ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 14.9.2016

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů ……...

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 14.9.2016

Daň z příjmů

482/16.06.15 Přeměny a daňová neutralita – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv mezi účetnictvím a znaleckým posudkem…….....7

Předkládají: Ing. Mgr. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osv. 2987
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320
Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 3221
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

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, č. osv. 4664

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.9.2016

DPH

478/16.06.15 Okamžik povinnosti přiznat DPH soudním exekutorem z nákladů exekuce ……23

Předkládají: Ing. Jan Pařík, daňový poradce, č. osv. 3836
Mgr. Ing. Milan Horák, daňový poradce, č. osv. 4911

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.9.2016

Daň z příjmů

480/16.06.15 Odpis pohledávek z úvěrů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů ……29

Předkládá: Ing. Karel Hronek, daňový poradce, č. osv. 4071

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.9.2016

DPH

483/14.09.16 Zrušení registrace plátce v souvislosti se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti při dodání zboží s místem plnění v tuzemsku neusazenou osobou ……..32

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

BUDE PROJEDNÁNO MIMO KV KDP

484/14.09.16 Daňový portál a podání se zahraničním certifikátem elektronického podpisu ……...

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

ODLOŽENÝ 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 přip. 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 uveden[1], je nutné peníze chápat jako zákonné platidlo daného státu emitované v souladu s platnou legislativou

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

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.“

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, jednající na vlastní účet nebo na účet jiné osoby,pokud ji 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 nomenklaturu[2] (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.

[2] 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.

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 DPH[3] 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.

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:
Navrhujeme opět příspěvek odložit s tím, že proběhne nejdříve společné jednání GFŘ a MF a následně pak nové projednání s předkladateli.

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 14.9.2016

Daň z příjmů

482/16.06.15 Přeměny a daňová neutralita – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv mezi účetnictvím a znaleckým posudkem

Předkládájí: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320
Mgr. Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, osv. 2987
Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, číslo osv. 3221
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Úvod

Při přeměnách se účetní jednotky musí vyrovnat s tím, že pohled znalce na strukturu převáděných aktiv a pasiv není vždy totožný s jejím zachycením v účetnictví účetních jednotek. Dále je pak třeba respektovat obecnou zásadu, že přeměny mají být daňově neutrální, a to v podobě konkrétních ustanovení zákona o daních z příjmů.

V minulosti implementovala Česká republika Směrnici Rady č. 2005/19/ES ze dne 17.února 2005, kterou se mění dřívější Směrnice Rady č. 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se korporací z různých členských států (dále i Směrnice). Se směrnicemi koresponduje i obecný princip daňové neutrality aplikovaný v ZDP.

Stručný popis problému

Odlišný pohled znalce na aktiva a pasiva se může týkat například nedokončené výroby, výdajů na pořízení majetku, časového rozlišení aktiv a pasiv, rezerv apod. Pokud jsou například s nějakým majetkem spojena rizika soudního sporu, znalec může přímo ponížit hodnotu tohoto majetku a nezohlednit samostatně ve znaleckém posudku rizika, na které je v účetnictví vytvořena rezerva na soudní spor. Dalším příkladem mohou být náklady příštích období, které znalec samostatně neocení, ale nepřímo ovlivňují celkovou hodnotu ocenění například výnosovou metodou. Jako třetí příklad lze uvést pozemek a související nedokončenou výrobu nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (konkrétně příprava a napojení pozemků na okolní infrastrukturu), kdy znalec může ocenit pouze pozemek se zohledněním napojení na infrastrukturu na sousedních pozemcích. Příkladů bychom jistě našli více, nicméně domníváme se, že pro ilustraci problému tyto tři postačují.

Návrh řešení

Dle článku 4 bodu 1 Směrnice Rady č. 2005/19/ES nemají fúze, rozdělení ani částečné rozdělení za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely. Princip daňové neutrality při přeměnách pak znamená, že hodnota pro daňové účely po přeměně je stejná, jaká by byla uplatněna v případě individuálního prodeje jednotlivých aktiv v okamžiku přeměny.

K výše uvedenému cíli Směrnice o přeměnách viz také například rozhodnutí SD EU C-352/08 -Modehuis A. Zwijnenburg BV proti Staatssecretaris van Financiën ze dne 20.5.2010:

„…38 Co se týče cíle sledovaného uvedenou směrnicí, Soudní dvůr již upřesnil, že tato směrnice má v souladu se svým prvním bodem odůvodnění za cíl zavést daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni. Tentýž bod odůvodnění rovněž stanoví, že fúzím, rozdělením, převodům aktiv a výměně akcií týkajícím se společností z různých členských států nesmějí být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států (výše citovaný rozsudek Leur-Bloem, bod 45).“

V této souvislosti lze odkázat i na tuzemskou judikaturu, která v jiné souvislosti konstatovala nutnou daňovou neutralitu přeměny jako takové - viz 2 Afs 39/2006-75 a 2 Afs 40/2006-66 ze dne 20.12.2006, Sbírka rozhodnutí NSS 9/2008, str. 782 č.1660/2008 Sb. NSS:

„*…Zdejší soud v souzeném případě vychází ze zásady, že otázku, zda se jedná o výdaj za tímto účelem vynaložený, je nutné posuzovat na základě podmínek, které by platily pro zanikající společnost, pokud by se rozdělení společnosti neuskutečnilo. K této tezi lze dospět následující argumentací. Z právní úpravy přeměn společností je zřejmé, že tyto instituty slouží především k optimalizaci podmínek pro podnikání, jsou tudíž ekonomicky motivovány.*

Je-li (jak již konstatoval Ústavní soud) rozvoj podnikání jedním z účelů zákona o daních z příjmů, nelze stěžovatelku penalizovat za to, že její právní předchůdkyně se z ekonomických důvodů rozhodla pro transformaci společnosti……Podle názoru Nejvyššího správního soudu je nutné vycházet z těchto podmínek, které platily pro původní společnost, a dovodit, že úroky z předmětných závazkových vztahů lze považovat za úroky související s náklady na pořízení výše uvedeného majetku a tím i za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů….“.

Konkrétní naplnění zásady daňové neutrality při přeměnách je pak zakotveno mimo jiné i v následujících dílčích ustanoveních zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Ustanovení § 24 odst. 11 ZDP požaduje, aby u majetku, který se neodepisuje daňově ani účetně, byl při následném prodeji či vyřazení uplatněn daňový výdaj do výše hodnoty evidované v účetnictví zanikající nebo rozdělované společnosti. U účetního hmotného a nehmotného majetku, který se daňově neodepisuje, se ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) ZDP mohou po přeměně v daňových výdajích uplatnit účetní odpisy pouze do výše účetní zůstatkové ceny tohoto majetku u zanikající nebo rozdělované společnosti ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny. U nehmotného majetku podle § 32a ZDP a u hmotného majetku podle § 26 ZDP pokračuje nabyvatel v odpisování

započatém původním vlastníkem (zanikající nebo rozdělovanou společností), viz § 32a odst. 4 ZDP, § 30 odst. 10 písm. b) bod 3. ZDP. Podle ustanovení § 24 odst. 9 ZDP lze při přeměně převzít vytvořené zákonné opravné položky k pohledávkám. Podmínky pro převzetí dosud neuplatněných daňových ztrát upravuje ustanovení § 38na ZDP. Princip daňové neutrality a podmínky uplatnění některých položek po přeměně jsou rovněž upraveny v § 23c ZDP.

Nyní se budeme podrobněji zabývat třetím z výše uvedených příkladů. Pozemek není hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů, viz definice hmotného majetku v ustanovení § 26 odst. 2 ZDP, pozemek se neodepisuje daňově ani účetně. Vztahuje se na něj proto ustanovení § 24 odst. 11 ZDP a při případném následném prodeji pozemku lze v daňových výdajích uplatnit částku pouze do výše účetní hodnoty pozemku z účetnictví zanikající nebo rozdělované společnosti. Avšak nedokončenou výrobu nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, které představují výdaje na zajištění napojení předmětného pozemku na nezbytnou infrastrukturu, respektive vybudování sítí na sousedních (často cizích) pozemcích, znalec ve znaleckém posudku často samostatně neocení.

V zahajovací rozvaze a v účetnictví nástupnické společnosti by tak nedokončená výroba nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek nebyly zobrazeny, a to v případě využití postupu dle § 6 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví pro podnikatele, tedy při účtování individuálně přeceněných složek majetku snížených o převzaté dluhy. Jak již bylo uvedeno, napojení pozemku na infrastrukturu v jeho bezprostředním sousedství se obvykle ve znaleckém posudku výrazně promítne navýšením vlastní hodnoty pozemku. U zanikající ani u rozdělované společnosti není možné hodnotu nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku uplatnit v daňových výdajích. Pokud by pak neměla možnost uplatnit hodnotu nedokončené výroby pro účely daně z příjmů ani nástupnická společnost, byla by podle našeho názoru porušena zásada daňové neutrality u přeměn.

Pokud by zanikající nebo rozdělovaná společnost v rozhodný den přeměny realizovala místo přeměny prostý prodej pozemků, nepochybně by mohla do daňových nákladů uplatnit také účetní hodnotu nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku.

Doplnění příspěvku ze dne : 9.7.2016

Domníváme se, že možným řešením uvedeného problému může být odlišení, zda:

a) V rámci přeměny přechází na nástupnickou společnost další věc v právním slova smyslu včetně situace, kdy jde sice o věc, která je součástí či příslušenstvím pozemku (jako je stavba), ale daňově a účetně se eviduje samostatně. Může jít například o projekt či nedokončenou stavbu.

V takovém případě se výše uvedené náklady stanou součástí vstupní ceny daňové uvedené majetkové složky včetně nákladů vynaložených na danou majetkovou složku. Účetní ocenění se pak může lišit (ocenění reálnou hodnotou nemusí

odpovídat těmto vynaloženým nákladům, pro daňové účely však bude relevantní ocenění ve výši uvedených vynaložených nákladů včetně nákladů vynaložených na danou věc - § 24 odst. 11 ZDP). Bude-li takových věcí více, budou výše uvedené náklady rozpočítány do vstupní ceny daňové dle ekonomicky zdůvodněného poměru.

b) V rámci přeměny je skutečně jedinou věcí, která v rámci přeměny přechází, pozemek v právním slova smyslu. Pak se výše uvedené náklady zohlední (stanou se součástí vstupní ceně daňové hlavního aktiva, což může být:

b1) Pozemek (například v případě, kdy po přeměně bude pozemek prodán).

b2) Následně vznikla stavba. Například v případě, kdy v rámci přeměny přejde na nástupnickou společnost pouze pozemek a následně bude vybudována stavba, uvedené náklady se mohou stát součástí vstupní ceny této stavby, ať již půjde o nekončenou výrobu (účetní skupina 12) nebo hmotný majetek (účetní skupina 02, resp. 04)..

Výše uvedený postup pro účely daně z příjmů by měl v oblasti účetnictví korespondovat s postupem upraveným v § 11b zákona o přeměnách.

§ 11b

Jestliže je zahajovací rozvaha sestavována pro účely přeměny společností nebo družstev, musí k ní být připojen komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo.

Závěr

V dané věci navrhujeme následující závěr. Ve výše uvedeném příkladu je možné při následném prodeji uplatnit v daňových výdajích účetní (a tím i daňovou) hodnotu pozemku evidovanou u zanikající nebo rozdělované společnosti navýšenou o hodnotu přímo související nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku evidovanou u zanikající nebo rozdělované společnosti, a to za podmínky, že si zanikající nebo rozdělovaná společnost hodnotu nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku neuplatnila ve svých daňových nákladech a současně bude v rámci účetního zachycení individuálně přeceněných složek majetku v nástupnické společnosti zohledněna jako součást hodnoty pozemku (tj. nikoliv jako samostatné aktivum). Pokud nástupnická společnost nedokončenou výrobu nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek ve svém účetnictví samostatně nevykáže, zjednodušeně lze říci, že bude součástí ocenění pozemku, a to jak účetně, tak i daňově.

Obecně je daňový subjekt oprávněn o evidovanou daňovou vstupní cenu neodepisovaného majetku u právního předchůdce navýšit své daňové hodnoty hlavního aktiva, pokud u právního předchůdce nebyly v daňových nákladech uplatněny a přímo souvisí s příslušným hlavním aktivem a pokud nejsou evidovány samostatně v účetnictví u právního nástupce jako jiné aktivum. Tento postup vyplývá z přímého účinku výše uvedené směrnice EU.

Doplnění příspěvku ze dne : 9.7.2016

Konkrétně pak bude postupováno následovně:

a) V rámci přeměny přechází na nástupnickou společnost další věc v právním slova smyslu včetně situace, kdy jde sice o věc, které je součástí či příslušenstvím pozemku (jako je stavba), ale daňově a účetně se eviduje samostatně. Může jít například o projekt či nedokončenou stavbu.

V takovém případě se výše uvedené náklady stanou součástí vstupní ceny daňové uvedené majetkové složky včetně nákladů vynaložených na danou majetkovou složku. Účetní ocenění se pak může lišit (ocenění reálnou hodnotou nemusí odpovídat těmto vynaloženým nákladům, pro daňové účely však bude relevantní ocenění ve výši uvedených vynaložených nákladů včetně nákladů vynaložených na danou věc - § 24 odst. 11 ZDP). Bude-li takových věcí více, budou výše uvedené náklady rozpočítány do vstupní ceny daňově dle ekonomicky zdůvodněného poměru.

b) V rámci přeměny je skutečně jedinou věcí, která v rámci přeměny přechází, pozemek v právním slova smyslu. Pak se výše uvedené náklady zohlední (stanou se součástí vstupní ceně daňové hlavního aktiva, což může být:

b1) Pozemek (například v případě, kdy po přeměně bude pozemek prodán).

b2) Následně vznikla stavba. Například v případě, kdy v rámci přeměny přejde na nástupnickou společnost pouze pozemek a následně bude vybudována stavba, uvedené náklady se mohou stát součástí vstupní ceny této stavby, ať již půjde o nekončenou výrobu (účetní skupina 12) nebo hmotný majetek (účetní skupina 02, resp. 04).

Návrh na opatření

Po projednání v KOO doporučujeme přijaté závěry publikovat, ale i zvážit upřesnění Směrnice do novely ZDP.

Stanovisko GFŘ:
Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Na úvod je nutné zdůraznit, že Komorou daňových poradců byla provedena doplnění příspěvku Ing. Urbanem dne 15.6.2016 (mimo text příspěvku) a Ing.Nesrovnalemze dne 9.7.2016 (viz text příspěvku).

Nejdůležitějším faktorem při řešení daňového režimu výdajů vynaložených zanikající obchodní korporací, které mají v rámci fúze přejít na nástupnickou obchodní korporaci a následně být prodány, je "záměr" obou zúčastněných stran, který musí být zcela zřejmý již z projektu přeměny. Obecná úprava projektu přeměny je zakotvena v § 14 a § 15 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních korporací a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 125/2008 Sb.), podrobněji např. § 70, dále s možností využití např. § 250 odst. 1 písm. i) cit. zákona, ze kterého vyplývá, že v případě projektu rozdělení musí tento obsahovat určení, jaký majetek a jaké dluhy přecházejí na nástupnickou společnost.

Příspěvek je založen na předpokladu, že "znalec často" aktiva samostatně neocení. Nesouhlasíme se závěrem předkladatele příspěvku, že nelze majetek samostatně ocenit. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že prioritní je přesné a konkrétní zadání znaleckého úkolu znalci, který má ocenění provést.

V uvedeném případě představuje pozemek jedno převáděné aktivum a nedokončená výroba nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek druhé samostatné aktivum rozdílného charakteru (pozemek a "budoucí stavba").

Obecně platí, že podle § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle účetních předpisů.

V této souvislosti je nezbytné odkázat na § 54 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška"), který upravuje ocenění majetku a závazků při přeměně obchodních korporací a okamžik účtování. Dle § 54 odst. 7 vyhlášky platí, že pokud se rozhodný den shoduje se dnem zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, nástupnická účetní jednotka nebo přejímající společník, který je účetní jednotkou, účtuje o ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou k rozhodnému dni, a to po otevření účetních knih. Přitom reálná hodnota je definována v § 27 odst. 3 ZoÚ následovně:
Jako reálná hodnota se použije:

a) tržní hodnota, popřípadě tržní hodnota odvozená z tržní hodnoty jednotlivých složek aktiv a pasiv, nelze-li tržní hodnotu pro některé aktivum nebo pasivum zjistit, ale lze ji zjistit pro jednotlivé složky nebo podobné aktivum či pasivum,

b) hodnota vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, pokud tyto oceňovací modely a techniky zajišťují přijatelný odhad tržní hodnoty,

c) ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu; metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě,

d) ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat podle písmen a) až c).

Dále je třeba zmínit § 54b vyhlášky, který obsahuje popis speciálních účetních případů, které účtuje nástupnická účetní jednotka k rozhodnému dni přeměny. Jedná se zejména o:
a) převzetí aktiv a pasiv zanikající společnosti podle jejich stavu vykázaného v konečné účetní závěrce,
b) zúčtování přecenění na reálnou hodnotu, a to dle zvolené metody přecenění majetku a závazků,
c) použití, rozdělení oceňovacích rozdílů vykázaných dle § 14 odst. 1 až 3 vyhlášky, pokud má být v souladu se záměry přeměny provedeno rozdělení do ostatních položek vlastního kapitál.

Současně lze také odkázat na § 47 odst. 2 písm. j) vyhlášky, podle kterého nejsou součástí ocenění pozemku náklady spojené s pořízením stavby.

Pokud by byl přijat daňový režim, který navrhuje předkladatel příspěvku, tedy, že: „… vrámci přeměny je skutečně jedinou věcí, která v rámci přeměny přechází, pozemek v právním slova smyslu, pak se výše uvedené náklady zohlední (stanou se součástí vstupní ceně daňové hlavního aktiva….“, potom by, dle názoru GFŘ, v konečném důsledku nebyla naplněna výše uvedenáustanovení příslušných právních předpisů.

Výše uvedené lze dále podpořit také ustanovením § 7 odst. 1 vyhlášky, kde je stanoveno, že účetní položka “pozemky” neobsahuje součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazují se jako majetek nebo v jeho části v položkách B.II.1.2. Stavby, protože lze důvodně předpokládat, že nástupnická společnost nedokončený dlouhodobý hmotný majetek dokončí.

Z výše citovaných ustanovení právních předpisů lze dovodit, že pro zachování obecné zásady neutrality přeměn není důvod evidovat u nástupnické obchodní korporace majetek odlišně od toho, jak byl evidován u obchodní korporace zanikající nebo rozdělované, tzn. i nadále evidovat v účetnictví nástupnické společnosti odděleně převzatou nedokončenou investici, resp. nedokončený dlouhodobý hmotný majetek[4], který představuje samostatné aktivum v položce „B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek“ do konce roku 2015 (od roku 2016 položce „B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek“) rozvahy.

V případě následného prodeje pozemku jepak nutno vycházet z ustanovení § 24odst.11 ZDP, který stanoví, že při prodeji majetku, který se neodpisuje podle ZDP ani podle zákona o účetnictví a byl nabyt při přeměně, lze související výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví u zanikající společnosti před oceněním tohoto majetku reálnou hodnotou pro účely přeměny. U převzatých nedokončených investic (převzaté aktivum) je nutno dále evidovat jejich původní nepřeceněnou hodnotu od zanikající společnosti. Tato hodnota se dále v případě dokončení zvýší o další vynaložené náklady na dokončení, a tak vznikne vstupní cena pro daňové odpisy. Vliv přecenění nedokončené investice dle znaleckého posudku bude nedaňový (pozn.: § 23c odst. 4 a 5 ZDP stanoví „nezdanitelnost“ příjmů vzniklých z důvodu přecenění majetku a dluhů pro účely fúzí nebo rozdělení obchodních korporací).

Z tohoto důvodu hodnota souvisejícího nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku, evidovaná u zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, hodnotu pozemku pro účely § 24 odst. 11 ZDP v tomto případě neovlivní.

[4] K tomu také např. publikace „Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností“,2. Aktualizované vydání z roku 2015, Kapitola 16, bod 16.3. – autor Ing. Jana Skálová

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 úkonův souvislosti se změnou územního plánu na konkrétní stavbu

Otázka

Příspěvek má vyjasnit, kdysprávní úkonyv souvislosti sezměnou územního plánuzakládají 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

GFŘ vydaloinformaci 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 GFŘ“).

Informace GFŘ uvádí, že „je stavebními pracemi nutné rozumět jakékoli stavební úkony včetně i stavebních úkonů za účelem odstranění stávajících staveb (např. budov, hal, apod.)[5], 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 plánu[6], zahájení řízení z moci úřední[7], 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 rozvoje[8].“

Evropská legislativa

Čl. 12 Směrnice[9]

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:

[5] 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.

[6] 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.

[7] 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).

[8] § 31 a násl. zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon).

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

…
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:

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“ nezkracuje[10] ani nezavádí pro tento pojem legislativní zkratku[11].
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 GFŘ.

Na základě výše uvedenéhotak nelze akceptovatalternativní výklad ustanovení§ 56 odst. 2 písm. a) ZDPH, tj. že sousloví „této stavby“ odkazuje pouze na návětí 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 nepřípustný i z důvodu extenze dopadů v neprospěch daňového subjektu (tj. zcela nepřípustné zúžení rozsahu aplikace osvobození od DPH).

Dílčí závěr 1:

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

11 § 4 ZDPH.

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 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, jejichžsmyslemje 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 povahyzastupitelstva 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 inciativy 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 výstavbastavby 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 výstavbuzamýšlenou 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 výstavbuzamýšlenou 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
a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a
b) 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 obydlením 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 obydlení, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlení 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.[12]

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 prodávajícímusel pro posouzení DPH režimupřevodu svého pozemku zkoumat právní a faktický stav nemovitých věcí, včetně způsobu a účelu jejichužívání, 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, kdyprodávající 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 pozemkemnutně funkčně propojenéa zároveň by všichni prodávajícíbyli prokazatelně zapojeni do procesu jejich prodeje,např. na základě trojstranné smlouvy uzavřené mezi prodávajícím 1, prodávajícím 2 a kupujícím nebo vzájemněprovázaných smluv na převod pozemků, obsahujícíchrozvazovací podmínku pro případ neuskutečnění prodeje staveb (resp. pozemků, na kterých stojí) a náležitě informováni, je třeba na pozemek nahlížet jako na jeden funkční celek se stavbami jiného prodávajícího.

[12] Viz rozsudek SDEU ve věci 73/85 Hans-Dieter a Ute Kerrut.

Dílčí závěr 3:
Pro účely posouzení režimu uplatnění DPH při převodu pozemku může tento pozemek tvořit jeden funkční celekse stavbou ve vlastnictví jiného prodávajícího pouze tehdy, je-li z jejich povahy zcela zřejmé vzájemné funkční propojení,a pokud je prodávající pozemkuprokazatelně 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 jeprokazatelně 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 prodávaný 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.

Stanovisko GFŘ:
Celý příspěvek je řešen v odpovědích na nejčastější dotazy GFŘ, které jsou před vydáním, a proto není důvodné se příspěvkem dále zabývat

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.9.2016

DPH

478/16.06.15 Okamžik povinnosti přiznat DPH soudním exekutorem z nákladů exekuce

Předkladají: Ing. Jan Pařík, daňový poradce, číslo osv. 3836
Mgr. Ing. Milan Horák, daňový poradce, číslo osv. 4911

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění správného stanovení okamžiku povinnosti přiznat daň z přidané hodnoty („**DPH**“) soudním exekutorem ve vybraných případech v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („**ZDPH**“).

Obecný popis situace

Proces exekuce

Soudní exekutor provádí nucený výkon exekučních titulů podle zvláštního zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád; „**EŘ**“).

Exekuce spočívá ve vynuceném výkonu exekučního titulu, v typické situaci ve vymožení peněžité pohledávky pro věřitele.

Exekuční řízení se zahajuje na návrh oprávněného (věřitele), v jehož prospěch svědčí vykonatelný exekuční titul. Oprávněný v návrhu na zahájení exekuce označí exekutora, který má exekuci vést, a ten nemůže provedení exekuce, až na některé výjimky, odmítnout. Za účelem vymožení pohledávky pak probíhá komplexní exekuční řízení, během kterého exekutor provádí jednotlivé dílčí úkony směřující k vymožení pohledávky (zjištění a zajištění majetku povinného, apod.).

Odměna exekutora a náhrada jeho nákladů tvoří dohromady tzv. „náklady exekuce“ (§ 87 odst. 1 EŘ). Odměna má přitom obvykle „tarifní“ podobu stanovenou zjednodušeně jako fixní minimum plus stanovené procento z výtěžku exekuce, podle vyhlášky ministerstva spravedlnosti č. 330/2001 Sb. Odměna exekutora může mít i jinou než tarifní podobu, kdy exekutor uzavře smlouvu s oprávněným, ve které si sjedná smluvní odměnu – to je však v praxi výjimečná situace a zde ji neuvažujeme.

Jedním z procesních úkonů exekutora v rámci exekuce je vydání tzv. příkazu k úhradě nákladů exekuce („**Příkaz**“). Ten se vystavuje jedenkrát nebo vícekrát v průběhu exekuce. Příkaz může stanovit náklady exekuce pouze částečně s tím, že o dalších nákladech bude rozhodnuto následně (dalším Příkazem, rozhodnutím o zastavení exekuce, usnesením o rozvrhu výtěžku, apod.). Náklady exekuce mohou být takto i sníženy.

Příkaz se doručuje povinnému i oprávněnému[13], a oba mohou ve lhůtě 8 dnů podat proti němu námitky. Pokud exekutor námitkám v plném rozsahu nevyhoví, rozhoduje o námitkách soud. Po marném uplynutí lhůty pro námitky nabývá Příkaz právní moci.

Vydání Příkazu obecně není spojeno s určitou fází exekučního řízení a ani není podmíněno provedením určitých úkonů exekutora.

V některých případech je však exekutor povinen vydat Příkaz v návaznosti na určitou skutečnost – např. dle § 46 odst. 6 EŘ, pokud povinný dobrovolně uhradí vymáhaný nárok a zálohu na náklady exekuce, či dle § 6 vyhlášky 418/2001 Sb., pokud dojde ke splnění či vymožení povinnosti vymáhané v exekučním řízení a exekuční příkaz obsahoval pravděpodobné náklady exekuce. Tedy zde se jedná o situace, kdy exekuce byla úspěšná a zbývá již pouze konečné vyčíslení nákladů exekuce. V těchto zvláštních případech se může právní moc Příkazu shodovat s ukončením exekuce.

Exekutor však nemá nárok na náhradu nákladů exekuce, pokud tyto náklady nejsou kryty výtěžkem. Jinak řečeno, exekutor nemá faktický nárok ani na odměnu, ani na úhradu svých nákladů, pokud nevznikne výtěžek, z něhož by mohly být uhrazeny.

Peněžité výtěžky z exekuce musí exekutor dle § 46 odst. 5 EŘ držet na zvláštním „inkasním“ účtu odděleně od svých prostředků. Jedná se o zvláštní účet úschov, na kterém jsou vedeny prostředky oprávněných. Do rozhodnutí o jejich použití (na úhrady nákladů exekuce nebo úhradu vymáhané pohledávky) nelze s těmito finančními prostředky disponovat, zejména nejsou majetkem exekutora.

Finanční prostředky na inkasním účtu může exekutor převést na svůj vlastní účet pouze za předpokladu, že

i) existuje pravomocné rozhodnutí určující náklady exekuce (Příkaz, usnesení o zastavení exekuce, apod.) a

ii) na zvláštním inkasním účtu je výtěžek z příslušné exekuce alespoň ve výši nákladů exekuce.

Exekutor tedy nemůže převést ze zvláštního inkasního účtu ani částku, která je nižší než náklady exekuce (pro rozpor s Příkazem), ani částku, která je vyšší než náklady exekuce (šlo by o zkrácení oprávněného).

Pokud by došlo k této situaci (vznikne výtěžek, ale nedosahuje nákladů exekuce), pak exekutor může vydat nový Příkaz (na nižší částku), zrušit Příkaz původní, a až následně po nabytí plné moci tohoto Příkazu může převést prostředky z inkasního účtu na účet vlastní.

[13] Výjimkou je zvláštní řízení ke zřízení exekutorského zástavního práva dle § 73a EŘ.

Konečná výše nákladů exekuce je zpravidla zřejmá až po vymožení pohledávky (procento z výtěžku). Konečnou výši může exekutor stanovit v posledním Příkazu nebo v usnesení o zastavení exekuce.

Aplikace DPH

Činnost soudního exekutora je ekonomickou činností ve smyslu ZDPH (rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-235/85 Komise v. Nizozemsko) a tento příspěvek uvažuje situaci, kdy soudní exekutor je též plátcem DPH.

Předmětem příspěvku je aplikace DPH u nákladů exekuce. Ty zahrnují kromě výše uvedeného dle § 87 odst. 1 EŘ výslovně i DPH, je-li exekutor plátcem daně.

Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci 1 Afs 143/2008 – 69, služba vymáhání pohledávky exekutorem je poskytována ve prospěch oprávněného a ten je také jejím příjemcem ve smyslu ZDPH. Ačkoli je služba exekutora poskytována ve prospěch oprávněného, náklady exekuce hradí dle § 87 odst. 3 EŘ exekutorovi povinný (dlužník). Náklady exekuce jsou tedy část výtěžku, která není hrazena oprávněnému, ale slouží k úhradě odměny exekutora a k náhradě jeho nákladů.

Uvedený rozsudek mimo jiné potvrzuje, že nárok na odpočet ze služby vymáhání pohledávky exekutorem může při splnění příslušných podmínek ZDPH uplatňovat pouze oprávněný jako příjemce služby. Povinný (dlužník) službu pouze hradí, a protože není jejím příjemcem, tak ani nemůže případně uplatňovat nárok na odpočet z takové služby.

Řešená otázka

K jakému okamžiku vzniká soudnímu exekutorovi povinnost přiznat DPH z nákladů exekuce?

Pro účely tohoto příspěvku uvažujeme typickou situaci, kdy je předmětem exekuce vymáhání peněžité pohledávky.

Relevantní právní úprava a dostupný výklad

Při posouzení uplatnění DPH je nutné vycházet z následujících ustanovení ZDPH a Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH („**Směrnice**“):

a) § 21 odst. 1 ZDPH

„(1) Daň je plátce povinen přiznat ke dni **uskutečnění** zdanitelného plnění nebo ke dni **přijetí úplaty**, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.“

b) § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH

„(4) Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné

a) dnem jejího **poskytnutí** nebo dnem **vystavení daňového dokladu** s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve,“

Pro úplnost uvádíme i část bodu 4 pokynu D-247 z roku 2003:

„V případě exekuční činnosti je služba považována za poskytnutou dnem nabytí právní moci vystaveného příkazu k úhradě nákladů exekuce účastníkům řízení nebo dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zastavení exekuce.“

Uvedený pokyn D-247 ovšem nepovažujeme za relevantní pro výklad současného ZDPH, jelikož pokyn byl vydán ještě za účinnosti původního zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a považujeme ho tak za překonaný.

Analýza a navrhované závěry

Vzhledem k absenci zvláštní právní úpravy stanovující okamžik povinnosti přiznat daň je potřeba postupovat podle obecných pravidel vztahující se na poskytované služby.

Jak vyplývá z ustanovení § 21 odst. 1 a 4 ZDPH, povinnost přiznat daň exekutorem vzniká ke dni, kdy dojde k první z následujících skutečností:

a) přijetí úplaty,

b) vystavení daňového dokladu, nebo

c) poskytnutí služby.

Následující části příspěvku se věnují výše uvedeným okamžikům, kdy exekutorovi může vzniknout povinnost přiznat DPH.

Přijetí úplaty

Přijetí úplaty představuje situaci, kdy se úhrada pohledávky objektivně dostane do majetkové sféry poskytovatele plnění (viz Koordinační výbor 179/23.05.07).

V posuzované situaci je dle našeho názoru rozhodná úloha zvláštního inkasního účtu, na kterém exekutor drží vymožené finanční prostředky odděleně od svého vlastního majetku.

Pokud tedy dojde k úhradě ze strany povinného a tato úhrada je poukázána na zvláštní inkasní účet, tak se nejedná o majetkovou sféru exekutora.

O majetkovou sféru exekutora se bude jednat teprve tehdy, až dojde k převodu na jeho vlastní účet.

Dílčí závěry:

a) Připsání finančních prostředků na zvláštní inkasní účet, který je oddělený od vlastního majetku exekutora, nelze považovat za přijetí úplaty ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH.

b) K přijetí platby exekutorem ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH dojde až převodem finančních prostředků z inkasního účtu na vlastní účet exekutora v souladu s pravomocným Příkazem, usnesením o zastavení exekuce či jiným rozhodnutím, ve kterém jsou v souladu se zákonem vyčísleny náklady exekuce.

c) V případě takového přijetí platby vystaví exekutor oprávněnému daňový doklad.

Vystavení daňového dokladu

Příkaz primárně neplní funkci daňového dokladu. Pokud není vystaven jako daňový doklad (s předepsanými náležitostmi), nelze jej za daňový doklad považovat a jeho vystavení pak nezakládá povinnost přiznat DPH. Na základě takového Příkazu nelze ani uplatnit odpočet DPH.

Vzhledem k tomu, jak EŘ definuje náklady exekuce, tj. že do nich výslovně zahrnuje DPH, je na něm DPH uvedena (vyčíslena). Avšak zde se jedná pouze o položku výpočtu nákladů exekuce předepisovaných povinnému k úhradě, a nejde tedy o doklad, na kterém je uvedena daň ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH.

Dílčí závěry:

Pokud nebude Příkaz vystaven jako daňový doklad (s náležitostmi), pak:

a) nejde při jeho vydání o vystavení daňového dokladu ve smyslu § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH, a

b) není dokladem, na kterém je uvedena daň ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH.

Poskytnutí služby

ZDPH okamžik poskytnutí služby v případě exekutorské činnosti specificky neřeší a je tedy třeba uplatnit obecná pravidla.

Pokyn D-247 stanovil, že dnem poskytnutí služby je den právní moci Příkazu. Nehledě k tomu, že pokyn se vztahuje k již zrušenému zákonu, máme za to, že takový výklad nemá oporu v ZDPH a že právní moc Příkazu nelze spojovat s poskytnutím služby ve smyslu ZDPH.

Dle našeho názoru služba, kterou exekutor poskytuje oprávněnému, pokračuje a trvá po celou dobu exekučního řízení. Služba je tak poskytnuta až ukončením exekuce, a

to např. z důvodu úspěšného vymožení pohledávky, pro nemajetnost povinného, nebo z jiného důvodu.

Příkaz je pouze jedním z úkonů v rámci exekuce a sám o sobě nesměřuje k vymožení pohledávky. Nelze jej ani spojovat s dílčím plněním ve smyslu § 21 odst. 8 ZDPH, protože služba exekutora není samotným vydáním Příkazu (bez dalších okolností) ani započata, ani ukončena, ani přerušena, ani není při vydání Příkazu ukončena její „ohraničená“ část. Totéž platí i pro právní moc Příkazu.

V situacích, kdy je exekuce v zásadě úspěšná (viz výše zvláštní případy § 46 odst. 6 EŘ či § 6 vyhlášky 418/2001 Sb.) a kdy je exekutor povinen neprodleně vydat Příkaz, se může právní moc Příkazu shodovat s ukončením exekuce. K poskytnutí služby tak sice dochází, ale nikoli ve vazbě na právní moc Příkazu, ale na právní i faktické ukončení exekuce.

Dílčí závěry:

a) Vydání Příkazu ani nabytí právní moci Příkazu není bez dalšího poskytnutím služby ve smyslu § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH.

b) Dnem poskytnutí exekutorské služby je den ukončení exekuce, protože tehdy dochází k ukončení poskytované služby.

c) Právní mocí Příkazu vydaného ve zvláštních případech (§ 46 odst. 6 EŘ či § 6 vyhlášky 418/2001 Sb.) dochází k poskytnutí služby, za předpokladu, že zároveň dochází k ukončení exekuce.

Závěr

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

Stanovisko GFŘ:
Souhlas s výše uvedenými závěry

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.9.2016

Daň z příjmů

480/16.06.15 Odpis pohledávek z úvěrů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing.Karel Hronek,daňový poradce, číslo osv. 4071

1. Úvod

Tento příspěvek se zabývá daňovou uznatelností odpisů jistin pohledávek z úvěrů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

2. Rozbor problematiky

Podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů je pro poplatníky, kteří vedou účetnictví, jmenovitá hodnota pohledávky[14] daňově uznatelným nákladem, pokud lze k této pohledávce uplatňovat opravné položky podle písm. i) za dlužníkem, který splní podmínky stanovené v jakémkoliv z bodů 1. až 6 daného ustanovení (např. se jedná o dlužníka, který je v úpadku na základě výsledků insolvenčního řízení).

Banky, spořitelní a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce (dále společně jen „finanční instituce“) tvoří daňové opravné položky k (nesplaceným) hodnotám jistin z pohledávek z úvěrů splňující podmínky v § 5, resp. § 5a zákona č. 593/1992, o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákona o rezervách“ a „pohledávky z úvěrů“).

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů ve znění do 31. prosince 2014 podmiňovalo daňový odpis pohledávek (bez předchozí tvorby daňové opravné položky) jejich účtováním při vzniku do výnosů. Tuto podmínku poskytnuté jistiny pohledávek z úvěrů finančními institucemi nesplňovaly (a ani nadále nesplňují). Pro finanční instituce proto byl odpis nesplacených jistin pohledávek z úvěrů daňově uznatelný, pouze pokud byla k dané jistině natvořena daňová opravná položka (podle § 5, nebo § 5a zákona o rezervách) před samotným odpisem.

V návrhu vládního návrhu novely zákona o daních z příjmů pro rok 2015 bylo navrženo doplnění ustanovení § 24 odst. 2 písm. y), které umožňovalo (při splnění dalších podmínek) daňový odpis pohledávek, o kterých bylo v důsledku oprav minulých období účtováno rozvahově a pro účely zjištění základu daně bylo nutné o jejich hodnotu zvýšit výsledek hospodaření (viz sněmovní tisk 252[15], návrh novely

[14] nebo pořizovací hodnota pohledávky při nabytí postoupením, vkladem nebo při přeměně obchodní korporace

[15] http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&T=252

pro první čtení[16]). Tomuto znění odpovídalo i zdůvodnění uvedené v důvodové zprávě.

Rozpočtový výbor PSP ČR doporučil vládní návrh novely zákona o daních z příjmů schválit, nicméně k ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) doporučil pozměňovací návrh (k výše uvedenému vládnímu návrhu), který rušil podmínku zaúčtování pohledávky do zdanitelných výnosů (tj. v daném ustanovení zůstala podmínka, že k dané pohledávce musí být možné tvořit daňovou opravnou položku)[17]. Tento pozměňovací návrh nebyl Rozpočtovým výborem odůvodněn.

Pozměňovací návrh Rozpočtového výboru PSP ČR k novele § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů byl schválen v navrženém znění (související zákon byl vyhlášen ve Sbírce zákonů pod číslem 267/2014 Sb.).

Generální finanční ředitelství následně vydalo informaci k této novele[18], která uvádí, že úprava uvedeného ustanovení (§ 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů) navazuje na úpravu zákona o rezervách, který nově umožňuje daňově účinnou tvorbu opravných položek také u pohledávek, které sice nebyly při svém vzniku zaúčtovány do výnosů, ale byly řádně zdaněny. Zároveň informace uvádí několik příkladů, na které novelizované ustanovení nově dopadá (např. pohledávky, které byly při vzniku zaúčtovány jako snížení nákladů; pohledávky, o kterých bylo v důsledku oprav minulých let účtováno rozvahově, a o celou hodnotu byl zvýšen výsledek hospodaření). Informace se výslovně nezabývá daňovým odpisem jistin pohledávek z úvěrů, k nimž lze tvořit opravné položky podle § 5 a § 5a zákona o rezervách.

Gramatickým výkladem lze dospět k závěru, že finanční instituce mohou daňově odepsat nesplacené jistiny pohledávek z úvěrů za dlužníky, kteří splní podmínky stanovené v jakémkoliv z bodů 1. až 6 ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, a to bez nutnosti předchozí tvorby daňové opravné položky k dané jistině.

Důvodová zpráva k příslušné změně § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů se nevztahuje na znění, které bylo schváleno v rámci legislativního procesu. Z důvodové zprávy, příp. z dalších navazujících dokumentů (usnesení Rozpočtového

[16] Bod 169 vládního návrhu, který zní: V § 24 odst. 2 se na konci textu písmene y) doplňují slova „; obdobně to platí pro pohledávky, o kterých bylo v důsledku oprav minulých období v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví účtováno rozvahově a pro účely zjištění základu daně bylo nutné o jejich hodnotu zvýšit výsledek hospodaření“.

[17] Bod 11. usnesení Rozpočtového výboru z 12. schůze ze dne 3. září 2014: V části první, čl. I dosavadní bod 169 zní: „169. V § 24 odst. 2 písm. y) se slova „o pohledávce při jejím vzniku bylo účtováno ve výnosech a takto vzniklý zdanitelný příjem nebyl od daně osvobozen a že lze současně“ nahrazují slovem „lze“.“.

[18] http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_k_novele_od_1_1_2015_DPPO.pdf

výboru a Informace GFŘ), nelze jednoznačně dovodit, že by záměr zákonodárce ke změně zákona byl odlišný od gramatického výkladu předmětného ustanovení.

3. Závěr

Navrhujeme přijmout závěr, že finanční instituce mohou daňově odepsat nesplacené jistiny pohledávek z úvěrů za dlužníky, kteří splní podmínky stanovené v jakémkoliv z bodů 1. až 6 ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmůa současně pokud jsou ve vztahu k dané pohledávce z úvěru splněny podmínky pro možnou tvorbu zákonných opravných položek dle § 5 nebo § 5a zákona o rezervách, a to bez nutnosti předchozí tvorby daňové opravné položky k dané jistině.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.9.2016

DPH

483/14.09.16 Zrušení registrace plátce v souvislosti se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti při dodání zboží s místem plnění v tuzemsku neusazenou osobou

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

1. Úvod

Příspěvek je zaměřen na bod 2 přechodných ustanovení v části třicáté třetí, Čl. XXXIVvládního návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, publikovaném jako Sněmovní tisk 717/0 (dále též jen „novela“). Cílem je zajistit procesní rovnost všech osob povinných k dani neusazených v tuzemsku, které zde jsou registrovány k dani z přidané hodnoty z různých (historických) důvodů a po účinnosti příslušné novely budou uskutečňovat dodání zboží s místem plnění v tuzemskupouze plátcům. Dalším cílem je vyjasnit, zda zrušení registrace brání uskutečňování některých dalších zdanitelných plnění, kde neusazené osobě nevzniká povinnost přiznat DPH.

Výše zmíněný sněmovní tisk byl dne 1. června 2016 ve 3. čtení schválen Poslaneckou sněmovou ČR a bude následovat jeho projednání v Senátu ČR.

2. Popis problematiky

V souvislosti s novelizací celního kodexu a jeho implementací do české právní úpravy dochází k dalším změnám souvisejících zákonů, mj. také zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH).

V rámci novely se v § 108 odst. 1 ZDPHvkládá nové písmeno d), které zavádí režim přenesení daňové povinnosti v situacích, kdy neusazená osoba, která sama není registrována jako plátce,dodává zboží plátci s místem plnění v tuzemsku.

Pokud plátce, neusazená osoba, poskytuje ode dne nabytí účinnosti novely pouze dodání zboží plátci s místem plnění v tuzemsku, nabízí přechodné ustanovení k příslušnému zákonu možnost zrušení registrace tohoto neusazeného plátce. O zrušení registrace musí plátce požádat správce daně ve lhůtě 6 měsíců od nabytí účinnosti novely.

Přechodné ustanovení všakdává možnost požádat o zrušení registrace pouze osobám neusazeným v tuzemsku, které byly registrovány jako plátci na základě jednoho jediného ustanovení, a to dle **§ 6c odst. 2 ZDPH**. Nicméně neusazené

osoby povinné k dani se mohly, případně musely k DPH registrovat na základě různých dalších ustanovení.

Domníváme se, že by bylo diskriminační, kdyby kneusazeným plátcům, kteří v současné době uskutečňují pouze dodání zboží plátci s místem plnění v tuzemsku, bylo přistupováno jinak jenom proto, že se v minulosti stali plátci z jiných titulů, resp. na základě jiných ustanovení ZDPH

3. Zrušeníregistrace neusazených osob povinných k dani - právní úprava

Bod 2 přechodných ustanovení k diskutovanému vládnímu návrhu zákona zní takto:

„Správce daně zruší registraci osoby povinné k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která se stala plátcem podle § 6c odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, pokud tato osoba požádala do 6 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona o zrušení registrace plátce a pokud ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona uskutečňuje pouze dodání zboží plátci s místem plnění v tuzemsku.“

Z gramatického výkladutohoto ustanovení by plynulo, že o zrušení registrace plátce by mohly žádat pouze neusazené osoby, které byly zaregistrovány jako plátci DPH v ČR z titulu uskutečňování zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku dle§ 6c odst. 2 ZDPH. Toto ustanovení zní takto:

„(2) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinna přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, nebo plnění, na která se použije zvláštní režim jednoho správního místa, je plátcem ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.“

Nicméně neusazené osoby mohly být zaregistrovány také na základě jiných ustanovení ZDPH, a to jak povinně, tak i dobrovolně.

a) Povinná registrace osob povinných k dani neusazených v tuzemsku

Povinnost registrovat se k DPH jako plátce vzniká neusazené osobě také v okamžiku dodání zboží do jiného členského státu, viz § 6c odst. 3 ZDPH:

„(3) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, není osvobozenou osobou a uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska touto osobou, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, a to osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně, je plátcem ode dne dodání tohoto zboží.“

Na základě § 6b odst. 1 písm. b) se neusazené osoby povinné k dani stávají plátci v souvislosti s nabytím majetku při nabytí obchodního závodu.

„(1) Osoba povinná k dani je plátcem ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek
a) ….., nebo
b) od plátce nabytím obchodního závodu.“

Dále mohou být neusazené osoby registrovány v souvislosti s přechodem, resp. převodem jmění při přeměně obchodní korporace, a to pokud bylazanikající, resp. rozdělovaná korporace plátcem. Tato registrační povinnost je definována v § 6b odst. 2 ZDPH:

„(2) Osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem.“

V neposlední řadě osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku byly v minulosti povinny registrovat se k DPH také při pořízení zboží z jiného členského státu. A to na základě § 94 odst. 15 ZDPH ve znění platném do 31. 3. 2011:

„(15) Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu v tuzemsku, nebo zahraniční osoba povinná k dani, která nemá provozovnu v tuzemsku, s výjimkou provozoven, prostřednictvím kterých tyto osoby uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, pokud pořizují zboží z jiného členského státu v tuzemsku, včetně nového dopravního prostředku a zboží, které je předmětem spotřební daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci třístranného obchodu podle § 17, se stávají plátcem dnem prvního pořízení zboží.“

b) Dobrovolná registrace osob povinných k dani neusazených v tuzemsku

Na druhou stranu se neusazené osoby mohou registrovat také dobrovolně. A to pokud vědí, že budou uskutečňovat zdanitelná plnění s místem plnění v ČR, v souvislosti se kterými budou moci uplatňovat nárok na odpočet DPH. V tomto případě jde především o tuzemské dodání zboží či poskytnutí služby, dodání zboží do jiného členského státu nebo vývoz zboží. Neusazené osoby jsou pak zaregistrovány dle § 6f odst. 2:

„(2) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.“

Nutno poznamenat, že zahraniční subjekty se „dobrovolně“ registrovalyjako plátci často jenom proto, aby v okamžiku uskutečnění prvního zdanitelného plnění v ČR již měly k dispozici své české DIČ a mohly ho uvádět na svých daňových dokladech. Se zavedením kontrolního hlášení totiž absence českého DIČ dodavatele v okamžiku prvního plnění s českou DPH komplikuje nárok na odpočet u odběratele.

Z výše zmíněného výčtu titulů registrace k DPH neusazených osob (který není úplný) je tedy zřejmé, že registrace dle § 6c odst. 2 ZDPH se týká pouze zlomku osob povinných k dani neusazených v tuzemsku.Pokud by nebylo umožněno všem neusazeným osobám žádat o zrušení registrace plátce, hrozilo by, že s osobami ve zcela shodné situaci (tj. u neusazených osob, které uskutečňují pouze dodání zboží plátci s místem plnění v tuzemsku) bude zacházeno rozdílně jen ze zcela formálního důvodu – čísla paragrafu zákona uvedeného kdysi před lety v osvědčení o registraci.

Současně neexistuje racionální důvod pro dvojkolejnost úpravy, kdy pro obezřetné osoby, které provedly registraci předem, by byl stanoven horší režim (teoreticky při striktním výkladu bodu 2 přechodných ustanovení by se nemohly odregistrovat), než pro osoby, kterým vznikla registrace automaticky ze zákona.

Dílčí závěr 1

Doporučujeme diskutované přechodné ustanovení aplikovat pro všechny neusazené osoby povinné k dani, a to bez ohledu na ustanovení, dle kterého byly v minulosti registrovány, pokudveškeré ostatní podmínky bodu 2 přechodných ustanovení novely jsou splněny.

4. Zdanitelná plnění, která blokují možnost žádat o zrušení registrace plátce

V souvislosti s výše uvedeným dílčím závěrem je třeba dále vyjasnit, jak interpretovat požadavek bodu 2 přechodných ustanovení, že neusazený plátce uskutečňuje pouze **dodání zboží plátci s místem plnění v tuzemsku**.

Domníváme se, že bod 2 přechodných ustanovení má dopadat na situace, kdy neusazená osoba by plnila veškeré podmínky nového režimu přenesení daňové povinnosti (tj. nově aplikovaného v situacích, kdy neusazená osoba-neplátce, dodává zboží plátci s místem plnění v tuzemsku), kromě toho, že je registrována jako plátce (tj. pouze jeho registrace aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti znemožní).Umožnit takovému dodavateli odregistrování od DPH je racionální a reflektuje celkový kontext navrhovaného rozšíření aplikace režimu přenesení daňové povinnosti na dodání zboží.

Jakýkoli výklad, který by zcela lpěl na jazykovém znění bodu 2 přechodných ustanovení,by zjevně odporoval výše deklarovanému účelu. Například formalisticky by bylo možné dovozovat, že o deregistraci by mohl požádat jen neusazený plátce, který uskutečňuje pouze dodání zboží plátci s místem plnění v ČR, a naopak

neusazený plátce, který vedle toho také uskutečňuje dodání zboží neplátci s místem plnění mimo tuzemsko, by požádat nemohl. Takový výklad by byl evidentně nesprávný.

Podobně vadné by byloprostřednictvím jazykového výkladu dovozovat, že zrušení registrace má dle dikce bodu 2 přechodných ustanovení zabránit skutečnost, že neusazenýplátce uskutečňujekromě dodání zboží plátcům takéjakékoli další zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, ze kterých však není povinen přiznat DPH (např. poskytování služeb plátcům s místem plnění stanoveným v tuzemsku podle pravidel dle § 9 odst. 1 až § 10d ZDPH). V takových případech bude daň odvádět plátce - příjemce plnění. Není proto důvod, aby poskytování takových plnění plátcům blokovalo možnost žádat o zrušení registrace plátce.

Navrhujeme proto takový výklad, že jako posuzovaná množina plnění se berou v úvahu jen dodání zboží v tuzemsku, a v rámci této referenční skupiny se posuzuje, zda neusazený plátce dodává zboží jen plátcům. Pokud dodává zboží s místem plnění v tuzemsku také neplátcům, nebo pouze neplátcům, žádat o zrušení registrace nemůže. Mezi taková plnění bude spadat i dodání zboží do jiného členského státu, protože místo plnění je v tuzemsku (tam, kde začíná přeprava) a zákazník není (českým) plátcem (je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě). Žádná jiná plnění zrušení registrace nebrání.

Níže uvádíme příklad plnění, která zrušení registrace nebrání.

Dodání zboží

Mezi tato plnění bude nepochybně spadat dodání zboží plátci, na které se již dnes vztahuje přenos daňové povinnosti, protože se jedná o dodání zboží plátci s místem plnění v tuzemsku. Bude se tak jednat o dodání zboží s instalací nebo montáží plátci (§ 7 odst. 3), dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu plátci (§ 7a), dodání zlata plátci (§ 92b), dodání zboží uvedeného v příloze č. 5(odpadů) plátci (§ 92c), dodání nemovité věci plátci (§ 92d), nebo dodání zboží uvedeného v příloze č. 6(§ 92f).Ve všech těchto případech bude moci osoba neusazená žádat o zrušení registrace plátce.

Zrušení registrace nebrání ani dodání zboží s místem plnění v jiném členském státě nebo ve třetí zemi.

Služby

Zrušení registrace nebrání poskytnutí plnění s místem plnění v tuzemsku, ze kterých však není osoba neusazená povinna přiznat DPH. Jde především poskytování služeb plátcům s místem plnění dle § 9 odst. 1 ZDPH v tuzemsku, pokud příjemce služby má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku. Dále se bude jednat o poskytování služeb

plátci s místem plněnídle § 10 až § 10d ZDPH, tedy poskytnutí služby vztahujících se k nemovité věci (§ 10), poskytnutí přepravy osob (§ 10a), poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy (§ 10b), poskytnutí stravovací služby (§ 10c) nebo poskytnutí nájmu dopravního prostředku (§ 10d).

Pokud by neusazená osoba poskytovala služby s místem plnění v tuzemsku dle§ 10 až § 10d ZDPH neplátcům, žádat o zrušení je sice možné, taková osoba se ale stane opět plátcem v okamžiku následného poskytnutí těchto služeb neplátcům. Lze očekávat, že v těchto případech osoby neusazené budou postupovat racionálně a o zrušení registrace žádat nebudou.

Zrušení registrace samozřejmě nebrání ani poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko.

Pořízení zboží

Specifickým typem plnění je pořízení zboží z jiného členského státu. V daném případě se však nejedná o uskutečněné plnění, ale přijaté. Bod 2 přechodných ustanovení logicky z důvodů výše uvedených blokuje možnost zrušení registrace jen při uskutečněných plněních, konkrétně takových dodání zboží, která nepodléhají režimu přenesení daňové povinnosti.

V případě zrušení registrace plátce by potom neusazená osoba uskutečňovala pořízení zboží jako identifikovaná osoba (§ 6g).

5. Dílčí závěr 2

O zrušení registrace plátce nemůže žádat osoba neusazená, pokud dodává zboží s místem plnění v tuzemsku neplátci. Pokud tato osoba poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, o zrušení registrace žádat může. Při následném poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku dle § 10 až § 10d ZDPH neplátcům by se ale opět stala plátcem v okamžiku jejich poskytnutí. Žádat o zrušení registrace plátce může i osoba neusazená, pokud jen pořizuje zboží z jiného členského státu. V takovém případě se stane identifikovanou osobou.

6. Závěr

Doporučujeme dílčí závěr 1 a dílčí závěr 2 vhodným způsobem zveřejnit.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas s dílčím závěrem 1 a 2

Podle bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 243/2016 Sb. zrušení jak povinné, tak dobrovolné registrace neusazených osob s tím, že podmínkou pro toto zrušení registrace bude od data účinnosti zákona č. 243/2016 Sb. uskutečňování pouze dodání zboží s místem plnění v tuzemsku neusazenou osobou, a to jakékoliv formy dodání zboží.

BUDE PROJEDNÁNO MIMO KV KDP

484/14.09.16 Daňový portál a podání se zahraničním certifikátem elektronického podpisu

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

1. Úvod – účel dokumentu

Návrh nápravydnešního stavu elektronických podání prostřednictvím daňového portálu Finanční správy – EPO s využitím certifikátu elektronického podpisu vydaného zahraničním poskytovatelem certifikačních služeb.

2. Použité pojmy

Elektronické podání – podání učiněné datovou zprávou v souladu s § 71 odst. 1 daňového řádu
ZEP – zákon č. 227/2000 Sb. o elektronickém podpisu v platném znění
Daňový řád(také **DŘ)**– zákon č. 280/2009 Sb. ve znění platném od 1. ledna 2016
ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění účinném od 1. května 2016

3. Aktuální stav

Reálně dochází k postupnému rozšiřování množiny podání, které lze učinit pouze elektronicky, přičemž preferovaným prostředím ze strany státu je daňový portál Finanční správy (dále jen „EPO“). Po nabytí účinnosti novelizovaného ustanovení § 101a ZDPH se stala ještě významnější otázka dodržení formátu a struktury datové zprávy, kdy v opačném případě nastávají účinky neúčinnosti podání ex lege. K používání daňového portálu přitom (nejčastěji právě pro oblast DPH) může docházet i ze strany osob z jiných členských států Evropské unie, kterým vznikne povinnost činit podání vůči tuzemskému správci daně, případně ze strany takových osob v postavení člena statutárního orgánu tuzemských daňových subjektů.

4. Použití elektronického podpisu

Základní výhodou a principem elektronické komunikace se správcem daně je možnost jejího provádění prostřednictvím „dálkového přístupu“, aniž by byla vyžadována fyzická přítomnost daňového subjektu, resp. osobní kontakt se správcem daně. Při zachování tohoto principu lze elektronická podání v aplikaci EPO činit pouzes uznávaným elektronickým podpisem anebo s ověřenou identitou podatele, pro kterou je ale nutné zřízení a zpřístupnění datové schránky.

Podmínkou pro platné podání s elektronickým podpisem je dle § 71 odst. 1 písm. a) daňového řádu připojení uznávaného elektronického podpisu. Dle § 11 odst. 3 ZEP se uznávaným elektronickým podpisem rozumí:

a) zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu vydaném akreditovaným poskytovatelem certifikačních služeb a obsahujícím údaje, které umožňují jednoznačnou identifikaci podepisující osoby,

b) zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu vydaném poskytovatelem certifikačních služeb, který je usazen mimo území České republiky, byl-li kvalifikovaný certifikát vydán v rámci služby vedené v seznamu důvěryhodných certifikačních služeb jako služba, pro jejíž poskytování je poskytovatel certifikačních služeb akreditován, nebo jako služba, nad jejímž poskytováním je vykonáván dohled podle předpisu Evropské unie.

ZEPtedy v souladu s legislativou Evropské unie předpokládá uznávání elektronických podpisů založených na certifikátech vydaných akreditovanými poskytovateli certifikačních služeb jiných členských států EU. O tom svědčí i znění § 16 ZEP, které přímo upravuje uznávání zahraničních kvalifikovaných certifikátů.

Z důvodu, aby přeshraniční uznávaní certifikátů a na jejich základě založených elektronických podpisů mohlo v praxi fungovat, bylo přijato rozhodnutí Komise 2009/767/ES, kterým se stanovují opatření pro usnadnění užití postupů s využitím elektronických prostředků prostřednictvím „jednotných kontaktních míst“ podle směrnice EP a Rady 2006/123/ES o službách na vnitřním trhu[19]. Na základě tohoto rozhodnutí vznikla členským státům povinnost uvést do provozu „důvěryhodné seznamy“ (tzv. TSL - TrustedServicesLists), které obsahují údaje o poskytovatelích certifikačních služeb vydávajících kvalifikované certifikáty v daném státu a kteří jsou zároveň akreditováni, to znamená, že jimi vydaný certifikát splňuje podmínky pro uznávaný elektronický podpis dle ZEP. TSL seznamy musí existovat jak v lidsky, tak i strojově čitelné podobě.

Finanční správa na svých webových stránkách uvádí, že podání v aplikaci EPO lze opatřit pouze uznávaným elektronickým podpisem. Nad rámec úpravy dané ZEP je pro daňový portál stanoveno, že pro jednoznačnou identifikaci osoby je používán identifikátor MPSV (tzv. IK MPSV)[20]. Kvalifikovaný certifikát s identifikátorem MPSV poskytují pouze tři akreditovaní čeští poskytovatelé certifikačních služeb a je proto zřejmé, že v zahraničních certifikátech obsažen není.Pro jejich držitele je tím pádem ale možnost využití aplikace EPO zablokována, toto omezení je v rozporu s českou i evropskou legislativou a má pro neusazené daňové poplatníky silně diskriminační charakter.

Uvedené skutečnosti přetrvávají delší dobu, jejich dopad měl ovšem poněkud jiný rozměr v situaci, kdy využití elektronické formy podání bylo jednou z možností a volbou podávajícího. V současné době tak tomu ale již v řadě situací není a popsaný

[19] Doplněné rozhodnutím Komise 2010/425/EU
[20] Vizhttp://www.financnisprava.cz/cs/dane-elektronicky/danovy-portal/uznavany-elektronicky-podpis

neuspokojivý stav nutí zahraniční subjekty k vykonání cesty do České republiky (poskytovatelé nevydávají kvalifikované elektronické certifikáty vzdáleně a vyžadují osobní přítomnost žadatele), nebo ke zřízení datové schránky, jejíž obsluha je pro osoby neznalé českého jazyka ovšem prakticky nemožná.

5. Pohled de lege ferenda

Citovaná ustanovení ZEP mají omezenou platnost v čase díky nabytí účinnosti nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu (dále jen„eIDAS“).

V České republice je připraven nový*zákon o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce a o změně některých zákonů,* kterýzavádí dvouleté přechodné období, kdy budou použitelné jak kvalifikované elektronické podpisy dle článku 26 nařízení eIDAS, tak i zaručené elektronické podpisy založené na kvalifikovaném certifikátu.Ani ze znění nového zákona alenevyplývá povinnost používat identifikátor IK MPSV vyžadovaný aplikací EPO.

Nová legislativní úprava, ať již na národní, či na evropské úrovni, směřuje k dalšímu zjednodušení přeshraniční elektronické identifikace, mj. i v podobě elektronických podpisů a ukládá veřejnoprávním subjektům povinnost akceptovat certifikáty poskytovatelů ze všech členských států Evropské unie splňujících podmínky dle eIDAS. Vyžadování specifického identifikátoru IK MPSV[21] tak tedy i v budoucnu stejně jako nyní bude neslučitelné s evropským právem a navíc nemá oporu ani v národní legislativní úpravě[22].

6. Závěr

Cílový stav:Zajistit na daňovém portálu akceptaci elektronických podpisů založených na kvalifikovaných certifikátech vydaných akreditovanými (resp. kvalifikovanými) poskytovateli z členských států EU.

Do doby plné realizace výše uvedeného cílového stavu navrhujeme zmírnit nevýhodné postavení neusazených daňových subjektů disponujících pouze zahraničním kvalifikovaným certifikátem následujícím**opatřením**:

Umožnit platné podání způsobem dle § 71 odst. 3 daňového řádu, kdy jako potvrzení tohoto podání bude akceptován tzv. e-tiskopis v elektronické podobě s připojeným elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaném certifikátu

[21] Dle bodu 54 preambule eIDAS je sice možné používat v kvalifikovaných certifikátech také např. jedinečné identifikátory, ale nesmí to bránit přeshraniční interoperabilitě a uznávání kvalifikovaných certifikátů nebo podpisů

[22] Nepředpokládáme, že by Daňový portál FS mohl být prohlášen za „uzavřený systém“, který nenabízí on-line veřejnou službu a nepodléhá tedy oblasti regulace eIDAS

vydaném akreditovaným (kvalifikovaným) poskytovatelem z členských států Evropské unie.

Z praktického pohledu by nejprve bylo učiněno podání prostřednictvím EPO bez zaručeného podpisu a byl by vygenerován e-tiskopis. K tomuto e-tiskopisu by byl připojen elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu vydaném akreditovaným (kvalifikovaným) poskytovatelem z členských států Evropské unie. E-tiskopis s připojeným elektronickým podpisem by byl následně podán prostřednictvím EPO jako obecná písemnost (Obecná písemnost určená pro podání orgánům Finanční správy ČR). Alternativně by mohl být zaslán emailem na adresu elektronické pošty správce daně.

Stanovisko GFŘ:

Vzhledem k účelu a smyslu fungování Koordinačního výboru nepovažujeme uvedený příspěvek za vhodný k projednání na této platformě. Příspěvek necílí do výkladu potenciálně sporných částí daňových zákonů, nýbrž na praktické funkce daňového portálu. Dále není zřejmé, o jak častou záležitost se dle názoru předkladatelů příspěvku jedná, přičemž z povahy věci lze očekávat, že se jedná spíše o výjimečnou záležitost. K projednání zkušeností předkladatelů příspěvku s daňovým portálem a prodiskutování jejich otázek proto v případě trvajícího zájmu navrhujeme uspořádat schůzku mimo režim Koordinačního výboru.