

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18.2.2015

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 18.2.2015

Správa daní

443/21.01.15 Interpretace znění § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu 2

Předkládají: Milan Vodička, daňový poradce, č. osvědčení 1366
Pavel Říha, daňový poradce, č. osvědčení 4597

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 18.2.2015

DPH

442/17.12.14 Režim DPH u prací provedených ve prospěch plátce na majetku třetí osoby 14

Předkládá: Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN s rozporem

445/18.02.15 Uplatňování nákladů na pohonné hmoty ve vybraných případech20

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 18.2.2015

446/18.02.15 Daňová uznatelnost výdajů (nákladů) uvedených v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů 27

Předkladatel: Ing. Mgr. Robert Bezečný, daňový poradce, číslo osvědčení 3321
Ing. Lucie Rytířová, daňový poradce, číslo osvědčení 4038

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

444/18.02.15 Uplatnění odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně v případě vlastního vzdělávacího zařízení 31

Předkládá: Martin Kopecký, ev. číslo 3826

[Příspěvek je odložen](#)

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

Správa daní

443/21.01.15 Interpretace znění § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

Předkládají: Milan Vodička, daňový poradce, č. osvědčení 1366
Pavel Říha, daňový poradce, č. osvědčení 4597

1. Úvod – účel dokumentu

Účelem dokumentu je jednoznačně interpretovat znění § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění účinném od 1. ledna 2015, a to ve vztahu k povinnosti elektronického podání pro daňové subjekty, jež mají zpřístupněnu datovou schránku.

Potřeba tohoto jasného vymezení je umocněna institutem pokut za nesplnění povinností nepeněžitě povahy (§ 247a novelizovaného znění daňového řádu).

2. Použité pojmy

Daňový řád – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění platném od 1. ledna 2015,

ZOE – zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění platném od 1. ledna 2015,

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

Držitel datové schránky – osoba, pro kterou byla datová schránka zřízena (podle § 3 až § 5 nebo § 8 odst. 1 a 2 ZOE) a zpřístupněna (§ 10 ZOE),

Osoba bez datové schránky - osoba, která nemá zpřístupněnu žádnou datovou schránku (viz znění § 10 ZOE).

3. Právní stav

Novelizované znění § 72 odst. 4 daňového řádu:

(4) Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání podle odstavce 1 učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.

Z uvedené textace důvodové zprávy by bylo možné extenzivním výkladem dojít k závěru, že pokud daňový subjekt je držitelem datové schránky anebo ustanoví zástupce, který je držitelem datové schránky, vztahuje se povinnost elektronického podání automaticky na veškeré úkony vyjmenované v § 72 odst. 1 (příhlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo

dodatečné daňové tvrzení), které jsou činěny daňovým subjektem nebo jeho zástupcem.

Podání učiněné jinak než elektronicky je přitom chápáno jako vadné, kdy sice tato vada může být zahlazena v souladu s novelizovaným zněním § 74 odst. 4 daňového řádu, nicméně současně s negativním dopadem v podobě pokuty za nesplnění povinností nepeněžité povahy dle § 247a daňového řádu ve znění účinném od 1. ledna 2015.

Lze dovodit, že předmětné ustanovení by v praxi nemělo činit potíže v případě korporací, které mají datovou schránku zřízenou (a zpřístupněnou) ze zákona, ale výkladové problémy by se mohly vyskytnout především u fyzických osob, zejména pak takových, které mají datovou schránku zřízenou na žádost (§ 3 a 4 ZOE).

Dále popsané případy se nevztahují na podání, jejichž elektronická forma vyplývá z jiného právního předpisu (např. § 101a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění).

4. Rozbor situace

4.1. Právnícké osoby - datové schránky

V úvahu přicházejí dvě varianty držitelů datových schránek uvedené v ustanoveních ZOE:

- a) držitelé datové schránky právnícké osoby zřízené ze zákona podle § 5 odst. 1,
- b) držitelé datové schránky právnícké osoby zřízené na žádost podle § 5 odst. 2.

Dílčí závěr č. 1: Právnícká osoba, která je držitelem datové schránky, má povinnost činit veškerá podání dle § 72 odst. 1 daňového řádu datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu, tato povinnost vzniká dnem zpřístupnění datové schránky.

4.2. Fyzické osoby - datové schránky

V úvahu přicházejí tři varianty držitelů datových schránek uvedených v ustanoveních ZOE:

- a) držitelé datové schránky fyzické osoby zřízené na žádost podle § 3,
- b) držitelé datové schránky podnikající fyzické osoby zřízené na žádost podle § 4 odst. 1,
- c) držitelé datové schránky podnikající fyzické osoby zřízené ze zákona podle § 4 odst. 3.

Ve vztahu k typu datové schránky budeme dále používat pojem „**role**“, jedná se o následující:

- a) Fyzická osoba podnikající
- b) Fyzická osoba nepodnikající
- c) Fyzická osoba daňový poradce
- d) Fyzická osoba advokát
- e) Fyzická osoba insolvenční správce

Jedna fyzická osoba přitom může mít větší počet z výše uvedených datových schránek a může tedy vystupovat v několika rolích.

V oblasti doručování je nutnost odlišovat tyto role vyjádřena v judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky čj. 7 Afs 46/2010-51 nebo čj. 9 As 90/2010 – 58). Obdobný postoj nalézáme také v pokynu GFR D-7 č. j. 35136/11-2110-011826, který interpretuje § 42 daňového řádu ohledně doručování do datových schránek.

Uvedený pokyn D-7 lze přitom použít zrcadlově jako východisko pro řešení problematiky povinně elektronických podání. Vycházíme z toho, že by neměla nastat situace, kdy na podání učiněné povinně elektronicky bude následovat reakce správce daně v listinné podobě doručená provozovatelem poštovních služeb.

Proto navrhuje, aby se povinnost fyzické osoby činit podání elektronicky odvíjela od existence datové schránky pro danou roli v řízení.

Dílčí závěr č. 2: Fyzická osoba, která je držitelem datové schránky, má povinnost činit konkrétní podání dle § 72 odst. 1 daňového řádu datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu, v takovém případě, kdy v předmětném řízení vznikla správci daně na základě zvláštního právního předpisu (§ 17 ZOE) povinnost do této datové schránky doručovat písemnosti. V situaci, kdy nelze jednoznačně určit roli, ve které fyzická osoba v daném řízení vystupuje, anebo v případě pochybností, se postupuje dle zásady „v pochybnostech ve prospěch“ a daňový subjekt může činit podání kterýmkoli způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.

Příklad č. 1:

Daňový subjekt je držitelem datové schránky **nepodnikající fyzické osoby** zřízené na žádost.

- Přiznání k dani z nemovitých věcí nezařazených v obchodním majetku je povinen učinit datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu
- Přiznání k dani silniční OA zařazeného v obchodním majetku může činit kterýmkoli způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu (nemá datovou schránku pro roli podnikající fyzická osoba), tedy:
 - datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem
 - datovou zprávou odeslanou prostřednictvím datové schránky nepodnikající fyzické osoby
 - datovou zprávou s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky nepodnikající fyzické osoby
 - písemně v listinné podobě
- Přiznání k dani z příjmů fyzických osob obsahující dílčí základy daně podle § 7 a § 9 může činit kterýmkoli způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu (nemá datovou schránku pro roli podnikající fyzická osoba)

Příklad č. 2:

Daňový subjekt je držitelem datové schránky **podnikající fyzické osoby** zřízené na žádost.

- Přiznání k dani z nemovitých věcí nezařazených v obchodním majetku může činit kterýmkoli způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu (nemá datovou schránku pro roli nepodnikající fyzická osoba), tedy:
 - datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem
 - datovou zprávou odeslanou prostřednictvím datové schránky podnikající fyzické osoby
 - datovou zprávou s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky podnikající fyzické osoby
 - písemně v listinné podobě
- Přiznání k dani silniční OA zařazeného v obchodním majetku je povinen učinit datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu
- Přiznání k dani z příjmů fyzických osob obsahující pouze dílčí základ daně podle § 7 je povinen učinit datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu
- Přiznání k dani z příjmů fyzických osob obsahující dílčí základy daně podle § 7 a § 10 může činit kterýmkoli způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu (nemá datovou schránku pro roli nepodnikající fyzická osoba)

Příklad č. 3:

Daňový subjekt je držitelem datové schránky **podnikající fyzické osoby** zřízené ze zákona (daňový poradce, insolvenční správce, advokát).

- Veškerá podání uvedená v § 72 odst. 1 daňového řádu v roli daňového poradce (insolvenčního správce, advokáta) je povinen činit datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu.
- V případech podání týkajících se vlastních daňových povinností postupuje dle schématu uvedeného v příkladu č. 2

Stanovisko Generálního finančního ředitelství

Při posuzování povinnosti činit podání datovou zprávou dle § 72 odst. 4 daňového řádu je třeba zohlednit typ datové schránky, kterou má osoba činící podání zpřístupněnu. Daňový subjekt tedy bude mít povinnost činit podání datovou zprávou v případech, kdy bude činit podání související s typem datové schránky, kterou má zpřístupněnu:

- **Daňový subjekt s datovou schránkou nepodnikající fyzické osoby musí činit datovou zprávou podání dle § 72 odst. 1 ve věcech osobních, nesouvisejících s podnikáním.**
- **Daňový subjekt s datovou schránkou podnikající fyzické osoby musí činit datovou zprávou podání dle § 72 odst. 1 ve věcech podnikání.**
- **Daňový subjekt s dvěma datovými schránkami – datovou schránkou nepodnikající fyzické osoby a datovou schránkou podnikající fyzické osoby**

musí činit datovou zprávou jak podání osobní, nesouvisející s podnikáním, tak podání ve věcech podnikání.

- **Daňový subjekt s datovou schránkou zástupce (tedy např. daňový poradce či advokát) musí činit datovou zprávou podání vztahující se k jeho činnosti zástupce. Pokud však bude mít zpřístupněno více datových schránek, bude postup obdobný jako v předchozím případě – povinnost činit podání datovou zprávou se bude rozšiřovat o podání související s daným typem zpřístupněných datových schránek.**
- **V případě smíšených písemností, které se týkají částečně více rolí (např. daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, které obsahuje jak příjmy z podnikání, tak příjmy z jiné (nepodnikatelské) činnosti fyzické osoby, např. příjmy z nájmu nemovitých věcí nezařazených do obchodního majetku), bude mít daňový subjekt povinnost činit podání datovou zprávou, pokud bude mít zpřístupněnu datovou schránku k alespoň jedné z relevantních rolí (v daném příkladu tedy bude mít povinnost činit podání datovou zprávou, pokud bude mít zpřístupněnu buď datovou schránku nepodnikající fyzické osoby, nebo datovou schránku podnikající fyzické osoby, případně obě).**

V uvedených příkladech č. 1 a č. 2 tedy nesouhlasíme s poslední odrážkou obou příkladů – v případě přiznání k dani z příjmů fyzických osob, které obsahuje dílčí základy daně podle § 7 a § 9 nebo § 7 a § 10, musí daňový subjekt činit podání datovou zprávou, jelikož má zpřístupněnu jednu z relevantních datových schránek, v příkladu 1 datovou schránku nepodnikající fyzické osoby, v příkladu 2 datovou schránku podnikající fyzické osoby.

4.3. Právnícké osoby - znepřístupnění datové schránky

Pokud je právnícké osobě znepřístupněna datová schránka dle § 11 ZOE, pak tímto dnem končí povinnost činit podání elektronicky dle daňového řádu. V praxi připadá v úvahu jen případ zrušení datové schránky zřízené na žádost právnícké osoby dle § 5 odst. 2 ZOE.

Dílčí závěr č. 3: Právnícké osobě zaniká povinnost činit podání dle § 72 odst. 1 daňového řádu datovou zprávou ke dni znepřístupnění datové schránky zřízené na žádost.

4.4. Fyzické osoby - znepřístupnění datové schránky

Pokud je fyzické osobě znepřístupněna datová schránka dle § 11 odst. 4 ZOE, pak tímto dnem zaniká povinnost činit podání elektronicky dle daňového řádu.

Dílčí závěr č. 4: Fyzické osobě zaniká povinnost činit podání dle § 72 odst. 1 daňového řádu datovou zprávou ke dni znepřístupnění té datové schránky, jejíž zpřístupnění tuto povinnost zakládalo.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství

Povinnost činit podání datovou zprávou vycházející z § 72 odst. 4 daňového řádu je vázána na zpřístupnění datové schránky (příp. povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem). Jakmile nemá daňový subjekt datovou schránku zpřístupněnu (v případě, že nemá ani povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem), povinnost činit podání datovou zprávou dle § 72 odst. 4 daňového řádu se na něj nevztahuje.

4.5. Zástupce

Daňový subjekt může v řízení disponovat zástupcem v souladu s ustanovením § 25 a následně daňového řádu.

4.5.1. Daňový subjekt - držitel datové schránky

Pokud by měl daňový subjekt povinnost činit podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4, přechází tato povinnost také na zástupce, a to bez ohledu na to, zda je zástupce sám držitelem datové schránky, či nikoli. Obdobný princip platí v případě, kdy zmocněnec zvolí dalšího zmocněnce v souladu s § 29 odst. 2 daňového řádu.

Dílčí závěr č. 6: Zástupce osoby, která je povinna činit podání dle § 72 odst. 4 daňového řádu datovou zprávou, je povinen činit podání uvedená v § 72 odst. 1, která učiní jako zástupce této osoby, datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu. Stejný princip platí v případě dalšího zmocnění podle § 29 odst. 2 daňového řádu.

4.5.2. Daňový subjekt - osoba bez datové schránky

Daňový subjekt, který není držitelem datové schránky (ani nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem), může pro daňové řízení mít zástupce, který naplňuje podmínky pro povinně elektronické podání dle § 72 odst. 4 daňového řádu. Striktním výkladem tohoto ustanovení daňového řádu by bylo možné dojít k závěru, že povinnost elektronických podání se vztahuje na veškerá podání daňového subjektu uvedená v § 72 odst. 1 daňového řádu bez ohledu na rozsah zastoupení. Takový výklad by ovšem vedl k omezení projevu vůle v tom smyslu, že zastoupení je možné pouze v celém rozsahu podání uvedených v § 72 odst. 1 daňového řádu.

Dále se domníváme, že nelze omezit práva daňového subjektu v tom smyslu, aby v daňovém řízení nemohl jednat i samostatně např. podáním v listinné podobě, pouze díky tomu, že jeho zástupce je držitelem datové schránky.

Dílčí závěr č. 7: Má-li daňový subjekt, který nenaplňuje podmínky pro povinně elektronická podání dle § 72 odst. 4 daňového řádu, zástupce, který je povinen činit podání datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu, vztahuje se tato povinnost toliko na podání v rozsahu zastoupení. Samotný daňový subjekt pak je oprávněn činit podání kterýmkoli způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.

Příklad č. 4:

Daňový subjekt je osobou bez datové schránky. Má zástupce – fyzickou osobu, která má zpřístupněnu datovou schránku **podnikající fyzické osoby** daňového poradce. Rozsah zastoupení byl ujednáno ke zpracování a předložení přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

- Přiznání k DPFO je zástupce povinen činit elektronicky, tedy datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu.
- Přiznání k dani silniční za OA zahrnutý v obchodním majetku může daňový subjekt podat kterýmkoli způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.
- Pokud by přiznání k DPFO podával z nějakého důvodu samotný daňový subjekt, může tak činit kterýmkoli způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.

4.5.3. Společný zástupce

Společný zástupce zastupuje více daňových subjektů, kterým vzniká společná daňová povinnost. Může jím být společný zmocněnec dle § 30 daňového řádu nebo společný zástupce dle § 13a odst. 4 zákona č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitých věcí.

Bylo by v rozporu se zásadou hospodárnosti správy daní, pokud by mělo docházet ke zkoumání, zda a které daňové subjekty, jež mají společnou daňovou povinnost, splňují podmínky pro povinně elektronická podání dle § 72 odst. 4 daňového řádu, nehledě na to, že společný zástupce ani nemusí mít možnost všechny potřebné informace získat. Rozhodující by proto mělo být postavení samotného společného zástupce.

Dílčí závěr č. 8: V případě daňových subjektů, které mají společnou daňovou povinnost, nastává povinnost činit podání uvedená v § 72 odst. 1 daňového řádu datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu v tom případě, kdy tuto povinnost má společný zástupce daňových subjektů.

Po projednání příspěvku navrhuje příspěvek obvyklým způsobem zveřejnit.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství

Povinnost činit podání podle § 72 odst. 4 daňového řádu má jen ten (daňový subjekt nebo jeho zástupce), kdo splňuje zákonem stanovené podmínky a kdo současně toto podání činí. To znamená, že splňuje-li je jen daňový subjekt, za kterého však podání činí jeho zástupce, který ale povinnost toto podání učinit způsobem vymezeným v ust. § 72 odst. 4 daňového řádu nesplňuje, nevztahuje se na tohoto zástupce povinnost toto podání učinit způsobem vymezeným v ust. § 72 odst. 4 daňového řádu. A naopak, splňuje-li podmínku jen zástupce daňového subjektu, avšak podání (přestože spadá do rozsahu zástupčího oprávnění zástupce) činí sám daňový subjekt, který ale stanovenou podmínku nesplňuje, nevztahuje se na tento daňový subjekt a pro toto konkrétní podání povinnost uložená § 72 odst. 4 daňového řádu.

Takovému výkladu svědčí především logika dikce § 72 odst. 4 daňového řádu. První část věty totiž představuje dvojitou hypotézu (má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce...), ke které se pojí jediná dispozice obsažená v druhé části věty (dispozice totiž z povahy věci pamatuje pouze na jedno a totéž podání, nikoli na dvě totožná podání učiněná různými osobami). Jinak řečeno § 72 odst. 4 daňového řádu dopadá jen na toho, kdo má zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a kdo současně podání činí.

Konkrétně to znamená, že je dané ustanovení třeba číst tak, že:

- Má-li daňový subjekt zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a zároveň činí podání vymezené v § 72 odst. 1 daňového řádu, je povinen toto podání učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.
- Má-li zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a zároveň činí podání vymezené v § 72 odst. 1 daňového řádu, je povinen toto podání učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.
- Má-li daňový subjekt a současně i jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je ten z nich, který činí podání vymezené v § 72 odst. 1 daňového řádu, povinen toto podání učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.

Co se týče společného zástupce, opět platí, že bude mít povinnost činit podání způsobem vymezeným v § 72 odst. 4 daňového řádu pouze tehdy, bude-li on sám splňovat podmínky pro povinné elektronické podání, tedy pokud bude mít on sám zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Interpretace znění § 72 odst. 4 dle zákona č. 280 / 2009 Sb. daňový řád - doplňující otázky

Předkládají: Milan Vodička, Pavel Říha

Verze 1.3

5. Úvod – účel dokumentu

Účelem dokumentu je jednoznačně interpretovat znění § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění účinném od 1. ledna 2015, které vymezuje povinnost elektronického podání pro osoby, jež mají zpřístupněnu datovou schránku, či mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Potřeba tohoto jasného vymezení je umocněna institutem pokut za nesplnění povinností nepeněžité povahy (§ 247a novelizovaného znění daňového řádu).

6. Použité pojmy

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

Držitel datové schránky – osoba, pro kterou byla datová schránka zřízena (§ 3 až § 5 a § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech) a zpřístupněna (§ 10 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech),

Osoba bez datové schránky - osoba, které nebyla zpřístupněna datová schránka (§ 10 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech),

Daňový řád – zákon č. 280/2009 Sb. ve znění platném od 1. ledna 2015,

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

7. Právní stav

Novelizované znění § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád:

(4) Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání podle odstavce 1 učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.

8. Doplnující otázky

8.1. Osoby - povinný audit

U osob uvedených v § 20 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví se domníváme, že situace je poměrně jasná. Povinnost činit podání elektronicky začíná okamžikem, kdy nastává povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem podle zvláštního právního předpisu, a končí okamžikem, kdy končí povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem podle zvláštního právního předpisu.

U osob uvedených v § 20 odst. 1 písm. c) až e) zákona o účetnictví je situace náročnější. Okamžik zjištění, zda mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je až v okamžiku sestavení účetní závěrky. Proto i povinnost činit podání elektronicky by měla nastat až v okamžiku sestavení účetní závěrky, která musí být povinně ověřena auditorem. Podobně v případě, že tato osoba přestane mít povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, tak povinnost činit podání elektronicky končí dnem sestavení účetní závěrky, která nemusí být povinně ověřena auditorem.

Dílčí závěr č. 5: Povinnost činit podání dle § 72 odst. 1 daňového řádu datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu, pokud nemají tuto povinnost z jiného důvodu, mají osoby uvedené v § 20 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví ode kdy mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem podle

zvláštního zákona do dne kdy tato povinnost končí a osoby uvedené v § 20 odst. 1 písm. c) až e) zákona o účetnictví ode dne sestavení účetní závěrky, která má být povinně ověřena auditorem do dne sestavení účetní závěrky, která nemusí být povinně ověřena auditorem, a to i v případě, kdy zvolí zástupce, který je osobou bez datové schránky.

Stanovisko GFŘ:

Povinnost činit podání elektronicky podle § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) vzniká daňovým subjektům (za předpokladu, že nemají tuto povinnost z toho důvodu, že by měly zpřístupněnu datovou schránku) ode dne, kdy jim vznikne povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Tedy daňovým subjektům uvedeným v § 20 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví vzniká povinnost činit podání podle § 72 odst. 4 DŘ dnem, kdy jim podle zvláštního zákona vznikne povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a trvá, dokud trvá podle zvláštního zákona povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Daňovým subjektům uvedeným v § 20 odst. 1 písm. c) až e) zákona o účetnictví vzniká povinnost činit podání elektronicky podle § 72 odst. 4 DŘ dnem sestavení účetní závěrky, která má být povinně ověřena auditorem, a trvá do dne sestavení takové účetní závěrky, která auditorem být ověřena nemusí.

8.2. Podání dle § 71 odst. 3

Je podání dle § 71 odst. 3 chápáno jako učiněné elektronicky, tedy bez obavy ze sankcí podle § 247a DŘ ?

Stanovisko GFŘ:

Základní úprava povinnosti činit vybraná podání elektronicky je obsažena v § 72 odst. 4 DŘ, kde je uvedeno, že pokud má daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo má daňový subjekt nebo jeho zástupce zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen vybraná podání (§ 72 odst. 1 DŘ) učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 DŘ, tedy buď

- podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, nebo*
- prostřednictvím datové schránky, nebo*
- s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.*

*Pro splnění povinnosti činit vybraná podání elektronicky podle § 72 odst. 4 DŘ je nutné, aby podání bylo vždy činěno **výhradně** způsobem podle § 71 odst. 1 DŘ. Ustanovení § 71 odst. 3 DŘ se v tomto případě neuplatní, a pokud tedy za těchto okolností podatel vybrané podání učiní způsobem uvedeným v § 71 odst. 3 DŘ, pak se na takové podání bude hledět jako na podání vadné, jehož vada spočívá v nedostatku předepsané formy, a podatel bude vyzván k odstranění vad podání podle ust. § 74 odst. 1 DŘ.*

Nicméně s ohledem na to, že se jedná o nový přístup v rámci povinnosti činit podání elektronicky, bude finanční správa, s ohledem na základní zásady správy daní, zejména zásady přiměřenosti, spolupráce a vstřícnosti, po přechodné období roku 2015 akceptovat pro splnění povinnosti činit podání elektronicky podle § 72 odst. 4 DŘ i podání, učiněná postupem podle § 71 odst. 3 DŘ, aniž by následovala výzva k odstranění vad podání. To vše za předpokladu, že podání učiněné postupem podle § 71 odst. 3 DŘ má podobu datové zprávy a tato datová zpráva je v zákonné lhůtě potvrzena některým ze způsobů uvedených v § 71 odst. 1 DŘ.

8.3. Omezená plná moc

Daňový subjekt bez povinnosti činit podání elektronicky zmocní osobu s datovou schránkou s výslovnou výjimkou týkající se podání.

Stanovisko GFŘ:

Viz stanovisko GFŘ k bodu 4.5 Podkladů na koordinační výbor 02/2015.

8.4. Daňový subjekt učiní podání sám

Daňový subjekt bez povinnosti činit podání elektronicky zmocní osobu s datovou schránkou, ale podání učiní sám v listinné podobě - např. fyzická osoba bez datové schránky a povinného auditu má daňového poradce, který je ale z jakéhokoli důvodu nečinný. Daňový subjekt proto postupuje sám v podobě podání listinou.

Stanovisko GFŘ:

Viz stanovisko GFŘ k bodu 4.5 Podkladů na koordinační výbor 02/2015.

8.5. Není určen XML formát

Situace v případě, kdy není zveřejněn formát a struktura datové zprávy - dnes např. dílčí přiznání k dani z nemovitých věcí. Lze podat jakkoli = potvrzení dosavadního přístupu GFŘ.

Stanovisko GFŘ

Pouze ve zcela výjimečných případech, kdy není ve smyslu § 72 odst. 3 a 4 DŘ správcem daně zveřejněn formát a struktura datové zprávy, může podatel učinit podání uvedená v § 72 odst. 1 DŘ:

- datovou zprávou zaslanou dle pravidel DŘ, a to s přílohou která v tomto mimořádném případě nebude ve formátu XML, ale ve formátu: DOC, RTF, XLS, PDF, JPG nebo TXT. Dále je možné přiložit podepsané (formát PKCS#7) a komprimované (formát ZIP) soubory, vždy však jde o jeden podepsaný nebo jeden komprimovaný soubor některého z výše uvedených formátů, nebo

- písemně.

8.6. Daňový subjekt s „univerzální“ datovou schránkou

Situace v případě, kdy daňový subjekt v souladu s pokynem GFŘ-D-7 před správcem daně vyjevil, že veškeré písemnosti, které by byly doručovány v listinné podobě, mají být doručovány do jeho datové schránky. Zakládá povinnost činit tak i veškerá podání dle § 72/4 DŘ ?

Stanovisko GFŘ:

Pokud daňový subjekt v souladu s pokynem GFŘ-D-7 před správcem daně seznatelným způsobem vyjevil, že písemnosti, které by mu jinak byly podle DŘ, resp. pokynu GFŘ-D-7 doručovány v listinné podobě, mu mají být doručovány do datové schránky, nevzniká z tohoto titulu daňovému subjektu povinnost činit podání elektronicky podle § 72 odst. 4 DŘ.

8.7. Lex specialis pro DPH

Pokud se jedná o povinný subjekt dle § 72 odst. 4 daňového řádu, který je plátcem DPH a s obratem nižším než 6 mil. Kč, musí činit podání uvedené v § 101a odst. 1 zákona o DPH elektronicky, neboť nesplňuje podmínku dle § 101a odst. 3 písm. b) zákona o DPH ?

Stanovisko GFŘ:

Fyzická osoba, které vznikne povinnost činit podání elektronicky podle § 72 odst. 4 DŘ, ačkoliv nesplňuje podmínku uvedenou v § 101a odst. 3 písm. a) ZDPH (tedy nedosahuje tam stanoveného obratu), je povinna činit elektronicky podání uvedená v § 101a odst. 1 ZDPH, neboť má „zákonem stanovenou povinnost činit podání elektronicky“ (dle § 72 odst. 4 DŘ). Aby tuto povinnost neměla, musela by zároveň splnit obě dvě podmínky uvedené v § 101a odst. 3 ZDPH. Jinými slovy, pokud splňuje alespoň jednu z podmínek uvedených v § 101a odst. 3 ZDPH, má povinnost podávat elektronicky podání uvedená v § 101a odst. 1 ZDPH.

8.8. Situace SVJ

Statutárním orgánem společenství vlastníků (§ 1194 NOZ), které nemají ze zákona č. 300/2008 Sb. povinně zpřístupněné datové schránky, je předseda vlastníků (§ 1205 NOZ), kteří je právnickou osobou a tato právnická osoba má zpřístupněnu datovou schránku. Obdobně, kdy statutárním orgánem společenství vlastníků jednotek (§ 9 zák. č. 72/1994 Sb., dále ZoVB) je pověřený vlastník (§ 9 odst. 7, § 9 odst. 13 ZoVB) a tento pověřený vlastník je právnickou osobou, která má zpřístupněnu datovou schránku (jde o časté případy, kdy SVJ má ve výboru jako pověřeného vlastníka např. bytové družstvo, které bylo vlastníkem bytového domu a postupně převádí bytové jednotky původním členům družstva). Toto družstvo je evidováno v rejstříku SVJ jako statutární orgán i v roce 2015. Dle některých právních výkladů NOZ neřeší společenství vlastníků jednotek vzniklých dle ZoVB, a na tato SVJ se i nadále použije ZoVB.

Společenství vlastníků dle NOZ i společenství vlastníků jednotek podle zákona o vlastnictví bytů je právnickou osobou, a pokud je zároveň daňovým subjektem, pak je nutno splnění podmínek pro vznik povinnosti činit podání elektronicky podle § 72 odst. 4 DŘ zkoumat u tohoto daňového subjektu a nikoliv u jeho statutárního orgánu. Pokud podání daňového subjektu, který je právnickou osobu, činí jeho statutární orgán v rámci výkonu funkce statutárního orgánu, pak se jedná z pohledu daňového řízení o podání činěné daňovým subjektem. Na statutární orgán právnické osoby nehledí daňový řád jako na zástupce daňového subjektu, proto se pro účely vzniku povinnosti činit podání elektronicky podle § 72 odst. 4 DŘ splnění podmínek u statutárního orgánu právnické osoby (bez ohledu na to, zda je jím fyzická či právnická osoba) neposuzuje.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

DPH

442/17.12.14 Režim DPH u prací provedených ve prospěch plátce na majetku třetí osoby

Předkládá: Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

Cílem příspěvku je vyjasnění situace, kdy plátce DPH (dále označen jako „společnost“) hradí práce provedené v jeho prospěch na majetku třetí osoby. Typicky se jedná o přeložky inženýrských sítí nebo jiné změny existujících věcí (zejména staveb), přičemž tyto změny může provádět jak třetí osoba (dále označena jako „stavební firma“), tak přímo vlastník dotčené věci.

Předmětem příspěvku není uplatnění DPH u prací na majetku třetí osoby, který uživatel používá ke své ekonomické činnosti, např. na základě nájmu, výpůjčky nebo výprosy, kdy je vůlí stran si poskytnout vzájemně zdanitelné plnění¹.

Z důvodu omezení rozsahu příspěvku není jeho předmětem řešení otázky způsobu krácení nároku na odpočet v situacích, kdy by společnost vykonávala i činnosti, které nezakládají plný nárok na odpočet DPH.

Příklad: Společnost chce postavit budovu na svém pozemku, kterým je vedena inženýrská síť. Zhotovení přeložky stávající inženýrské sítě je nutnou podmínkou pro zhotovení budovy, kterou společnost bude používat pro svoji ekonomickou činnost podléhající dani na výstupu s nárokem na odpočet DPH. Vlastníkem sítě je třetí osoba.

Varianta 1. Společnost se dohodne s vlastníkem sítě, že s jeho souhlasem na své náklady provede přeložku inženýrské sítě, aniž však dojde ke změně charakteru této sítě ve smyslu jejího technického zhodnocení. Vlastník dá společnosti svůj souhlas s

¹ Rozhodnutí SD EU C-283/12 Serebryannay vek EOOD, bod 41 a zde citovaná další rozhodnutí.

přeložkou bezúplatně. Společnost prostřednictvím stavební firmy zhotoví přeložku a vlastník sítě pokračuje v jejím užívání v nové trase jejího vedení.

Varianta 2. Společnost se dohodne s vlastníkem inženýrské sítě, že přeložku inženýrské sítě provede vlastník sítě sám a že mu společnost uhradí náklady vzniklé v souvislosti s přeložkou. Následně vlastník sítě provede přeložku a společnosti vyúčtuje domluvenou platbu za zhotovení přeložky.

Ve vztahu k uplatnění DPH řeší společnost tři základní otázky:

Otázka č. 1: Která zdanitelná plnění společnost přijímá?

Otázka č. 2: Má společnost u těchto přijatých plnění nárok na odpočet DPH?

Otázka č. 3: Uskutečňuje společnost vůči jiné osobě zdanitelné plnění?

1. Obecné principy

V praxi existují situace, kdy provedení stejné práce na majetku třetí osoby má pro vlastníka tohoto majetku (i pro jiné osoby) různý ekonomický dopad. Ve výše uvedeném příkladu přeložky inženýrské sítě se v jednom případě může překládat nová síť, která nepotřebuje žádné opravy ani údržbu, a ve druhém případě se bude překládat síť, která je na hranici životnosti. Přitom z hlediska osoby, v jejímž zájmu se přeložka provádí, není stav překládané inženýrské sítě podstatný, a také náklady na provedení přeložky v obou případech budou obdobné.²

Vlastník věci také může požadovat dodržení určitých kvalitativních parametrů, aby byla zajištěna spolehlivost věci po provedení její změny. Pokud tyto kvalitativní parametry objektivně nepředstavují technické zhodnocení majetku třetí osoby, tj. nevedou ke zlepšení parametrů věci (např. vybudování dodatečných přípojných míst), pak vlastník věci nezískává žádnou hodnotu v důsledku provedených změn³. Tato situace je tak z hlediska DPH neutrální.

Aby bylo možno hovořit o poskytnutí plnění za úplatu, je nutné, aby existovala přímá vazba mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služby a úplatou plátcem skutečně obdrženou za toto plnění. Tato přímá vazba existuje v případě, že je zde právní vztah mezi poskytovatelem služby a jejím příjemcem, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž úplata obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci⁴ a je vyjádřitelná v penězích⁵.

1. Přijatá zdanitelných plnění

² Pokud by již došlo k porušení sítě a její vlastník by vyžadoval provedení přeložky jako formu opravy sítě, pak by šlo o typově jinou situaci – viz rozsudek NSS č.j. 1 Afs 70/2013

³ Provedení změn na věci může být pro vlastníka často spíše zatěžující, např. inženýrská síť vedené po jiné (delší) trase bude náročnější na pozdější údržbu, může být i více poruchová.

⁴ Rozhodnutí SD EU C-283/12 Serebryannay vek EOOD, bod 37 a zde citovaná další rozhodnutí.

⁵ Rozhodnutí SD EU C-380/99 Bertelsmann AG, bod 17 a 22 a zde citovaná další rozhodnutí.

Varianta 1 - zhotovení změny cizí věci třetí stranou

Ve variantě č. 1 za situace, kdy změnu věci provede pro společnost jiný plátcce daně (stavební firma), je ve vztahu ke stavební firmě příjemcem zdanitelného plnění společnost a nikoliv vlastník věci, na které byla změna provedena.

Mezi vlastníkem věci a stavební firmou neexistuje právní vztah, který je podmínkou pro poskytnutí plnění přímo vlastníkovi věci. Tento právní vztah naopak existuje jenom mezi společností a stavební firmou.

Podle názoru předkladatele je pro účely DPH podstatné, v čí ekonomický prospěch je zdanitelné plnění uskutečněno, a nikoliv čího majetku se plnění formálně týká. Stavební firma vystaví daňový doklad společnosti. Pokud se jedná o stavební práce, společnost uplatní daň v režimu samovyměření dle § 92e ZDPH.

Varianta 2 - zhotovení změny věci jejím vlastníkem

Ve variantě č. 2 podle existujícího stanoviska finanční správy úhrada nákladů souvisejících se zajištěním **přeložek energetického zařízení nepředstavuje** úhradu za zdanitelné plnění⁶, neboť osoba, která potřebu přeložky vyvolala, nezískává majetkový prospěch. Toto stanovisko lze považovat za správní praxi závaznou v linii daňové správy⁷, která poskytuje plátcům dobrou víru ohledně správného uplatnění DPH v situacích popsaných ve stanovisku. Tato správní praxe je pro správce daně závazná do doby, než je výslovně změněna, přičemž změny platí pouze „pro futuro“ a nemohou působit zpětně.

Ačkoliv se stanovisko výslovně týká pouze přeložek energetických rozvodů⁸, není důvod ho nevztáhnout i na přeložky jiných typů inženýrských sítí ve smyslu § 509 občanského zákoníku (např. vodovody a kanalizace⁹), pokud povinnost k náhradě nákladů vlastníka sítě za přeložku vyplývá přímo ze zákona, neboť typově obdobné případy by měly mít stejný režim uplatnění DPH.

Protože se podle názoru finanční správy nejedná o úhradu za zdanitelné plnění, není společnost povinna dále zkoumat, zda ze strany vlastníka sítě jako zhotovitele přeložky jde o stavební činnost v režimu samovyměření podle § 92e ZDPH.

V případech, kdy nejde o náhradu za změnu inženýrské sítě vyplývající ze zákona, ale jedná se obecnou situací, však podle názoru předkladatele jde o poskytnutí zdanitelného plnění ze strany vlastníka upravované věci. Za situace, kdy vlastník věci

⁶ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2005/informace-o-uplatnovani-dph-v-energetice-2102>

⁷ Nejvyšší správní soud již delší dobu zastává názor, že v českém veřejném právu platí princip zásadní vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 16/2006, č. j. 2 Ans 1/2005, č. j. 2 As 7/2005, a č. j. 2 Afs 207/2005).

⁸ § 47 zákona č. 458/2000 Sb., energetický zákon

⁹ § 24 zákona č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích

na své věci provede úpravy na základě požadavku společnosti a žádá za to úplatu, poskytuje vlastník upravené věci společnosti zdanitelné plnění ve formě obecné služby.

I když vlastník upravené věci provede na své věci stavební práce, nejde ve vztahu ke společnosti o poskytnutí stavebních prací v režimu samovyměření. Úplata totiž není placena za konkrétní stavební práce, ale pouze za dosažený výsledek (např. , inženýrská síť vede jinudy, zvýšení oslunění, snížení rušivých imisí, jiný odvod dešťové vody pro ochranu před erozí), a proto DPH na výstupu uplatňuje v obecném režimu vlastník věci, který úpravu provedl a který od společnosti, v jejíž prospěch byla změna provedena, přijímá související úplatu.

2. Nárok na odpočet DPH

Varianta 1 - zhotovení změny stavby třetí stranou

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH), uvedené situace výslovně neřeší. Ve vztahu k nároku na odpočet § 72 odst. 1 ZDPH obecně stanoví, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění¹⁰, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených zákonem.

Pokud ve variantě č. 1 stavební firma provede přeložku cizí inženýrské sítě, pak sice formálně provede práce na majetku třetí osoby, ale příjemcem zdanitelného plnění je společnost jako objednatel služeb, v jejíž ekonomický prospěch se stavební práce uskutečňují. Pojmy „přijaté“ a „použité“ plnění je nutno vykládat v širším smyslu, nikoliv striktně pouze ve vztahu k vlastnímu majetku plátce. V opačném případě by byl porušen princip neutrality systému DPH¹¹.

V případě přeložky může být vazbou na ekonomickou činnost např. výstavba nového výrobního závodu v původním místě inženýrské sítě. V případě úpravy sousední nemovitosti může vazba na ekonomickou činnost spočívat např. v ochraně zaměstnanců před nadměrnými imisemi produkovanými sousední nemovitostí, ve zvýšení komfortu hotelových hostů prostřednictvím zvýšení oslunění nebo v ochraně vlastního majetku před dešťovou vodou prostřednictvím úpravy svodu na sousední budově.

Varianta 2 - změna věci provedená jejím vlastníkem

¹⁰ Směrnice o DPH 2006/112/ES podmínku přijetí plnění pro uplatnění nároku na odpočet výslovně neuvádí, přímý vznik k plnění je však uveden i zde. Podle čl. 168 jsou-li zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést mj. DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.

¹¹ Princip neutrality systému DPH výslovně zmínil Soudní dvůr EU (SDEU) např. rozhodnutí C-268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën, bod 19.

Pokud povinnost k náhradě nákladů vlastníka sítě za přeložku vyplývá přímo ze zákona, neuskutečňuje vlastník věci vůči společnosti zdanitelné plnění. Společnost neuplatňuje žádný odpočet DPH.

Pokud se nejedná o povinnou úhradu nákladů, jak bylo výše uvedeno, podle názoru předkladatele nepředstavuje provedení změny stavby jejím vlastníkem za úplatu dle požadavku společnosti dodání stavebních prací, ale jde o službu obecné povahy. Z pohledu nároku na odpočet DPH na vstupu postupuje společnost stejně jako by přijala plnění od stavební firmy ve variantě č. 1.

Pokud je společnost schopna unést obecné důkazní břemeno ohledně vazby mezi přijatým plněním a svojí ekonomickou činností zakládající nárok na odpočet jako celek, pak při splnění ostatních podmínek dle ZDPH má nárok na odpočet daně zaplacené jako součást úhrady vlastníkovi věci za provedení změn na této věci.

3. Uskutečnění zdanitelného plnění

Ve vztahu k uskutečnění zdanitelného plnění uvádí § 14 odst. 1 ZDPH, že poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Poskytnutím služby se pro účely ZDPH rozumí také:

- a) pozbytí nemotné věci,
- b) přenechání zboží k užití jinému,
- c) vznik a zánik věcného břemene,
- d) zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Posoudit uskutečnění zdanitelného plnění má smysl pouze ve vztahu k variantě č. 1, kdy se zhotovitel stavebních prací liší od vlastníka věci, na které byly práce provedeny.

Pokud mezi společností a vlastníkem věci v souvislosti s provedenou změnou věci společností není dohodnuta žádná úplata, pak chybí jeden ze základních znaků předmětu plnění dle § 2 ZDPH.

Nejsou také naplněny podmínky pro případy, kdy se služba považuje za poskytnutou za úplatu ve smyslu § 14, odst. 3 písm a) a odst. 4 písm b) zákona o DPH, neboť úprava věci je zhotovena výlučně pro účely ekonomické činnosti společnosti, nepředstavuje technické zhodnocení cizí věci, jiný subjekt z jejího zhotovení nemá prospěch¹² a nedochází tak k úniku od placení daně¹³.

Z ustálené judikatury SD EU vyplývá, že základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby je tvořen skutečně získaným protiplněním. Toto protiplnění je subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, a nikoli hodnotou

¹² Případný prospěch vlastníka věci je jenom druhořadý ve smyslu rozhodnutí SDEU C-258/95 Julius Fillibeck, bod 30

¹³ Rozhodnutí SDEU C-412/03 Hotel Scandic, bod 23.

určenou podle objektivních kritérií¹⁴. Krom toho uvedené protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích¹⁵ a musí mít přímou vazbu na poskytnuté plnění¹⁶.

4. Závěr

Na výše položené otázky by tedy odpovědi měly být následující:

Otázka č. 1: Která zdanitelná plnění společnost přijímá?

Ve variantě č. 1 společnost přijímá službu od stavební firmy a daň se uplatní postupem podle § 92e ZDPH, jde-li o stavební práci. Vlastník věci od stavební společnosti žádné zdanitelné plnění nepřijímá.

Ve variantě č. 2 společnost přijímá od vlastníka věci obecnou službu a daň uplatní vlastník věci standardním postupem. To se týká také situací, kdy úprava věci jejím vlastníkem spočívá v provedení stavebních prací vymezených v § 92e ZDPH.

Výjimkou z povinnosti uplatnit DPH jsou situace uvedené v informaci ministerstva financí a situace typově shodné, tj. přeložky inženýrských sítí, u kterých úplata vyplývá přímo ze zákona. V případě změny informace budou tyto změny platit pouze do budoucna.

Otázka č. 2: Má společnost u těchto plnění nárok na odpočet?

Společnost má nárok na odpočet daně na vstupu, pokud přijatá zdanitelná plnění od stavební firmy (varianta č. 1), resp. od vlastníka věci (varianta č. 2) použije pro své ekonomické činnosti podléhající dani zakládající nárok na odpočet DPH. Pro nárok na odpočet není významné, že práce byly provedeny na majetku třetí osoby.

Otázka č. 3: Uskutečňuje společnost vůči vlastníkovi věci zdanitelné plnění?

Pokud vlastník věci dal společnosti souhlas s provedením změny věci, výsledkem změny není technické zhodnocení věci a za souhlas s provedením této změny mezi společností a vlastníkem sítě není domluvena odměna, pak společnost neposkytuje vlastníkovi věci žádné zdanitelné plnění.

Po projednání navrhuje předkladatel závěry publikovat obvyklým způsobem.

Stanovisko GFR:

Co se týká závěrů v bodu 4, pak s těmito lze souhlasit.

Pouze k bodu 4 Otázce č. 3 z důvodu možných interpretačních nejasností pro případy obdobného typu podotýkáme, že posouzení toho, zda mezi stranami

¹⁴ Rozhodnutí SDEU C-258/95 Julius Fillibeck, bod 14 a zde uvedená judikatura.

¹⁵ Rozhodnutí SDEU C-258/95 Julius Fillibeck, bod 14 a zde uvedená judikatura.

¹⁶ Rozhodnutí SDEU C-260/98 Řecko v. Komise, bod 29 a zde uvedená judikatura.

nedochází ke zdanitelnému plnění, by nemělo být v praxi hodnoceno prostřednictvím naplnění pojmu „technické zhodnocení“ ve smyslu předpisů upravujících daň z příjmu. Neboť i změna nižší hodnoty, než jaká je stanovena výše uvedenými předpisy pro naplnění tohoto pojmu, by mohla být protiplněním.

Dále v případě, kdy se předkladatel odvolává na stále platnou informaci MF a současně i zmiňuje její možnou změnu, tak je i z dosavadní praxe jasné, že revize této informace nezasáhne dosavadní postupy aplikované v souladu s dříve nastavenou správní praxí.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

NOVÉ PŘÍSPĚVKY Daň z příjmů

445/18.02.15 Uplatňování nákladů na pohonné hmoty ve vybraných případech

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

1. Úvod

V souvislosti se způsoby uplatňování nákladů na pohonné hmoty (dále jen „PHM“) v rámci výdajů na dosažení zajištění a udržení příjmů, vznikají v praxi v určitých případech výkladové problémy. Ty souvisejí se situacemi, kdy je pořízení vozidla, v souvislosti s jehož provozem náklady na PHM vznikají, pořizovatelem dočasně financováno z cizích zdrojů. Jedná se především o vozidla pořizovaná formou finančního leasingu a o vozidla pořizovaná na úvěr, kdy dochází k zajištění dluhu převodem vlastnického práva na věřitele se současným uzavřením smlouvy o výpůjčce tohoto vozidla na dobu zajištění dluhu uvedeným způsobem.

2. Finanční leasing

Definici, resp. v širším slova smyslu obecná ustanovení o finančním leasingu, pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p.p. (dále jen „ZDP“) vymezuje § 21d ZDP. Ten s účinností již od 1. ledna 2014 obsahuje mimo jiné ustanovení, podle kterého se na finanční leasing nevztahují ustanovení tohoto zákona (míněno ZDP) o nájmu.

To má v souvislosti s úpravami ZDP účinnými od 1. ledna 2014 samozřejmě své opodstatnění, nicméně bylo a je třeba tuto skutečnost ošetřit v těch ustanoveních ZDP, která do konce roku 2013 používala pojem „nájem“ v principu jako legislativní zkratku zahrnující mj. i finanční leasing.

O tom, že se toto ošetření v zákoně v plné míře nepodařilo, svědčí již úprava § 24 odst. 2 písm. k) bod 4., ZDP provedená zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Touto novelou byl do uvedeného ustanovení ZDP vložen i finanční leasing, takže u vozidel pořízovaných formou finančního leasingu vyplývá i z jazykového výkladu zákona, že lze uplatňovat výdaje na PHM v prokázané výši podle tohoto bodu, a to, vzhledem k odst. 31 přechodných ustanovení novely ZDP, jednoznačně i v roce 2014. Zákonodárce tak napravil zjevně neúmyslnou právní úpravu.

Obdobná situace nicméně nastala rovněž v ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP, které upravuje podmínky pro použití tzv. paušálního výdaje na dopravu, které nyní zní:

„Paušální výdaj na dopravu možno uplatnit nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo v nájmu za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.“

Ze striktního jazykového výkladu tohoto ustanovení by tak v kontextu s výše zmíněným § 21d odst. 3 (v roce 2014 odst. 2) ZDP vyplývalo, že uživatel vozidla užívaného z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu, nemůže paušální výdaj na dopravu použít.

Domníváme se ovšem, že ostatní metody výkladu, tedy výklad historický, systematický a teleologický, vedou k závěru opačnému. V této souvislosti je nutné připomenout, že soudy opakovaně zdůraznily, že není možné vycházet pouze z jazykového výkladu a naopak základním vodítkem při výkladu právní normy má být důvodová zpráva. Viz například judikáty 5 Afs 59/2013-55 ze dne 29.5.2014 (Sbírka rozhodnutí NSS 10/2014 str. 990 č.3092/2014 Sb. NSS):

„...Ústavní již několikrát judikoval, že jazykový výklad představuje „pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu“ (viz náleze ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 9, náleze č. 163, str. 399, vyhlášen pod č. 30/1998 Sb.). Obdobně lze odkázat na náleze Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, publikovaný pod č. 8, sv. 48 Sb. ÚS. Ústavní soud zde uvedl, že „[h]istoricko-teleologickým výkladem je zjišťován účel, k němuž měla právní úprava sloužit v době svého přijetí. Směřuje tedy ke zjištění skutečného úmyslu, který zákonodárce měl při přijetí právního předpisu. Záměr zákonodárce lze nalézt v důvodových zprávách, neboť pokud není prokázán opak, je třeba mít za to, že zákonodárce přijal se samotným předpisem i jeho záměr.“

Obdobně pak například NSS 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004, NSS 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29.9.2005, ÚS I. ÚS 138/06 ze dne 10.8.2006, NSS 7 Afs 72/2005-81 ze dne 12.10.2006 NSS 5 Afs 68/2007-121 ze dne 28.2.2007, ÚS II. ÚS 136/06 ze dne 14.3.2007, ÚS IV. ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007, NSS 7 Afs 22/2007-106 ze dne 27.9.2007, ÚS IV. ÚS 814/06 ze dne 11.1.2008 či ÚS II. ÚS 1773/07 ze dne 23.1.2008, 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15.4.2011, 9 Afs 33/2012-35 ze dne 10.10.2012, NSS 5 Afs 73/2012-41 ze dne 13.3.2013 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22.3.2013.

Aplikace paušálního výdaje na dopravu byla v minulosti vždy možná i v případě vozidel pořizovaných formou finančního leasingu¹⁷. Je tedy zřejmé, že před novelou bylo jednoznačně patrné, že cílem ZDP bylo umožnit uplatnění paušálních výdajů v případě leasingu. Podíváme-li se do důvodové zprávy k zákonnému opatření senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů k novému § 21d ZDP, tak mj. uvádí:

“...V této souvislosti se hovoří o pořizovací funkci finančního leasingu, která jej kvalitativně odlišuje od nájmu nebo pachtu, u něhož je primární funkce užívací, resp. užívací a požívací. Hlavní funkcí leasingu je účelové pořízení věci, práva či jiné majetkové hodnoty podle potřeb, výběru a určení uživatele leasingu s využitím cizích zdrojů – zdrojů poskytovatele předmětu leasingu. Smyslem tohoto specifického soukromoprávního institutu je zajištění financování věci za úplatu, přičemž uživatel věci se k ní od okamžiku jejího předání chová jako k věci vlastní se všemi riziky (obvykle nese rizika spojená s předmětem leasingu i náklady spojené s jeho provozem, údržbou a opravami). Leasingový pronajímatel, resp. propachtovatel, sice zůstává po celou dobu trvání leasingu vlastníkem předmětu leasingu, jeho práva a povinnosti související s vlastnictvím předmětu leasingu (s výjimkou dílčích práv) však náležejí uživateli. V rámci finančního leasingu je na nájemce či pachtýře přenášena odpovědnost za předmět leasingu i nebezpečí a rizika s ním spojená, čímž se finanční leasing typově odlišuje od nájmu a pachtu (a nelze je tudíž bez dalšího poměřovat)....V odstavci 2 se v zájmu jednoznačnosti a právní jistoty navrhuje stanovit, že v odstavci 1 definovaný finanční leasing se nepovažuje za nájem.“

K ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP důvodová zpráva pouze uvádí:

„Jde o legislativně technickou úpravu v návaznosti na nové vymezení veřejně prospěšného poplatníka v § 17a.“

Je tedy zřejmé, že zákonodárce neměl v úmyslu podmínky pro používání paušálního výdaje na dopravu v souvislosti s právními důvody užívání takového vozidla nijak měnit.

Rovněž ze smyslu, účelů a cíle uvedeného ustanovení je dle našeho názoru zřejmé, že podmínky uplatnění paušálního výdaje na dopravu pro nájemce vozidla, který vozidlo používá z titulu uzavřené nájemní smlouvy a pro uživatele vozidla, který toto vozidlo používá z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu, by měly být stejné. Obdobně by dle našeho názoru bylo možné porovnat pořízení vozidla koupí (na úvěr) s pořízením vozidla na leasing. Není zde také žádný racionální důvod, aby pořízení vozidla prostřednictvím leasingu, bylo z tohoto hlediska znevýhodněno, zvláště pokud zohledníme, že z hlediska daně z příjmů jsou dopady do základu daně při pořízení vozidla na leasing v zásadě zcela stejné jako v případě pořízení vozidla koupí (na úvěr).

Z výše uvedeného je zřejmé, že všechny ostatní výkladové metody vedou k jednoznačnému závěru, že v případě vozidla používaného z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu není možné vyloučit aplikaci § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP.

¹⁷ Viz např. Koordinační výbor č. 281/16.09.09 - Paušální výdaj na dopravu

Dílčí závěr k bodu 2.: Postup poplatníka daně z příjmů, který používá vozidlo z titulu uzavřené smlouvy o finančním leasingu a uplatní v rámci daňových výdajů paušální výdaj na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. z) ZDP nebude za předpokladu splnění ostatních podmínek stanovených ZDP pro jeho uplatnění pozastavován.

3. Zajištění dluhu převodem práva a výpůjčka

V současné ekonomické praxi je častým způsobem financování pořízení majetku včetně pořízení motorových vozidel úvěrová smlouva. V rámci eliminace souvisejících rizik na straně poskytovatele úvěru bývá k zajištění dluhu využíván převod vlastnického práva na věřitele se současným uzavřením smlouvy o výpůjčce tohoto vozidla. Tento postup bývá používán rovněž v případech tzv. dodavatelských úvěrů. Ekonomickým vlastníkem je v tomto případě jednoznačně uživatel vozidla, který mj. nese veškeré náklady na opravy a údržbu vozidla, jakož i všechna rizika spojená s jeho provozem včetně povinnosti vozidlo pojistit. Právní vlastnictví vozidla ze strany poskytovatele úvěru představuje pouze zajištění dluhu a má u movitých věcí podobnou funkci, jako zástavní právo u věcí nemovitých.

Daňové právo je součástí práva finančního a mělo by tak dle našeho názoru kromě čistě právního pohledu reflektovat a často i upřednostňovat realitu ekonomickou. Znamením, že se tak již děje, je např. ustanovení § 28 odst. 4 ZDP, podle kterého může při převodu vlastnictví hmotného movitého majetku v důsledku zajištění dluhu převodem práva na věřitele tento majetek odpisovat původní odpisovatel, pokud uzavře s věřitelem smlouvu o výpůjčce tohoto majetku na dobu zajištění dluhu převodem práva, ačkoliv jinak platí, že odpisovatelem je obvykle poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo.

3.1. Paušální výdaj na dopravu

První nedokonalé ošetření zmíněného stavu je zřejmé při posouzení znění § 24 odst. 2 písm. z) ZDP. Problém je v daném případě podobný situaci popsané v předchozím bodě 2.

Jak bylo výše popsáno a vysvětleno a jak reflektuje i ustanovení § 28 odst. 4 ZDP, situace, kdy je vozidlo užíváno vypůjčitelem na základě smlouvy o výpůjčce se subjektem (půjčitelem), na který bylo vlastnické právo převedeno pouze jako forma zajištění dluhu obvykle souvisejícího s financováním pořízení tohoto vozidla, ekonomicky odpovídá situaci vlastníka vozidla, který pořizuje toto vozidlo na splátky a poskytl v této souvislosti svému věřiteli určité zajištění jeho pohledávky. Z ekonomického a daňového pohled proto není důvod přistupovat k těmto situacím rozdílným způsobem.

Ze striktního jazykového výkladu tohoto ustanovení by vyplývalo, že uživatel vozidla užívaného z titulu uzavřené smlouvy o výpůjčce vozidla, k němuž bylo převedeno vlastnické právo zajišťovacím převodem na věřitele a půjčitele v jedné osobě, nemůže paušální výdaj na dopravu použít. Jak již však bylo uvedeno výše u bodu 2) výklad dle textu zákona představuje „...*pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě*...”. a je nutné použít i jiné výkladové metody.

Ostatní metody výkladu, tedy výklad historický, systematický a teleologický ale vedou k závěru opačnému. Těžko by se hledal důvod (a není ani uveden v důvodových zprávách nebo jiných podkladech) pro odlišný daňový postup při různých formách zajištění dluhu souvisejícího s pořízením, resp. pořizováním majetku, který by navíc mohl být za jistých okolností považován i za diskriminační.

Jedná se o obecnější problém, který bude třeba řešit do budoucna komplexním způsobem. V dané chvíli navrhuje vyjít z ekonomické podstaty uvedeného vztahu.

Dílčí závěr k bodu 3.1.: Postup poplatníka daně z příjmů, který používá vozidlo z titulu uzavřené smlouvy o výpůjčce vozidla, k němuž bylo převedeno vlastnické právo zajišťovacím převodem na věřitele a půjčitele v jedné osobě a uplatní v rámci daňových výdajů paušální výdaj na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. z) ZDP nebude za předpokladu splnění ostatních podmínek stanovených ZDP pro jeho uplatnění pozastavován.

3.2. Výdaje na spotřebu PHM

Další případ nedokonalé úpravy ZDP je v této souvislosti zřejmý z posouzení znění § 24 odst. 2 písm. k) ZDP. Toto ustanovení řeší v bodech 3. a 4. mj. uplatňování výdajů (nákladů) na spotřebu PHM. V zásadě rozeznává dva způsoby stanovení výše těchto nákladů:

- v prokázané výši – bod 4.
- ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty – bod 3.

Výdaje na spotřebu PHM v prokázané výši se dle bodu 4. uvedeného ustanovení uplatní v případě silničních motorových vozidel zahrnutých do obchodního majetku poplatníka, pořizovaných na finanční leasing nebo v nájmu. U fyzických osob se tedy PHM v prokázané výši uplatí tehdy, pokud je daná FO účetní jednotkou a o vozidle účtuje nebo pokud vede daňovou evidenci podle § 7b ZDP a uvedla toto vozidlo v této evidenci. Právnícké osoby by měly uplatnit spotřebu PHM v prokázané výši vždy.

Zároveň ovšem platí, že vozidla, u kterých je k zajištění dluhu využíván převod vlastnického práva na věřitele se současným uzavřením smlouvy o výpůjčce tohoto vozidla, nejsou u uživatele zahrnuta do obchodního majetku, nejsou pořizována na finanční leasing a nejsou ani v nájmu. To znamená, že se na ně § 24 odst. 2 písm. k) bod 4. nevztahuje. Naopak platí, že jsou výslovně uvedena v § 24 odst. 2 písm. k) bod 3., který vymezuje vozidla, u nichž se výdaje na PHM stanoví ve výši náhrady:

„...a u silničního motorového vozidla užívaného na základě smlouvy o výpůjčce nebo smlouvy o výprose ve výši náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty.“

Lze se domnívat, že úmyslem zákonodárce bylo v tomto případě upravit postup pro uplatňování výdajů na spotřebu PHM u vozidel, která používají fyzické osoby dočasně a bezúplatně, tj. na základě klasické smlouvy o výpůjčce (případně o výprose). Za současného znění zákona ovšem dle našeho názoru nelze postup, kdy např. právnická osoba, která pořizuje automobil na úvěr a dluh je zajištěn převodem vlastnického práva na věřitele se současným uzavřením smlouvy o výpůjčce ve prospěch zmíněné právnické osoby, použije pro účely stanovení základu daně

z příjmů právnických osob ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bod 3. nijak rozporovat. Jedná se naopak o jediné možné řešení.

Že takový výklad nelze odmítnout, vyplývá ze principu používání zásady „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“ (viz například 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).

Zmíněné ustanovení mj. uvádí, že pro stanovení výdajů za spotřebované pohonné hmoty lze použít ceny stanovené zvláštním právním předpisem vydaným pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v pracovním poměru podle zákoníku práce, který je účinný v době konání cesty (v současné době vyhláška č. 328/2014 Sb. o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad). Jako alternativu může poplatník použít i ceny vyšší, pokud je doloží doklady o jejich nákupu.

Z uvedeného vyplývá, že právnická osoba – účetní jednotka může pro uplatnění výdajů na spotřebu PHM pro daňové účely použít buď částky evidované v účetnictví (a doložené účetními doklady) nebo ceny stanovené zvláštním právním předpisem vydaným pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v pracovním poměru.

Na uvedeném závěru dle našeho názoru nic nemění ani ustanovení § 21h ZDP, podle kterého jsou u poplatníka, který je účetní jednotkou, jeho výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví. Ustanovení § 23 odst. 1 totiž uvádí, že se základ daně, tj. u účetních jednotek zjednodušeně řečeno rozdíl, o který výnosy převyšují náklady, upraví podle tohoto zákona (ZDP). Mimo jiné jej lze snížit podle § 23 odst. 3 písm. c) bod 2. o částky nezahrnuté do nákladů, které lze podle ZDP do výdajů zahrnout – v daném případě podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 3. ZDP

Dílčí závěr k bodu 3.2.:

Poplatník daně z příjmů, který užívá za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů silniční motorové vozidlo jako vypůjčitel v případech zajišťovacího převodu vlastnického práva na věřitele se současným uzavřením smlouvy o výpůjčce tohoto vozidla, může pro uplatnění výdajů na spotřebu PHM pro daňové účely použít buď částky evidované v účetnictví (a doložené účetními doklady) nebo ceny stanovené zvláštním právním předpisem vydaným pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v pracovním poměru podle zákoníku práce, který je účinný v době konání cesty.

4. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat a následně přijmout úpravu ZDP tak, aby byly uvedené nedostatky odstraněny. Je na zvážení, zda zvolit postup úpravy jednotlivých

ustanovení ZDP nebo formulovat obecnější principy (např. vymezení forem pořízení majetku za použití legislativní zkratky) řešící uvedené problémy jako celek.

Stanovisko GFŘ

K dílčímu závěru č. 2

Nesouhlas ze závěrem.

Ustanovení § 21d odst. 3 ZDP výslovně uvádí, že na finanční leasing se nevztahují ustanovení tohoto zákona o nájmu. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí, že ustanovení je zavedeno z důvodu jednoznačnosti a právní jistoty (odlišení nájmu od finančního leasingu).

Za stávajícího znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP, kdy toto ustanovení je možné využít pro vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá v obchodním majetku nebo vozidla v nájmu, není možné toto ustanovení aplikovat na vozidla v režimu finančního leasingu, a to ani s přihlédnutím ke skutečnosti, že se nejedná o úmysl zákonodárce.

Z obecného hlediska má ustanovení § 21d odst. 3 ZDP působnost pro celý ZDP. Pokud má jakékoliv ustanovení být aplikováno i na finanční leasing, musí to ZDP výslovně stanovit.

K dílčímu závěru č. 3.1

Nesouhlas ze závěrem.

K paušálnímu výdaji na dopravu silničním motorovým vozidlem v případě uzavření smlouvy o výpůjčce uvádíme, že ani v minulosti nebylo možné v těchto případech aplikovat ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP.

K tomu pro úplnost uvádíme, že Komora daňových poradců předložila v roce 2009 k projednání na koordinačním výboru příspěvek č. 281/16.09.09., kde předkladatel v bodě 2.3.3 konstatuje, že "... paušální výdaj nelze použít u vozidel používaných na základě smlouvy o výpůjčce..." S tímto závěrem Ministestvo financí souhlasilo.

Dle stávajícího znění ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP "ekonomický uživatel" - výpůjčitel, který uzavřel smlouvu o výpůjčce, nemůže uplatnit paušální výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem, protože nesplní podmínku vlastnictví majetku a pro tuto situaci není stanovena výjimka (jako v případě nájemce).

K dílčímu závěru č. 3.2

Souhlas ze závěrem, že "ekonomický uživatel" - výpůjčitel, který uzavřel smlouvu o výpůjčce, může uplatňovat výdaje (náklady) na pracovní cesty podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bodu 3. ZDP.

Ekonomický uživatel - výpůjčitel, který uzavřel smlouvu o výpůjčce, nemůže uplatňovat výdaje (náklady) na pracovní cesty podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bodu 4. ZDP. Dle tohoto ustanovení je možné tyto náklady uplatnit u vozidla, které je pořizované v rámci finančního leasingu nebo nájmu. Dále je toto ustanovení možné

aplikovat na vozidla, která jsou zahrnuta v obchodním majetku. Vlastníkem vozidla je půjčitel, a proto výpůjčitel nemůže mít vozidlo zahrnuto v obchodním majetku, neboť dle § 20c písm. a) ZDP je obchodním majetkem poplatníka daně z příjmu právnických osob veškerý majetek, který mu patří (přitom podle § 1011 obchodního zákoníku, je vše, co "někomu patří", jeho vlastnictvím).

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

446/18.02.15 Daňová uznatelnost výdajů (nákladů) uvedených v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů

Předkládají:

Ing. Mgr. Robert Bezecný, daňový poradce, číslo osvědčení 3321

Ing. Lucie Rytířová, daňový poradce, číslo osvědčení 4038

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit v obecném pojetí vztah mezi ustanoveními § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) a § 25 odst. 1 ZDP a to mimo jiné v návaznosti na závěry projednávání příspěvku č. 433/08.10.14 Daňové ošetření naturální mzdy.

1. Popis problematiky

ZDP v § 24 odst. 1 stanoví, že „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem (ZDP) a zvláštními předpisy“. V § 24 odst. 2 ZDP je pak uvedeno, že „výdaji (náklady) podle odst. 1 jsou také“, přičemž pod písm. a) až zv) pak následuje taxativní výčet takovýchto výdajů (nákladů). Naproti tomu v § 25 odst. 1 ZDP uvádí demonstrativní výčet výdajů (nákladů), které za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely (tj. daňově uznatelné) považovat nelze. Konkrétně zákonodárce použil formulaci „Za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména“, přičemž pod písm. a) až zq) pak následuje výčet takovýchto výdajů (nákladů).

Cílem tohoto příspěvku je v obecném pojetí vyjasnit vztah mezi § 24 odst. 1 ZDP a § 25 odst. 1 ZDP.

Odůvodnění:

Na základě argumentů uvedených níže se domníváme, že výdaje (náklady) uvedené v § 25 odst. 1 ZDP jsou vždy považovány za daňově neuznatelné, a to bez ohledu na to, zda splňují obecnou podmínku uvedenou v § 24 odst. 1 ZDP, tj. bylo by možné je obecně považovat za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jsme toho názoru, že tomuto závěru nasvědčují jak výkladové metody textu zákona, tak dostupná judikatura našich soudů.

Historický výklad

Výše citované ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a úvodní věta ustanovení § 25 odst. 1 ZDP přetrvaly v ZDP v nezměněné podobě od prvního data účinnosti ZDP, tedy od 1.1.1993. Z tohoto faktu lze usuzovat, že zákonodárce neměl potřebu takto nastavená základní pravidla vztahu obecně daňově uznatelných výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP a daňově neuznatelných výdajů (nákladů) uvedených v § 25 odst. 1 ZDP po celou dobu účinnosti ZDP, tj. po více než 22 let, měnit. Ačkoliv byla navazující ustanovení § 24 odst. 2 ZDP a jednotlivá písmena ustanovení § 25 ZDP mnohokrát novelizována, úmysl zákonodárce ohledně základního vztahu těchto ustanovení zůstal z historického pohledu nezměněn.

Teleologický výklad

O záměru zákonodárce při přijetí ZDP v jeho původním znění nejlépe napovídá důvodová zpráva. Její příslušná část uvádí následující:

V § 24 je řešena problematika výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Detailní vymezení budou součástí účtových směrnic registrovaných jako zvláštní předpis ve Sbírce zákonů. Předmětem daňového zákona je vymezení výdajů pro daňové účely odchylně od účetnictví. U některých položek je odvolávka na limity uvedené ve zvláštních předpisech, kdy je účelné, aby stanovené limity mohly být aktualizovány operativně (např. u stravného). U vymezeného okruhu poplatníků (tzv. neziskový sektor - § 18 odst. 3 až 5), u kterých podléhá zdanění jen část příjmů, je možno uplatnit pouze ty výdaje (náklady), které jsou nutné k jejich dosažení.

V § 25 jsou uvedeny výdaje (náklady), které zejména nelze uznat jako nutné k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely. Patří mezi ně např. sankční platby za znečišťování životního prostředí, výdaje nad stanovené limity, platby jiným subjektům - členům správních rad (tantiémy) či držitelům cenných papírů (dividendy). Za výdaj (náklad) nutný k dosažení, zajištění a udržení příjmu nelze považovat ani daň zaplacenou za jiného poplatníka.

Z výše uvedeného textu je dle našeho názoru zřejmé, že v § 25 ZDP jsou uvedeny výdaje (náklady), které, ačkoliv splňují základní podmínku uvedenou v § 24 odst. 1 ZDP, tj. byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nelze je **pro daňové účely** za takto vynaložené uznat. Zákonodárce při tvorbě ustanovení § 24 ZDP a § 25 ZDP předpokládal, že mohou existovat výdaje (náklady), které lze považovat za daňově uznatelné, ale z různých důvodů si zákonodárce nepřál, aby se tak stalo. Jedná se právě o výdaje (náklady) uvedené v § 25 odst. 1 ZDP. V důvodové zprávě zmiňuje zákonodárce např. sankční platby za znečišťování životního prostředí, které by v obecné rovině bylo nepochybně možné považovat za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Systematický a logický výklad

Domníváme se, že zákonodárce zcela úmyslně uvedl do § 24 odst. 1 ZDP obecnou podmínku daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) v podobě nutnosti vynaložení těchto výdajů (nákladů) na dosažení zajištění a udržení příjmů. Jedná se, s výjimkami uvedenými v § 24 odst. 2 ZDP, o nutnou, ale nikoliv postačující podmínku daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) prokazatelně vynaložených poplatníkem. Pokud by se

jednalo o podmínku postačující, jsme toho názoru, že by zákonodárce již při tvorbě ZDP dále nepokračoval a neuvedl by do ZDP ustanovení § 25 odst. 1 ZDP, v němž z široké skupiny obecně daňově uznatelných výdajů (nákladů) splňujících podmínku § 24 odst. 1 ZDP vyjmul některé výdaje (náklady) stanovením, že je nelze považovat za výdaje (náklady) daňově uznatelné.

Předpokládáme-li tvorbu ZDP racionálním zákonodárcem, není dle našeho názoru možné dospět k jinému závěru, než že ustanovení § 25 odst. 1 ZDP je lex specialis vůči § 24 ZDP. V opačném případě by ustanovení § 25 odst. 1 ZDP bylo v textu tohoto zákona de facto nadbytečné. Výše uvedenému výkladu dle našeho názoru svědčí též uvedení textu ustanovení § 25 ZDP až za text ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

Jazykový výklad

Domníváme se, že též jazykovým rozбором textu ustanovení § 25 odst. 1 ZDP nelze dojít k jinému závěru, než že výdaje (náklady) uvedené v § 25 ZDP jsou považovány za daňově neuznatelné bez ohledu na splnění podmínek § 24 ZDP. Svědčí o tom dle našeho názoru formulace „pro daňové účely nelze uznat zejména“, která nepřipouští možnost, že by daný výdaj (náklad) byl uveden v jiné části ZDP jako daňově uznatelný. Tento závěr podporuje také specifické uvedení možnosti považovat za vymezených podmínek za daňově uznatelné výdaje (náklady), které jsou daňově neuznatelné podle § 25 ZDP v § 24 odst. 2, písm. zc) ZDP. Pokud by tato možnost existovala obecně bez ohledu na znění § 25 ZDP, nespecifikoval by pro ni zákonodárce v § 24 odst. 1 písm. zc) ZDP zvláštní podmínky.

Některé specifické případy

Nad rámec výše uvedeného rozboru si dovoluujeme uvést několik příkladů, kdy by při aplikaci závěrů uvedených ve stanovisku GŘ k příspěvku na KOOV č. 433/08.10.14 Daňové ošetření naturální mzdy vedly k absurdním závěrům, zcela mimo smysl a účel ustanovení § 24 a § 25 ZDP. Prvním příkladem může dle našeho názoru být tzv. „nízká kapitalizace“. Domníváme se, že není sporu o tom, že finanční náklady na úroky vynaložené při financování mezi spojenými osobami jsou dle obecného ustanovení § 24 odst. 1 ZDP výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nicméně, dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP jsou finanční náklady překračující limity uvedené v tomto ustanovení považovány za daňově neuznatelné. Pokud by ovšem platil výklad vztahu mezi § 24 odst. 1 ZDP a § 25 odst. 1 písm. w) ZDP tak, jak byl popsán ve výše uvedeném příspěvku, bylo by možné veškeré úrokové náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů považovat za daňově uznatelné.

Dalším případem může být právě již ve výše zmíněném příspěvku uvedená tzv. naturální mzda. Domníváme se, že v situaci, kdy jsou splněny podmínky uvedené v § 25 odst. 1, písm. h) ZDP, tj. při poskytnutí nepeněžního plnění poskytovaného zaměstnavatelem ve formě příspěvku na kulturní pořady, zájezdy a sportovní akce nebo možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, s výjimkou zařízení uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodech 1 až 3 ZDP, není možné dospět k závěru, že takovéto plnění (byť je výslovně uvedeno v § 25 odst. 1 ZDP) je daňově uznatelným výdajem

(nákladem) zaměstnavatele z toho důvodu, že se jedná o výplatu naturální mzdy, která je obecně daňově uznatelným výdajem (nákladem) dle § 24 odst. 1 ZDP.

Takovýto závěr by dle našeho názoru dále působil absurdně v situaci, kdy by zaměstnavatel jako součást odměny zaměstnance za vykonanou práci vyplacenou formou naturální mzdy dohodl se zaměstnancem např. hodnotu spotřebovaných nealkoholických nápojů na pracovišti a přesto, že tyto výdaje (náklady) jsou specificky vyloučeny z daňově uznatelných výdajů (nákladů) dle § 25 odst. 1 písm. zm) ZDP, mohl by tak, argumentujíc, že se jedná o výplatu naturální mzdy, považovat tyto výdaje za daňově uznatelné.

Obdobným příkladem by mohlo být posouzení jako daňově uznatelného výdaje (nákladu) podle § 24 odst. 1 ZDP v případě naturální mzdy v podobě pohoštění a občerstvení rodinných příslušníků zaměstnanců při různých oslavách, ačkoliv jsou výdaje na reprezentaci (tj. zejména na pohoštění, občerstvení a dary) vyloučeny z daňově uznatelných výdajů (nákladů) dle § 25 písm. t) ZDP.

Dalším příkladem by mohlo být poskytování výdajů (nákladů) uvedených v § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, tj. pojistného hrazeného za člena statutárního orgánu a dalšího orgánu právnické osoby a za jednatele z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou společností při výkonu funkce v situaci, kdy by tato osoba byla v tzv. souběhu funkce a zaměstnání a platba tohoto pojistného by byla dohodnuta jako odměna za pracovní činnost formou naturální mzdy.

Převedeno do obecné roviny, při posuzování daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) vynaložených např. na dluhové financování nebo na mzdy zaměstnanců, ať už v jakékoli formě (peněžní nebo naturální, která je jen výplatou odměny za práci vykonanou zaměstnancem pro zaměstnavatele v jiné než peněžní formě), je vždy nutné posoudit jak obecnou podmínku uvedenou v ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, tj. zda tyto výdaje (náklady) byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tak podmínky uvedené v § 25 odst. 1 ZDP jako lex specialis, tj. zda tyto výdaje (náklady) nespádají do některých výslovně daňově neuznatelných kategorií.

Judikatura

Pro úplnost uvádíme, že ke stejnému závěru o vztahu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a § 25 ZDP vede také ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, viz např. rozhodnutí č. 30 Af 43/2010-45¹⁸, 1 Afs 48/2004-92¹⁹, 7 Afs 40/2011-69²⁰ nebo 5 Afs 152/2006-37²¹.

Shrnutí

Z výše uvedeného je dle našeho názoru zřejmé, že v případě výdajů (nákladů) uvedených v § 25 odst. 1 ZDP není možné, aby tyto výdaje (náklady), byly

¹⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 30 Af 43/2010-45 ze dne 29.9.2011

¹⁹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 48/2004-92, ze dne 28.12.2007

²⁰ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 40/2011-69, ze dne 25.11.2011

²¹ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 152/2006-37, ze dne 9.1.2008

považovány za daňově uznatelné, byť by byla splněna obecná podmínka daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP.

2. Závěr

Doporučujeme přijmout závěr, že výdaje uvedené v § 25 odst. 1 ZDP jsou, za podmínek uvedených pod jednotlivými písmeny tohoto ustanovení, daňově neuznatelnými výdaji (náklady) bez ohledu na to, zda jsou splněny obecné podmínky daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP. Takovýto závěr je v souladu s posouzením vztahu ustanovení § 24 odst. 1 a § 25 odst. 1 ZDP podle všech běžných výkladových metod a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele že výdaje uvedené v § 25 odst. 1 ZDP jsou, za podmínek uvedených pod jednotlivými písmeny tohoto ustanovení, daňově neuznatelnými výdaji (náklady).

Zároveň je nutné zdůraznit, že podle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, správce daně vždy vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.