

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 9. 9. 2020

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 9. 9. 2020

Daň z příjmů

563/18.03.20 Obchodní majetek fyzické osoby uplatňující paušální výdaje a daňové důsledky, které z toho vyplývají 9

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

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 9. 9. 2020

Daň z příjmů

564/09.09.20 Oprávnění zaměstnavatele uchovávat kopie písemností pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů 19

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

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 9. 9. 2020

Daň z příjmů a DPH

565/09.09.20 Daňové aspekty uhlíkových kreditů 26

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

566/09.09.20 Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky – vědomostní test

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Ing. Jakub Kašuba, daňový poradce, č. osv. 5380

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 9. 9. 2020

DPH

567/09.09.20 Prodej nemovitosti včetně stávajících nájmu jako pozbytí obchodního závodu – aplikace § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH 36

Předkládají: Ing. Jana Jirmásková, daňový poradce, č. osv. 4033
JUDr. Filip Oudes

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

568/09.09.20 Uplatnění DPH při prodeji majetku plátcem

Předkládají: Olga Holubová, daňový poradce, číslo osv. 0367

Ing. Milan Lang, daňový poradce, číslo osv. 4643

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

569/09.09.20 Nárok na odpočet daně při poskytování služeb ve vztahu k vývozu

Předkládá: Ing. Lukáš Eisenwort, daňový poradce č. osv. 4107

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, oddíl 2 – zajištění dluhu. Z povahy zajišťovacího převodu práva a jeho zařazení v o. z. tak vyplývá, že se vedle institutu ručení, finanční záruky a dohodě 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 přibýlo, 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 zapíše 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 nabyl vlastnické 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 vlastnické 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 vlastnické právo k určité věci, přičemž tento převod je konstruován jako **dočasný a podmíněný**. Věřitel se stává formálně vlastníkem dané věci, jeho vlastnická 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 užitky, 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 vlastnického 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 užitky, 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.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 9. 9. 2020**Daň z příjmů****563/18.03.20 Obchodní majetek fyzické osoby uplatňující paušální výdaje a daňové důsledky, které z toho vyplývají**

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

Cílem příspěvku je zvýšit právní jistotu ohledně obchodního majetku u fyzických osob, které uplatňují výdaje v paušální výši a příjmů s ním souvisejících.

Tento příspěvek se týká pouze fyzických osob s příjmy dle § 7, které zároveň nejsou účetní jednotkou. Pojem majetek v dalším textu znamená jakýkoli majetek tedy nejen hmotný majetek ve smyslu ZDP, ale i zásoby a další majetek.

Zákon o daních z příjmů (dále jen ZDP) specifikuje obchodní majetek fyzické osoby v § 4 odst. 4 jako majetek, který je evidován v rámci daňové evidence. Pokyn D – 22 K § 7 odst. 7 uvádí, že poplatník, který uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 zákona (dále jen paušální výdaje), nevede daňovou evidenci. Tato věta bývá často interpretována ve smyslu, že daňovou evidenci nemůže vést ani dobrovolně, nebo lépe, pokud vede jakoukoli evidenci (např. evidenci pro účely DPH dle § 100 zákona o DPH – dále jen ZDPH), nelze jí pro účely ZDP označit za daňovou evidenci v smyslu § 7b ZDP a tudíž poplatník uplatňující paušální výdaje nemá žádný obchodní majetek. Speciálně, skutečnost, že majetek je obchodním majetkem z hlediska ZDPH neznamena automaticky, že by se jednalo o obchodní majetek z hlediska ZDP. Dle názoru autora v tomto výkladu nebývají zásadní problémy a existuje zde relativní shoda.

Z uvedeného výkladu pak vyplývají některé důsledky, které již jednotně interpretovány nejsou. Ty jsou předmětem tohoto příspěvku.

1. Prodej majetku používaného pro podnikání nebo jinou činnost zdaňovanou dle § 7

Pokud fyzická osoba, která uplatňuje výdaje paušálem, prodává (jakýkoliv) majetek, pak vzhledem k tomu, že se jedná o majetek, který není zařazen v obchodním majetku, není zřejmé, kdy úplata za jeho prodej bude příjmem v dílčím základu daně dle § 7 a kdy v dílčím základu daně dle § 10, popř. kdy lze využít osvobození dle § 4. V principu jde o vymezení, který příjem z prodeje lze považovat za „příjem z prodeje majetku“ a který příjem je „příjmem z činnosti“. Přitom kritériem nemůže být, zda daná věc souvisí s prováděním činnosti, ale skutečnost, zda samotný prodej této věci je naplněním dané činnosti. Tak například u výrobce nábytku není prodej výrobního stroje, na kterém nábytek vytváří ani prodej nepotřebné nakoupené dýhy, kterou nespotřeboval pro svou výrobu naplněním jeho činnosti (byť obě věci s jeho činností souvisí) a jedná se o „příjem z prodeje majetku“. Oproti tomu prodej vyrobené skříně je naplněním činnosti a jedná se o „příjem z činnosti“. Nezdánění prodávajícího hmotného majetku a nepotřebných zásob tak koresponduje s tím, že náklad na jejich pořízení, ani odpisy nebyly uplatněny na snížení základu daně.

1.1. Návrh řešení:

Pokud fyzická osoba uplatňující paušální výdaje prodává majetek, který užívala jako hmotný majetek (dle § 26 ZDP) nebo další majetek, který je užíván obdobným způsobem k činnosti, ale nenaplnuje definici hmotného majetku (např. pro to, že má nižší vstupní cenu) nebo nepotřebné zásoby materiálu (které nakoupila za účelem vlastní výroby, ale nepoužila je), je přijatá úplata příjmem z prodeje majetku, který není obchodním majetkem. Příjem je předmětem daně v dílčím základu daně dle § 10 a lze případně uplatnit osvobození dle § 4 odst. 1, speciálně osvobození příjmu z prodeje 5 let po případném vyřazení z obchodního majetku a u příjmů z prodeje věcí nikdy nezařazených do obchodního majetku osvobození u nemovitosti po 5 letech vlastnictví, u motorového vozidla po 1 roce vlastnictví, u cenných papírů po 3 letech vlastnictví a ostatního movitého majetku bez časového omezení.

Přitom u fyzické osoby, která je plátcem DPH, skutečnost, že prodávaný majetek je obchodním majetkem z hlediska ZDPH a prodej je předmětem DPH, nemá na výše uvedené žádný vliv.

Pokud fyzická osoba prodává zboží, které nakoupila za účelem prodeje, nebo pokud prodává vlastní výrobky, je inkasovaná úplata příjmem z podnikatelské (nebo obdobné) činnosti a bude zdaňována v § 7 se všemi dalšími důsledky.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2. Související výdaje k příjmům dle § 10 ZDP při prodeji majetku

Pokud fyzická osoba prodává majetek za okolností, kdy přijatá úplata je příjmem dle § 10 a nelze uplatnit osvobození dle § 4, může poplatník uplatnit výdaje na snížení základu daně dle § 10 odstavce 5: „*U příjmů podle odstavce 1 písm. b) je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku^{1a)} ke dni nabytí. Jde-li o hmotný majetek odpisovaný podle § 26 a následujících, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, ..., je výdajem zůstatková cena podle § 29 odst. 2. ... Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věcí, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka.*“

Není však zřejmé, zda a jakým způsobem se uplatní ustanovení § 24. Dle názoru autora je v tomto případě § 10 odst. 5 speciální ustanovení oproti výčtu výdajů v § 24 odst. 2 popř. dalších odstavců a proto se § 24 neuplatní a výčet uvedený v § 10 je konečný. Naopak druhá věta § 24 odst. 1 („*Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.*“) je ustanovení obecné a omezuje i možnost uplatnění výdajů dle § 10 odst. 5:

2.1. Návrh řešení pro jednotlivé případy prodeje:

Nezávisle na tom, zda prodávaný majetek byl částečně či plně užíván pro potřeby podnikání a nezávisle na tom, zda se jedná či jednalo o majetek, který je z hlediska

ZDPH obchodním majetkem (tedy u kterého byl uplatněn odpočet DPH při pořízení a kdy je odváděno DPH při prodeji), platí při prodeji majetku nezařazeného v okamžiku prodeje do obchodního majetku následující:

- 2.1.1. Při prodeji úplatně pořízeného (jakéhokoli) majetku, který nebyl ani v minulosti zařazen do obchodního majetku (dle ZDP), jsou výdajem:
 - 2.1.1.1. plná cena majetku, za kterou byl pořízen,
 - 2.1.1.2. případné technické zhodnocení a případné výdaje na opravu a údržbu majetku a to nezávisle na tom, že byly uhrazeny v minulých zdaňovacích obdobích a
 - 2.1.1.3. výdaje související s uskutečněním prodeje opět i v případě, že byly uhrazeny již v období předcházející období, kdy nastal příjem.
- Vedlejší pořizovací výdaje a další výdaje dle § 24 uplatnit nelze.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele. Doplnujeme, že ZDP nezná pojem plná cena majetku, ale výdajem je cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt (§ 10 odst. 5 ZDP).

- 2.1.2. Při prodeji darem obdrženého majetku, který nebyl ani v minulosti zařazen do obchodního majetku, je výdajem:
 - 2.1.2.1. cena dle zákona o oceňování (dále reprodukční pořizovací cena) ke dni obdržení daru,
 - 2.1.2.2. případné technické zhodnocení a případné výdaje na opravu a údržbu majetku a to nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny,
 - 2.1.2.3. výdaje související s uskutečněním prodeje nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny.
- Reprodukční cenu, lze na snížení základu daně uplatnit i v případě, kdy příjem daru byl osvobozen od daně z příjmů nebo byl dar přijat v době, kdy příjem nebyl předmětem daně z příjmů.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

- 2.1.3. Při prodeji hmotného majetku, který byl v minulosti zařazen do obchodního majetku, ale odpisy nebyly nikdy uplatněny na snížení základu daně (nebylo zahájeno odpisování), je výdajem:
 - 2.1.3.1. plná cena majetku, za kterou byl pořízen (nikoliv vstupní cena při zařazení do obchodního majetku pokud by byla odlišná); § 10 odst. 5, věta druhá, která určuje, že se uplatní zůstatková cena dle § 29 odst. 2, se omezuje pouze na „majetek odpisovaný podle § 26“ nikoliv na majetek zařazený do obchodního majetku, který odpisován nebyl,
 - 2.1.3.2. případné technické zhodnocení a případné výdaje na opravu a údržbu majetku hrazené v průběhu vlastnictví majetku, které dosud nebyly uplatněny na snížení základu daně (popř. poměrnou část, která nebyla uplatněna), opět s odůvodněním, že se nejedná o majetek, který byl odpisován
 - 2.1.3.3. výdaje související s uskutečněním prodeje nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele. Doplňujeme, že ZDP nezná pojem plná cena majetku, ale výdajem je cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt (§ 10 odst. 5 ZDP). Povinnost uvést příjmy do § 10 ZDP vzniká při prodeji majetku do 5 let od vyřazení majetku z obchodního majetku. Pokud by se jednalo o příjem z prodeje majetku uvedeného v § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, povinnost uvést příjmy do § 10 ZDP vzniká při prodeji takových nemovitých věcí do 2 let od vyřazení z obchodního majetku.

- 2.1.4. Při prodeji hmotného majetku, který byl v minulosti zařazen do obchodního majetku a byl v minulosti odpisován, je výdajem:
- 2.1.4.1. zůstatková cena majetku,
 - 2.1.4.2. případné technické zhodnocení, které nemohlo být uplatněno na snížení základu daně (např. provedené po vyřazení z obchodního majetku, nebo poměrná část [např. 70 %] technického zhodnocení rodinného domu zařazeného do obchodního majetku, pokud byl tento rodinný dům z 30 % používán pro zdaňované příjmy),
 - 2.1.4.3. případné výdaje na opravu a údržbu majetku hrazené v průběhu vlastnictví majetku, které nemohly být uplatněny na snížení základu daně (obdobně jako v minulé odrážce např. proto, že byly provedeny po vyřazení z obchodního majetku nebo v poměrné části nepoužívané pro podnikání) a
 - 2.1.4.4. výdaje související s uskutečněním prodeje nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny, pokud nebyly dosud uplatněny.

Pokud byl majetek v okamžiku přechodu na paušální výdaje v obchodním majetku poplatníka je zůstatkovou cenu nutné s ohledem na § 26 odst. 8 snižovat o evidenční odpisy i v době uplatňování paušálních výdajů. Pokud byl majetek vyřazen z obchodního majetku z jiného důvodu (např. z důvodů, že přestal být používán pro dosahování příjmů nebo z rozhodnutí poplatníka, který i nadále uplatňuje skutečné výdaje) se zůstatková cena v době mezi vyřazením a prodejem o evidenční odpisy nesnižuje.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele. Povinnost uvést příjmy do § 10 ZDP vzniká při prodeji majetku do 5 let od vyřazení majetku z obchodního majetku. Pokud by se jednalo o příjem z prodeje majetku uvedeného v § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, povinnost uvést příjmy do § 10 ZDP vzniká při prodeji takových nemovitých věcí do 2 let od vyřazení z obchodního majetku.

- 2.1.5. Při prodeji úplatně pořízeného ostatního majetku (který není hmotným majetkem dle ZDP), který byl v minulosti zařazen do obchodního majetku, je výdajem:
- 2.1.5.1. cena, za kterou byl pořízen, pokud již nebyla v minulosti uplatněna na snížení základu daně; pokud byla na snížení základu daně uplatněna část této ceny, je výdajem rozdíl, který nebyl uplatněn,
 - 2.1.5.2. případné výdaje na opravu a údržbu majetku, které nemohly být uplatněny na snížení základu daně (opět např. z důvodu, že byly

vynaloženy v období, kdy nebyl v obchodním majetku), a to nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny a

- 2.1.5.3. výdaje související s uskutečněním prodeje nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny, pokud nebyly dosud uplatněny.

Stanovisko GŘŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele. Doplnujeme, že výdajem je cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl (§ 10 odst. 5 ZDP). Povinnost uvést příjmy do § 10 ZDP vzniká při prodeji majetku do 5 let od vyřazení majetku z obchodního majetku.

- 2.1.6. Při prodeji darem obdrženého ostatního majetku, který byl v minulosti zařazen do obchodního majetku, je výdajem:

2.1.6.1. reprodukční pořizovací cena ke dni obdržení daru,

2.1.6.2. případné výdaje na opravu a údržbu majetku, které nemohly být uplatněny na snížení základu daně – z důvodů jako v minulých bodech a

2.1.6.3. výdaje související s uskutečněním prodeje nezávisle na tom, ve kterém období byly hrazeny, pokud nebyly dosud uplatněny.

Reprodukční cenu lze na snížení základu daně uplatnit i v případě, kdy příjem daru byl osvobozen od daně z příjmů nebo byl dar přijat v době, kdy příjem nebyl předmětem daně z příjmů.

Stanovisko GŘŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele. Povinnost uvést příjmy do § 10 ZDP vzniká při prodeji majetku do 5 let od vyřazení majetku z obchodního majetku. Pokud by se jednalo o příjem z prodeje majetku uvedeného v § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, povinnost uvést příjmy do § 10 ZDP vzniká při prodeji takových nemovitých věcí do 2 let od vyřazení z obchodního majetku.

Ve všech výše uvedených případech je třeba aplikovat ust. § 10 odst. 4 ZDP a jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.

3. Pronájem majetku používaného pro podnikání nebo jinou činnost zdaňovanou dle § 7

Problém se zařazením do správného dílčího základu daně může nastat u pronájmu majetku používaného pro podnikání nebo jinou činnost zdaňovanou dle § 7. Pokud fyzická osoba, která uplatňuje výdaje paušálem, pronajímá majetek, pak může být nejasné, kdy se bude jednat o příjem dle § 7 a kdy o příjem dle § 9 popř. § 10.

3.1. Návrh řešení:

Pokud fyzická osoba provozuje podnikatelskou činnost, jejíž součástí je pronájem majetku (např. volná živnost 59. Pronájem a půjčování věcí movitých nebo 15. Pronájem zvukových a zvukově-obrazových záznamů) a uplatňuje paušální výdaje, úplata za pronájem je příjmem z podnikatelské činnosti a bude zdaňována v dílčím základu daně dle § 7. A to nezávisle na tom, že pronajímá majetek, který není zařazen do obchodního majetku. Procentní výše paušálních výdajů se stanoví dle živnostenského oprávnění (v uvedených příkladech 60 %).

V ostatních případech je u fyzické osoby, která uplatňuje k příjmům dle § 7 paušální výdaje (a nevede podvojný účetnictví), přijatá úplata za pronájem příjmem dle § 9 (popř. i dle § 10, pokud se jedná o příležitostný pronájem movité věci). Skutečnost, že se jedná o majetek, který poplatník užívá také pro své příjmy dle § 7 nebo který je obchodním majetkem pro účely ZDPH na výše uvedené nemá vliv a nemá vliv ani na možnost užít osvobození příjmu do 30 000 Kč dle § 10 odst. 3 písm. a) v případě příležitostného (ojedinělého) pronájmu.

Paušální výdaj 30 % dle § 7 odst. 7 písm. c) se uplatní pouze u poplatníků, kteří vedou podvojný účetnictví.

4. Odpisování majetku po přechodu na skutečné výdaje

Pokud poplatník v době vedení paušálních výdajů pořídí hmotný majetek, pak neuplatňuje odpisy tohoto majetku a ani nemá povinnost uplatňovat odpisy evidenčně dle § 26 odst. 8 ZDP. Pokud jsou splněny ostatní podmínky, pak po přechodu na skutečné výdaje má právo odpisy začít uplatňovat. Otázkou je z jaké ceny. Vzhledem k tomu, že k zařazení majetku do obchodního majetku dojde k 1. 1. v roce zahájení skutečných výdajů (popř. k tomu dojde později, tyto případy však řešit nebudeme), je potřeba dle § 29 odst. 1 písm. a) stanovit, zda majetek byl pořízen více než rok (u nemovitého majetku více než 5 let) před okamžikem přechodu na skutečné výdaje, a pokud ano, stanovit (a v případě potřeby správné stanovení obhájit) reprodukční pořizovací cenu. To s sebou často přináší náklady, které nejsou úměrné efektu ze snížení daňové povinnosti uplatněnými odpisy. Přitom je evidentní, že cílem zahájení odpisování z reprodukční pořizovací ceny (a nikoliv z pořizovací ceny) je stejná myšlenka jako povinnost snižovat zůstatkovou cenu o evidenční odpisy dle § 26 odst. 8 a to zabránit dvojitému snižování základu daně pořizovací cenou, jednou v podobě paušálních výdajů, podruhé v podobě odpisů. Je otázkou zda by nebylo možné uplatnit výklad, kdy by se povinnost dle § 26 odst. 8 aplikovala i na majetek pořízený v době uplatňování paušálních výdajů, čímž by se snížila zátěž poplatníka v podobě zjišťování a prokazování reprodukční pořizovací ceny a zároveň zabránilo nežádoucímu uplatnění odpisů z plné pořizovací ceny – tak jak je popsáno v 4.1.2.

4.1. Návrh řešení:

Existují dva akceptovatelné přístupy k výpočtu odpisů po přechodu na skutečné výdaje (u poplatníků, kteří nevedou účetnictví). Je přitom na poplatníkovi, který přístup zvolí a výběr může uplatnit u každé položky majetku samostatně:

4.1.1. Odpisování z reprodukční ceny zahájené po přechodu na skutečné výdaje

Poplatník v prvním roce uplatňování skutečných výdajů stanoví reprodukční pořizovací cenu majetku (k 1.1.) a zahájí odpisováním v 1. roce odpisování standardním způsobem.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele. Pokud by u poplatníka došlo k přechodu na skutečné výdaje do 1 roku od pořízení movitého hmotného majetku a do 5 let od pořízení nemovitého hmotného majetku, budou odpisy uplatňovány z pořizovací ceny, byl-li pořízen úplatně.

4.1.2. Dokončení odpisování z pořizovací ceny

Poplatník vede po celou dobu uplatňování paušálních výdajů evidenční odpisy z pořizovací ceny majetku dle § 26 odst. 8 tak, jako by jej nabyl v době, kdy uplatňuje skutečné výdaje. Po přechodu na skutečné výdaje pak pokračuje v takto započatém odpisování.

Stanovisko GŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele, jednalo by se o postup v rozporu se ZDP.

5. Opětovné zařazení do obchodního majetku

ZDP předpokládá možnost opětovného zařazení do obchodního majetku – např. § 30 odst. 10 písm. f): „...při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování ...poplatník uvedený v § 2, který vyřadil hmotný majetek z obchodního majetku a následně hmotný majetek do obchodního majetku opět zařadil“. Zde se předpokládá, že od okamžiku zařazení, je možné uplatňovat odpisy majetku a jejich výše bude odvozena od původní pořizovací ceny (nikoliv současné reprodukční ceny), roku odpisování, který navazuje (je o 1 větší) na rok posledně uplatněných odpisů a zůstatkové ceny, která navazuje (je shodná) na hodnotu po posledním provedeném odpisu před vyřazením.

Na straně druhé, vyřazení z obchodního majetku není v § 4 odst. 4 definováno jako vědomý úmysl poplatníka, ale: „*Dnem vyřazení určité složky majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o této složce majetku naposledy účtoval nebo ji naposledy uváděl v daňové evidenci.*“ Pokud by poplatník znovu zařadil stejnou věc do obchodního majetku, jeho předchozí vyřazení přestane být posledním uvedením v daňové evidenci, a tudíž přestane splňovat nutnou podmínku pro to, aby mohlo být považováno za vyřazení (ať je text tohoto zápisu v daňové evidenci jakýkoli). Neboli jinými slovy – opětovné zařazení zruší platnost předchozího vyřazení.

Je tedy otázkou, zda lze majetek dočasně vyřadit z obchodního majetku a následně jej opět zařadit, s tím, že v mezidobí se jedná o majetek, který není zařazen v obchodním majetku se všemi důsledky. Anebo opětovné zařazení majetku do obchodního majetku způsobí zpětně, že majetek nebyl nikdy vyřazen, jak by mohlo z textu § 4 odst. 4 vyplývat. Přitom druhá interpretace by mohla způsobovat technické komplikace: poplatník bude po vyřazení zdaňovat úplatu z pronájmu vyřazeného majetku jako příjem dle § 9 a po opětovném zařazení by byl příjem překlasifikován na dílčí základ dle § 7.

Další nejasnost souvisí s přechodem na paušální výdaje. Dále § 26 odst. 8 přikazuje poplatníkovi: „*Po dobu uplatňování výdajů paušální částkou vede poplatník (vlastník nebo nájemce) odpisy pouze evidenčně.*“, neurčuje však výslovně jakého majetku se týká. Zpravidla bývá vykládáno, že se dotýká veškerého majetku, který byl obchodním majetkem v okamžiku přechodu na paušální výdaje a zároveň u něj již někdy byl uplatněn odpis na snížení základu daně poplatníka. Tedy majetek, který v okamžiku přechodu na paušální výdaje již nebyl v obchodním majetku, se evidenčně neodpisuje. Opačný výklad by vedl k celkem nelogickému požadavku evidovat v době uplatňování paušálních výdajů odpisy veškerého osobního majetku, který byl v minulosti vyřazen z obchodního majetku a v letech uplatnění paušálních výdajů zůstatkovou cenu povinně snížit zatímco v letech uplatnění skutečných výdajů tato povinnost nebude.

Na straně druhé zde hrozí spekulace poplatníků, kteří 30. 12. před přechodem na paušální výdaje vyřadí majetek z obchodního majetku, aby jej 2.1. po návratu na skutečné výdaje opět zařadili.

5.1. Návrh řešení:

- 5.1.1. Majetek poplatníka lze přechodně vyřadit z obchodního majetku, následné znovuzařazení nemá zpětně vliv na posouzení majetku v době, kdy byl vyřazen.
- 5.1.2. Dle § 26 odst. 8 je povinen poplatník snižovat zůstatkovou cenu o evidenční odpisy pouze u majetku, který je v okamžiku přechodu zařazen v obchodním majetku poplatníka.
- 5.1.3. Pokud poplatník v období ukončení uplatňování skutečných výdajů vyřadí majetek z obchodního majetku a následně v prvním roce po návratu na skutečné výdaje majetek zařadí a neprokáže opodstatněný důvod pro tento postup, může být toto vyřazení a zařazení posouzeno jako úkony provedené pouze za účelem snížení daňové povinnosti a odpisy po opětovném zařazení stanoveny takovým způsobem, jakoby k vyřazení nedošlo.

Stanovisko GFR:

Souhlas s body 5.1.1 a 5.1.2

Nesouhlas s bodem 5.1.3. K tomu uvádíme, že v § 30 odst. 10, písm. f) ZDP je vymezeno, že ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7 ZDP, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem poplatník uvedený v § 2, který vyřadil hmotný majetek z obchodního majetku a následně hmotný majetek do obchodního majetku opět zařadil. Obdobně se postupuje i v případě přerušení nájmu. Jakýkoliv jiný postup by byl v rozporu s příslušným ustanovením ZDP. Poslední věta ust. § 30 odst. 10 normuje, že obdobně pokračuje v odpisování i poplatník, který je fyzickou osobou, u jím pronajímaného hmotného majetku vyřazeného z obchodního majetku nebo v případě zařazení jím pronajímaného hmotného majetku do obchodního majetku. Případné spekulativní případy, nastíněné v příspěvku, bude nutno řešit v rámci prověřování konkrétních skutečností, vedoucích poplatníky k jimi deklarovaným datům a důvodům vedoucím k vyřazení majetku z obchodního majetku a jejich následném zařazení v dalším roce.

Závěr:

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 provozovněch 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 směnářské činnosti a nepodléhá regulaci, a to ani v případě, kdy se při platbě v hotovosti cizí měnou vrací přeplatek v jiné než placené měně¹. 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 ZDPH², jež je určeno v souladu s čl. 230 a 91 Směrnice³ k přepočtu výše daně nebo položek rozhodných pro stanovení základu daně vyjádřených v cizí měně. V popisovaném

¹ https://www.cnb.cz/export/sites/cnb/cs/casto-kladene-dotazy/.galleries/stanoviska_a_odpovedi/pdf/je_k_prijimani_plateb_v_cizi_mene.pdf

² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

³ 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 směnárenské činnosti⁴, tedy službu osvobozenou od daně bez nároku na odpočet⁵.

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 směnárenské 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.

⁴ Bez ohledu na to, že nepodléhá veřejnoprávní regulaci.

⁵ 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 9. 9. 2020**Daň z příjmů**

564/09.09.20 Oprávnění zaměstnavatele uchovávat kopie písemností pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

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 oprávnění zaměstnavatele, který je dle § 38c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dále jen „ZDP“), v postavení plátce daně z příjmů ze závislé činnosti (dále jen „zaměstnavatel“), pořizovat kopie veřejných listin a jiných dokumentů citlivých z hlediska ochrany osobních údajů (dále jen „písemností“) za účelem prokázání nároku na uplatnění slevy na dani zaměstnanci v rámci měsíční mzdové evidence nebo v rámci ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění dle § 35ba, § 35bb, ZDP a § 35c ZDP, popřípadě při prokázání nároku na uplatnění nezdanitelných částek od základu daně v ročním zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění dle § 15 ZDP. Pořízením kopií písemností pro účely ZDP se totiž zaměstnavatel dle výkladu Úřadu na ochranu osobních údajů dopouští neoprávněného uchování osobních údajů. Záměrem je tedy i odstranění stávající dichotomie výkladu jednotlivých správců daně či finanční správy *in genere* a Úřadu na ochranu osobních údajů (dále jen „ÚOOÚ“). Kontradiktornost postupu ÚOOÚ a orgánů finanční správy je přitom možné nalézt ve veřejných dokumentech ÚOOÚ (například

<https://www.uoou.cz/kontrola-zpracovani-osobnich-udaju-zamestnancu-a-jejich-rodinnych-prislusniku-prazska-pravoslavna-eparchie/ds-4667>;

https://www.uoou.cz/assets/File.ashx?id_org=200144&id_dokumenty=33526
(Výroční zpráva ÚOOÚ, str. 15)

https://www.uoou.cz/assets/File.ashx?id_org=200144&id_dokumenty=22079;

https://www.uoou.cz/files/stanovisko_2004_6.pdf).

1 Popis a rozbor problému

GDPR Nařízení

Ochranu osobních údajů v obecné rovině upravuje Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (dále jen „GDPR Nařízení“). GDPR Nařízení stanoví, za jakých podmínek je zaměstnavatel⁶ oprávněn údaje uchovávat a nakládat s nimi.

⁶ GDPR Nařízení osobu zaměstnavatel označuje jako správce údajů

Zaměstnavatel je přitom povinen vycházet zejména ze základních zásad, jako je např. ochrana osobních údajů dle čl. 5 odst. 1 GDPR Nařízení, jenž mu mimo jiné *expressis verbis* určují, že se musí při práci s osobními údaji řídit tzv. zásadou minimalizace, tj. shromažďovat osobní údaje *přiměřené, relevantní a omezené na nezbytný rozsah ve vztahu k účelu, pro který jsou zpracovávány*, a to vždy bez ohledu na charakter osobního údaje či skutečnosti, zda je osobou, jejíž údaje mají podléhat právní ochraně (dále jen „zaměstnanec“), dán zaměstnavateli souhlas s jejich zpracováním. Současně je pro každé zpracování osobních údajů nutno disponovat právním titulem (základem) dle čl. 6 GDPR Nařízení. Pro účely příspěvku se jedná zejména o situaci, kdy je *zpracování nezbytné pro splnění právní povinnosti, která se na zaměstnavatele vztahuje*⁷.

V tomto smyslu lze definovat dva okruhy, respektive formy, zákonem stanovené povinnosti zpracovat osobní údaje ve smyslu čl. 6 odst. 1 písm. c) GDPR Nařízení. V (i) jednom případě půjde o povinnost zpracovat určité konkrétní osobní údaje výslovně stanovené v právním předpise, a to velmi specificky, kdy nebude pochyb o existenci zákonné povinnosti dané konkrétní osobní údaje zpracovat. Pokud bude zaměstnavatel postupovat výhradně v intencích této zvláštní právní úpravy, tj. nebude shromažďovat větší rozsah osobních údajů, pak budou naplněny i požadavky čl. 5 odst. 1 písm. d) a čl. 6 odst. 1 písm. c) GDPR Nařízení.

U druhé z forem (ii) se bude jednat o situaci, ve které příslušný právní předpis stanoví pouze obecnou povinnost zaměstnavatele prokázat určité skutečnosti, které zahrnují osobní údaje zaměstnanců, popřípadě jejich rodinných příslušníků, či postup v souladu s příslušným speciálním právním předpisem. V takovém případě je zpracování osobních údajů zaměstnavateli uloženo pouze nepřímo, bez bližší specifikace rozsahu, a zaměstnavatel je tak nucen zkoumat obsah právní povinnosti a zpracovat pouze ty osobní údaje, jež lze považovat za nezbytné pro postup zaměstnavatele *secundum et intra legem*. Jinými slovy v těchto situacích, je zaměstnavatel v obecné rovině osobní údaj oprávněn zpracovat v souladu s čl. 6 odst. 1 písm. c) GDPR Nařízení, ale na rozdíl od případu (i) je povinen sám definovat nezbytný rozsah, tj. aplikovat čl. 5 odst. 1 písm. d) GDPR Nařízení. Toto své rozhodnutí je následně zaměstnavatel povinen také zdůvodnit, příp. i doložit (viz povinnost v čl. 5 odst. 2 GDPR Nařízení, přenášející důkazní břemeno na zaměstnavatele).

Pro úplnost je nutné uvést, že k případnému pořízení kopie písemnosti je přístupováno jako k pořízení celého souboru osobních údajů, které jsou na dané listině uvedeny, tj. zaměstnavatel je povinen zkoumat nejen to, zda pořízení kopie není jiným právním předpisem výslovně omezeno, *de facto* pouze v případě veřejných listin, ale zda každá z informací (osobních údajů), kterou tímto postupem shromažďuje, splňuje zásady stanovené v GDPR Nařízení. V případě rodných, oddacích a úmrtních listů zákon č. 301/2000 Sb., o matrikách, jménu a příjmení a o změně některých souvisejících zákonů možnost provedení kopie nezakazuje. Povinnosti vyplývající

⁷ Čl. 6 odst. 1 písm. c) GDPR nařízení

z čl. 5 odst. 1 písm. d) GDPR Nařízení (vyhodnocení nezbytnosti každého osobního údaje) a z čl. 5 odst. 2 GDPR Nařízení se nicméně uplatní i zde.

Úprava v ZDP

Z hlediska ZDP je zaměstnavatel v zásadě povinen veškeré slevy na dani dle § 35ba, § 35bb a daňová zvýhodnění dle § 35c ZDP, popřípadě nezdanitelné částky základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 15 ZDP, jenž uplatní konkrétnímu zaměstnanci při výpočtu mzdy nebo při ročním zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění, v případě kontroly ze strany správce daně prokázat⁸ a tedy minimálně mít k dispozici osobní údaje/kopie písemností, na jejichž základě slevu na dani, daňového zvýhodnění nebo odčitatelnou položku uplatnil. Konkrétní způsob a formu poté stanoví § 38l a §38k ZDP, přičemž jedná-li se o:

§ 38k ZDP

- K **předloženým dokladům** přihlédne plátce daně počínaje kalendářním měsícem následujícím po měsíci, v němž budou **tyto skutečnosti plátcí daně prokázány**, nejdříve však počínaje kalendářním měsícem, na jehož počátku byly skutečnosti rozhodné pro uznání slevy na dani podle § 35ba nebo na daňové zvýhodnění splněny, učiní-li poplatník současně prohlášení podle odstavce 4 anebo tyto skutečnosti v již učiněném prohlášení současně uvede.
- K **předloženým dokladům potvrzujícím skutečnost**, že poplatník nebo vyživované dítě je studentem nebo žákem soustavně se připravujícím na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem, však plátce daně **přihlédne již počínaje kalendářním měsícem, v němž budou tyto skutečnosti plátcí daně prokázány**.

§ 38l ZDP

- Nárok na poskytnutí slevy na dani podle § 35ba při stanovení daně nebo záloh prokazuje poplatník plátcí daně mimo jiné dokladem prokazujícím totožnost manželky (manžela), uplatňuje-li slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) a průkazem ZTP/P, pokud je manželka (manžel) jeho držitelem, nebo rozhodnutím o přiznání tohoto průkazu. Nárok na daňové zvýhodnění při stanovení záloh nebo daně prokazuje poplatník plátcí daně mimo jiné úředním dokladem prokazujícím totožnost dítěte (vlastního, osvojení nebo v péči, která nahrazuje péči rodičů, druhého z manželů a vnuků).
- Nárok na nezdanitelnou část základu daně prokazuje poplatník plátcí daně smlouvou o úvěru a každoročně potvrzením stavební spořitelny o částce úroků

⁸ zejména § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád a § 38 k a § 38 l zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

zaplacených v uplynulém kalendářním roce z úvěru ze stavebního spoření, popřípadě z jiného úvěru poskytnutého stavební spořitelnou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo potvrzením banky o částce úroků zaplacených v uplynulém kalendářním roce z hypotečního úvěru a snížených o státní příspěvek, popřípadě z jiného úvěru poskytnutého příslušnou bankou v souvislosti s hypotečním úvěrem,

- *Nárok na nezdanitelnou část základu daně prokazuje poplatník plátcí daně smlouvou o penzijním připojištění se státním příspěvkem nebo smlouvou o doplňkovém penzijním spoření a každoročně potvrzením penzijní společnosti o části měsíčních příspěvků zaplacených poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem nebo doplňkové penzijní spoření, které v jednotlivých kalendářních měsících zdaňovacího období přesáhly výši, ke které náleží maximální státní příspěvek; smlouvou o penzijním pojištění nebo potvrzením instituce penzijního pojištění o účasti poplatníka na penzijním pojištění a každoročně potvrzením instituce penzijního pojištění o příspěvcích zaplacených poplatníkem na jeho penzijní pojištění na uplynulé zdaňovací období,*
- *Nárok na nezdanitelnou část základu daně prokazuje poplatník plátcí daně smlouvou o soukromém životním pojištění nebo pojistkou podle zákona upravujícího pojistnou smlouvu a každoročně potvrzením pojišťovny o pojistném zaplaceném poplatníkem na jeho soukromé životní pojištění v uplynulém zdaňovacím období nebo o zaplacené poměrné části jednorázového pojistného připadajícího na uplynulé zdaňovací období, atd.*

2 Podstata kolize úpravy v Nařízení GDPR a ZDP

Na základě výše uvedeného rozboru je možné dovodit, že ÚOOÚ považuje vymezení způsobu prokázání dle § 38k a § 38l ZDP za neopodstatňující pro pořízení kopie předmětné písemnosti. Dle názoru obsaženého v přiloženém vyjádření ÚOOÚ (*Příloha č. 1*) považuje za zcela dostačující provedení záznamu do mzdového spisu o tom, že byla předmětná písemnost předložena společně s opsáním nezbytného údaje. Optikou ZDP a celkové koncepce daňového řízení by však takovýto postup bylo nezbytné označit za právními předpisy zcela nepředvídaný. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu⁹ je daňové řízení postaveno mimo jiné na principu, že daňový subjekt (v tomto případě plátcé daně) je povinen svá tvrzení náležitě prokázat a doložit, tj. nese důkazní břemeno. Toto důkazní břemeno přitom nemůže přenést na správce daně pouze s odvolávkou na skutečnost, že tvrzené údaje jsou správci daně dostupné z rejstříků používaných ostatními orgány veřejné správy. Případné neunesení důkazního břemene může vést k doměření daně samotné. Lze se domnívat, že nepořízením kopií předmětných písemností by se zaměstnavatel dostal do důkazní nouze, neboť by nebyl schopen jím svědčená tvrzení dostatečně správci daně prokázat. Obdobná situace přitom může nastat v případě, že zaměstnavatel kopie písemností nepořídí a zvolí postup upřednostňovaný ÚOOÚ, ale v okamžiku daňové

⁹ například sp. zn. 1 Afs 87/2016-45 ze dne 19.1.2017, sp. zn. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 1 Afs 57/2009-83 ze dne 16. 7. 2009, aj.

kontroly již příslušný zaměstnanec nebude zaměstnancem zaměstnavatele. Zaměstnavatel se tak opět ocitne v důkazní nouzi ohledně jím tvrzených skutečností. Je naprosto zřejmé, že výklad provedený ÚOOÚ je postaven do roviny *stricto sensu*, jelikož ZDP výslovně nestanovuje oprávnění zaměstnavatele kopie písemností pořídit například ve formě „...*plátce je oprávněn/povinen za účelem prokázání nároků dle § 38l odst. 2 a 3 pořídit kopie dokladů prokazujících tvrzené skutečnosti. A contrario* je logika finanční správy více postavena na širším chápání předmětných právních norem a koncepci daňového řízení jako celku.

3 Návrh řešení

Uvedenou kolizi lze dle názoru předkladatelů odstranit dvěma možnými způsoby, a to:

1. Kopie písemností není zaměstnavatel oprávněn pro účely daňového řízení pořizovat. V případech, kdy nebude schopen zaměstnavatel předložit originál veřejné listiny na výzvu správce daně, neboť zaměstnanec již nebude v pracovním poměru se zaměstnavatelem, dožádá správce daně jiný orgán veřejné správy, aby mu kopii příslušné listiny poskytl. Mohou však nastat i situace, kdy údaje o bývalém zaměstnanci, popřípadě jeho rodinných příslušnících, nebude možné ani ze strany správce daně získat od jiného orgánu veřejné správy, jelikož se bude např. jednat o občany jiného členského státu EU.
2. Kopie písemností je zaměstnavatel oprávněn pro účely daňového řízení pořizovat, aniž by se tím dopustil porušení GDPR Nařízení. V tomto případě by však bylo naprosto nezbytné, aby došlo ke koordinaci přístupů mezi jednotlivými orgány veřejné správy respektive ministerstvy a odstranění kolizní normy. Dále by mělo dojít k doplnění ZDP o ustanovení upravující oprávnění zaměstnavatele pořizovat kopie veřejných listin, dokumentů pro účely prokázání nároku na uplatnění slevy na dani zaměstnanci v rámci měsíční mzdové evidence nebo v rámci ročního zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění dle § 35ba, § 35bb, ZDP a § 35c ZDP, popřípadě při prokázání nároku na uplatnění nezdanitelných částek od základu daně v ročním zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění dle § 15 ZDP, čímž by tato problematika zcela zanikla.

V návaznosti na výše uvedené se předkladatelé domnívají, že pouze řešení popsané v bodu 2 je dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, z pohledu procesně-právních předpisů a správní praxe, možné považovat za opodstatněné a odpovídající i smyslu jednotlivých právních norem. Předkladatelé proto navrhuji přijmout závěr obsažený v bodu 2.

4 Závěr

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným závěrům a současně navrhuje tyto závěry vhodně publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Úvodem je nutné k příspěvku samotnému konstatovat, že vyjádření k obsažené problematice prezentovalo GFŘ dne 29. 6. 2018 na internetových stránkách FS pod odkazem Sdělení pro plátce daně ze závislé činnosti v souvislosti s GDPR.

Na obsahu uvedeného sdělení GFŘ i nadále trvá a pro řešení předkládané problematiky jej považuje za plně dostačující – z dokumentu uvádíme:

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (dále též „GDPR“) upravuje v článku 6 zákonnost zpracování osobních údajů. V článku 6 GDPR bod 1. pod písm. c) je uvedeno, že zpracování osobních údajů v odpovídajícím rozsahu je **zákonné, je-li nezbytné pro splnění právních povinností, která se na správce (v uvedeném případě plátce daně) vztahuje** – tj. týká se povinností daných zákonem o daních z příjmů, vyplývajících ze skutečnosti, že se jedná o subjekt v postavení plátce daně ze závislé činnosti a vedení mzdové agendy.

Pokud nějaký právní předpis členského státu či EU požaduje, aby subjekt osobní údaje zpracovával, resp. aby prováděl určitou činnost, pro kterou je zpracování osobních údajů nezbytné, aplikuje se na takové zpracování osobních údajů právní titul plnění právní povinnosti. V uvedeném případě může tedy plátce daně ze závislé činnosti pro účely zdanění příjmů poplatníka v rozsahu, jak požaduje zákon o daních z příjmů zpracovávat osobní údaje, a to bez souhlasu subjektu údajů (tj. poplatníka). Účel zpracování osobních údajů je v uvedeném případě zřejmý – jedná se o vedení mzdové agendy a plnění zákonných povinností dané daňovému subjektu v postavení plátce daně ze závislé činnosti.

Samotný způsob prokazování nároku na nezdánitelné části základu daně, slev na dani a daňového zvýhodnění u plátce daně (zaměstnavatele), je taxativně vyjmenován v ustanovení § 38l zákona o daních z příjmů. U plátce daně se pro účely prokazování nároku předkládají doklady zpravidla v originálech a plátce daně na základě nich ověří splnění nároku. Ověření předkládaných dokladů je seznatelné i z tiskopisu Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (dále jen „Prohlášení k dani“), který je pro účely plnění povinností vyplývajících z § 38k zákona o daních z příjmů vydáván.

Podle § 38j odst. 1 zákona o daních z příjmů je plátce daně pro poplatníky s příjmy ze závislé činnosti povinen vést mzdové listy. Ustanovení § 38j odst. 2 zákona o daních z příjmů taxativně vymezuje, jaké údaje musí mzdový list obsahovat pro účely zdanění (mj. poplatníkovu jméno i dřívější, rodné číslo, bydliště atd.).

Plátce daně jako správce osobních údajů je povinen přijmout taková technická, organizační a jiná potřebná opatření, aby byly získané osobní údaje dostatečně zabezpečeny před případným zneužitím.

Zároveň je nutné připomenout, že plátcům daně sráží daň, příp. zálohu na daň, pod vlastní majetkovou odpovědností, z tohoto důvodu je v praxi běžné, že plátcům daně z poplatníkem předložených originálů pořídí fotokopie, jež následně uchovávají jako důkazní prostředek. Z pohledu ochrany osobních údajů při dodržení zásady

minimalizace údajů a při podřazení tohoto účelu zpracování pod správný právní důvod dle čl. 6 GDPR výše uvedenému postupu nic nebrání.

K návrhu řešení předkladatelů:

GFŘ souhlasí se závěry předkladatelů v bodě 2. v tom, že kopie písemností je zaměstnavatel oprávněn pro účely daňového řízení pořizovat, aniž by se tím dopustil porušení GDPR Nařízení, ale s důrazem na skutečnost, že se bude jednat o kopie v rozsahu nezbytně nutném a údaje nad rámec nezbytně nutného budou zakryty. Uvedený závěr má oporu například v § 38j odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, kde jsou taxativně vymezeny údaje, které musí mzdový list obsahovat v případě uplatnění slevy na manžela (manželku) podle § 35ba nebo v případě uplatnění daňového zvýhodnění na děti. Mzdový list musí obsahovat jméno a rodné číslo osoby, na kterou poplatník uplatňuje slevu na dani podle § 35ba a daňové zvýhodnění.

Poplatník dále uvádí v souladu s § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů v Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (dále jen Prohlášení), respektive v Žádosti o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění za příslušné zdaňovací období (dále jen Žádost), pokud uplatňuje daňové zvýhodnění jméno, příjmení a rodné číslo dítěte (dětí), jméno, příjmení a rodné číslo jiného poplatníka, pokud v rámci téže společně hospodařící domácnosti vyživuje tytéž děti i jiný poplatník, stejně jako v případě, kdy poplatník uplatňuje slevu na manžela (manželku) jméno, příjmení a rodné číslo manžela (manželky). Zaměstnavateli jsou tedy potřebné údaje předkládány a jejich pravdivost zaměstnavatel ověřuje prostřednictvím dokladů definovaných v § 38l zákona o daních z příjmů – úředním dokladem prokazujícím totožnost dítěte, dokladem prokazujícím totožnost manželky. Zaměstnavatel z úředních dokladů ověřuje pouze údaje již poplatníkem zapsané v Prohlášení nebo v Žádosti a není důvod z úředních dokladů nepořídít kopie ve stejném nezbytně nutném rozsahu. Zaměstnavatel tímto postupem neshromažďuje žádné další údaje nezbytné pro správu daní a je na něm, aby přijal taková opatření, aby získané osobní údaje dostatečně zabezpečil před případným zneužitím.

Protože v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních a podle § 20 odst. 1 daňového řádu daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Tzn. plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je daňovým subjektem, který má důkazní břemeno vůči správci daně. Je tedy v zájmu plátce daně mít pro svá daňová tvrzení k dispozici důkazní prostředky pro případnou kontrolu ze strany správce daně. Pokud by důkazní prostředky plátce daně neměl k dispozici, pak to bude mít zcela jistě vliv na délku a hospodárnost případného daňového řízení.

Obdobné postupy při pořizování kopií dokladů jako u daňového zvýhodnění nebo slevy na manžela se aplikují i u dalších slev na dani a u nezdanitelných částek ze základu daně.

Podle názoru GFŘ stávající úprava zákona o daních z příjmů je pro zavedené postupy zcela dostačující a není třeba v daném ohledu doplnění zákona o daních z příjmů.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 9. 9. 2020**Daň z příjmů a DPH****565/09.09.20 Daňové aspekty uhlíkových kreditů**

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

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění daňových aspektů tzv. uhlíkových kreditů (aj. carbon credits¹⁰). V současné době se některé společnosti začínají více zaměřovat na environmentálně šetrnější modely podnikání spočívající nejenom v úpravách stávajících výrobních postupů s cílem snížení množství vypouštěných emisí, ale rovněž pořizováním služeb spočívajících v kompenzaci dopadu do životního prostředí třetí stranou. Jelikož aktuálně platná právní úprava neupravuje režim shora uvedeného plnění *expressis verbis*, je vhodně projednat tuto problematiku v rámci Koordinačního výboru.

1 Popis problému

Uhlíkové kredity představují tržně akceptovanou formu kompenzace uhlíkové stopy vytvořené konkrétní společností (dále jen „poplatníkem“). Ekonomickou podstatou uhlíkových kreditů je dodání certifikátů na konkrétní množství emisí jejich vydavatelem poplatníkovi na straně jedné, a následné poskytnutí finanční podpory projektů s cílem zmírnit dopady globalizace vydavatelem na straně druhé. Finanční podpora realizovaná vydavatelem certifikátu, přitom může být ve formě darování, zápůjčky, přímé podpory výsadby dřevin a zeleně, atd. Věcnou podobnost přitom lze nalézt s emisními povolenkami, jenž opravňují jejich držitele vypustit určité množství emisí do ovzduší¹¹. Na rozdíl od uhlíkových kreditů jde v případě emisních povolenek o oprávnění *ex lege*, a poplatník je přímo zákonem vázán vypustit pouze tolik emisí, na které má právo dle množství jím vlastněných povolenek. Naproti tomu dodatečnou kompenzací uhlíkové stopy formou uhlíkových kreditů lze považovat za dobrovolný způsob uplatnění přísnějších pravidel na vypouštění emisí než aktuálně plynoucí z příslušných právních předpisů.

Z hlediska soukromo-právní povahy smlouvy o poskytnutí uhlíkových kreditů bude k jejich pořízení zpravidla docházet na základně *inominátní* smlouvy, zavazující jednu smluvní stranu dodat předmětné certifikáty a druhou stranu realizovat výše vymezenou podporu projektů zmírňujících dopady globalizace. Poplatník, jako příjemce certifikátů, přitom nemá možnost jakkoliv smluvně ovlivnit konkrétní výběr projektů, nicméně zpravidla bude mít v rámci autonomie vůle obou stran právo sjednat a vymezit okruh jím preferovaných.

Pouze pro úplnost je nutné vyloučit, že by pořízení uhlíkových kreditů mělo podstatou odpovídat druhotnému smluvnímu ujednání mezi jejich poskytovatelem (vydavatelem certifikátu) a finálním beneficiem projektu zmírňujícího dopady globalizace, neboť se nejedná o zprostředkování, a to ani soukromo-právně ani ekonomicky. Obsahem smlouvy o pořízení uhlíkových kreditů totiž není zajistit pro poplatníka uzavření určité

¹⁰ https://en.wikipedia.org/wiki/Carbon_credit

¹¹ blíže viz zákon č. 383/2012 Sb. o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů

smlouvy s třetí osobou¹², ale kompenzovat množství vypuštěných emisí některou z metod dostupných na trhu.

2 Daňová uznatelnost nákladů vynaložených na pořízení uhlíkových kreditů

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“)¹³ plyne, že má-li být náklad považovaný za daňově účinný dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) musí být prokázáno, že

1. výdaj byl skutečně vynaložen,
2. výdaj byl vynaložen v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů,
3. výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období¹⁴.

V případě uhlíkových kreditů může nicméně vzniknout pochybnost o dostatečnosti vazby na získání zdanitelných příjmů (viz bod 2.). Nejedná se přitom o specifikum v tomto příspěvku diskutovaných uhlíkových kreditů, ale i samotných emisních povolenek (byť zde povinnost vyplývá *ex lege*) či jakýchkoliv úprav výrobních postupů, interních procesů, pořízení dlouhodobého majetku, atp. mající jediný cíl snížení dopadu emisí způsobené poplatníkovou podnikatelskou činností. Optikou opět konstantní judikatury NSS¹⁵ ve věci vymezení souvislosti nákladu s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů lze uvést, že tato souvislost neznamena, že mezi nimi musí existovat přímá úměra. Naopak má být uváženo, zda předmětný výdaj má potenciál příjem poplatníkovi generovat či alespoň napomůže tyto příjmy udržet. Jde tedy zejména o existenci záměru samotného, respektive naplnění základní úvahy, zda výdaje mohou přispět minimálně k udržení zdanitelných příjmů, a to bez ohledu na skutečnost, zda tento cíl *in fine* naplní.

Lze se nicméně domnívat, že ani toto bližší vymezení vazby mezi vynaloženými výdaji a zdanitelnými příjmy příliš nepomáhá. Ať již se totiž jedná o uhlíkové kredity či vynaložení nákladů na jiné formy environmentálně šetrného podnikání, prvek alespoň zdánlivého záměru, že takto vynaložené náklady mohou přispět v teoretické rovině ke zdanitelným příjmům, bude zpravidla zčásti nebo zcela absentovat. Zčásti zejména v případech existence obecně vyšší poptávky na trhu po produktech značek, jenž při svých výrobních a jiných postupech uplatňují principy environmentálně šetrného podnikání, zcela poté v situacích ostatních. U obou typů totiž zpravidla převládá charakter *pro bono* výdajů vynaložených nezávisle na vidině zdanitelných příjmů poplatníka, ale se záměrem snížit množství emisí vzniklých v rámci jeho podnikatelské činnosti. Bylo by poté nelogické poplatníka za takovéto jednání fakticky sankcionovat neumožněním uznání nákladů vynaložených na environmentálně šetrné formy podnikání včetně pořízení uhlíkových kreditů.

¹² viz § 2445 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

¹³ rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60, ze dne 31. 12. 2017 č. j. 1 Afs 171/2017

¹⁴ rozsudek ze dne 31. 12. 2017 č. j. 1 Afs 171/2017

¹⁵ rozsudek ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, či ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118 či ze dne 19. 2. 2009 č. j. 1 Afs 132/2008 - 82

Dílčí závěr:

Uhlíkové kredity představují daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP.

Stanovisko GŘ:**Nesouhlas se závěrem předkladatele.**

Z popisu situace předkladatelem v bodě č. 1 není zřejmá vazba na ekonomickou podstatu popsané transakce společnosti a její hospodářské využití ve vazbě na dosažené příjmy poplatníka - příjemce certifikátu. Právní podstatou smluvního vztahu je inomínátní smlouva, která prakticky nabyvateli certifikátu znemožňuje kontrolu vynaložených finančních prostředků na podporu ekologie.

Z popisu předkladatele tak vzniká řada pochybností a zakládá tak otázku, proč subjekt, který má zájem vynakládat finanční prostředky na environmentální účely, nepodporuje tuto oblast na základě transparentní darovací smlouvy s využitím daňového režimu dle § 20 odst. 8 ZDP ve spolupráci s transparentními neziskovými organizacemi.

Vzhledem k výše uvedenému a ke skutečnosti, že předkladatel v úvodu příspěvku uvádí, že se mezi dvěma subjekty jedná o nákup služeb, pouze obecně uvádíme, že podle § 21 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, platí, že položka „A.3. Služby“ obsahuje náklady související s dodanými službami, například náklady na opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, nájemné a náklady na pořízení drobného nehmotného majetku. Dále je vymezení služeb upraveno v ČÚS č. 019.

Do základu daně lze zahrnout pouze vynaložené výdaje zaúčtované v souladu s předpisy upravujícími účetnictví, a to pouze za předpokladu, že splní všechny podmínky pro daňovou uznatelnost, tzn. zejména, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů poplatníka, nikoliv na bázi dobrovolnosti bez prokazatelné souvislosti s hospodářskou činností.

Na základě výše uvedeného a na základě informací sdělených v příspěvku předkladatelem nelze souhlasit se závěrem, že pořízení uhlíkového kreditu, resp. nákup certifikátu, představuje pro příjemce při pořízení daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP.

1 Charakter uhlíkových kreditů pro účely daně z přidané hodnoty

Z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) je možné považovat pořízení uhlíkových kreditů za reziduální zdanitelné plnění vymezené ve větě první § 14 odst. 1 ZDPH¹⁶, neboť uhlíkové kredity nenaplní definici zboží dle § 4 odst. 2 a 3 téhož zákona, ani jiný typ služby dle § 14 odst. 1. věty druhé a dále ZDPH.

¹⁶ nelze přitom plnění spočívající v dodání uhlíkových kreditů považovat za podobné dodání emisních povolenek (jejichž charakter byl potvrzen rozsudkem Soudního dvora Evropské Unie C-453/15), neboť absentuje existence jakéhokoliv práva.

Přestože charakter plnění z hlediska ZDPH se jeví relativně jednoznačně v rámci zachování celistvosti příspěvku o potvrzení následujícího závěru.

Dílčí závěr:

Pořízení uhlíkových kreditů lze považovat za poskytnutí služby dle § 14 odst 1 ZDPH.

Stanovisko GFŘ:

Úvodem je nutné předeslat, že pořízení certifikátů uhlíkových kreditů nemusí být vůbec předmětem ZDPH. V tomto ohledu je nutné zásadně upozornit na skutečnost, že z okolností příspěvku vyplývá určitá dávka nejistoty mezi pořízením uhlíkových kreditů a získanou protihodnotou. GFŘ v tomto ohledu konstatuje, že z okolností příspěvku mj. plyne, že pořízení certifikátů uhlíkových kreditů je svým charakterem spíše poskytnutím finanční podpory projektům s cílem zmírnit dopady globalizace jejich vydavatelem. Z tohoto neplyne, že by existovala přímá vazba mezi poskytnutím certifikátů uhlíkových kreditů a jejich užitím příjemcem, přičemž se spíše jedná o finanční příspěvek, nežli o úplatu za plnění.

Dále je nutné uvést, že je nezbytné vždy zkoumat konkrétní smluvní podmínky mezi vydavatelem certifikátů uhlíkových kreditů a jejich příjemcem, aby mohl být vyvozen závěr, zdali se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby.

V obecné rovině je možné s velkou dávkou obecnosti považovat pořízení certifikátů uhlíkových kreditů za poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 ZDPH, nicméně pro komplexní náhled je vhodné poukázat na skutečnost, že pořízení certifikátů uhlíkových kreditů může být za určitých okolností i dodáním zboží dle § 13 ZDPH. K vyhodnocení jednoznačnost závěru o dodání zboží nebo poskytnutí služby neumožňují předpoklady příspěvku zřetelně určit, zdali se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Nelze tak globálně tvrdit, jak to činí předkladatel, že pořízení uhlíkových certifikátů je poskytnutím služby § 14 odst. 1. věty druhé a dále ZDPH.

2 Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhujeme názor GFŘ k dílčím výše uvedeným závěrům pod body 2. a 3. vhodně publikovat.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**DPH****566/09.09.20 Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky – vědomostní test**

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osv. 3353
Ing. Jakub Kašuba, daňový poradce, číslo osv. 5380

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění aplikace institutu opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky dle § 46 zákona č. 235/2004 Sb., v platném znění, o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), a to zejména s ohledem na vědomostní test u věřitele definovaný v § 46 odst. 3 písm. f) ZDPH.

Jako příklady, kdy by nejasnost vyplývající z tohoto ustanovení (jak bude popsána níže) mohla působit významné interpretační problémy, lze uvést různé typy smluv o přenechání zboží k užití (operativní leasing) či smlouvy o dílo.

1. Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky – obecná ustanovení

§ 46 odst. 1 stanoví výčet situací, ve kterých je věřitel oprávněn provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky. Jedná se o situace, kdy je velmi pravděpodobné, že předmětné zdanitelné plnění zůstane definitivně nezaplacené.

§ 46 odst. 3 naopak stanoví případy, kdy nelze opravu základu daně provést. Dle písmena **f)** tohoto ustanovení lze za jeden z těchto případů považovat situaci, kdy: „*věřitel nejpozději k datu dodání zboží nebo poskytnutí služby věděl, že zdanitelné plnění nebude řádně zaplacené, nebo to s přihlédnutím k okolnostem obchodního vztahu, na základě kterého bylo poskytnuto zdanitelné plnění, vědět měl a mohl, pokud by v průběhu obchodního vztahu postupoval s péčí odpovídající péči řádného hospodáře*“.

Důvodová zpráva k ustanovení §46 odst. 3 mj. uvádí, že „*provedení opravy základu daně je podmíněno dobrou vírou věřitele v řádné zaplacení zdanitelného plnění. Řádným zaplacením se přitom rozumí úhrada zdanitelného plnění podle sjednaných platebních podmínek, tj. zejména ve sjednané výši a době. Předpokladem dobré víry je obezřetnost dodavatelů zboží a poskytovatelů služeb v obchodních vztazích, znamenající mimo jiné posuzování obchodník rizik, včasnou identifikaci rizikových odběratelů (potenciálních dlužníků) a včasný aktivní postup dodavatelů v případě existujícího prodlení jejich odběratelů při úhradě splatných pohledávek, což jsou atributy, předpokládané při péči řádného hospodáře*“.

Důvodová zpráva se vyjadřuje pouze k druhé části ustanovení § 46 odst. 3 písm. f) (dále jen „Předmětné ustanovení“), dle názoru předkladatelů však již neposkytuje vodítko k tomu, jak prakticky přistupovat k vyhodnocení dobré víry „nejpozději k datu dodání zboží nebo poskytnutí služby“. Zatímco datum dodání zboží většinou nebude činit problém a bude se shodovat s okamžikem, kdy dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem nebo s okamžikem, se kterým zákon o DPH spojuje fikci dodání zboží (např. typicky okamžik předání věci do užívání ve smyslu § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH), v případě služeb to nemusí být tak zjevné.

Zákon o DPH totiž v § 21 odst. 3 rozlišuje, kdy se zdanitelné plnění ve formě služby považuje za uskutečněné a kdy je služba poskytnutá¹⁷. Vystavení daňového dokladu nelze ztotožnit s poskytnutím služby. Zdanitelné plnění, kterým je poskytnutí služby se sice z pohledu DPH považuje za uskutečněné vystavením daňového dokladu, ale služba v tomto okamžiku ještě poskytnuta není (pokud by poskytnuta byla, nebylo by nutné zavádět fikci uskutečnění zdanitelného plnění vystavením daňového dokladu).

Podobně tomu bude u dílčích plnění dle § 21 odst. 7 zákona o DPH, kdy se dílčí zdanitelné plnění sice považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, ale nejedná se o celkové plnění, na které je sjednána smlouva.

2. Aplikace obecných ustanovení – dodání zboží nebo poskytnutí služby

Níže uvádíme aplikaci Předmětného ustanovení na některé typy plnění.

Dodání zboží – DUZP dle § 21 odst. 1 písm. a) ZDPH

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, dodavatel (věřitel) je povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku přechodu práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník na kupujícího. Pokud v tomto okamžiku dodavatel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

Poskytnutí služby – DUZP dle § 21 odst. 3 ZDPH

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, poskytovatel (věřitel) je povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku poskytnutí služby (ne vystavení dokladu). Pokud v tomto okamžiku poskytovatel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

Vystavení daňového dokladu – DUZP dle § 21 odst. 3 ZDPH

Pokud se služba bude považovat za uskutečněnou vystavením daňového dokladu, Předmětné ustanovení dle názoru předkladatelů nelze aplikovat. Mezi uskutečněním zdanitelného plnění a poskytnutím služby bude větší či menší časová prodleva. K datu poskytnutí služby sice už může být zjevné, že příjemce plnění nezaplatí, v tuto chvíli to však poskytovatel nijak nemůže ovlivnit, protože byl povinen uplatnit DPH dříve při vystavení daňového dokladu. Dle názoru předkladatelů proto nelze činit poskytovatele služby odpovědným za nezaplacení dlužníkem, pokud k DUZP nic nenasvědčovalo tomu, že příjemce plnění pohledávku nezaplatí.

Dodání zboží – DUZP dle § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, pokud dochází k jedinému zdanitelnému plnění (převzetí díla až po zhotovení). Zhotovitel (věřitel) je za této situace povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku převzetí díla. Pokud v tomto

¹⁷ Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu.

okamžiku zhotovitel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

Pokud však dochází k předání díla po částech, vznikají dle názoru předkladatelů praktické potíže při aplikaci Předmětného ustanovení (tyto jsou popsány v části „*Dodání zboží / poskytnutí služby – DUZP dle §21 odst. 7 ZDPH (dílčí plnění)*“ níže).

Finanční leasing – DUZP dle § 21 odst. 1 písm. c) ZDPH

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, pronajímatel (věřitel) je povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku přenechání zboží k užívání ve smyslu § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH. Pokud v tomto okamžiku pronajímatel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

Dodání zboží / poskytnutí služby – DUZP dle § 21 odst. 7 ZDPH (dílčí plnění)

Smlouva, dle které věřitel plní své povinnosti po dílčích částech, představuje dle názoru předkladatelů praktické potíže při aplikaci Předmětného ustanovení.

Příkladem může být již výše uvedená smlouva o dílo nebo smlouva o operativním pronájmu, v souladu s kterou pronajímatel předá předmět leasingu uživateli (nájemci), a ten se zaváže poskytovat úplatu v dílčích částkách dle splátkového kalendáře po dobu nájmu předmětu leasingu.

Pronajímatel (obdobně jako u smluv o finančním leasingu) vyhodnocuje schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku uzavření smlouvy (přenechání zboží k užívání), samotná dílčí plnění dle smlouvy se uskutečňují automaticky (na základě splátkového kalendáře).

Den poskytnutí služby ve formě dílčího plnění patrně nelze ztotožnit s DUZP u dílčího plnění, protože jako DUZP může být ve smlouvě uveden jakýkoliv den (tj. den před zahájením dílčího období, v jeho průběhu či po jeho skončení). Pokud se tedy dílčí plnění budou posuzovat samostatně, za den poskytnutí služby (dílčího plnění) by v souladu s čl. 64 odst. 1 Směrnice o DPH měl být považován poslední den (dílčího) období, ke kterému se splátka vztahuje.

Pronajímatel, který uzavřel s nájemci smlouvu o operativním leasingu, by tedy měl vyhodnotit bonitu klientů v okamžiku uzavření dané smlouvy (respektive předání najaté věci do užívání), nikoli však s každým dílčím plněním. Následně by měl pronajímatel postupovat v průběhu obchodního vztahu s péčí řádného hospodáře, tj. přijímat nezbytná opatření bez prodlení poté, co příjemce plnění přestane plnit své smluvní povinnosti (především platební). Jakýkoliv jiný požadavek na pronajímatele (např. vyhodnocovat bonitu při každém dílčím plnění) by byl zcela neproporcionální (nebylo by možné jej splnit).

Alternativně lze nahlížet na nájemní smlouvu jako na celkovou službu, která je poskytnuta až v okamžiku ukončení nájemní smlouvy (je jedno, zda v řádném termínu nebo předčasně). Problém je podobný jako při uskutečnění služby vystavením daňového dokladu. Při ukončení nájmu již může být zjevné, že nájemce plnění

neuhradí, zejména v případě předčasného ukončení smlouvy právě z důvodů neplacení splátek. Plátce už nemůže ovlivnit schopnost nájemce platit splátky.

Podobně jako v případě služeb považovaných za uskutečněné vystavením daňového dokladu by se Předmětné ustanovení nemělo aplikovat, pokud plátce jednal s péčí řádného hospodáře a prověřil bonitu nájemce při uzavření nájemní smlouvy a následně sledoval platební morálku nájemce a při identifikaci prodlení s platbou splátek bez otálení učinil v souladu se smlouvou nutná opatření včetně předčasného ukončení smlouvy.

Předčasné ukončení smlouvy o operativním pronájmu

Problematika uplatnění DPH u předčasného ukončení smlouvy o operativním pronájmu je velmi specifická. Proto ji věnujeme samostatnou kapitolu.

3. Předčasné ukončení smlouvy o operativním pronájmu

3.1. Východiska

Uvažujeme pouze případ smlouvy o operativním pronájmu, tj. pronájmu, který nesplňuje podmínky § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH. Smlouva je ukončena předčasně z důvodů na straně nájemce, např. neplnění povinností (zejména platebních).

Takové smlouvy obvykle obsahují ustanovení, podle kterých je nájemce povinen uhradit pronajímateli náhrady, ke kterým se smluvně zavázal, např. všechny budoucí splátky diskontované na současnou hodnotu či další náklady pronajímatele spojené s předčasným ukončením smlouvy.

Dále uvažujeme, že náhrada, která má být nájemcem poskytnuta pronajímateli při předčasném ukončení smlouvy, splní předpoklady stanovené judikaturou SDEU ve věci C-295/17 MEO, C-242/18 UniCredit Leasing a C-43/19 Vodafone Portugal a jako taková bude podléhat DPH.

Soudní dvůr však již neřešil charakter této náhrady, což může mít vliv na okamžik, ve kterém je zboží či služba poskytnuta pro účely Předmětného ustanovení, jak bude pojednáno níže v části k praktické aplikaci obecných ustanovení.

3.2. Charakter náhrady

3.2.1. Náhrada jako samostatné dílčí plnění

Náhrada by mohla být považována za úplatu za samostatné dílčí plnění, a to za právo užívat věc do konce původně sjednané doby pronájmu.

Taková služba by byla poskytnuta až uplynutím původně sjednané doby. DUZP by byl shodný, tj. den uplynutí původně sjednané doby. DUZP by nicméně mohlo nastat i dříve, a sice:

- (i) posledním dnem kalendářního roku dle § 21 odst. 8 zákona o DPH, nebo
- (ii) vystavením daňového dokladu (pokud by byl vystaven).

Pokud by nenastala situace podle bodu (i) nebo (ii), pronajímatel by DPH neodváděl. Odváděl by DPH až v okamžiku, na který byla sjednána původně smlouva, případně při obdržení platby před DUZP, a to jen ze skutečně obdržené platby.

3.2.2. Náhrada jako zvýšení ceny uskutečněných plnění

Předkladatelé se ale přiklání k názoru, že by se náhrada měla považovat za zvýšení ceny již uskutečněných dílčích plnění, tj. pravidelných splátek leasingu od začátku nájmu do jeho předčasného ukončení. Tomuto výkladu svědčí bod 39 případu C-43/19 Vodafone Portugal, kde je uvedeno, že „*Uvedené částky musí být tedy považovány za součást ceny za službu, kterou se poskytovatel zavázal poskytovat zákazníkům, která je zpětně zahrnuta do výše měsíčních částek v případě, že tito zákazníci nedodrží dobu vázanosti.*“ Pronajímatel by tak měl povinnost opravit základ daně v souladu s § 42 ZDPH, dle kterého se oprava základu daně považuje za samostatné zdanitelné plnění. Z hlediska administrativní zátěže považujeme za nejvhodnější způsob rovnoměrné časové rozložení náhrady k již uskutečněným plněním (samozřejmě s ohledem na časové limity dle § 42 odst. 8 zákona o DPH).

Dále navrhuje, aby bylo umožněno plátcům, kteří do doby zveřejnění tohoto příspěvku postupovali jinak (např. o závěrečnou platbu (náhradu) navýšili jen poslední splátku), tento postup zachovat. Ze strany správce daně nebude tento postup rozporován za předpokladu, že se ze strany plátce nejedná o zneužívající jednání.

I když zákon zavádí fikci samostatného zdanitelného plnění, fakticky by se jednalo o navýšení ceny jednotlivých dílčích plnění od začátku nájemního vztahu po jeho ukončení. Pro aplikaci Předmětného ustanovení by bylo třeba určit, kdy služba ve formě původního dílčího plnění byla poskytnuta, tj. kdy nastal poslední den (dílčího) období, jak je uvedeno výše. Dále by bylo nutné analyzovat, zda při poskytnutí každého jednotlivého dílčího plnění plátce věděl nebo mohl vědět, že dílčí plnění nebude uhrazeno.

4. Praktická aplikace Předmětného ustanovení

Z úvah uvedených v části 2 a 3 výše lze vyvodit dva problémové okruhy. Jeden se týká situace, kdy služba je poskytnuta později, než nastane DUZP, a plátce tedy uplatňuje daň na výstupu dříve, než nastane okamžik dle Předmětného ustanovení. Druhá situace se týká dílčích plnění, která nastávají „automaticky“ a plátce prakticky nemá možnost ovlivnit, zda dílčí plnění bude zapláceno, i když bude jednat s péčí řádného hospodáře.

4.1. Dřívější DUZP

V některých případech vzniká plátcí povinnost uplatnit DPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, ale k poskytnutí samotné služby dochází později. Dle názoru předkladatelů Předmětné ustanovení nelze aplikovat z důvodu, že k datu poskytnutí služby sice už může být zjevné, že příjemce plnění nezaplatí, v tuto chvíli to však poskytovatel nijak nemůže ovlivnit, protože byl povinen uplatnit DPH dříve.

Předkladatelé proto navrhuji, aby se znalostní test (tj. zda plátce věděl nebo mohl vědět, že příjemce plnění DPH nezaplatí) posuzoval k DUZP, nikoliv k okamžiku poskytnutí služby, pokud DUZP předchází poskytnutí služby.

4.2. Dílčí plnění

Pronajímatel vyhodnocuje schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku uzavření smlouvy, samotná dílčí plnění dle smlouvy se následně uskutečňují automaticky.

Dle názoru předkladatelů by se tak Předmětné ustanovení nemělo aplikovat, pokud plátce jednal s péčí řádného hospodáře a prověřil bonitu nájemce při uzavření nájemní smlouvy a pokud následně sledoval platební morálku nájemce a při identifikaci prodlení s platbou splátek bez otálení učinil v souladu se smlouvou nutná opatření včetně předčasného ukončení smlouvy.

Pronajímatel bude jednat s péčí řádného hospodáře zejména pokud upozorní nájemce na první a každou další nezaplacenou splátku, a následně bude vyvíjet maximální úsilí k tomu, aby první a každá další nezaplacená splátka (do okamžiku předčasného ukončení smlouvy) nezůstaly ze strany nájemce nezaplaceny.

Pokud následně dojde k předčasnému ukončení smlouvy, měla by být pronajímateli umožněna oprava základu daně z náhrady, kterou dále po nájemci požaduje, a to bez ohledu na charakter této náhrady (samostatné dílčí plnění nebo zvýšení ceny již uskutečněných dílčích plnění).

5. Závěr

Navrhujeme, aby bylo Předmětné ustanovení vykládáno tak, že nebrání věřiteli v opravě základu daně při poskytnutí služby, pokud DUZP nastalo před poskytnutím služby a k okamžiku DUZP nic nenasvědčovalo tomu, že příjemce plnění pohledávku nezaplatí.

Dále navrhujeme, aby bylo Předmětné ustanovení vykládáno tak, že pokud DUZP nastává dle § 21 odst. 7 ZDPH (dílčí plnění), znalostní test věřitele je potřeba vyhodnocovat v okamžiku uzavření dané smlouvy, respektive předání najaté věci do užívání (nikoli s každým dílčím plněním). Předmětné ustanovení se neuplatní, pokud plátce v průběhu obchodního vztahu postupoval s péčí řádného hospodáře, tj. pokud přijímal nezbytná opatření bez prodlení poté, co příjemce plnění přestane plnit své smluvní povinnosti (především platební).

Stejně se bude postupovat u náhrady v případě předčasného ukončení nájemní smlouvy, pokud tato náhrada podléhá DPH.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 9. 9. 2020**DPH****567/09.09.20 Prodej nemovitosti včetně stávajících nájmu jako pozbytí obchodního závodu – aplikace § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH**

Předkládají: Ing. Jana Jirmásková, daňový poradce, č. osv. 4033
JUDr. Filip Oudes

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit interpretaci a definovat možnosti aplikace ust. § 13 odst. 9 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), u prodeje dlouhodobého hmotného majetku (dodání nemovité věci) společně s postoupením platných nájemních smluv vztahujících se k této nemovité věci. Předmětem tohoto příspěvku je posouzení problematiky pouze z hlediska DPH¹⁸.

1. Popis situace

Prodávající se rozhodl k prodeji nemovitosti, kterou dlouhodobě vlastní. Prostory v předmětné nemovitosti prodávající pronajímá několika nájemcům na základě nájemních smluv. Proávající předmětnou nemovitost prodává kupujícímu, který plánuje v pronájmu nemovitosti pokračovat, a proto je předmětem obchodní transakce i převod nájemních smluv na kupujícího. Nájemní smlouvy nejsou z důvodu prodeje nemovitosti vypovídány. Po uskutečnění převodu vlastnických práv k dané nemovitosti nebude kupující s nájemci uzavírat nové nájemní smlouvy ani měnit podmínky v těchto smlouvách. Stávající smlouvy budou pokračovat, pouze kupující nahradí prodávajícího na pozici pronajímatele.

Co se týče dodavatelských smluv na správu nemovitosti nebo na dodávku energií, tak je naopak běžné, že kupující zpravidla uzavírá nové dodavatelské smlouvy.

2. Právní rozbor

Článek 19 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) uvádí:

„Je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce.“

¹⁸ Pozbytí obchodního závodu bylo již koordinačním výborem diskutováno, a to konkrétně právní nástupnictví při pozbytí obchodního závodu, viz příspěvek 463/14.10.15 *Právní nástupnictví pro účely DPH při převodu obchodního závodu*. V rámci tohoto příspěvku bylo ve stanovisku GŘ konstatováno, že „je Finanční správou ČR obecně akceptováno, že na právního nástupce jsou převedena i veškerá práva a povinnosti vyplývající z uplatňování ZDPH“.

Česká republika této možnosti stanovené Směrnicí využila a současné znění ust. § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH, v němž je tato možnost zakotvena, deklaruje, že „*pozbytí obchodního závodu, pokud se jedná o hmotný majetek*“, se pro účely ZDPH nepovažuje za dodání zboží. Dřívější úprava prodeje podniku v ZDPH, která se odkazovala na zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník a vycházela z obchodního zákoníku, byla do novely ZDPH účinné od 1. ledna 2014 v rozporu s konceptem nastaveným Soudním dvorem Evropské unie (dále jen „SDEU“)¹⁹.

Bližší vysvětlení pojmů uvedených v čl. 19 Směrnice a ust. § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH však Směrnice ani ZDPH dále neobsahují, a proto je nutné při výkladu ust. § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH vycházet v první řadě z výkladů SDEU v rámci jeho rozhodovací praxe.

2.1. Judikatura SDEU

Problematikou převodu souhrnu majetku nebo jeho části (podniku) se SDEU opakovaně zabýval, zejména v rozsudcích C-497/01 Zita Modes, C-444/10 Christel Schiever, C-651/11 X BV a C-17/18 Virgil Mailat. Nejdůležitější závěry vyplývající z těchto rozsudků lze shrnout do následujících bodů:

- *Převod podniku je autonomní pojem unijního práva, který musí být v rámci EU vykládán jednotně bez ohledu na to, jak ho definuje národní právo jednotlivých členských států EU. Protože chybí definice tohoto pojmu ve Směrnici, je nutné vycházet z kontextu celého ustanovení a cílů příslušné právní úpravy*²⁰.
- *Jestliže členské státy využijí možnosti dle čl. 19 Směrnice, musí aplikovat toto pravidlo na jakýkoli převod souhrnu aktiv nebo jeho části, a proto nemohou omezit uplatnění tohoto pravidla pouze na některé transfery, při zachování podmínek daných druhou větou tohoto článku (přijmutí opatření, pokud nabyvatel není osobou plně povinnou k dani)*²¹.
- *Aby se jednalo o převod podniku nebo jeho samostatné části ve smyslu čl. 19 Směrnice, musí být souhrn převedených složek dostatečný natolik, aby umožnil provozování samostatné hospodářské činnosti*²².
- *Pokud činnost nevyžaduje přímo konkrétní prostory, jedná se o převod podniku, i když se nepřevádí nemovitosti nebo užívací práva k nemovitosti. V takovém případě je už např. prodej zásob a vybavení prostor dostačující k tomu, aby se jednalo o převod podniku. Naopak v případě, že je ekonomická činnost pevně svázána s konkrétními*

¹⁹ Viz například článek *Daň z přidané hodnoty: praktické využití nejnovější judikatury Evropského soudního dvora* od Ing. Tomáše Brandejse zveřejněný v e-Bulletinu Komory daňových poradců ČR 1/2012.

²⁰ Viz bod 22 rozsudku C-444/10 Christel Schiever.

²¹ Viz bod 31 rozsudku C-497/01 Zita Modes.

²² Viz bod 25 rozsudku C-444/10 Christel Schiever.

prostory, nebude se jednat o převod podniku, jestliže nedojde i k převodu užívacích práv k těmto prostorům (alespoň nájmu)²³.

- Záměry nabyvatele mohou být v určitých případech zohledněny při celkovém posouzení transakce, ale musí být podpořeny objektivními poznatky. Nabyvatel tak musí mít v úmyslu využívat převedený obchodní majetek nebo část podniku, a nikoliv pouze okamžitě provést likvidaci předmětné činnosti, případně prodej zásob²⁴.

2.2. Judikatura NSS

Předmětnou problematikou se několikrát zabýval i Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“). Z judikatury NSS, která se převodem podniku zabývala, lze odkázat například rozsudky ve věci ZBIROVIA²⁵, Gestra CZ²⁶ a Autobazar Vysočina²⁷. Z těchto rozsudků lze výše uvedené závěry doplnit o následující:

- Jednou z indicií, že se bude jednat o převod podniku, může být skutečnost, že k převáděné části je samostatně vedeno účetnictví²⁸.

- Převod podniku znamená, že je převáděn funkční celek, který může nadále fungovat pod vedením kupujícího. V takovém případě není podstatné, kolika smlouvami nakonec k převodu došlo, neboť pro daňové potřeby na ně bude nahlíženo jako na smlouvu o prodeji podniku. Podstatné v takové situaci je, zda byl dosažen shodný stav²⁹.

- Pokud se objektivně jedná o prodej podniku, není toto plnění předmětem DPH. V takovém případě pak nepřichází v úvahu nárokování odpočtu DPH, a to ani v případě bezvadných daňových dokladů prokazujících zaplacení DPH³⁰.

Předmětem žádného z výše uvedených rozsudků však nebyl prodej budovy včetně existujících nájemních smluv. V rozsudku Zita Modes se jednalo o prodej zásob (konfekčního oblečení), u Christel Schiever o prodej zásob včetně vybavení prodejny a zároveň pronajmutí prodejny. Prodej podílů a zároveň poskytnutí služeb byl předmětem rozsudku X BV. V případě Virgil Mailat došlo k pronajmutí nemovitosti a hmotných aktiv a majetku souvisejícího s provozem restaurace. V případě Autobazaru Vysočina se jednalo o vklad samostatné organizační jednotky - dílny provádějící servisní činnost, kterou tvořil nemovitý majetek, drobný hmotný investiční majetek, nehmotná aktiva a pracovní smlouva s jedním zaměstnancem. Odkup výrobního areálu a přeúčtování hrubé mzdy byly pak předmětem ve věci Gestra CZ.

²³ Viz body 27 až 29, 34 rozsudku C-444/10 Christel Schiever.

²⁴ Viz body 25 a 26 rozsudku C-17/18 Virgil Mailat.

²⁵ Č. j. 7 Afs 60/2010 – 148 ze dne 27. října 2011.

²⁶ Č. j. 2 Afs 14/2011 – 103 ze dne 18. září 2012.

²⁷ Č. j. 5 Afs 309/2016 – 43 ze dne 17. října 2018.

²⁸ Viz rozsudek Gestra CZ.

²⁹ Viz rozsudek Autobazar Vysočina.

³⁰ Viz rozsudek ZBIROVIA.

2.3. Právní úprava a výkladová stanoviska v členských státech

Jak je uvedeno v závěrech SDEU, pojem převod podniku (obchodního závodu) musí být vykládán jednotně ve všech členských státech, které v souladu s čl. 19 Směrnice nepovažují úplatný převod souhrnu majetku nebo jeho části za dodání zboží.

V případě České republiky neexistuje žádný oficiální výklad, který by se zabýval problematikou převodu obchodního závodu ve vztahu k prodeji nemovitosti společně s existujícími nájemními smlouvami. Podle článku 19 Směrnice postupovaly mimo jiné Velká Británie a Německo a ve svých daňových předpisech upravily, kdy převod podniku není předmětem DPH. Na rozdíl od České republiky jsou ale v těchto státech dohledatelná výkladová stanoviska orgánů finanční správy.

A) Velká Británie

Na základě § 5 odst. 3 písm. c) britského zákona o DPH z roku 1994 může britské ministerstvo financí v nařízení definovat transakce, které nejsou považovány za dodání zboží ani za poskytnutí služby³¹. Situace, kdy převod souhrnu obchodního majetku nebo jeho části není předmětem DPH, je pak upravena zejména v Nařízení o DPH (zvláštní ustanovení) z roku 1995 (SI 1995/1268)³².

V případě Velké Británie je převod souhrnu obchodního majetku nebo jeho části, který není předmětem DPH, označován jako „*transfer of going concern*“ (dále jen „TOGC“). Krom výše uvedených právních předpisů je na britských vládních stránkách dohledatelný interní manuál britské daňové správy HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) k problematice DPH a TOGC³³. V rámci tohoto manuálu HMRC poskytuje bližší výklad pojmu TOGC i ve vztahu k ekonomické činnosti v podobě pronájmu nemovitostí nebo jejich částí s přihlédnutím k závěrům vyplývajícím z britské judikatury a judikatury SDEU. Z předmětného manuálu vyplývají mimo jiné i následující závěry³⁴:

- Aby se podle HMRC jednalo o převod obchodního závodu (TOGC), není podmínkou, aby nemovitost byla v okamžiku prodeje pronajata celá (část může prodávající sám využívat nebo může být část neobsazena).

- Důležité pro klasifikaci prodeje jako TOGC naopak je, že existují nájemníci před i po transakci, přičemž tento status nájemce by měl být formální (existuje nájemní smlouva nebo smlouva o budoucím nájmu, která je též převáděna).

- O TOGC se jedná i v případě, že je nemovitost prodána stávajícímu nájemci, pokud je část nemovitosti pronajímána i jiným nájemcům a nedojde k ukončení těchto nájmu.

³¹ <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/section/5>

³² <http://www.legislation.gov.uk/uksi/1995/1268/contents/made>

³³ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-transfer-of-a-going-concern>

³⁴ Dle neformálního autorského překladu.

- Pokud investor v oblasti nemovitostí vlastní několik pronajatých nemovitostí prodává jednu nemovitost kupujícímu, tak se může jednat o TOGC za předpokladu, že tato nemovitost je pronajata či částečně pronajata.
- Pokud je prodáno společně několik nemovitostí jako jediné portfolio, může se jednat o jediné TOGC ačkoliv nebudou zachovány všechny vlastnosti (některé budovy nejsou dokončeny či je ještě není možné legálně pronajímat). Pravidla TOGC se v takovém případě vztahují na převod podniku jako celek a nikoliv na dílčí majetek tohoto podniku.
- Pravidla o TOGC u pronájmu nemovitosti jsou stejná bez ohledu na to, zda se nemovitost pronajímá k bytovým či nebytovým (komerčním) účelům.
- O TOGC se jedná i v případě, že nájemníci zatím využívají „rent-free“ období, pokud v budoucnu mají podle smlouvy nájemné začít platit.
- Naopak v případě, že je nemovitost prodána stávajícímu jedinému nájemci, tak se o TOGC nebude jednat v případě, že nájemce nebude nemovitost využívat k původnímu účelu – pronájmu nemovitosti (např. kupující bude v nemovitosti sídlit nebo uskutečňovat svou jinou ekonomickou činnost).
- Pokud vlastník nemovitosti dovolí někomu ji jen dočasně obývat bez práva ji obývat i po jejím prodeji, tak se nejedná o TOGC.
- O TOGC se nejedná ani v případě, kdy developer, jehož ekonomická činnost spočívá v prodeji nemovitostí, pouze uvádí nemovitost na trh - prodává budovu včetně nájmů společnosti, která bude prostory v budově následně jen pronajímat (kupující není developerem).

B) Německo

Podle § 1 odst. 1a německého zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz), ze dne 21. února 2005, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „UStG“), nepodléhá prodej podniku jako celku jinému podnikateli DPH³⁵. V Německu se převod souhrnu obchodního majetku nebo jeho části, který stojí mimo DPH, označuje jako „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ nebo jako „Veräußerung eines Unternehmens im Ganzen“ (dále jen „GVG“). K výkladu UStG vydalo německé ministerstvo financí Vyhlášku DPH ze dne 1. října 2010, která je průběžně aktualizována³⁶. Tato vyhláška obsahuje i výklad pojmu GVG³⁷, v rámci něhož německá daňová správa zohledňuje kromě judikatury SDEU i judikaturu Spolkového finančního soudu (Bundesfinanzhof; dále jen „BFH“). K pojmu GVG z vyhlášky vyplývají například následující závěry³⁸:

³⁵ https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/78902_1/

³⁶

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuernarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/Umsatzsteuer-Anwendungserlass-aktuell-Stand-2020-02-06.pdf?__blob=publicationFile&v=16

³⁷ Bod 1.5. vyhlášky.

³⁸ Dle neformálního autorského překladu.

- *Dodání nemovitosti, která není pronajímána před prodejem nebo nebude pronajímána po prodeji, obecně není GVG. Aby se jednalo o GVG, musí nabyvatel pokračovat v pronajímání nemovitosti.*

- *Prodej pronajaté nemovitosti předchozímu nájemci pro jeho vlastní ekonomické účely bez pokračování pronajímání nemovitosti nelze považovat za GVG.*

- *O GVG se jedná i v případě, že kupující následně pronajme pouze část budovy, která byla dříve pronajímána celá. To platí bez ohledu na to, zda je pronajatá část budovy „nezávislá podle občanského práva“.*

- *Jde stále o GVG, i když v době prodeje nemovitosti, která je pronajímána, dočasně neplatí nájemníci z obchodních důvodů (rent-free) nájem.*

Podle BFH se naopak nejedná o GVG v případě, že developer prodá nemovitost včetně stávajících nájemních smluv společnosti, která plánuje pokračovat v pronajímání prostor v dané nemovitosti. Je tomu z toho důvodu, že ani v případě krátkodobých pronájmů není udržitelnou ekonomickou činností developera pronájem nemovitosti, ale prodej nemovitosti, kdy její pronájem může přidat na její lukrativnosti. Kupující společnost naopak pořizuje nemovitost za účelem jejího pronajímání. Vzhledem k této rozdílné klasifikaci tak nemůže nový vlastník nemovitosti pokračovat v původní ekonomické činnosti jako celku³⁹.

4. Závěry

Dílčí závěr 1

Na základě výše uvedeného se domníváme, že prodej nemovitosti včetně souvisejících nájemních smluv bude považován za pozbytí obchodního závodu ve smyslu ust. § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH, který nebude předmětem DPH. To platí, pokud v okamžiku prodeje nemovitosti existují nájemní smlouvy či dohody o budoucím nájmu nemovitosti či alespoň její části za úplatu, které nebudou ukončeny z důvodu prodeje nemovitosti, a kupující pouze nastoupí na pozici prodávajícího.

Pro posouzení není vůbec relevantní, kolika smlouvami dochází k převodu nemovitosti a nájemních smluv a ani to, jak se tyto smlouvy nazývají. Stejně na posouzení nemá vliv k jakým účelům je či bude nemovitost pronajímána.

Dílčí závěr 2

Problematika prodeje nemovité věci včetně souvisejících nájemních smluv jako pozbytí obchodního závodu nebyla doposud předmětem judikatury SDEU či NSS nebo odborné diskuze. Z tohoto důvodu navrhuje i s ohledem na požadavek právní jistoty, aby byl výše uvedený dílčí závěr, pokud podle něj již nebylo postupováno, aplikován až na situace, které nastanou po projednání tohoto příspěvku.

³⁹ Například rozhodnutí BFH sp. zn. V R 45/02 ze dne 24. února 2005, dostupné:

<https://www.iww.de/quellenmaterial/id/5427>

5. Shrnutí

Navrhujeme přijmout výše popsané dílčí závěry.

Stanovisko GŘ:

Se závěrem předkladatelů dílčí nesouhlas.

GŘ se závěrem předkladatelů nesouhlasí z těchto důvodů.

Zaprvé závěr předkladatelů je velmi obecný a nezohledňuje všechny možné okolnosti případů při prodeji nemovitých věcí spolu s převodem nájemních smluv, které by mohly být dle předkladatelů považovány za pozbytí obchodního závodu ve smyslu § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH.

Ve všech případech je nutné vycházet z konkrétních okolností s přihlédnutím k tomu, jak daná transakce probíhala mezi prodejcem nemovité věci a jejím nabyvatelem včetně podmínek převodu nájemních smluv. Jak totiž konstatoval Soudní dvůr EU k tomu, aby se jednalo o převod obchodního majetku nebo samostatné části podniku, musí být souhrn převedených složek dostatečný na to, aby umožnil provozování samostatné hospodářské činnosti, a že otázka, zda tento souhrn musí zahrnovat jak nemovitý, tak i movitý majetek, musí být posouzena s ohledem na povahu dané hospodářské činnosti (v tomto smyslu viz rozsudky C-444/10 Schriever, body 25 a 26, jakož i C-17/18 Mailat, bod 15).

Z judikatury mj. plyne, že pozbytí obchodního závodu musí být posuzováno i na základě povahy ekonomické činnosti. Jak totiž výše správně poukázali předkladatelé zejména v případě, kdy obchodní korporace zabývající se developmentem (příkladně korporace vykonává ekonomickou činnost, která zahrnuje dodání nemovitých věcí), dodá nemovité věci včetně s nimi související nájemní smlouvy obchodní korporaci, pak se nejedná o pozbytí obchodního závodu ve smyslu § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH. Jádrem ekonomické činnosti developera je právě situace, že dodává nemovité věci (obchoduje s nemovitými věcmi jako běžný obchodník) včetně případného postoupení nájemních smluv. Pro developera zpravidla netvoří nemovité věci samostatnou část jeho podniku, ale spíše se jedná o zásoby určené k prodeji. Pouhý převod zásob totiž není pozbytím obchodního závodu (v tomto smyslu viz rozsudky C-497/01 Zita Modes, bod 40, a C-444/10 Schriever, bod 24).

Zadruhé závěr předkladatelů může platit pouze za předpokladu, že ze všech okolností případu bude zřetelně vyplývat, že převáděné nemovité věci včetně nájemních smluv tvoří samostatný podnik nebo jeho část, který je schopný provozování samostatné ekonomické činnosti.

Lze tak předeslat, že pouhý prodej nemovitosti včetně souvisejících nájemních smluv nebude za všech okolností považován za pozbytí obchodního závodu ve smyslu ust. § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH.

GŘ uvádí rámcový příklad, který je možné považovat za pozbytí obchodního závodu ve smyslu § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH.

- *Obchodní korporace vlastní několik nemovitých věcí v různých městech ČR (jádrém ekonomické činnosti je situace, kdy se jedná např. o institucionálního investora do nemovitých věcí, který vlastní portfolio nemovitých věcí, které pronajímá), přičemž bude převádět nemovitou věc včetně nájemních smluv s obchodníky provozujícími maloobchod, přičemž takovéto nájemní smlouvy nebudou zanikat prodejem nemovité věci na jinou obchodní korporaci, která je obdobným institucionálním investorem do nemovitých věcí, a současně pokud nabývací obchodní korporace získá takové složky obchodního závodu, které umožňují obchodnímu závodu provozovat danou ekonomickou činnost spjatou s převodem tohoto obchodního závodu, načež nabývací obchodní korporace bude pokračovat ve stávající činnosti (neprovede likvidaci takovéto ekonomické činnosti), pak lze takovouto transakci považovat za pozbytí obchodního závodu ve smyslu § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH.*

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**DPH****568/09.09.20 Uplatnění DPH při prodeji majetku plátcem**

Předkládají: Olga Holubová, daňový poradce, číslo osv. 0367

Ing. Milan Lang, daňový poradce, číslo osv. 4643

Cílem příspěvku je dosažení shody na rámcových pravidlech pro posouzení, které prodeje majetku jsou předmětem daně a které nikoli. Pojmem „majetek“ pro účely tohoto textu rozumíme hmotné věci, ačkoli v praxi se bude řešit především prodej majetku, který má povahu dlouhodobého majetku. Prodávajícím ve všech uvedených příkladech je plátc DPH.

Právní východiska

1. Předmětem daně jsou (až na výjimky, jež s tématem příspěvku nesouvisejí) transakce, které (mimo jiné) uskuteční **osoba povinná k dani, která v tomto postavení při daném úkonu jedná** (§ 2 zákona o DPH⁴⁰, čl. 2 Směrnice⁴¹).
2. Osoba povinná k dani může při prodeji majetku jednat **jak v postavení osoby povinné k dani, tak v postavení běžného vlastníka (tj. osoby nepovinné k dani)**, který se majetku prostě zbavuje prodejem. V posledně jmenovaném případě pak prodej není uskutečněn v rámci ekonomické činnosti a není předmětem daně (např. **C-180/10 Slaby**, bod 36, **C-291/92 Armbrecht**, bod 18, **C-77/01 EDM**, body 60-62).

A. Prodej majetku, který není součástí obchodního majetku a který není používán k ekonomické činnosti

Považujeme v této souvislosti za nesporné, že **prodej majetku, který není plátcem zařazen do obchodního majetku** [tj. 1. vlastník ho nenabyl v postavení osoby povinné k dani, 2. neeviduje jej jako obchodní majetek dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH a 3. při nákupu tohoto majetku neuplatnil nárok na odpočet daně] **není předmětem daně**, neboť prodávající nejedná při prodeji v postavení osoby povinné k dani (např. **C-155/94 Wellcome Trust**, bod 32, **C-118/11 Eon Aset Menidjunt OOD**, body 57, 58).

Příklady:

1. *Obec prodává pozemky, které nejsou zahrnuty v obchodním majetku, jsou historicky v jejím vlastnictví a jsou určeny územním plánem k zastavění. Pozemky jsou prodávány na základě žádosti investora, který při žádosti o prodej předložil záměr výstavby výrobní haly na základě, které by měla v obci vzrůst zaměstnanost. Prodávané pozemky nebyly nikdy využívány k ekonomické činnosti obce, resp. jedná se nevyužité veřejnosti volně přístupné obecní*

⁴⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁴¹ Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

- pozemky. **Prodej není předmětem daně.**
2. Plátce prodává sousedovi dětský zahradní domek, protože jeho děti, pro které ho pořizoval, už odrostly. Při nákupu nebyl uplatněn odpočet daně na vstupu, domek nebyl zahrnut v obchodním majetku plátce. **Prodej není předmětem daně**
 3. Při kontrole způsobu využívání pozemku se zjistilo, že občan má historicky zapláceno cca 20 metrů čtverečních obecního pozemku ke své zahradě. V rámci majetkového narovnání situace je dohodnut odprodej tohoto pozemku tomuto občanovi, který daný pozemek dříve bezesmluvně užíval. Obec nemá pozemek zahrnut v obchodním majetku. **Prodej není předmětem daně.**
 4. Obec prodává pozemek o výměře 30 m², který nemá zahrnut v obchodním majetku, je historicky v jejím vlastnictví a je určen územním plánem k zastavění. Na základě žádosti kupujícího je prodán fyzické osobě za účelem provedení přístavby jejího rodinného domu. Prodávané pozemky nebyly nikdy využívány k ekonomické činnosti obce, resp. jedná se o volně přístupnou travnatou plochu. **Prodej není předmětem daně.**
 5. Kraj prodává nezastavěné pozemky, které nemá zahrnuty v obchodním majetku a které byly v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. na základě zřizovací listiny předány k hospodaření příspěvkové organizaci (zařízení sociálních služeb). Pozemky jsou prodávány na základě žádosti obchodní společnosti za účelem výstavby parkovací plochy u jejího výrobního areálu. **Prodej není předmětem daně.**
 6. Kraj prodává nezastavěné pozemky nezahrnuté v obchodním majetku, které byly předmětem bezúplatné výpůjčky obchodní společnosti. Pozemky byly obchodní společnosti v minulosti předány k bezúplatnému využití z důvodu přilákání investora, který zvýší zaměstnanost. Pozemky jsou prodávány na základě žádosti obchodní společnosti za účelem výstavby parkovací plochy u jejího výrobního areálu. **Prodej není předmětem daně.**
 7. Obec směňuje stavební pozemky, které nabyla v rámci transformace státního majetku⁴². Pozemky nezahrnula do obchodního majetku, ani nepoužívala k ekonomické činnosti. **Směna není pro obec předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
 8. Státní příspěvková organizace (zastupující stát) prodává/směňuje nemovitosti, s nimiž hospodaří na základě hospodářských smluv⁴³. Nemovitosti nebyly zahrnuty do obchodního majetku, nebyly používány k ekonomické činnosti. **Transakce není pro prodávajícího /směňujícího předmětem daně, protože nejedná jako osoba povinná k dani.**
 9. Akciová společnost vlastní horskou chatu, kterou nemá zahrnutou v obchodním majetku, a při jejím pořízení a technickém zhodnocení neuplatnila nárok na odpočet daně na vstupu, protože se nepovažovala ve vztahu k těmto transakcím za osobu povinnou k dani. Poskytuje ji svým zaměstnancům bezúplatně k rekreaci. Případný prodej chaty nebude předmětem daně,

⁴² Zák. č. 172/92 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí

⁴³ Např. § 55 odst.3 a § 19b zák. 219/2000 Sb., § 12 vyhl. 119/1988 Sb., §346 zák. č.109/1964 Sb.

prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.

B. Prodej majetku, který není součástí obchodního majetku a který je/byl zčásti používán k ekonomické činnosti

Jsme přesvědčeni, že plátce může ponechat majetek mimo okruh svého obchodního majetku, přestože jej zčásti použije ke své ekonomické činnosti. To je situace, kdy plátce

1. nakoupí/získá majetek v postavení osoby nepovinné k dani,

2. nezařadí ho do svého obchodního majetku a

3. neuplatní nárok na odpočet daně na vstupu.

Vzhledem ke skutečnostem uvedeným v předchozí větě pod body 1. až 3. není částečné použití tohoto majetku k ekonomické činnosti s to změnit jeho status z neobchodního na obchodní majetek. Tento závěr plyne z **ustálené** judikatury SDEU.

- 55. ***Pokud se osoba povinná k dani rozhodne ponechat investiční majetek v celém rozsahu jako součást svého soukromého majetku, ačkoliv jej používá jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, není odpočitatelná žádná část DPH splatné nebo odvedené na vstupu z pořízení tohoto majetku (rozsudek ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-415/98, Recueil, s. I-1831, bod 27). V tomto případě nemůže použití tohoto majetku k podnikatelským účelům podléhat DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bakcsi, bod 31). [z rozhodnutí C-118/11 Eon Aset Menidjmont OOD]***
- 26. *Nor, it should be observed, does the Sixth Directive contain any provision which would preclude a taxable person who acquires a capital item in order to use it for both business and private purposes from retaining it wholly within his private assets and thereby excluding it in full from the system of VAT.*
- 27. *When a taxable person thus decides to retain a capital item entirely within his private assets, whether or not he uses it for both business and private purposes, no portion of the input VAT due or paid on the acquisition of the item is therefore deductible....*
- 32. *In the light of the foregoing, the Commission's argument that a taxable person demonstrates his decision to assign an item by using it wholly or partly for the purpose of his business activities and is therefore precluded from assigning a mixed-use item wholly to his private assets must be rejected. [z rozhodnutí C-415/98 Bakcsi]*

V souladu s uvedeným konceptem je i definice obchodního majetku uvedená v § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH a úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě:

Obchodním majetkem [se rozumí] majetkové hodnoty, které

1. slouží osobě povinné k dani a

2. jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností

Důvodová zpráva: Jedná se o zpřesnění vymezení obchodního majetku, jehož

účelem je věrněji promítnout zásadu vyplývající z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudek ve věci Armbrecht, C-291/92), že osoba povinná k dani je oprávněna určit, zda, popř. v jaké části, majetkové hodnoty zařadí do svého obchodního majetku.

Důsledkem uplatnění uvedeného pravidla tedy musí být, že prodej majetku stojícího mimo množinu obchodního majetku plátce, a tedy i mimo systém DPH, není předmětem daně, jakkoli byl v určitém rozsahu k ekonomické činnosti používán. Prodávající totiž v dané transakci nejedná v postavení osoby povinné k dani.

Příklady:

1. Obec prodává zemědělské pozemky, které nejsou zahrnuty v obchodním majetku, jsou historicky v jejím vlastnictví, jsou územním plánem určeny k zastavění a v čase nebyly využívány buď vůbec nebo byly po určitou dobu propachtovány zemědělci. Prodej je uskutečňován na základě žádosti pachtýře. Obec zveřejní v souladu se zákonem záměr prodeje a pozemky prodá pachtýři. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
2. Územní samosprávný celek (ÚSC) směřuje pozemky, které nabyt v rámci transformace státního majetku⁴⁴. Pozemky nezahrnul do obchodního majetku. K ekonomické činnosti je používal pouze zčásti (např. k pronájmu), kterou nepotřeboval pro výkon veřejné správy. **Směna není pro ÚSC předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
3. Obec prodává pozemek, který historicky vlastní a který nikdy nevložila do obchodního majetku. Jedná se o proluku mezi dvěma stavbami zarostlou travou, kterou obec za 100 Kč ročně ponechává k posekání občanovi pro králíky. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
4. Plátce – fyzická osoba – pořídil osobní automobil, který nezahrnul do obchodního majetku, neuplatnil nárok na odpočet daně na vstupu. Vozidlo používá částečně i pro ekonomickou činnost. Po cca 5 letech vozidlo prodal, aby pořídil nové. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
5. Daňový poradce, fyzická osoba, plátce daně, si koupil nový byt, který nevložil do obchodního majetku, ani ho neeviduje v daňové evidenci a neuplatnil si nárok na odpočet daně při jeho pořízení. Sám bydlí v rodinném domě, a tak byt pronajme, než ho bude potřebovat pro svou rodinu. Po pár letech byt prodá nájemci. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
6. Fyzická osoba, plátce daně, získala v restituci pozemky, které jsou určeny k zastavění. Na jedné z parcel, kterou zahrnula do obchodního majetku, postaví solární elektrárnu, kterou rovněž zahrne do obchodního majetku. Ostatní parcely nevložila do obchodního majetku, ale pronajala zemědělci. Po čase je

⁴⁴ Zák. č. 172/92 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí

*prodala developerovi, který ji sám vyhledal a oslovil. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***

7. *Fyzická osoba podnikající v oblasti zemědělství koupila pozemek (zemědělskou půdu) jako soukromá osoba. Pozemek nebyl zahrnut do obchodního majetku. V době před pořízením byl pozemek využíván fyzickou osobou v rámci podnikání na základě nájemní smlouvy, a sice za účelem zemědělské produkce. V době pořízení předmětného pozemku již fyzická osoba neplánovala další výsadbu a využití pozemku pro podnikání. Od okamžiku pořízení byl tedy předmětný pozemek používán pro podnikání pouze částečně, kdy byla postupně ze soukromé půdy odebírána část původní výsadby. Nyní hodlá vlastník uvedené pozemky prodat obchodní korporaci – plátcí daně, která pozemky zasítuje a realizuje na nich výstavbu rodinných domů. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***

C. Prodej majetku, který formálně probíhá mimo systém DPH, ačkoli vykazuje znaky typické pro transakce prováděné podnikateli.

Do této množiny transakcí se mohou kvalifikovat prodeje majetku z obou kategorií popsaných výše v bodech A. a B. Může tedy jít o majetek nabytý vlastníkem jednajícím v pozici osoby nepovinné k dani (např. zděděním, nabytým v rámci transformace státního majetku do vlastnictví obce, nákupem pro soukromé využití bez uplatnění odpočtu apod.) a neevidovaný jako obchodní majetek v evidenci dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.

Přes navenek deklarovaný status „neobchodního majetku“ je majetek předmětem transakce, která se svými znaky fakticky neliší od podnikatelských projektů. Čítankovou ukázkou je chování developera v kauze SDEU **C-331/14 Petar Kezić**, který zastavěl budovou/budovami několik parcel, z nichž některé měl v obchodním majetku a jiné nikoli. Při prodeji celého komplexu považoval za předmět daně pouze prodej jeho části v rozsahu odpovídajícím parcelám zařazeným v obchodním majetku. Soudní dvůr však nenalezl žádný důvod, proč by měl být posouzen prodej části považované za podnikatelský projekt developera odlišně od prodeje části vykazované jako „soukromá“, tj. části vystavěné na soukromých parcelách. V principu totéž SDEU konstatoval i v kauze C-180/10 Slaby a C-**263/11 Ainārs Rēdlihs**: „podniká-li prodávající při dané transakci aktivní kroky, které využívají běžní obchodníci, považuje se prodej za uskutečněný v rámci ekonomické činnosti“. Při prodeji nemovitosti je za takový krok považováno zejména zasítování pozemků nebo využití osvědčených nástrojů marketingu. Pouhé administrativní rozdělení pozemku, které vede k usnadnění jeho prodeje, nebo prodej podpořený prostou inzercí či pomocí realitní kanceláře naopak není v rozporu s chováním vlastníka, který se zbavuje svého majetku.

Příklady:

1. *Obec rozdělí a zasítuje historicky vlastněné pozemky a rozprodává je občanům pro účely výstavby rodinných domů. **Prodej je předmětem daně, neboť obec postupovala téměř shodně s postupem obchodníků s nemovitostmi či developerů, a v daném případě je rozhodující skutečná povaha prodeje, a***

nikoli formálně deklarovaný stav.

2. Obec prodává z vlastní iniciativy pozemky, které jsou historicky v jejím vlastnictví, jsou určeny územním plánem k zastavění a nejsou zařazeny v obchodním majetku obce. Prodávané pozemky nebyly nikdy využívány k ekonomické činnosti obce, resp. nebyly nijak využívány. Bylo provedeno jejich geometrické oddělení tak, aby byly způsobilé pro výstavbu RD, obec zde neprovádí výstavbu sítí. Nabídka na prodej pozemku byla umístěna na úřední desce obce, dále byla inzerována také v místním zpravodaji a obec využila i služeb realitní kanceláře, která daný pozemek zahrnula do své nabídky. **Prodej není předmětem daně, protože obec provedla pouze základní úkony potřebné k prodeji, její činnost směřující k prodeji se tak liší od běžných obchodních postupů, které volí obchodníci pro maximalizaci zisku. Formálně deklarovaný stav je v daném případě pro posouzení povahy prodeje rozhodující.**
3. Obec prodává z vlastní iniciativy budovu, která sloužila jednak jako kanceláře pro zaměstnance obecního úřadu a zároveň byla částečně využívána ke krátkodobým zdaňovaným pronájmům (kulturní sál). Budovu obec nezařadila do obchodního majetku. Nabídka prodeje byla umístěna na úřední desce obce, inzerována v místním zpravodaji a obec také využila služeb realitní kanceláře, která daný pozemek zahrnula do své nabídky. **Prodej není předmětem daně, protože obec provedla pouze základní úkony potřebné k prodeji, její činnost směřující k prodeji se tak liší od běžných obchodních postupů, které volí obchodníci pro maximalizaci zisku. Formálně deklarovaný stav je v daném případě pro posouzení povahy prodeje rozhodující.**
4. Město prodává z vlastní iniciativy budovy, které nebyly zařazeny do obchodního majetku a byly v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. na základě zřizovací listiny předány k hospodaření příspěvkové organizaci. Jedná se o budovy dříve využívané příspěvkovou organizací školského typu k uskutečňování osvobozených i zdaňovaných ekonomických činností. Nabídka prodeje byla umístěna na úřední desce města, do v místního zpravodaje a město také využilo služeb realitní kanceláře, která dané nemovitosti zahrnula do své nabídky. **Prodej není předmětem daně, protože město provedlo pouze základní úkony potřebné k prodeji, jeho činnost směřující k prodeji se tak liší od běžných obchodních postupů, které volí obchodníci pro maximalizaci zisku. Formálně deklarovaný stav je v daném případě pro posouzení povahy prodeje rozhodující.**

Závěr:

Prodej majetku není předmětem daně v případě, že prodávající tento majetek

- nevložil do obchodního majetku pro účely DPH,
- neeviduje jej v evidenci DPH a

- neuplatnil při jeho pořízení nárok na odpočet daně na vstupu, ačkoli jej před prodejem z části používal pro ekonomickou činnost.

To platí za předpokladu, že při prodeji nepodnikal prodávající aktivní kroky, které využívají běžní obchodníci.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**DPH****569/09.09.20 Nárok na odpočet daně při poskytování služeb ve vztahu k vývozu**

Předkládá: Ing. Lukáš Eisenwort, daňový poradce č. osv. 4107

Úvod

Cílem příspěvku je sjednotit přístup k možnosti uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu při poskytování pojištění ve vztahu k vývozu dle §72, odst. 1, písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jako ZDPH).

1. Popis problému

Nárok na odpočet je právem každého plátce, který přijaté plnění použije k uskutečňování plnění zakládajících nárok na odpočet. V § 72 odst. 1 ZDPH jsou specifikována uskutečněná plnění, u kterých lze uplatnit nárok na odpočet daně, mezi tyto patří dle písm. d):

„d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo“ (dále jako „vybrané finanční a pojišťovací služby“)

Dle důvodové zprávy k ZDPH: *„Odstavec 1 v písmenech a) až e) obsahuje taxativní výčet případů, resp. účelů použití přijatých zdanitelných plnění, které zakládají nárok na odpočet daně. V návaznosti na to odstavec 5 dále explicitně stanoví, že plátcí přísluší plný nárok na odpočet daně, použije-li příslušné zdanitelné plnění výhradně pro účely obsažené v tomto taxativním výčtu.“*

Dle Komentáře⁴⁵ k § 72, odst. 1 písm. d) ZDPH je nárok na odpočet zachován „v případě přijatých zdanitelných plnění použitých pro poskytnutí pojišťovacích a některých finančních služeb, jejichž poskytnutí obecně nárok na odpočet nezakládá, v případě, že je jejich místo plnění ve třetí zemi nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží.“

Stejně tak Směrnice⁴⁶ v článku 169 písm. c) umožňuje uplatnit nárok na odpočet u vyjmenovaných finančních a pojišťovacích služeb, jestliže je „příjemce usazen mimo Společenství nebo jsou-li tato plnění přímo vázána na zboží určené k vývozu ze Společenství.“

Z výše uvedeného vyplývá, že společnost poskytující finanční nebo pojišťovací služby, může uplatnit nárok na odpočet v případě, že tyto služby jsou přímo spojené s vývozem. Vzhledem k tomu, že ZDPH i Směrnice stanovují jako jednu z podmínek pro uplatnění nároku na odpočet podmínku spojitosti se zbožím určeným k vývozu, domníváme se, že lze uplatnit nárok na odpočet i v případě, kdy tato služba není poskytnuta přímo vývozci, ale i jiné osobě nepřímo se podílející na uskutečnění vývozu zboží. Podmínka spojitosti s vývozem zboží je uvedena v následujících modelových situacích.

⁴⁵ Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář, Wolters Kluwer, 2018. Dostupné v ASPI.

⁴⁶ Směrnice Rady 2006/112/ES – o společném systému daně z přidané hodnoty

Modelová situace č. 1:

Český výrobce plánuje vyvézt zboží zákazníkovi v Rusku. Český výrobce však zákazníkovi v Rusku nikdy zboží nevyvážel a má obavy z úhrady faktury za vyvážené zboží. Český výrobce se tedy pojistí a v případě neuhrazení ze strany zákazníka bude částku požadovat po pojišťovně. Pokud by pojišťovna odmítla českého výrobce pojistit, vývoz by český výrobce neuskutečnil.

Poskytnutí pojištění v tomto případě splňuje ust. § 72, odst. 1 písm. d) ZDPH, neboť se jedná o plnění přímo spojené s vývozem zboží. Podmínka spojitosti na vývoz zboží je splněna a pojišťovna by tak u přijatých plnění souvisejících s poskytnutím pojištění mohla uplatnit nárok na odpočet.

Modelová situace č. 2:

Český výrobce plánuje vyvézt zboží zákazníkovi v Rusku. Český výrobce však k uskutečnění vývozu potřebuje bankovní úvěr, neboť nemá dostatek prostředků na výrobu smlouveného zboží. Banka však shledává určitou míru rizikovosti a úvěr na vývoz si pojistí u pojišťovny. Na základě poskytnutého pojištění banka poskytne úvěr a výrobce zboží vyveze do Ruska. Pokud by pojišťovna pojištění neposkytla, banka úvěr neposkytne a výrobce zboží nevyrobí a nevyveze.

Poskytnutí bankovního úvěru by mělo, shodně jako v Modelové situaci č. 1, zakládat u banky nárok na odpočet u souvisejících vstupů, neboť je spojena podmínka spojitosti s vývozem. Rovněž pojišťovna může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění souvisejících s poskytnutím pojištění úvěru bance, neboť je splněna podmínka spojitosti s vývozem. Pojišťovna však musí být schopna prokázat, že uskutečněné plnění, ke kterému uplatnila nárok na odpočet, má spojitost s vývozem. Toto lze prokázat například smlouvami výrobce s bankou o úvěru, doložením celního prohlášení o vývozu apod.

V obchodní praxi je obvyklé, že dojde k vývozu, ale již nedojde k úhradě pojistného nebo úvěru a dotčené instituce začnou vymáhat své pohledávky. Dle Informace GFŘ⁴⁷ likvidace pojistných událostí budou mít stejný režim jako poskytnutí pojišťovacích služeb, avšak pouze za předpokladu, že likvidace pojistné události bude nedílnou součástí pojistné smlouvy. Jestliže likvidace pojistné události bude řešena pojišťovnou nezávisle na smlouvě o pojistném, bude mít tato likvidace vlastní režim DPH. Situaci lze opět znázornit na modelovém příkladu.

Modelová situace č. 3

Český výrobce plánuje vyvézt zboží zákazníkovi v Rusku. Český výrobce však zákazníkovi v Rusku nikdy zboží nevyvážel a má obavy z úhrady faktury za vyvážené zboží. Český výrobce se tedy pojistí a v případě neuhrazení ze strany zákazníka bude částku požadovat po pojišťovně. Dle smlouvy je součástí pojištění i případná likvidace pojistné události a spoluúčast českého výrobce. Český výrobce vývoz uskuteční, ale ruský kupující ani po několika upomínkách kupní cenu neuhradí. Český výrobce se tedy obrátí na pojišťovnu a oznámí pojistnou událost. Pojišťovna dle smlouvy uhradí výrobcí kupní cenu faktury a začne vymáhat tuto částku po ruském zákazníkovi

⁴⁷ Informace GFŘ k uplatnění DPH u pojišťovacích služeb ze dne 14.5.2013, č.j.22526/13/7001-21000-011695

prostřednictvím externí právní kanceláře mající sídlo v České republice. K vymožení pohledávky v závěru dojde.

V tomto případě může pojišťovna uplatnit nárok na odpočet i z přijatých faktur od advokátní kanceláře, která vymáhá pohledávku, neboť se jedná o plnění vedlejší (likvidace pojistné události) k plnění hlavnímu, kterým je poskytnutí pojištění spojené s vývozem zboží.

Modelová situace č. 4

Český výrobce plánuje vyvézt zboží zákazníkovi v Rusku. Má dostatek financí a zákazník je již dlouhodobým zákazníkem a není tedy třeba vývoz pojistit ve smyslu pojištění platební schopnosti odběratele. Českému vývozci však při vývozu bylo zboží historicky již několikrát odcizeno, a tak se rozhodl si zboží během přepravy do Ruska pojistit proti krádeži.

V této modelové situaci lze z pohledu pojišťovny uvažovat o aplikaci § 69 ZDPH nebo o kombinaci § 55 ZDPH ve spojení s § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH. Osvobození dle § 69 ZDPH však chápeme tak, že jeho smyslem je docílit zdanění v místě spotřeby, tj. nezatížit vývoz a na něj navázané služby českou DPH. Proto se toto ustanovení, dle našeho chápání, vztahuje na plnění, která by v běžném případě (tj. nesouvisela-li by s vývozem) byla zatížena českou DPH, např. přepravní služby. Naproti tomu pojistné je principiálně osvobozeno od daně dle § 55 ZDPH, a proto není třeba docílit uplatnění principu země spotřeby skrze § 69 ZDPH. Z tohoto důvodu se domníváme, že i v tomto případě lze z pohledu pojišťovny uplatnit nárok na odpočet u vstupů souvisejících s tímto konkrétním pojištěním, a to skrze aplikaci § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH.

Ve prospěch výše uvedených závěrů hovoří i Stanovisko generálního advokáta SDEU⁴⁸, který mj. uvádí, že nárok na odpočet by měl být v souladu s čl. 169 Směrnice zachován za účelem zvýšení konkurenceschopnosti pojišťoven a bank se sídlem na území členských států vůči pojišťovnám a bankám mimo Evropskou unii.

2. Závěr

Vzhledem k tomu, že vybrané finanční služby a pojišťovací služby související s vývozem jsou v § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH přímo vymezeny jako plnění, u kterých je možné nárok na odpočet daně uplatnit, navrhuje u těchto služeb uplatňovat nárok na odpočet bez ohledu na to, zdali je služba poskytnuta přímo vývozci či osobě nepřímo se podílející na uskutečnění vývozu.

Stejně tak plnění spojená s likvidací pojistných událostí a vymáháním pojistných částek, které jsou součástí smlouvy o poskytnutí pojištění, jsou služby zakládající nárok na odpočet dle § 72, odst. 1 písm. d) ZDPH.

Pojištění zboží při přepravě do státu určení zboží je službou zakládající nárok na odpočet u souvisejících vstupů dle § 72, odst. 1 písm. d) ZDPH.

3. Návrh řešení

Navrhuje se přijmout závěry formulované v bodě 2

⁴⁸ Stanovisko Generálního advokáta Niiila Jääskinena přednesené dne 20. května 2010 ve věci C-582/08