu,*

*e) při nabytí majetku bezúplatně cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku<sup>1a)</sup> ke dni nabytí, s výjimkou majetku odpisovaného podle § 30*

odst. 10 písm. a), pokud u poplatníků uvedených v § 2 neuplynula od nabytí doba delší než 5 let, zvýšená u nemovitých věcí o náklady vynaložené na opravy a technické zhodnocení; je-li doba od nabytí delší než 5 let, rozumí se u poplatníků uvedených v § 2 vstupní cenou cena podle písmene d),

(7) Při zvýšení nebo snížení vstupní ceny, ke kterému dochází, u již odpisovaného majetku z jiného důvodu, než je jeho technické zhodnocení (dále jen "změněná vstupní cena"), se odpis stanoví ze změněné vstupní (zůstatkové) ceny při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo § 32.

(10) Vstupní cena hmotného majetku původního odpisovatele použitá při pokračování v odpisování se zvyšuje o částky, které se u poplatníka, který pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem, staly součástí ocenění tohoto majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví.

### **§ 30 odst. 2 a 10**

(2) Poplatník provádí rovnoměrné (§ 31) nebo zrychlené odpisování (§ 32). Způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví odpisovatel, s výjimkou uvedenou v odstavci 10, a nelze jej změnit po celou dobu jeho odpisování

(10) Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem

a) právní nástupce poplatníka a nástupnická obchodní korporace,

b).....

### **§ 30c**

(1) Pokud dojde ke zvýšení spoluvlastnického podílu u poplatníka, slučuje se nově nabývaný spoluvlastnický podíl s dosavadním spoluvlastnickým podílem a poplatník pokračuje ve způsobu odpisování dosavadního hmotného majetku ze změněné vstupní ceny.

(2) Pokud dochází ke zvýšení spoluvlastnického podílu způsobu uvedenými v § 30 odst. 10, lze odpisy uplatnit jen do výše součtu zůstatkových cen. Do úhrnu zůstatkových cen se přitom nezahrnuje zůstatková cena majetku u spoluvlastnického podílu, který byl vyloučen z odpisování.

(3) Pokud nelze určit, který spoluvlastnický podíl je dosavadní, způsob odpisování si zvolí poplatník jako při pořízení nového majetku.

### **§ 32 odst. 3**

(3) Při zrychleném odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví.....

Zákon 280/2009 Sb. v platném znění

**§ 52 odst. 1**

*(1) Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jeho daní.*

**§ 53 odst. 1 písm. c)**

*(1) O porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní*

.....

*c) soudu, jde-li o*

*1. řízení vedené z podnětu daňového subjektu ve věci správy jeho daní,*

**§ 239a odst. 1 až 3 Přechod daňové povinnosti u fyzických osob**

*(1) Pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.*

*(2) Daňovou povinností zůstavitele se pro účely správy daní rozumí daňová povinnost vzniklá zůstaviteli do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.*

*(3) Daňová povinnost zůstavitele přechází na jeho dědice rozhodnutím soudu o dědictví; dědic tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele.*

**§ 239b Plnění daňové povinnosti osobou spravující pozůstalost**

*(1) Osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele, a to vlastním jménem na účet pozůstalosti.*

*(2) Pokud je daňovou povinností zůstavitele povinno plnit více osob spravujících pozůstalost, plní ji tyto osoby společně a nerozdílně.*

*(3) Daňovou povinností zůstavitele spravuje správce daně, který byl příslušný ke správě této povinnosti v den smrti zůstavitele.*

*(4) Osoba spravující pozůstalost je povinna podat řádné daňové tvrzení do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jeho smrti; tuto lhůtu nelze prodloužit.*

*(5) Osoba spravující pozůstalost je povinna podat řádné daňové tvrzení do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti, a to za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.*

**Zákon 292/2013 Sb. v platném znění****§ 100 Úkony v řízení**

*(1) Úkony soudu prvního stupně v řízení o pozůstalosti provádí jako soudní komisař notář, kterého tím soud pověřil, není-li dále stanoveno jinak.*

**§ 103 Výkon soudního komisariátu**

*(1) Úkony soudního komisaře provádí v řízení o pozůstalosti notář, není-li dále stanoveno jinak.*

## *(2) Notář může pověřit*

*a) notářského kandidáta nebo notářského koncipienta anebo svého zaměstnance, který složil kvalifikační zkoušku podle jiného právního předpisu, prováděním úkonů soudního komisaře,*

*b) jiného svého zaměstnance prováděním přípravných a dílčích úkonů v řízení o pozůstalosti.*

*(3) Notář, notářský kandidát, notářský koncipient a další zaměstnanci notáře provádí v řízení o pozůstalosti úkony jménem soudu prvního stupně, u něhož probíhá řízení o pozůstalosti.*

### **3. Nabytí majetku:**

Nejčastějším majetkem, ze kterého plynou příjmy, a tento majetek je předmětem dědického řízení, jsou nemovitosti. Mnohdy na tomto majetku dědic již vlastní nějaký podíl, který často odepisuje. Z tohoto důvodu budou nemovitosti uváděny v tomto příspěvku jako modelová situace.

Majetek lze v rámci pozůstalostního řízení získat

- Dědickou smlouvou
- Dědictvím ze závěti
- Dědictvím ze zákona
  - o Přesně dle zákonných podílů
  - o Dohodou dědiců

V modelových situacích bude nabytí majetku Smlouvou a Ze závěti uváděno pod jedním pojmem, a to ze závěti. Základní modelové situace v tomto příspěvku vychází z nabytí dědictvím ze závěti. V takových případech je majetek rozdělován mezi dědice podle vůle zůstavitele a dědici se stávají spoluvlastníky. Po ukončení dědictví však může dojít k tomu, že takovéto rozdělení spoluvlastníkům nevyhovuje. U složitých pozůstalostních řízení někdy nelze majetek rozdělit tak, aby v budoucnu jeho správa byla efektivní a mnohdy vůbec možná. Dědicové získávají podíly na více nemovitostech a některé z nich nemohou z objektivních příčin spravovat. Mezi dědici následně dochází k přesunům majetku podle občanského práva a tyto změny vlastnictví mají dopady do vstupních cen.

### **4. Ceny nemovitostí v pozůstalostním řízení**

Ceny nemovitostí v pozůstalostním řízení nemají vliv na vstupní ceny nemovitostí, ze kterých budou dědici následně uplatňovány odpisy. Pro daňové účely se postupuje dle §30 odst. 10) zákona a dědicové u nemovitostí získaných v rámci dědického řízení pokračují v odepisování po zůstaviteli. Praxe však ukazuje, že ne vždy je možné získat potřebné informace k tomuto postupu, zejména jedná-li se o vzdálené dědice, kteří o nemovitosti nemají dostatečné informace, nejsou-li doklady o účetní (daňové evidenci) k nemovitosti z důvodů na straně zůstavitele či z jiných příčin.

### **5. Modelové situace – dědictví**

#### **5.1. Neznámá zůstatková (vstupní) cena a způsob odepisování**

Dědicové, jako právní nástupci po zůstaviteli, chtějí pokračovat ve výdělečné činnosti zůstavitele, ale nedokáží ani přes maximální úsilí zjistit jaká je zůstatková cena nemovitosti, kolik let byla nemovitost odepisována a jaký byl zvolený způsob

odepisování. Tato varianta je poměrně běžná při děděni nemovitosti, kdy zůstavitel v posledních letech uplatňoval výdaje procentem z příjmů, nejsou k dispozici karty majetku a evidenci příjmů si vedl zůstavitel sám. Vzhledem k dlouhé době odepisování nemovitostí není možné vyloučit stav, kdy zůstavitel při počátku pronájmu (např. před 15 lety či dříve) uplatňoval skutečné výdaje a potom přešel na výdaje procentem z příjmu. V tomto případě byl sice povinen dle §26 odst. 8 vést odpisy evidenčně, ale tato evidence však mnohdy v praxi nebývá k dispozici a není možné za to již nikoho sankcionovat. Pokud není evidence majetku k dispozici tak dědic zpravidla nemá ani možnost zjistit doby, od kdy přesně byla nemovitost pronajímána, aby stanovil cenu před zahájením pronájmu, případně zjistil, za jakou cenu zůstavitel nemovitost pořídil či vystavěl ve vlastní režii. Má-li dědic i jiné příjmy z pronájmu a uplatňuje skutečné výdaje z těchto příjmů, neumožňuje mu stávající znění zákona uplatnit u této zděděné nemovitosti žádné odpisy, neboť zákon neumožňuje ani náhradním způsobem stanovit zůstatkovou cenu a způsob odepisování. Dědic je v tomto případě pokrácen na svých právech nezaviněně z důvodu zapříčiněných mimo jeho oblast vlivu a zákon mu neumožňuje ani částečnou kompenzaci.

### 5.1.1. Závěr

*V případě, že není možno zjistit zůstatkovou (vstupní) cenu pro odepisování a způsoby odepisování z důvodů nezávislých na vůli dědice, nelze pokračovat v odepisování započatém původním vlastníkem může se dědic rozhodnout, že tako získanou nemovitost v rámci dědictví (nebo její část) zahrne do majetku (evidence) s oceněním na částku 0,- Kč. Jiný výklad by vyžadoval změnu zákona.*

Výše popsané situace a navržené řešení však neřeší stav, kdy k takto nabytému dědickému podílu na nemovitosti dokoupí dědic další podíl, nebo na zděděném podílu provede technické zhodnocení. Přistoupili-li bychom na právní fikci, že zůstatková cena dědického podílu je 0,- Kč, (dědic se dobrovolně vzdá zůstatkové ceny z nabytého dědického podílu), tak ani toto zjednodušení nevede k řešení situace pro zahájení odepisování v budoucnosti. Dědic musí při dokoupení dalšího podílu nebo při technickém zhodnocení použít způsob odepisování takový jaký byl původní způsob odepisování zůstavitelem (rovnoměrně, zrychleně) a tuto informaci nemá k dispozici. Zákon uvedenou situaci též neřeší. Zde předkladatelé zastávají názor, že aby mohl poplatník uplatňovat všechny zákonem mu umožněné výdaje (náklady), v tomto případě odpisy, je jedině správné, pohlížet na první **úplatně** pořízený podíl jako na podíl první (z důvodů absence informací k podílu získaného v dědictví a tím i jeho neodepisování) a pro účely odepisování si zvolit způsob odepisování dle § 30 odst. 2. a vstupní cenou je cena pořízení dle § 29. Za první **úplatně** pořízený podíl se pro účely tohoto příspěvku považuje i další podíl získaný na témže majetku v jiném pozůstalostním řízení, a u kterého je známa zůstatková cena a způsob odepisování.

### 5.1.2. Závěr

*Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč, tak první úplatně nabytý podíl na majetku je pro účely odepisování považován jako první podíl na majetku.*

Stejně tak je v zákoně neřešen i přístup k technickému zhodnocení. Je-li provedeno před úplatným nabytím dalšího podílu na majetku, lze absenci právní normy substituovat a přiměřeně aplikovat ustanovení pro odepisování technického hodnocení nájemcem § 28 odst. 3), který definuje odpisovou skupinu, avšak volbu způsobu

odepisování ponechává v tomto případě na poplatníkovi. Zvýšit o hodnotu technického zhodnocení pořizovací, resp. zůstatkovou, cenu zděného podílu dle § 29 odst. 3 by sice bylo v souladu se zákonem, ale protože poplatníkovi není znám původní způsob odepisování, nemůže v něm pokračovat, přestože nyní zná hodnotu. Zároveň toto technické zhodnocení nelze považovat za první úplatně pořízený spoluvlastnický podíl dle § 30c, neboť pořízením technického zhodnocení nedochází ke zvýšení spoluvlastnického podílu. Pokud bude přijat konsensus, kdy se za základní podíl bere první úplatný podíl dle závěru 5.1.2. tak u technického zhodnocení provedeného po prvním úplatném nabytí podílu na majetku se postupuje dle ustanovení zákona pro řádné technické zhodnocení majetku, nebude-li závěr přijat, mělo by se postupovat jako by se jednalo o technické zhodnocení odepisované nájemcem.

### **5.1.3. Závěr**

*Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč a dokoupil-li dědic další podíl na majetku ještě před provedením technického zhodnocení, přiřadí se toto technické zhodnocení k prvnímu úplatně pořízenému podílu a dále se postupuje dle ustanovení zákona.*

### **5.1.4. Závěr**

*Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč a dědic nemá žádný další úplatný podíl na nemovitosti tak si dědic zvolí způsob odepisování při prvním technickém zhodnocení nemovitosti a provádí odpisy technického zhodnocení dle podmínek pro odepisování nájemcem.*

Při aplikaci závěru 5.1.2. tj. že první úplatně pořízený podíl na majetku je podíl, ze kterého lze uplatňovat odpisy (pro základní podmínky nabytí majetku dle bodu 5.1. tohoto příspěvku) vyvstává další neřešená otázka, a to je vstupní cena tohoto prvního úplatně pořízeného podílu v případě, že tento podíl je pořizován až v době poté, co bylo na majetku provedeno technické zhodnocení. První možnost je pokračovat v odepisování technického zhodnocení samostatně a samostatně odepisovat i nově nabytý první podíl, druhé řešení, které více aplikuje právní linku toho, že se při odepisování postupuje analogicky, jako když odepisuje nájemce, spočívá v tom, že zůstatková cena technického zhodnocení se zahrne do vstupní ceny (analogie k poslední části věty §29 odst. 6). Předkladatelé zastávají názor, dle stávající linie zákona, kdy je snaha vést u majetku jen jeden podíl, že je správné druhé řešení.

### **5.1.5. Závěr**

*Pokud není znám způsob odepisování původním vlastníkem a zůstatková (vstupní) cena dědického podílu je dědicem dobrovolně stanovena na 0,- Kč, tak se vstupní cena prvního úplatně nabytého podílu na majetku zvyšuje o zůstatkovou cenu technického zhodnocení tohoto majetku, provedené před pořízením prvního úplatného podílu.*

## **5.2. Neznámá zůstatková cena a známý způsob uplatňování výdajů**

V některých případech může dědic zjistit alespoň způsob, jakým byly uplatňovány výdaje při příjmech z nemovitosti (např. informací z daňového spisu zůstavitele, neboť dle § 239a odst. 3 získává dědic pozici zůstavitele). V případě, že dědic nezjistí, kdy zůstavitel nemovitost pořídil, od kdy jím byla pronajímána anebo zjistí, že zůstavitel uplatňoval v daňových priznáních alespoň v jednom období, kdy měl příjmy

z pronájmu skutečné výdaje včetně uplatnění odpisů, neumožňuje mu současné znění zákona jakoukoliv substituci vstupní ceny a způsobu odepisování a musí postupovat dle závěrů v bodě 5.1. Zjistí-li však dědic, že po celou dobu příjmů z pronájmu byly zůstavitelem uplatňovány výdaje procentem z příjmů, mohl sice být zůstavitel odepisovatelem ve smyslu § 28 zákona, ale fakticky se jím nestal. Uplatňovat odpisy lze z evidovaného majetku dle § 9 odst. 6 a ten se týká pouze poplatníků, kteří uplatňují skutečné výdaje. Ani v případě uplatňování skutečných výdajů však není povinnost uplatňovat odpisy. Pokud zůstavitel, i v případě že uplatňoval skutečné výdaje, prokazatelně neuplatňoval odpisy, nestal se nikdy odepisovatelem ve smyslu zákona. V tomto případě není splněna podmínka dle § 30 odst. 10 písm. a) a dědic postupuje dle § 29 odst. 1 písm. e) a tj., odepisuje z ceny určené podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí.

### **5.2.1. Závěr**

*Doloží-li dědic skutečnost, že se zůstavitel neodepisoval majetek, i když mohl být odepisovatelem majetku ve smyslu § 28 zákona, není splněna podmínka pro povinnost pokračovat v odepisování započaté původním vlastníkem dle § 30 odst. 10 písm. a) ocení dědic nově nabytý podíl dle § 29 odst. 1 písm. e).*

### **5.3. Známá zůstatková (vstupní) cena a způsob odepisování**

Příklad je zde uveden pouze pro úplnost, zákon plně tuto problematiku řeší. Dědicové pokračují na svých podílech v odepisování započaté zůstavitelem, případně dle § 30c zákona. Tento postup platí pro veškerý majetek získaný ze všech způsobů pozůstalostních řízení.

## **6. Vstupní cena u majetku, jehož část byla získána darováním**

V praxi běžně dochází k darování části podílu na nemovitosti rodičem některému z dětí. V tomto případě nedochází u příjemce daru ke změně vstupní ceny jeho spoluvlastnického (případně již celého vlastnického podílu) a vlastník odepisuje dál ze zůstatkové (vstupní) ceny jaká byla stanovena z jeho „prvního“ podílu. Nově nabytá část podílu se dle § 27 písm. j) neodepisuje a tím nedochází ke změně vstupní ceny v oblasti rozhodné pro odepisování.

Poněkud jiná situace je ale v opačném případě, kdy je první část podílu nabyta darováním. Dle § 27 písm. j) je tento podíl ze zákona vyloučen z odepisování. Zde již není prostor pro vůli nabyvatele dobrovolně se rozhodnout o postupu jako v případě uvedeném v oddíle 5.1. u nemožnosti zjistit, jak zůstavitel odepisoval. Při aplikaci současného § 30c odst. 1 dojde ke zvýšení podílu, který je však vyloučen z odepisování a nabyvatel by jej tedy nemohl odepisovat. Z pohledu předkladatelů tím dochází k významnému zásahu do práva nabyvatele, kdy je mu odepřeno právo odepisovat majetek. V tomto případě by měla být aplikována základní zásada daňového práva ve smyslu, že výdajem (nákladem) je vše co slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nepřijetí této zásady by znamenalo vznik nerovných podmínek mezi poplatníky, které nelze ani sebelepší vůlí poplatníků zhojit. Předkladatelé pro tento stav zastávají názor, že není-li možno, při zvýšení spoluvlastnického podílu, pokračovat (zahájit) v odepisování z důvodu, že dosavadní první podíl byl z odepisování vyloučen dle §27 písm. j), tak zvýšení takového podílu lze považovat za první podíl na tomto majetku a poplatník provede zatřídění majetku dle § 30.

### **6.1.1. Závěr**

*Zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, jehož první část byla již dříve vyloučena z odepisování dle § 27 písm. j), a toto zvýšení by v jiných případech umožňovalo majetek odepisovat ze změněné vstupní ceny dle § 29 odst. 7, se zvýšení u tohoto majetku považuje pořízení prvního podílu a poplatník postupuje dle § 30 zákona.*

Samostatnou kapitolou je odepisování technického zhodnocení na darovaném majetku. Zde předkladatelé zastávají stejný názor o významném zásahu do práv vlastníka a jako řešení vidí aplikaci možnosti odepisovat dle § 28 odst. 3 zákona, i když v zákoně není vlastník přímo uveden. Stávající zákon sice umožní zvýšit zůstatkovou cenu majetku, avšak zde na podílu, který nesmí být odepisován. Dojde-li v budoucnu k přikoupení dalšího podílu na majetku, u kterého byl první podíl vyloučen z odepisování a současně již bylo na tomto vyloučeném majetku provedeno technické zhodnocení, je zůstatková cena tohoto technického zhodnocení součástí vstupní ceny zvýšení spoluvlastnického podílu a celý takto vzniklý podíl se považuje za první podíl na majetku a poplatník provede zařídění majetku dle § 30. (analogie s § 29 odst. 4 s tím rozdílem, že v tomto případě není z čeho stanovit způsoby pokračování v odepisování a proto si je poplatník určí dle § 30).

### **6.1.2. Závěr**

Technické zhodnocení provedené na majetku, který nemůže být odepisován dle § 27 písm. j) je možno odepisovat dle § 28 odst. 3 zákona, i když v zákoně není vlastník přímo uveden.

### **6.1.3. Závěr**

Součástí vstupní ceny zvýšení spoluvlastnického podílu na majetku, jehož první část byla již dříve vyloučena z odepisování dle § 27 písm. j), a toto zvýšení by v jiných případech umožňovalo majetek odepisovat ze změněné vstupní ceny dle § 29 odst. 7, je i zůstatková cena technického zhodnocení majetku z období, kdy byl tento majetek vyloučen z odepisování.

## **7. Uplatnění odpisů v pozůstalostním řízení**

V jiném postavení než dědic, je v rámci pozůstalostního řízení, správce pozůstalosti. Na zůstavitele se do ukončení dědického řízení pohlíží jako by žil, ale jeho povinnosti v průběhu dědického řízení provádí správce pozůstalosti. Tím bývá osoba povolána zůstavitelem nebo jmenovaná soudem, zpravidla některý z dědiců. Dle zákona č. 280/2009 Sb. v platném znění (dále DŘ) se v § 239a na zůstavitele hledí jako by žil do dne předcházejícího ukončení řízení o pozůstalosti a dle §239b DŘ v tomto období podává za zůstavitele daňové přiznání správce pozůstalosti. První do 3 měsíců od smrti zůstavitele, a další do 30 dnů ode dne skončení pozůstalostního řízení. Je-li v průběhu dědického řízení konec zdaňovacího období tak i k tomuto datu. Je-li k dispozici evidence o nemovitostech, neměly by být problémy se stanovení správné výše odpisů, protože z hlediska daní se nic nemění. Komplikace nastávají v okamžiku, kdy již ani správce pozůstalosti nemá k dispozici údaje o nemovitostech a v horším případě ani informace o daňových povinnostech zůstavitele. Dle § 239b odst. 1 DŘ osoba spravující pozůstalost plní daňovou povinnost zůstavitele. Protože správce pozůstalosti spravuje daně zůstavitele a tím je plně v jeho postavení daňového subjektu neměla by se na správce daně vztahovat mlčenlivost dle § 52 odst. 1 DŘ. Na základě tohoto plyne správci pozůstalosti právo požádat správce daně

k poskytnutí informací nezbytných pro správné stanovení daně u zůstavitele. Minimální informací, kterou takto může správce pozůstalosti získat je ta, zda zůstavitel v posledním daňovém přiznání uplatňoval u příjmů z pronájmu výdaje (náklady) ve skutečné výši nebo procentem z příjmů.

Případně o tyto informace může požádat sám notář, který má dle zákona v dědickém řízení postavení soudu. Tento závěr plyne z následujícího:

V ustanovení § 100 odst. 1 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, se stanoví, že není-li stanoveno jinak, úkony soudu prvního stupně v řízení o pozůstalosti provádí jako soudní komisař notář, kterého tím tento soud pověřil. V ustanovení § 103 odst. 1 zákona o zvláštních řízeních soudních se stanoví, že úkony soudního komisaře provádí v řízení o pozůstalosti notář, není-li dále stanoveno jinak. Podle § 103 odst. 3 tohoto zákona provádí notář v řízení o pozůstalosti úkony jménem soudu prvního stupně, u něhož probíhá řízení o pozůstalosti.

Jeho pozice je tedy pozicí soudu, takže se při poskytnutí informací, s odvoláním na § 53 odst. 1 písm. c) DŘ, nejedná o porušení mlčenlivosti.

#### **7.1.1. Závěr:**

Správce daně spolupracuje se správcem pozůstalosti nebo notářem a poskytne mu informace v rozsahu nutném pro správné stanovení výše daně pro daňová přiznání, které je povinen správce pozůstalosti za zůstavitele podat. Tato součinnost plyne z výlučného postavení správce pozůstalosti, který koná v této situaci v pozici poplatníka nebo z postavení notáře, který koná jménem soudu prvního stupně.

Získá-li správce pozůstalosti od správce daně informaci, že zůstavitel uplatňoval výdaje procentem z příjmu, má dostatek informací k sestavení daňového přiznání za zůstavitele, neboť takto uplatňované výdaje obsahují všechny výdaje, tj. i případné odpisy. Pokud informace od správce daně sděluje, že byly uplatňovány výdaje ve skutečné výši a správce pozůstalosti nemá z celého průběhu dědického řízení dostatek informací k uplatnění odpisů tak s přihlédnutím k zásadě opatrnosti nemůže odpisy z nemovitostí uplatnit.

#### **7.1.2. Závěr:**

Nemá-li správce pozůstalosti informace k nemovitosti a je-li schopen ve spolupráci se správcem daně zjistit pouze způsob uplatňování výdajů, nemůže v případě, že zůstavitel uplatňoval výdaje (náklady) ve skutečné výši odpisy nemovitostí uplatnit.

Může se stát, že skončení dědického řízení, ve kterém nebyly z důvodu nedostatku informací uplatněny odpisy u nemovitostí, zjistí dědicové, na které přešel podíl na nemovitosti údaje potřebné pro uplatnění těchto odpisů. Dle § 239a odst. 3 DŘ dostává dědic po skončení dědického řízení postavení daňového subjektu. Stejně tedy jako daňový subjekt, který zjistil skutečnosti mající vliv na výši daňové povinnosti, může po takovém zjištění podat dodatečné daňové přiznání, případně pro toto období přerušit odepisování.

#### **7.1.3. Závěr:**

Podával-li správce pozůstalosti v době pozůstalostního řízení daňové přiznání za zůstavitele a v tomto přiznání byly uplatňovány výdaje ve skutečné výši, ale nezahrnovaly odpisy z důvodu nedostatku podkladů, mohou dědicové po skončení dědického řízení v dodatečném daňovém přiznání tyto odpisy uplatnit, pokud k jejich uplatnění informace získají.

Veškeré úvahy a závěry předkladatelů příspěvku vychází ze základní teze, a to, že výdajem je vše, co slouží k zajištění, dosažení a udržení příjmů a v případě, že danou situaci zákon pro určitou skupinu poplatníků zákon neřeší, v horším případě diskriminuje, měla by se praxe maximálně přiblížit k té skupině poplatníků, která je v zákoně řešena.

Obdobným problémem obsaženým v tomto příspěvku se předkladatel zabýval již na KOOV 06/14 ze dne 26.06.2014, kde byly přijaty závěry, které výše uvedenou problematiku umožňovaly částečně řešit, avšak novela zákona od 01.01.2017 zavedením § 30c část těchto závěrů zneplatnila a přinesla poplatníkům jiné právní nejistoty.

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

### **557/29.01.20 Důsledky zajišťovacího převodu práva na běh lhůty pro osvobození příjmů z prodeje nemovitosti a z převodu obchodního podílu**

Předkládají: Ing. Zuzana Hrubá, daňový poradce, č. osv. 4265

Ing. Eva Čížková, daňový poradce, č. osv. 4062

#### **1. Cíl příspěvku**

Cílem příspěvku je vyjasnit důsledky zajišťovacího převodu práva na běh lhůty pro osvobození příjmů z prodeje nemovitostí a z převodu podílu v případě, kdy je splněn zajištěný dluh a věc se vrací zpět do vlastnictví dlužníka.

#### **2. Právní rozbor zajišťovacího převodu práva**

Zajišťovací převod práva je upraven v §§ 2040 – 2044 občanského zákoníku (dále jen „o. z.“). Vlastní zákonná úprava tak svým začleněním spadá do dílu 8 o. z. – zajištění a utvrzení dluhu, oddílu 2 – zajištění dluhu. Z povahy zajišťovacího převodu práva a jeho zařazení v o. z. tak vyplývá, že se vedle institutu ručení, finanční záruky a dohody o srážkách ze mzdy nebo z jiných příjmů jedná o jeden ze základních způsobů zajištění dluhu. Jak plyne i z důvodové zprávy: „*Účelem zajišťovacího převodu práva je vyhovět zájmu věřitele získat lepší jistotu a snazší uspokojení, než jaké poskytují jiné způsoby zajištění.*“

#### Právní úprava v o. z.

Smlouvou o zajišťovacím převodu práva zajišťuje dlužník nebo třetí osoba dluh tím, že věřiteli dočasně převede své právo (§ 2040 odst. 1 o. z.). Má se za to, že zajišťovací převod práva je převodem s rozvazovací podmínkou, že dluh bude splněn (§ 2040 odst. 2 o. z.). S tímto typem zajišťovacího převodu práva (tj. s rozvazovací podmínkou) pracuje tento příspěvek. Věřitel se s dlužníkem může smluvně dohodnout i na tom, že převod práva bude sjednán bez rozvazovací podmínky. V takovém případě by se jednalo o tzv. fiduciární převod práva. Daňové důsledky tohoto typu zajišťovacího převodu práva (tj. bez rozvazovací podmínky) nejsou předmětem tohoto příspěvku.

Pominou-li důvody trvání zajišťovacího převodu práva (tj. dojde-li ke splacení dluhu), umožní věřitel osobě, která zajištění poskytla, výkon práva v předešlém rozsahu. Zároveň jí vydá vše, co z převedeného práva věřitel získal nebo co k němu přibylo, proti náhradě nákladů, které v souvislosti s výkonem zajišťovacího převodu práva účelně vynaložil (§ 2043 o. z.). Uvedené ustanovení potvrzuje skutečnost, že daný institut slouží výlučně k zajištění dluhu a že pro věřitele nemá být poskytnuté zajištění zdrojem dalších (z dluhu neplynoucích) příjmů. Zároveň však zajištění nemá věřiteli přinášet neodůvodněné náklady.

Týká-li se zajišťovací převod práva věci zapsané ve veřejném seznamu, vzniká zajištění zápisem do tohoto seznamu. Do veřejného seznamu se запиše i dočasná povaha zajišťovacího převodu práva (§ 2041 o. z.). Náhledem do katastru nemovitostí či do obchodního rejstříku je tak možné velmi snadno zjistit, že věřitel nabyt vlastnícké právo k zajišťovacímu předmětu (nemovitosti, obchodnímu podílu) dočasně a podmíněně na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva. Tato informace má mj. sloužit k ochraně věřitelů a třetích stran.

Pokud byla věc po dobu trvání zajišťovacího převodu práva předána věřiteli, je věřitel povinen vykonávat prostou správu věci. Pokud si věc ponechal dlužník, vykonává prostou správu věci on (§ 2042 o. z.). Vykonávat prostou správu věci se rozumí činit kroky potřebné k zachování podstaty a účelu majetku (§ 1405 o. z.). Při prosté správě tak není možné například věc zhodnocovat, prodat ji či ji zatížit (zástavním právem, věcným břemenem atp.). I když je tedy na věřitele převedeno vlastnícké právo k zajišťovacímu předmětu, nestane se věřitel po dobu trvání zajišťovacího převodu práva „plnohodnotným“ vlastníkem věci. Jeho práva jsou ze samotné podstaty věci zásadním způsobem omezená.

Teprve a jedině až v případě, že zajištěný dluh není splněn, stane se převod práva nepodmíněným a dlužník předá věřiteli vše, co je nutné k plnému výkonu převedeného práva (§ 2044 odst. 1 o. z.). Zároveň platí, že v případě, kdy poskytnutá jistota zřejmě převyšuje výši zajištěného dluhu, dojde k finančnímu vypořádání a věřitel uhradí dlužníkovi případný rozdíl (§ 2044 odst. 2 o. z.). Stane-li se převod nepodmíněným, vymaže se zároveň z veřejného rejstříku poznámka o dočasné povaze věcného práva.

### Shrnutí

Podstata zajišťovacího převodu práva, nejde-li o převod fiduciární, spočívá v tom, že dlužník na věřitele formálně převádí vlastnícké právo k určité věci, přičemž tento převod je konstruován jako **dočasný a podmíněný**. Věřitel se stává formálně vlastníkem dané věci, jeho vlastnícká práva jsou však omezená a přechodná. Ekonomicky věc zůstává stále dlužníkovi, který jí formálně nabude zpět okamžikem uhrazení jeho dluhu. Uhrazením dluhu je zároveň věřitel povinen vydat dlužníkovi všechny užítky, které po dobu přechodného vlastnictví věci získal. Pouze v případě, že by dlužník svůj dluh řádně a včas nesplatil, stane se věřitel trvalým a plnohodnotným vlastníkem dané věci a může vykonávat práva vlastníka v plném rozsahu, s věcí volně nakládat apod. Podmíněná a dočasná povaha nabytí vlastníckého práva věřitelem je zároveň uvedena v **příslušném veřejném rejstříku**.

### **3. Daňový rozbor zajišťovacího převodu práva**

Soukromoprávní pojetí zajišťovacího převodu práva, kdy je přechod vlastnictví pouze formálním a dočasným, a jeho hlavním smyslem je ochrana práv věřitele, se promítá i do veřejnoprávní oblasti. V případě daňových předpisů, respektive ustálené správní praxe, je pojetí zajišťovacího převodu práva pro situace, kdy se věc vrací zpět do plného vlastnictví dlužníka, následující:

#### Daň z přidané hodnoty

Z hlediska DPH platí, že převod zajišťovacího předmětu z dlužníka na věřitele ani jeho následný převod zpět z věřitele na dlužníka **není považován za uskutečněné zdanitelné plnění**. Tento závěr byl mimo jiné odsouhlasen ministerstvem financí v rámci KOOV 71/31.08.05 ze dne 31.8.2005.

Teprve v případě, že by dlužník svůj závazek řádně a včas nesplnil a věřitel by se stal nepodmíněným vlastníkem zajišťovacího předmětu, došlo by k uskutečnění dodání zboží a případné povinnosti odvést DPH na výstupu.

### Daň z nemovitých věcí

Obdobné pojetí převodu předmětu zajištění a daňovou neutralitu obsahuje i zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „DZNM“). V něm je v § 55 odst. 1 písm. c) upraveno, že *daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká splněním rozvazovací podmínky*. Kromě toho je dále v § 55 odst. 1 písm. f) DZNM stanoveno, že *daňová povinnost zaniká v případě zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci s výjimkou případu, kdy se převod tohoto práva stane nepodmíněným* (tj. když dlužník přestane svůj dluh řádně splácet).

Důvodová zpráva pak k výše uvedeným bodům uvádí: *„V daném případě je zánik daňové povinnosti umožněn proto, že ze strany věřitele nedošlo k trvalému nabytí vlastnického práva, přičemž dané nabytí bylo od počátku zamýšleno jako dočasné pouze za účelem zajištění. Zánik daňové povinnosti je výslovně vyloučen v případě zániku zajišťovacího převodu, který ztratí svůj zajišťovací charakter a stane se nepodmíněným, jelikož při trvalém nabytí vlastnického práva k nemovité věci věřitelem není zánik daňové povinnosti odůvodnitelný.“* Dále je v důvodové zprávě řečeno: *„V případě, kdy se osobě, která zajištění poskytla, obnoví výkon vlastnického práva v předešlém rozsahu, umožňuje ustanovení zánik daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí, která vznikla nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci, popř. úplatným postoupením (jím zajištěné) pohledávky, neboť k trvalému nabytí vlastnického práva nedošlo.“*

### Daň z příjmů

Zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) komplexní daňovou úpravu zajišťovacího převodu práva neobsahuje. V ZDP existuje pouze několik ustanovení řešících dílčí oblasti, tato ustanovení se ale téměř výlučně týkají hmotného movitého majetku. Jsou nicméně opět postavena na principu, že **převod zajišťovacího předmětu z dlužníka na věřitele je podmíněný a dočasný, a je ve své podstatě daňově neutrální**.

Na základě tohoto východiska tak například platí výjimka z obecného pravidla pro odpisování, podle kterého hmotný majetek odpisuje pouze jeho vlastník. Při převodu vlastnictví hmotného movitého majetku v důsledku zajištění dluhu převodem práva však může tento majetek odpisovat dlužník, uzavřel-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce na dobu zajištění dluhu převodem práva (§ 28 odst. 4 ZDP). Po splnění rozvazovací podmínky (tj. úhradě dluhu), se pak majetek převádí zpět z věřitele na dlužníka, který pokračuje v odpisování způsobem, jako by odpisování nebylo přerušeno.

## Účetnictví

Účetní předpisy zajišťovací převod práva jednoznačně neupravují. V praxi se vychází ze základní zásady, dle které má účetnictví podávat věrný a poctivý obraz o majetkové a finanční situaci účetní jednotky.

Vzhledem k tomu, že v případě zajišťovacího převodu práva má věřitel pouze omezená vlastnická práva, převod věci je uskutečněn dočasně a podmíněně, a věřitel je v případě splnění rozvazovací podmínky povinen věc vydat dlužníkovi včetně všech užitků, které po dobu trvání zajišťovacího práva nabyt, není o zajišťovacím převodu práva na straně věřitele účtováno. Převod práva je tak zachycen pouze na podrozvahových účtech. **„Zásada neutrality“ se tímto promítá i v účetní oblasti.**

### Shrnutí

Zajišťovací převod práva v případě, kdy se věc po splacení dluhu převádí zpět do vlastnictví dlužníka, má v daňové i účetní oblasti zásadně neutrální účinky. Tím je zaručena funkčnost tohoto soukromoprávního institutu, kterým je primárně zajištění věřitele pro případ, že dlužník nebude schopen uhradit svůj dluh.

## **4. Důsledky na časový test pro osvobození**

### 4.1. Osvobození příjmů z převodu podílu

Dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP je od daně z příjmů osvobozen **„příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, s výjimkou příjmu z úplatného převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let.“** V bodě 4 citovaného ustanovení je dále upraveno, že **„... osvobození se nevztahuje na příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžitým plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu.“**

**Příklad:** Fyzická osoba, společník společnosti (dlužník) uzavře s jiným společníkem (věřitel) smlouvu o zápůjčce. Za účelem zajištění je mezi dlužníkem a věřitelem sjednána smlouva o zajišťovacím převodu práva. Předmětem zajišťovacího převodu je obchodní podíl na této společnosti v určité výši (např. 5 %). Dlužník přitom celkově drží větší podíl na této společnosti (např. podíl ve výši 20 %). Zajišťovací převod práva je sjednán s rozvazovací podmínkou spočívající v řádném a úplném zaplacení zápůjčky, a je takto zapsán i do obchodní rejstříku. Dlužník splatí dluh ze zápůjčky řádně a včas, a věřitel mu převede zajištěný podíl zpět.

Dlužník následně realizuje prodej svého obchodního podílu v celé výši. Transakce je uskutečněna po 5 letech od původního nabytí obchodního podílu, avšak do 5 let od vrácení části podílu zpět dlužníkovi po splnění rozvazovací podmínky zajišťovacího převodu práva.

Dlužník nemá a neměl podíl zařazen v obchodním majetku.

### Dílčí závěr 1:

Domníváme se, že v daném případě jsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, a to v plném rozsahu.

Jsme názoru, že daňové pojetí zajištění v této formě má sledovat soukromoprávní pojetí tohoto institutu, tedy především zajišťovací funkci. Primárně z tohoto důvodu má být převod daňově neutrální i ve vztahu k běhu lhůty pro osvobození příjmů z prodeje podílu. Je zřejmé, že v daném případě dlužník nenabývá nový podíl na korporaci, nýbrž se mu splněním rozvazovací podmínky vrací jeho podíl dočasně „odňatý“ za účelem zajištění pohledávky ze zápůjčky. Tento podíl byl na věřitele převeden pouze formálně a plnil v dané transakci výlučně funkci zajištění. Řádným a včasným splacením dluhu byl ze zpětného pohledu po celou dobu trvání zajišťovacího převodu ekonomickým vlastníkem daného podílu pouze dlužník, o čemž svědčí mimo jiné fakt, že mu je věřitel povinen vydat veškeré užítky, které se k obchodnímu podílu vztahují (např. podíly na zisku). Tato skutečnost byla navíc po celou dobu zajištění seznatelná pro všechny třetí strany i z obchodního rejstříku.

V neposlední řadě se domníváme, že opačný závěr než výše uvedený, tedy přerušení lhůty pro osvobození v důsledku zajišťovacího převodu práva, by vyvolal celou řadu otázek, které by nebylo možné za současného znění daňové legislativy jednoznačně zodpovědět. Tím by se zásadním způsobem omezila využitelnost tohoto institutu pro ochranu věřitelů v praxi. Jako nejasné se nám jeví zejména otázky související s úplatností, resp. bezúplatností zajišťovacího převodu, s čímž souvisí i způsob účtování, ocenění, zohlednění v základu daně, atp.

#### 4.2. Osvobození příjmů z převodu nemovitostí

Dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP je od daně z příjmů osvobozen **„příjem z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozený podle písmene a), přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 5 let...“**.

Příklad: Fyzická osoba (dlužník) uzavře s jinou osobou (věřitel) smlouvu o zápůjčce. Za účelem zajištění pohledávky je zároveň mezi dlužníkem a věřitelem sjednána smlouva o zajišťovacím převodu práva. Předmětem zajišťovacího převodu je nemovitost. Zajišťovací převod práva je sjednán s rozvazovací podmínkou spočívající v řádném a úplném zaplacení zápůjčky. Dlužník splatí dluh ze zápůjčky řádně a včas. Dlužník následně realizuje prodej nemovitosti. Transakce je uskutečněna po 5 letech od původního nabytí nemovitosti, avšak do 5 let od vrácení nemovitosti zpět dlužníkovi po splnění rozvazovací podmínky zajišťovacího převodu práva.

Dlužník nemá a neměl nemovitost zařazenou v obchodním majetku.

### Dílčí závěr 2:

I v tomto případě se s odkazem na výše uvedené argumenty domníváme, že převod nemovitosti zpět z věřitele na dlužníka představuje vrácení předmětu zajištění a že nedochází k narušení běhu časového testu pro osvobození.

Pokud by tak dlužník prodal nemovitost po 5 letech od jejího původního nabytí, byl by příjem z úplatného převodu nemovitosti od daně osvobozen, a to i tehdy, pokud by ke splnění rozvazovací podmínky v rámci zajišťovacího převodu práva, a tedy vrácení nemovitosti z věřitele zpět dlužníkovi, došlo ve lhůtě do 5 let před prodejem.

## 5. Závěr

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr, že zajišťovací převod práva nemá vliv na běh lhůty pro osvobození příjmů z převodu obchodního podílu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. s) ZDP ani příjmů z prodeje nemovité věci ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, dojde-li po úhradě zajištěného dluhu k navrácení věci dlužníkovi.

Navrhujeme tento závěr odpovídajícím způsobem publikovat.

**BOD A - PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29.1.2020****Daň z příjmů**

**558/29.01.20 Osvobození příjmů z převodu podílu, určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, že je podíl nabýván postupně**

**A. Osvobození příjmů z prodeje podílu, §4/1/s zákona o daních z příjmů**

Předkládají: Ing. Jan Kotala, daňový poradce, č. osv. 4515

Ing. Jan Tecl, daňový poradce, č. osv. 4675

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

**1. Úvod**

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) umožňuje osvobodit úplatný prodej podílu v obchodní korporaci realizovaný fyzickou osobou, daňovým rezidentem České republiky, jsou-li zároveň naplněny hmotně-právní podmínky vymezené v § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, tj. pokud držba tohoto podílu přesáhla dobu 5 let. Jde-li přitom o podíl na společnosti s ručením omezeným (viz Hlava IV a dále zákona č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích; dále jen „ZOK“), může docházet dle platného *ius civile* k dodatečnému nabytí podílu na společnosti s ručením omezeným (dále jen „podíl“) respektive jeho navýšení, které může mít rozdílný charakter. Důvodem přitom je ustanovení § 135 ZOK, jenž umožňuje, stanoví-li tak společnost s ručením omezeným ve společenské smlouvě, nabývat a vlastnit více podílů na téže společnosti, a to i různých druhů<sup>1</sup>.

Cílem tohoto příspěvku je zvýšit právní jistotu při prodeji podílu drženého fyzickou osobou, daňovým rezidentem České republiky, za situaci, kdy před dodatečným nabytím dalšího podílu respektive jeho zvýšením, již tato fyzická osoba podíl vlastnila a při prodeji doba držby toho původního podílu byla více než 5 let a dodatečné nabytí dalšího podílu proběhlo v období kratším, než a držela jej 5 let. Tento podíl/y nejsou zahrnuty v obchodním majetku.

**2. Legislativní vymezení****2.1. Soukromoprávní úprava platná do 31. 12. 2013**

Z předešlého vymezení definice podílu dle § 61 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník byla připuštěna držba pouze jednoho obchodního podílu. Dodatečná nabytí podílu tak vždy představovala jeho automatické navýšení právě o hodnotu odpovídající dodatečnému nabytí. Výjimkou *sui generis* byla pouze úprava pro akciové společnosti.

**2.2. Soukromoprávní úprava platná od 1. 1. 2014**

Rekodifikací soukromého práva došlo k 1. 1. 2014 k nabytí účinnosti ZOK, který *expressis verbis* připouští v § 135 ZOK takové jednání společnosti, kdy úpravou

<sup>1</sup> Viz § 135 ZOK, na tomto místě taktéž Štenglová, I., Havel, B., Cileček, F., Kuhn, P., Šuk, P.: Zákon o obchodních korporacích. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2017, 1128 s.

jejich vnitřních vztahů ve společenské smlouvě umožní nabytí více samostatně oddělených podílů, jenž poté mohou být i rozlišného druhu. Například Štenglová, Havel, Cíleček, Kuhn, Šuk k tomuto v komentáři k ZOK uvádí právě to, že rozhodná je v tomto vůle společnosti vtělená do společenské smlouvy, což výslovně opakuje i § 136. Dále doplňují, že společenská smlouva nemusí nutně upravovat pouze možnost existence víc paralelních podílů nebo odlišných druhů, ale rovněž může vymezit jaká práva a povinnosti jsou s podíly spojené.

Není-li přitom umožněno nabytí více podílů či druhů ve společenské smlouvě výše uvedené se neuplatní a postup bude totožný jako v případě úpravy v civilním právu platném do 31. 12. 2013.

### **2.3. Právní úprava v ZDP platná do 31.12.2013**

ZDP ve znění do 31.12.2013 umožňoval osvobodit příjmy z prodeje obchodního podílu v § 4 odst. 1 písm. r) ZDP. Toto ustanovení znělo tak, že od daně jsou osvobozeny příjmy: *„... z převodu účastí na obchodních společnostech..., přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem dobu 5 let...Osvobození se dále nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího převodu členských práv družstva, z převodu dalšího podílu na transformovaném družstvu, z převodu účastí na obchodních společnostech nebo z prodeje cenných papírů v době do 5 let od nabytí...“.*

Dle Komentáře k zákonu o daních z příjmů (Wolters Kluwer, 2017) se osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní společnosti před účinností ZOK zahrnují v časovém testu pětileté doby držby tohoto podílu vždy den vzniku podílu jako začátku. Navýšení v průběhu této pětileté doby by nemělo na trvání osvobození vliv, resp. došlo by k navýšení onoho původního podílu.

Pokud by k navýšení podílu převodem došlo před rekonstrukcí soukromého práva, byl by celý příjem osvobozený od daně z příjmů fyzických osob.

### **2.4. Platná právní úprava v ZDP**

Od 1. ledna 2014 došlo novelou ZDP přijatou v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva ke změně osvobození, původně vymezeného v § 4 odst. 1 písm. s) ZDP.

V současné době je znění § 4 odst. 1 písm. s) ZDP týkající se osvobození příjmů z převodu obchodního podílu následující: *„příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci..., přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let; ... v případě rozdělení podílu v souvislosti s jeho úplatným převodem se doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu v obchodní korporaci u téhož poplatníka nepřerušuje, je-li rozdělením zachována celková výše podílu....osvobození se nevztahuje na... příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžitým plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu“.*

Důvodová zpráva přitom tuto úpravu v ZDP výslovně nekommentuje a toliko uvádí: *„Navrhovaná úprava písmene r) navazuje na zavedení nového institutu společnost, který v novém občanském zákoníku nahrazuje institut sdružení bez právní*

*subjektivity. V novém občanském zákoníku se pro tento institut používá pojem „společnost“. Z toho důvodu je nutné v zákoně o daních z příjmů důsledně rozlišovat „společnosti“ a „obchodní společnosti“. S tím souvisí i další terminologické změny (například nové souhrnné označení pro obchodní společnosti a družstva pojmem obchodní korporace). Dále navrhovaná úprava navazuje na terminologii zákona o obchodních korporacích, který nahrazuje dosud užívaný termín práva a povinnosti člena družstva družstevním podílem. Dále se z důvodu zamezení obcházení daňové povinnosti navrhuje do zákona doplnit omezení osvobození části příjmu z převodu družstevního podílu nebo podílu v obchodní společnosti, který se vztahuje ke zvýšenému podílu plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytím od jiného člena. Nabytí-li poplatník podíl v obchodní společnosti nebo členská práva k družstvu před 5 lety, je příjem z jejich převodu od daně osvobozen, a to i v případě, že tento podíl nebo právo v době do 5 let zvýšil vkladem majetku, který, pokud by jej prodal samostatně, nebyl by příjem z jeho prodeje od daně osvobozen. Jedná se často o vklady nemovitostí a vklady podniku (obchodního závodu), které poplatník nabytí do 5 let. Tímto zvýšením podílu v obchodní společnosti nebo družstvu fakticky dochází k osvobození příjmů z prodeje předmětného majetku a tím k daňovým únikům.“*

### 3. Závěr

Předkladatelé příspěvku se domnívají, že je nezbytné i pro účely veřejného daňového práva respektovat úpravu v ZOK.

Bude-li tedy dodatečně nabyt podíl fyzickou osobou, daňovým rezidentem České republiky, který v důsledku vymezení ve společenské smlouvě bude podílem samostatným, není možné posuzovat dobu držby dle původního podílu a uplatnit tak osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, a to i přestože je z důvodové zprávy k novelizaci ZDP platné od 1. 1. 2014 poměrně zřejmé, že tento stav nutně nemusí být záměrem zákonodárce. Žádnou z výkladových metod se však nedá z aktuálně platných znění dotčených právních předpisů dovodit, že by i samostatně vymezené podíly měly přebírat původní okamžik nabytí pro účely běhu hmotněprávní lhůty dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP.

Naopak v případech, kdy společenská smlouva neumožňuje nabytí více podílů samostatně v souladu s § 135 ZOK, dojde dodatečným nabytím podílu k jeho sloučení s podílem původním. Nová část podílu tak na sebe naváže původní datum nabytí první části podílu na společnosti s ručením omezeným, a to opět z důvodu, že ZDP tuto situaci jakkoliv speciálně neupravuje a je nutno reflektovat *ius civile*.

Po projednání příspěvku navrhují předkladatelé přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

**Stanovisko GŘ:**

**Souhlas s předloženým závěrem uvedeným v bodě 3.**

## **BOD B - ODLOŽENO**

### **B. Určení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů z prodeje podílu na obchodní korporaci a nabývací ceny jednotlivých částí podílu v případě, že je podíl nabýván postupně.**

Předkládá: Ing. Tomáš Kačerosvký, daňový poradce, č. osv. 829

#### **1. POPIS PROBLÉMU**

Účelem příspěvku je vyjasnit stanovení výše příjmů osvobozených a neosvobozených od daně z příjmů a určení výše nabývací ceny podílu na obchodní korporaci v případě, že je tento podíl (nebo jeho část) prodáván za těchto podmínek:

- a)** Prodávající je fyzickou osobou nepodnikatelem, která nevede účetnictví ani daňovou evidenci.
- b)** Podíl byl nabýván postupně koupí za různé jednotkové ceny (jednotkovou cenou se rozumí cena za 1% podílu)
- c)** Část prodávajícího podílu v okamžiku prodeje splňuje podmínky pro osvobození od daně z příjmů podle §4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), část nikoliv.

#### **2. PRÁVNÍ ÚPRAVA**

##### **2.1. Osvobození příjmů z prodeje podílu**

Osvobození od daně z příjmů fyzických osob je upraveno v §4 odst. 1 písm. s) ZDP takto:

Osvobozen od daně je: **„příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci s výjimkou příjmu z úplatného převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let; doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se zkracuje o dobu, po kterou byl poplatník členem této obchodní korporace před přeměnou obchodní korporace, nebo o dobu, po kterou byl tento podíl prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele, v případě, že jde o úplatný převod podílu nabytého děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem; jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo 23c, doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se nepřerušuje při výměně podílů nebo přeměně obchodní korporace; v případě rozdělení podílu v souvislosti s jeho úplatným převodem se doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu v obchodní korporaci u téhož poplatníka nepřerušuje, je-li rozdělením zachována celková výše podílu; osvobození se nevztahuje na**

**1. příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, pokud byl pořízen z obchodního majetku poplatníka, a to do 5 let po ukončení jeho činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti;**

2. příjem, který plyne poplatníkovi z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci v době do 5 let od jeho nabytí, i když smlouva o úplatném převodu bude uzavřena až po 5 letech od jeho nabytí,

3. příjem z budoucího úplatného převodu podílu v obchodní korporaci pořízeného z poplatníkovy obchodního majetku, pokud příjem z tohoto úplatného převodu plyne v době do 5 let od ukončení činnosti poplatníka, ze které mu plyne příjem ze samostatné činnosti, i když smlouva o úplatném převodu bude uzavřena až po 5 letech od nabytí tohoto podílu nebo od ukončení této činnosti,

**4. příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžitým plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu.“**

Toto znění uvedeného ustanovení (tehdy ještě jako § 4 odst. 1, písm. r) bylo do zákona včleněno zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. Potřeba změny právní úpravy je v důvodové zprávě k této novele popsána takto:

*„Dále se z důvodu zamezení obcházení daňové povinnosti navrhuje do zákona doplnit omezení osvobození části příjmu z převodu družstevního podílu nebo podílu v obchodní společnosti, který se vztahuje ke zvýšenému podílu plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytím od jiného člena. Nabyli-li poplatník podíl v obchodní společnosti nebo členská práva k družstvu před 5 lety, je příjem z jejich převodu od daně osvobozen, a to i v případě, že tento podíl nebo právo v době do 5 let zvýšil vkladem majetku, který, pokud by jej prodal samostatně, nebyl by příjem z jeho prodeje od daně osvobozen. Jedná se často o vklady nemovitostí a vklady podniku (obchodního závodu), které poplatník nabyli do 5 let. Tímto zvýšením podílu v obchodní společnosti nebo družstvu fakticky dochází k osvobození příjmů z prodeje předmětného majetku a tím k daňovým únikům“*

Podle přechodných ustanovení novely se bod 4. nepoužije v případě zvýšení podílu v obchodní korporaci, ke kterému došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu. To je pak ještě zdůrazněno Pokynem GŘ D-22 v komentáři k § 4 odst. 1:

**„15. Omezení osvobození části příjmu z převodu podílů v obchodní korporaci, který se vztahuje ke zvýšenému podílu plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo nabytím od jiného člena dle § 4 odst. 1 písm. r) (nyní písm. s – pozn. předkladatele), se vztahuje pouze na situace, kdy k navýšení daňové nabývací ceny podílů dojde po 1.1.2014.“**

## 2.2. Nabývací cena podílu

Nabývací cenu podílu v případě nabytí podílu koupí vymezuje zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 7 takto:

**„Nabývací cenou se v případě podílů v obchodní korporaci pro účely tohoto zákona rozumí.....pořizovací cena<sup>20)</sup> majetkové účasti v případě nabytí podílu koupí...“**

Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., které do zákona vneslo změnu pohledu na osvobození příjmů z prodeje podílu, zvýšeného plněním ve prospěch vlastního kapitálu nebo koupí od jiného člena, nijak podstatně nemění ustanovení o nabývací ceně podílu. Podstata určení nabývací ceny podílu v případě jeho nabytí koupí zůstává stejná a řeší se odkazem na účetní předpisy.

Podle §25 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví (dále jen „ZÚČ“), na který odkazuje ZDP ve výše uvedeném ustanovení, se pořizovací cenou rozumí mimo jiné:.... **„cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související“**. Podle odst. 4 téhož ustanovení u stejného druhu cenných papírů se za způsob ocenění pořizovací cenou **„považuje i ocenění cenou, která vyplyne z ocenění jejich úbytků cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo způsobem, kdy první cena pro ocenění přírůstku majetku se použije jako první cena pro ocenění úbytku majetku“**. Podíl na obchodní korporaci sice není cenným papírem, ale obdobně jako akcie (což cenný papír je) vyjadřuje míru účasti držitele na obchodní korporaci. Účetní postupy pro stanovení nabývací ceny cenného papíru lze proto analogicky využít i pro určení nabývací ceny podílu na obchodní korporaci, a to tak, že jednotlivé „části“ podílu (např. 1%) jsou analogií k 1 akci. Pro určení ceny nabývací ceny 1% podílu se pak bude postupovat obdobně jako při stanovení nabývací ceny akcie.

ZDP dále omezuje uplatnění výdajů, vztahujících se k příjmům osvobozeným od daně v §25 odst. 1 písm. i) takto:

**„Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména.....výdaje (náklady) vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně....“**

### 2.3. Zobecnění právní úpravy

Z výše uvedeného plyne, že zákonodárce měl novelizací v úmyslu zamezit daňovým únikům vyplývajícím zejména z toho, že dojde k navýšení účasti na korporaci trvající déle než 5 let nepeněžitým vkladem a pak je podíl obratem prodán jako osvobozený. Zřejmé je také to, že smyslem novely bylo zrušit osvobození pouze části příjmů z prodeje podílu, vztahující se k té „části“ podílu, od jejíhož nabytí ještě neuplynulo 5 let, nikoliv příjmů z prodeje celého podílu. Zároveň nebylo nijak zasahováno do způsobu stanovení nabývací ceny podílu, kde byl ponechán odkaz na účetní předpisy. Poplatník stojí před úkolem stanovit **poměr osvobozených a neosvobozených příjmů a k těmto příjmům alokovat nabývací cenu podílu**. K vyřešení tohoto problému nestačí dle názoru předkladatele pouze jazykový výklad novelizovaného ustanovení §4 odst. 1 písm. s), bod 4. ZDP („osvobození se nevztahuje na příjmy z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci **odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu**“). Význam slovesa odpovídati (čemu) i přídavného jména odpovídající (čemu) je „být ve shodě, v souladu, souhlasiti s něčím, shodovat se, být něčemu úměrný“ (Slovník spisovného jazyka českého III, str. 484-485, Academia Praha, 1989). Striktním jazykovým výkladem by bylo možné dospět i k závěru, že zánik osvobození se týká té části prodejní ceny, která je shodná s částkou zvýšení nabývací ceny. Tedy pokud dojde ke zvýšení nabývací ceny např. o 100 tis. Kč, nevztahuje se

osvobození na částku příjmu z prodeje podílu také ve výši 100 tis. Kč. Novelizované ustanovení by tak bylo zcela neúčinné, protože základ daně by byl vždy 0,- Kč. Nic takového však jistě úmyslem zákonodárce nebylo. Proto je dle názoru předkladatele nutno vykládat ustanovení tak, že zrušení osvobození se vztahuje na tu část příjmu z prodeje podílu, která je určena obdobným způsobem, jako nabývací cena té části podílu, která nesplňuje časový test pro osvobození. Přitom platí, že k určení nabývací ceny jednotlivých „částí“ podílu lze primárně využít postupů dle zákona o účetnictví.

### 3. MODELOVÝ PŘÍKLAD

Fyzická osoba – nepodnikatel - nabyla v roce 2013 50% podíl na obchodní korporaci za cenu 1 000 000,- Kč. V roce 2016 dokoupila dalších 50% za cenu 100 000,- Kč. V roce 2019 vlastní 100% podíl na obchodní korporaci, celková nabývací cena je 1 100 000,- Kč. 50% vlastněného podílu splňuje časový test 5 let pro osvobození od daně, zbylých 50% nikoliv. K 30.9.2019 FO prodá 80% podíl za celkovou cenu 2 000 000,- Kč.

### 4. NÁVRHY ŘEŠENÍ

#### 4.1. Určení výše příjmů osvobozených od daně z příjmů

Jak již bylo dovozeno v předchozích odstavcích, zákon o daních z příjmů nestanoví konkrétní postup pro určení výše osvobozených příjmů a přiřazení nabývací ceny podílu k těmto příjmům v situaci, kdy je prodáván majetek (v našem případě podíl na obchodní korporaci), jehož část splňuje podmínky pro osvobození a část nikoliv. K vyřešení tohoto problému lze dojít více způsoby a všechny postupy by měly být považovány za rovnocenné a zákonem nezakazované. Vzhledem k tomu, že ZDP se v případě určení nabývací ceny odkazuje na zákon o účetnictví, nabízí se v první řadě využít účetní metody, a to metodu FIFO a metodu váženého aritmetického průměru. Nicméně v úvahu připadají i jiné způsoby. Mělo by také platit, aby nedocházelo ke spekulacím adaňovým únikům, že **alokace nabývací ceny podílu by měla odpovídat způsobu stanovení poměru osvobozených a neosvobozených příjmů a naopak**

**4.1.1.** Poplatník využije postupy upravené ZÚČ, a pro ocenění úbytku majetku použije metodu FIFO. Tj. v modelovém případě pozbývá celou část podílu, kterou nabyt jako první a která splňuje časový test (50% podíl na korporaci), zbylá část podílu (30%) časový test nesplňuje. Obdobně pak bude postupovat i při rozdělení příjmů na příjmy osvobozené a neosvobozené, kdy 50/80 z příjmu bude osvobozeno a 30/80 nikoliv. Výše osvobozených příjmů pak činí 1 250 000,- Kč ( $2\,000\,000/80 \times 50$ ), výše příjmů zahrnovaných do základu daně bude 750 000,- Kč ( $2\,000\,000/80 \times 30$ )

**4.1.2.** Poplatník využije postupy upravené ZÚČ, a pro ocenění úbytku majetku použije metodu váženého aritmetického průměru. To znamená, že poměr části podílu splňující časový test a nesplňující časový test bude v každém 1% podílu stejný (v našem případě vždy jedna polovina). Obdobný poměr pak bude použit i při rozdělení příjmů. Osvobozený příjem bude proto ve výši 1 000 000,- Kč a příjem zahrnutý do základu daně také 1 000 000,- Kč.

**4.1.3.** Lze připustit také postup, kdy poplatník nevyužije účetních metod, ale rozdělí příjmy ve stejném poměru, v jakém se podílí na celkové nabývací ceně podílu ceny, za které byla pořízena „osvobozená“ a „neosvobozená“ část. V modelovém případě je celková nabývací cena 1 100 000,- Kč, kupní cena „osvobozené části“ je 1 000 000,- Kč, což je 90,91% nabývací ceny ( $1\,000\,000/1\,100\,000$ ), kupní cena „neosvobozené části“ pak činí 100 000,- Kč, což je 9,09% z celkové nabývací ceny.

## **4.2. Určení nabývací ceny prodávaného podílu a přiřazení výdajů k osvobozeným a neosvobozeným příjmům**

**4.2.1.** Pro ocenění úbytku je použita metoda FIFO. Prodán byl celkem 80% podíl. 50% je oceněno částkou 1 000 000,- Kč. Tento výdaj se vztahuje k příjmům osvobozeným od daně a nezahrne se do základu daně. 30% je oceněno částkou 60 000,- Kč a do základu daně se zahrne. Příjem zahrnovaný do základu daně je v této variantě 750 000,- Kč a základ daně činí **690 000,- Kč**.

**4.2.2.** Pro ocenění úbytku majetku je použita metoda váženého aritmetického průměru. 1% podílu v okamžiku prodeje je oceněno na 11 000,- Kč, přičemž polovina ocenění se vztahuje k příjmům osvobozeným od daně a druhá polovina k příjmům do základu daně zahrnovaným. Nabývací cena prodávaných 80% je 880 000,- Kč, do základu daně se zahrne 440 000,- Kč jako výdaj a 1 000 000,- Kč jako příjem. Základ daně v této variantě činí **560 000,- Kč**.

**4.2.3.** Příjem z prodeje se rozdělí v poměru 90,91% připadající na osvobozené příjmy a 9,09% připadající na příjmy neosvobozené. Výše příjmu, zahrnovaného do základu činí 181 800,- Kč ( $2\,000\,000 * 9,09\%$ ), výdaje zahrnované do základu daně budou 80 000,- Kč ( $100\,000 * 80\%$ ). Základ daně v této variantě bude **101 800,- Kč**.

## **5. ZÁVĚR**

Vzhledem k tomu, že ZDP neobsahuje podrobnou úpravu postupu ve výše uvedeném případě, jsou dle názoru předkladatele všechny popsány způsoby rovnocenné, v souladu se zákonem o daních z příjmů a záleží jen na rozhodnutí poplatníka, který způsob zvolí.

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### **DPH**

#### **559/29.01.20 Platby v cizí měně**

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, č. osv. 369

Cílem příspěvku je sjednocení výkladu a odstranění některých pochybností při aplikaci DPH v případech úhrad za tuzemská plnění, jež jsou předmětem DPH a jejichž úplata je sjednána v korunách, cizí měnou.

Tuzemští maloobchodní prodejci a poskytovatelé služeb (dále označováni v textu jako „obchodníci“) ve svých provozovnách obvykle mají stanoveny ceny zboží a služeb pouze v tuzemské měně (CZK). Řada z nich přitom umožňuje svým zákazníkům kromě české měny hradit cenu také v cizích měnách. Tato situace je předmětem tohoto příspěvku. Příspěvek a závěry v něm uvedené se netýkají příp. zneužívajících jednání obchodníků.

Uvedený postup obchodníka nevyžaduje povolení ke směnářenské činnosti a nepodléhá regulaci, a to ani v případě, kdy se při platbě v hotovosti cizí měnou vrací přeplatek v jiné než placené měně<sup>2</sup>. Otázkou je, zda při stanovení kurzu obchodníkem ve výši odlišné od oficiálního kurzu centrální banky kurzový rozdíl ovlivňuje základ daně a daň u plnění hrazeného cizí měnou. Otázkou dále je, zda je předmětem daně transakce spočívající ve vrácení přeplatku cizí měny v měně odlišné.

Obchodníci vystavují daňové doklady s uvedením ceny, základu daně i daně v CZK. Je na volbě zákazníka, zda cenu uhradí v CZK (v hotovosti nebo platební kartou) nebo v cizí měně (v hotovosti či platební kartou). Pro druhou z uvedených možností obchodník uvádí ve známost seznam akceptovaných měn a nabízených kurzů. Je běžné, že kurzy nabízené obchodníky za akceptované měny jsou obvykle nižší, než je aktuální oficiální kurz vyhlášený centrální bankou, a to s ohledem na nutné náklady, pracnost a jiné komplikace, příp. i rizika (zejména kurzová), které takové operace u obchodníků vyvolávají. Pak obchodník dosáhne kurzového zisku. V případě, kdy obchodník stanoví kurz na delší časové období, v jehož rámci dojde k významnějšímu posunu oficiálních kurzů může výjimečně nastat i situace, že u některých plateb dojde i ke kurzové ztrátě.

Dle názoru předkladatele platí, že kurzy stanovené obchodníkem v dané situaci nemají vliv na základ daně a daň poskytovaných plnění (příp. hodnotu osvobozených plnění). Pokud obchodník dosáhne následkem aplikovaného kurzu při platbě v cizí měně kurzového zisku nebo kurzové ztráty, nejde o položku ovlivňující jeho povinnosti v rámci DPH. V takové situaci se neaplikuje ani ustanovení § 4 odst. 5 ZDPH<sup>3</sup>, jež je určeno v souladu s čl. 230 a 91 Směrnice<sup>4</sup> k přepočtu výše daně nebo položek rozhodných pro stanovení základu daně vyjádřených v cizí měně. V popisovaném

<sup>2</sup> [https://www.cnb.cz/export/sites/cnb/cs/casto-kladene-dotazy/.galleries/stanoviska\\_a\\_odpovedi/pdf/je\\_k\\_prijimani\\_plateb\\_v\\_cizi\\_mene.pdf](https://www.cnb.cz/export/sites/cnb/cs/casto-kladene-dotazy/.galleries/stanoviska_a_odpovedi/pdf/je_k_prijimani_plateb_v_cizi_mene.pdf)

<sup>3</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>4</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH

případě základ daně a daň (příp. hodnota osvobozeného plnění) jsou již vyjádřeny v tuzemské měně a není třeba je přepočítávat.

**Dílčí závěr 1:**

*Pokud obchodníci za plnění se sjednanou cenou v korunách umožňují zákazníkům alternativně platit i v cizí měně a realizují při akceptaci cizí měny kurzový zisk, tento kurzový zisk neovlivňuje základ daně a daň za zdanitelná plnění (příp. hodnotu osvobozených plnění).*

V případě, kdy je cena stanovená v CZK hrazená hotovostně cizí měnou a přeplatek není vrácen v měně, v níž je placeno, ale v tuzemské nebo i jiné měně, je ovšem třeba částku vráceného přeplatku posuzovat zvlášť, odděleně od částky náležející k úhradě ceny plnění. Část přijaté cizí měny v rozsahu přeplatku již nemá přímou souvislost s výše uvedeným plněním, ale představuje samostatnou operaci charakteru směnářenské činnosti<sup>5</sup>, tedy službu osvobozenou od daně bez nároku na odpočet<sup>6</sup>.

**Dílčí závěr 2:**

*Pokud obchodníci při hotovostní platbě korunové ceny v cizí měně vrací jinou než placenou měnu, jde v rozsahu přeplatku o samostatné plnění charakteru směnářenské činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet.*

Navrhuje se přijmout sjednocující závěry a po projednání na Koordinačním výboru přijaté závěry zveřejnit a aplikovat v rámci postupů při správě daní.

---

<sup>5</sup> Bez ohledu na to, že nepodléhá veřejnoprávní regulaci.

<sup>6</sup> Hodnota plnění se stanoví v souladu s rozhodnutím SDEU ve věci C-172/96 First National Bank of Chicago, bod 50.

## PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29.1.2020

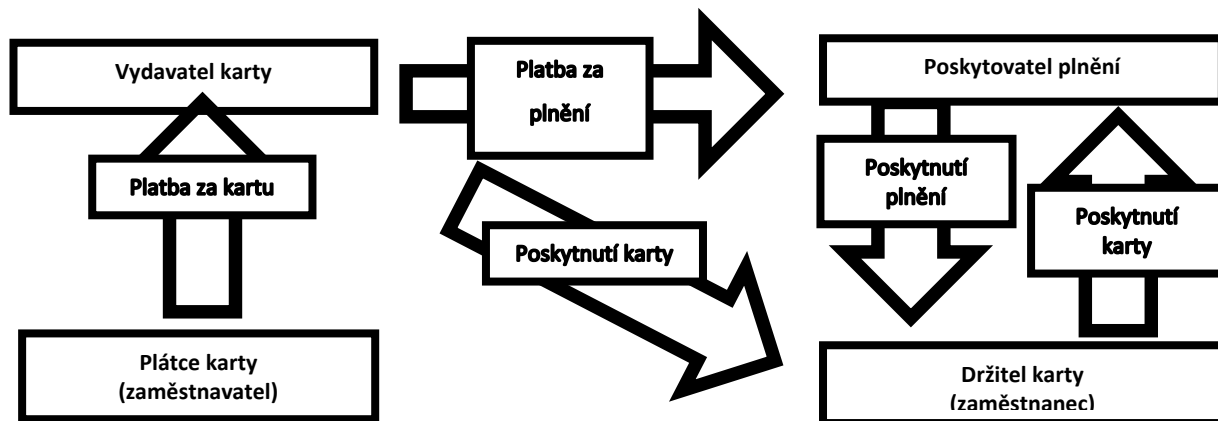
### DPH

#### 560/29.01.20 Režim DPH u karet pro čerpání plnění od třetích osob

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

Předmětem příspěvku je vyjasnění režimu DPH u karet k čerpání plnění od třetích osob. Princip je takový, že vydavatel karty za předem stanovenou odměnu poskytne kartu, která umožní jejímu držiteli na základě jejího předložení obdržet předem stanovená plnění od předem stanovených poskytovatelů, přičemž konkrétní plnění a jeho dodavatele si vybírá držitel karty, přičemž podléhá kapacitním omezením jednotlivých poskytovatelů plnění. Vydavatel karty pak provádí platbu poskytovateli za plnění poskytnutá držitelům na základě předložení karty. Typickým příkladem jsou benefiční karty poskytované jako nepeněžní složka odměňování zaměstnanců. Příspěvek neřeší způsob uplatnění DPH u palivových, tankovacích anebo platebních karet.

Karta sama o sobě nezakládá právo na čerpání konkrétního plnění u konkrétního poskytovatele, ale pouze umožňuje, aby v případě, že konkrétní poskytovatel plnění má volnou kapacitu, držitel karty čerpal na základě poskytnuté karty plnění namísto toho, aby za toto plnění platil v peněžních prostředcích (tj. v hotovosti nebo prostřednictvím platební karty).



Podle předkladatele lze ve vztahu ke kartám uvažovat o následujících možných režimech DPH:

- a) Karta jako víceúčelový poukaz vydaný vydavatelem karty k poskytnutí plnění poskytovatelem plnění držiteli karty
- b) Karta jako platební služba uskutečněná vydavatelem karty spočívající v zajištění úhrady za plnění uskutečněné poskytovatelem plnění držiteli karty
- c) Karta jako služba poskytnutá vydavatelem karty spočívající v právu držitele karty čerpat plnění od jednotlivých poskytovatelů plnění

## **Ad a) Karta jako víceúčelový poukaz**

Poukaz je v § 15 odst. 1 ZDPH definován jako listina, se kterou je spojena povinnost ji přijmout jako úplatu nebo část úplaty za dodání zboží nebo poskytnutí služby a na níž nebo v jejíž související dokumentaci jsou uvedeny tyto údaje:

1. zboží, které má být dodáno, nebo služba, která má být poskytnuta, nebo
2. osoba, která má uskutečnit dodání tohoto zboží nebo poskytnutí této služby.

Z účelu právní úpravy nelze dovozovat, že pojem „listina“ musí být vykládán úzce jako písemnost, se kterou je spojeno určité právo. Naopak „listina“ může mít i dematerializovanou formu např. v podobě aplikace bez vazby na konkrétní hmotný nosič. V tomto smyslu by měl být pojem „listina“ vykládán široce jako cokoliv, co může jednoznačně identifikovat plnění, které má být na základě poukazu uskutečněno. Zákon proto nevyklučuje, aby poukazem byla také karta nebo jiný prostředek pro jednoznačné určení plnění, která lze prostřednictvím karty čerpat, a osob, které mají toto plnění poskytnout.

Pokud tím, kdo vybírá poskytovatele a druh konkrétního plnění, je držitel karty a nikoliv vydavatel karty nebo osoba, která za tuto kartu provádí úhradu, pak lze dojít k závěru, že smluvní vztah pro konkrétní zdanitelné plnění existuje pouze mezi poskytovatelem plnění a držitelem karty, nikoliv mezi vydavatelem karty a plátcem karty..

Lze tedy dojít k závěru, že karta představuje svého druhu poukaz, kterou se provádí úhrada za plnění poskytnuté poskytovatelem držiteli karty, přičemž ve smyslu § 15a odst. 3 ZDPH je tento poukaz vydán jinou osobou než tou, která je povinna tento poukaz přijmout jako úplatu nebo část úplaty za poskytnuté zdanitelné plnění. Základem daně je částka, kterou poskytovatel plnění obdrží od vydavatele karty za uskutečněná plnění.

Platba za poskytnuté plnění, která je následně prováděna vydavatelem karty ve prospěch poskytovatele plnění, pak sama o sobě DPH nepodléhá, neboť jde pouze o finanční vyrovnání, i když cena vyúčtovaná vydavateli karty poskytovatelem plnění obsahuje cenu včetně DPH.

Nelze totiž k jednomu plnění uzavřít dva rovnocenné úplatné smluvní vztahy (nejdříve k držiteli karty přijímajícímu plnění a následně k vydavateli karty provádějícímu platbu za poskytnutá plnění), neboť jinak by to znamenalo, že by jedno plnění podléhalo vícenásobnému uplatnění DPH, čemuž brání základní principy fungování systému DPH, kdy zdanitelné plnění podléhá DPH právě jednou.

**Z výše uvedeného vyplývá, že kartu lze považovat za poukaz ve smyslu § 15 ZDPH. Pokud lze prostřednictvím karty získat pouze jeden typ plnění, pak se jedná o jednoúčelový poukaz, na který vydavatel uplatňuje DPH na výstupu. V případě, že lze čerpat více druhů plnění v různých sazbách daně, pak se jedná o víceúčelový poukaz, na který vydavatel na výstupu DPH neuplatňuje.**

**Tento závěr je v souladu s informací GFŘ k uplatňování DPH u poukazů<sup>7</sup>, podle které lze poukázky poskytované zaměstnancům k využití sportovních zařízení považovat za poukazy. Z hlediska DPH je bez významu, zda zaměstnanec na měsíc dostane 30 poukazů na 1 vstup nebo kartu, prostřednictvím které je oprávněn k 30 vstupům měsíčně. Rovněž je tento závěr v souladu se stanoviskem GFŘ k příspěvku 541/20.03.19 Výklad § 15 zákona o DPH ve vztahu ke stravenkám.**

#### **Ad b) Karta jako platební služba**

Posouzení karty jako platební služby brání skutečnost, že platba za kartu neodráží výši peněžní částky, kterou poskytovatel plnění obdrží od vydavatele karty za uskutečněná plnění. Vydavatel karty účtuje za kartu stejnou cenu bez ohledu na to, jaká plnění jsou prostřednictvím karty čerpána. To znamená, že v daném období může být souhrn plateb poskytovatelům plnění nižší, stejný nebo i vyšší než souhrn plateb přijatých za poskytnuté karty. Z hlediska vydavatele karty je však obchodní model založen na očekávání, že z dlouhodobého hlediska bude součet plateb za vydané karty vyšší než součet plateb za plnění poskytnutá držitelům karet poskytovateli plnění.

Zákon o DPH výslovně neupravuje DPH režim u služby spočívající ve vydávání víceúčelových poukazů. Ve smyslu informace GFŘ k poukazům se podle § 15b odst. 3 ZDPH na samostatnou službu, která je poskytnuta v přímé souvislosti s převodem víceúčelového poukazu jinou než osobou, která má povinnost tento poukaz přijmout, ustanovení § 15b odst. 1 ZDPH nepoužije.

V případě benefitních karet jejich vydavatel nenakládá s plněními od poskytovatelů jako by byl jejich příjemcem. Tato plnění dostává držitel karty přímo od poskytovatelů. Vydavatel karty sice rozhoduje o tom, jaká plnění a u jakých dodavatelů může držitelé karet získat, ale nemůže vybrat konkrétního dodavatele a konkrétní plnění. Výše úhrady za kartu také neodpovídá výši úhrady poskytovateli plnění. Vydavatel karty tedy ve vztahu k příjemci karty neposkytuje finanční činnosti ve smyslu § 54 ZDPH.

**Lze tedy dojít k závěru, že vydání karty a související úplata nepředstavuje finanční službu poskytnutou plátcí karty ani držiteli karty.**

#### **Ad c) Poskytnutí karty jako samostatné zdanitelné plnění poskytnuté vydavatelem karty ve formě práva čerpat plnění od jednotlivých poskytovatelů plnění**

Základním principem DPH je, že daň se uplatňuje na zdanitelné plnění, které je poskytováno plátcem daně na základě smluvního vztahu a které pro příjemce plnění představuje ekonomický cíl transakce sám o sobě. Pro držitele karty nepředstavuje získání karty ekonomický cíl sám o sobě, ale karta je pouze prostředek pro získání plnění od poskytovatelů. Plnění probíhá přímo mezi poskytovateli a držitelem karty, přičemž vydavatel karty pouze provádí úhradu za plnění jejich poskytovatelům. Směrnice EU o DPH při dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění

---

<sup>7</sup> <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/Informace-GFR-k-uplatnovani-DPH-u-poukazu-po-revizich-1-7-2019.pdf>

nevyžaduje, aby protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služeb bylo obdrženo přímo od jeho příjemce (viz C-55/09 BAXI Group Ltd., bod 56).

Pokud si držitel karty sám vybírá z katalogu konkrétního poskytovatele plnění, pak je nepochybné, že poskytovatel tohoto plnění uzavírá smlouvu o poskytnutí konkrétní plnění nikoliv s vydavatelem karty, který pouze provádí úhradu, ale s držitelem karty. Smlouva mezi poskytovatelem plnění a vydavatelem karty je pouze smlouvou o způsobu, jakým bude konkrétní poskytnuté plnění hrazeno vydavatelem karty. Přitom není nutné, aby se platba vydavateli karty rovnala platbě osobě, která plnění uskutečnila.

**Lze tedy dojít k závěru, že vydání karty a související platba za ni nepředstavuje samostatné zdanitelné plnění poskytnuté vydavatelem karty jejímu držiteli ani osobě, která úhradu za kartu provádí, ve formě práva na čerpání plnění od smluvního poskytovatele plnění.**

### **Závěr**

- 1. Podle názoru předkladatele představuje karta umožňující poskytnutí vymezeného okruhu plnění od vymezeného okruhu poskytovatelů pro účely DPH poukaz, prostřednictvím kterého se provádí úhrada za jednotlivá zdanitelná plnění poskytnutá jednotlivými poskytovateli, neboť předložení karty nahrazuje platbu za plnění a namísto osoby, která kartu jako poukaz předložila, provádí platbu vystavovatel karty.**
- 2. V případě, že kartou lze uhradit pouze jeden typ plnění s jednou sazbou DPH, jedná se o jednoúčelový poukaz a vydavatel karty uplatní DPH na výstupu z úhrady přijaté od plátce karty. Poskytovatel plnění uplatní DPH vůči vydavateli karty, kterému poskytuje zdanitelné plnění. Poskytovatel plnění držiteli karty daňový doklad nevydává, neboť mu žádné zdanitelné plnění neposkytuje.**
- 3. V případě, že kartou lze uhradit více typů plnění ve více sazbách DPH, jedná se o víceúčelový poukaz. Vydavatel karty na výstupu neuplatní DPH, neboť se nejedná o zdanitelné plnění. Poskytovatel plnění při úhradě kartou vystaví daňový doklad držiteli karty. Cenou za plnění včetně DPH je úplata, kterou má poskytovatel karty za poskytnuté plnění obdržet od vydavatele karty.**

Výše uvedené závěry lze demonstrovat na následujících příkladech.

**Příklad 1:** Karta jako jednoúčelový poukaz – slouží k úhradě jedné návštěvy fitcentra denně.

Vydavatel karty: Cena za jednu kartu je 1.000 Kč měsíčně bez DPH.

(plátce DPH) Prostřednictvím karty lze uhradit výhradně plnění v tuzemsku v základní sazbě DPH 15%.

Vydavatel karty vystaví příjemci karty daňový doklad na základ daně 1.000 Kč + DPH 150 Kč.

Celkový počet vydaných karet je 1.000.

Vydavatel karty uplatní na výstupu DPH ve výši 1.000.000 Kč @15% = 150.000 Kč

Poskytovatel plnění: Cena za všechna plnění uhrazená kartou všemi držiteli za kalendářní měsíc činí 800.000 Kč bez DPH.

Poskytovatel plnění uplatní na výstupu DPH ve výši 800.000 Kč @15% = 120.000 Kč a vystaví daňový doklad vydavateli karty.

Vystavovatel karty má nárok na odpočet DPH ve výši 120.000 Kč.

Poskytovatel plnění držiteli karty, který ji uplatní jako jednorázový poukaz, žádný daňový doklad nevystavuje.

Plátce a držitel karty: Plátce karty zaplatí za kartu 1.000 Kč plus DPH 150 Kč.

(plátce DPH) Pokud použije plnění pro ekonomické činnosti, pak má nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu vydaného vydavatelem karty.

Příklad 2: Karta jako víceúčelový poukaz – slouží k úhradě jednoho vstupu do vybraných sportovních, kulturních a zábavných zařízení denně

Vydavatel karty: Cena jedné karty je 1.000 Kč měsíčně bez DPH.

(plátce DPH) Prostřednictvím karty lze provést úhradu za plnění, která podléhají různým sazbám DPH.

Celkový počet vydaných karet je 1.000.

Celkové úplata za vydané karty za kalendářní měsíc je 1.000.000 Kč.

Protože jde o víceúčelový poukaz, vydavatel z úhrad za vydané karty neuplatní DPH na výstupu.

Poskytovatel plnění: Platba od vydavatele za jeden vstup činí 100 Kč. Poskytovatel poskytne

(plátce DPH) 2.000 vstupu za měsíc.

Platba od vydavatele karet za všechna plnění poskytnutá držitelům

karet činí 200.000 Kč.

Poskytovatel plnění vystaví držiteli karty daňový doklad ve výši platby za poskytnuté plnění, kterou obdrží od vydavatele karty, tj. 200 Kč vč. DPH.

Plátce karty: Plátce karty zaplatí za kartu 1.000 Kč.

Protože jde o víceúčelový poukaz, tato platba nepodléhá DPH.

Od vydavatele karty neobdrží daňový doklad, ale pouze doklad o úhradě.

Držitel karty: Uplatní kartu u poskytovatele plnění jako úhradu a na jejím základě obdrží jednotlivé zdanitelná plnění.

Od poskytovatele plnění obdrží daňový doklad na 200 Kč vč. DPH.

**Stanovisko GŘ:**

**GŘ k tomu uvádí, že benefiční karta pro zaměstnance popsaná podle grafického znázornění je považována za poukaz.**

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 29.1.2020**

### **BOD 2.1 – S ROZPOREM**

### **BOD 2.2 – BEZ ROZPORU**

### **BOD 3 – BEZ ROZPORU**

### **BOD 4 – BEZ ROZPORU**

#### **Daň z příjmů a DPH**

**561/29.01.20 Daňové aspekty použití plug-in hybridních vozidel pro účely nesouvisející s ekonomickou činností zaměstnavatele a jejich dobíjení elektrickou energií z vlastní elektrické sítě zaměstnance**

Předkládají: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503  
Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, č. osv. 4991

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění některých otázek v souvislosti s použitím plug-in hybridních vozidel zaměstnancem, neboť jejich úprava ve stávajícím právním řádu České republiky zcela absentuje. V současné době stále více společností, které si uvědomují svoji odpovědnost vůči životnímu prostředí, tato ekologičtější vozidla pořizují do svého vozového parku, popřípadě je pořizují formou finančního leasingu a následně je pak poskytují svým zaměstnancům pro služební i soukromé účely. Dále je potřeba upozornit na skutečnost, že i stále více zaměstnanců si pořizuje vlastní plug-in hybridní vozidla a poté je se souhlasem zaměstnavatele používají při pracovních cestách. Vzhledem k chybějící právní úpravě se pak zaměstnavatelé při praktické aplikaci právních předpisů potýkají s problémy, které jsou zejména způsobeny odlišností plug-in hybridních vozidel oproti „běžných“ vozidlům, které spalující fosilní paliva. Do budoucna lze očekávat, že stále více plug-in hybridních vozidel bude poskytnuto zaměstnancům zaměstnavatelem k použití při služebních i soukromých cestách, proto bychom chtěli některé problémy, se kterými se zaměstnavatelé a jejich zaměstnanci potýkají, projednat v rámci Koordinačního výboru.

### **1 Popis problému**

Plug-in hybridním vozidlem (označovaného také jako „PHEV“) se *in genere* rozumí motorové vozidlo obsahující spalovací a elektrický motor, u kterého dochází k automatickému přepínání mezi jednotlivými pohonnými soustavami. U novějších typů těchto vozidel je rovněž možnost manuálního vynucení použití pouze elektřiny či fosilní pohonné hmoty. Nad rámec běžného spalovacího motoru je ve vozidle osazen jeden či více elektromotorů včetně nezbytného systému ukládání elektrické energie ve vozidle nebo na přívěsu (dále jen „baterie“)<sup>8</sup>. Při plném dobití baterie je možné využít výhradně elektrický pohon zpravidla po několik desítek kilometrů. Pokud je spotřebována veškerá elektřina, dojde k automatickému přepnutí na motor spalovací, při němž jsou baterie dobíjeny z residuální energie vznikající například brzděním. Údaje o spotřebě pohonných hmot a elektřiny plug-in hybridního vozidla jsou v technickém průkazu<sup>9</sup> uvedeny vždy samostatně pro daný druh pohonné hmoty tj. v l/100km u fosilního paliva a v kW/100km v případě elektřiny, přičemž nejsou obsaženy údaje o spotřebě kombinované na 100 km elektřiny a fosilní pohonné hmoty.

<sup>8</sup> čl. 2 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/94/EU ze dne 22. 10. 2014

<sup>9</sup> blíže viz zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích

Z hlediska legislativního vymezení je daný typ vozidla považován za silniční vozidlo motorové<sup>10</sup>, k němuž je v rámci právního řádu České republiky přístupováno jako k běžnému vozidlu bez jakéhokoliv bližšího vymezení aspektů jeho použití pro účely veřejného práva.

Úprava průměrné ceny pohonných hmot (elektrické energie) pro plug-in hybridní vozidla pro účely poskytování cestovních náhrad ve vyhlášce č. 333/2018 Sb.<sup>11</sup> rovněž absentuje. Použije-li zaměstnanec plug-in hybridní vozidlo pro účely nesouvisející s ekonomickou činností zaměstnavatele (dále jen „pro soukromé cesty nebo soukromé účely“) či dobije-li jej z vlastní elektrické zásuvky a následně daný automobil používá pro služební i soukromé cesty, není zřejmé, jaké dopady bude mít takovéto jednání zaměstnance z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) nebo z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Při použití plug-in hybridního vozidla zaměstnancem pro služební a soukromé účely mohou nastat situace, s nimiž se zaměstnavatel dle stávající právní úpravy velmi těžko vypořádává:

- při soukromých cestách může být spotřebováván výhradně jen jeden z druhů paliva (například při cestách z místa výkonu práce do svého bydliště a *vice versa* výhradně elektřina), může však nastat i situace, že při soukromých cestách jsou spotřebovány oba druhy pohonných hmot (tj. jak elektřina, tak i fosilní paliva); jsou-li náklady na spotřebovanou pohonnou hmotu, a to jak fosilní palivo, tak elektřinu, hrazeny zaměstnavatelem vzniká zaměstnanci v souladu s § 6 odst. 3 ZDP nepeněžní příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění; přesnou výši zdanitelného nepeněžního příjmu ze závislé činnosti na straně zaměstnance lze však i při použití všech dostupných dat, které lze v souvislosti s plug-in hybridním vozidlem získat, určit jen velmi obtížně.
- při použití plug-in hybridního vozidla v režimu spalování fosilního paliva dochází k dobití baterií používané pro elektrickou pohonnou soustavu, a to převodem kinetické energie vzniklé při brzdění na energii elektrickou (dále také „rekuperace“). Využije-li zaměstnanec vozidlo k soukromé cestě při, niž bude použito pouze fosilních paliv, dojde částečnému či úplnému dobití baterií využívaných pro pohon elektrické soustavy. Nebude-li takto dobitá energie vyčerpána při následující soukromé cestě, jenž by musela okamžitě následovat po soukromé cestě, při níž byl vůz dobit, a rovněž by muselo dojít k použití elektrické pohonné soustavy, a to takovým způsobem, aby došlo k úplnému vybití baterií, vznikne na straně zaměstnavatele, vlastníka vozidla, jistá forma „prospěchu“ spočívající právě v elektrické energii dobité ve vozidle při soukromé cestě zaměstnance, jenž lze použít pro potřeby zaměstnavatele.

<sup>10</sup> § 2 odst. 1 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích

<sup>11</sup> o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad

- při dobití plug-in hybridního vozidla z vlastní elektrické zásuvky zaměstnanec může docházet k dodání elektřiny zaměstnavateli pro jeho ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH (např. dobitá elektřina může být zaměstnancem spotřebována při pracovní cestě pro jeho zaměstnavatele).

## **2 Způsob stanovení hodnoty nepeněžního příjmu zaměstnance ze závislé činnosti vzniklého v souvislosti s úhradou pohonné hmoty zaměstnavatelem i při soukromých cestách**

Dle § 6 odst. 3 ZDP se příjmem ze závislé činnosti rozumí i příjem spočívající v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance nebo v jeho prospěch. Vzhledem k tomu, že ZDP neupravuje zvláštní způsob stanovení výše nepeněžního příjmu ze závislé činnosti na straně zaměstnance v případě, kdy zaměstnavatel zaměstnanci uhradí náklady na spotřebované pohonné hmoty při soukromých cestách, měla by být hodnota nepeněžního příjmu ze závislé činnosti stanovena, dle písm. a) téhož ustanovení, tj. jako cena určená podle zákona upravujícího oceňování majetku<sup>12</sup> nebo jako cena, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám.

ZoM § 2 odst. 1 dále upřesňuje, co je považováno za tzv. cenu obvyklou. Cenou obvyklou se rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom je potřeba zvážit všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím.

Měsíční nepeněžní příjem ze závislé činnosti zaměstnance v případě, že pohonné hmoty spotřebované zaměstnancem při soukromých cestách budou hrazeny zaměstnavatelem, bude představovat v případě plug-in hybridních vozidel nejen hodnotu spotřebovaných fosilních pohonných hmot, ale i hodnotu spotřebované elektrické energie. Pro správné stanovení celkové hodnoty měsíčního nepeněžního příjmu zaměstnance ze závislé činnosti spočívajícího v úhradě pohonných hmot při použití plug-in hybridního vozidla pro soukromé cesty zaměstnance zaměstnavatelem, musí být zaměstnavateli známy *in genere* následující typy informací (bez ohledu na to, zda se jedná o fosilní palivo či o elektrickou energii):

1. Ceny spotřebovaných pohonných hmot (tj. cenu pro spotřebované fosilní palivo a cenu pro elektrickou energii) v příslušném kalendářním měsíci;
2. Množství spotřebované dílčí pohonné hmoty v příslušném kalendářním měsíci.

### **2.1 Cena spotřebovaných pohonných hmot**

Měsíční nepeněžní příjem ze závislé činnosti zaměstnance v případě, že pohonné hmoty spotřebované zaměstnancem při soukromých cestách budou hrazeny zaměstnavatelem, bude představovat v případě plug-in hybridních vozidel nejen

---

<sup>12</sup> zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen „ZoM“)

hodnotu spotřebovaných fosilních pohonných hmot, ale i hodnotu spotřebované elektrické energie.

Dle závěrů zveřejněných v rámci KOOV 518/21.03.18 Cestovní náhrady při použití elektromobilu je nutné vždy prokázat cenu, za kterou je elektrická energie pořízena. Nebude-li uvažována varianta dobití baterií plug-in hybridního vozidla z vlastní sítě zaměstnance, zpravidla se bude jednat o cenu uvedenou na dokladech od provozovatelů dobíjecích stanic. V případě dobití baterií PHEV z vlastní sítě zaměstnance, bude cena představovat sjednanou hodnotu kompenzace.

Lze se domnívat, že i v rámci dosavadní správní praxe bylo možné jednotlivé ceny spotřebovaných pohonných hmot za určitý kalendářní měsíc přepočítat na průměrné hodnoty<sup>13</sup> ceny jedné měrné jednotky pohonné hmoty (1l, 1kW/h), neboť dočerpáním fosilní pohonné hmoty dojde k jejímu promísení s množstvím, jenž vozidlo předtím obsahovalo, a na základě této průměrné hodnoty ceny jedné měrné jednotky pohonné hmoty stanovit výši nepeněžního měsíčního příjmu zaměstnance za závislé činnosti, který bude dodaněn v rámci měsíční mzdové evidence.

Z hlediska věcné podstaty, by dle názoru překladatelů, by mělo být pro účely stanovení ceny elektrické pohonné hmoty přístupováno obdobně (tj. umožněno použití průměrných hodnot ceny elektrické energie dle skutečně doložených dokladů o nákupu elektrické energie zaměstnancem zaměstnavateli za příslušný kalendářní měsíc).

**Dílčí závěr 2.1:** Cenu elektrické energie pro účely stanovení hodnoty nepeněžního příjmu, který má být zohledněn jako dodatečný zdanitelný příjem zaměstnance ze závislé činnosti v rámci měsíční mzdové evidence, je možné určit formou váženého průměru nákupních cen z dokladů doložených zaměstnancem zaměstnavateli a/či ceny sjednané mezi zaměstnancem a zaměstnavatele v případě dobití PHEV z vlastní sítě zaměstnance za příslušný kalendářní měsíc.

#### **Stanovisko GFR k dílčímu závěru 2.1:**

*Souhlas s dílčím závěrem, že cenu elektrické energie pro účely stanovení nepeněžního příjmu zaměstnance je možné určit formou váženého průměru nákupních cen z dokladů doložených zaměstnancem zaměstnavateli.*

*Nesouhlas s dílčím závěrem, že při dobití baterií z vlastní sítě zaměstnance lze vycházet z ceny sjednané mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. V těchto případech musí zaměstnanec zaměstnavateli cenu, za kterou jsou baterie vozidla z jeho vlastního zdroje dobíjeny doložit/prokázat. Nelze tedy vycházet ze sjednané ceny, která nebude relevantním způsobem podložena.*

*V souvislosti s výše uvedeným upozorňujeme na vyhlášku č. 358/2019 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. V této vyhlášce je s účinností od 1. 1. 2020 stanovena jako průměrná cena PHM částka 4,80 Kč za 1 kilowatthodinu elektřiny. Dle názoru GFR je tato cena za 1 kWh elektřiny akceptovatelná rovněž pro případy, kdy zaměstnanec dobíjí vozidlo zaměstnavatele z „vlastní“ sítě.*

<sup>13</sup> metodou váženého průměru

## 2.2 Množství spotřebovaných pohonných hmot

Vzhledem k technickým vlastnostem plug-in hybridních vozidel, kdy v průběhu jízdy může docházet ke spotřebě dvou druhů pohonných hmot, jejichž cena je zcela odlišná, je pro správné stanovení výše nepeněžního benefitu zaměstnance nezbytné stanovit objem spotřebovaných pohonných hmot při soukromých cestách zaměstnance. Jak již bylo uvedeno výše je nutné i podotknout, že při jízdě plug-in hybridním vozidlem dochází k rekuperaci elektrické energie z brzdové soustavy, kdy jsou baterie elektrické pohonné soustavy plug-in hybridních vozidel dobíjeny energií vzniklou při brždění svévolně bez jakékoliv vůle zaměstnance.

Může tak při použití plug-in hybridního vozidla docházet k situacím, kdy zaměstnanec při soukromých cestách (například z a do zaměstnání) bude spotřebovávat výhradně elektrickou energii, a při pracovních cestách výhradně palivo fosilní a vice versa, popřípadě může docházet ke kombinaci ve spotřebě obou druhů pohonných hmot. Stricto sensu by zaměstnavatel měl při výpočtu hodnoty nepeněžního příjmu ze závislé činnosti vždy zohlednit pouze ten druh pohonné hmoty, jenž byl reálně zaměstnancem při soukromé cestě spotřebován. Praktická aplikace tohoto přístupu je však velmi obtížně dosažitelná a není možné administrativně přijatelným způsobem získat dostatečnou evidenci o stavu každého druhu pohonné hmoty spotřebované při jednotlivé cestě zaměstnance. De facto zaměstnanec by tak musel pro svého zaměstnavatele vést měsíční evidenci v podobě knihy jízd s mnohem detailnějšími údaji než, které jsou vyžadovány pokynem D-22<sup>14</sup> k § 24 odst. 2 bod 22, a to předkladatelé zcela opomíjí právní otázku závaznosti této části ustanovení pokynu D-22 ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu ČR<sup>15</sup>. Důležité je také upozornit na skutečnost, že vedení takto podrobné knihy jízd je však rovněž podmíněno dostupností údajů o množství paliva v nádrži/baterii v palubním počítači plug-in hybridních vozidla, popřípadě informace o dodatečné elektrické energii, která byla vytvořena rekuperací. Vzhledem k výše uvedeným obtížím, se kterými se zaměstnavatel musí potýkat při přesném stanovení hodnoty objemu spotřebovaného dílčího druhu pohonné hmoty při konkrétní soukromé cestě zaměstnance, se autoři domnívají, že by mělo být možné stanovit objem spotřebované pohonné hmoty při soukromých cestách nikoliv samostatně za každou jednotlivou soukromou cestu zaměstnance, ale jako poměr za celý kalendářní měsíc.

V podstatě by tedy bylo irelevantní, jaký konkrétní typ pohonné hmoty by zaměstnanec při dílčí soukromé cestě spotřeboval. Objem konkrétní pohonné hmoty užitý při všech soukromých cestách zaměstnance by se za příslušný celý kalendářní měsíc stanovil souhrnně jako násobek celkově spotřebované pohonné hmoty (fosilní a/nebo elektrické energie) a poměru množství soukromých cest v km a celkových cest v km za daný kalendářní měsíc.

**Dílčí závěr 2.2:** Množství spotřebované elektrické energie pro účely stanovení nepeněžního příjmu je možné určit jako násobek celkového objemu spotřebované elektrické energie za kalendářní měsíc a poměru soukromě ujetých cest a všech cest

<sup>14</sup> Pokyn GFŘ D-22 č.j. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>15</sup> Například rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59, či ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 – 251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS

za daný kalendářní měsíc. Obdobně pak bude postupováno při stanovení výše nepeněžního příjmu v případě spotřeby fosilního paliva pro soukromé cesty zaměstnance. Samozřejmě nelze přitom vyloučit i přesnější způsob stanovení množství spotřebované dílčí pohonné hmoty z evidence, pokud by ji měl zaměstnavatel k dispozici (například z palubního počítače plug-in hybridních vozidla).

### **Stanovisko GFŘ k dílčímu závěru 2.2:**

***Souhlas s dílčím závěrem za předpokladu, že bude důsledně a prokazatelně vedena evidence jízd. V případě, že je k dispozici přesnější způsob stanovení množství spotřebované PHM/elektřiny (vzhledem k možnostem elektromobilu) je třeba vycházet z prokázaných údajů.***

### **3 Dobití baterie plug-in hybridního vozidla rekuperací**

Jak již bylo uvedeno výše, může rovněž dojít při použití PHEV zaměstnancem při soukromé cestě k dobití baterií vozidla používané pro elektrickou pohonnou soustavu, a to převodem kinetické energie vzniklé při brzdění na energii elektrickou. Využije-li zaměstnanec vozidlo k soukromé cestě při, niž bude použito pouze fosilních paliv, dojde částečnému či úplnému dobití baterií využívaných pro pohon elektrické soustavy. Nebude-li takto dobitá energie vyčerpána při následující soukromé cestě, jenž by musela okamžitě následovat po soukromé cestě, při níž byl vůz dobit, a rovněž by muselo dojít k použití elektrické pohonné soustavy, a to takovým způsobem, aby došlo k úplnému vybití baterií, vznikne na straně zaměstnavatele, vlastníka vozidla, jistá forma „prospěchu“ spočívající právě v elektrické energii dobité ve vozidle při soukromé cestě zaměstnance, jenž lze použít pro potřeby zaměstnavatele. Tento případ přitom nemusí nastat, pouze dojde-li ke spalování výhradně fosilních paliv, ale i situaci, kdy po ukončení soukromé cesty zaměstnancem je stav dobití baterie vyšší než na počátku dané privátní cesty. Zaměstnavateli by tak mohl vzniknout zdanitelný bezúplatný příjem, neboť takovýto typ prospěchu není vymezen v §§ 4a respektive 19b ZDP, tj. osvobozen od daně z příjmů fyzických či právnických osob. Zde by však bylo potřeba vycházet z robustnějšího vymezení příjmů pro účely ZDP, které nicméně absentuje a ani v rámci české akademické literatury z oblasti finančního práva a finanční vědy teoretická východiska nalézt nelze<sup>16</sup>.

Uvedené je přitom z hlediska práva, a to včetně soukromého, značně obtížně uchopitelné, neboť základním východiskem je skutečnost, že ze strany zaměstnance, jenž vozidlo zaměstnavateli dobil při privátní cestě, tak nečiní ze své vlastní vůle a rovněž není ani nadán dispozicí dobití zamezit. Dobití vozidla tak nastane svévolně samotným použitím vozidla. Předkladatelé se přitom domnívají, že absence vůle poskytnout zaměstnavateli takovýto prospěch, je základní překážkou pro zahrnutí takového prospěchu do předmětu daně. Důvody přitom mohou spočívat jak

<sup>16</sup> například Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol. Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 549 s.

v chybějícím vymezení právní fikce<sup>17</sup> zdanění takového prospěchu<sup>18</sup>, tak v názoru obsažené ve stanovisku generálního advokáta Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SD EU“) v oblasti daně z přidané hodnoty. Byť si předkladatelé plně uvědomují, že není možné (i) *per analogiam* dovodit přesah této judikatury do daně z příjmů a (ii) ani není názor generálního advokáta, jakkoliv právně závazný, lze shledat argumentaci použitou v C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG proti Finanzamt Neustadt za velmi přílehlavou. V daném případě generální advokát vycházel z úvahy, že aby bylo možné považovat plnění za zdanitelné je nutná existence vůle plnění akceptovat jej na jedné straně a poskytnout na straně druhé. Absentuje-li vůle, byť pouze na jedné straně, nelze takovýto typ plnění považovat za podléhající předmětu daně. Nad rámec stanoviska generálního advokáta lze dále doplnit, že u jakéhokoliv příjmu jedna ze stran vynakládá určité úsilí k tomu, aby příjmu dosáhla, což je typicky vtěleno do vzniku nákladů souvisejících s takovým příjmem, přičemž poskytovatel, respektive spíše „zapřičinitel“ prospěchu, rovněž musí k jeho realizaci určité úsilí vynaložit. Toto však v případě svévolného dobití PHEV zcela chybí. V analyzovaném případě by se tak o bezúplatný příjem jednat nemělo.

**Dílčí závěr 3:** Zaměstnavateli, vlastníku vozidla, nevzniká dobitím baterie zaměstnancem, k němuž dojde při soukromé cestě zaměstnance, taková forma prospěchu, jenž by mohla být považována za zdanitelný bezúplatný příjem.

### **Stanovisko GFŘ k dílčímu závěru 3:**

#### **Souhlas s dílčím závěrem.**

#### **4 Dobití baterie plug-in hybridního vozidla z vlastní sítě zaměstnance**

Dobitím baterie plug-in hybridního vozidla z vlastní sítě zaměstnance je pro účely tohoto příspěvku míněno dobití z odběrného místa elektrické energie ve smyslu zákona č. 458/2000 Sb., podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (dále jen „EZ“) vedeného na jméno zaměstnance. Pro účely tohoto příspěvku se budeme zabývat pouze situací, kdy zaměstnanec po dobití baterií plug-in hybridního vozidla zaměstnavateli vyúčtuje cenu elektrické energie bez jakékoliv ziskové přírážky na úrovni nákupní ceny.

Z pohledu právní podstaty transakce dojde dobitím baterií plug-in hybridního vozidla z vlastní sítě zaměstnance (v souladu s § 2079 a dále zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) k uzavření kupní smlouvy mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem s předmětem plnění prodej elektrické energie, neboť zaměstnanec nebude *stricto*

---

<sup>17</sup> Teorie práva přitom označuje situace nastalé bez vůle poživatele práv pojmem právní událost. Ta je zpravidla vymezena jako vznik, změna nebo zánik práva či povinnosti, nezávisle na vůli osoby, takovéto události však musí být v právu upraveny a není-li tak *expressis verbis* obsaženo v právní normě, není možné vznik, změnu či zánik práva či povinnosti dovodit. Ve veřejném právu se poté jedná zejména o systém právních fikcí.

<sup>18</sup> přestože nejsou v české daňovém právu exaktně vymezeny základní východiska (či znaky) předmětu daně, lze se domnívat, že předmět daně zpravidla vzniká, a je tomu tak i v případě bezúplatných příjmů, na podkladě soukromoprávního jednání subjektů práva, jenž se právě projevuje formou vtělení vůle do smluvního ujednání *inter partes*

*sensu* v postavení podnikatele v energetických odvětvích ve smyslu § 3 EZ<sup>19</sup> a nebude se tak jednat o smlouvu o dodávkách elektrické energie a smlouvu o připojení k distribuční síti. Taktéž se nebude jednat o živnost dle § 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, jelikož ta je vymezena jako soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, neboť nedojde k naplnění výše uvedené legislativní podmínky vymezující pojem živnost (tj. že činnost je provozována za účelem dosažení zisku).

*Prima facie* by se přitom mohlo zdát, že v § 5 odst. 3 ZDPH je ekonomická činnost vymezena velmi podobně, konkrétně jako „činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.“

V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie však nutno vykládat pojmosloví *za účelem získávání pravidelného příjmu*, zcela odlišně od regulatorní úpravy podnikání v tuzemské právní úpravě. Především otázka, zda bude v rámci realizace dodávek elektrické energie zaměstnanec zaměstnavateli realizován zisk je zcela irelevantní (viz například rozsudek C-219/12, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaahr). Ekonomickou činností je zcela zjevně i činnost, při níž nemusí být dosažení zisku předpokládáno.

Na druhou stranu dle ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH věty poslední se vyjímá z ekonomické činnosti pro účely DPH činnost *uskutečňovaná zaměstnanci nebo jinými osobami, které mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti* (dále označováno pouze jako „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“). Dle ustálené správní praxe je uvedená výjimka přitom aplikována i na činnosti související s činností zaměstnance, které zaměstnanec realizuje ve prospěch zaměstnavatele. Dotankuje-li například zaměstnanec do vozidla zaměstnavatele běžnou fosilní pohonnou hmotu, jenž následně vyúčtuje zaměstnavateli, není takováto činnost považována za vybočující ze shora uvedené výjimky. Z věcné povahy plnění spočívající v dobití elektrické energie do vozidla zaměstnavatele a například právě dotankování běžné fosilní pohonné hmoty, nelze dle názoru předkladatelů spatřovat faktický rozdíl. V obou případech totiž zaměstnanec bude *in natura* nutně jednat v rámci pracovního či jiného vztahu, z něhož plynoucí příjmy *jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti*. Povaha takového vztahu je vymezena v § 2 ZP<sup>20</sup>. Například Bělina et al. (2015) ji označují jako „*práci, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně. Zaměstnavatel je oprávněn dávat zaměstnanci pokyny a zaměstnanec je povinen tyto*

<sup>19</sup> srov. § 30 EZ, kdy by zcela *ad absurdum* nebyl schopen zaměstnanec požit práva jím garantovaná právě v § 30 EZ, rovněž dle důvodové zprávy je obchodníkem subjekt, jenž nakupuje elektrickou energii za účelem dalšího prodeje

<sup>20</sup> zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

*pokyny respektovat.*<sup>21</sup> Lze se přitom domnívat, že umožní-li zaměstnavatel dobítí PHEV z vlastní sítě zaměstnanec, jedná se o udělení pokynu zaměstnavatelem, jak nakládat s PHEV. Zaměstnanec posléze vykonává oprávnění jemu nadané a *de facto* se tedy jedná o činnosti uskutečňované zaměstnancem ve prospěch zaměstnavatele. Tímto pohledem by se tedy nemělo jednat o výkon ekonomické činnosti dle § 5 odst. 3 ZDPH.

Dalším důvodem přitom může být nezbytnost existence pracovně-právního či jiného vztahu naplňujícího definici § 5 odst. 3 ZDPH mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, bez kterého by nebylo možné dobítí PHEV z vlastní sítě zaměstnanec realizovat, jedná se tak o podmínku nutnou, tj. *conditio sine qua non*. Je-li tedy plněna povinnost či postupováno v mezích pracovně-právního či jiného vztahu naplňujícího definici § 5 odst. 3 ZDPH, nelze o samostatné ekonomické činnosti hovořit.

**Dílčí závěr 4:** Dobítí elektrické energie do PHEVvozidla zaměstnavatele uskutečněné zaměstnancem v rámci pracovně-právního vztahu, z něhož plynoucí příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, nepředstavuje ekonomickou činnost dle § 5 odst. 3 ZDPH.

#### **Stanovisko GFŘ k dílčímu závěru 4:**

#### **Souhlas s dílčím závěrem č. 4.**

#### **5 Závěr**

Po projednání příspěvku na KOOV navrhujeme názor GFŘ k dílčím výše uvedeným závěrům pod body 2.1, 2.2, 3 a 4 vhodně publikovat.

---

<sup>21</sup> Bělina, M., Drápal, L. a kol.: Zákoník práce. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. 1610 s