

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 13.4.2016

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

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

DPH

474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM ke dni 19.4.2016

Daň z příjmů

475/16.04.13 Některé problémové otázky oznámení osvobozených příjmů dle § 38v ZDP a § 38w ZDP14

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

Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osv. 1381

Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce, č. osv. 0002

Ing. Lucie Rytířová, LL.M. daňový poradce, č. osv. 4038

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

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

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

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

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

Otázka

Příspěvek má vyjasnit, kdysprávní úkony v 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 vydalo informaci čj. 6717/15/7000-20116-101206 k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1.1.2016, ve znění dodatku č. 1 čj. 162134/15/7100-20116-050485 (dále „Informace 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.)¹, 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.

Správnými úkony za účelem zhotovení **této stavby** je nutné rozumět zejména samotné podání návrhu na změnu územního plánu², zahájení řízení z moci úřední³, 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 rozvoje⁴.

Evropská legislativa

Čl. 12 Směrnice⁵

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

...

b) dodání stavebního pozemku.

...

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

Čl. 135 Směrnice

Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

...

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

...

Analýza – význam sousloví „tého 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:

¹Viz 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.

²Viz 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.

³Viz 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).

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

⁵ Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („Směrnice“).

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

Argument, dle kterého se „touto stavbou“ obecně rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí, vyvrací skutečnost, že ZDPH v dalších případech pojem „stavba pevně spojená se zemí“ nezkracuje⁶ ani nezavádí pro tento pojem legislativní zkratku⁷.

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

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

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

Dílčí závěr 1:

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

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

Analýza – správní úkony nezakládající vznik stavebního pozemku

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

⁶ Např. §§ 56 odst. 2 písm. b) a 56 odst. 4 písm. a) ZDPH.

⁷ § 4 ZDPH.

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

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

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

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

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

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

Dílčí závěr 2:

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

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

Příklad 1:

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

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

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

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

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

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

Příklad 2:

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

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

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

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

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

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

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

Otázka

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

Související legislativa a výklady

§ 48 ZDPH:

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

§ 56 ZDPH:

- (1) Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který
- 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 obydlím a pozemku k ní přiléhajícího;

.....

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

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

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

.....

Čl. 135 Směrnice

Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

...

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

...

Judikatura SDEU

SDEU judikoval, že dodání budovy a pozemků, na nichž stojí, se jako jediná transakce uskuteční pouze tam, kde dodání budovy a pozemku jsou předmětem jednoho dodání. Plnění, která nemohou být sdružena do jediné transakce, mají být předmětem daně jako individuální transakce.⁸

Analýza

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

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

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

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

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

⁸ Viz rozsudek SDEU ve věci 73/85 Hans-Dieter a Ute Kerrut.

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

Dílčí závěr 3:

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

Příklad 1:

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

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

Příklad 2:

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

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

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

Shrnutí

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

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 příp. od jejich nominální hodnoty. Faktor času, jako u sběratelského předmětu, v tomto případě nehraje roli.

Analýza problému

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

1. Dodání platných mincí z drahých kovů

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

Z § 4 odst. (2) písm. a) ZDPH vyplývá, že za zboží se nepovažují peníze. Přestože pojem „peníze“ není od roku 2009 v ZDPH nikde explicitně uveden⁹, je nutné peníze chápat jako zákonné platidlo daného státu emitované v souladu s platnou legislativou tohoto státu. Předkladatel se domnívá, že podpůrně je možné využít definici pojmu peníze, tak jak byla uvedena v § 4 odst. (2) ZDPH platného do 31. 12. 2008:

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

⁹ Pojem byl, podle důvodové zprávy k novelizaci ZDPH č. 302/2008 Sb., pro nadbytečnost vypuštěn.

S ohledem na výše uvedené lze dovést, 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 dovést, 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, jednájící na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, pokud jí náleží odměna.

Z výše uvedeného vyplývá, že obchodník může využít zvláštního režimu v případě, že splní všechny výše uvedené podmínky. Cílem této části příspěvku je řešit problematiku definice použitého zboží, a to konkrétně výjimky v podobě drahých kovů.

V praxi vyvstává problém, zda mince vyrobené z drahých kovů je možné při prodeji zdaňovat v režimu podle § 90 ZDPH či nikoliv. Pojem „drahé kovy“ není ZDPH explicitně nikde definován. Pokud ZDPH pojem „drahé kovy“ používá, odkazuje pouze na Kombinovanou celní nomenklaturu¹⁰ (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 přírážky.

Pro úplnost uvádí předkladatel, že v režimu ziskové přírážky jsou použité mince z drahých kovů zdaňovány i v jiných členských státech Evropské unie. Např. ve Spolkové republice Německo definuje zákon o DPH¹¹ drahé kovy pro účely zdanění prostřednictvím ziskové přírážky 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.

¹⁰ 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.

¹¹ § 25a odst. (1) bod 3. německého zákona o dani z přidané hodnoty (UStG)

Návrh na opatření

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM

ke dni 19.4.2016

Daň z příjmů

475/16.04.13 Některé problémové otázky oznámení osvobozených příjmů dle § 38v ZDP a § 38w ZDP

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osv. 1381
Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce, č. osv. 0002
Ing. Lucie Rytířová, LL.M. daňový poradce, č. osv. 4038

1. Úvod

S účinností od 1.1.2015 byla do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) doplněna nová povinnost oznamovat osvobozené příjmy u fyzických osob (viz § 38v ZDP a §38w ZDP). Ustanovení § 38v zákona platí pro osvobozené příjmy přijaté ode dne nabytí účinnosti změny zákona o daních z příjmů (zákonem č. 267/2014 Sb.), tj. od 1. ledna 2015, jak vyplývá z obecného přechodného ustanovení k části první zákona č. 267/2014 Sb. a jak to i potvrzuje důvodová zpráva. Nejpozději mohou fyzické osoby oznámit osvobozené příjmy do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržely. Tato lhůta pro oznámení platí obecně i u poplatníků, kteří povinnost podávat daňové přiznání nemají. V případě plné moci udělené daňovému poradci pro podání daňového přiznání je oznámení možné podat v prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („DŘ“). Ačkoli je podání oznámení vázáno na lhůtu pro podání daňového přiznání, jedná se o samostatné podání, které nemá vazbu na daňové přiznání. Jinak řečeno, povinnost podat oznámení mají všechny osoby, které ve zdaňovacím období nabyly osvobozený příjem bez ohledu na to, zda podávají či nepodávají přiznání k dani z příjmu fyzických osob.

Tato nová povinnost přináší v praxi některé problematické výkladové otázky, kterým se věnujeme v tomto příspěvku.

2. Jednotlivé sporné případy

2.1. Oznámení příjmu, který je hrazen ve splátkách

První otázkou, která v souvislosti s uvedeným oznámením osvobozených příjmů vzniká, je jak posuzovat limit 5 mil. Kč., do něhož není nutné příjmy (dle § 38v odst. 1 ZDP) hlásit v případě, kdy poplatník obdrží více příjmů ze stejného titulu (například proto, že cena je hrazena ve splátkách). Domníváme se, že z hlediska uvedeného limitu se nesčítají jednotlivé příjmy docílené v průběhu roku, a to ani tehdy, vznikají-li ze stejného titulu (například cena hrazená ve splátkách) (například jeden prodej, který je osvobozen dle § 4 odst. 1 ZDP, např. prodej cenných papírů od stejného emitenta při několika transakcích během roku) či plynou-li od stejného plátce (např.

příjmy osvobozené dle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP, § 6 odst. 9 písm. d), § 6 odst. 9 písm. i) ZDP). Tento náš názor vychází z těchto skutečností:

a) Domníváme se, že z hlediska jazykového výkladu je nutné posuzovat jednotlivé dílčí příjmy, nikoliv jednotlivý případ, respektive jednotlivý prodej majetku. Z jazykového výkladu pojmu „příjem“ používaného v ZDP u fyzických osob vyplývá, že se jedná o plnění plynoucí poplatníkovi. Pokud by měly být z hlediska daného limitu posuzovány všechny transakce plynoucí ze stejného titulu, muselo by být jazykové vyjádření dané úpravy odlišné. Muselo by být uvedeno, že se daný limit vztahuje na jednotlivý prodej či vztah (např. výkon pracovního poměru). Navíc v zákoně je uveden pojem příjem v jednotném čísle. To, že zdanitelným příjmem je u fyzické osoby jednotlivý příjem nikoliv celková cena, vyplývá z finančního (peněžitého) principu zdaňování příjmů u fyzické osoby, nikoliv celkové ceny (výjimky z této zásady pak stanoví výslovně zákon - viz § 23 odst. 13 ZDP).

b) To, že předmětný limit má být posuzován z hlediska konkrétního příjmu, de facto uvádí i důvodová zpráva, která vychází ze sčítání jednotlivých příjmů pouze v případě, kdy se jedná o účelové rozdělení jednoho příjmu na více splátek -- viz sněmovní tisk č.252:

Limit se posuzuje u jednotlivého příjmu, tj. daruje-li se např. věc hromadná jako podnik je tento příjem ve výši ocenění celého tohoto podniku a ne jeho jednotlivých složek. Případné účelové rozkládání příjmů tak, aby byly nižší než limit, se bude posuzovat jako obcházení tohoto zákona (např. rozložení příjmu v podobě 50 milionů Kč do 11 po sobě navazujících plnění, která nebudou překračovat zmíněný limit) a převáží tak materiální hledisko, které danou transakci ohodnotí jako jeden příjem.

c) To, že má být předmětný limit posuzován z hlediska jednotlivých příjmů, potvrzují i zveřejněné odpovědi GFŘ k danému tématu (viz. <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/oznameni-o-osvobozenych-prijmech>). To potvrzuje i zápis z jednání sekce DPPO a DPFO za účasti zástupců GFŘ k dané věci ze dne 15.9.2015

d) Pokud by měl být daný limit posuzován souhrnně za více příjmů plynoucích ze stejného titulu či od stejného plátce, znamenalo by to v praxi v některých případech i problém z hlediska aplikace. V některých případech nemusí být totiž konečná cena pevně stanovena v kupní smlouvě a například v případě prodeje podílu ve společnosti může být závislá na ekonomických ukazatelích prodávané společnosti. V těchto případech může být až následně zřejmé, kolik bude činit celková prodejní cena. Pak by ale v hraničních případech u prvních splátek nemuselo být jednoznačné, zda bude či nebude uvedený limit překročen. Obdobně v případě prodeje cenných papírů by muselo být sledováno, o jaké cenné papíry (od kterého emitenta) se jedná. Taktéž u příjmů ze závislé činnosti plynoucích od jednoho zaměstnavatele (plátce příjmů) by nebylo zřejmé, za jaký časový úsek se limit pos

d) Pokud by zákonodárce měl na mysli povinnost oznamovat nikoliv jednotlivý příjem, tak by do zákona uvedl povinnost oznamovat **úhrn osvobozených příjmů** za určené období, či **úhrn příjmů z konkrétního osvobozeného případu za určité období** což však neučinil.

Výše uvedené je možné dokumentovat na některých příkladech:

Poplatník prodá větší množství cenných papírů (příp. několik obrazů) z nichž celkový osvobozený příjem je vyšší než 5 mil. Kč. V tomto případě je třeba rozdělit, jaký příjem se váže ke konkrétnímu cennému papíru (obrazu), a pouze v případě, že za konkrétní cenný papír (obraz) obdržel poplatník příjem vyšší než 5 mil. Kč (vycházíme z toho, že cena je placena najednou; pokud by byla placena ve splátkách, představuje jednotlivá splátka jeden osvobozený příjem) pak tento konkrétní příjem podléhá povinnosti oznámit jej správci daně. V situaci, kdy poplatník v jednom dni obdrží několik částek (v souladu s výše uvedeným nemusí jít o úhradu celé kupní ceny, ale o splátku této ceny) za prodej různých cenných papírů (obrazů) z nichž žádná jednotlivá částka nepřevyší limit 5 mil. Kč, přestože ve svém součtu je úhrn příjmů vyšší než 5 mil. Kč, tak v tomto případě nepodléhají tyto jednotlivé příjmy oznamovací povinnosti. Jak již bylo uvedeno výše, v zákoně není uvedeno, že jde o úhrn příjmů.

Výše uvedené samozřejmě platí v souladu s tím, co uvádí důvodová zpráva pouze v případě, kdy rozdělení na splátky nebude účelové.

V případě hromadné věci, např. obchodní závod, se však limit posuzuje (v souladu s tím, co je uvedeno v důvodové zprávě) vzhledem k osvobozenému příjmu z celé hromadné věci, nikoli k jednotlivým věcem tvořícím hromadnou věc.

2.1.1. Závěr

2.1.1.1. Limit 5 mil. Kč., do jehož výše není nutné osvobozené příjmy v souladu s § 38v odst. 1 ZDP hlásit, se posuzuje z hlediska jednotlivých dosažených příjmů s tím, že tyto příjmy se v průběhu zdaňovacího období nesčítají.

2.1.1.2. V případě, kdy se u poplatníka jedná v případě jednoho prodeje o několik příjmů, posuzuje se limit 5 mil. Kč dle § 38v odst. 1 ZDP ve vztahu k jednotlivému příjmu. To platí i v případě více příjmů z jednoho titulu v rámci jednoho zdaňovacího období, kdy se příjmy (například výše uvedené splátky ceny) pro účely daného limitu také nesčítají. Například osvobozeným titulem bude prodej věci za splnění podmínek dle § 4 odst. 1 ZDP, kdy cena bude hrazen ve splátkách, kdy jednotlivé splátky představuje jednotlivý příjem, který se posuzuje z hlediska hranice 5 mil Kč. To platí za podmínky, že příjem není účelově rozdělen na jednotlivé splátky pouze z důvodu, aby nepřekročil hranici pro povinné oznámení.

2.1.1.3. Výše uvedené závěry platí i v případě, kdy v jednom dni plyne poplatníkovi několik osvobozených příjmů. Také v tomto případě se limit 5 mil. Kč posuzuje z hlediska jednotlivého příjmu a částky se nesčítají (viz výše uvedené příklady).

2.1.1.4. Výše uvedené platí i v případě osvobozených příjmů, plynou-li poplatníkovi od stejného plátce (např. příjmy osvobozené dle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP, § 6 odst. 9 písm. d) ZDP).

2.1.1.5. Z toho vyplývá, že pokud jde o případ, kdy osvobozený prodej byl realizován v době před 1.1.2015, ale splátky poplynou i po 31.12.2014, bude nutné tyto příjmy oznamovat, pokud výše jednotlivé splátky, kterou obdrží fyzické osoby po 31.12.2014, bude vyšší než 5 mil. Kč.

2.1.1.6. V případě hromadné věci, např. obchodní závod, se však limit posuzuje vzhledem k osvobozenému příjmu z celé hromadné věci, nikoli k jednotlivým věcem tvořícím hromadnou věc.

Stanovisko GŘŘ 2.1.:

Pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob obdrží příjem, který je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen a je vyšší než 5 000 000 Kč, je povinen oznámit správci daně tuto skutečnost do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel.

Pokud je osvobozený příjem hrazen ve splátkách a nejde o účelové rozdělení tohoto příjmu, bude se z hlediska limitu pro oznámení osvobozeného příjmu vyššího než 5 mil. Kč posuzovat konkrétní skutkový stav, resp. co a kdy je daným příjmem. Pokud je příjem, který poplatník obdržel, splátka posuzuje se pro oznámení vždy výše každé jednotlivé splátky (resp. jednotlivý příjem). Pokud však dojde k obdržení několika splátek (např. z titulu jednoho prodeje) v průběhu jednoho dne, mohlo by toto nasvědčovat účelovosti daného jednání.

Souhlas se závěrem 2.1.1.1.

Závěr 2.1.1.2. - Souhlas v případě splátek. Nesouhlas v případě, kdy je v jednom čase jednomu subjektu prodáno více věcí (např. 3 obrazy jednomu kupujícímu) s jednou úhradou, V takovém případě se bude jednat o jeden posuzovaný příjem a nikoliv o 3 příjmy.

Závěr 2.1.1.3. – Souhlas za předpokladu, že se jedná o různé příjmy z různých titulů. Pokud by se však jednalo o “několik splátek” v jednom dni z jednoho titulu (např. prodej obrazu), mohlo by toto nasvědčovat účelovosti takového jednání.

Závěr 2.1.1.4.- Jako jednotlivý příjem lze posuzovat příjem plynoucí v daném okamžiku (v jednom čase) od téhož plátce. Vzhledem k různorodosti charakteru příjmů nelze zaujmout zobecňující stanovisko.

Souhlas se závěrem 2.1.1.5.

Souhlas se závěrem 2.1.1.6.

2.2. Okamžik oznámení příjmů z titulu dědictví

Spornou otázkou může být, ke kterému okamžiku je nutné oznamovat osvobozené příjmy z titulu dědictví. Z hlediska právního dědic nabývá majetek ke dni smrti zůstavitele. Nicméně domníváme se, že z hlediska oznámení osvobozených příjmů by měl být za relevantní okamžik považován až okamžik pravomocného skončení dědického řízení. K tomuto okamžiku by pak mělo docházet k případnému oznámení těchto osvobozených příjmů. Tento závěr je možné odůvodnit těmito skutečnostmi:

a) Teprve až ke dni pravomocného skončení dědického řízení bude v některých případech zcela jednoznačné a zcela nesporné, jaký majetek dědic zdědí. To se týká především situací, kdy zde může být spor mezi potencionálními dědici. Pokud vyjdeme z toho, že oznámení osvobozených příjmů by mělo být v zásadě provedeno v okamžiku, kdy by tyto příjmy podléhaly zdanění, pokud by nebyly osvobozeny od daně, domníváme se, že rozhodným dnem pro oznamování osvobozených příjmů je teprve datum pravomocného skončení dědického řízení. V souladu s judikaturou NSS (2 Afs 42/2005-136 ze dne 12.1.2006 Sbírka rozhodnutí NSS 5/2006, str. 408 (843/2006 Sb. NSS, 1 Afs 48/2007-43 ze dne 12.9.2007, 7 Afs 94/2008-55 ze dne 9.7.2009, IV.ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007) dochází totiž teprve k tomuto okamžiku k navýšení majetku poplatníka, s kterým může reálně disponovat, a tedy k okamžiku, kdy by poplatníkovi vznikl příjem, který podléhá dani z příjmů. Logicky je pak možné osvobodit pouze příjem, který vznikl, to znamená, není možné osvobodit příjem, který teprve vznikne.

b) Tomuto závěru svědčí i koncept tzv. ležící pozůstalosti (§ 239a DŘ), který se v oblasti daňové od 1.1.2014 uplatňuje. Z něj je možné dle našeho názoru dovodit, že teprve až pravomocným skončením dědického řízení vznikají případné daňové povinnosti dědiců, protože do tohoto okamžiku se z daňového hlediska hledí na zůstavitele jako kdyby žil. Toto by mělo platit i pro účely plnění oznamovací povinnosti dle § 38v ZDP a § 38w ZDP.

2.2.1. Závěr

Domníváme se, že případné osvobozené příjmy z titulu dědictví budou oznamovány dle § 38v ZDP (pokud tyto příjmy budou osvobozeny) ke dni pravomocného skončení dědického řízení.

Stanovisko GFR 2.2.:

Souhlas se závěrem 2.2.1.

2.3. Limit 5 mil. Kč v případě dědění

Další spornou otázkou v uvedené souvislosti je, jakým způsobem posuzovat limit 5 mil. Kč v případě osvobozených příjmů z titulu dědictví. To znamená, zda se uvedený limit vztahuje na veškerý majetek nabytý dědicem z titulu jednoho dědictví, nebo je možné tento limit u jednoho dědictví a u jednoho dědice samostatně posuzovat dle jednotlivých věcí, které dědic v rámci dědictví nabývá. Domníváme se, že zákon tuto

otázku jednoznačně neřeší. Lze si proto představit, že za jednotlivý příjem je možné považovat z hlediska uvedeného limitu nikoliv celé dědictví, ale jednotlivé věci, které dědic nabývá. V takovém případě pak je nutné aplikovat zásadu v pochybnostech ve prospěch poplatníka (viz například ÚS ČR II. ÚS 254/01 ze dne 28. 11. 2003, ÚS ČR IV. ÚS 666/02 ze dne 15. 12. 2003 či ÚS ČR I. ÚS 22/99 ze dne 2. 2. 2000, 2 Afs 176/2004-140 ze dne 1. 6. 2005 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15.4.2011, 7 Afs 45/2011-192 ze dne 23.11.2011, 7 Afs 44/2011-207 ze dne 23.11.2011, 1 Afs 14/2012-24 ze dne 9.2.2012, 5 Afs 72/2012-95 ze dne 28.2.2014 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22.3.2013, 5 Afs 49/2014-57 ze dne 2.12.2014) a takovýto postup nebude jakýmkoliv způsobem sankcionován.

2.3.1 Závěr

V případě dědictví nebude sankcionován postup, kdy limit 5 mil. Kč, do jehož výše není nutné oznamovat osvobozené příjmy, bude posuzován z hlediska jednotlivých samostatných věcí nabytých z titulu jednoho dědictví.

Stanovisko GFŘ 2.3.1.:

Nesouhlas se závěrem 2.3.1.

V případě dědictví bude ke dni pravomocného skončení dědického řízení zcela jednoznačné a zcela nesporné, jaký majetek v jaké hodnotě dědic zdědí. Jedná se o jedno právní jednání, na základě kterého je patrné, jaký majetek resp. jakou část majetku v jaké hodnotě dědic zdědil, z tohoto důvodu bude ze strany správce daně požadována informace o celkové hodnotě zděděného majetku, nikoliv o jeho jednotlivých složkách.

Do limitu pro oznamovací povinnost se zahrnuje (viz důvodová zpráva k návrhu zákona č. 267/2014 Sb.) příjem z dědictví nesnížený o dluhy, nikoliv výsledná výše, o kterou se zvýšilo jmění poplatníka (tj. příjmy po zohlednění dluhů). Zdědí-li poplatník např. umělecké dílo oceněné na 15 mil. Kč spolu s 11 milionovým dluhem, vztahuje se na něho oznamovací povinnost.

2.4. Chybné uvedení výše osvobozeného příjmu

Jednou z povinných náležitostí oznámení dle § 38v ZDP je uvedení výše osvobozeného příjmu (§ 38v odst. 2 písm. a) ZDP). To nebude činit problém v případě úplatných transakcí. Problémem však může být situace, kdy půjde o bezúplatné transakce, především darování a dědění, resp. obecně u bezúplatných příjmů. V souladu se závěry jednání Koordinačního výboru č. 452/22.04.15 by některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů (viz zápis z jednání Koordinačního výboru ze dne 17.2.2016) měly být oceněny dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování. Domníváme se, že vyžadovat po poplatnících v těchto případech vždy vypracování znaleckého posudku by představovalo neodůvodněnou zbytečnou administrativní zátěž. Proto bychom v těchto případech navrhovali umožnit poplatníkům výši příjmů odborně odhadnout (např. za pomoci srovnání cen nemovitostí dle dostupných nabídek nebo vyjádření realitní kanceláře) bez nutnosti

doložit tuto částku např. znaleckým posudkem. Otázkou pak je, zda poplatníkovi hrozí sankce, když oznámení provede, výši příjmů odhadne, ale tato nebude přesně odpovídat ocenění tohoto příjmu dle zákona č.151/1997 Sb. o oceňování. Domníváme se, že by v těchto případech poplatníkovi neměla hrozit žádná sankce:

- Pokuta dle § 38w ZDP by v tomto případě hrozit neměla, neboť poplatník svoji oznamovací povinnost splnil.
- Domníváme se, že by z hlediska smyslu a cíle právní úpravy v takovémto případě neměla být ukládána ani pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy dle § 247a DŘ.
- Dále se domníváme, že v takovýchto případech by v souladu se základními zásadami správy daní (např. § 7 odst. 2 DŘ) neměl správce daně ani vyzývat daňový subjekt k doložení výše osvobozeného příjmu znaleckým posudkem zpracovaným podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování.

K závěru, že v těchto případech by poplatníkovi neměla hrozit žádná sankce, se klonili i zástupci GFŘ při projednávání této problematiky na společném jednání Sekce DPPO a DPFO konaném dne 15.9.2015. To, že by v těchto případech neměla být ukládána sankce dle § 38w ZDP je uvedeno i na stránkách GFŘ (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/oznameni-o-osvobozenych-prijmech>). Domníváme se, že totéž by mělo platit i ve vztahu k sankci dle § 247a DŘ.

2.4.1 Závěr

2.4.1.1. V případě osvobozených příjmů z titulu darů a dědění, respektive bezúplatných příjmů může poplatník výši osvobozeného příjmu odborně odhadnout (pomocí např. srovnání cen obdobných nemovitostí dle dostupných nabídek) a nemusí pro tyto účely zpracovávat znalecký posudek dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování.

2.4.1.2. Pokud výše odborného odhadu nebude odpovídat ocenění bezúplatného příjmu dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování, nebude z tohoto titulu hrozit poplatníkovi žádná sankce ani pokuta podle § 38w ZDP ani pokuta dle § 247a DŘ.

2.4.1.3. Správce daně v těchto případech nebude poplatníka vyzývat k doložení výše bezúplatného příjmu znaleckým posudkem zpracovaným dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování.

Stanovisko GFŘ 2.4.1:

Souhlas se závěrem 2.4.1.1 a 2.4.1.3.

Závěr 2.4.1.2 – Sankce nebude hrozit za předpokladu, že odborný odhad nepovede k neoznámení osvobozeného příjmu (odhad bude nižší než 5 mil. Kč), jehož obdržení by byl při ocenění dle zákona o oceňování poplatník povinen oznámit.

2.5. Příjmy, které není nutné oznamovat

Z podstaty a výslovného znění daného ustanovení vyplývá, že na základě něj se oznamují příjmy, které jsou osvobozeny od daně. Z toho je ale možné jednoznačně dovodit, že není nutné oznamovat příjmy, které nebudou ve skutečnosti zdaněny, ale z jiných důvodů, než osvobození od daně. Takové příjmy jsou například příjmy, které nejsou zahrnovány do základu daně, respektive jsou vyloučeny základu daně na základě § 3 ZDP, respektive § 23 ZDP.

Dalším podobným případem může být situace, kdy půjde o příjem, který nebude ve skutečnosti zdaněn, ale nikoliv v důsledku osvobození od daně, ale například kvůli způsobu zaokrouhlování srážkové daně dle § 36 ZDP.

V těchto případech nebude tedy nutné oznamovat osvobozené příjmy dle § 38v ZDP.

2.5.1 Závěr

2.5.1.1. Na základě § 38v ZDP nebudou oznamovány příjmy, které nebudou ve skutečnosti zdaněny, ale v důsledku jiných skutečností, než je osvobození od daně. Půjde především o případy, kdy příjem nebude zdaněn na základě toho, že je vyloučen ze základu daně případně není zahrnut do základu daně dle § 3 ZDP, respektive 23 ZDP.

2.5.1.2. Dále pak půjde o případy, kdy příjem nebude zdaněn na základě jiné skutečnosti, například způsobu zaokrouhlování srážkové daně dle § 36 ZDP.

Stanovisko GŘ 2.5.:

Oznamovací povinnost se vztahuje na příjmy, které jako osvobozené definuje ZDP, tj. příjmy uvedené v § 4, § 4a, § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3 ZDP.

Oznámení o osvobozených příjmech se netýká příjmů, které nejsou předmětem daně ve smyslu § 3 odst. 4 ZDP

Oznámení o osvobozených příjmech se netýká ani příjmů nezdaněných podle § 36 ZDP z důvodu zaokrouhlování.

2.6. Příjmy plynoucí do společného jmění manželů (dále jen "SJM") a příjmy plynoucí do podílového spoluvlastnictví

V případě příjmů plynoucích do SJM oznamuje osvobozené příjmy jeden z manželů (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/oznameni-o-osvobozenych-prijmech>). Z toho dle našeho názoru vyplývá, že

je na rozhodnutí manželů, který z manželů bude osvobozené příjmy oznamovat. V praxi může docházet k případům, kdy z jednoho případu (jednoho právního jednání) mohou plynout příjmy jak do společného jmění manželů, tak zároveň příjmy do výlučného vlastnictví jednoho z nich. Například spoluvlastnický podíl získala fyzická osoba děděním či darem do výlučného vlastnictví a další bude v rámci téhož právního jednání nabyt darem nebo děděním do společného jmění manželů. Nebo může být prodávaná věc, která je částečně (její spoluvlastnický podíl) součástí SJM a částečně (její další spoluvlastnický podíl) ve výlučném vlastnictví jednoho z manželů. Příjem z prodeje takovéto věci pak poplyne jak do SJM, tak do výlučného vlastnictví jednoho z manželů.

Není zřejmé, jak budou finanční orgány postupovat v takových případech, kdy celkový osvobozený příjem přesáhne limit uvedený v § 38v odst. 1 ZDP, ovšem pokud by příjem plynoucí do výlučného vlastnictví vykazoval jeden z manželů a příjem plynoucí do SJM druhý z manželů, limit by překročen nebyl. Domníváme se, že v takovémto případě povinnost oznamovat osvobozené příjmy nevzniká. Tento závěr je v souladu s tím, co je výše uvedeno u bodu 2.1. *Oznámení příjmu, který je hrazen ve splátkách*. To je že výše limitu se vztahuje k jednomu konkrétnímu příjmu, nikoliv k jednomu případu.

Obdobně, jak je uvedeno výše, se bude postupovat v případě osvobozených příjmů, které povedou ke vzniku podílového spoluvlastnictví. To znamená, že v případě, kdy bude například darován dům dvěma bratřům do podílového spoluvlastnictví, bude z hlediska limitu 5 mil Kč dle § 38v ZDP relevantní hodnota každého spoluvlastnického podílu, nikoliv hodnota domu. Příklad: Příjem z darování nemovitosti v hodnotě 6 mil. Kč dvěma bratřům stejným dílem (tj. každému jedné poloviny v hodnotě 3 mil. Kč) se neoznamuje ani u jednoho z nich.

2.6.1 Závěr

2.6.1. Je na rozhodnutí manželů, který z nich bude z hlediska § 38v ZDP oznamovat osvobozený příjem. U tohoto manžela se také posuzuje dosažení limitu pro oznámení osvobozených příjmů ve výši 5 mil Kč.

2.6.2. V situacích popsaných výše, kdy z jednoho případu budou vznikat dva osvobozené příjmy, přičemž jeden bude plynout do SJM a druhý do výlučného vlastnictví jednoho z manželů, je možné posuzovat tak, že tyto příjmy budou z hlediska limitu 5 mil Kč posuzovány separátně. To znamená, že příjem plynoucí do SJM je z hlediska oznamování dle § 38v ZDP příjmem toho z manželů, kterému neplyne příjem do jeho výlučného vlastnictví.

2.6.3. Obdobně, jak je uvedeno v bodech 2.6.1. a 2.6.3., bude postupováno v případě osvobozených příjmů, které povedou ke vzniku podílového spoluvlastnictví. Z hlediska limitu 5 mil Kč dle § 38v ZDP bude relevantní hodnota příslušného spoluvlastnického podílu, nikoliv celková hodnota věci.

Stanovisko GFŘ 2.6.:

Souhlas se závěrem 2.6.1 za předpokladu, že se jedná o příjem plynoucí do SJM.

Souhlas se závěrem 2.6.2.

Souhlas se závěrem 2.6.3.

2.7. Příjmy, o nichž může správce daně zjistit údaje z katastru nemovitostí

Podle zveřejněného „Sdělení k oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob“ není třeba oznamovat příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku zapisované do katastru nemovitostí České republiky nebo na příjem z prodeje nemovitých věcí zapisovaných do katastru nemovitostí České republiky (ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a), b) a u) a § 4a písm. h) ZDP).

Domníváme se, že okruh těchto příjmů, v případě katastru nemovitostí, by měl být mnohem širší, a zahrnovat i příjmy z darování a dědění.

Podle důvodové zprávy mělo přijetí ust. § 38v „*limitovat často užívanou obranu stíhaných osob, spočívající v odkazu na to, že daný majetek, jehož původ má prokázat, byl nabyt prostřednictvím příjmu, který byl od daně osvobozen.*“ Dále podle důvodové zprávy „*(p)ředmětem oznamovací povinnosti tedy bude především movitý majetek, který nelze zjistit jiným způsobem. Zpravidla se bude jednat o zlato a drahé kovy, drahé kameny, šperky, starožitnosti, obrazy a další předměty či sbírky vyšší hodnoty.*“

Domníváme se, že v případě zápisu do katastru nemovitostí existuje pro případná budoucí daňová řízení sám o sobě jednoznačný důkazní prostředek o tom, zda daný osvobozený příjem v daném případě byl či nebyl dosažen. Vyžadování oznamování příjmů, nabytých darem nebo děděním nemovitostí, a to jen z důvodu např. absence ceny nemovitostí, jde nad rámec a účel zákona. Cenu takto nabyté nemovitosti může správce daně v případě potřeby určit stejným způsobem, jakým se výše navrhuje o poplatníků, tedy odborným odhadem.

Informace o dědictví nebo daru jsou citlivé informace, vždy hrozí jejich zneužití a měly by být vyžadovány k oznámení „řadovým“ pracovníkům správce daně skutečně jen ve výjimečných situacích, odůvodněných zákonem a jeho účelem. V případě příjmů z darování nebo zdědění nemovitých věcí, kdy je daná skutečnost zaznamenána v katastru nemovitostí, tomu tak není.

2.7.1. Závěr

Oznamovací povinnosti nepodléhají příjmy z darování nebo dědění nemovité věci, pokud je daná skutečnost zaznamenána v katastru nemovitostí.

Stanovisko GFŘ 2.7.:**Nesouhlas se závěrem 2.7.1.**

Podle § 38v odst. 3 ZDP se oznamovací povinnost nevztahuje na příjem, o němž může údaje podle odstavce 2 (tj. mimo jiné i údaj o výši příjmu) správce daně zjistit z rejstříků či evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce a způsobem umožňující dálkový přístup, tj. příjmy uvedené ve "Sdělení k oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob" č. j. 2899/15/7100-10111-010440.

2.8. Příjem náhrady podle § 4 odst. 1 písm. u)

Přijetí příjmu v podobě náhrady za uvolnění bytu, který je osvobozen za podmínek uvedených v § 4 odst. 1 písm. u) ZDP, je poplatník povinen oznámit správci daně do konce zdaňovacího období, ve kterém k jeho přijetí došlo. Pokud by částka náhrady byla vyšší než 5 mil. Kč, vznikají nejasnosti, zda se na tyto případy také vztahuje § 38v ZDP.

Domníváme se, že z úmyslu zákonodárce vyjádřeného v důvodové zprávě k výše citované novele ZDP vyplývá úmysl postihnout oznamovací povinností pouze příjmy, o nichž správce daně není informován. Dvojití oznamování již jednou oznámeného příjmu by bylo zbytečnou zátěží jak pro poplatníka, tak pro správce daně, který by se musel vypořádat s jedním (v podstatě totožným) podáním navíc.

2.8.1. Závěr

Pokud poplatník oznámí přijetí příjmu dle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP a toto oznámení bude mít veškeré náležitosti stanovené § 38v odst. 2, lze tímto oznámením považovat oznamovací povinnost poplatníka danou § 38v za splněnou.

Stanovisko GFŘ 2.8.:**Souhlas se závěrem 2.8.1.****2.9. Příjem plynoucí v cizí měně**

Pokud plyne poplatníkovi příjem osvobozený od daně v cizí měně, je pro účely ověření dosažení limitu uvedeného § 38v ZDP (a případně také pro oznámení částky osvobozeného příjmu) nutné přepočíst do Kč. Vzniká otázka, jaký kurz by pro tento přepočet měl být použit, jedná-li se o poplatníka, který nevede účetnictví. Jelikož má poplatník povinnost oznamovat osvobozené příjmy dle § 38v ZDP, jakmile je obdrží (nejpozději do konce lhůty pro podání daňového přiznání), musí poplatník učinit posouzení o oznámení či neoznámení příjmu již při jejich obdržení. Z tohoto důvodu se domníváme, že se při přepočtu příjmu v cizí měně pro ověření limitu dle § 38v ZDP (a také pro nahlášení částky osvobozeného příjmu) uplatní pravidlo dle čtvrté věty v § 38 odst. 1 ZDP, tj. kurz k datu obdržení příjmu.

2.9.1. Závěr

Při posuzování limitu dle § 38v ZDP a při oznamování částky osvobozeného příjmu se pro přepočítání příjmu v cizí měně použije směnný kurz k datu obdržení příjmu.

Stanovisko GŘ 2.9.:

Pokud poplatník nevede účetnictví, použije s výjimkou uvedenou v § 38 ZDP odst. 2, jednotný kurs, nevyužije-li kursy devizového trhu uplatňované podle zvláštních právních předpisů o účetnictví.

Pokud poplatník použije v průběhu zdaňovacího období pro přepočítání výše osvobozeného příjmu aktuální kurz, může v případě dalšího osvobozeného příjmu oznamovaného po skončení tohoto zdaňovacího období použít jednotný kurs stanovený dle § 38 odst. 1 ZDP.

3. Návrh na opatření

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