

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 23.3.2016

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 31.3.2016

Daň z příjmů

468/16.12.15 Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné činnosti2

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7
Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv.3826

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 31.3.2016

Daň z příjmů

470/21.01.16 Vybrané otázky týkající se započitatelnosti nákladů do odpočtu na výzkum a vývoj7

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 31.3.2016

Daň z příjmů

471/17.02.16 Bezúplatný příjem z titulu převodu podílu v obchodní korporaci mezi daňovými nerezidenty13

Předkládají: Ing. Radek Novotný, daňový poradce, č. osvědčení 2986
Ing. Michal Dušek, daňový poradce, č. osvědčení 4056

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Správa daní

472/16.03.23 Daňový portál a podání20

Předkládá: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

DPH

473/16.03.23 Uplatnění DPH při převodu pozemku po novele zákona o DPH účinné od 1.1.201632

Předkládá: Ing. Stanislav Pokorný, daňový poradce, č. osv. 4664

NEUZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů40

Předkládá: Marek Maule, daňový poradce č. osv. 4251

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 31.3.2016**Daň z příjmů****468/16.12.15 Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné činnosti**

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7
Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv.3826

1 Bezplatný výkon funkce nebo jiné činnosti

V §59 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, je uvedeno: *“není-li odměňování ve smlouvě o výkonu funkce sjednáno v souladu s tímto zákonem platí, že výkon funkce je bezplatný”*. Pokud tedy nemá člen orgánu sjednanou odměnu, vykonává obecně funkci bezúplatně.

Obdobně je možné, aby fyzická osoba vykonávala bezúplatně pro jinou osobu další funkce (např. funkci člena výboru pro audit nebo jiného výboru, kdy výbor není orgánem společnosti – např. výbor pro kvalitu, výbor pro odměňování apod.), či jiné činnosti (např. poradenství v rámci marketingových akcí apod.).

Za předmět daně z příjmů fyzických osob nelze považovat situace, kdy korporace hradí náklady spojené s výkonem funkce člena orgánu fyzickou osobou. V praxi nastávají následující situace:

i) Korporace svým jménem a na své náklady nese náklady spojené s funkcí člena orgánu, jako jsou zejména náklady na dopravu (např. letenky) a ubytování při zasedání orgánu, odborný rozvoj člena orgánu v přímé souvislosti s funkcí člena orgánu a poskytnutí telekomunikačních prostředků a telekomunikačních služeb nutných pro efektivní výkon funkce.

ii) Korporace hradí členovi svého orgánu v penězích náhradu nákladů, které člen vynaložil v přímé souvislosti s funkcí člena orgánu, a to v rozsahu a ve výši, kterou stanoví zákoník práce pro cestovní náhrady poskytované zaměstnancům zaměstnavatelem, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce.

Stanovisko GFR:

Lze souhlasit s tím, že vlastní bezúplatný výkon činnosti dopad do daně z příjmů fyzických osob na straně osoby vykonávající činnost nemá.

Nelze souhlasit s tím, že pokud jsou osobě vykonávající funkci/činnost, poskytována plnění (uváděné: doprava, ubytování, odborný rozvoj, technické vybavení), jedná se o plnění, která nepodléhají dani z příjmů fyzických osob. Vždy je třeba posoudit každý případ individuálně, může se jednat o příjem podle § 6, § 7 nebo 10 ZDP.

2 Bezúplatný výkon z pohledu ZDP

Pokud by byla funkce člena orgánu nebo činnost člena výboru, který není orgánem nebo činnost poradce apod. vykonávána bezúplatně (dale "výkon funkce/činnosti"), předpokládáme, že tento výkon funkce/činnosti by neměl dopad do daně z příjmů na straně člena orgánu, výboru či osoby poskytující tuto činnost a ani na straně osoby, v jejímž orgánu či výboru osoba bezúplatně působí či vykonává jinou bezúplatnou činnost.

Rovněž tak nemá na straně člena orgánu žádné dopady do daně z příjmů situace, kdy korporace zajišťuje hmotné podmínky pro výkon funkce (doprava, ubytování, odborný rozvoj, technické vybavení) anebo korporace hradí v penězích členovi orgánu jeho náklady spojené s výkonem funkce, a to do výše náhrad dle § 6 odst. 7 ZDP (cestovní náhrady).

Odůvodnění názoru:

2.1 Dopad na straně fyzické osoby vykonávající funkci/činnost

Bezúplatně vykonávaná funkce/činnost znamená, že fyzické osobě vykonávající funkci/činnost nevzniká zdanitelný příjem, neboť nedochází k navýšení majetku fyzické osoby v souvislosti s výkonem funkce/činnosti. Tuto skutečnost potvrdila i judikatura Nejvyššího správního soud, např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136 konstatuje: *„Ize učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“*

Fyzická osoba a to ani spojená fyzická osoba ve smyslu §23 odst. 7 ZDP tedy nemůže dosáhnout zdanitelného příjmu, pokud se příjem reálně neprojevil v majetkové sféře této fyzické osoby, resp. nedošlo k navýšení majetku fyzické osoby.

Výše uvedené pak platí i v situacích, kdy korporace zajišťuje členovi svého orgánů podmínky pro výkon jeho funkce anebo mu v penězích poskytuje náhradu nákladů vynaložených členem orgánu v souvislosti s výkonem jeho funkce.

Zajištění podmínek pro výkon funkce na straně člena orgánu vůbec nepředstavuje jeho reálný příjem ve smyslu navýšení majetku, a proto nelze o zdanění tohoto „fiktivního“ příjmu uvažovat. To plyne z judikatury¹, podle které zajištění podmínek umožňujících splnit závazek vyplývající ze smlouvy nelze považovat za příjem podléhající dani z příjmu fyzických osob. Není přitom podstatné, zda jde o příjem

¹ Rozsudek ÚS, č.j. II ÚS 686/05

podle příkazní nebo jiné smlouvy, neboť obdobné vynětí platí pro zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 7 písm. e) ZDP.²

Z judikatury také plyne³, že pojmy „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ použité v ZDP jsou širší než pojmy v zákoníku práce. Cestovní náhrady (ve smyslu pojmu „cestovní náhrady“ uvedeném v §152 zákoníku práce) lze vyplácet i jiným osobám, než pouze těm v pracovním poměru. To vyplývá jednak ze smluvní volnosti, jednak ze systematiky ZDP, který v § 6 odst. 7 počítá s náhradami cestovních výdajů v souvislosti s výkonem závislé činnosti (tedy náhrada od zaměstnavatele zaměstnanci v širším daňovém smyslu dle § 6 odst. 1 ZDP). Pro uplatnění vynětí cestovní náhrad poskytnutých členovi orgánu dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP ze zdanění tedy není podstatné, zda v souvislosti s výkonem činnosti plyne tomuto členovi též jiný příjem ve formě odměny za tuto činnost.

2.2 Dopad na straně osoby, ve které je funkce/činnost vykonávána

U právnické osoby jsou předmětem daně z příjmů pouze příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (§18 odst. 1 ZDP). Bezúplatným výkonem funkce/činnosti fyzické osoby ve vztahu k právnické osobě nedochází rozhodně k nakládání s majetkem právnické osoby ale také ani k realizaci jakékoli činnosti této právnické osoby. S ohledem na §18 odst. 1 ZDP se tak lze domnívat, že pokud právnická osoba nevykonává sama činnost či nenakládá se svým majetkem, nemůže ani realizovat zdanitelný příjem. Současně je třeba zdůraznit, že v návaznosti na zrušení zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí nedošlo k rozšíření předmětu daně z příjmů právnických osob. Na základě této úvahy by tak právnické osobě vůbec nevznikl zdanitelný příjem z titulu výkonu bezúplatné funkce/činnosti fyzické osoby.

I pokud by bylo možné připustit, že by bezúplatným výkonem funkce/činnosti fyzické osoby mohlo dojít k realizaci příjmu z činnosti právnické osoby, je třeba zdůraznit, že judikatura Nejvyššího správního soudu potvrdila, že i pro právnickou osobu platí, že za zdanitelný příjem je možné považovat pouze příjem reálný. Např. v rozsudku ze dne 19.4.2012 č.j. 5 Afs 45/2011-94 Nejvyšší správní soud uvedl, že obdobné závěry pro definici zdanitelného příjmu fyzické osoby platné pro fyzickou osobu platí i pro osobu právnickou: *“Od uvedených závěrů nemá senát nyní ve věci rozhodující důvodu se odchýlit, přitom skutečnost, že ve výše uvedené věci byl posuzován příjem ve vztahu k fyzické osobě, je zcela nerozhodná, neboť závěr o požadavku reálnosti příjmu, nikoli o pouhou jeho „zdánlivost“ či „virtuálnost“, je beze zbytku platný i pro případ, kdy poplatníkem daně z příjmů je osoba právnická.”*

U fyzické osoby jsou příjmem podléhajícím dani z příjmů všechny peněžní i nepeněžní příjmy. Nepeněžní příjem se obecně oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Lze konstatovat, že fyzická osoba a to ani spojená

² Podle důvodové zprávy k návrhu z.o.S. č. 344/2013 Sb. bylo toto ustanovení do ZDP vloženo pro právní jistotu poplatníků i správců daně. Jde o výdaje (náklady) zaměstnavatele, ze kterých zaměstnanci nemají žádný majetkový prospěch. Jde zejména o náklady vynaložené na vybavení, osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, na pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců..

³ Rozsudek NSS, č.j. 1 Afs 87/2015, bod 20

fyzická osoba ve smyslu §23 odst. 7 ZDP, nemůže dosáhnout zdanitelného příjmu, pokud se příjem reálně neprojevil v majetkové sféře této fyzické osoby, resp. nedošlo k navýšení majetku fyzické osoby (odůvodnění viz bod 2.1 výše).

Pokud by bezúplatný příjem mohl být považován za reálný zdanitelný příjem u fyzické nebo právnické osoby, bylo by možné bezúplatný výkon funkce/činnosti fyzické osoby ošetřit na straně příjemce z pohledu zákona odaních z příjmů zvýšením základu daně (dle §23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP) a následným snížením základu daně (dle §23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP). Detailně je zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného zdanitelného příjmu rozebráno předkladateli příspěvku na KOOV č. 452/22.04.15 „Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů“. Závěrem využití tohoto způsobu by byl celkový základ daně stejný (jednalo by se o zdanitelný příjem a vynaložení daňově relevantního nákladu) jako v případě, kdy bezúplatný příjem by vůbec nebyl předmětem daně. Co se týká možného vztahu s §23 odst. 7 ZDP, odkazujeme taktéž na zmíněný příspěvek.

Lze tedy učinit závěr, že pokud by byla funkce člena orgánu nebo činnost člena výboru, který není orgánem nebo činnost poradce apod. vykonávána bezúplatně, neměla by tato skutečnost dopad do základu daně z příjmů na straně fyzické a/nebo právnické osoby, v jejímž orgánu či výboru osoba bezúplatně působí či vykonává jinou bezúplatnou činnost.

Stanovisko GFR:

K bodům 2.1. a 2.2. - fyzické osoby

➤ **Souhlas za předpokladu, že poplatník spadá pod režim § 6 ZDP.**

➤ **Co se týká plnění poskytovaných osobě vykonávající „jiné činnosti“ (viz např. 2. odstavec bodu 1 příspěvku) mimo vztah zaměstnavatel-zaměstnanec ve smyslu zákona o daních z příjmů, nelze na tyto aplikovat ustanovení § 6 odst. 7 a 9 ZDP, ale je nutné vycházet z obecné úpravy zákona o daních z příjmů, a to zejména ustanovení § 3 odst. 2, dle kterého je příjmem ve smyslu odstavce 1 příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.**

Pokud plynou fyzické osobě nepeněžní plnění v souvislosti s prováděnou činností např. ve formě zajištění dopravy, ubytování, odborného rozvoje a případně poskytnutí technického vybavení, jedná se o úplatná plnění, které se reálně projeví v majetkové sféře fyzické osoby (nemusí nic hradit ze svých prostředků), a tedy o nepeněžní příjmy fyzické osoby, které je třeba podle § 3 odst. 3 ZDP ocenit podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Pokud by bylo dovozováno v případě uvedených plnění (zajištění dopravy, ubytování, odborného rozvoje, poskytnutí technického vybavení), že se nejedná na straně fyzické osoby o zdanitelné (nepeněžní) příjmy, byla by zcela nadbytečná úprava v ustanovení § 6 odst. 7 resp. § 6 odst. 9 ZDP, která pro účely závislé činnosti uvedená plnění výjimá z předmětu daně resp. je od daně osvobozuje.

V příspěvku uvedený rozsudek NSS 2 Afs 42/2005 – 136 řešil případ vzniku příjmu z titulu technického zhodnocení provedeného nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele a nelze jej aplikovat obecně na situace uvedené v příspěvku. Zmiňovaný Nález Ústavního soudu II. ÚS 686/05 pak řeší případ mandátní smlouvy a nelze jej zobecňovat na jakýkoliv vztah, jak vyplývá např. z rozsudku NSS č. j. 7 Afs 36/2008-162, kde je mj. konstatováno, že „Již z povahy věci

je totiž vyloučena podobnost činností mandantáře podle mandátní smlouvy a závazkového vztahu (innominátního), na jehož základě dosahoval stěžovatel zdanitelných příjmů (činnost výkonného sportovce)“. Stejně tak příspěvek KV KDP 338/14.09.11 uzavřený k 13. 10. 2011 řeší daňový režim úhrady nákladů mandantem mandantáři, tedy režim mandátní smlouvy.

Na straně fyzické osoby, která „bezplatně“ vykonává funkci nebo jinou činnost pro právnickou osobu, avšak pobírá některá plnění (doprava, ubytování, odborný rozvoj, technické vybavení), se nejedná o bezúplatný příjem, ale o nepeněžní **úplatný** příjem pobíraný v souvislosti s touto činností. V případě nezávislého vztahu se pak jedná o zdanitelný příjem. Vzhledem k tomu, že se nejedná o bezúplatný příjem, nelze na straně fyzické osoby vykonávající činnost aplikovat § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

K bodu 2.2. – právnické osoby

Z pohledu daně z příjmů právnických osob platí, že u právnické osoby, v jejímž orgánu (výboru) nebo pro níž je činnost fyzickou osobou vykonávána bezúplatně, se bude jednat o bezúplatný příjem, na který bude aplikováno ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP s možností postupu podle § 23 odst. 3 písm. c) ZDP za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek. Podrobnější stanovisko GFŘ k aplikaci těchto dvou ustanovení včetně aplikace § 23 odst. 7 ZDP je obsahem příspěvku č. 452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů.

O bezúplatný příjem se nebude jednat, pokud bezúplatná činnost bude vykonávána společníkem pro společnost.

3 Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFŘ ke zdanění výkonu bezúplatné činnosti vhodně publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 31.3.2016

Daň z příjmů

470/20.01.16 Vybrané otázky týkající se započitatelnosti nákladů do odpočtu na výzkum a vývoj

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

1. Úvod

Cílem příspěvku je potvrdit možnost zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a a násl. zákona o daních z příjmů⁴ („ZDP“) i náklady

- i. na kvalifikující se služby poskytnuté výzkumnou organizací usazenou v jiném členském státě Evropské unie, a
- ii. na kvalifikující se služby poskytnuté institucí obdobnou veřejné vysoké škole zřízené dle zákona o vysokých školách („ZVŠ“)⁵, která je usazena v jiném členském státě Evropské unie, a
- iii. na odměny jednatelů (či jiných členů statutárních orgánů⁶) podílejících se zcela nebo zčásti na uskutečňování projektů výzkumu a vývoje.

Pro účely příspěvku předpokládáme, že všechny ostatní zákonné podmínky pro možnost uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, jsou v diskutovaných případech splněny.

2. Právní rámec

ZDP vymezuje výdaje, které lze, případně nelze, zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje („**odpočet**“), v ustanovení § 34a a dále. Blíže je daná problematika rovněž rozpracována v pokynu Ministerstva financí D-288⁷.

2.1 Služby poskytnuté výzkumnou organizací usazenou v jiném členském státě Evropské unie

Do množiny výdajů, které do odpočtu zahrnout podle ZDP lze, patří výdaje na služby pořízené od výzkumné organizace „vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory“ za předpokladu, že souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a jedná se o činnosti, náklady na něž by byly běžně započitatelné, pokud by je prováděl sám poplatník.

Zákon o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků⁸ („ZV&V“) výzkumnou organizací od roku 2009 definuje jako právnickou osobu, organizační složku státu nebo organizační jednotku ministerstva, zabývající se výzkumem a vývojem

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

⁵ Zákon č. 111/1998 Sb., v platném znění - §5 a násl.

⁶ Včetně právnické osoby, kterou v postavení statutárního orgánu musí zastupovat zmocněná fyzická osoba – viz § 154 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁷ Pokyn D-288 čj. 15/96 003/2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jak vyplývá ze změn provedených sdělením MF čj. 15/32 213/2010 uveřejněných ve Finančním zpravodaji č. 4/2010 a sdělením čj. MF-11384/2014/15 uveřejněným ve Finančním zpravodaji č. 4/2014 („**pokyn D-288**“)

⁸ Zákon č. 130/2002 Sb., v platném znění

1. jejímž hlavním účelem je provádět základní výzkum, aplikovaný výzkum nebo vývoj a šířit jejich výsledky prostřednictvím výuky, publikování nebo převodu technologií; jde-li o územní samosprávný celek, ustanovení o hlavním účelu výzkumné organizace se vztahuje na jeho organizační složku,
2. která zisk zpětně investuje do vymezených činností výzkumu a vývoje,
3. k jejímž vymezeným výzkumným kapacitám nebo výsledkům nemají přednostní přístup subjekty provádějící ekonomickou činnost spočívající v nabídce zboží nebo služeb, které by na ni mohly uplatňovat vliv.

S účinností od 1. července 2014 pojem definuje přímo závazné nařízení Komise Evropské unie č. 651/2014 („**Nařízení EU**“). Výzkumnou organizací⁹ je dle Nařízení EU subjekt bez ohledu na jeho právní postavení nebo způsob financování, jehož hlavním cílem je provádět nezávisle základní výzkum, průmyslový výzkum nebo experimentální vývoj nebo veřejně šířit výsledky těchto činností formou výuky, publikací nebo transferu znalostí. Pokud tento subjekt vykonává zároveň hospodářské činnosti, je třeba pro financování, náklady a příjmy z těchto hospodářských činností vést oddělené účetnictví. Podniky, jež mohou uplatňovat rozhodující vliv na takovýto subjekt, např. jako podílníci nebo členové, nesmí mít přednostní přístup k výsledkům, jichž dosáhl.

Bez ohledu na soulad ustanovení ZV&V s Nařízením EU, lze jednoznačně dovodit, že ani jeden z uvedených právních předpisů výzkumnou organizaci nijak teritoriálně neomezuje.

Podle Všeobecné dohody o obchodu službami¹⁰ musí Česká republika poskytnout každému subjektu, který má nárok na z ní vyplývající výhody, takové zacházení, které je nejprůzračnější ze všech těch způsobů zacházení, které v daném okamžiku poskytuje jiným obdobným dodavatelům služeb. Podobný přístup má i Evropská dohoda¹¹, podle níž Česká republika obecně nesmí se subjekty z jiných členských států nakládat méně příznivým způsobem než s domácími subjekty¹², pokud k tomu neexistuje legitimní důvod ve smyslu článků 48¹³ a 54¹⁴ Evropské dohody. Pokud by

⁹ Tzv. organizace pro výzkum a šíření znalostí – bod 83 článku 2

¹⁰ Česká republika je signatářem Dohody o zřízení Světové obchodní organizace publikované ve sbírce zákonů Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 191/1995 Sb. Přílohu 1B k této dohodě tvoří Všeobecná dohoda o obchodu službami („**Dohoda o obchodu službami**“), kterou je Česká republika vázána. Ustanovení čl. II odst. 1 (Zacházení podle nejvyšších výhod) této dohody nazvané stanoví: „Pokud jde o kterékoli opatření, na které se vztahuje Dohoda, poskytnete každý člen okamžitě a bezpodmínečně službám a dodavatelům služeb kteréhokoli jiného členu zacházení ne méně příznivé, než které poskytuje obdobným službám a dodavatelům služeb kterékoli jiné země.“

¹¹ Evropská dohoda zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, vyhlášená sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 7/1995 Sb., v platném znění

¹² Dle ustanovení čl. 45 odst. 1 věty druhé Evropské dohody je Česká republika obecně povinna poskytovat pro podnikání společností ze Společenství zacházení ne méně příznivé, než je poskytováno vlastním společenstvem. Dále je Česká republika při činnosti společností ze Společenství podnikajících v České republice poskytovat zacházení ne méně příznivé, než je poskytováno vlastním společenstvem.

¹³ Dle výhrady formulované v čl. 48 Evropské dohody ustanovení čl. 45 Evropské dohody mimo jiné nevylučují, aby Česká republika, použila zvláštních pravidel o podnikání a činnosti na svém území poboček a zastoupení společností druhé strany, v daném případě společností ze Společenství, nezavedených na území České

Česká republika zamýšlela omezit započitatelné náklady pouze na domácí výzkumné organizace, musela by tak podle našeho názoru učinit výslovně. Jelikož česká legislativa žádné takové omezení neklade, lze uzavřít, že pro zahrnutí nákladů není rozhodující, zda povolené činnosti na zakázku dodávala výzkumná organizace usazená v České republice, nebo v jiném členském státě Evropské unie, je-li zahraniční výzkumná organizace v postavení výzkumné organizace dle přímo použitelného Nařízení EU.

Dílčí závěr

Mezi náklady započitatelné do odpočtu lze započíst i náklady na zákonem o daních z příjmů vymezené služby nakoupené od výzkumné organizace usazené v jiném státě Evropské unie, má-li postavení výzkumné organizace dle přímo použitelného Nařízení EU.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele za předpokladu, že bude dodrženo ustanovení § 34b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP.

2.2 Služby poskytnuté veřejnou vysokou školou usazenou v jiném členském státě Evropské unie

Do množiny výdajů, které do odpočtu zahrnout podle ZDP lze, patří výdaje na služby pořízené od veřejné vysoké školy za předpokladu, že souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a jedná se o činnosti, u nichž by byly vynaložené náklady do odpočtu běžně započitatelné, pokud by je prováděl sám poplatník.

ZDP veřejnou vysokou školu nijak teritoriálně neomezuje a ani přímo či nepřímo (formou poznámky pod čarou) neodkazuje na jiný český právní předpis, který by tak činil.

Za veřejnou vysokou školu je však dle českého právního řádu možné považovat výhradně instituci zřízenou v souladu se ZVŠ.

Nicméně, na základě argumentů diskutovaných v předchozí kapitole (princip nediskriminace ve Všeobecné dohodě o obchodu službami a Evropské dohodě) se domníváme, že by bylo vůči obdobám veřejných vysokých škol usazených v jiných členských státech EU diskriminační, pokud by si čeští daňoví poplatníci směli odečíst výdaje jen od českých veřejných vysokých škol.

Dílčí závěr

Mezi náklady započitatelné do odpočtu lze zahrnout i náklady na zákonem o daních z příjmů vymezené služby nakoupené od veřejné vysoké školy usazené v jiném státě

republiky, která jsou odůvodněna právními nebo technickými rozdíly mezi těmito pobočkami a zastoupeními ve srovnání s pobočkami a zastoupeními společností zavedených na území České republiky. Rozdíl zacházení nebude přesahovat rámec toho, co je naprosto nezbytné v důsledku takových právních anebo technických rozdílů.

¹⁴ Dle výhrady veřejného zájmu, formulované v ustanovení čl. 54 Evropské dohody, se ustanovení tohoto oddílu včetně ustanovení čl. 45 Evropské dohody použijí s přihlédnutím k omezením odůvodněným na základě veřejného zájmu, bezpečnosti nebo zdraví.

Evropské unie, je-li její forma a postavení srovnatelné s veřejnou vysokou školou zřízenou dle českých právních předpisů.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele za předpokladu, že bude dodrženo ustanovení § 34b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP.

2.3 Odměny členů statutárních orgánů

Jednatelé či členové představenstva jsou ze zákona¹⁵ povinni obchodním vedením společnosti. Judikatura¹⁶ potvrzuje, že obchodní vedení zahrnuje organizaci a řízení podniku, řízení zaměstnanců, rozhodování o provozních záležitostech, tj. např. zásobování, odbyt, reklama, vedení účetnictví a rozhodování o podnikatelských záměrech. Tedy zahrnuje i vedení projektů výzkumu a vývoje, pokud se jim společnost věnuje.

Vztah jednatele ke společnosti může být upraven smlouvou o výkonu funkce, případně v oblasti vnitřního řízení společnosti podle některých právních názorů i pracovní smlouvou. Vzhledem k nejasnosti právní přípustnosti 2 různých smluvních vztahů mezi jednatelem a společností, pro účely další diskuze uvažujeme pouze jednatele se smlouvou o výkonu funkce. Smlouva o výkonu funkce není pracovně právní smlouvou.

V praxi se stává, že jednatel či člen představenstva (dále jen „**jednatel**“) společnosti se podílí v rámci obchodního vedení na projektu výzkumu a vývoje; příkladem mohou nastat následující situace:

- i. jednatel se v rámci obchodního vedení přímo podílí na projektu výzkumu a vývoje,
- ii. jednatel obchodně vede společnost zabývající se výhradně výzkumem a vývojem,
- iii. jednatel se zabývá obchodním vedením společnosti, která se kromě jiného, věnuje i výzkumu a vývoji.

Pokud jednatel za svou práci pobírá odměnu, je otázkou, zda je možné náklad na ni ve výše uvedených situacích zahrnout do odpočtu.

Jelikož je množina nákladů, které lze, případně nelze, zahrnout do odpočtu vymezena pouze obecnými podmínkami a výčtem zakázaných nákladů, lze rovněž jako vodítko použít výkladový pokyn D-288.

Pokyn D-288 odměnu jednatele (na rozdíl od odměn zaměstnanců na základě pracovní smlouvy) nezmiňuje a je nutné vycházet pouze u úpravy obsažené v § 34a a navazujících ustanoveních ZDP.

Zákonnými podmínkami pro uznání nákladu do odpočtu jsou:

- a. souvislost s projektem výzkumu a vývoje,
- b. daňová uznatelnost podle ZDP,

¹⁵ Zákon č. 90/2012, Sb., o obchodních korporacích, v platném znění

¹⁶ Např. usnesení Nejvyššího soudu České republiky, ze dne 5. 4. 2006, sp. zn. 5 Tdo 94/2006.

- c. samostatné evidování nákladu, a
- d. neexistence výslovného vyloučení z odpočtu podle § 34b odst. 2 ZDP.

Odměna jednatele

- není z odpočtu vyloučena podle § 34b odst. 2 ZDP,
- je obecně nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy daňově uznatelným nákladem, a
- lze ji stejně jako jiné typy osobních nákladů (např. na zaměstnance účastníci se projektu výzkumu a vývoje) evidovat samostatně.

Souvislost s projektem je určitě splněna v případě přímé účasti jednatele na projektu. Pokud se jednatel plně věnuje projektu, domníváme se, že ji lze započítat v plném rozsahu. Pokud se jednatel podílí i na jiných činnostech, lze náklad započítat v poměrné části podle času stráveného na výzkumu a vývoji podle samostatné evidence času.

V případě jednatele společnosti, která se zabývá výhradně výzkumem a vývojem, se domníváme, že odměna jednoznačně souvisí s projekty výzkumu a vývoje bez ohledu na to, jestli se jich jednatel přímo účastní nebo nikoli, jelikož jiný předmět činnosti společnost nemá. Odměna je proto plně započitatelná. V případě, že společnost provádí několik různých projektů, rozpočítá se mezi ně odměna jednatele za použití vhodného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Pokud se jedná o jednatele společnosti, pro kterou je výzkum a vývoj pouze jednou z jejích aktivit, domníváme se, že lze do odpočtu započítat takovou část odměny, která poměrně odpovídá projektu výzkumu a vývoje. Poměrnou část lze určit pomocí ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Dílčí závěr

Mezi náklady započitatelné do odpočtu lze započítat i odměny jednatelů (či dalších členů statutárních orgánů), a to

- plně, v rozsahu v jakém se jednatel přímo účastní projektu výzkumu a vývoje (dle evidence stráveného času),
- plně, pokud vede společnost, jejíž jedinou aktivitu je výzkum a vývoj (rozdělení mezi více projektů lze provést na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria),
- poměrně, pokud vede společnost, jejíž jednou z aktivit je výzkum a vývoj, přičemž poměrná část se určí pomocí vhodného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Stanovisko GŘ:

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Náklady, které lze uplatnit jako výdaje vynaložené na realizaci projektů pro účely § 34 odst. 4 ZDP jsou vymezeny v bodu 5. Pokynu D-288. Zároveň bod 7 tohoto pokynu uvádí, že odpočet nelze uplatnit na výdaje na administrativní a ostatní podpůrné činnosti (např. činnosti finanční, personální, IT, manažerské).

Obecně lze konstatovat, že jednatel se v rámci obchodního vedení přímo nepodílí na samotném VaV, a proto nelze odměnu zahrnout do odpočtu na VaV (viz výše). Výjimkou mohou být případy, kdy se jednatel (nebo další člen statutárního orgánu)

přímo svou odborností odpovídající projektu VaV na tomto projektu podílí a tuto skutečnost doloží např. prokázaným počtem (odpracovaných) hodin v rámci projektu VaV.

Odměnu lze za zákonem stanovených podmínek uplatnit jako daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1 ZDP.

3. Závěr

Navrhujeme potvrdit dílčí závěry obsažené v příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 31.3.2016

Daň z příjmů

471/17.02.16 Bezúplatný příjem z titulu převodu podílu v obchodní korporaci mezi daňovými nerezidenty

Předkládají: Ing. Radek Novotný, daňový poradce, č. osvědčení 2986
Ing. Michal Dušek, daňový poradce, č. osvědčení 4056

1. Úvod

V praxi se vyskytují dva protichůdné názory na daňový režim v situaci, kdy dochází k bezúplatnému převodu podílu v obchodní korporaci, která má sídlo na území České republiky, mezi dvěma českými daňovými nerezidenty. Protichůdnost těchto názorů vychází z rozdílného výkladu § 22 odst. 1 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit výklad tohoto ustanovení.

2. Vymezení problému

2.1 Předpoklady

Chápeme, že v současné době není zcela ujasněný obsah pojmu bezúplatný příjem. Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že bezúplatný převod podílu v obchodní korporaci představuje pro nabyvatele bezúplatný příjem.

2.2 Situace

Český daňový nerezident (dále jen „**Převodce**“) drží podíl v obchodní korporaci, která je českým daňovým rezidentem (dále jen „**Podíl**“). Převodce převede tento podíl na jiného českého daňového nerezidenta (dále jen „**Nabyvatel**“).

2.3 Sporná otázka

Představuje bezúplatný příjem Nabyvatele z titulu bezúplatně nabytého Podílu příjem ze zdrojů na území České republiky, který dle ZDP podléhá dani z příjmů?

2.4 Výkladové varianty

První výkladová varianta (dále také „**Výkladová varianta č. 1**“) vychází z gramatiky předmětného ustanovení, které pracuje s pojmem: „*příjmy z převodu*“. Při úplatných převodech je nepochybné, že příjem (z titulu sjednané úplaty) získává převodce. Nicméně při bezúplatných převodech lze uvažovat o tom, že příjem (z titulu bezúplatně získaného podílu) získává nabyvatel. Dle výkladové varianty č. 1 v posuzované situaci Nabyvatel realizuje příjem ze zdrojů na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

Druhá výkladová varianta (dále také „**Výkladová varianta č. 2**“) bere v potaz i další výkladové metody, které podporují závěr, že bezúplatný příjem z převodu podílu v obchodní korporaci nespadá pod předmětné ustanovení. Dle výkladové varianty č.

2 v posuzované situaci Nabyvatel nerealizuje příjem ze zdrojů na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

3. Relevantní právní úprava

3.1. **Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP ve znění účinném od 1. ledna 2009**

Předmětné ustanovení bylo do ZDP včleněno zákonem č. 2/2009 Sb., a to s účinností od 1. ledna 2009. Jeho znění, které se nezměnilo do 31. prosince 2013, bylo následující: „*příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky*“.

Důvodová zpráva k zákonu č. 9/2009 Sb. k tomuto ustanovení uvádí: „*Navrhuje se doplnit definici zdroje příjmů tak, aby plně odpovídala politice České republiky při vyjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění. Řada účinných smluv o zamezení dvojího zdanění dává České republice právo na zdanění příjmů z prodeje nemovitostí umístěných na jejím území, resp. podílů ve společnostech se sídlem na jejím území, bez ohledu na to, zda příjem plyne od daňového rezidenta nebo nerezidenta. Pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění umožňuje zdanit příjem ve státu zdroje, Česká republika by měla tohoto práva využít a příjem by měl být zdaněn, protože v opačném případě je daň vybrána ve druhém smluvním státu.*“ (zvýrazněno autory tohoto příspěvku)

Z výše uvedeného vyplývá, že smyslem a účelem nově včleněného ustanovení bylo rozšířit výčet příjmů ze zdrojů na území ČR o příjem z převodu u prodávajícího, či přesněji řečeno o příjem z (úplatného) převodu u převodce. Tomu ostatně odpovídá i tehdejší podřazení bezúplatného převodu pod daň darovací (blíže viz bod 0 níže).

3.2 **Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP ve znění účinném od 1. ledna 2014**

V návaznosti na rekonstrukci soukromého práva bylo předmětné ustanovení změněno zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. s účinností od 1. ledna 2014, a to následovně: „*příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území České republiky*“.

Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. k této změně uvádí: „*Změna reaguje na rekonstrukci soukromého práva, konkrétně na zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Ustanovení § 1 odst. 1 zákona vymezuje obchodní korporace jako obchodní společnosti a družstva. Z tohoto důvodu bylo přistoupeno k terminologické změně, která tuto úpravu reflektuje.*“

Uvedená změna tedy pouze reagovala na změnu v terminologii soukromého práva a neměla v úmyslu jakkoli měnit rozsah příjmů spadajících pod toto ustanovení. Nelze však vyloučit, že k této změně mohlo dojít v souvislosti s rozšířením předmětu daně z příjmů v důsledku inkorporace daně dědické a darovací do ZDP, která bylo provedena totožným zákonným opatřením. Touto otázkou se zabýváme v dalších kapitolách tohoto příspěvku.

3.3 Bezúplatný převod majetku před 1. lednem 2014

Bezúplatný převod majetku před 1. lednem 2014 obecně podléhal dani darovací dle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „**ZoDDN**“), nikoliv dani z příjmů. V případě bezúplatného převodu majetku (včetně podílu v obchodní společnosti) bylo klíčovou otázkou, zda byl majetek poskytnut/nabyt na území ČR. V případě, že tomu tak bylo, podléhal bezúplatný převod dani darovací bez ohledu na státní příslušnost, pobyt nebo sídlo převodce a nabyvatele. Naopak v případě, kdy byl majetek poskytnut/nabyt mimo území ČR, podléhal dani darovací pouze v případě, kdy alespoň jedna osoba (převodce nebo nabyvatel) byla buďto fyzickou osobou, která byla občanem ČR s trvalým pobytem na území ČR, nebo právnickou osobou, která měla sídlo na území ČR.

V případě převodu mezi dvěma daňovými nerezidenty (přesněji řečeno fyzickou osobou, která nebyla občanem ČR s trvalým pobytem na území ČR, nebo právnickou osobou, která neměla sídlo na území ČR) tedy bylo rozhodující, zda majetek byl poskytnut/nabyt na území ČR.

3.4 Bezúplatný převod majetku od 1. ledna 2014

S účinností od 1. ledna 2014 byla daň darovací zrušena a předmět této daně (spolu s daní dědickou) inkorporován do zákona o dani z příjmů. V této souvislosti byl rozšířen i výčet příjmů ze zdrojů na území ČR, a to konkrétně v nově včleněném § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP. Podle tohoto ustanovení se za příjem ze zdrojů na území ČR považuje bezúplatný příjem, který plyne od daňového rezidenta (nebo od stálé provozovny).

Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. k tomuto ustanovení uvádí: „*Navrhovaná úprava doplňuje titul pro zdanění příjmů plynoucích zahraničním daňovým rezidentům, a to jednak v souvislosti se zrušením zákona pojednávajícího o dani darovací, kdy nově budou dotčené příjmy spadat do režimu zákona o daních z příjmů, a jednak ...*“

V souvislosti s inkorporací daně dědické a darovací do ZDP tak došlo ke změně v předmětu daně u bezúplatných převodů majetku, kdy je nabyvatelem majetku „daňový nerezident“¹⁷. Zatímco před 1. lednem 2014 se podle ZoDDN testovala (v prvním kole) osoba převodce (dárce) a případně (v druhém kole) i místo poskytnutí/nabytí majetku, od 1. ledna 2014 se podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP testuje pouze osoba převodce (dárce).

4. Výkladové metody

4.1 Jazykový výklad

Vzhledem k tomu, že ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP používá pojem „*příjmy z převodu*“, lze pomocí prostého (izolovaného) jazykového výkladu uvažovat o závěru,

¹⁷ Pojem “daňový nerezident” představuje (i) ve vztahu k dani darovací fyzickou osobou, která není občanem České republiky s trvalým pobytem na území České republiky, nebo právnickou osobou, která nemá sídlo na území České republiky a (ii) ve vztahu k dani z příjmů daňového nerezidenta ve smyslu § 17 odst. 4 ZDP.

že bezúplatný příjem nabyvatele z titulu převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR je příjmem ze zdrojů na území ČR bez ohledu na daňový status převodce. V souvislosti s bezúplatným převodem totiž nabyvatel skutečně získává benefit, který obecně podléhá dani z příjmů. To by znamenalo, že v posuzovaném případě by Nabyvatel měl příjem ze zdrojů na území ČR, který dle ZDP podléhá dani z příjmů v ČR. ZDP nicméně v obdobných případech používá poměrně dost roztržitěnou terminologii. V ZDP se vyskytují, či vyskytovaly, následující termíny: příjem z prodeje¹⁸, příjem z převodu¹⁹, příjem z úplatného převodu²⁰, příjem z nabytí²¹ nebo příjem z úplatného nabytí²². To podle názoru autorů tohoto příspěvku znamená, že ani prostý (izolovaný) jazykový výklad nedává jednoznačnou odpověď. Pokud by totiž předmětné ustanovení mělo poskryvat příjem na straně nabyvatele, bylo by mnohem příznačnější, aby obsahovalo pojem „příjem z nabytí“ případně „příjem z bezúplatného nabytí“, jak je tomu v jiných ustanoveních ZDP.

Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu navíc vyplývá, že jazykový výklad je pouhé přiblížení k aplikovanému právnímu předpisu.²³ Je tedy nutné zabývat se i dalšími výkladovými metodami (a to zejména v případě, kdy jazykový výklad nedává jednoznačnou odpověď).

4.2 Systematický výklad

Systematický výklad vyžaduje, abychom předmětné ustanovení zkoumali nejen izolovaně, nýbrž i ve vazbě na další ustanovení ZDP, případně v širším kontextu.

V této souvislosti je nutné uvést, že každý z výše uvedených druhů příjmů ze zdrojů na území ČR²⁴ má jinou metodu výběru daně. Zatímco bezúplatné příjmy spadající pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP podléhají srážkové dani ve výši 15 % dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP (případně ve výši 35 % dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP), příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích spadající pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se zdaňují v daňovém přiznání podávaném poplatníkem. Plátcí příjmů z převodu podílů v obchodní korporaci nicméně může vzniknout povinnost zajistit daň ve výši 10 % dle § 38e odst. 1 písm. b) ZDP.

V případě bezúplatného převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR mezi převodcem, který je daňovým rezidentem, a nabyvatelem, který je daňovým nerezidentem, by při výše uvedeném striktním jazykovém výkladu § 22 odst. 1 písm. h) ZDP byl převodce postaven před nejistotu, zda má z bezúplatného příjmu vypláceného nabyvateli (i) srazit daň nebo (ii) nikoliv a případně srazit zajištění daně.

¹⁸ Například § 4 odst. 1 písm. a) až c) ZDP, § 4 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění účinném před 1. lednem 2015 nebo § 38e odst. 1 písm. a) ZDP.

¹⁹ Kromě diskutovaného ustanovení například § 4 odst. 1 písm. r) ZDP ve znění účinném před 1. lednem 2015, § 10 odst. 1 písm. b) a c) ZDP nebo § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 ZDP.

²⁰ § 4 odst. 1 písm. r), v) a w) ZDP ve znění účinném od 1. ledna 2015.

²¹ Například § 3 odst. 4 písm. a) bod 1 ZDP nebo § 4 odst. 1 písm. u), ze) a zf) ZDP.

²² § 18a odst. 1 písm. f) ZDP.

²³ Například nálezy Ústavního soudu ze dne 17. prosince 1997, sp.zn. Pl. ÚS 33/97, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2004, č.j. 3 Afs 24/2004.

²⁴ Bezúplatné příjmy dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP a příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích dle § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že systematika ZDP podporuje závěr, že bezúplatný příjem z titulu (bezúplatného) převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR nespadá pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP, nýbrž toliko pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP.

Pro úplnost uvádíme, že jsme si vědomi věcného záměru novely ZDP, podle kterého má MF v plánu řešit konflikt metod výběru daně s účinností od 1. ledna 2017. MF tedy velmi pravděpodobně ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP tak, že toto ustanovení pokrývá nejen převodce, ale i nabyvatele. S ohledem na argumenty uvedené v tomto příspěvku se však domníváme, že tento výklad ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP nemůže obstát.

4.3 Historický výklad

Historický výklad zkoumá úmysl zákonodárce při přijímání právní normy.

4.3.1 Rozšíření výčtu příjmů ze zdrojů od 1. ledna 2009

Jak jsme již uvedli v kapitole 3.1 výše, zřejmým cílem zákonodárce, při přijímání zákona č. 2/2009 Sb., bylo včleněním nového § 22 odst. 1 písm. h) do ZDP rozšířit výčet příjmů ze zdrojů na území ČR o příjem z titulu (úplatného) převodu podílu u převodce, nikoliv o příjem z titulu (bezúplatného) převodu podílu u nabyvatele.

4.3.2 Inkorporace daně dědické a darovací pod daň z příjmů

Z důvodové zprávy k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. nelze vyčíst,²⁵ že by cílem zákonodárce bylo rozšířit množinu příjmů spadajících pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP o bezúplatný příjem (z titulu bezúplatného převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR) u nabyvatele.

Nic v důvodové zprávě také nenaznačuje, že by bezúplatný příjem z tohoto titulu plynoucí daňovému nerezidentovi od jiného daňového nerezidenta měl mít odlišný daňový režim než bezúplatný příjem ze stejného titulu avšak plynoucí daňovému nerezidentovi od daňového rezidenta.

Vzhledem k výše uvedenému se domníváme, že historický výklad vede k jednoznačnému závěru, a to že bezúplatný příjem z titulu (bezúplatného) převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR spadá pouze pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP a nikoliv pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

4.4 Teleologický výklad

Teleologický výklad (přesněji tzv. objektivně-teleologický výklad) zjišťuje objektivní význam určitého textu z pohledu znalého adresáta právního předpisu, tj. jak může určitému textu rozumět znalá osoba, jestliže předpokládá, že daný text byl přijat racionálně uvažujícím zákonodárcem. Často se v souvislosti s tímto výkladem také hovoří o jeho úloze vystihnout smysl a účel právní normy v souvislosti s potřebami společnosti v aktuální situaci, v níž se má norma realizovat (tj. zda původní záměr

²⁵ Ani z komentáře k relevantním ustanovením ZDP (tj. jak k § 22 odst. 1 písm. g), tak k § 22 odst. 1 písm. h), ani z obecného komentáře ohledně inkorporace daně dědické a darovací do ZDP.

zákonodárce odpovídá aktuálnímu stavu právní normy a případně i stavu společenských zájmů).

Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.1, záměrem zákonodárce ve vztahu k § 22 odst. 1 písm. h) ZDP bylo umožnit České republice zdanění příjmů v situacích, kdy jí toto právo poskytuje smlouva o zamezení dvojího zdanění. Adresát právní normy, který je obeznán s principy zdanění obsaženými v Modelové smlouvě OECD a ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou, rozumí, že předmětné ustanovení směřovalo k právu zdanění, které České republice poskytuje Článek 13 některých smluv o zamezení dvojího zdanění (zejména smlouva s Německem,²⁶ případně tzv. „nemovitostní“ smlouvy jako například smlouva s Kypru nebo Dánskem²⁷). Objektivně-teleologický výklad z pozice adresáta znalého principů mezinárodního zdanění pak nutně musí vést k závěru, že pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP spadá pouze příjem z titulu (úplatného) převodu podílu na straně zcizitele (tj. převodce).

Tento závěr ob stojí i z pohledu následného rozšíření předmětu daně z příjmů v podobě inkorporace daně dědické a darovací do ZDP. Jak bylo popsáno v kapitolách 0 a 0, začlenění daně darovací do ZDP vedlo k určité „drobné“ změně v předmětu daně v případě bezúplatného převodu majetku mezi (alespoň jedním) daňovým nerezidentem. Tato skutečnost však, jak jsme již také vysvětlili, nemůže mít žádný vliv na původní smysl a účel předmětného ustanovení.

4.5 Shrnutí

Systematický, historický i objektivně-teleologický výklad vedou k závěru, že bezúplatný příjem nabyvatele z titulu (bezúplatného) převod podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR nemůže spadat pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP, nýbrž pouze pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP. Jsme tedy přesvědčeni, že tyto výklady jednoznačně podpoří Výkladovou variantu č. 2.²⁸

Pro úplnost si dovoluujeme uvést, že výkladem § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se již zabýval příspěvek na Koordinační výbor č. 278/24.06.09. Ačkoli se tento příspěvek zabýval jinou otázkou (zjednodušeně řečeno, co všechno je předmětem daně z příjmů), vycházel z předpokladu, že předmětné ustanovení směřuje pouze na převodce.

²⁶ Podle této smlouvy může Česká republika zdanit příjem německého daňového rezidenta, který mu plyne ze zcizení podílu na společnosti, která je českým daňovým rezidentem (obdobnou úpravu obsahuje smlouva o zamezení dvojího zdanění s Lichtenštejnskem, která vstoupila v platnost 22. prosince 2015).

²⁷ Podle těchto smluv může Česká republika zdanit příjem daňového rezidenta druhého smluvního státu, který mu plyne ze zcizení podílu na společnosti, jejíž hodnota plyne z více než 50 % přímo nebo nepřímo z nemovitého majetku umístěného na území ČR. Obdobnou úpravu obsahuje řada dalších smluv, avšak podmínky, za kterých má Česká republika právo příjem zdanit, se často drobně liší (vždy je tedy nutné pečlivě zkoumat konkrétní znění dané smlouvy).

²⁸ Výkladová varianta č. 1. je založena na náhodné souhře dvou nezávislých novelizací ZDP (tj. rozšíření výčtu příjmů ze zdrojů na území ČR od 1. ledna 2009 a následné inkorporaci daně dědické a darovací do ZDP od 1. ledna 2014).

5. Závěr

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se vztahuje pouze na příjem plynoucí převodci (zciziteli) z titulu (úplatného) převodu podílu v obchodní korporaci mající sídlo na území ČR. Bezúplatný příjem plynoucí nabyvateli z titulu (bezúplatného) převodu podílu v obchodní korporaci mající sídlo na území ČR spadá pouze pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP.

V uvedeném případě je tedy správná Výkladová varianta č. 2, podle které Nabyvatel nerealizuje příjem ze zdrojů na území České republiky ve smyslu § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

Stanovisko GŘ:

Nesouhlas s předkladateli.

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se vztahuje jak na příjem plynoucí převodci, tak i nabyvateli z titulu převodu podílu v obchodní korporaci mající sídlo na území ČR, a to i pokud jde o převod bezúplatný. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) je třeba chápat jako speciální úpravu ve vztahu k ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 14. ZDP (Pozn.: Tomu odpovídá i připravovaná novela ZDP).

6. Návrh opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství obvyklým způsobem publikovat.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Správa daní

472/16.03.23 Daňový portál a podání

Předkládá: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

1. Úvod – účel dokumentu

Účelem příspěvku je shrnutí stavu elektronických podání prostřednictvím daňového portálu Finanční správy – EPO se zaměřením na problematické oblasti. Meritem pozornosti jsou podání spadající pod ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu, tzv. „formulářová“. V závěru jsou navržena opatření k odstranění uvedených problémů.

2. Použité pojmy

Elektronické podání – podání učiněné datovou zprávou v souladu s § 71 odst. 1 daňového řádu

Daňový portál (také EPO) – elektronická služby Finanční správy České republiky na webové adrese https://adisdpr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/uvod/vstup.faces

Formát a struktura – formát XML ve struktuře odpovídající XSD schématu dle Pokynu GFŘ D – 24 (dříve Pokynu MF D-349)

Verze podání (datové zprávy) – právě jedno validní XSD schéma přípustné pro realizaci konkrétního podání

Kritická chyba – stav, kdy je na daňovém portálu odmítnuto podání z důvodu chybějících údajů, údajů nesprávných, neúplných nebo neodpovídajících očekávání systému, datová zpráva z tohoto důvodu není vůbec odeslána, nedojde tedy k podání

Držitel datové schránky – osoba, pro kterou byla datová schránka zřízena (§ 5 a § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 300/2008 Sb. o elektronických úkonech)

Daňový řád (také DR) – zákon č. 280/2009 Sb. ve znění platném od 1. ledna 2016

ZOE – zákon č. 300/2008 Sb. o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů

ISDS – informační systém datových schránek

3. Právní stav

Reálně dochází k postupnému rozšiřování množiny podání, které lze učinit pouze elektronicky (viz např. ustanovení §§ 101a/1; 101d/2; 110j ZDPH nebo § 72/4 daňového řádu ad.), nabývá proto na významu optimalizace rozsahu a obsahu datových zpráv (§ 71 odst. 1 DR), které jsou v digitální podobě podávány. Současně se zvyšuje množství daňových subjektů povinných činit elektronická podání – např. všichni držitelé datových schránek.

Měly by být přitom respektovány principy proporcionality, ve smyslu zatěžování daňových subjektů a vstřícnosti státní správy jako služby občanům, obzvláště v případě elektronizace, která by měla přinášet oboustranné ulehčení komunikace, v případě Daňového portálupředevším úkonů při správě daní.

Dále popsané problémy jsou rozděleny do několika oblastí, nicméně spolu navzájem souvisejí a prolínají se a rozhodně je doporučitelné jejich řešení en bloc, byť případně v několika etapách.

4. Existující problémy

V praxi působí problémy stav systémů pro elektronická podání, které daňovým subjektům situaci v řadě případů spíše komplikují, namísto ulehčení.

Mezi zásadní problémy patří:

- a) **Nesystémový přístup.** Není zřejmé kdo, jak a jakým způsobem rozhoduje o obsahu, resp. struktuře datových zpráv (dle § 72 odst. 3 DŘ), čímž ukládá povinnosti širokému okruhu daňových subjektů. Nelze dovodit, jakou logikou jsou určovány kritické a propustné chyby, které často blokují možnost učinit podání, byť s vadou (§ 74 odst. 1 DŘ). Je tak zcela neproporcionálně upřednostněn zájem Finanční správy (zpracování zprávy) před zájmy daňových subjektů (včasné podání). Tento stav je přitom doprovázen snahou vyloučit jiné existující cesty podání alternativní k daňovému portálu.
- b) **Chybějící dokumentace.** S novou verzí elektronického formuláře (datové zprávy) nejsou uveřejněny informace, k jakým změnám došlo, co bude považováno za propustné či naopak kritické chyby apod. Tyto informace nejsou zjistitelné ani reversním ingeneeringem samotných daňových subjektů, protože není přístupný archiv starších verzí XML/XSD. Čestnou výjimkou jsou verze formuláře pro kontrolní hlášení k DPH a jejich popis zveřejňovaný na webových stránkách FS.
- c) **Nedostatečná informovanost.** Nové verze XML/XSD jsou na Daňový portál umístovány v nepravidelných intervalech s nulovou publicitou (výjimkou je opět formulář KH k DPH). Daňové subjekty nemají možnost zjistit, že došlo ke změně struktury datové zprávy jinak než kontinuálním průzkumem webových stránek. O něco lépe jsou na tom producenti software, za podmínky, že se v roce 2015 nechali zařadit do množiny emailových adres obesílaných avízem z GFŘ.

Stanovisko GFŘ:

písm. a) Tiskopisy tzv. formulářových podání vydává ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) Ministerstvo financí. Formát a struktura datových zpráv je následně ve smyslu § 56 odst. 1 písm. b) DŘ zveřejněn správcem daně (Generálním finančním ředitelstvím) pokynem GFŘ-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, při respektování podoby výše zmíněných tiskopisů. Obsahově, tj. z hlediska rozsahu údajů uvedených v podání, jsou struktury datových zpráv sestavovány tak, aby byly totožné s formuláři listinnými. Do značné míry tak platí, že obsah, resp. strukturu datových zpráv stanoví (být zprostředkovaně) Ministerstvo financí. Charakter jednotlivých chyb (kritická / propustná závažná / propustná) je stanoven se zohledněním údajů potřebných pro správu daní. Finanční správa ČR průběžně elektronická podání dle změn právních předpisů a dalších nároků správy daní upravuje, přičemž neustále přihlíží i k zájmu na zjednodušování formulářových podání. Finanční správa ČR samozřejmě vítá jakékoli podněty oznamující chyby ve formulářích a řeší je v nejbližších možných termínech s ohledem na jejich charakter.

Najít kompromis v počtu chybových hlášení a jejich závažnosti je poměrně složité, zejména s ohledem na skutečnost, že sami uživatelé nejsou ve svých názorech, potažmo požadavcích jednotní. Značná část uživatelů např. pozitivně hodnotí množství chybových hlášení právě s ohledem na skutečnost, že je jejím cílem zaslat 100% bezvadné podání, a to jak ze strany technických požadavků na formát, strukturu a masku jednotlivých polí atd., tak i co do věcné náplně v souladu s pokyny k vyplnění. Naproti tomu jiná skupina uživatelů by jakkoli závažné nedostatky (a to jak strukturální tak věcné), raději řešila prostřednictvím komunikace se správcem daně.

písm. b) Informace jsou zveřejňovány na stránkách Daňového portálu, v části Dokumentace, záložka "Přehled změn ve verzí".

písm. c) XML popisy a XSD schemata jsou určeny pro programátory a tvůrce SW 3. stran, nikoliv pro širokou veřejnost - běžné uživatele aplikací Daňového portálu. Registrovaným vývojářům (cca 300) rozesíláme informační zprávy. Informace se zasílají již dlouhodobě nikoliv od roku 2015. Každá SW firma, která o to požádá, může být do seznamu zařazena. Informace o tom, jakým způsobem lze požádat o zařazení do předmětného seznamu softwarových firem, je zveřejněna na adrese http://adisepo.mfcr.cz/adisc/adis/idpr_pub/dpr_info/aktualita.faces;jsessionid=D8BABFB1D04ACDC6392E1BAD10918EC5.ep1ap9?zaznam=18.

4.1. Rozsah vyžadovaných údajů

Jsou stále a opakovaně vyžadovány údaje, které již správce daně má k dispozici nebo jsou mu dostupné z jiných rejstříků a evidencí, včetně jejich změn (srovnej také § 127 odst. 4 DŘ). Rozsah údajů vyžadovaných na elektronických formulářích je větší nebo stejný jako před deseti lety, bez ohledu na to, že mezitím byly zprovozněny základní registry, přijat zákon o veřejných rejstřících (č. 304/2013 Sb.), spuštěn projekt OpenData ad.

Z pohledu nepropustných chyb není respektováno rozlišení údajů nezbytných pro správu daně (§ 72 odst. 2 DŘ) a údajů užitečných či potřebných pro jiné účely. V některých případech je vysoce pofiderní validita těchto dat a diskutabilní odpovědnost podávající osoby (zmocněnce) za jejich správnost či úplnost.

Příklady nadbytečných údajů:

- **adresa** daňového subjektu, správce daně ji získává automaticky ze základních registrů, včetně změn
- **kód činnosti CZ NACE**, majorita subjektů má činností více, pro některé neexistuje vhodný kód
- **jméno** podepisující osoby (je zřejmé ze ZAREP nebo ověřené identity podatele z ISDS)

- **datum vyhotovení** na přiznání k DPH (je-li nevyplněno, EPO signalizuje závažnou chybu „datum **podání** musí být vyplněno“). Toto datum je ale určeno okamžikem odeslání, nikoli údajem zde vyplněným, který je zcela zbytečný.

Nutný rozsah podání přitom vyplývá ze znění § 70 odst. 3 daňového řádu, všechny údaje vyžadované nad jeho rámec jsou nadbytečné a irelevantní, pokud nejsou nutné k naplnění parametrů dle DŘ. V praxi pak vedou ke kolizním situacím:

Příklad1: Podáno přiznání k dani silniční společnosti XY, omylem uvedeno DIČ jiného subjektu. Přiznání bylo postoupeno na úřad místně příslušný tomuto jinému subjektu dle DIČ, bez ohledu na vyplněnou odlišnou firmu, adresu, provedenou platbu daně apod. U společnosti XY bylo přiznání k dani silniční vedeno jako nepodané, všechny uváděné údaje s výjimkou DIČ byly tedy naprosto zbytečné a nic neřešící.

Příklad2: Daňové tvrzení obsahovalo chybně uvedenou část adresy (ulici a číslo popisné) sídla právnické osoby, nebyla nijak dotčena jeho účinnost a zpracování správcem daně, byly tedy naplněny potřebné atributy podání dle DŘ a adresa jako vyžadovaný údaj byla zbytná.

Stanovisko GFŘ:

Ust. § 127 odst. 4 DŘ se týká oznamovací povinnosti registrovaných subjektů, tedy de facto formuláře Oznámení o změně registračních údajů. V souvislosti s tímto formulářem zveřejnil správce daně Seznam údajů, na které se nevztahuje oznamovací povinnost registrovaných subjektů (http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam_udaju_logo_2015-07-10.pdf), který obsahuje údaje, jejichž změnu může správce daně zjistit automatizovaným způsobem z rejstříků či evidencí, do nichž má zřízen automatizovaný přístup, a které tedy registrované daňové subjekty nemusí správci daně hlásit. V souladu s tím je upraven i formulář Oznámení o změně registračních údajů.

Obecně je třeba říci, že z Vašeho pohledu nadbytečně požadované údaje mohou být vyžadovány např. z důvodu identifikace, případně z toho důvodu, že ne do všech registrů, rejstříků apod. má Finanční správa ČR zřízen automatizovaný přístup.

Adresa: Adresa je jedním z údajů vyžadovaných správcem daně z důvodu identifikace. V případě chyby v rodném čísle a při nevyplněné adrese (tj. pouze podle jména) bude správce daně poplatníka, který takové daňové přiznání podal, obtížně dohledávat. V některých případech může být pro ztotožnění daňového subjektu dostačující IČ/DIČ/VČP a název poplatníka – úpravy je však třeba vyhodnocovat vždy koncepčně a v celkových souvislostech.

NACE: Pokyny k vyplnění DAP DPPO a obdobně pak u DAP DPPO/DPFO na EPO se odkazují na klasifikaci ekonomických činností, která je přílohou sdělení ČSÚ a je vypracována podle mezinárodní statistické klasifikace a zohledňuje technologický rozvoj a strukturální změny hospodářství za poslední leta a je lépe srovnatelná s jinými mezinárodními klasifikacemi – není a v minulosti též nebylo ambicí FS vytvářet vlastní číselník činností. Využití informace o NACE lze s vyměřením daně spojit s ohledem na možnost stanovit daň podle pomůcek, kdy je nezbytné též hledat srovnatelný subjekt v odvětví, místě a čase. Dále se jedná o údaj potřebný pro

ověření oprávněnosti uplatnění výdajů ve výši daného procenta z příjmů dosažených z jednotlivých předmětů činnosti v souladu s § 7 odst. 7 ZDP a tedy pro správný výpočet daňové povinnosti. Údaj o NACE je dále nezbytný pro odvětvovou strukturalizaci inkasa daně či hodnocení daňových dopadů v závislosti na legislativních úpravách zákona.

Jména podepisující osoby: Lze souhlasit s předkladatelem, že v případě použití ZAREP či ověřené identity podatele z ISDS se položka může na první pohled jevit jako nadbytečná, nicméně formulář je totožný s formulářem tištěným, který může být podáván též v listinné podobě nebo v EPO pouze vyplněn a vytištěn pro listinné podání, kdy údaj o podepisující osobě je pak nezbytný, stejně tak je nezbytný v případě podání přes EPO „nekvalifikovaným“ způsobem, tj. formou e-tiskopisu s potvrzením do 5 dní (§ 71 odst. 3 DR).

Datum vyhotovení: Pole je vždy předvyplněno aktuálním datem, při jeho vymazání, se pak jedná o závažnou propustnou chybu. Zvýšená pracnost nastává tedy jen v důsledku konání DS. Nicméně na zachování této položky v zásadě netrváme.

Dílčí závěr č. 1: Omezit množinu požadovaných údajů na skutečně potřebné minimum, bylo přislíbeno již na jednání s MF a GFŘ v roce 2015.

Stanovisko GFŘ:

Struktury formulářů jsou stanovovány a průběžně upravovány tak, aby neobsahovaly údaje, které nejsou pro správu daní nezbytné, resp. údaje které správce daně získává automatizovaně z jiných zdrojů.

4.2. Nastavení kritických a závažných chyb

Daňový portál uvádí, že existují tři kategorie chyb, spočívajících v nedodržení struktury:

Kritická chyba

Jedná se o závažné chyby, které neumožní odeslání podání. V případě, že bude soubor s těmito chybami doručen příjemci (např. prostřednictvím datové schránky), bude odmítnut.

Propustná chyba závažná

Jedná se o závažné chyby, které sice umožní odeslání podání, ale povedou u písemností v daňovém řízení ve většině případů k zahájení postupu k odstranění pochybností.

Propustná chyba

Jedná se o drobné chyby případně upozornění na možné chyby, které umožní odeslání podání.

Jako kritická chyba by měl být posouzen pouze stav, kdy není možné určit některý ze základních atributů podání dle § 70 odst. 3 daňového řádu, tedy kdo podání činí, čeho se týká a co je navrhováno.

Způsob identifikace kritických a propustných chyb u konkrétního podání je navíc často nutné provádět metodou pokus/omyl, protože přehledný a aktuální seznam není dostupný a dokumentace, jak již bylo uvedeno, není k dispozici. V praxi pak dochází ke stresujícím situacím, kdy je odmítáno přijetí podání, které odpovídá reálnému stavu a nevykazuje vady z hlediska ustanovení § 70 odst. 3 daňového řádu ani § 74 odst. 1 téhož zákona.

Příklad1: Číslo popisné na přiznání k dani z nemovitých věcí nesmí obsahovat nenumerné znaky, v praxi se takový případ vyskytl. Vyhodnoceno jako kritická chyba. Budovy bez čísla popisného byly v minulých letech označeny textem „bez č.p.“, nyní hodnoceno jako nepropustná chyba, dokumentace podobných změn ve struktuře datové zprávy neexistuje.

Příklad2: Pro podání přiznání k DPH nadbytečný údaj Kód činnosti (CZ_NACE). Pro přiznání k dani z příjmů problémový údaj - v případě daňového poradce, který současně vede účetnictví, je pro obě činnosti stejný kód 692000. Při uplatnění výdajů v paušální výši je potřeba vyplnit ve dvou řádcích (paušály 40 a 60%). Vyhodnoceno jako propustná závažná chyba. Obchází se uvedením jiného kódu, než odpovídá skutečnosti.

Příklad3: Uvedení pětimístného kódu činnosti (CZ_NACE 69200). Vyhodnoceno při zpracování jako kritická chyba. A to přesto, že je tento kód činnosti CZ-NACE uveden u daňového subjektu na serveru ARES, provozovaném Ministerstvem financí ČR – viz obrázek:

Klasifikace ekonomických činností - CZ-NACE	
69200:	Účetnické a auditorské činnosti; daňové poradenství

Příklad4: U zástupce je uveden kód podepisujícím osoby „4C“ namísto očekávaného „4c“. Tato bagatelní záměna malého a velkého písmene způsobí „fatální“ kritickou chybu, vedoucí k nemožnosti učinit podání:

Číslo věty	Hlášení
2	Položka 'Kód podepisující osoby' (zast_kod) má hodnotu '4C', která neodpovídá požadovanému regulárnímu výrazu '([123]) (4c) ([4567][ab])'.

Načtený soubor obsahuje fatální chyby – nedodržení struktury v uvedených položkách a bez jejich odstranění není možné jej v aplikaci zpracovat.

Stanovisko GFR:

Generální finanční ředitelství nesouhlasí se závěrem, že za kritickou chybu by mělo být považováno pouze nenaplnění některého ze základních atributů podání stanovených v § 70 odst. 3 DŘ, tedy kdo podání činí, čeho se týká a co je navrhováno. Daňový řád i další daňové předpisy stanoví některé další náležitosti, které musí různá podání obsahovat, resp. splňovat, a okruh kritických chyb tak nelze vymezit pouze aplikací § 70 odst. 3 DŘ.

Tři kategorie chyb jsou definovány pro kontrolu vyplňování – práce na Daňovém portále, zde není možno pracovat s nedodrženou strukturou. Aplikace EPO generuje soubory vždy ve správné struktuře. Pokud dodavatel SW nerespektuje popis XML a XSD schémata, které Finanční správa, v souladu s DŘ a pokynem GFR-D-24 zveřejnila, nebo pokud DS „záměrně“ upravuje vygenerovaný XML soubor z aplikace EPO, pak se teprve jedná o nedodržení struktury – fatální chybu.

Závěry jsou uvozovány pouze s odvolávkou na XSD schéma, nikoliv na popis XML struktury. Zde je každá použitá položka formuláře detailně popsána (typ, délka, maska, povinnost, ...), případně doplněna popisem a odkazem na použitý číselník.

K příkladu 1: Nemovité věci jsou v katastru nemovitostí vedeny pod jednoznačnou identifikací na základě katastrálního zákona a katastrální vyhlášky. Číslo popisné u budovy je buď číslo – numerické znaky, nebo není číslo popisné uvedeno – položka je prázdná. Daňové přiznání k dani z nemovitých věcí je automatizovaně kontrolováno na data katastru, a proto jsou požadovány totožné údaje o nemovitých věcech, tak jak jsou identifikovány v katastru nemovitostí. Uvedení nenumernických znaků v čísle popisném u budov by bylo zavádějící, neboť budova s nenumernickým číslem popisným neexistuje.

K příkladu 2: Kód NACE je využíván u DPH v úloze důvěryhodnosti a nelze jej hodnotit za nadbytečný.

DAP DPPO vyžaduje pouze jedno uvedení NACE pro hlavní činnost, přičemž z pokynů k vyplnění DAP DPPO vyplývá, že pokud bylo vykonáváno více činností, uvedou se max. dvě činnosti, z nichž dosažené brutto výnosy (příjmy) byly v daném ZO nejvyšší (převažující činnost). V případě DAP DPFO bude zvaženo vyhodnocování propustné závažné chyby v návaznosti na dostupné činnosti dle číselníku NACE v kontextu § 7 odst. 7 ZDP.

K příkladu 3: Na formuláři DAP DPPO/DPFO a i na EPO se od poplatníka očekává vyplnění textového popisu názvu činnosti, respektive výběr ze seznamu názvů jednotlivých činností, nikoli jeho kódu. Ten je uvozen vysvětlivkou „vyplní finanční úřad“.

K příkladu 4: Z tohoto příkladu je patrné, že se jedná o nedodržení předepsaného formátu, kdy je v masce přesně definována hodnota. Jde o chybu, která v EPO nemůže nastat a vzniká pouze z důvodu, že programátor nerespektuje předepsanou formu, popř. je s obsahem správně vytvořeného souboru následně neodborně manipulováno. Na takovéto příklady upozorňoval mj. ředitel sekce Ing. Jiří Fojtík v dopise adresovaném vývojářům a tvůrcům SW 3. stran v roce 2015.

Dílčí závěr č. 2: Omezit množinu kritických chyb a uvést jí do souladu s obecnými ustanoveními daňového řádu.

Stanovisko GFŘ:

Vyhodnocování potřebného nastavení množiny kritických chyb na portálu EPO probíhá průběžně a je měněna dle potřeby (nezbytnosti údajů a řádného výkonu správy daní), např. v roce 2015 po zavedení povinného elektronického podávání pro některé z daňových subjektů (§ 72 odst. 4 DŘ) došlo ke komplexnější revizi kritických/závažných propustných chyb u většiny formulářů.

4.3. Přílohy v elektronické podobě

V současné době je současně s podáním přiznání (především k DPFO) vyžadováno doložení celé řady údajů v řádu několika desítek příloh. Tuto funkci plní většinou naskenované kopie písemností s mizivou průkazní hodnotou, jejich shromažďování, skenování, odesílání, evidování, případně ukládání do spisu je z hlediska dokazování údajů uvedených daňovým subjektem časovou ztrátou. „Výroba“ takového potvrzení v elektronické podobě (ale koneckonců i v listinné) je pro podvodníky otázkou minut a

nezabrání jim v prohlášení nepravdivých údajů, pro poctivé poplatníky představuje stávající rozsah příloh nemalou administrativní zátěž, navíc zcela zbytnou.

Jen některé z těchto příloh přitom vyplývají ze zákona nebo jsou uvedeny v tiskopise přiznání (viz § 72 odst. 3 DŘ), další jsou vyžadovány automaticky podle vzorce „nový údaj = nová příloha“.

Příklady:

- potvrzení o zaplacení „školovného“ – výdaj za umístění vyživovaného dítěte v předškolním zařízení
- potvrzení druhého z manželů, že neuplatňuje slevu na děti ve společné domácnosti (v praxi byl i od OSVČ vyžadován nepovinný tiskopis potvrzení určený pro komunikaci mezi zaměstnavateli s odůvodněním, že se jedná o formát a strukturu zveřejněné správce daně)

Dílní závěr č. 3: Omezit radikálně množství vyžadovaných elektronických písemností v podobě příloh na skutečně potřebné minimum.

Stanovisko GFR:

Přílohy uvedené na zadní straně základní části přiznání k dani z příjmů fyzických osob jsou povinnými přílohami a slouží k ověření správnosti uvedených údajů a k ověření oprávněnosti poplatníkem nárokováných odčitatelných položek, slev na dani a daňovém zvýhodnění. V případě DAP DPPO jsme toho názoru, že všechny přílohy, které jsou vyžadovány formou tzv. e-přílohy vyplývají ze zákona – jedná se o přílohu účetní závěrky (v některých případech účetních jednotek celá účetní závěrka, pokud není zveřejněna xml struktura), a to s odkazem na § 23 odst. 10 ZDP. Dále jsou vyžadována potvrzení zahraničních správců daně v souladu s § 38f ZDP. Součástí tiskopisů DPZ a DPS nejsou jiné přílohy. U daně z nemovitých věcí, daně silniční a odvodu z loterií a jiných podobných her nejsou kromě příloh stanovených v daňovém přiznání (hlášení) vyžadovány žádné další podklady v elektronické podobě.

Přílohy jsou vždy voleny dle nezbytných zákonných a dalších požadavků správy jednotlivých typů daní.

4.4. Ostatní

Popsané situace způsobují v praxi i řadu dalších problémů, které jsou obtížně řešitelné a vedou ke konfrontačním postavením správce daně a daňových subjektů.

Příklad1: Podáno k 30. 6. 2015 přiznání k DPPO, v říjnu zaslána správcem daně výzva k odstranění vady spočívající v nedodržení formátu a struktury datové zprávy, na webu Finanční správy je XML struktura ze září téhož roku. Možnost zjistit, v čem spočívala vada ke dni 30.6, je nulová.

Příklad2: Výzvy k odstranění vad datových zpráv jsou často vytvořeny metodou kopíruj/vlož s obecnými formulacemi o nedodržení formátu a struktury bez adresné

specifikace vady. Je pak zbytečnou časovou zátěží (často oboustrannou) tento stav napravit, vadu identifikovat a odstranit.

Příklad3: Pro zdaňovací období 2015 (a část roku 2016) byl na Daňovém portálu umístěn XML soubor ve verzi DPPDP8, jehož struktura se ale nijak zásadně neodlišuje od předchozí verze DPPDP7 (popis změn ovšem není k dispozici). Nicméně použití této jiné verze vede k situaci, kdy nelze prakticky načíst přiznání za některé předchozí zdaňovací období, upravit údaje, včetně zdaňovacího období od/do a takto podat. Pro uživatele, kteří využívají pouze EPO a nikoli SW třetích stran, to bude znamenat nutnost vyplňovat opětovně všechny údaje (včetně již zmíněných zbytných). Pro některé uživatele to bude jistě nemilé překvapení, protože nikde neexistuje dostupná informace o tom, že k takovéto změně verze datové zprávy (přiznání k DPPO) došlo. Využití údaje (XML soubor) z předešlých let přitom umožňuje např. na Daňovém portálu umístěný e_formulář přiznání k dani silniční. Je otázkou, proč stejný přístup nebyl zvolen i pro výrazně obsáhlejší přiznání k DPPO, obzvláště ve světle faktu, že fakticky k žádným větším změnám v obsahu přiznání k DPPO nedošlo.

Stanovisko GŘ:

K příkladu 1: V průběhu zdaňovacího období nikdy nedochází ke změně struktury. Ačkoli se v Daňovém portálu v části „Přehled formulářů pro finanční správu“ prvotně zobrazují pouze formuláře pro aktuální ZO, v každém aktuálním formuláři je odkaz na „Všechny formuláře“.

Daň z příjmů právnických osob

- Daň z příjmů právnických osob - za zdaňovací období roků 2015 a pro části zdaňovacího období roku 2016 (EPO2)
- [Všechny formuláře ...](#)

Po kliknutí na tento odkaz dojde k zobrazení všech zveřejněných formulářů.

Daň z příjmů právnických osob

- Daň z příjmů právnických osob - za zdaňovací období roků 2015 a pro části zdaňovacího období roku 2016 (EPO2)
- Daň z příjmů právnických osob - za zdaňovací období roků 2014, 2013, 2012, 2011, 2010 (EPO2)
- Daň z příjmů právnických osob - pouze pro zdaň. obd. započatá v r. 2009 (EPO2)

Současně i v části „Struktury XML souborů“ jsou uvedeny struktury pro všechny zveřejňované formuláře.

K příkladu 2: Výrok výzvy dle § 74 odst. 1 DŘ musí obsahovat důvod, proč je podání nezpůsobilé k projednání – důvodem je nedodržení formátu či struktury dle § 72 odst. 3 nebo 4 DŘ a pokynu GŘ-D-24, a z toho plynoucí nezpracovatelnost podání pro správce daně. Konkrétní vady nelze ve výzvě specifikovat, neboť nelze technicky garantovat zjištění všech vad daného podání bez součinnosti adresáta výzvy (např. jedná-li se o opakující se vadu, teprve po odstranění jedné vady mohou být nalezeny další). I v případě, že lze některé chyby souboru zjistit, principy fungování IT neumožňují vždy garantovat, že výčet aktuálně zjištěných chyb je konečný, proto tyto chyby není možné jednotlivě vypisovat do výzvy dle § 74 odst. 1 DŘ. Finanční správa všem poskytuje volně přístupnou možnost 24 hodin denně bezplatně zkontrolovat

datové soubory obsahující podání pro Finanční správu v aplikaci EPO a chyby dle potřeby opravit, popř. v případě zásadních chyb, které objektivně technicky neumožní načtení souboru, vytvořit soubor nový.

K příkladu 3: Ke změně označení písemnosti v EPO dochází z důvodu změny zveřejňované struktury souboru. Struktury souborů pro daň z příjmů právnických osob byla změněna v ZO 2015 z DPPDP7 na DPPDP8. Struktura souboru DPPDP7 je platná pouze pro ZO 2010 až 2014. Pro ZO 2015 došlo ke změně struktury a byl vytvořen nový formát DPPDP8, který umožňuje podání za ZO 2015 i podání za části ZO 2016, nikoli ale za celé ZO 2016.

Daň z příjmů právnických osob

Označení	Písemnost	Verze	Ze dne
DPPDP8	Daň z příjmů právnických osob - za zdaňovací období roků 2015 a pro části zdaňovacího období roku 2016 (EPO2)	01.01.01	4.12.2015
DPPDP7	Daň z příjmů právnických osob - za zdaňovací období roků 2014, 2013, 2012, 2011, 2010 (EPO2)	06.03.01	4.12.2015
DPPDP6	Daň z příjmů právnických osob - pouze pro zdaň. obd. započatá v r. 2009 (EPO2)	01.02.03	9.12.2014

Z důvodu změny struktury dílčích údajů tedy není možné načtení předchozího formátu (označení) souboru do nového bez změny značného počtu údajů. Prosté načtení souboru z předchozí verze do nového formátu vyvolá výrazný počet chybových hlášení vzhledem k obsahu podání pro daň z příjmů.

Společné údaje jsou obsaženy pouze v části věty P - Záznam o poplatníkovi a několik dalších údajů ve větě D – Záznam o DAP.

Tímto se tedy zmíněné podání liší od přiznání k dani silniční, kde je kromě ZO a data zaplacení záloh převážná část údajů shodná, zejména v části II DAP záznam o vozidlech, které se v průběhu let téměř nemění.

5. Závěrečné shrnutí

Pro zlepšení situace vevýše uvedených problematických oblastech by bylo vhodné realizovat následující opatření:

1. zveřejnit pro jednotlivé formuláře přehledný seznam kritických (nepropustných) chyb, chyb propustných závažných a chyb propustných
2. zpřístupnit archiv starších struktur (verzí) podání – XML/XSD
3. zpřístupnit popis změn, ke kterým došlo mezi verzemi, standardně tento popis zveřejnit s každou novou verzí datové zprávy (podání)
4. zajistit (pokud možno) kompatibilitu mezi verzemi, tedy možnost načtení dat z minulých období
5. omezit četnost změn struktur elektronických podání, zavést pro veřejnost avizování nových verzí (struktur)
6. odstranit všechny nadbytečné údaje vyžadované ve formulářích (sběr údajů užitečných pro správce daně lze zajistit jiným způsobem)

7. minimalizovat množství kritických chyb bránících realizaci podání, opodstatnění mají takové, které vedou k nenaplnění § 70 odst. 3 DŘ
8. snížit množství závažných propustných chyb, opodstatnění mají takové, které odpovídají definici vady dle § 74 odst. 1 DŘ
9. radikálně snížit počet elektronických písemností vyžadovaných jako přílohy podání
10. ustanovit daňovou informační schránku jako spolehlivý a věrohodný zdroj informací ze spisu a osobního daňového účtu, aktuálně např. pro kontrolní hlášení představuje jediný možný zdroj o podobě údajů, jak byly zaevidovány správcem daně

Stanovisko GFŘ:

K opatření 1:

Tyto kategorie chyb jsou pouze u EPO formulářů, proto je daňový subjekt o chybách informován a chyby jsou zobrazeny. V rámci SW 3. stran se jedná o povinné položky, které jsou součástí popisu struktury souborů.

K opatření 2:

Vývojáři jsou o změnách informováni, změny ve verzích jsou v dokumentaci na Daňovém portálu. V rámci jednoho zdaňovacího období změny nejsou prováděny.

K opatření 3:

Vývojáři jsou o změnách informováni, změny ve verzích jsou v dokumentaci na Daňovém portálu.

K opatření 4:

Pokud mezi obdobími nejsou zásadní změny struktur, načtení souborů je možné.

K opatření 5:

Četnost změn podléhá změnám právních předpisů, popř. dalším skutečnostem, které mají vliv na rozsah údajů nezbytných pro správu daní. Změny struktur jsou SW firmám sdělovány. Daňový subjekt může využít EPO, kde je vždy vytvořen soubor ve správném formátu a struktuře, např. i pro odeslání datovou schránkou. V případě, že používá daňový či účetní SW, jehož součástí je výstup datových zpráv pro finanční správu, dodavatel by měl garantovat, že výstupy jsou v souladu se zveřejněnou dokumentací na Daňovém portále.

K opatření 6:

Viz vyjádření k části 4.1. včetně dílčího závěru.

K opatření 7 a 8:

Viz vyjádření k části 4.2. Např. v případě daně z příjmů fyzických osob jsou daňová přiznání podávána i poplatníky, kteří nemají registrační povinnost, z tohoto důvodu je neuvedení identifikačních údajů potřebné (v případě tiskopisů DPZ a DPS jsou kritické chyby pouze ve vztahu k identifikaci daňového subjektu). Dále např. u elektronického podání v rámci mezinárodní spolupráce – přímé daně jsou u formulářů dle specifikací nastaveny povinné položky jednotlivých elementů, ke kterým se pak následně při podání na Daňovém portálu vážou kritické chyby.

K opatření 9:

Viz vyjádření k části 4.3.

K opatření 10:

Rozsah a konkrétní podoba a členění informací ze spisu a z osobního daňového účtu daňového subjektu soustředěných v jeho daňové informační schránce je přímo dána technickými možnostmi správce daně. Nahlížení do daňové informační schránky nenahrazuje nahlížení do spisů podle ust. § 66 a násl. DŘ. Informace zobrazené v daňové informační schránce mají výhradně informativní charakter (např. je zpřístupněn pouze seznam veřejné části spisu, nikoliv všechny konkrétní písemnosti v něm uvedené apod.).

Připomínky a doplnění zaslali: Ing. Hajdušek, Ing. Pospíšilová, Ing. Říha, Ing. Mejta, Ing. Kryl

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

473/16.03.23 Uplatnění DPH při převodu pozemku po novele zákona o DPH účinné od 1.1.2016

Předkládá: Ing. Stanislav Pokorný, daňový poradce, číslo osvědčení 4664

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení výkladu ve věci uplatnění DPH ve vybraných situacích při převodu nemovitých věcí na základě novelizovaného znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“) účinného od 1.1.2016.

Otázka č. 1 - Vazba správních úkonů souvislosti se změnou územního plánu na konkrétní stavbu

Otázka

Příspěvek má vyjasnit, kdy správní úkony v souvislosti se změnou územního plánu zakládají stavební pozemek, jehož převod podléhá DPH.

Související legislativa a výklady

§ 56 ZDPH:

(1) Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který
a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a
b) není stavebním pozemkem.

(2) Stavebním pozemkem se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí pozemek, na kterém

a) má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a

1. který je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení **této stavby**, nebo

2. v jehož okolí jsou prováděny nebo byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení **této stavby**, nebo

b) může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona zhotovena stavba pevně spojená se zemí.

Důvodová zpráva k výše uvedenému ustanovení uvádí, že se „za stavební pozemek považuje také pozemek, který je nebo byl předmětem správních úkonů. Jedná se o správní úkony, provedené za účelem výstavby **této stavby** (například podání návrhu na změnu územního plánu)“.

Výklad daňové správy

GŘ vydal informaci čj. 6717/15/7000-20116-101206 k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1.1.2016, ve znění dodatku č. 1 čj. 162134/15/7100-20116-050485 (dále „Informace GŘ“).

Informace GŘ uvádí, že „je stavebními pracemi nutné rozumět jakékoli stavební úkony včetně i stavebních úkonů za účelem odstranění stávajících staveb (např.

budov, hal, apod.)²⁹, které vedou ke zhotovení stavby, mohou jimi být zejména příprava staveniště, zpevnění příjezdové komunikace nebo pozemku, výstavba inženýrských sítí, na které bude připojena stavba, nebo odlesnění pozemku.

Správními úkony za účelem zhotovení **této stavby** je nutné rozumět zejména samotné podání návrhu na změnu územního plánu³⁰, zahájení řízení z moci úřední³¹, přičemž takové podání může, ale nemusí obsahovat návrh na změnu územního plánu nebo zahájené řízení z moci úřední zřetelné umístění nebo základní parametry budoucí stavby. Správním úkonem rovněž bude i samotné vydání písemností se situačním výkresem (ze situačního výkresu je jasně patrné, kde bude umístěna stavba), který se následně zakládá do správního spisu. Nicméně za správní úkony, které nebudou mít vliv na vznik stavebního pozemku, může být považována zejména politika územního rozvoje³².

Evropská legislativa

Čl. 12 Směrnice³³

1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

...

b) dodání stavebního pozemku.

...

3. Pro účely odst. 1 písm. b) se „stavebním pozemkem“ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.

Čl. 135 Směrnice

Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

...

k) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);

...

Analýza – význam sousloví „této stavby“

Dle § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH jsou pro posouzení existence stavebního pozemku rozhodující pouze stavební práce nebo správní úkony směřující ke konkrétní stavbě pevně spojené se zemí, která má být na pozemku skutečně postavena.

Tento závěr lze podpořit následujícími argumenty:

²⁹ Viz např. rozsudek SDEU ve věci C-543/11 Woningstichting Maasdriel, který definuje, že status pozemku, který byl prodán sice jako nezastavěný (nebyla na něm umístěna stavba pevně spojená se zemí ke dni převodu pozemku), jelikož prodávající v souladu se smlouvou stávající budovu odstranil. Tím by se mohlo zdát, že se tedy jedná o pozemek „nestavební“, jehož převod je od daně osvobozen, nicméně je patrné, že úmyslem obou stran podpořeným i konáním prodávajícího byl převod pozemku určeného k zástavbě, a proto SDEU tento převod považoval za zdanitelné plnění.

³⁰ Viz např. § 46 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů; viz např. § 37, § 44 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ Viz např. § 46 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů; viz např. § 94 odst. 3, § 116 atd. zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon).

³² § 31 a násl. zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon).

³³ Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („Směrnice“).

1. Přísně gramatickým výkladem směřuje ustanovení na existenci správních úkonů a stavebních prací ke konkrétní stavbě, jejíž výstavba je na pozemku kupujícím plánována.

Argument, dle kterého se „touto stavbou“ obecně rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí, vyvrací skutečnost, že ZDPH v dalších případech pojem „stavba pevně spojená se zemí“ nezkracuje³⁴ ani nezavádí pro tento pojem legislativní zkratku³⁵.

2. Dle § 56 odst. 2 písm. b) ZDPH postačuje pro určení stavebního pozemku existence stavebního povolení bez bližšího určení konkrétní stavby. ZDPH tedy jednoznačně zná a rozlišuje případy, kdy je správní úkon navázán na konkrétní stavbu a kdy nikoli. Sousloví „této stavby“ není nadbytečné, ale reflektuje uvedený záměr zákonodárce, což zřetelně potvrzuje i důvodová zpráva i Informace GFR.

Na základě výše uvedeného tak nelze akceptovat alternativní výklad ustanovení § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH, tj. že sousloví „této stavby“ odkazuje pouze na návěti odstavce 2 písm. a) § 56 ZDPHa tedy, že se jedná o jakoukoliv stavbu pevně spojenou se zemí.

Prakticky by tak pro vznik stavebního pozemku postačovaly stavební práce nebo správní úkony k jakékoli stavbě pevně spojené se zemí, bez ohledu na to, zda bude taková stavba realizována, tj. i v situaci, kdy zcela prokazatelně chybí záměr smluvních stran pozemky zastavět.

Takový výklad je nepřipustný i z důvodu extenze dopadů v neprospěch daňového subjektu (tj. zcela nepřipustné zúžení rozsahu aplikace osvobození od DPH).

Dílčí závěr 1:

Pro určení, zda jde o stavební pozemek ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH, je rozhodující, zda správní úkony a stavební práce směřují ke zhotovení konkrétní stavby pevně spojené se zemí, která má být na pozemku skutečně postavena.

Pro splnění definice stavebního pozemku dle § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH tedy bez dalšího nepostačuje, že daný pozemek byl předmětem stavebních prací nebo správních úkonů za účelem zhotovení jakékoliv stavby pevně spojené se zemí, např. pokud je k datu prodeje pozemku z úmyslu smluvních stran zjevné, že stavba původně plánovaná prodávajícím nebude nikdy realizována.

Analýza – správní úkony nezakládající vznik stavebního pozemku

Dle § 56 ZDPH je jedním z kritérií pro určení stavebního pozemku existence správních úkonů za účelem zhotovení stavby pevně spojené se zemí. ZDPH však dále nekonkretizuje, o jaké správní úkony se typově jedná, a ze striktně gramatického výkladu by tak bylo možné dovodit, že pro existenci stavebního

³⁴ Např. §§ 56 odst. 2 písm. b) a 56 odst. 4 písm. a) ZDPH.

³⁵ § 4 ZDPH.

pozemku postačuje jakýkoli správní úkon směřující ke zhotovení stavby pevně spojené se zemí.

Takový výklad nekoresponduje s obecným významem institutu stavebního pozemku a s judikaturou SDEU, jejichž smyslem je vyjmout z osvobození od DPH pouze ty pozemky, na nichž má být skutečně realizována výstavba, tedy pozemky určené k zastavění.

Např. provedení změny územního plánu obcí, případně změna územního plánu iniciovaná vlastníkem pozemku pro zvýšení komerční hodnoty pozemku za účelem jeho budoucího prodeje, nezakládá úmysl smluvních stran postavit na dotčeném pozemku stavbu a tedy ani existenci stavebního pozemku.

Ke stejnému závěru povede rovněž i opatření obecné povahy zastupitelstva obce, které nevyhoví návrhu na změnu územního plánu podaného investorem, které fakticky vylučuje možnost realizace jím plánované výstavby.

Rovněž tak podání návrhu na změnu územního plánu z jiných důvodů, např. právě ve snaze zabránit plánované výstavbě (blokační změna vylučující realizaci původního záměru investora), nemůže vést ke vzniku stavebního pozemku.

Důvodem je skutečnost, že vyjmenované správní úkony postrádají z principu objektivně podpořený úmysl smluvních stran k zastavění pozemku, nejsou dostatečně určité (neobsahují přesné vymezení stavby určené k výstavbě) a jejich vydání z iniciativy subjektu je nenárokové. Daňový subjekt může podat pouze obecný návrh ke změně územního plánu.

Dílčí závěr 2:

Správní úkony, které podle § 56 odst. 2 písm. a), bodu 1. ZDPH nezakládají vznik stavebního pozemku, jsou takové správní úkony, jejichž prokazatelným cílem není výstavba stavby pevně spojené se zemí, např. změna územního plánu iniciovaná obcí a další výše uvedené situace.

Tyto správní úkony postrádají objektivně podpořený úmysl smluvních stran k zastavění pozemku konkrétní stavbou pevně spojenou se zemí (viz důvodová zpráva a Informace GFŘ výše), dále chybí určitost vymezení výstavby a v neposlední řadě na jejich vydání či změnu nevzniká právní nárok.

Příklad 1:

Předmětem dodání je nezastavěný pozemek, na němž nestojí a dosud ani nestála stavba (na pozemku nebyly provedeny žádné stavební práce).

Vlastník pozemku původně plánoval na svém pozemku výstavbu stavby pevně spojené se zemí (např. bytový dům). V této souvislosti byla provedena změna územního plánu směřující k výstavbě rezidenční stavby, tj. na základě opatření obecné povahy obecního zastupitelstva došlo v územním plánu k překlasifikaci pozemku (určeného vlastníkem k úplnému zastavění) na typ pozemku umožňující výstavbu zamýšlenou vlastníkem pozemku.

Na základě nabídky kupujícího na odkup pozemku se vlastník rozhodl od svého původního záměru upustit a pozemek prodat.

Kupující pořizuje pozemek za účelem zhotovení jiné stavby pevně spojené se zemí, která je typově odlišná od původně plánované stavby (jedná se např. o výrobní halu).

Veškeré správní úkony vedoucí ke zhotovení této nové průmyslové stavby (tj. především nutná změna územního plánu umožňující realizaci průmyslového projektu, získání územního rozhodnutí a následně stavebního povolení), stejně jako veškeré stavební práce, provede kupující až po pořízení pozemku.

V dané situaci je zřejmé, že změna územního plánu iniciovaná původním vlastníkem pozemku za účelem původně plánované rezidenční výstavby nemůže zakládat stavební pozemek, protože se nejedná o správní úkon (ani stavební práce) směřující ke zhotovení té stavby, kterou má kupující prokazatelně v úmyslu na pozemku postavit po jeho nabytí (výrobní hala). O stavební pozemek v souladu s § 56 odst. 2 písm. a), bodu 1. ZDPH se tak nejedná.

Příklad 2:

Předmětem dodání je nezastavěný pozemek, na němž nestojí a dosud ani nestála stavba (na pozemku nebyly provedeny žádné stavební práce).

Vlastník pozemku původně plánoval na svém pozemku výstavbu stavby pevně spojené se zemí (např. obchodní centrum). V této souvislosti byla provedena změna územního plánu směřující k výstavbě této stavby, tj. na základě opatření obecné povahy obecního zastupitelstva došlo v územním plánu k překlasifikaci pozemku (určeného vlastníkem k úplnému zastavění) na typ pozemku umožňující výstavbu zamýšlenou vlastníkem pozemku.

Na základě nabídky kupujícího na odkup pozemku se vlastník rozhodl od svého původního záměru upustit a pozemek prodat.

Kupující pořizuje pozemek za účelem zhotovení jiné stavby pevně spojené se zemí, která je typově odlišná od původně plánované stavby (jedná se např. o kancelářskou budovu). Pro realizaci této stavby však není vyžadována úprava existujícího územního plánu – tj. daná klasifikace území umožňuje realizaci záměru prodávajícího i záměru kupujícího.

Správní úkony vedoucí ke zhotovení nové kancelářské budovy (tj. především získání územního rozhodnutí a následně stavebního povolení), stejně jako veškeré stavební práce, provede kupující až po pořízení pozemku.

I v této situaci je zřejmé, že změna územního plánu iniciovaná původním vlastníkem pozemku za účelem původně plánované výstavby (obchodní centrum) nemůže zakládat stavební pozemek, protože se nejedná o správní úkon (ani stavební práce) směřující ke zhotovení té stavby, kterou má kupující prokazatelně v úmyslu na pozemku postavit po jeho nabytí (kancelářská budova). O stavební pozemek v souladu s § 56 odst. 2 písm. a), bodu 1. ZDPH se tak nejedná.

Otázka č. 2 - Funkční celek pozemku se stavbou jiného vlastníka

Otázka

Příspěvek má vyjasnit, zda je možné, aby pro účely uplatnění DPH u převodu pozemku (jednomu kupujícímu za účelem jejich zastavění) tvořil tento pozemek jeden funkční celek se stavbou ve vlastnictví jiného subjektu.

Související legislativa a výklady

§ 48 ZDPH:

(3) Pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Touto stavbou není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku.

§ 56 ZDPH:

- (1) Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který
- netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a
 - není stavebním pozemkem

Výklad daňové správy

Informace GFŘ stanoví, že funkční celek může s budovou tvořit několik zastavěných i nezastavěných pozemků, pokud existuje hospodářská vazba na stavbu pevně spojenou se zemí.

GFŘ zároveň uvádí, že pro účely určení příslušné sazby DPH (např. při opravě majetku – pronajaté garáže na pozemku souseda) lze pohlížet na stavby ve vlastnictví různých subjektů jako na jeden funkční celek.

Informace GFŘ však již neřeší, zda lze tento pohled uplatnit i pro posouzení DPH režimu převodu nemovitých věcí.

Evropská legislativa a výklady

Čl. 12 Směrnice

1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího;

.....

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se „budovou“ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem „pozemek k ní přiléhající“.

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let.

.....

Čl. 135 Směrnice

Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

...

j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

...

Judikatura SDEU

SDEU judikoval, že dodání budovy a pozemků, na nichž stojí, se jako jediná transakce uskuteční pouze tam, kde dodání budovy a pozemku jsou předmětem jednoho dodání. Plnění, která nemohou být sdružena do jediné transakce, mají být předmětem daně jako individuální transakce.³⁶

Analýza

V případě nákupu nemovitých věcí od několika prodávajících by měl být režim uplatnění DPH posuzován samostatně za každého prodávajícího. Pozemek by tedy pro účely převodu neměl být posuzován jako funkční celek se stavbou jiného prodávajícího.

V opačném případě by prodávající musel pro posouzení DPH režimu převodu svého pozemku zkoumat právní a faktický stav nemovitých věcí, včetně způsobu a účelu jejich užívání, ve vlastnictví ostatních prodávajících, což by představovalo nadměrnou administrativní zátěž. Zjištění a ověření některých relevantních informací (např. ohledně rekonstrukcí a kolaudací provedených v minulosti) by pro prodávajícího bylo v podstatě nemožné.

Zároveň má prodávající omezený přístup k důkazním prostředkům vztahujícím se k nemovitým věcem jiných vlastníků, které by musel předkládat v rámci případné daňové kontroly pro prokázání správnosti uplatněného režimu DPH.

V praxi může docházet často k situacím, kdy prodávající nemusí být vůbec informován o tom, že (funkčně propojené) stavby jsou také předmětem prodeje. Nutnost posuzování funkčního celku by tak významně narušovala princip právní jistoty při uplatňování daňových předpisů.

Pokud by však ze samotné povahy převáděných nemovitých věcí jednoznačně vyplývalo, že stavby jsou s pozemkem nutně funkčně propojené a zároveň by všichni prodávající byli prokazatelně zapojeni do procesu jejich prodeje, např. na základě trojstranné smlouvy uzavřené mezi prodávajícím 1, prodávajícím 2 a kupujícím nebo vzájemně provázaných smluv na převod pozemků, obsahujících rozvazovací podmínku pro případ neuskutečnění prodeje staveb (resp. pozemků, na kterých stojí)

³⁶ Viz rozsudek SDEU ve věci 73/85 Hans-Dieter a Ute Kerrut.

a náležitě informováni, je třeba na pozemek nahlížet jako na jeden funkční celek se stavbami jiného prodávajícího.

Dílčí závěr 3:

Pro účely posouzení režimu uplatnění DPH při převodu pozemku může tento pozemek tvořit jeden funkční celek se stavbou ve vlastnictví jiného prodávajícího pouze tehdy, je-li z jejich povahy zcela zřejmé vzájemné funkční propojení, a pokud je prodávající pozemkoprokazatelně plně obeznámen se záměrem kupujícího pořídit stavbu a pozemek, na které stojí, od jiného prodávajícího, za účelem zastavění obou pozemků novou stavbou, a tento záměr je prokazatelně zohledněn ve smluvní dokumentaci.

Příklad 1:

Prodávající 1 postavil bytový dům na pozemku prodávajícího 2. Následně prodávající 1 prodává bytové jednotky kupujícím a zároveň prodávající 2 prodává kupujícím příslušný podíl na pozemku (vše v rámci trojstranné kupní smlouvy).

Vzhledem k jednoznačnému funkčnímu propojení a smluvní provázanosti převodu tvoří prodáváný pozemek (resp. jeho část) pro účely stanovení režimu uplatnění DPH při jeho převodu funkční celek s bytovou jednotkou.

Příklad 2:

Předmětem dodání prodávajícím 1 je stavební pozemek A (záměrem stran je pozemek zastavět), na němž nestojí a dosud ani nestála stavba pevně spojená se zemí (na pozemku je pouze nezpevněná plocha parkoviště užívaná na základě věcného břemene).

Zároveň má kupující v úmyslu nabýt bezprostředně sousedící pozemek B vlastněný prodávajícím 2, na kterém stojí stavba pevně spojená se zemí (prodejna). Stavební pozemek A tvoří hospodářský celek se stavbou umístěnou na pozemku B (slouží jako parkoviště pro zákazníky prodejny). Smluvní dokumentace obsahuje rozvazovací podmínku pro případ neuskutečnění prodeje druhého pozemku.

Vzhledem k jednoznačnému funkčnímu propojení a smluvní provázanosti převodu tvoří pozemek A pro účely stanovení DPH režimu jeho převodu funkční celek se stavbou umístěnou na pozemku B.

Shrnutí

Navrhuji přijmout výše popsané dílčí závěry a náležitým způsobem je publikovat.

NEUZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů

Předkládá: Marek Maule, daňový poradce č. osv. 4251

Účel a východiska příspěvku

Cílem příspěvku je sjednotit výklad týkající se zdaňování dodání mincí vyrobených z drahých kovů (jiných než zlatých mincí zdaňovaných podle § 92 resp. 92b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Předmětem tohoto příspěvku dále nejsou mince nakupované výlučně pro sběratelské účely, tak jak je chápe část B) přílohy č. 4 ZDPH. Zdaňování těchto mincí je v ZDPH explicitně řešeno, a to v § 36 odst. (9) v případě platných mincí resp. v § 90 ZDPH jakožto prodej ostatních sběratelských předmětů. Sběratelské předměty je nutné chápat jakožto předměty, jejichž hodnota je závislá na vnějších faktorech, jakými jsou např. stáří daného předmětu, jeho autor příp. jeho společenská hodnota. Hodnota sběratelského předmětu není ve většině případů odvislá od materiálu, ze kterého je sběratelský předmět vyroben. Hodnota sběratelského předmětu vždy v čase roste.

Tento příspěvek se bude zabývat pouze platnými a neplatnými mincemi vyrobených ze stříbra, platiny a palladia (dále jen „drahé kovy“). Jejich hodnota je odvislá od hodnoty kovu, ze kterého jsou vyrobeny příp. od jejich nominální hodnoty. Faktor času, jako u sběratelského předmětu, v tomto případě nehraje roli.

Analýza problému

Úvodem je nutné rozlišit, zda je daná mince platná či neplatná, a to vzhledem k základní kvalifikaci předmětu zdanitelného plnění.

1. Dodání platných mincí z drahých kovů

V případě dodání platných mincí z drahých kovů je nutné vymezit prvotně předmět zdanitelného plnění.

Z § 4 odst. (2) písm. a) ZDPH vyplývá, že za zboží se nepovažují peníze. Přestože pojem „peníze“ není od roku 2009 v ZDPH nikde explicitně uveden³⁷, je nutné peníze chápat jako zákonné platidlo daného státu emitované v souladu s platnou legislativou tohoto státu. Předkladatel se domnívá, že podpůrně je možné využít definici pojmu peníze, tak jak byla uvedena v § 4 odst. (2) ZDPH platného do 31. 12. 2008:

„Penězi se pro účely tohoto zákona rozumí platné bankovky, státovky a mince české nebo cizí měny. Za platné bankovky, státovky a mince se považují i takové, jejichž platnost byla ukončena, ale lze je ještě za platné bankovky, státovky a mince vyměnit.“

³⁷ Pojem byl, podle důvodové zprávy k novelizaci ZDPH č. 302/2008 Sb., pro nadbytečnost vypuštěn.

S ohledem na výše uvedené lze dovodit, že dodání platných mincí z drahých kovů, jiných než mincí české měny dodávaných výrobcem České národní bance, nelze považovat za dodání zboží ve smyslu příslušných ustanovení ZDPH. V souladu s § 14 odst. (1) ZDPH lze dovodit, že předmětná transakce musí být klasifikována jako poskytnutí služby, a to konkrétně finanční činnosti podle § 54 odst. (1) písm. j) ZDPH – operace týkající se peněz.

2. Dodání neplatných mincí z drahých kovů

Neplatné mince z drahých kovů lze, podle § 4 odst. (2) písm. a) ZDPH považovat za zboží. Jejich dodání lze tedy považovat za dodání zboží podle § 13 odst. (1) ZDPH.

V případě dodání nových neplatných mincí z drahých kovů bude základ daně stanoven v souladu s obecnými pravidly (zejm. § 36 ZDPH).

V případě dodání použitých neplatných mincí z drahých kovů je nutné řešit, zda je možné na tento typ transakci aplikovat § 90 ZDPH, tedy zda je možné použité mince z drahých kovů považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH.

Z ustanovení § 90 odst. (2) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) vyplývá, že zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím může použít obchodník při dodání mj. použitého zboží, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie:

- osobou nepovinnou k dani,
- osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- osvobozenou osobou, která není plátcem,
- jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 ZDPH nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského, státu, nebo
- jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim.

Použité zboží je definováno v § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH jakožto hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uvedených v příloze č. 4 a kromě drahých kovů a drahokamů.

Obchodníkem, který může zvláštní režim použít, se, podle ustanovení § 90 odst. (1) písm. c) ZDPH, rozumí plátce nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která v rámci uskutečňování ekonomických činností pořizuje nebo dováží použité zboží, umělecké předměty, sběratelské předměty nebo starožitnosti za účelem dalšího prodeje, jednajíc na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, pokud jí náleží odměna.

Z výše uvedeného vyplývá, že obchodník může využít zvláštního režimu v případě, že splní všechny výše uvedené podmínky. Cílem této části příspěvku je řešit

problematiku definice použitého zboží, a to konkrétně výjimky v podobě drahých kovů.

V praxi vyvstává problém, zda mince vyrobené z drahých kovů je možné při prodeji zdaňovat v režimu podle § 90 ZDPH či nikoliv. Pojem „drahé kovy“ není ZDPH explicitně nikde definován. Pokud ZDPH pojem „drahé kovy“ používá, odkazuje pouze na Kombinovanou celní nomenklaturu³⁸ (dále jen „nomenklatura“).

Předkladatel se domnívá, že neplatné mince z drahých kovů nelze plošně zařadit pod základní pojem kategorie drahých kovů. Důkaz lze najít u definice investičního zlata. Pokud by zákonodárce resp. unijní zákonodárce považoval mince ze zlata za drahý kov v obecné rovině, nevymezoval by je samostatně v rámci § 92 odst. (2) písm. b) ZDPH resp. v bodu č. 54 úvodních ustanovení Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a v čl. 344 Směrnic, ale pouze jako jednu z forem zlata, jakožto drahého kovu (jinou než cihla nebo destička). Tato ustanovení definují samostatně zlaté mince a podmínky, za kterých se tyto mince považují za investiční zlato.

Rovněž nomenklatura vymezuje drahé kovy oddělně od mincí všeho druhu. Drahé kovy jsou vymezeny v rámci části II., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (zejm. položky 7106, 7108 a 7110). Mince, bez ohledu na materiál, ze kterého jsou vyrobeny, jsou vymezeny samostatně, a to v rámci části III., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (položky kategorie 7118), tedy odděleně od drahých kovů.

Předkladatel je, vzhledem k výše uvedené analýze toho názoru, že neplatné použité mince z drahých kovů lze považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH, které lze, při splnění ostatních podmínek, zdaňovat v rámci § 90 ZDPH, tedy prostřednictvím zvláštního režimu tzv. ziskové přirážky.

Pro úplnost uvádí předkladatel, že v režimu ziskové přirážky jsou použité mince z drahých kovů zdaňovány i v jiných členských státech Evropské unie. Např. ve Spolkové republice Německo definuje zákon o DPH³⁹ drahé kovy pro účely zdanění prostřednictvím ziskové přirážky přímo odkazem na Kombinovanou celní nomenklaturu, kdy v příslušném ustanovení jsou přímo uvedeny položky celního sazebníku 7106, 7108, 7110 a 7112). Stejný režim je uplatňován i v Polsku.

Závěr k bodu č. 1

Dodání platných mincí z drahých kovů pro jiné než sběratelské účely s výjimkou dodání mincí české měny výrobcem České národní bance se považuje za poskytnutí služby ve smyslu § 14 ZDPH s tím, že se jedná o finanční činnost ve smyslu § 54 odst. (1) písm. j) ZDPH.

³⁸ Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1754/2015 ze dne 6. října 2015, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

³⁹ § 25a odst. (1) bod 3. německého zákona o dani z přidané hodnoty (UStG)

Závěr k bodu č. 2

Dodání neplatných mincí z drahých kovů pro jiné než sběratelské účely se považuje za dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH, na které je, při splnění všech ostatních zákonných podmínek, možné uplatnit režim zdanění podle § 90 ZDPH.

Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ

V případě mincí vyrobených z drahých kovů jako je stříbro nebo platina (palladium je dle celního sazebníku zahrnuto pod pojem platina) je skutečně nutné odlišit, zda se jedná o platné mince (zde ve smyslu zákonného platidla) či neplatné mince.

Platné mince z drahých kovů

Pokud plátce uskutečňuje činnosti týkající se platných mincí používaných obvykle jako platidlo ve smyslu a za podmínek Čl. 135 odst. 1 písm. e) Směrnice a judikátu Soudního dvora Evropské unie C-264/14 ze dne 22. října 2015, pak úplata z této činnosti bude osvobozena od daně dle § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH.

Neplatné mince z drahých kovů

Čl. 311 odst. 1. bod 1) Směrnice z rozsahu použitého zboží vyjímá drahé kovy a drahokamy, jak jsou vymezeny členskými státy. V § 90 či jiném ustanovení ZDPH není obsažena přímá definice drahého kovu. V příloze č. 6 k ZDPH je v bodu 9. upravena možnost použít režim přenesené daňové povinnosti u dodání surových či polozpracovaných kovů, **včetně drahých kovů, jiných než v příloze č. 5 k ZDPH a s výjimkou dodání, na která se vztahují zvláštní režimy podle § 90 ZDPH nebo § 92 ZDPH.** V příloze č. 5 k ZDPH je kódem nomenklatury celního sazebníku 7112 vymezen Odpad a šrot z drahých kovů, který je v platném celním sazebníku začleněn v rámci kapitoly 71 do části II. Drahé kovy a kovy plátované drahými kovy. Tzv. *Mince (jiné než zlaté mince), které nejsou zákonným platidlem* jsou naopak vymezeny samostatným kódem 7118 10 00 a spadají do části III. Šperky, zlatnické a stříbrnické zboží a ostatní výrobky. Z uvedeného tak vyplývá, že takové mince nespádají do kategorie drahých kovů a lze je při jejich dodání, za splnění dalších zákonných podmínek, považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. 1 písm. b) ZDPH.