

**ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU**  
**S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 18. 5. 2022**

**ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

**Daň z příjmů**

**593/18.05.22 Daňová uznatelnost nákladů na zajištění stravování zaměstnanců při pracovní cestě a cestě mimo pravidelné pracoviště.....**

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

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 18. 5. 2022**

**Daň z příjmů**

**594/18.05.22 Vliv kódu způsobu ochrany nemovitosti dle Památkového zákona na odpisy technického zhodnocení.....5**

Předkládá: Ing. Petr Mikulica, daňový poradce, č. osv. 1240

**ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

**Daň z příjmů a DPH**

**595/18.05.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů situace související s pomocí Ukrajiny v souvislosti s agresí Ruské federace a jinými krizovými situacemi.....**

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109,

Ing. Jana Doškářová, daňový poradce, č. osv. 4925

Ing. Martina Šotníková, daňový poradce, č. osv. 3456

Ing. Ivana Stibůrková, daňový poradce, č. osv. 3914

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 18. 5. 2022**

**DPH**

**596/18.05.22 Uplatňování daně z přidané hodnoty u předčasného ukončení zpětného finančního leasingu.....23**

Předkládá: Ing. Martin Krapinec, daňový poradce, č. osv. 4981

Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 18. 5. 2022**

**DPH**

**597/18.05.22 Uplatňování DPH u předčasného ukončení dodávek energie či nedodání smlouveného množství.....26**

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

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

### **593/18.05.22 Daňová uznatelnost nákladů na zajištění stravování zaměstnanců při pracovní cestě a cestě mimo pravidelné pracoviště**

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

#### **1. Předmět příspěvku**

Předmětem příspěvku je posouzení daňové uznatelnosti nákladů zaměstnavatele na zajištění stravování zaměstnanců při výkonu práce při pracovní cestě a při cestě mimo pravidelné pracoviště, a to jak v rámci interních akcí, které mají charakter např. školení nebo výjezdních jednání, tak i v rámci akcí pořádaných pro dodavatele anebo zákazníky, např. vícedenních prezentačních akcí, přičemž se ale nejedná o mimopracovní aktivitu zaměstnanců např. v rámci společného trávení volného času mimo výkon práce na zaměstnavatele.

#### **2. Popis problému**

Zákon o daních z příjmů nedává jednoznačnou odpověď na otázku daňové uznatelnosti nákladů na zajištění stravování v rámci akcí pořádaných zaměstnavatelem mimo pravidelné pracoviště zaměstnanců, kdy je zaměstnancům kráceno stravné z důvodu zajištění stravování zaměstnavatelem ve smyslu § 163 odst. 2 zákoníku práce. Zákon o daních z příjmů (ZDP) pouze ve vztahu k zaměstnancům v § 6 odst. 7 písm. a) stanoví, že předmětem daně není hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovní cestě.

Daňová uznatelnost je výslovně řešena v pokynu GFR D-22 pouze ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP pro situace, kdy je při školení zajištěno stravování. V takovém případě jsou náklady uznatelné bez ohledu na formu stravování uvedenou na pozvánce, pokud takové školení souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.

Pokud by zaměstnavatel na své náklady stravování nezajišťoval, ale v souladu se zákoníkem práce by zaměstnancům poskytl stravné, pak jsou náklady na toto stravné bez ohledu na jeho výši daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP. Na straně zaměstnanců by stravné do výše stanovené zákoníkem práce nebylo předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

Daňová uznatelnost nákladů na stravování zaměstnanců v rámci firemních akcí vyplývá nepřímo pouze ze závěrů uvedených ve stanovisku Ministerstva financí v příspěvku č. 172/21.02.07 - Problémy při poskytování pitné vody a stravování zaměstnancům projednaném v rámci koordinačního výboru.

Na druhé straně jsou náklady na občerstvení a pohoštění, které jsou demonstrativně vymezeny jako náklady na reprezentaci v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, daňově neuznatelné. ZDP nicméně jasně neuvádí, zda náklady na reprezentaci mohou vzniknout vůči zaměstnancům v rámci výkonu jejich práce pro zaměstnavatele.

Omezení daňové uznatelnosti nákladů na závodní stravování není v tomto ohledu relevantní, neboť závodní stravování se netýká situace, kdy zaměstnanec vykonává práci při pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště, a náleží mu tedy cestovní náhrady podle zákoníku práce.

V praxi navíc může být obtížné rozlišit mezi stravováním, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, u kterých lze krátit stravné, a stravováním, které má charakter občerstvení nebo pohoštění, které mohou být reprezentací. Přitom i dodavatel stravovacích služeb nemusí být schopen vždy jednoznačně oddělit cenu za snídani, oběd a večeři, a cenu za ostatní stravování v průběhu konání akce, kdy je z důvodu různých sazeb DPH schopen rozlišit pouze podávání alkoholických nápojů (s výjimkou sudového piva) a poskytování ostatních stravovacích služeb.

Pro účely daně z příjmů však rozdělení nákladů na stravování podle sazeb DPH nemá význam, protože buď jsou takové náklady uznatelné celé, nebo nejsou uznatelné vůbec. Omezení uznatelnosti např. do výše stravného nebo např. pouze na nealkoholické nápoje nemá v ZDP oporu.

### 3. Stanovisko předkladatele

Podle názoru předkladatele neomezuje ZDP daňovou uznatelnost prokázaných nákladů zaměstnavatele na stravování zaměstnanců při cestě mimo pravidelné pracoviště a pracovní cestě, pokud právo na zajištění takového bezplatného stravování jako alternativa k cestovním náhradám vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, nebo z pracovní či jiné smlouvy ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. Omezení uvedená pro služební cestu uvedená v § 24 odst. 2 písm. k) ZDP se týkají pouze poplatníků s příjmy podle § 7 ZDP.

Pokud totiž pro zaměstnavatele není omezena uznatelnost nákladů na cestovní náhrady včetně stravného podle zákoníku práce (za podmínky existence smlouvy nebo interního předpisu) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP, analogicky by neměla být omezena ani uznatelnost nákladů na přímé zajištění stravování, což je pouze alternativa k výplatě cestovních náhrad v penězích.

Tento závěr podporuje i skutečnost, že ZDP neomezuje uznatelnost jiných nákladů souvisejících s pracovní cestou nebo cestou mimo pravidelné pracoviště, jako jsou náklady na ubytování nebo náklady na dopravu, kdy je pouze na volné úvaze zaměstnavatele v jak kvalitním (a drahém) hotelu bude zaměstnanec ubytován nebo jak pohodlný (a drahý) způsob dopravy použije.

Výjimkou jsou pouze excesivní situace, ve kterých je zřejmé, že způsob ubytování, dopravy anebo stravování hrazené zaměstnavatelem mají převážně nebo pouze charakter odměňování zaměstnance zaměstnavatelem, jsou naprosto nepřiměřené a může se tedy jednat o zneužití daňového práva. Tyto situace nejsou předmětem tohoto příspěvku.

Omezení uznatelnosti nákladů na občerstvení a pohoštění dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP nejsou pro situaci, kdy je zaměstnanec na pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště, relevantní, neboť zaměstnavatel zajišťuje stravování v souvislosti s výkonem práce zaměstnanců pro zaměstnavatele, nikoliv v rámci svojí reprezentace nebo v rámci volného času zaměstnanců.

Navíc pokud pokyn D-22 výslovně připouští daňovou uznatelnost nákladů na stravování v rámci školení zajišťovaného třetími osobami, a to bez ohledu na výši těchto nákladů, není logické, aby v situaci, kdy je školení nebo jiná akce v rámci výkonu práce zajišťována zaměstnavatelem, byl režim daňové uznatelnosti souvisejících nákladů odlišný.

Skutečnost, že příjem zaměstnance ve formě bezplatného stravování na pracovní cestě není na jeho straně předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, není pro režim daňové uznatelnosti u zaměstnavatele podstatná. Neplatí zde totiž vzájemná podmínka, která režim vynětí ze zdanění podmiňuje daňovou uznatelností souvisejícího nákladu u zaměstnavatele.

#### 4. Závěr

Předkladatel navrhuje potvrdit, že

- na straně zaměstnavatele jsou veškeré náklady na zajištění stravování zaměstnanců na pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště daňově uznatelné;
- na straně zaměstnance není veškerý příjem v podobě bezplatně zajištěného stravování hrazeného zaměstnavatelem na pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště předmětem daně.

#### **Stanovisko GŘ:**

Nesouhlas se závěrem předkladatele ohledně daňového režimu na straně zaměstnavatele.

Vzhledem k tomu, že předkladatel v závěru formuluje pro zaměstnavatele pouze obecný závěr, bez uvedení příslušných ustanovení ZDP, případně odkazů na zákoník práce (přestože příspěvek řeší několik situací napříč stravováním zaměstnanců), lze pouze obecně konstatovat, že

- ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) ZDP upravuje, mimo jiné, podmínky daňové uznatelnosti nákladů vynaložených zaměstnavatelem na provoz vlastních stravovacích zařízení a dále příspěvek na stravování zaměstnanců zajišťované prostřednictvím jiných subjektů
- ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bod. 2 ZDP upravuje daňovou uznatelnost stravného poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci a
- ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP stanoví, že daňově uznatelným nákladem jsou náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zákoníkem práce.

Lze tak shrnout, že ZDP umožňuje náklady na stravování zaměstnanců uplatnit u zaměstnavatele jako daňově uznatelné pouze v případech a za podmínek speciálně upravených v § 24 odst. 2 tohoto zákona (viz výše).

Souhlas se závěrem předkladatele ohledně daňového režimu na straně zaměstnance.

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 18. 5. 2022****Daň z příjmů****594/18.05.22 Vliv kódu způsobu ochrany nemovitosti dle Památkového zákona na odpisy technického zhodnocení**

Předkládá: Ing. Petr Mikulica, daňový poradce, č. osv. 1240

**Tento příspěvek si klade za cíl vyjasnit dopady formy ochrany nemovitosti dle Památkového zákona, zejména situace vymazání kódu způsobu ochrany nemovitosti „18“ (*nemovitá kulturní památka*) a jeho nahrazením jiným způsobem ochrany dle památkového zákona a to kódem „16“ (památková rezervace – budova, pozemek v památkové rezervaci) na odpisy technického zhodnocení nemovité kulturní památky**

**Východiska**

Na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 As 157/2019 - 27 ze dne 13. 11. 2020, bylo rozhodnuto, že památka zapsaná dle zákona č. 22/1958 Sb., o kulturních památkách, do státního seznamu kulturních památek po 31. 12. 1987 (u předmětné památky konkrétně až 22. 2. 1988), tzn. za účinnosti zákona č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, kterým byl zákon č. 22/1958 Sb. zrušen, není kulturní památkou, a dle následných pokynů Ministerstva kultury provedl Národní památkový ústav příslušné změny v Ústředním seznamu kulturních památek, a předmět výpisu již nadále není evidován jako kulturní památka. Kulturními památkami byly všechny věci, které naplňovaly znaky uvedené v § 2 odst. 1 zákona č. 22/1958 Sb., o kulturních památkách, byť nebyly zapsány ve státních seznamech kulturních památek, tyto památky tedy byly kulturními památkami v době účinnosti zákona č. 22/1958 Sb., o kulturních památkách, tzn. od 3. 5. 1958 do 31. 12. 1987 včetně.

*Jak příklad může sloužit městský dům, který byl evidován pod rejstříkovým číslem Ústředního seznamu kulturních památek, a byl zapsán podle zákona č. 22/1958 Sb., o kulturních památkách, do státního seznamu nemovitých kulturních památek od roku 1988. Uvedená nemovitost se nachází na území městské památkové rezervace, která byla vymezena nařízením vlády ČSR č. 54/1989 Sb. ze dne 19. 4. 1989 o prohlášení území historických jader měst Kolína, Plzně, Brna, Lipníku nad Bečvou a Příboru za památkové rezervace. Rezervace je evidována v Ústředním seznamu kulturních památek pod rejs. č. 1049. Nemovitosti zároveň leží na území s archeologickými nálezy (UAN) I. kategorie, které je evidováno ve Státním archeologickém seznamu ČR (SAS) pod identifikačním číslem 25681 a názvem „Středověká brněnská aglomerace“. Vztahují se na ně proto příslušná ustanovení § 14 a § 22 zákona č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči. Generální ředitelství národního památkového úřadu v roce 2022 podalo Žádost o opravu údajů v katastru nemovitostí, kde uvádí, že na základě § 7 odst. 2 zákona č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, v platném znění, a dle ustanovení § 38 vyhlášky č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhláška), a její přílohy bod 7, ve které žádá Katastrální úřad o vymazání kódu způsobu ochrany nemovitosti „18“ (*nemovitá kulturní památka*) u dotčené budovy], a o odstranění příslušné mapové značky ochrany nemovitosti z katastrální mapy, pokud*

je zanesena. Dále bylo požádáno o zanesení kódu způsobu ochrany „16“ (památková rezervace – budova, pozemek v památkové rezervaci).

### **Zákon o daních z příjmů**

Problematika technického zhodnocení na nemovité kulturní památce je upravena v ustanovení § 29 odst. 3 a § 30 odst. 6 zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP)

- Problematikou technického zhodnocení na nemovité kulturní památce se zabýval i Koordinační výbor 671/23.06.04 - Technické zhodnocení na nemovité kulturní památce – praktická aplikace ustanovení § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2004.
- Od 1.1.2005 se technické zhodnocení provedené na nemovité kulturní památce odpisuje podle § 30 odst. 6 vždy samostatně, s tím, že roční odpis se stanoví ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny.

Žádné z uvedených ustanovení nebo výkladů neřeší výslovně situaci, kdy dojde k vymazání kódu způsobu ochrany nemovitosti „18“ (*nemovitá kulturní památka*) a jejich nahrazením jiným způsobem ochrany, které je reprezentovaný kódem „16“ (památková rezervace – budova, pozemek v památkové rezervaci).

### **Právní souvislosti**

*Ochrana kulturního dědictví (tedy i kulturních památek a nemovitostí v památkově chráněných územích) je v České republice upravena zákonem o státní památkové péči (č. 20/1987 Sbírky zákonů České republiky, v platném znění – (dále jen „Památkový zákon“) a jeho prováděcí vyhláškou (č. 66/1988 Sbírky zákonů, v platném znění (dále jen Prováděcí vyhláška).*

Dle ustanovení § 2, odstavce 1 Památkového zákona prohlašuje Ministerstvo kultury České republiky (dále jen " Ministerstvo kultury ") za kulturní památky podle tohoto zákona nemovité a movité věci, popřípadě jejich soubory, které:

- a) jsou významnými doklady historického vývoje, životního způsobu a prostředí společnosti od nejstarších dob do současnosti, jako projevy tvůrčích schopností a práce člověka z nejrůznějších oborů lidské činnosti, pro jejich hodnoty revoluční, historické, umělecké, vědecké a technické,*
- b) mají přímý vztah k významným osobnostem a historickým událostem.*

*Památkový zákon výslovně uvádí, že za podmínek podle §2, odstavce 1, písm. a) nebo b) lze za kulturní památku samostatně prohlásit stavbu, která není samostatnou věcí, nebo soubor staveb; a i taková kulturní památka se považuje za nemovitou kulturní památku. Dokonce lze za kulturní památku prohlásit soubor věcí nebo staveb, i když některé z nich nevykazují znaky kulturní památky podle odstavce 1.*

Národní památkový úřad vymezuje **Památkově chráněné území jako území historického charakteru s větším či menším počtem kulturních památek a jiných památkově cenných objektů, které bylo za památkově chráněné území prohlášeno.** Památkový zákon používá pojmy památková rezervace a památková zóna – přívlasky městská, vesnická, krajinná, archeologická, technická atd. jim přidáváme jen z praktických důvodů, a to podle charakteru zástavby, ne podle právního statusu sídla.

**Dle ustanovení § 5 Památkového zákona je památkovou rezervací území, jehož charakter a prostředí určuje soubor nemovitých kulturních památek, popřípadě archeologických nálezů, může vláda České republiky nařízením prohlásit jako celek za památkovou rezervaci a stanovit podmínky pro zabezpečení její ochrany. Tyto podmínky se mohou v potřebném rozsahu vztahovat i na nemovitosti na území památkové rezervace, které nejsou kulturními památkami.**

**Dle ustanovení § 6 Památkového zákona je památkovou zónou území sídelního útvaru nebo jeho části s menším podílem kulturních památek, historické prostředí nebo část krajinného celku, které vykazují významné kulturní hodnoty, může Ministerstvo kultury po projednání s krajským úřadem prohlásit opatřením obecné povahy za památkovou zónu a určit podmínky její ochrany.**

*Pozn. Každá nemovitá kulturní památka nemusí být jako památka zapsána v katastru nemovitostí, a to ze dvou důvodů:*

- řada kulturních památek z různých příčin nemá z minulosti zaznačenu v listu vlastnictví v katastru nemovitostí památkovou ochranu (tj. nemá v příslušné kolonce zapsáno, že se jedná o nemovitou kulturní památku),
- do katastru nemovitostí zpravidla nezapisují drobné stavby, jako jsou např. pomníky, kapličky, boží muka apod.

*Z uvedených důvodů by neměla mít evidence památkové péče v katastru nemovitostí dopady na uplatnění režimu na nemovité kulturní památce dle ustanovení § 29 odst. 3 a § 30 odst. 6 zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP)*

**V této souvislosti je nutné upozornit i na ustanovení § 14 Památkového zákona, který v odstavci 2 až 7 stanoví zvláštní podmínky užívání i pro nemovitost, která není kulturní památkou, ale je v památkové rezervaci, v památkové zóně nebo v ochranném pásmu nemovité kulturní památky, nemovité národní kulturní památky, památkové rezervace, nebo památkové zóny (viz příloha)**

**Další podmínky a specifika stanoví orgány státní památkové péče, v příloze viz např. Základní zásady uplatňované orgány státní památkové péče na území města Brna pro stavby, jejich změny, opravy a údržbu, písm. A., článek 2, nebo písm. B., článek 2 Zásad.**

Zápis do katastru nemovitostí může mít buď účinky deklaratorní, nebo konstitutivní s tím, že konstitutivní účinky mají pouze některé zápisy. Pro rozlišení, zda má vklad účinky konstitutivní či deklaratorní je klíčové zjištění, jakým způsobem zapisované právo vzniká, mění se či zaniká. S ohledem na skutečnost, že kulturní památky prohlašuje Ministerstvo kultury věci nebo stavby správními rozhodnutími, za předpokladu, že vykazují hodnoty vymezené v § 2 odst. 1 zákona o státní památkové péči nejedná se o konstitutivní zápis (tj zápis, kdy v důsledku tohoto zápisu právo vzniká, mění se nebo zaniká.)

Dle § 984 odst. 1 NOZ platí, že „není-li stav zapsaný ve veřejném seznamu v souladu se skutečným právním stavem, svědčí zapsaný stav ve prospěch osoby, která nabyla věcné právo za úplatu v dobré víře od osoby k tomu oprávněné podle zapsaného

*stavu. Dobrá víra se posuzuje k době, kdy k právnímu jednání došlo; vzniká-li však věcné právo až zápisem do veřejného seznamu, pak k době podání návrhu na zápis.“* Související ust. § 980 odst. 2 NOZ stanoví, že „je-li právo k věci zapsáno do veřejného seznamu, má se za to, že bylo zapsáno v souladu se skutečným stavem. Bylo-li právo k věci z veřejného seznamu vymazáno, má se za to, že neexistuje.“

Zápis způsobu ochrany nemovitosti jako nemovité kulturní památky pouze potvrzuje vznik, změnu nebo zánik práv a povinností a je tak zápisem deklaratorním. Vkladem s deklaratorními právními účinky se zapisují do katastru nemovitostí práva dle předchozí právní úpravy spadající do záznamového režimu, přičemž pod deklaratorní účinky zápisu do katastru lze zařadit i zásadu materiální publicity těchto zápisů, jenž má za následek ochranu dobré víry v pravdivost a úplnost zápisů v katastru

*Pozn.: Změny údajů o typu a způsobu ochrany nemovitosti jsou ve smyslu zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrálního zákona) a vyhlášky č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhlášky), změnou jiných údajů katastru nemovitostí, z tohoto důvodu nejsou uplatňována ustanovení § 7, 9, 16 zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrálního zákona).*

## 1) Návrh řešení

**Pro účely klasifikace nemovité kulturní památky je podstatná evidence v Ústředním seznamu kulturních památek České republiky, kterou vede a spravuje Národní památkový ústav, ústřední pracoviště v Praze.**

Zápis změny ve způsobu ochrany nemovitosti jako nemovité kulturní památky vymazáním kódu způsobu ochrany nemovitosti „18“ (*nemovitá kulturní památka*) u dotčené budovy], a o odstranění příslušné mapové značky ochrany nemovitosti z katastrální mapy, a zanesení kódu způsobu ochrany „16“ (*památková rezervace – budova, pozemek v památkové rezervaci*) nepředstavuje faktickou změnu ve významu ochrany památky dle ustanovení § 2, odstavce 1 Památkového zákona.

Z výše uvedeného popisu právních souvislostí je také zřejmé, že nemovitostí, u kterých došlo ke změně zápisu údaje „nemovitá kulturní památka“ na „památková rezervace – budova“ se faktický stav nijak nezměnil, tyto nemovitosti podléhají stejným omezením a podmínkám jako nemovitosti, které jsou „nemovitou kulturní památkou“, a jejich vlastníci jsou povinni tyto omezení a podmínky nadále dodržovat.

**Ve smyslu ustanovení § 2, odstavce 1 Památkového zákona se jak v případě jednotlivé stavby nemovité kulturní památky, tak v případě souboru staveb ve formě památkových rezervací a památkových zón jedná o „nemovitou kulturní památku“ i pro účely ustanovení § 29 odst. 3 a § 30 odst. 6 ZDP.**

## Závěr k bodu 1

**Navrhujeme potvrdit a formu pokynu nebo sdělení publikovat, že pro účely klasifikace nemovité kulturní památky je podstatná evidence v Ústředním seznamu kulturních památek České republiky, kterou vede a spravuje Národní památkový ústav, ústřední pracoviště v Praze.**

Ve smyslu ustanovení § 2, odstavce 1 Památkového zákona se jak v případě jednotlivé stavby nemovité kulturní památky, tak v případě souboru staveb ve formě památkových rezervací a památkových zón jedná o „nemovitou kulturní památku“ i pro účely ustanovení § 29 odst. 3 a § 30 odst. 6 ZDP a zápis změny ve způsobu ochrany nemovitosti jako nemovité kulturní památky vymazáním kódu způsobu ochrany nemovitosti „18“ (*nemovitá kulturní památka*) u dotčené budovy], a o odstranění příslušné mapové značky ochrany nemovitosti z katastrální mapy, a zanesení kódu způsobu ochrany „16“ (památková rezervace – budova, pozemek v památkové rezervaci) nemají žádný dopad na uplatňování odpisů technického zhodnocení nemovité kulturní památky dle ustanovení § 29 odst. 3 a § 30 odst. 6 ZDP.

### **Stanovisko GFŘ:**

Nesouhlas se závěrem k bodu 1.

ZDP pojem “nemovitá kulturní památka”, neupravuje. Z těchto důvodů je pro účely ZDP rozhodující, zda nemovitá věc byla podle § 2 a § 3 zákona č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “zákon o památkové péči”), prohlášena za nemovitou kulturní památku rozhodnutím vydaným Ministerstvem kultury.

Ústřední seznam kulturních památek České republiky - § 7 zákona o památkové péči (dále jen “Ústřední seznam”), je pak pouze souborem základních údajů, které určují kulturní památku, je vedený příslušným orgánem a jeho nedílnou součástí je i stejnopis o prohlášení věci za kulturní památku.

To jinými slovy znamená, že pokud stavba bude nemovitou kulturní památkou dle zákona o památkové péči, pak se bude jednat i o nemovitou kulturní památku pro účely ZDP a bude možné využít speciální daňový režim pro tento typ staveb.

Vzhledem k dikci § 26 odst. 2 písm. c) ZDP nelze pro účely ZDP považovat za nemovitou kulturní památku stavby podléhající ochraně podle zákona o památkové péči ve formě památkové rezervace či památkové zóny.

Co se týká změn kvalifikace ochrany nemovitostí provedené v katastru nemovitostí z památkové ochrany “nemovitá kulturní památka” na památkovou ochranu “památková rezervace”, pak není rozhodující, zda došlo ke změně památkové ochrany, ale pouze skutečnost, zda stavba má/nemá status nemovité kulturní památky dle zákona o památkové péči (viz výše).

## **2) Návrh řešení**

V případech, kdy dojde k takové změně zápisu v *Ústředním seznamu kulturních památek České republiky, které mají jiný charakter než změny dle bodu 1), tj například výmazu ze seznamu kulturních památek České republiky a následně změně způsobu ochrany v katastru nemovitostí lze postupovat následovně*

- a) S ohledem § 984 odst. 1 NOZ jsou uplatněné odpisy technického zhodnocení na nemovité kulturní památce při zachování principu dobré víry v správnost

zápis v katastru nemovitostí, jakožto veřejného rejstříku, až do dne, kdy byla změna zápisu provedena, v souladu se zákonem o daních z příjmů  
Změna způsobu uplatňování odpisů technického zhodnocení na nemovité kulturní památce je možná až ode dne nabytí právní moci vymazání kódu způsobu ochrany nemovitosti.

Při uplatňování odpisů v dalších letech navrhujeme o neodepsanou část technického zhodnocení na nemovité kulturní památce zvýšit nabývací cenu nemovité věci, a to ke dni nabytí právní moci vymazání kódu způsobu ochrany nemovitosti.

- b) Poplatník dotčený změnou v *Ústředním seznamu kulturních památek České republiky*, kdy nemovitost pozbyde ochrany jako nemovitá kulturní památka dle § 2, odstavce 1 Památkového zákona má právo vrátit se zpětně do stále otevřených daňových období a zde změnit/upravit výši daňových odpisů mimo režim odpisu kulturní památky (§ 30 odst. 6-8 ZDP) včetně případného pozastavení daňových odpisů.
- c) Poplatník v postavení nájemce, který odpisoval technické zhodnocení na nemovité kulturní památce, u které dojde ke změně v *Ústředním seznamu kulturních památek České republiky*, kdy nemovitost pozbyde ochrany jako nemovitá kulturní památka dle § 2, odstavce 1 Památkového zákona bude postupovat v souladu s Pokynem D-22, části k § 30, tj obdobně jako při změně užívání stavby z doby dočasné na dobu trvalou. Odpisy technického zhodnocení na bývalé nemovité kulturní památce se u nájemce v dalších letech stanoví tak, že se neodepsaná část vstupní ceny snižena o uplatněné odpisy (tj. zůstatková cena) bude dále odpisovat rovnoměrným způsobem, tj. podle § 31 zákona při použití sazby „v dalších letech odpisování“.

Vzhledem k tomu, že doba odpisování trvalých staveb je stanovena v § 30 odst. 1 zákona jako doba minimální, je nutné technické zhodnocení odpisovat minimálně po zákonem stanovenou dobu, tzn. zbývající neodepsanou část dosavadního technického zhodnocení odpisovat minimálně po dobu, která zbývá do počtu let uvedených v § 30 odst. 1 zákona. Zbývající době odpisování by měla být přizpůsobena i roční sazba (poplatník ji může snížit), kterou bude roční odpis vypočítán ze vstupní ceny.

## **Závěr k bodu 2)**

**Deklaratorní účinky zápisu změny v zápisu způsobu ochrany nemovitosti jako nemovité kulturní památky vymazáním kódu způsobu ochrany nemovitosti a odstranění příslušné mapové značky ochrany nemovitosti z katastrální mapy, nastávají ke dni zápisu této změny.**

**Z pohledu odpisování pak navrhujeme postupovat obdobně jako v případě technického zhodnocení dle věty první § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů a zvýšit vstupní cenu v případě rovnoměrného odlisování nebo zůstatkovou cenu v případě zrychlených odpisů dle § 32 u stávající stavby, na které bylo technické zhodnocení provedeno dále již pokračovat v daňovém odpisování stavby ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny.**

Dále navrhujeme potvrdit, že

- poplatník dotčený změnou v *Ústředním seznamu kulturních památek České republiky, kdy nemovitost pozbyde ochrany jako nemovitá kulturní památka dle § 2, odstavce 1 Památkového zákona* má právo vrátit se zpětně do stále otevřených daňových období a zde změnit/upravit výši daňových odpisů mimo režim odpisu kulturní památky, včetně případného pozastavení daňových odpisů.
- poplatník v postavení nájemce, který odpisoval technické zhodnocení na nemovité kulturní památce, u které dojde k takové změně v *Ústředním seznamu kulturních památek České republiky, kdy nemovitost pozbyde ochrany jako nemovitá kulturní památka dle § 2, odstavce 1 Památkového zákona* bude postupovat v souladu s Pokynem D-22, části k § 30, tj obdobně jako při změně užívání stavby z doby dočasné na dobu trvalou.

### **Stanovisko GŘ k závěru k bodu 2:**

Vzhledem k tomu, že pro účely ZDP a stanovení daňového režimu nemovité kulturní památky (i jejího technického zhodnocení) je rozhodující status nemovité kulturní památky dle zákona o památkové péči (viz také stanovisko GŘ k závěru č. 1), je pro daňové účely irrelevantní okamžik vymazání kódu způsobu ochrany v katastru nemovitostí nebo odstranění mapové značky ochrany nemovitostí katastrální mapy, stejně tak i diskuze zda zápis změny způsobu ochrany má deklaratorní nebo konstitutivní účinky.

Vydeme - li ze základního předpokladu předkladatele, že tento příspěvek je iniciován rozhodnutím NSS 5 As 157/2019 - 27 ze dne 13.11.2020, a týká se tzv. "pozdě zapsaných kulturních památek" do Ústředního seznamu, tj. takových památek, které sice do 31.12.1987 byly nemovitými kulturními památkami dle zákona č. 22/1958 Sb., o kulturních památkách, ve znění pozdějších předpisů, a to přímo ze zákona, ale od 1.1.1988 nesplnily podmínky stanovené zákonem o památkové péči (zákon č. 20/1987 Sb.), protože nebyly nejpozději k 1.1.1988 zapsány v příslušném seznamu jako kulturní památka, pak NSS jednoznačně judikoval, že tyto nemovité kulturní památky s účinností od 1.1.1988 nesplňují podmínky pro udělení statutu nemovité kulturní památky. Zároveň NSS vyloučil jakoukoliv úvahu o dobré víře v souvislosti se zápisem nemovitých kulturních památek do Ústředního seznamu.

Z výše uvedených důvodů tak nelze reagovat na návrh předkladatele v oblasti daňového odpisování poplatníka a nájemce, protože změna daňového režimu v případě "pozdě zapsaných kulturních památek", nenastane změnou zápisu ochrany nemovitosti v katastru nemovitostí.

Nad rámec tohoto stanoviska uvádíme, že v souvislosti s výše zmíněným rozsudkem připravuje Ministerstvo financí v současné době novelizaci ZDP, která by na tuto situaci reagovala.

## Příloha

Zvláštní podmínky užívání pro nemovitost, která není kulturní památkou, ale je v památkové rezervaci, v památkové zóně nebo v ochranném pásmu nemovité kulturní památky, nemovité národní kulturní památky, památkové rezervace, nebo památkové zóny, dle ustanovení odstavci 2 až 7 § 14 Památkového zákona,

- odst. 2: *Vlastník (správce, uživatel) nemovitosti, která není kulturní památkou, ale je v památkové rezervaci, v památkové zóně nebo v ochranném pásmu nemovité kulturní památky, nemovité národní kulturní památky, památkové rezervace, nebo památkové zóny, je povinen k zamýšlené stavbě, prodejnímu stánku, konstrukci a zařízení pro slavnostní výzdobu a osvětlení budov, jejichž umístění nepřesáhne 30 po sobě jdoucích dnů, změně stavby, terénním úpravám, umístění nebo odstranění zařízení, odstranění stavby, úpravě dřevin nebo údržovacím pracím na této nemovitosti si předem vyžádat závazné stanovisko obecního úřadu obce s rozšířenou působností.*
- odst. 3: *V závazném stanovisku podle předchozího odstavce se vyjádří, zda práce tam uvedené jsou z hlediska zájmů státní památkové péče přípustné a stanoví se základní podmínky, za kterých lze tyto práce připravovat a provést. Základní podmínky musí vycházet ze současného stavu poznání kulturně historických hodnot, které je nezbytné zachovat při umožnění realizace zamýšleného záměru.*
- odst. 4: *V územním řízení, při vydání územního souhlasu a v řízení o povolení staveb, změn staveb, terénních úprav, umístění nebo odstranění zařízení, odstranění stavby a údržovacích prací, prováděném v souvislosti s úpravou území, na němž uplatňuje svůj zájem státní památková péče, nebo v souvislosti s obnovou nemovité kulturní památky, popřípadě se stavbou, změnou stavby, terénními úpravami, umístěním nebo odstraněním zařízení, odstraněním stavby nebo údržovacími pracemi na nemovitosti podle odstavce 2, rozhoduje stavební úřad v souladu se závazným stanoviskem obecního úřadu obce s rozšířenou působností, jde-li o nemovitou národní kulturní památku, se závazným stanoviskem krajského úřadu. V souladu se závazným stanoviskem uvedených správních orgánů rozhoduje stavební úřad také ve společném územním a stavebním řízení podle stavebního zákona.*
- odst. 5: *Lze-li zamýšlenou obnovu nemovité kulturní památky podle odstavce 1, stavbu, změnu stavby, terénní úpravy, umístění nebo odstranění zařízení, odstranění stavby nebo údržovací práce na nemovitosti podle odstavce 2 provést na základě ohlášení, může stavební úřad dát souhlas pouze v souladu se závazným stanoviskem obecního úřadu obce s rozšířenou působností, nebo jde-li o nemovitou národní kulturní památku, krajského úřadu.*
- odst. 6: *Orgán státní památkové péče příslušný podle odstavců 1 a 2 vydá závazné stanovisko po předchozím písemném vyjádření odborné organizace státní památkové péče, se kterou projedná na její žádost před ukončením řízení návrh tohoto závazného stanoviska. Písemné vyjádření předloží odborná organizace státní památkové péče příslušnému orgánu státní památkové péče nejpozději ve lhůtě 20 dnů ode dne doručení žádosti o jeho vypracování, nestanoví-li orgán státní památkové péče ve zvlášť složitých případech lhůtu delší, která nesmí být delší než 30 dnů. Pokud ve lhůtě 20 dnů nebo v prodloužené lhůtě příslušný orgán státní památkové péče písemné vyjádření neobdrží, vydá závazné stanovisko bez tohoto vyjádření.*
- odst. 7: *Přípravnou a projektovou dokumentaci obnovy nemovité kulturní památky nebo stavby, změny stavby, terénních úprav, umístění nebo odstranění zařízení, odstranění stavby, úpravy dřevin nebo údržovacích prací na nemovitosti podle odstavce 2 vlastník kulturní památky nebo projektant projedná v průběhu zpracování s odbornou organizací státní památkové péče z hlediska splnění podmínek závazného stanoviska podle odstavců 1 a 2. Při projednávání poskytuje odborná organizace státní památkové péče potřebné podklady, informace a odbornou pomoc. Ke každému dokončenému stupni dokumentace zpracuje odborná organizace státní památkové péče písemné vyjádření jako podklad pro závazné stanovisko obecního úřadu obce s rozšířenou působností, jde-li o nemovitou národní kulturní památku, jako podklad pro závazné stanovisko krajského úřadu.*

**Podmínky a specifika stanoví orgány státní památkové péče, dle Základních zásad uplatňovaných orgány státní památkové péče na území města Brna pro stavby, jejich změny, opravy a údržbu, písm. A., článek 2, nebo písm. B., článek 2 Zásad.**

**A. Území Městské památkové rezervace (MPR) Brno\***

**2. Objekty, které nejsou evidovanými kulturními památkami**

**2.1. Výplně otvorů (okna, okenice, žaluzie, dveře, vrata, mříže)**

*U řemeslně hodnotných historických výplní je preferována repase. V případě výměny je požadováno zachování tvaru, členění, pokud možno také způsobu otevírání a původního materiálu (dřevo, kov apod.). Dřevěná okna z masivu se mohou nahradit okny z lepených profilů, netrvá se na zachování dvojitých „kastlových“ oken. Nežádoucí jsou výrobky z plastových profilů.*

**2.2. Opravy fasád, zateplení, nátěry**

*Musí být dodrženy základní proporce a členění fasády. Barevnost bude korigována ve vztahu k architektuře domu a okolním stavbám.*

**2.3. Střešní krytiny**

*Vyloučeny jsou plechové krytiny s plastovým potahem a krytiny z upravované lepenky (různé typy asfaltových šindelů).*

**2.4. Klempířské prvky**

*Nežádoucí je užívání plastových prvků nebo prvků s plastovým potahem.*

**2.5. Střešní vestavby a nástavby**

*Lze akceptovat záměr žadatele, pokud není měněn tvar střechy takovým způsobem, že by výrazně ovlivnil historickou siluetu jádra města či průhledy v MPR.*

**2.6. Přístavby a dostavby se změnou půdorysu**

*Lze akceptovat záměr žadatele, pokud zásadním způsobem nemění historickou urbanistickou strukturu MPR, která je předmětem ochrany.*

**B. Území Ochranného pásma Městské památkové rezervace (OP MPR) \*\***

**2. Objekty, které nejsou evidovanými kulturními památkami**

*V souladu s podmínkami režimu OP MPR jsou regulovány pouze výšky a hmota novostaveb, přestaveb a nástaveb tak, aby prokazatelně neohrožily hodnoty MPR. Jsou chráněny typické dálkové pohledy na siluetu MPR.*

*Rovněž jsou nežádoucí aktivity, které evidentně poškozují prostředí MPR a tím přímo snižují její památkovou hodnotu. Jedná se zejména o umístování velkoplošných reklamních zařízení na fasádách a střeších domů uličního tahu po obvodu hranice MPR (viz obecně závazná vyhláška města Brna č. 28/2006).*

*Na podobu jednotlivých prvků (tj. materiál, tvar a barvu výplní, střešní krytinu, tvar střechy, barevnost fasád apod.) nejsou z hlediska celkového výrazu stavby kladeny žádné požadavky a nejsou uplatňována žádná omezení.*

## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### **Daň z příjmů a DPH**

#### **595/18.05.22 Některé otázky týkající se daňových aspektů situace související s pomocí Ukrajině v souvislosti s agresí Ruské federace a jinými krizovými situacemi**

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757  
Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109,  
Ing. Jana Doškářová, daňový poradce, č. osv. 4925  
Ing. Martina Šotníková, daňový poradce, č. osv. 3456  
Ing. Ivana Stibůrková, daňový poradce, č. osv. 3914

V tomto příspěvku řešíme některé otázky, které se primárně týkají daňových konsekvencí souvisejících s pomocí Ukrajině v souvislosti s agresí Ruské federace. Nicméně některé z těchto otázek mohou být relevantní i v jiných situacích (např. obecně dary na humanitární či charitativní účely). Koordinační výbor zohledňuje i projednávaný zákon o opatřeních v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace – Sněmovní tisk č. 173 o opatřeních v oblasti daní – Ukrajina (dále jen "novela 1" - vycházíme z toho, že otázky, které jsou relevantní, by neměly být v průběhu projednávání i dle prohlášení vlády a MF změněny, a na zodpovězení daňových otázek odborná veřejnost, ale i lidé, kteří pomáhají, netrpělivě čekají), a zákon č. 66/2022 Sb. o opatřeních v oblasti zaměstnanosti a oblasti sociálního zabezpečení v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace (dále jen "novela 2").

#### **1. Bezúplatná pomoc poskytovaná prostřednictvím zaměstnavatele, případně prostřednictvím jiné právnické osoby (např. profesní komory)**

V poslední době dochází často k tomu, že zaměstnavatelé vyhlásí pro zaměstnance sbírku finančních prostředků, případně věcí, které jsou následně použity např. na charitativní či humanitární účely týkající se situace na Ukrajině. V těchto případech nemá toto vybírání finančních prostředků či věcí v mnoha případech charakter veřejné sbírky. Podstata spočívá v tom, že zaměstnavatel od zaměstnanců vybere finanční prostředky či věci a ty následně použije na humanitární či charitativní účely týkající se Ukrajiny případně za účelem podpory obranného úsilí Ukrajiny.

Otázka zní, jaké daňové souvislosti tento postup má. Pro tyto účely vycházíme z toho, že v prvním kroku vlastnické právo k penězům, případně pohledávce z titulu peněz na účtu, resp. věcem přejde na zaměstnavatele. V druhém kroku zaměstnavatel tyto prostředky či věci převede konečným obdarovaným subjektům, případně za tyto prostředky nakoupí věci, které převede konečným obdarovaným subjektům.

Pokud by šlo o model, kdy zaměstnavatel bude fungovat na principu příkazní smlouvy, ve výjimečných případech za splnění zákonných podmínek komisionářské smlouvy, tj. že vlastnické právo přechází přímo od zaměstnanců na dotčené konečné obdarované subjekty, neměl by s tímto modelem být problém a mělo by se na něj hledět, jako kdyby byly dané dary poskytnuty zaměstnanci přímo obdarovaným subjektům.

V případech, kdy vlastnické právo přejde nejprve na zaměstnavatele, je nutné řešit, k jakým daňovým souvislostem na jeho straně dochází. Pokud bude splněno, že se zaměstnavatel zaváže, že finanční prostředky využije na humanitární či charitativní účely, případně v roce 2022 na obranné úsilí Ukrajiny a tento závazek i v roce 2022 naplní, domníváme se, že v tomto případě je možné u zaměstnavatele uplatnit osvobození dle § 19b odst. 2 písm. c) ZDP nebo § 2 odst. 1 písm. b) novely 1. Předmětná osvobozovací ustanovení nejsou omezena typem subjektu, u něhož by mohlo být osvobození uplatněno. Vynaložené náklady z těchto finančních prostředků či náklady z titulu věcí pak budou u zaměstnavatele daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, případně by se mohlo jednat o daňově uznatelný náklad dle § 3 novely 1, pokud by zaměstnavatel za přijaté finanční prostředky nakoupil potřebné zboží.

Pokud by nebyly naplněny podmínky pro aplikaci předmětného osvobození, jednalo by se obecně u zaměstnavatele o zdanitelný příjem. Pokud vyjdeme z toho, že související výdaje z titulu darování budou daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 odst. písm. t) ZDP, bylo by možné tento výnos vyloučit ze zdanění na základě § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, tedy pouze do výše daňově neuznatelného nákladu.

Poslední otázkou v této souvislosti je, zda a pokud ano, u koho je možné uplatnit odečet takovýchto darů od základu daně. Domníváme se, že pokud budou naplněny podmínky dle § 15 odst. 1 ZDP a § 20 odst. 8 ZDP či dle § 1 odst. 3 novely 1, bude možné, aby zaměstnanci, kteří takovýto dar poskytli zaměstnavateli, uvedený odpočet uplatnili, neboť ten a priority není vázán na typ obdarovaného, ale účel daru. Z tohoto hlediska nelze dle výslovného textu zákona zcela vyloučit, že by odečet daru mohl v druhém kroku (při darování na stanovené účely konečným příjemcům) uplatnit dle § 20 odst. 8 ZDP či dle § 1 odst. 3 novely 1 také zaměstnavatel.

Výše uvedené závěry platí obdobně i pro situaci, kdy takovýto způsob darování bude realizovat např. profesní komora a dárci jsou její jednotliví členové, ať již jde o fyzické či právnické osoby.

V této souvislosti vzniká otázka, jakým způsobem dokládat možnost odečíst dané dary od základu daně. Čím prokazovat možnost odečíst si dary od základu daně stanoví pokyn D-22. Ten stanoví, že odpočet je nutné prokazovat dokladem, ze kterého musí být patrné, kdo je příjemcem bezúplatného plnění, hodnota bezúplatného plnění, předmět bezúplatného plnění, účel, na který bylo bezúplatné plnění poskytnuto, a datum poskytnutí (viz. D-22 K § 15 odst. 1 bod 5 a k § 20 odst. 8 bod 3). Z hlediska současné situace by mělo platit, že:

a) V případě úhrad na účty všeobecně známých humanitárních organizací, které zveřejnily účty, na něž je možné poskytnout finanční prostředky (např. Člověk v tísni, Červený kříž, sbírka realizovaná ČAK a podobně) bude dostatečné doložit zaslání peněžních prostředků na daný účet. To bude také platit v případě darů na obranné úsilí Ukrajiny na účet zveřejněný Ukrajinskou ambasádou.

b) V ostatních případech může potvrzení vystavovat zaměstnavatel či jiná obdobná osoba (např. komora), která realizaci daného darování (sbírky) organizuje.

### 1.1. Závěry:

1.1.1. Pokud bude realizován způsob darování tak, jak je popsán výše (vlastnictví k daru v prvním kroku přejde na zaměstnavatele či komoru a v druhém kroku od zaměstnavatele či komory na konečného obdarovaného), bude se na straně prvního obdarovaného, to je zaměstnavatele či jiné obdobné osoby (např. profesní komory) jednat:

1.1.1.1. O osvobozený příjem, pokud se cílově jedná o dar na humanitární či charitativní účely či v roce 2022 na obranné úsilí Ukrajiny (§ 19b odst. 2 písm. c) ZDP a § 2 odst. 1 písm. b) novely 1). V takovém případě pak vynaložené výdaje z těchto přijatých darů budou daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.

1.1.1.2. V roce 2022 v případech dle § 3 novely 1 (nepeněžní dar) může zaměstnavatel či jiné obdobné osoby (např. profesní komory) postupovat tak, že bude výdaje na tyto dary považovat za daňový výdaj. Zároveň tyto přijaté dary, pokud se cílově jedná o dar na humanitární či charitativní účely či na obranné úsilí Ukrajiny, budou dle § 19b odst. 2 písm. c) ZDP a § 2 odst. 1 písm. b) novely 1 osvobozené o daně (možnost daňové uznatelnosti dle § 3 novely 1 není vázána na to, že by související příjem musel být osvobozený od daně).

1.1.1.3. V ostatních případech budou vynaložené náklady (dary poskytnuté konečným obdarovaným) daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, ale s tím, že příjem z titulu přijatého daru bude daňově nerelevantní dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP (do výše daňově neuznatelného nákladu).

1.1.2. Pokud budou naplněny podmínky dle § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP, resp. § 1 odst. 3 novely 1, bude možné, aby odečet z titulu daru uplatnili primární dárce (zaměstnanci) či např. členové komor, i když finálně bude konečným obdarovaným tento dar poskytovat jiná osoba (zaměstnavatel či profesní komora).

1.1.3. Na základě znění zákona nelze zcela vyloučit, že odečet z titulu daru by si mohl zároveň uplatnit jak primární dárce (zaměstnanec či člen komory), tak i konečný dárce (zaměstnavatel či profesní komora), případně v případě darů v roce 2022 ponechat uplatněné výdaje týkající se nepeněžitého plnění v daňově uznatelných nákladech v souladu s § 3 novely 1 (v tomto případě by pak výnos z titulu přijatých darů mohl být osvobozeným příjmem – viz výše bod 1.1.1.2.). Nicméně smyslem a cílem zákona zřejmě je, aby si primárně tento odečet uplatnil primární dárce (zaměstnanec či člen komory). V případě zaměstnavatele či komory by tento odečet měl být v každém případě možný u vlastních prostředků, které daruje (poskytne) zaměstnavatele či komora.

1.1.4. Pokud by šlo o model, kdy zaměstnavatel (či jiná podobná osoba) bude fungovat na principu příkazní smlouvy, ve výjimečných případech za splnění zákonných podmínek komisionářské smlouvy, tj. že vlastnické právo přechází přímo od zaměstnanců či jiných podobných osob) na dotčené konečné obdarované subjekty, neměl by s tímto modelem být problém a mělo by se na něj hledět, jako kdyby byly dané dary poskytnuty zaměstnanci přímo obdarovaným subjektům. Z hlediska doložení daru se bude postupovat dle bodů 1.1.5.1. nebo 1.1.5.2.

1.1.5.1. V případě všeobecně známých sbírek realizovaných na humanitární či charitativní účely týkající se Ukrajiny případně za účelem podpory obranného úsilí Ukrajiny (Člověk v tísni, Červený kříž, ČAK či Ukrajinská ambasáda) bude dostačující, pokud dárce doloží, že poslal finanční prostředky na příslušný účet, jehož číslo bylo zveřejněno.

1.1.5.2. V ostatních případech bude možné, aby potvrzení o poskytnutí daru vystavila osoba, která danou sbírku organizuje.

## **2. Otázky daňová uznatelnost plnění zaměstnavatele zaměstnanci na humanitární a charitativní účely, které jsou osvobozeny od daně dle § 4a písm. k) ZDP**

Z důvodové zprávy k novele 1 vyplývá, že i na straně zaměstnanců je možné u plnění od zaměstnavatele uplatnit osvobození dle § 4a písm. k) ZDP. Otázkou v této souvislosti je, zda tato plnění mohou být přesto považována na straně zaměstnavatele za daňově uznatelná na základě § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. Domníváme se, že tuto možnost nelze vyloučit, neboť na rozdíl např. od úpravy § 6 odst. 9 písm. o) ZDP uvedená osvobozovací ustanovení § 4a písm. k) ZDP a § 2 odst. 1 písm. a) novely 1 neváží osvobození na to, že na straně zaměstnavatele musí být dané plnění poskytnuto z daňově neuznatelných výdajů.

Jako příklad lze uvést příspěvek zaměstnavatele zaměstnancům, kteří ubytují ukrajinské uprchlíky ve svých domovech. Podle výše uvedeného by příspěvek měl být na straně zaměstnance osvobozen podle § 4a písm. k) ZDP a na straně zaměstnavatele by se mělo jednat o daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

Tento závěr, ale bude platit pro veškerá plnění na humanitární a charitativní účely od zaměstnavatele zaměstnanci, která budou na straně zaměstnance osvobozena od daně dle § 4a písm. k) ZDP - tento závěr se netýká pouze plnění souvisejících se současnou situací na Ukrajině, ale všech případů, kdy plnění od zaměstnavatele zaměstnanci má humanitární či charitativní charakter.

### **2.1. Závěr:**

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že bezúplatná plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci, která budou osvobozena na dle § 4a písm. k) ZDP, mohou být na straně zaměstnavatele považována dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP za daňově uznatelný výdaj.

## **3. Příspěvek pro solidární domácnost dle § 8 novely 2**

Dle novely 2 má být fyzickým osobám poskytován za ubytování ukrajinských uprchlíků finanční příspěvek. Otázkou je, jakým způsobem tento příspěvek posoudit na straně jeho příjemce.

Z hlediska podmínek jeho poskytnutí (*"..Podmínkou pro poskytování příspěvku je, že se nejedná o ubytování v ubytovacím zařízení a ubytování bylo poskytnuto nepřetržitě*

*po dobu, jejíž minimální délku stanoví vláda nařízením...*" - § 8 odst. 1 novely 2) je zřejmé, že ve většině případů nepůjde o nemovité věci, které jsou u fyzické osoby vloženy v jejím obchodním majetku dle § 4 odst. 4 ZDP, případně jsou využívány k pronájmu dle § 9 ZDP. V těchto případech by se mohlo využít pro tyto účely osvobození dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP.

Otázkou je, jak postupovat, pokud by se jednalo o nemovité věci, které jsou součástí obchodního majetku nebo jsou využívány k nájmu. Dle našeho názoru nelze ani v těchto případech vyloučit aplikaci předmětného osvobození dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP. V těchto případech dle našeho názoru není nutné vylučovat jakékoliv související náklady, neboť ty mohou zůstat v roce 2022 v daňových nákladech na základě § 3 novely 1. Chápeme ustanovení novely 1 jako speciální formu úpravy na podporu Ukrajiny, která je konečná bez dalších návazností do ZDP.

### 3.1. Závěr

3.1.1. Příspěvek pro solidární domácnost dle § 8 novely 2 bude považován za osvobozený příjem dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP (viz také výklad GFŘ k této věci ze dne 22. 3. 2022).

3.1.2. Pokud se uvedený příspěvek bude týkat nemovité věci, která je součástí obchodního majetku nebo je využívána k pronájmu dle § 9 ZDP, nebude nutné z důvodu osvobození dle § 4 odst. 1 písm. i) ZDP vylučovat v roce 2022 jakékoliv náklady, a to na základě § 3 novely 1.

## **4. Mzda pro zaměstnance vykonávající dobrovolnickou práci**

Řada zaměstnavatelů se snaží své zaměstnance motivovat k dobrovolnické činnosti a umožňuje jim vykonávat dobrovolnickou práci (např. v centru pro uprchlíky) v pracovní době a poskytuje jim za tuto dobu běžnou mzdu/náhradu mzdy.

Mzdové náklady nemají speciální úpravu v ZDP, a proto se na ně vztahuje ustanovení § 24 odst. 1 ZDP; tyto náklady musí být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, aby byly považovány za daňově uznatelný výdaj. Možnost zaměstnanců účastnit se dobrovolnických dnů je dle našeho názoru jeden z faktorů, které výrazně zlepšují atraktivitu zaměstnavatele pro potenciální i stávající zaměstnance. V posledních letech je zřejmý celospolečenský trend, kdy se občané snaží být více sociálně činní a možnost účastnit se charitativních akcí v rámci zaměstnání, velmi vítají a může často přispět k rozhodnutí zaměstnance pro výběr budoucího zaměstnavatele.

Zároveň i investoři a obchodní partneři při svém rozhodování stále častěji zohledňují i to, jak sociálně odpovědná je protistrana dané transakce a odmítají spolupracovat se společnostmi, která se nechová sociálně odpovědně. Současně se na některé společnosti může vztahovat i povinnost v oblasti nefinančního reportingu.

Podle EU Směrnice o nefinančním reportingu, neboli NFRD (na schválení v EU parlamentu čeká návrh rozšíření v podobě CSRD) mají společnosti povinnost mimo jiné reportovat o svých aktivitách a dopadech na místní komunity. Aktivity v CSR a

podobných oblastech jsou proto do jisté míry vyžadovány nebo přinejmenším očekávány. Tento trend je zřejmý i ze strany státu, kdy se už nyní na většinu finančních institucí povinnost reportingu vztahuje a banky musí klasifikovat nové úvěry z hlediska ESG.

#### 4.1. Závěr

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že mzdové náklady zaměstnanců vykonávajících dobrovolnické práce se souhlasem zaměstnavatele lze považovat za daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 ZDP.

### **5. Poskytnutí úhrady ve výši 100 % mzdy (průměrného platu) ukrajinským zaměstnancům, kteří dostanou povolávací rozkaz a odcházejí bojovat na Ukrajinu**

V praxi dochází také k tomu, že ukrajinští zaměstnanci českých zaměstnavatelů dostávají povolávací rozkaz a odcházejí bojovat na Ukrajinu. Podle stanoviska MPSV a MZ se jedná o jinou důležitou překážku na straně zaměstnance podle § 199 zákoníku práce. Někteří zaměstnavatelé postupují tak, že např. po určitou dobu poskytují zaměstnancům (např. 3 měsíce) placené volno s úhradou ve výši 100% mzdy (průměrného platu). Z tohoto plnění je odváděna daň ze závislé činnosti, případně v souladu s příslušnými předpisy také zákonné pojistné. Otázkou je, zda takovéto náklady mohou být považovány za náklady daňově uznatelné. Domníváme se, že tomu tak je, přičemž z hlediska argumentace je možné z tohoto pohledu odkázat na odůvodnění uvedené u bodu 4 výše. Mimo to je možné zdůraznit, že účelem takovéto úhrady je mimo jiné stabilizace zaměstnanců a motivace k tomu, aby po skončení válečného konfliktu nadále pracoval u daného zaměstnavatele, což je dalším argumentem pro daňovou uznatelnost.

#### 5.1. Závěr

V případě, kdy ukrajinští zaměstnanci českého zaměstnavatele dostanou povolávací rozkaz a odcházejí bojovat na Ukrajinu a český zaměstnavatel jim po určitou dobu poskytne placené volno s úhradou 100% mzdy (průměrného platu), bude náklad na tento plat na straně zaměstnavatele v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

### **6. Co je humanitární a charitativní účel**

Vzniká otázka, co je možné zahrnout pod pojem humanitární a charitativní účel, který je podmínkou pro aplikaci osvobození příjmů dle § 4a písm. k) ZDP a § 19b odst. 2 písm. c) ZDP. Tento pojem není v zákoně definován. Dle našeho názoru je tyto pojmy nutné vykládat ve smyslu obecného chápání obsahu těchto pojmů. Z tohoto hlediska nelze dle našeho názoru najít určitou obecnou definici a je spíše nutné jít cestou příkladu situací, kdy o humanitární a charitativní účel půjde. Z tohoto hlediska se domníváme, že pro naplnění podmínek osvobození není relevantní, zda konečným příjemcem je fyzická či právnická osoba či stát, případně územně správní celek. Není taktéž relevantní, zda konečný příjemce je podnikatel či nikoliv. Domníváme se, že humanitární či charitativní účel bude bezpochyby naplněn, pokud půjde např. o situaci osob dotčených válečným konfliktem, ať již půjde o tuto situaci v rámci tohoto konfliktu,

či účelem bude odstraňování následků takového konfliktu. Obdobně tomu bude v případě, kdy účelem bude odstraňování následků živelní pohromy, kdy z tohoto hlediska je možné vyjít z definice živelní pohromy § 24 odst. 10 ZDP.

### **6.1. Závěr**

6.1.1. V případě humanitárního či charitativního účelu dle § 4a písm. k) ZDP a § 19b odst. 2 písm. c) ZDP není relevantní, kdo je konečným příjemcem plnění, tzn. může jít o fyzickou osobu, právnickou osobu, stát či územně správní celek. Není také relevantní, zda příjemce je či není podnikatelem.

6.1.2. Z hlediska naplnění humanitárního či charitativního účelu je také podstatné, aby tento účel byl naplněn u konečného příjemce plnění. Pokud je tento předpoklad naplněn, je možné vyjít z toho, že daný účel bude naplněn i u „mezičlánku“ právního toku věcí, pokud bude doloženo, že dané věci či prostředky byly nakonec (finálně) poskytnuty osobě, která naplní humanitární či charitativní účel (viz také výše závěry pod bodem 1.1.1.1.).

6.1.3. Humanitární či charitativní účel je nutné vykládat dle běžného významu tohoto spojení.

6.1.4. Humanitární či charitativní účel bude naplněn např. v případě daru poskytovaných osobám, které jsou dotčeny válečným konfliktem, jak je tomu nyní na Ukrajině, ať již v průběhu tohoto konfliktu nebo po jeho skončení na odstraňování následků.

6.1.5. Obdobně tomu bude v případě osob dotčených živelní pohromou dle § 24 odst. 10 ZDP.

## **7. Vybrané DPH dopady poskytování hmotných darů na Ukrajinu**

Ve své informaci uvádí GFR dopady poskytování hmotných darů na Ukrajinu, kdy si plátce při pořízení darovaného zboží oprávněně uplatnil odpočet daně na vstupu (pořídil zboží v rámci své ekonomické činnosti) - mimo jiné též darování tohoto zboží humanitární nebo dobročinné organizaci, která jej přepraví na Ukrajinu, kdy je tento dar osvobozen od daně s nárokem na odpočet daně podle § 68 odst. 15 zákona o DPH.

Ve vztahu k podmínkám uvedeného osvobození mohou vznikat nejasnosti ohledně organizace přepravy, činnosti těchto organizací mimo území EU a rozsahu humanitární či dobročinné činnosti.

### **7.1 Darování plátcem s přepravou**

Domníváme se, že v praxi může nastat situace, kdy plátce daně toto zboží vyveze (přepraví) vlastními prostředky nebo prostřednictvím sjednaného přepravce na Ukrajinu a toto zboží až následně daruje na Ukrajině. V tomto případě se dle našeho názoru nejedná o vývoz zboží pro účely DPH (na rozdíl od vývozu pro celní účely), neboť není splněna základní podmínka pro dodání zboží – nedochází k převodu práva

nakládat se zbožím jako vlastník (tato transakce bývá též označována jako vývoz zboží beze změny vlastnického práva). Následné darování zboží na Ukrajině pak představuje transakci s místem plnění mimo tuzemsko a § 13 odst. 4 písm. a) ve spojení s odst. 5 téhož ustanovení zákona o DPH se tedy neaplikuje.

#### 7.1.1. Závěr

V případě, kdy plátce daně nakoupí zboží v rámci své ekonomické činnosti, uplatní u něj nárok na odpočet daně na vstupu a rozhodne se jej posléze darovat na Ukrajinu takovým způsobem, že zboží vyveze vlastními prostředky či prostřednictvím najatého přepravce na Ukrajinu, kde jej až následně daruje, nepodléhá toto darování odvodu daně na výstupu.

### **7.2 Odeslání humanitární organizací**

Humanitární nebo dobročinné organizace nejsou vždy schopné zajistit přepravu vlastními prostředky. Humanitární či dobročinné organizace tak často zajišťují přepravu zboží prostřednictvím sjednaného přepravce nebo prostřednictvím třetí osoby (příp. i obdarovaným) na Ukrajinu. Takový postup by měl splňovat zákonem předpokládanou podmínku „odeslání“.

#### 7.2.1. Závěr

Podmínka odeslání nebo přepravy do třetí země humanitární či dobročinnou organizací dle § 68 odst. 15 zákona o DPH je splněna i v situacích, kdy přeprava není zajištěna vlastními prostředky takové organizace, ale je zajištěna prostřednictvím sjednaného přepravce nebo prostřednictvím třetí osoby (příp. i obdarovaným).

### **7.3 Podmínka činnosti mimo území EU**

Podle § 68 odst. 15 zákona o DPH je osvobození vázáno též na podmínku činnosti humanitární či dobročinné organizace mimo území Evropské unie. Mnoho humanitárních a dobročinných organizací dosud nevyvíjelo svou činnost na Ukrajině, ale po vypuknutí války ji vyvíjí tak, že nakupuje anebo přijímá dary a zajišťuje jejich přepravu (anebo je odesílá) na Ukrajinu, vždy za účelem jejich dalšího darování ve prospěch Ukrajiny a jejích občanů.

Máme za to, že takový způsob pomoci splňuje podmínku činnosti mimo území EU, kdy za rozhodující považujeme přepravu (odeslání) zboží mimo EU. Tento výklad je zároveň v souladu s informací GFŘ, podle níž k prokázání splnění podmínek pro osvobození postačí například prohlášení humanitární nebo dobročinné organizace o tom, že dotčené zboží bude nebo bylo vyvezeno.

#### 7.3.1. Závěr

Podmínka činnosti humanitární či dobročinné organizace mimo území EU dle § 68 odst. 15 zákona o DPH je splněna v situacích, kdy je místo určení pomoci mimo území EU a kdy dojde či došlo k vývozu zboží mimo EU.

### **7.4 Podmínka druhu činnosti a povaha dodávaného zboží**

Rozsah materiální pomoci humanitárními a dobročinnými organizacemi na Ukrajině je velmi různorodý. Vzniká otázka, zda se jakákoli materiální pomoc může kvalifikovat

pro osvobození dle § 68 odst. 15 zákona o DPH. Podle našeho názoru je toto omezení vyjádřeno v podmínce humanitární a dobročinné činnosti, kdy považujeme za rozhodující účel, k jakému má poskytované zboží sloužit.

Nepochybně existuje zboží, jehož povaha ho ze své podstaty vylučuje z toho, aby mohlo být někomu poskytnuto v rámci humanitární či dobročinné činnosti – např. všechny typy zbraní a munice. Na druhé straně bude zboží, u něhož pochybnosti tohoto typu neexistují – např. potraviny, oděvy a léky.

Avšak existuje i zboží mezi těmito krajními příklady, po kterém je ze strany Ukrajiny poptávka, a které humanitární či dobročinné organizace na Ukrajinu mohou dodávat. Příkladem jsou svítilny, baterie, dalekohledy, spojovací materiál, lana, náradí, detektory kovů, maskovací oděvy, termovize, drony, balistické přilby a vesty. Podle našeho názoru všechno toto a obdobné zboží splňuje podmínku, aby mohlo být poskytováno zejména v rámci dobročinné činnosti. Není tomu na překážku ani to, že se v některých případech může jednat o vojenský materiál, protože účel jeho použití – ať v rukách záchranářů, ozbrojených složek při záchranářské činnosti, anebo obyvatel postižených válkou – je pouze ochranný, tj. pouze odvrací negativní dopady války stejné, jako je nedostatek jídla, pití a přístřeší.

Navíc aplikace tohoto osvobození v této situaci nijak nevybočuje ze standardního modelu DPH, kdy vývoz je osvobozen od daně s nárokem na odpočet. V důsledku jde tedy pouze o zajištění toho, aby v případě dodávky skrze humanitární organizaci, která není plátcem, bylo toto osvobození rovněž uplatněno. Takový výsledek je nepochybně v souladu s účelem § 68 odst. 15 ZDPH, i článku 146 odst. 1 písm. c) směrnice.

#### 7.4.1. Závěr

Zboží, které lze poskytnout na pomoc Ukrajině v rámci humanitární či dobročinné činnosti, zahrnuje i zboží sloužící ochranným účelům, které odvrací anebo zmírňuje negativní dopady války – například svítilny, baterie, dalekohledy, spojovací materiál, lana, náradí, detektory kovů, maskovací oděvy, termovize, drony, balistické přilby a vesty. Zboží, které nelze nikdy poskytnout v rámci humanitární či dobročinné činnosti, zahrnuje všechny typy zbraní a munice.

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 18. 5. 2022**

### **DPH**

#### **596/18.05.22 Uplatňování daně z přidané hodnoty u předčasného ukončení zpětného finančního leasingu**

Předkládá: Ing. Martin Krapinec, daňový poradce, č. osv. 4981  
Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466

#### **Použité zkratky:**

**SDEU** – Soudní dvůr Evropské unie

**ZDPH** – Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, v platném znění

**Směrnice o DPH** - Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění

### **1. Účel příspěvku**

Cílem tohoto příspěvku je, v návaznosti na koordinační výbor 592/23.03.22, vyjasnění uplatňování daně z přidané hodnoty u předčasného ukončení **zpětného** finančního leasingu ve světle judikatury SDEU a existující praxe v podmínkách České republiky.

Tento příspěvek neřeší problematiku daně z příjmů či jiných daní (mimo DPH) a účetní zachycení popisovaných transakcí.

### **2. Popis situace**

V rámci koordinačního výboru 592/23.03.22 byla diskutována situace zpětného leasingu, kdy nájemce (resp. budoucí nájemce) má ve svém vlastnictví a užívá aktivum, které se stane předmětem zpětného (finančního) leasingu. Záměrem nájemce bývá obvykle získání dodatečných „finančních prostředků“ (zvýšení finanční likvidity) tím, že bude aktivum financováno formou finančního leasingu. Leasingová společnost pořizuje aktivum, které je předmětem smlouvy o finančním leasingu, od budoucího nájemce do svého vlastnictví, a ve stejném okamžiku jej pronajímá zpět nájemci formou finančního leasingu. Leasingová společnost předmět leasingu fyzicky nepřejímá. Předmět leasingu je kontinuálně v držení leasingového nájemce (dodavatele) a leasingová společnost nenese žádnou odpovědnost či rizika spojená s předmětem leasingu (například odpovědnost za vady předmětu leasingu, jeho stav či rizika spojená s odpovědností a provozem předmětu leasingu). Tato zůstávají na straně leasingového nájemce (dodavatele). Uvedený příspěvek tak byl uzavřen, že v případě zpětného (finančního) leasingu popsaného výše nedochází k dodání zboží pro účely DPH z (budoucího) leasingového nájemce na leasingovou společnost a zpět, ale pouze k jedné transakci, kdy leasingová společnost poskytuje leasingovému nájemci službu.

V situaci kdy budoucí leasingový nájemce Pokud leasingový nájemce neplní řádně a včas své závazky (či v jiných smluvně vymezených případech) může dojít k předčasnému ukončení smlouvy. Další postup bude záviset na konkrétním smluvním ujednání. V typických případech má leasingová společnost právo uspokojit své pohledávky odebráním předmětu leasingu.

Leasingová společnost nájemci odebírá předmět leasingu a zpravidla následuje jeho zpeněžení (či daný předmět vstoupí do jiné leasingové transakce). V takovém případě následně leasingová společnost svůj závazek z titulu převzatého předmětu leasingu započte se svou splatnou pohledávkou (tj. dlužnou částku z dané leasingové smlouvy). Případný kladný rozdíl mezi obdrženou cenou a nesplacenou výší pohledávky před zápočtem je vyplacen nájemci. V případě záporného rozdílu bude poté po nájemci požadována dodatečná úplata.

### 3. Právní stav

S ohledem na podstatu zpětného leasingu pro účely DPH jak je popsána výše, předmět leasingu představuje určitou formu „zajištění“, „záruky“ či jejich obdoby pro situace, kdy dlužník své závazky neplní. Situace je tak ve své podstatě obdobná jako v případech zajišťovacího převodu vlastnického práva v případech poskytnutí úvěru, kdy převod vlastnictví k určité věci na věřitele je zajištěním jeho pohledávky vůči dlužníkovi. S ohledem na závěry Koordinačního výboru 71/31.08.05 - *Zajišťovací převod práva při poskytnutí úvěru bankou*, se tak bude při odebrání předmětu leasingu z pohledu ZDPH jednat o dodání zboží od nájemce leasingové společnosti a takové dodání bude předmětem DPH. Základ daně bude stanoven v souladu s § 36 ZDPH. V případech, kdy by docházelo ke změně základu daně (například z důvodu budoucího vyrovnání mezi leasingovou společností a leasingovým nájemcem bude postupováno podle § 42 ZDPH.

V souladu s Informací čj. 64930/17/7100-20118-011073 GŘ (dále jen „Informace“) se režim přenesené daňové povinnosti<sup>1</sup> použije **zejména** u „**institutů zajišťovací převod práva** (§ 2040 až § 2044 občanského zákoníku) a zástavní právo (§ 1309 a násl. občanského zákoníku)“. Účelem tohoto ustanovení je, aby namísto obvykle insolventního dlužníka přiznal DPH příjemce plnění.

Podle informace se režim přenesené daňové povinnosti použije tam, kde je jako „záruka“ poskytováno zboží a kde při realizaci této záruky dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Současně je zde zřejmá přímá vazba mezi dodaným zbožím a obdrženou úplatou.

ZDPH v § 92ea písm. a) uvádí, že režim přenesení daňové povinnosti se uplatní při dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky. ZDPH přitom aplikaci přenesené daňové povinnosti oproti Informaci žádným způsobem nepodmiňuje odkazem na jakékoli konkrétní ustanovení zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník. Obdobně, ani v Informaci není žádný explicitní výčet „zajišťovacích institutů“ uveden – to mimo jiné dosvědčuje také použití termínu „zejména“. Uvedené „zajišťovací instituty“ tak mohou představovat vděčné příklady, ale nejedná se o výčet vyčerpávající.

Všechny výše uvedené předpoklady jsou splněny a jsme tedy toho názoru, že se v případě transakcí finančního leasingu jedná o analogickou situaci a **režim přenesené daňové povinnosti se použije** v situaci, kdy mají nájemce a stejně tak leasingová společnost postavení plátce DPH.

Nájemce vůči leasingové společnosti vystaví daňový doklad na částku, kde základ daně bude v obecné rovině stanoven v souladu s § 36 odst. 1 ZDPH, v praxi se bude

---

<sup>1</sup> § 92ea písm. a) ZDPH

zpravidla jednat o částku, za kterou byl předmět zajištění zpeněžen, případně vložen do jiné leasingové transakce.

#### **4. Návrh závěru**

S ohledem na výše uvedenou analýzu navrhuje potvrdit závěry uvedené výše pro popsané situace.

#### **Stanovisko GFR:**

**Souhlas se závěry předkladatelů.**

# **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 18. 5. 2022**

## **DPH**

### **597/18.05.22 Uplatňování DPH u předčasného ukončení dodávek energie či nedodání smlouveného množství**

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

#### **1. Účel příspěvku**

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení výkladu ve věci uplatnění DPH v situaci, kdy je předmětem daně kompenzace ze strany poskytovatele či zákazníka při předčasném ukončení smlouvy o dodávce energie na dobu určitou, případně obecněji řečeno při nedodání sjednaného množství energie.

Příspěvek č. 408/11.09.13 – *Uplatnění DPH u komoditních Futures* se zabýval obdobnou problematikou v části 1.2 *Futures kontrakty bez fyzického vypořádání podkladového aktiva*. Rozdíl je v tom, že u futures kontraktu se od samého počátku předpokládá, že bude vypořádán pouze finančně (bez dodání podkladového aktiva)<sup>2</sup>. Nyní projednávaný příspěvek posuzuje situaci, kdy si strany sjednaly a měly v úmyslu uskutečnit fyzické dodání energie, ale k jejímu dodání následně nedojde.

#### **2. Popis situace**

##### **2.1. Prosté předčasné ukončení jedné smlouvy či neodebrání sjednaného množství**

Poskytovatel tepla, elektřiny, plynu atp. (dále jen „Poskytovatel“) zajišťuje pro zákazníka (dále jen „Odběratel“) dodávky těchto komodit (dále jen „Energie“) na základě smluvního závazku za předem určenou fixní cenu dodávky a po předem sjednanou dobu. Poskytovateli tak vzniká povinnost zajistit dostatečné dodávky Energie, aby smlouvě dostál, Odběrateli povinnost hradit tyto dodávky předem dohodnutou částkou. Odběratelem může být finální spotřebitel nebo obchodník, který Energii dále prodává.

Následně se Poskytovatel s Odběratelem dohodnou na předčasném ukončení smlouvy. Není podstatné, zda předčasné ukončení iniciuje Poskytovatel nebo Odběratel nebo zda možnost předčasného ukončení je zakotvena přímo ve smlouvě či je dohodnuta později (např. dodatkem ke smlouvě). Alternativně se může jednat i o situace, kdy Odběratel z jakéhokoliv důvodu neodebere určité sjednané množství Energie.

V závislosti na vývoji tržních cen Energie pak bude povinen buď Poskytovatel, nebo Odběratel uhradit druhé smluvní straně náhradu za nedodanou či neodebranou Energii. Náhrada se většinou stanoví jako součin nedodaného množství Energie a rozdílu sjednané ceny a tržní ceny platné v době předčasného ukončení smlouvy.

##### ***Příklad 1 – prosté předčasné ukončení***

---

<sup>2</sup> V úvodu příspěvku 408/11.09.13 je uvedeno: „Změna podmínek Futures kontraktu z fyzického vypořádání na finanční vypořádání či naopak za normálních podmínek neprobíhá.“

Poskytovatel a Odběratel spolu uzavřou smlouvu o dodávce Energií na dobu jednoho kalendářního roku o výkonu 10 MW (tj. každý den bude dodáno 24 hodin x 10 MW = 240 MWh Energie) s fixní cenou 720 Kč za MWh. Smlouva bude vypovězena k 31. srpnu příslušného kalendářního roku.

*Varianta A – vyšší tržní cena*

V okamžiku předčasného ukončení smlouvy bude tržní cena Energie 800 Kč za MWh. Do konce roku zbývá 122 dní. Nebude dodáno 29 280 MWh Energie (122 \* 240 MWh). Rozdíl cen činí 80 Kč za MWh. **Poskytovatel** tedy bude povinen uhradit **Odběrateli** náhradu ve výši 2 342 400 Kč (80 Kč \* 29 280 MWh).

*Varianta B – nižší tržní cena*

V okamžiku předčasného ukončení smlouvy bude tržní cena Energie 700 Kč za MWh. Množství neodebrané Energie je shodné, tj. 29 280 MWh. Rozdíl v cenách je 20 Kč za MWh. **Odběratel** bude povinen uhradit **Poskytovateli** náhradu ve výši 585 600 Kč (20 Kč \* 29 280 MWh).

**Příklad 2 – neodebrání sjednaného množství**

Poskytovatel a Odběratel spolu uzavřou smlouvu o dodávce Energií na dobu jednoho kalendářního roku o výkonu 10 MW s fixní cenou 720 Kč za MWh. Každý měsíc by tedy mělo být podle počtu dnů v měsíci (28 až 31 dní \* 24 hod \* 10 MW) dodáno 6 720 nebo 6 960 nebo 7 200 nebo 7 440 MWh Energie.

V měsíci dubnu mělo být odebráno 7 200 MWh, ale bude po dohodě skutečně dodáno jen 6 700 MWh Energie, která bude vyúčtována smluvní cenou 720 Kč za MWh. Celkem bude za dodanou energii fakturováno 4 824 000 Kč (720 Kč \* 6 700 MWh).

V měsíci dubnu nebude odebráno 500 MWh Energie.

*Varianta A – vyšší tržní cena*

Tržní cena Energie v dubnu bude 800 Kč za MWh. Nebude odebráno 500 MWh. Rozdíl cen činí 80 Kč za MWh. **Poskytovatel** tedy bude povinen uhradit **Odběrateli** náhradu ve výši 40 000 Kč (80 Kč \* 500 MWh).

*Varianta B – nižší tržní cena*

Tržní cena Energie v dubnu je 700 Kč za MWh. Množství neodebrané Energie je shodné, tj. 500 MWh. Rozdíl v cenách je 20 Kč za MWh. **Odběratel** bude povinen uhradit **Poskytovateli** náhradu ve výši 10 000 Kč (20 Kč \* 500 MWh).

## 2.2. Kompresie více smluv

Stává se, že obchodníci s Energií mezi sebou uzavírají více smluv na dodávku téže komodity v daném regionu, přičemž můžou vystupovat jak v pozici prodávajícího, tak kupujícího. V takovém případě mohou obchodníci čas od času přistoupit k tzv. „kompresi“. Kompresi je nejlépe možné ilustrovat na Příkladu 3.

### **Příklad 3 - komprese**

Poskytovatel s Odběratelem uzavře dvě roční smlouvy o prodeji Energie o výkonu 12 MW a fixními cenami 720 Kč a 820 Kč za MWh, a zároveň roční smlouvu o koupi Energie o výkonu 14 MW za fixní cenou 750 Kč za MWh. Všechny smlouvy jsou na dodávku v české energetické síti (s místem dodání v takzvaném českém virtuálním bodě).

Poskytovatel se s Odběratelem dohodne na kompresi všech smluv k 31. srpnu příslušného kalendářního roku. V rámci komprese se „vyruší“ vzájemná plnění.

Poskytovatel měl dodávat Odběrateli každou hodinu 24 MWh ( $2 * 12$  MWh) a odebírat 14 MWh. Lze tedy komprimovat dodávku 14 MWh a nákup 14 MWh. Do konce roku zbývá 2 928 hodin ( $24 * 122$ ).

Odběratel měl za Energii, která nebude v rámci komprese dodána, zaplatit následující částky:

- 12 MWh za 820 Kč po dobu 2 928 hodin, tj. 28 811 520 Kč.
- 2 MWh za 720 Kč po dobu 2 928 hodin, tj. 4 216 320 Kč.

Odběratel měl zároveň inkasovat za dodávku Energie, která nebude realizována, následující částku:

- 14 MWh za 750 Kč po dobu 2 928 hodin, tj. 30 744 000 Kč.

Odběratel tedy zaplatí Poskytovateli v rámci komprese částku 2 283 840 Kč (tj.  $28\,811\,520 + 4\,216\,320 - 30\,744\,000$ ).

Po kompresi zůstane pouze závazek dodat Odběrateli každou hodinu až do konce roku 10 MWh Energie ve fixní ceně 720 Kč. Dodavatel následně toto množství Energie v souladu se smlouvou Odběrateli dodá.

Provedení komprese nebývá obvyklou opakující se transakcí. Ke kompresi se přistupuje spíše ad hoc, pokud obchodníci chtějí mezi sebou zjednodušit (zredukovat) smluvní nastavení.

Ke kompresi se přistupuje také v situacích, kdy obchodníci předčasně ukončují svoji spolupráci. Pokud by tedy současně došlo k předčasnému ukončení smlouvy na dodávku zbývajících množství Energie (tj. v našem příkladu 10 MWh za cenu 720 Kč do konce roku), postupovalo by se naprosto shodně, jak je uvedeno v Příkladu 1.

### 3. Argumentace

#### 3.1. Předčasné ukončení či nedodání Energie

Předmětem daně je dle § 2 ZDPH dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Na základě konsensu smluvních stran k dodání zboží (Energie) nedojde. V souladu s ustanovením § 14 odst. 1 zákona o DPH je tedy třeba kvalifikovat náhradu za nedodání Energie za poskytnutí služby (službou je každé plnění, která není dodáním zboží).

Poskytovatel se smluvně zavazuje dodat Energii, Odběratel se smluvně zavazuje odebrat energii a uhradit za tyto Energie předem stanovenou fixní cenu. V případě předčasného ukončení smlouvy buď Poskytovatel strpí za úplatu, že Odběratel Energie neodebere, nebo Odběratel za úplatu strpí, že Poskytovatel energie nedodá. Jedná se tedy o poskytnutí služby podle ustanovení § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH, podle kterého se za službu považuje také zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

V případě (částečného) nedodání Energie službu „strpění“ poskytují obě strany. Předmětem daně je však jen ta služba, která je poskytnuta za úplatu. Zdanitelné plnění

tedy poskytuje buď Poskytovatel, nebo Odběratel v závislosti na tom, zda obdrží úplatu ve formě náhrady. Služba je předmětem základní sazby DPH a režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní.

Uvedený závěr není v rozporu se závěry Soudního dvora EU v případech C-295/17 MEO či C-43/19 Vodafone Portugal. V těchto případech soud došel k závěru, že kompenzaci je třeba považovat za součást odměny obdržené tímto hospodářským subjektem za uvedené (rozuměn již poskytnuté) služby<sup>3</sup>. Soudní dvůr EU opíral tento závěr o následující úvahu:

*„...z hlediska hospodářské reality, která je základním kritériem pro použití společného systému DPH, má částka splatná v případě předčasného ukončení smlouvy výpovědí **zaručit hospodářskému subjektu smluvně stanovenou minimální odměnu za uskutečněné plnění** (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17)“<sup>4</sup>.*

V případě nedodané Energie kompenzace žádnou minimální odměnu negarantuje. Naopak, v případě vyšší tržní ceny se celková částka (tj. součet ceny dodané Energie a kompenzace za nedodanou energii), kterou obdrží Poskytovatel, snižuje. Při velkém pohybu cen může být celková částka dokonce záporná.

### 3.2. Komprese

V případě komprese, kdy je mezi Poskytovatelem a Odběratelem uzavřeno několik smluv o prodeji a koupi Energie, lze při jejich předčasném ukončení přistoupit k vzájemnému započtení pohledávek dle ustanovení § 1982 OZ (dodání Energie lze v právním smyslu považovat za pohledávku). Pohledávky tak budou zrušeny v rozsahu, ve kterém se vzájemně kryjí, přičemž náhradu pak bude představovat pouze částka rozdílu mezi pohledávkami obou smluvních stran. Přitom se samostatně započte dodávka Energie a samostatně finanční pohledávka, která se vztahuje k dodávce Energie, která bude započtena.

V Příkladu 3 byly započteny pohledávky na dodání 14 MWh Energie. V tomto rozsahu tedy nemá ani jedna strana závazek dodat energii. Tyto závazky zanikly započtením. Ani jedna strana v tomto rozsahu tedy neposkytuje žádné plnění.

Finanční pohledávky, které se vztahují k dodání Energie, které byly započteny, se vzájemně nekryjí. V Příkladu 3 je tedy možné započíst pouze částku 30 744 000 Kč. Rozdíl není započten a Odběratel je povinen zaplatit Poskytovateli kompenzaci ve výši 2 283 840 Kč. Platba této částky se však nevztahuje k žádnému závazku (plnění) druhé strany. Důvodem je, že zápočtem dodávky Energie došlo ze zákona k zániku pohledávky (povinnosti dodat či odebrat energii). Platba kompenzace není platbou za žádné zdanitelné plnění. Jedná se tedy o finanční plnění nepodléhající DPH.

Analogii pro tento závěr je možné hledat v případě C-201/18 Mydibel. V tomto případě Soudní dvůr EU nepovažoval dva vzájemné prodeje nemovitosti za dodání nemovitosti leasingové společnosti a současné dodání zpět původnímu vlastníku. Na rozdíl od případu Mydibel ale v posuzovaných případech nedochází k financování (poskytnutí

<sup>3</sup> Viz bod 42 případu C-43/19 Vodafone Portugal

<sup>4</sup> Viz bod 40 případu C-43/19 Vodafone Portugal

úvěru). Poskytovatel a Odběratel si mezi sebou nehradí jistinu (hodnotu Energie), ale pouze rozdíl mezi tržní a sjednanou cenou.

#### 4. Závěr

Navrhuji přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného, dle kterého je náhrada placená při nedodání Energie předmětem daně, a to jako služba podléhající základní sazbě DPH, kterou poskytuje strana, která má nárok na náhradu. Režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní.

Kompresa je vzájemný zápočet pohledávek na dodání Energie (ve stejném rozsahu, místě i čase), které zanikají. Případný rozdíl v zápočtu finančních pohledávek, které se vztahují k započtené dodávce Energie, není předmětem DPH.

#### **Stanovisko GFR:**

**Částečný souhlas se závěrem předkladatele.**

**S předkladatelem souhlas se závěry uvedenými v bodě 2.1.**

**S předkladatelem nesouhlasíme se závěrem uvedeným v bodě 3.2. *Kompresa*. Dle popsanych okolností je komprese svým charakterem spíše ukončením smluv o dodávkách energií či jejich modifikací. Z popsanych okolností totiž plyne, že ukončením smluv o dodávkách energií dochází k zániku smluv o dodání energií případně jejich modifikací se změnou objemu dodání energií, přičemž se Poskytovatel i Odběratel v zásadě dohodnou na tom, že jednomu z nich náleží odměna. Za takovýchto skutkových okolností se má za to, že zde existuje přímá vazba mezi poskytnutou službou o protiplněním, čímž je takováto komprese považována za poskytnutí služby za úplatu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH a tedy předmětem ZDPH. Základ daně u takovéto služby je nutné stanovit v souladu s § 36 ZDPH, tj. v posuzovaném případě částku 2 283 840 Kč (tj. 28 811 520 + 4 216 320 – 30 744 000).**