

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18.3.2015

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM V BODECH, KDE JE VYJÁDŘEN NESOUHLAS

Daň z příjmů

444/18.02.15 Uplatnění odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně v případě vlastního vzdělávacího zařízení 2

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

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM V BODECH, KDE JE VYJÁDŘEN NESOUHLAS

Daň z příjmů

447/18.03.15 Technické zhodnocení pronajatého/podnajatého majetku 13

Předkládá: Michaela Thelenová, daňový poradce, č. osvědčení 3094
Markéta Neškrábalová, daňový poradce, č. osvědčení 4356

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 18.3.2015

Daň z příjmů

449/18.03.15 Daňový režim rozhodčích na úrovni výkonnostního fotbalu 21

Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osvědčení 1381

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

448/18.03.15 Daňový režim výplaty oceňovacích rozdílů

Předkládají: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159
Ing. Vladimír Sopkuliak, daňový poradce, č. osvědčení 4049

DPH

450/18.03.15 Uplatnění DPH v případě pobídek v nájemních vztazích

Předkládají: Ing. Martin Šandera, daňový poradce, č. osvědčení 4446
Ing. Bc. Michala Darebná, daňový poradce, č. osvědčení 4909

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM V BODECH, KDE JE VYJÁDŘEN NESOUHLAS

Daň z příjmů

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

Předkládá: Martin Kopecký, ev. číslo 3826

Předmětem příspěvku je vyjasnění podmínek pro uplatnění odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně v případě, kdy poplatník má vlastní vzdělávací zařízení, které zajišťuje střední vzdělání ve smyslu zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon.

Legislativní rámec

Zákonem č. 267/2014 Sb. byl s účinností od 1.1.2015 doplněn § 34f odst. 6 ZDP: „*Podmínku uzavření smlouvy podle odst. 2 písm. a) lze nahradit prohlášením o odborném vzdělávání, pokud u výkonu praktického vyučování nebo odborné praxe žáky nebo studenty školy, jejíž činnost vykonává sám poplatník, praktické vyučování nebo odborná praxe jsou vykonávány na pracovišti tohoto poplatníka, které slouží jinému druhu činnosti, která není činností školy a je jeho převažující činností. V prohlášení musí být vymezen obsah a rozsah praktického vyučování nebo odborné praxe a podmínky jejího konání*“.

Současně s tím byl doplněn § 34g odst. 4 písm. a) ZDP, který stanoví, že: „*majetkem pořízeným nebo pořízovaným pro účely odpočtu se rozumí majetek, který je vymezen ve smlouvě (...) nebo prohlášení o odborném vzdělávání jako majetek, který bude využíván při:*

- 1. praktickém vyučování,*
- 2. odborné praxi nebo*
- 3. vzdělávací činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy na pracovišti poplatníka*“.

V bodu 44 přechodných ustanovení k zákonu č. 267/2014 Sb. se uvádí, že: „*ustanovení § 34f odst. 6 a § 34g odst. 4 písm. a), ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, lze použít i pro zdaňovací období započaté v roce 2014.*“

K předmětné změně ZDP provedené zákonem č. 267/2014 Sb. neexistuje důvodová zpráva, neboť šlo o návrh rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny PČR, jehož cílem bylo umožnění uplatnění odpočtu v také případech, kdy poplatník má vlastní zařízení poskytující střední vzdělání.

Výkladové nejasnosti

Vzhledem ke stručnosti právní úpravy, která nezohledňuje rozdíly mezi novým prohlášením jako jednostranným právním úkonem a původní smlouvou jako dvojstranným právním vztahem, a dále vzhledem k možnosti retroaktivního použití i na zdaňovací období započatá v roce 2014, je důležité vyjasnit níže uvedené nejasnosti.

1. Prohlášení

U smlouvy mezi školou a poplatníkem jako dvěma samostatnými subjekty je zřejmé, že k jejímu uzavření musí dojít dříve, než bude zahájeno odborné vzdělávání, jehož se uplatňovaný odpočet týká. Tomu odpovídá i budoucí čas § 34g odst. 4 písm. a) ZDP („... majetek, který bude využíván ...”).

V případě prohlášení však není zřejmé, kdy tento úkon má být učiněn. Vzhledem k absenci specifického přechodného ustanovení by při doslovném výkladu ZDP nebylo možno odpočet pro zdaňovací období započaté v roce 2014 uplatnit, neboť majetek již byl pořízen a využíván před vznikem prohlášení. Jednotné číslo slovesa započaté by při doslovném výkladu také znamenalo, že v případě více započatých období v r. 2014 by bylo možné uplatnit odpočet pouze za jediné období, dle výběru poplatníka (např. v případě přeměn). Rovněž uvedení pojmu zdaňovací období je ve zjevném rozporu s § 34f odst. 4 ZDP, který uvádí, že obdobím se pro účely odpočtu na podporu odborného vzdělávání rozumí zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.

Teleologickým výkladem předmětné novely ZDP, jejímž cílem bylo podpořit praktickou výuku žáků ve všech formách, je nutno dojít k níže uvedeným závěrům, které vedou k naplnění smyslu nové úpravy, kterým je umožnění uplatnění odpočtu i v případě, kdy poplatník zajišťuje celé vzdělání, tj. teoretickou i praktickou část.

Závěr

- 1.1. Odpočet lze uplatnit za všechna zdaňovací období a období, za která se podává daňové přiznání, započatá v roce 2014. To se týká i těch, kdy již uplynula lhůta pro podání daňového přiznání do 31.12.2014. Pokud již lhůta pro podání daňového přiznání uplynula do 31.12.2014, lze dodatečně odpočet uplatnit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.
- 1.2. Prohlášení za období započatá v roce 2014 může poplatník učinit kdykoliv ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání.
- 1.3. Prohlášení za období od 1.1.2015 poplatník učiní v průběhu zdaňovacího období před pořízením majetku, u kterého hodlá odpočet uplatnit. Stejně jako smlouvu lze následně doplňovat formou dodatků v případě změny podmínek, lze následně doplňovat i prohlášení, a to až do konce období, ke kterému se prohlášení vztahuje.

2. Pořízení majetku

V praxi nastávají situace, kdy se majetek pořídí ke konci období, kdy již bylo ukončeno odborné vzdělávání žáků a studentů. Přitom mohou nastat dvě situace: (i) majetek je sice pořízen (tj. uveden do užívání z hlediska účetnictví), ale nepoužívá se pro vzdělávací ani jinou produkční činnost, nebo (ii) majetek se používá pro produkční činnost, ale při opětovném zahájení výuky v dalším období se bude používat v dostatečné míře i pro vzdělávací činnost.

Podle komentáře k § 34f odst. 3 a § 34g odst. 1 uvedeného v Informaci¹ se dobou provozu rozumí doba, po kterou je majetek využíván k produkčním činnostem, k činnostem zajišťujícím odborné vzdělávání, či ke kombinaci těchto činností. Do doby provozu se nezapočítává odstavka. Pokud majetek není využíván u poplatníka v období vymezeném jako hlavní prázdniny vyhláškou č. 16/2005 Sb., pro odborné vzdělávání, nezapočítává se toto období do celkové evidované doby provozu pro účely výpočtu doby provozu majetku. Pokud tedy Informace výslovně stanoví, že hlavní prázdniny se pro účely kalkulace odpočtu neberou v úvahu, pak analogicky nelze brát v úvahu ani jiná období, kdy neprobíhá výuka, tj. zejména zimní a jarní prázdniny.

Z účetního² a daňového³ hlediska má být majetek zařazen do užívání v okamžiku, kdy je uveden do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Uvedení nového majetku do užívání tedy není vázáno na zahájení jeho faktického užívání.

Ustanovení § 34g odst.1 ZDP říká, že majetek je pořízen pro účely odborného vzdělávání, ale v zároveň připouští, že jeho využití bude i pro účely mimo vzdělávání. Z toho důvodu je krácena podpora. Lze jej tedy zařadit do užívání i v období prázdnin, pokud po nich ještě bude následovat výuka. Nicméně účelem tohoto ustanovení není zohlednit období, kdy výuka neprobíhá, ale zohlednit situaci, kdy je majetek fakticky používán jak pro výrobní, tak i pro vzdělávací činnosti.

I když proto není žádný logický důvod a je to i deklarováno v Informaci v komentáři k § 34g odst. 2, majetek pořízený na konci roku může mít (z důvodu prázdnin) z hlediska odpočtu horší režim, než majetek pořízený dříve, neboť období vyučování do konce období může být už velmi krátké a nebude odpovídat poměru celkové délky období vyučování k celkové délce zdaňovacího období. Pokud je navíc majetek pořízen, resp. zařazen do užívání, až v úplném konci období, kdy už byla výuka v daném období ukončena, pak může být tento nově pořízený majetek diskvalifikován pro uplatnění odpočtu navždy.

Proto by se účely určení doby provozu zařízení měla brát v úvahu pouze doba, kdy majetek byl v provozu a výuka na něm mohla probíhat. Stejně tak by poplatník měl možnost posunout první období, od kterého započne dobu provozu zařízení, až do prvního následujícího období, kdy bude výuka opět zahájena, pokud již výuka do konce období, ve kterém byl majetek pořízen, nebude probíhat. Z hlediska logiky zákona by měla být testována doba provozu, nikoliv doba od pořízení.

Závěr

2.1. Do doby provozu majetku pro účely odpočtu se nebere v úvahu období hlavních prázdnin a další období, kdy výuka neprobíhá.

¹ Informace Ministerstva financí, Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy a Ministerstva průmyslu a obchodu č.j. MF-42363/2014/1501-1 uveřejněné v Finančním zpravodaji 3/2014 („Informace“)

² § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

³ § 26 odst. 5 ZDP

2.2. Pokud k pořízení majetku dojde po ukončení výuky v daném období, poplatník uplatní odpočet a zahájí sledování doby provozu podle § 34g ZDP v následujícím období, kdy se výuka obnoví.

3. Vymezení pojmu „pracoviště“

ZDP pojem pracoviště nedefinuje, přičemž ho však ve znění účinném do 31.12.2014 používá na pěti místech :

§ 6 odst. 9 písm. b): „*osvobozena je hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování*“

§ 6 odst. 9 písm. c): „*osvobozena je hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti*“

§ 24 odst. 2 písm. j) bod 1: „*výdaji jsou také výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť*“.

§ 24 odst. 2 písm. k) bod 2: „*Pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle § 7 se také rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání sídlo podnikatele nebo místo výkonu jiné činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti*“.

§ 25 odst. 1 písm. m): „*Za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti*“

Podle názoru předkladatele je nutné vykládat jeden právní termín v rámci jednoho právního předpisu vždy jedním způsobem, tzn., že jeden termín nemůže mít více významů, neboť by tím byl porušen princip právní jistoty a nastavena libovůle ze strany státní správy při interpretaci daňových předpisů. Tento princip je nutno respektovat zejména v případě, kdy připuštění výkladové různosti může v konečném důsledku mít pro poplatníky závažné negativní následky.

Z kontextu výše uvedených ustanovení plyne, že termín „pracoviště“ je nutno vykládat široce a v zásadě zahrnuje veškeré prostory, které poplatník může využívat v rámci své činnosti. Pokud by byl pojem vykládán úzce ve vztahu ke konkrétnímu zaměstnanci nebo konkrétní činnosti poplatníka, pak by nebylo možno např. uplatnit osvobození dle § 6 odst. 9 ZDP v situaci, kdy závodní stravování pro administrativní zaměstnance zajišťuje ve své jídelně odborné učiliště poplatníka, které poskytuje vzdělávání v oboru stravování.

ZDP umožňuje uplatnit odpočet, „*pokud u výkonu praktického vyučování nebo odborné praxe žáky nebo studenty školy, jejíž činnost vykonává sám poplatník, praktické vyučování nebo odborná praxe jsou vykonávány na pracovišti tohoto*“

poplatníka, které slouží jinému druhu činnosti, která není činností školy a je převažující činností“.

Poplatníci, kteří zajišťují teoretickou i praktickou výchovu žáků, tak obvykle nečiní z důvodu podnikání v oboru odborného vzdělávání (tzn. hlavní činnost školy⁴), ale z důvodu výchovy vlastních budoucích zaměstnanců. V takovém případě pak platí závěr, že žádné pracoviště poplatníka neslouží k činnosti školy, ale všechna pracoviště (včetně školních tříd a výukových dílen) slouží k jinému druhu činnosti, která není činností školy a je převažující činností poplatníka. Skutečnost, že cílem provozu školy je výchova vlastních zaměstnanců, lze prokázat např. tím, ztráta z provozu školy je hrazena z jiné činnosti poplatníka.

Je zjevně nesmyslné, aby poplatník, který zajistí pouze praktickou výuku, byl z hlediska nároku na odpočet v lepším postavení, než poplatník, který na sebe vedle praktické výuky vezme také břemeno zajištění teoretické výuky.

Z hlediska uplatnění odpočtu nemůže být podstatné, jaké je bližší organizační členění poplatníka, a to zejména za situace, kdy ZDP samostatně nedefinuje pro účely odpočtu termín „pracoviště“.

V opačném případě by docházelo ke zcela zjevně nesmyslnému závěru, že o uplatnění odpočtu rozhoduje to, jak je příslušný majetek zařazen v rámci organizační struktury poplatníka.

Proto ani ZDP nepožaduje pro uplatnění odpočtu administrativní nebo fyzické rozdělení poplatníka na „produkční“ část, kde se provádí převažující činnosti, a na „vzdělávací“ část (a logicky také nestanoví pravidla pro toto rozdělení).

Tento závěr také plyne z obecného principu, že typově stejné situace by měly být z daňového hlediska řešeny stejně, ledaže existují relevantní důvody pro odlišné zacházení, např. pokud je vzdělávací činnost hlavní nebo převažující činností poplatníka a poplatník z nich dosahuje zisk.

Příklad 1: Škola je samostatný subjekt a jejím předmětem činnosti je poskytování vzdělávání. Praktické vyučování je celé řešeno smlouvou s poplatníkem, jehož převažující předmět činnosti není vzdělávání. V tomto případě poplatník, který zajišťuje praktické vyučování, může u majetku používaného k této činnosti odpočet uplatnit, byť na tomto majetku jinou činnost nevykonává a tento majetek slouží např. jako školní dílny (viz Příklad 1 v Informaci k § 34f odst. 3, § 34g odst. 1 Doba provozu).

Příklad 2: Stejný poplatník převezme od školy také teoretickou část výuky. Podle jazykového výkladu ZDP by na způsobu organizačního rozdělení vzdělávací činnosti u poplatníka záležela možnost uplatnění odpočtu; pokud pracoviště, kde probíhá praktická výuka, začlení spolu s převzatou teoretickou částí do střediska „škola“, pak odpočet uplatnit nemůže. Pokud ale stejné pracoviště ponechá ve středisku „výroba“, pak odpočet uplatnit může. Tento závěr vycházející z doslovného výkladu textu ZDP je nesmyslný i ve světle toho, že odpočet lze uplatnit i zpětně za rok 2014, přičemž organizační schéma poplatníka už zpětně pochopitelně změnit nelze.

⁴ Odborné vzdělávání ve smyslu komentáře k § 34f odst. 2 ZDP uvedeného v Informaci.

Pokud poplatník v roce 2014 např. vybudoval dílny, které slouží jak k výuce žáků, tak i k výuce ostatních zaměstnanců v rámci výrobní činnosti, a organizačně je začlenil do střediska „škola“, pak nemůže být za toto své rozhodnutí zpětně daňově „trestán“ tím, že nemůže odpočet uplatnit, na rozdíl od situace, kdy poplatník totožné dílny vyčlení do střediska „výroba“ a odpočet uplatnit může (byť by faktické využití dílen v obou případech bylo shodné).

Závěr

- 3.1. Pokud převažující činností poplatníka není vzdělávací činnost, v rámci které provádí praktické vyučování, pak je poplatník oprávněn uplatnit odpočet za stejných podmínek jako v případě, kdy by praktické vyučování nebo odbornou praxi prováděl na základě smlouvy se vzdělávacím zařízením (školou).
- 3.2. Pro uplatnění odpočtu není podstatné vnitřní organizační členění poplatníka a to, zda je majetek formálně přiřazen k organizační jednotce poplatníka, která se zabývá vzděláváním, nebo k organizační jednotce, která se zabývá jinou (hlavní) činností poplatníka.
- 3.3. ZDP nestanoví pro účely odpočtu povinnost vymezit část pracoviště poplatníka, kde se vykonává převážně vzdělávací činnost, a část pracoviště, kde se vykonává hlavní činnost.

4. Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta

Pokud jde o podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta podle § 34h, pak zde není stanovena žádná podmínka, že k praktickému vyučování, odborné praxi nebo vzdělávací činnosti musí docházet na pracovišti poplatníka, které slouží jinému druhu činnosti, která není činností školy a je jeho převažující činností. Podstatné je pouze prokázání počtu uskutečněných hodin praktické výchovy na jakémkoliv pracovišti poplatníka v daném období, a to obvykle třídní knihou nebo jinou obdobnou evidencí.

Uvedená právní úprava podporuje závěr, že cílem odpočtu je podporovat všechny poplatníky, kteří zajišťují praktické vyučování nebo odbornou praxi bez ohledu na to, jaký je rozsah této činnosti nebo místo provádění této činnosti, neboť smyslem odpočtu je částečně kompenzovat to, že poplatník nemůže svůj majetek plně využívat pro svoji hlavní (jinou než vzdělávací) činnost, resp. je nižší využití zaměstnanců poplatníka pro jeho hlavní činnost.⁵ Proto také není podstatné, zda vzdělávací činnost provádějí zaměstnanci poplatníka zařazení organizačně do střediska „škola“ nebo zaměstnanci organizačně zařazení do střediska „výroba“, případně zda je tato výuka fyzicky prováděna ve středisku „škola“ nebo ve středisku „výroba“.

⁵ Uvedenému závěru svědčí i důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., kterým byl odpočet na odborné vzdělávání do ZDP zaveden, podle které je záměrem odpočtu kompenzovat náklady na odborný dohled a další omezení, která jsou s výskytem studentů na pracovišti spojena.

Jedinou podmínkou pro uplatnění odpočtu je naplnění definice praktického vyučování⁶, odborné praxe anebo vzdělávací činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy.

Závěr

4.1. Pro uplatnění odpočtu podle § 34h ZDP není podstatné, kým jsou tyto činnosti prováděny (učitelé, pracovníci provádějící hlavní činnost, externí spolupracovníci). Ve smyslu předchozích závěrů také není podstatné, na které části pracoviště poplatníka vzdělávací činnost fakticky probíhá. Podstatný je pouze počet hodin, po který praktická výuka prokazatelně na pracovišti poplatníka skutečně probíhala. Odpočet lze uplatnit i v případě, kdy výuku vedla osoba, která není zaměstnancem poplatníka.

Stanovisko GFŘ

Na úvod je nutné zdůraznit, že dle informace MŠMT se daná problematika týká pouze dvou poplatníků (tj. poplatníků, kteří mají vlastní vzdělávací zařízení, které zajišťuje střední vzdělání ve smyslu zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon).

K závěrům 1.1, 1.2., 1.3.

1.1.

K dílčímu závěru, že lze odpočet uplatnit za zdaňovací období i za období, za která se podává daňové přiznání, uvádíme, že přechodné ustanovení k zákonu č. 267/2014 Sb., Čl. II č. 44 umožňuje aplikaci ustanovení § 34f odst. 6 ZDP za zdaňovací období započatá v roce 2014. Dle striktně jazykového výkladu se toto ustanovení nevztahuje na období, za které se podává daňové přiznání.

GFŘ v této souvislosti s ohledem na úmysl zákonodárce upřednostňuje výklad, že v daném případě bude možné odpočet uplatnit za období, které je pro účely odpočtu definováno v § 34f odst. 4 ZDP, tedy jak za zdaňovací období, tak i za období, za které se podává daňové přiznání.

K dílčímu závěru, že pokud lhůta pro podání daňového přiznání uplynula do 31. 12. 2014 (tj. jednalo by se o krátká období, za která se podává daňové přiznání – např. změna v souvislosti s hospodářským rokem či přeměna), lze dodatečně uplatnit odpočet prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, uvádíme, že poplatník má tuto možnost za splnění všech zákonem stanovených podmínek pro uplatnění odpočtu (§ 34f, § 34g ZDP) a za splnění podmínek pro podání daňového přiznání.

V případě neuplatnění odpočtu (a to ani dodatečného) v období, kdy odpočet vznikl, přestože je vykázán dostatečný základ daně, se poplatník zbavuje možnosti „přenesení“ uplatnění odpočtu do třech období, která následují po období, ve kterém odpočet vznikl. Zde považujeme za nutné upozornit na povinnost dodržet podmínku stanovenou v § 38p ZDP, ve znění do 31. 12. 2014, neboť žádné přechodné

⁶ § 65 zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon

ustanovení, které by vylučovalo aplikaci tohoto ustanovení na výše uvedený případ dodatečného daňového přiznání, není.

Obecně platí, že odpočet je uplatňován v období, kdy vznikl (viz Informace ze dne 19. 5. 2014 čj. MF-42363/2014/1501-1 /dále jen „Informace“/ k § 34 odst. 5 ZDP). Výše uvedené podmínky musí být splněny v tomto období.

Pokud daňový subjekt v roce 2014 neuplatní odpočet na podporu odborného vzdělávání nebo odpočet na podporu výdajů na žáka nebo studenta, z důvodu nesplnění podmínek pro uplatnění těchto odpočtů, nelze tuto skutečnost považovat za porušení podmínek pro čepání investičních pobídek.

1.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že Prohlášení za období započatá v roce 2014 může poplatník učinit kdykoliv ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

To by jinými slovy znamenalo, že Prohlášení vztahující se k období 2014 a specifikované v § 34f odst. 6 ZDP by bylo možné učinit v průběhu roku 2015 nejpozději do 30. 6. 2015. Pro tento právní názor předkladatele není v ZDP právní opora.

Přestože školský zákon, jeho prováděcí vyhlášky ani ZDP výslovně neuvádí, kdy Prohlášení nebo Smlouva mají být uzavřené, lze z podmínek pro uplatnění odpočtu stanovených v ZDP dovodit, že nelze stanovit smluvní podmínky, na základě kterých se bude odpočet uplatňovat, až po ukončeném školním roce (tedy v následujícím období) a stanovit vše dodatečně.

Předkladatel ve svém příspěvku uvádí, že z budoucího času v ustanovení § 34g odst. 4 písm. a) ZDP (majetek .. bude využíván) lze dovodit, že ke smluvnímu vztahu mezi školou a poplatníkem musí dojít dříve, než bude zahájeno odborné vzdělávání.

S tímto názorem GFŘ souhlasí, protože je nutné vymezit podmínky spolupráce tak, aby byly splněny všechny podmínky ZDP pro uplatnění odpočtu. Jednou z podmínek je i stanovení předpokládané „doby provozu v procentech“, kterou poplatník stanovuje před prvním uplatněním odpočtu, tj. v období pořízení nebo přenechání majetku. Pokud poplatník v období pořízení určí vyšší procento doby provozu, pak dle ZDP se jedná o nedodržení podmínek s nutností zvýšení základu daně.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro účely uplatnění odpočtu je poplatník povinen „do budoucna“ určit některá kritéria rozhodná pro uplatnění odpočtu (např. v § 34g odst. 4 ZDP je stanovena ve Smlouvě povinnost vymezit majetek, který teprve bude využíván), a nelze tato kritéria stanovit „zpětně“ v následujícím období. Tato pravidla jsou platná obecně u odborného vzdělávání – tedy výše uvedené platí i pro Prohlášení, které dle § 34f odst. 6 ZDP může v některých případech nahradit Smlouvu.

K případnému argumentu, že poplatníci neměli dostatek času na přípravu Prohlášení, protože zákon nabyl účinnosti až 1. 1. 2015, uvádíme, že zákon č. 267/2014 Sb., kterým byla tato změna umožněna, byl zveřejněn ve Sbírce zákonů

dne 21. 11. 2014. Vzhledem k tomu, že poplatníci, kterých se změna týkala, tuto změnu sami v rámci legislativního procesu iniciovali (změnu tedy očekávali), a vzhledem k tomu, že se jedná o jednostranný právní úkon, domníváme se, že legisvakantní lhůta byla dostatečná.

1.3.

Souhlas se závěrem předkladatele, že prohlášení za období od 1. 1. 2015 učiní poplatník v průběhu tohoto zdaňovacího období za předpokladu, že budou splněny všechny zákonem stanovené podmínky.

K závěrům 2.1., 2.2.

Souhlas pouze se závěrem, že do doby provozu majetku pro účely odpočtu se nebere v úvahu období hlavních prázdnin.

S ostatními závěry uvedenými pod body 2.1. a 2.2. GFŘ nesouhlasí.

Doba provozu majetku není sice v ZDP výslovně definována, ale z Informace jednoznačně vyplývá, že je to doba, po kterou je majetek využíván k produkčním činnostem (např. produkce výrobků, zemědělské práce, poskytování služeb), k činnostem zajišťujícím odborné vzdělávání či ke kombinaci těchto činností. Zároveň je zde uvedeno, že do doby provozu majetku se nezapočítávají hlavní prázdniny a odstavka.

Z důvodu nastavení podmínek, výpočtu a věcné uplatnitelnosti odpočtu bylo mezi příslušnými rezorty odsouhlaseno, že do doby provozu majetku se nezapočítávají hlavní prázdniny. Úmyslem zákonodárce bylo nezohledňovat v době provozu hlavní prázdniny, pouze však v případě, kdy majetek není v období hlavních prázdnin využíván pro odborné vzdělávání.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro účely stanovení doby provozu majetku nelze akceptovat vyloučení „dalších období, kdy výuka neprobíhá“, tj. např. podzimní, vánoční, pololetní, jarní, velikonoční prázdniny, ředitelská volna a zároveň není rozhodné, zda k pořízení majetku dojde po ukončení výuky nebo při obnovení výuky. Přitom podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu pořízení majetku pro odborné vzdělávání je nutné dodržovat od období, ve kterém je majetek pořízen.

K závěrům 3.1., 3.2., 3.3.

3.1.

Obecně platí, že pro uplatnění odpočtu na základě Prohlášení (jednostranný právní úkon) je nutné dodržet obdobné obecné podmínky jako pro odpočet uplatněný na základě Smlouvy (dvoustranný právní úkon).

3.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že pro uplatnění odpočtu není podstatné vnitřní organizační členění poplatníka a to, zda je majetek formálně přiřazen

k organizační jednotce poplatníka, která se zabývá vzděláváním, nebo k organizační jednotce, která se zabývá jinou (hlavní) činností poplatníka.

Pro účely uplatnění odpočtu na základě Prohlášení dle § 34f odst. 6 ZDP musí poplatník prokázat, že výkon praktického vyučování nebo odborné praxe je vykonáván na pracovišti poplatníka, které slouží jinému (hlavnímu) druhu činnosti, tedy jinému druhu činnosti, než je činnost školy.

Pořízení majetku pro účely odpočtu je tedy nutné evidovat k převažující (hlavní) činnosti poplatníka (např. k výrobnímu podniku, nikoliv ke škole).

Podle § 12 vyhlášky č. 13/2005 Sb., musí Smlouva obsahovat mimo jiné i místo konání praktického vyučování. Lze předpokládat, že místo praktického vyučování bude určeno i v Prohlášení.

Lze uzavřít, že pro uplatnění odpočtu je rozhodné organizační členění poplatníka, odpočtem lze podpořit pouze majetek, který byl pořízen pro účely praktického vyučování nebo odborné praxe vykonávané na pracovišti poplatníka, které slouží hlavnímu, převažujícímu druhu činnosti (jinému než je činnost školy).

3.3.

Nelze souhlasit s názorem, že ZDP nestanoví pro účely odpočtu povinnost vymežit část pracoviště, kde se vykonává převážně vzdělávací činnost, a část pracoviště, kde se vykonává hlavní činnost.

V ustanovení § 34f odst. 6 ZDP je připuštěna možnost nahradit Smlouvou Prohlášením jen za podmínky, že praktické vyučování nebo odborná praxe jsou vykonávány na pracovišti poplatníka (právní osoba – výrobní závod), které slouží jinému druhu činnosti, než je činnost školy, a je jeho převažující činností. Pro účely uplatnění odpočtu toto musí poplatník prokázat.

K příkladu č. 1

Pokud je škola samostatný subjekt a praktické vzdělávání je celé řešeno Smlouvou s poplatníkem, jehož převažující činností není vzdělávání, může být odpočet uplatněn na podporu pořízení i toho majetku, který poplatník využívá pouze pro činnost vzdělávání.

K příkladu č. 2

Cílem zavedení odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně z příjmů do ZDP je podpora prohloubení spolupráce škol a zaměstnavatelů, především v oblasti sdílení výrobních (učebních) prostředků, předávání zkušeností a získávání pracovních návyků žáků a studentů přímo na pracovišti apod. Z důvodu eliminace zneužívání, resp. nežádoucímu obcházení zákona byly pro možnost uplatnění tohoto odpočtu zapsány do ZDP určité podmínky, zejména podmínka uzavření Smlouvy mezi školou a poplatníkem - budoucím zaměstnavatelem.

Na základě iniciace poplatníka, který vlastní střední odbornou školu (registrovanou ve školském rejstříku) založenou jako odštěpný závod (tj. poplatníka, který nemůže sám se sebou uzavřít Smlouvu), byla s účinností od 1. 1. 2015 do ZDP doplněna možnost uplatňovat odpočet také na základě Prohlášení, které de facto Smlouvu

nahrazuje (jak je uvedeno výše, tato výjimka by měla dopadat na dva poplatníky). Z uvedeného vyplývá, že pokud jeden z dotčených poplatníků má v úmyslu uplatňovat odpočet na základě Prohlášení, musí dodržet obdobné podmínky, jako v případě uzavírání Smlouvy. Pracoviště poplatníka musí být rozděleno na část, kde probíhá převažující (hlavní) činnost a část, kde probíhá činnost školy. Praktické vyučování nebo odborná praxe musí být provozována na části pracoviště, kde je provozována převažující (hlavní) činnost. Také podpořený majetek musí být pořízen pro činnost odborného vzdělávání provozovaného na části pracoviště určené pro převažující (hlavní) činnost.

K závěru 4.1.

Nesouhlas se závěrem, že není podstatné, kým je vzdělávací činnost prováděna.

Podle § 12 písm. h) vyhlášky č. 13/2005 Sb. musí Smlouva obsahovat podmínky spolupráce pověřeného zaměstnance právnické osoby vykonávající činnost školy a pověřeného zaměstnance fyzické nebo právnické osoby při organizaci a řízení praktického vyučování na pracovištích fyzických nebo právnických osob a požadavky pro výkon činnosti pověřených zaměstnanců této fyzické nebo právnické osoby (dále jen „instruktor“). Podle § 15 odst. 3 této vyhlášky lze procvičování dovedností žáků na pracovištích fyzických a právnických osob provádět za vedení a dozoru instruktorů.

Z výše uvedeného vyplývá, že na pracovišti poplatníka musí vést žáky pouze instruktor, který je pověřeným zaměstnancem poplatníka; přitom pracovištěm nemůže být škola nebo školské zařízení (zdůvodnění viz výše).

Nesouhlas se závěrem, že pro uplatnění odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta není podstatné, na které části pracoviště poplatníka vzdělávací činnost fakticky probíhá. Pokud příspěvek míří na poplatníky, kteří namísto Smlouvy vypracují Prohlášení, tak i v tomto případě je možné podpořit pouze ty hodiny, které se uskutečnily v rámci odborného vzdělávání, tj. hodiny, které by byly podpořeny v případě uzavření Smlouvy.

Přestože ustanovení § 34h ZDP stanoví pouze způsob výpočtu odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta, tak vzhledem k tomu, že se jedná o podporu v rámci odborného vzdělávání, vztahují se na tuto podporu i podmínky stanovené v § 34f odst. 2 ZDP.

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM V BODECH, KDE JE VYJÁDŘEN NESOUHLAS

Daň z příjmů

447/18.03.15 Technické zhodnocení pronajatého/podnajatého majetku

Předkládá: Michaela Thelenová, daňový poradce č. o. 3094
Markéta Neškrábalová, daňový poradce č. o. 4356

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit a potvrdit přístup k posouzení daňových dopadů technického zhodnocení (TZ) provedeného nájemcem/podnájemcem na najatém/podnajatém majetku, a to v situacích, které mohou v praxi nastat, nicméně nejsou explicitně řešeny zákonem⁷.

I. Obecné východisko – podnájem



Ze soukromoprávního pohledu⁸ představuje vztah mezi vlastníkem věci a jejím nájemcem a vztah mezi nájemcem a třetí osobou, které je věc poskytnuta dále k užívání (podnájemce), dva samostatné právní vztahy. Vztah podnájemní je pak vztahem odvozeným od vztahu nájemního a nemůže bez vztahu nájemního existovat.

K posouzení daňových dopadů souvisejících s TZ provedeným na podnajatém majetku je nezbytné v první řadě určit, jakými ustanoveními relevantní legislativy (ZDP) by se měl podnájemní vztah, popř. transakce s ním související, řídit.

Pro účely DPH je situace řešena přímo ZDPH, který zahrnuje podnájem pod nájem, tj. daňové dopady v oblasti DPH by měly být pro nájem i podnájem shodné.

Složitější je situace v oblasti ZDP. ZDP definici podnájemního vztahu ani jeho vztah k nájemnímu vztahu neupravuje. K podnájemnímu vztahu se vyjadřuje pouze Pokyn D-22⁹, který k § 9 ZDP stanoví, že příjmy z pronájmu se rozumí rovněž příjmy z podnájmu.

Nicméně, metodou výkladu od většího k menšímu (a maiori ad minus) lze dospět k závěru, že stanoví-li ZDP něco pro nájem, mělo by být možné, nestanoví-li ZDP jinak, aplikovat tato ustanovení také na podnájemní vztah (jako vztah „menší“).

Dále, z důvodové zprávy k zákonnému opatření senátu č. 344/2013 Sb., k § 21c je zřejmé, že právní úprava pro nájem se nově použije i pro podnájem. Přikláníli

⁷ zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP) a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH)

⁸ zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (NOZ)

⁹ pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 čj.5606/15/7100-10, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP

bychom se k názoru, že toto platí obecně, pokud z povahy právní úpravy nevyplývá jinak.

Výše uvedené je u nájmu a podnájmu rovněž zakotveno soukromoprávními předpisy. Výklad k NOZ stanoví, že na podnájemní vztah se obecně použijí ustanovení o nájmu.

Dílčí závěr I.:

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že v situaci, kdy ZDP nestanoví jinak, lze ustanovení pro nájemní vztah aplikovat i na vztah podnájemní (Obecné východisko).

II. Situace v praxi a navrhovaná řešení

A) TZ provedené podnájemcem na podnajatém majetku

Aplikace Obecného východiska by měla mít v dále uvedených situacích tyto daňové dopady:

1) Hodnotu odpovídající výdajům na TZ vynaložené podnájemcem eviduje nájemce (prostřední článek)

Jedná se o situaci, v níž podnájemce vynaloží náklady na TZ podnajatého majetku. Na základě smluvního ujednání však hodnotu odpovídající výdajům na TZ eviduje ve svém majetku nájemce (prostřední článek). Nájemce může i nemusí v souladu se smluvním ujednáním poskytnout podnájemci za provedené TZ náhradu. Otázkou je, zda má tato transakce dopady na straně vlastníka a určení souvisejících daňových dopadů na straně nájemce.

Při respektování Obecného východiska (použití úpravy ZDP pro nájem i na podnájem), hodnota výdajů vynaložených podnájemcem představovat v souladu s § 26 odst. 3) písm. a) ZDP u nájemce jiný hmotný majetek (JHM) - stejně jako v případě nájemního vztahu (nebude se však jednat o TZ majetku vlastníka ale o JHM).

V této souvislosti bude podle § 23 odst. 6) písm. a) bod 3. ZDP nájemci vznikat ke dni uvedení TZ do užívání nepeněžní příjem ve výši nákladů vynaložených na TZ podnájemcem, které nebyly podnájemci ze strany nájemce kompenzovány náhradou. Poskytnutá náhrada ze strany nájemce bude u nájemce představovat výdaje na pořízení TZ. Transakce by byla v účetnictví nájemce zachycena následovně:

- bezúplatné přenechání TZ podnájemcem: účet pořízení majetku (hmotný majetek)/výnosy;
- poskytnutá náhrada podnájemci: účet pořízení majetku (hmotný majetek)/závazek (peněžní prostředky).

Při aplikaci Obecného východiska je možné na podnájem použít ustanovení ZDP o nájmu, která řeší vztah mezi pronajímatelem a nájemcem. Žádný další článek není pro účely ZDP do tohoto vztahu zahrnut. Domníváme se tak, že by se v daném případě mělo z pohledu ZDP jednat o transakci pouze mezi nájemcem a podnájemcem, a to bez ohledu na skutečnost, že ze soukromoprávního pohledu tomu

tak není. Na straně vlastníka majetku nemá tak tato transakce žádné daňové dopady.

Dílčí závěr A1:

Hodnota odpovídající výdajům vynaložených podnájemce na TZ evidovaná nájemcem představují u nájemce JHM. V této souvislosti vzniká nájemci ke dni uvedení TZ do užívání nepeněžní příjem. Případná poskytnutá náhrada ze strany nájemce bude představovat výdaje na pořízení JHM.

Nájemce je následně oprávněn při splnění ostatních podmínek ZDP tento JHM daňově odpisovat. Transakce nemá daňové dopady na straně vlastníka majetku.

2) Výdaje na TZ vynaložené podnájemcem eviduje vlastník věci

Jedná se o situaci, kdy hodnotu odpovídající výdajům na TZ vynaložených podnájemcem bude evidovat ve svém majetku na základě smluvního ujednání vlastník věci. Vlastník věci může i nemusí v souladu se smluvním ujednáním poskytnout podnájemci náhradu za vynaložené výdaje. Otázkou je, zda má tato transakce dopady na straně nájemce a určení souvisejících daňových dopadů na straně vlastníka.

Vycházíme-li z Obecného východiska, eviduje-li hodnotu odpovídající výdajům na TZ provedeným podnájemcem vlastník věci, vzniká vlastníkovu věci ke dni uvedení TZ do užívání nepeněžní příjem ve výši celkových nákladů vynaložených podnájemcem na TZ, které nebyly podnájemci ze strany vlastníka kompenzovány. Případná poskytnutá náhrada vynaložených nákladů bude představovat u vlastníka věci pořízení TZ majetku.

Zachycení transakce v účetnictví vlastníka bude obdobné jako v případě nájemce výše:

- přenechání TZ podnájemcem: účet pořízení majetku (TZ hmotného majetek)/výnosy;
- poskytnutá náhrada podnájemci: účet pořízení majetku (TZ hmotného majetku)/závazek (peněžní prostředky).

Vlastník majetku pak pokračuje v daňovém odpisování ze zvýšené vstupní/zůstatkové ceny tohoto majetku.

Při aplikaci Obecného východiska je možné na podnájem použít ustanovení ZDP o nájmu, která se aplikují na transakce mezi pronajímatelem a nájemcem. Žádný další článek není pro účely ZDP do tohoto vztahu zahrnut. Domníváme se tak, že by se při aplikaci Obecného východiska v daném případě mělo z pohledu ZDP jednat o transakci pouze mezi vlastníkem a podnájemce, a to bez ohledu na skutečnost, že ze soukromoprávního pohledu tomu tak není. Na straně nájemce majetku (prostředního článku) nemá tak tato transakce žádné daňové dopady.

Dílčí závěr A2:

Hodnota odpovídající výdajům vynaloženým podnájemcem na TZ evidovaná vlastníkem věci představuje u vlastníka věci TZ majetku. V této souvislosti vzniká vlastníkovu ke dni uvedení TZ do užívání nepeněžní příjem. Případná poskytnutá

náhrada představuje u vlastníka majetku pořízení TZ majetku. Transakce nemá daňové dopady na straně nájemce (prostředního článku).

B) Ukončení nájmu/podnájmu - dopady v souvislosti s vypořádáním TZ

1) Hledisko nájemce/podnájemce

Jedná se o situaci, kdy nájemce/podnájemce provede na najatém/podnajatém majetku TZ a následně dojde k ukončení nájemní/podnájemní smlouvy, popřípadě zrušení souhlasu s daňovým odpisováním TZ. Otázkou je daňová uznatelnost daňové zůstatkové ceny (DZC) provedeného TZ na straně nájemce/podnájemce.

V případě ukončení pronájmu je, podle § 24 odst. 2 písm. tb) ZDP, u nájemce DZC TZ provedeného nájemcem na pronajatém majetku odpisovaného nájemcem při ukončení nájmu daňovým nákladem jen do výše náhrady výdajů vynaložených na toto TZ.

ZDP výslovně stanoví omezení daňové uznatelnosti DZC TZ pouze pro odpisované TZ. Jestliže zákon stanoví určitou množinu prvků, na kterou se jeho ustanovení vztahuje, nepoužije se toto ustanovení na žádné jiné prvky mimo tuto množinu (Argumentum per eliminationem – důkaz vyloučením).

V případě, že by tedy TZ v průběhu nájmu nájemcem odpisováno nebylo (nejednalo by se o odpisované TZ), mělo by být, podle našeho názoru, možné, uplatnit DZC TZ v nákladech v plné výši jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1) ZDP, a to bez ohledu na výši přijaté náhrady.

Daňové dopady ukončení podnájemního vztahu nejsou ZDP explicitně řešeny. Domníváme se tudíž, že budou aplikována stejná ustanovení ZDP jako v případě pronájmu a ukončení podnájemního vztahu bude mít na straně podnájemce stejné daňové dopady, tj. DZC neodpisovaného TZ evidovaného podnájemcem bude v případě ukončení nájemního vztahu daňově uznatelným výdajem bez ohledu na výši přijaté náhrady.

Dílčí závěr B1:

DZC nájemcem neodpisovaného TZ na pronajatém majetku je možné při ukončení nájmu (nebo zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním) uplatnit bez ohledu na výši přijaté náhrady v daňových nákladech v plné výši. S ohledem na skutečnost, že ZDP ukončení podnájemního vztahu neupravuje, lze stejný postup jako u nájmu aplikovat i v případě podnájmu.

2) Hledisko vlastníka/nájemce (prostřední článek)

Jedná se o situaci, kdy podnájemce provede na podnajatém majetku TZ a následně dojde k ukončení podnájemní smlouvy. Otázkou je:

- zda je možné vypořádání provedeného TZ podnajatého majetku pro účely ZDP mezi nájemcem (prostředním článkem) a podnájemcem bez daňových dopadů na vlastníka majetku a určení daňových dopadů u nájemce (prostředního článku) v této situaci; a

- zda je možné vypořádání provedeného TZ podnajatého majetku pro účely ZDP mezi podnájemcem a vlastníkem věci bez daňových dopadů na straně nájemce (prostřední článek) a potvrzení daňových dopadů na straně vlastníka věci.

Podle § 23 odst. 6) ZDP – věta první se za příjmy považuje jak peněžní tak nepeněžní plnění. K pronájmu ZDP dále stanoví, že za nepeněžní příjem pronajímatele se považují výdaje vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného a nehrzené pronajímatelem, a to ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu, nebo ve zdaňovacím období, kdy došlo k písemnému zrušení souhlasu pronajímatele s odpisováním doručenému nájemci (§ 23 odst. 6) ZDP – věta druhá). Podle Pokynu D-22 pokud pronajímatel poskytne nájemce pouze částečnou úhradu hodnoty TZ, je u pronajímatele nepeněžním příjmem rozdíl mezi úhradou a DZC TZ nebo jeho hodnotou stanovenou znaleckým posudkem.

V roce ukončení nájmu se zvyšuje VC majetku u vlastníka o nepeněžní příjem vzniklý z titulu vypořádání TZ provedeného nájemcem v souladu se ZDP. V případě poskytnutí náhrady se bude u vlastníka majetku jednat o vynaložení výdajů na TZ majetku. Vlastník majetku pak pokračuje v odpisování ze zvýšené vstupní/zůstatkové ceny majetku.

V případě podnájemního vztahu ZDP situaci jeho ukončení a související daňové dopady v souvislosti s provedeným TZ podnájemcem explicitně neupravuje. Domníváme se tudíž, že na danou situaci by mělo být možné obecně použít ustanovení ZDP vztahující se k nájmu (Obecné východisko).

Při ukončení podnájemního vztahu může hodnotu odpovídající TZ hrazeného a evidovaného podnájemce na základě smluvního ujednání:

- nově evidovat jako JHM nájemce (vypořádání mezi nájemcem a podnájemcem); nebo
- zvýšit vstupní cenu majetku vlastníka majetku (vypořádání mezi podnájemcem a vlastníkem).

Dílčí závěr B2:

Nezvýší-li vlastník majetku při ukončení podnájmu VC majetku, bude hodnotu odpovídající TZ provedeného podnájemcem po ukončení podnájmu evidovat nájemce (prostřední článek). V této souvislosti mu vznikne nepeněžní příjem, popřípadě se bude, při poskytnutí náhrady podnájemci, jednat o vynaložení výdajů na pořízení TZ (nebo kombinaci obojího). Nájemce bude evidovat JHM, který bude oprávněn v souladu se ZDP od počátku daňově odpisovat (jedná se o výdaje vynaložené na TZ pronajatého majetku). Transakce nemá daňové dopady na straně vlastníka majetku (vlastníkovi věci nevzniká nepeněžní příjem) – viz. zdůvodnění v bodě A.

V případě, kdy vlastník majetku zvýší o hodnotu odpovídající TZ přenechaného podnájemcem VC majetku, bude vlastníkovu věci vznikat v období ukončení podnájmu nepeněžní příjem, popřípadě se bude, v případě poskytnuté náhrady ze strany vlastníka, jednat o vynaložení výdajů na pořízení TZ (nebo kombinaci obojího). Vlastník bude evidovat TZ majetku a pokračovat v odpisování ze zvýšené

zůstatkové/vstupní ceny. V tomto případě nemá transakce na straně nájemce (prostředního článku) daňové dopady (nájemci nevzniká nepeněžní příjem) – viz. zdůvodnění v bodě A.

C) Finanční leasing – podnájem

Otázkou je, zda je nutné upravovat daňové odpisy uplatněné podnájemcem, dojde-li ze strany nájemce (prostřední článek) k porušení podmínek ZDP pro finanční leasing.

V souladu s § 21d odst. 5) ZDP, přenechá-li uživatel užívající předmět finančního leasingu (FL) tento předmět k užívání jiné osobě za úplatu na základě smlouvy, považuje se tato smlouva pro účely ZDP za smlouvu nájemní.

Dále, § 21d odst. 4) ZDP stanoví, že v případě předčasného ukončení finančního leasingu (FL) nebo v případě, kdy není po ukončení FL předmět FL převeden do vlastnictví nájemce, považuje se smlouva o FL pro účely ZDP od počátku za smlouvu nájemní. Následně tak již není možné považovat pro účely ZDP vztah mezi příjemcem FL a třetí osobou za vztah nájemní (viz výše). Domníváme se, že by se v této situaci jednalo pro účely ZDP o podnájem.

Jestliže podnájemce v předchozích obdobích uplatňoval v souladu se ZDP daňové odpisy TZ (měl k tomuto souhlas nájemce), vzniká otázka, zda již v minulých zdaňovacích obdobích uplatněné daňové odpisy v případě předčasného ukončení FL na straně podnájemce upravovat.

§ 23 odst. 3) písm. a) bod 3. ZDP stanoví, že základ daně se zvyšuje o částky, které byly uplatněny jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud následně došlo k porušení podmínek pro jejich uplatnění v daňových nákladech. Domníváme se, že porušení podmínky stanovené ZDP jedním poplatníkem by nemělo mít negativní dopady na straně jiného daňového subjektu. Důvodem je skutečnost, že porušení podmínek nemohlo být podnájemcem nikterak ovlivněno.

Dílčí závěr C:

Dojde-li k porušení podmínky FL stanovené ZDP na straně nájemce (prostředního článku), nebude mít tato skutečnost vliv na daňové odpisy uplatněné v základu daně podnájemce v souladu se ZDP v předchozích zdaňovacích obdobích. Podnájemce však již nebude oprávněn uplatňovat daňové odpisy v následujících zdaňovacích obdobích (pro účely ZDP se bude jednat o podnájemní smlouvu, u níž není v souladu s převládající interpretací možné uplatnit daňové odpisy TZ provedeného podnájemcem).

III. Závěr

Doporučujeme potvrdit výše uvedené dílčí závěry a následně je vhodným způsobem zveřejnit. V případě nesouhlasu doporučujeme navržení alternativního řešení, jak mají daňové subjekty ve výše uvedených případech v praxi postupovat.

Stanovisko GFŘ

Dílčí závěr I.

GFŘ nesouhlasí s obecným východiskem vysloveným předkladatelem v dílčím závěru I., které není v souladu se ZDP.

V ZDP není výslovně stanoveno, že na podnájemní vztah se pro účely ZDP pohlíží obdobně jako na vztah nájemní.

Ministerstvo financí a následně i GFŘ již historicky od účinnosti ZDP zastává názor, že v případě podnájemní není možné u podnájemce uplatňovat odpisy, vzhledem k podmínkám stanoveným v § 28 odst. 1 ZDP, resp. § 28 odst. 3 ZDP.

Tento názor byl Ministerstvem financí potvrzen i v příspěvku PhDr. Martina Skály – Odpisování technického zhodnocení podnájemcem. GFŘ tento názor potvrdilo a zdůvodnilo Komoře daňových poradců také při vypořádání připomínek k Pokynu GFŘ D-22 koncem roku 2014, kdy bylo uvedeno, že podnájemce má možnost si v daňově uznatelných nákladech uplatnit nájemné za předpokladu, že je splněna podmínka § 24 odst. 1 ZDP a hledisko časového rozlišení nákladů.

Odpisy technického zhodnocení u podnájemce nelze v základu daně akceptovat z důvodu blokace v ustanovení § 28 odst. 1 ZDP, kde je mimo jiné stanoveno, že odpisovatelem je vlastník. Dále dle § 28 odst. 3 ZDP platí zásada, že technické zhodnocení za zákonem stanovených podmínek je umožněno odpisovat pouze nájemci nebo uživateli u finančního leasingu. Podnájemci není umožněno odpisování technického zhodnocení, protože mimo jiné v jeho případě nebude splněna jedna z kumulativních podmínek stanovených v § 28 odst. 3 ZDP – a sice úhrada technického zhodnocení.

Na základě výše uvedeného lze dále k závěrům předkladatele doplnit následující:

A.1

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Za předpokladu, že technické zhodnocení provedené podnájemcem nebude uhrazeno nájemcem, nevzniká nájemci z titulu technického zhodnocení provedeného podnájemcem jiný majetek dle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP, a proto ho nemůže ani odepisovat.

Nájemci nemůže vzniknout nepeněžní příjem z titulu technického zhodnocení provedeného podnájemcem (TZ je provedeno na majetku vlastníka).

A.2

Souhlas se závěrem předkladatele, že pokud technické zhodnocení provede podnájemce, vzniká vlastníkovu nepeněžní příjem za předpokladu, že vlastníkem vynaložené náklady na technické zhodnocení podnájemci neuhradí.

Tato transakce nebude mít dopad na nájemce.

B.1

Zásadní nesouhlas se závěrem předkladatele.

Uplatnění DZC technického zhodnocení v základu daně nájemce limituje speciální ustanovení § 24 odst. 2 písm. tb) ZDP, a to do výše úhrady od vlastníka.

U podnájemce tato situace nemůže nastat, protože podnájemce nemůže technické zhodnocení daňově odepisovat.

B.2

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Nájemce nemůže evidovat technické zhodnocení, které neprovedl.

Nájemci nemůže vzniknout nepeněžní příjem, protože technické zhodnocení bylo provedeno na majetku vlastníka.

C

Dle ustanovení § 21d odst. 5 ZDP obecně platí, že pokud přenechá uživatel užívající předmět finančního leasingu tento předmět k užívání jiné osobě za úplatu na základě smlouvy, považuje se tato smlouva pro účely ZDP za smlouvu nájemní. Tato úprava tzv. subleasingu byla do ZDP doplněna s účinností od 1. 1. 2001 zákonem č. 492/2000 Sb.

Souhlasíme s názorem, že pokud dojde k porušení podmínek finančního leasingu na straně nájemce, nebude mít tato skutečnost vliv na daňové odpisy technického zhodnocení uplatněné v základu daně podnájemce v souladu se ZDP v přechozích zdaňovacích obdobích. Případné uplatňování daňových odpisů technického zhodnocení u podnájemce v následujících zdaňovacích obdobích bude odvislé od toho, jaká podmínka byla na straně nájemce porušena.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 18.3.2015

Daň z příjmů

449/18.03.15 Daňový režim rozhodčích na úrovni výkonnostního fotbalu

Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osvědčení 1381

Příspěvek se zabývá způsobem zdaňování příjmů za činnost rozhodčího na úrovni výkonnostního fotbalu.

1. Úvod

Ohledně způsobu zdaňování příjmů za činnost rozhodčího na úrovni výkonnostního fotbalu nepanuje v odborné veřejnosti jednotný názor. Problematika zdaňování příjmů rozhodčích nabývá na závažnosti zejména s ohledem na připravovaný projekt FOTBALOVÁ (R)EVOLUCE¹⁰, jejíž součástí je mj. i změna způsobu vyplácení fotbalových rozhodčích a zavedení tzv. sběrných faktur.

2. Vymezení problému

Fotbaloví rozhodčí jsou určeni k řízení fotbalových soutěží, jejichž pořadatelem a vlastníkem práv na všech úrovních je Fotbalová asociace České republiky.

Podle čl. 4 Soutěžního řádu¹¹ mají mistrovské soutěže dospělých tyto třídy:

- I. liga
- II. liga
- Česká fotbalová liga a Moravská fotbalová liga
- divize
- krajský přebor
- I. A třída
- I. B třída
- okresní přebor (II. třída)
- III. třída
- IV. třída

Řídícím orgánem soutěží I. a II. ligy je Ligové shromáždění. Řídícím orgánem pro Českou fotbalovou ligu, Moravskoslezskou fotbalovou ligu a příslušné divize jsou Řídící komise FAČR pro Čechy a Řídící komise FAČR pro Moravu. Krajský přebor, I. A třídu a I. B třídu řídí krajské orgány FAČR, okresní přebor (II. třídu), III. třídu a IV. třídu řídí okresní orgány FAČR.

Na úrovni každé třídy jsou ustanoveny komise rozhodčích, které sestavují listiny rozhodčích pro daný soutěžní ročník. Počet rozhodčích v rámci celé FAČR je cca 4 tisíce. Naprostá většina (cca 3,5 tis.) z nich působí na úrovni krajského přeboru a níže.

¹⁰ více na <http://nv.fotbal.cz/isfacr/>

¹¹ http://www.fotbal.cz/img/cmfs/komise/legislativa/soutezni_rad_fotbalu_131014.pdf

Výkonný výbor Fotbalové asociace České republiky schválil na svém zasedání dne 8. 12. 2014 záměr projektu FOTBALOVÁ (R)EVOLUCE a uložil realizaci projektu k 1. 7. 2015¹².

Projekt FOTBALOVÁ (R)EVOLUCE představuje kompletní elektronizaci fotbalových agend od 1.7.2015:

- management soutěží (on-line zápis)
- on-line registrace hráčů (klubů a členů)
- elektronické členství (databáze)
- měsíční sběrná faktura

Na rozdíl od stávajícího stavu nebudou rozhodčím odměny za řízení zápasu vypláceny v hotovosti hned po skončení zápasu domácím klubem, ale k vyplacení odměn dojde souhrnně jedenkrát měsíčně ze strany FAČR na základě sběrné faktury.

Faktura za činnost rozhodčího bude obsahovat dvě položky:

1. odměna za činnost rozhodčího dle sazebníku
2. dopravné – náhrada za použití motorového vozidla

Částky jsou stanoveny Směrnicí o náhradách a odměnách rozhodčí a delegátů při fotbalových utkání¹³.

Projekt FOTBALOVÁ (R)EVOLUCE zatím nezahrnuje možnost, že by byli rozhodčí vypláceni na základě dohod o provedení práce. Pro zjednodušení agendy ze strany rozhodčích se ale tato možnost nabízí.

3. Právní postavení rozhodčích ve výkonnostním fotbalu a způsob zdanění jejich odměn

Způsob zdanění příjmů rozhodčích je odvislý od právního postavení rozhodčího. V úvahu přicházejí tyto varianty:

1. rozhodčí vykonává svoji činnost na základě dohody o provedení práce (§ 6 odst. 1 písm. a) ZDP)
2. rozhodčí vykonává svoji činnost na základě živnostenského oprávnění (§ 7 odst. 1 písm. b) ZDP)
3. rozhodčí vykonává svoji činnost jako výkon nezávislého povolání (§ 7 odst. 2 písm. c) ZDP)
4. rozhodčí vykonává svoji činnost pouze ojedinele a nahodile (§ 10 odst. 1 písm. a) ZDP)

3.1. Výkon činnosti rozhodčího na základě dohody o provedení práce

¹² komuniké z jednání VV FAČR zde:

<http://nv.fotbal.cz/scripts/detail.php?id=165352&tmplid=1347>

¹³ http://nv.fotbal.cz/ftp/cmfs/legislativa/stanovy/19_Nahrady_a_odmeny_2.doc

FAČR je dle čl. 2 odst. 2 písm. b) Stanov¹⁴ zřizovatelem, organizátorem a pořadatelem fotbalových soutěží a vlastníkem práv k nim na všech úrovních. Přímo je řídí svými orgány podle pravidel fotbalu vydaných Mezinárodní federací fotbalových asociací (FIFA) a na základě řádů a předpisů, které pro jejich řízení sama vydává.

Fotbalová utkání v rámci FAČR může dle čl. 1 Licenčního řádu pro rozhodčí fotbalu¹⁵ řídit pouze rozhodčí, kterému byla udělena licence rozhodčího fotbalu.

Uzavření dohody o provedení práce mezi FAČR a rozhodčím není v rozporu s dobrými mravy, neboť FAČR je pořadatelem fotbalového utkání, nikoliv jeho účastníkem. Uzavření dohody o provedení práce na činnost rozhodčího není ani v rozporu se zákoníkem práce¹⁶, který je postaven na zásadě „co není zakázáno, je dovoleno“¹⁷. Na úrovni výkonnostního fotbalu bude obvykle rovněž dodržen rozsah práce nižší než 300 hodin ročně.

Dílčí závěr 3.1.1.: Činnost rozhodčího lze vykonávat na základě dohody o provedení práce. V takovém případě budou příjmy za činnost rozhodčího zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP. Podkladem pro vyplacení odměny je uzavřená dohoda o provedení práce, nikoliv sběrná faktura.

Podle Směrnice o náhradách a odměnách rozhodčích má rozhodčí kromě odměny za řízení utkání rovněž nárok na náhradu cestovních výdajů. Pokud bude v dohodě o provedení práce sjednán nárok rozhodčího na poskytnutí cestovních náhrad¹⁸, budou v takovém případě cestovní náhrady osvobozené od daně podle ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Přitom není podmínkou, aby v dohodě o provedení práce bylo sjednáno místo pravidelného pracoviště¹⁹.

Dílčí závěr 3.1.2.: Náhrady cestovních výdajů, které jsou rozhodčím vypláceny podle Směrnice, jsou osvobozeny od daně dle ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP v případě, že v dohodě o provedení práce bylo právo na výplatu cestovních náhrad sjednáno, a to do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce. Pokud není právo na výplatu cestovních náhrad v dohodě o provedení práce sjednáno, případně jsou vypláceny cestovní náhrady ve vyšší než stanovené výši, podléhají cestovní náhrady zdanění ve smyslu ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

Dále lze uvést, že pokud bude mít rozhodčí postavení zaměstnance ve smyslu ust. § 6 odst. 2 ZDP, nebude použití motorového vozidla a následné uplatnění náhrady cestovních výdajů znamenat ze strany rozhodčího jakékoliv povinnosti v oblasti

¹⁴ http://www.fotbal.cz/img/cmfs/komise/legislativa/stanovy_080614.pdf

¹⁵ http://www.fotbal.cz/img/cmfs/komise/legislativa/Licencni_rad_rozhodci.pdf

¹⁶ zákon č. 262/2006 Sb.

¹⁷ k tomu srov. ust. § 2 odst. 1 zákoníku práce

¹⁸ srov. § 155 zákoníku práce

¹⁹ srov. § 155 odst. 2 zákoníku práce

silniční daně a vzhledem k ust. § 2 odst. 1 písm. c) bod 1. ZSD zde pravděpodobně nevznikne povinnost k silniční dani ani FAČR.

Dílčí závěr 3.1.3.: V případě sjednání práva na výplatu náhrady za použití motorového vozidla v dohodě o provedení práce je poplatníkem silniční daně FAČR za předpokladu, že použité vozidlo bude předmětem daně ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. c) bod 1 ZSD.

Předmětem daně z přidané hodnoty je dle ust. § 2 odst. 1 písm. b) ZDH mj. poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

Osobou povinnou k dani je dle ust. § 5 odst. 1 ZDPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.

Ekonomickou činností se dle ust. § 5 odst. 2 ZDPH rozumí soustavná činnost osob, poskytujících služby. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP.

Dílčí závěr 3.1.4.: V případě, že je rozhodčím plátcem DPH, není činnost rozhodčího na základě dohody o provedení práce předmětem daně z přidané hodnoty.

3.2. Výkon činnosti rozhodčího na základě živnostenského oprávnění

Podle stanoviska ředitele odboru živností Ministerstva průmyslu a obchodu ČR Ing. Petra Kameníka ze dne 14. 5. 2010 činnost fotbalového rozhodčího, delegovaného na zápas příslušnou komisí rozhodčích FAČR, není živností. Přesto nelze vyloučit, že příslušný živnostenský úřad vydá na základě ohlášení volné živnosti živnostenské oprávnění s odkazem na nařízení vlády č. 278/2008 Sb., kde je u živnosti „Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování tělovýchovné činnosti“ jako jedna z obsahových náplní této živnosti uvedena „Činnost sportovců, případně rozhodčích, provozovaná **samostatně** a za účelem dosažení zisku“ – viz příloha č. 4 nařízení vlády, položka 74.

Dílčí závěr 3.2.1.: V případě, že činnost rozhodčí bude vykonávána na základě vydaného živnostenského oprávnění, budou příjmy za tuto činnost zdaňovány jako příjmy ze živnosti dle ust. § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. Součástí zdaňovaných příjmů budou rovněž vyplacené náhrady cestovních výdajů. V případě vyplacení náhrady za použití motorového vozidla se dané vozidlo stává předmětem silniční daně dle ust. § 2 odst. 1 písm. c) bod 2 ZSD.

3.3. Výkon činnosti rozhodčího bez uzavření dohody o provedení práce a bez vydaného živnostenského oprávnění

Jedná se v současnosti o nejčastější způsob výkonu činnosti rozhodčího, zejména na úrovni krajských a okresních soutěží. Je otázkou, zda mohou být takové příjmy zdaňovány jako příjmy z příležitostné činnosti dle ust. § 10 ZDP. Podle předkladatele

nelze příjmy rozhodčího za pravidelně vykonávanou činnost rozhodčího v průběhu sezóny (rozhodčí je nominován na každé soutěžní kolo případně na většinu soutěžních kol) považovat za příjmy z příležitostné činnosti.

Předkladatel se domnívá, že činnost a postavení rozhodčího má mnoho společných charakteristických rysů s činností a postavením (profesionálního) sportovce.

Možné postavení sportovce v pozici OSVČ bylo několikrát potvrzeno Nejvyšším správním soudem²⁰. Právní věta z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci profesionálního hokejisty²¹, zveřejněná v databázi rozsudků na internetových stránkách Nejvyššího správního soudu zní:

„II. Činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem „závislá práce“ ve smyslu § 2 odst. 3 zákoníku práce z roku 2006. Není proto protiprávní uzavírání i jiných než pracovních smluv mezi sportovci a jejich kluby. Z daňového hlediska může sportovec působit též jako osoba samostatně výdělečně činná.“

V odůvodnění tohoto rozsudku²² potom Nejvyšší správní soud uvádí, že „by mezi profesionálním sportovcem a klubem, za který hraje, pracovní smlouva uzavřena být nemohla či dokonce nesměla. Nejvyšší správní soud toliko zastává názor, že za současné situace značné nejasnosti právního postavení profesionálních sportovců (viz níže část označená „obiter dictum“) stát nemůže vynucovat jen jednu z možných forem jejich smluvní spolupráce s kluby, a to ani prostřednictvím daňové politiky.“

Výkon sportovní činnosti ve formě podnikatelské činnosti nebo zaměstnání předpokládá rovněž komentář OECD k článku 17 modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění v bodě 1.

Předkladatel je přesvědčen, že obdobný závěr lze učinit i ve vztahu k fotbalovým rozhodčím.

Dílčí závěr 3.3.1.: V případě neexistence pracovníprávního vztahu nebo živnostenského oprávnění, a pokud se nejedná o prokazatelně příležitostné nebo nahodilé příjmy, je příjem za činnost rozhodčího považován za příjem z výkonu nezávislého povolání ve smyslu ust. § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Součástí zdaňovaných příjmů budou rovněž vyplacené náhrady cestovních výdajů. V případě vyplacení náhrady za použití motorového vozidla se dané vozidlo stává předmětem silniční daně dle ust. § 2 odst. 1 písm. c) bod 2 ZSD.

3.4. Odvod daně z přidané hodnoty z příjmů za činnost rozhodčího, zdaňovaných dle ust. § 7 ZDP

Předmětem daně z přidané hodnoty je dle ust. § 2 odst. 1 písm. b) ZDH mj. poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

Osobou povinnou k dani je dle ust. § 5 odst. 1 ZDPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.

Ekonomickou činností se dle ust. § 5 odst. 2 ZDPH rozumí soustavná činnost osob, poskytujících služby.

²⁰ např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011-78 a rozsudek ze dne 1. srpna 2012, čj. 2 Afs 22/2012-31.

²¹ případ Jaroslava Mrázka, hráče HC Sparta Praha, vedený pod sp. zn. 2 Afs 16/2011

²² bod [31] rozsudku

Pokud je rozhodčí registrovaným plátcem DPH, např. z důvodu svého souběžného podnikání, má povinnost dle ust. § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH přiznat daň z celkové úplaty, tj z odměny a náhrady cestovních výdajů.

Pokud rozhodčí není registrovaným plátcem DPH, počítá se mu celková úplata do obratu dle ust. § 4a ZDPH pro účely povinné registrace plátce DPH dle ust. § 6 odst. 1 ZDPH. Podle tohoto ustanovení se osoba povinná k dani stane plátcem, pokud její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč.

Odměny a náhrady rozhodčích, stanovené Směrnicí o náhradách a odměnách rozhodčích a delegátů při fotbalových utkáních, je nutno brát jako úplatu za zdanitelné plnění včetně daně. Daň potom bude vypočtena dle ust. § 37 ZDPH.

Činnost rozhodčího lze dle názoru předkladatele zařadit do položky 93.19.13 klasifikace CZ-CPA *Služby sportovních sudí a časoměřičů*, přičemž činnost rozhodčího není uvedena v příloze č. 2 ZDPH. Činnost rozhodčího tak podléhá základní sazbě daně ve výši 21%.

Dílčí závěr 3.4.1.: Soustavná činnost rozhodčího, pokud tuto činnost vykonává jako osoba samostatně výdělečně činná, je předmětem daně z přidané hodnoty. Základem daně je celková úplata, zahrnující jak odměnu za řízení utkání, tak náhradu cestovních výdajů. Činnost rozhodčího je zdaněna základní sazbou daně.

3.5. Výkon činnosti rozhodčího nahodile nebo jednorázově

V souladu s ust. § 10 odst. 1 věty první lze za příjem z ostatní činnosti považovat takový příjem, který není příjmem dle ust. § 6 až 9 ZDP.

Dílčí závěr 3.5.1.: Za příjem dle ust. § 10 odst. 1 písm. a) ZDP lze považovat příjem za činnost rozhodčího pouze v případě, že na činnost rozhodčího nebyla uzavřena dohoda o provedení práce, rozhodčí nemá na tuto činnost vydáno živnostenské oprávnění a jedná se skutečně o jednorázové, nahodilé příjmy za činnost, která není vykonávána pravidelně v průběhu soutěžní sezóny. V případě vyplacení náhrady za použití motorového vozidla se dané vozidlo nestává předmětem silniční daně.

Předmětem daně z přidané hodnoty je dle ust. § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH mj. poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

Osobou povinnou k dani je dle ust. § 5 odst. 1 ZDPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.

Ekonomickou činností se dle ust. § 5 odst. 2 ZDPH rozumí soustavná činnost osob, poskytujících služby.

Dílčí závěr 3.5.2.: Pokud je činnost rozhodčího vykonávána prokazatelně jednorázově či nahodile a nejedná se tak o soustavnou činnost, není činnost rozhodčího předmětem daně z přidané hodnoty.

4. Různý režim zdaňování příjmů rozhodčích v rámci soutěží stejné úrovně a různé úrovně

Způsob zdaňování rozhodčích se odvíjí od skutečností výše uvedených bez ohledu na to, o jakou fotbalovou soutěž se jedná. Lze tak připustit, že i v rámci jedné soutěže, nebo v rámci soutěží různých úrovní, budou příjmy rozhodčích zdaňovány různým způsobem.

Předkladatel v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011-78 v případě profesionálního hokejisty Jaroslava Mrázka, podle kterého:

„[31.] Současně však je třeba podotknout, že výše uvedené neznamená, že by mezi profesionálním sportovcem a klubem, za který hraje, pracovní smlouva uzavřena být nemohla či dokonce nesměla. Nejvyšší správní soud toliko zastává názor, že za současné situace značné nejasnosti právního postavení profesionálních sportovců (viz níže část označená „obiter dictum“) stát nemůže vynucovat jen jednu z možných forem jejich smluvní spolupráce s kluby, a to ani prostřednictvím daňové politiky.“

Dílčí závěr 4.1.: V rámci fotbalových soutěží stejné úrovně i v rámci fotbalových soutěží různých úrovní může docházet k rozdílným způsobům zdanění příjmů za činnost rozhodčího v závislosti na tom, na jakém smluvním základě je činnost rozhodčího vykonávána.

5. Zdaňování příjmů za činnost delegáta

Podle čl. 43 Soutěžního řádu²³ je delegát svazu rozhodnutím řídicího orgánu soutěže pověřen výkonem funkce, ve které zastupuje řídicí orgán soutěže, dohlíží na průběh utkání a dle daných kritérií hodnotí výkon rozhodčích. Ve své činnosti se řídí zásadami pro činnost delegátů svazu, schválenými příslušným řídicím orgánem soutěže. Podle čl. 44 Soutěžního řádu může delegát před utkáním a v poločasové přestávce vhodným způsobem poučit hráče obou klubů, trenéry a vedoucí družstev o zásadách sportovního vystupování a dodržování fair-play.

Činnost delegáta je tak v mnohých ohledech stejná jako činnost rozhodčího. Výši odměn a náhrad delegátů určuje stejná směrnice, jako v případě rozhodčích.

Dílčí závěr 5.1.: V případě zdaňování příjmů za činnost delegáta platí stejné závěry, jako v případě zdaňování příjmů za činnost rozhodčího.

6. Závěr

Navrhujeme přijmout výše uvedené závěry a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Přílohy:

- stanovisko Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 14. 5. 2010, čj. 16173/10/044410 k postavení fotbalového rozhodčího
- PITTERLING, M. Zdanění příjmů fotbalových rozhodčích. *UNES (Účetnictví neziskového sektoru) 2011/11*

²³ http://www.fotbal.cz/img/cmfs/komise/legislativa/soutezni_rad_fotbalu_131014.pdf

Stanovisko GFŘ

Z pohledu DPFO souhlasíme s vymezením problému. Posouzení způsobu zdanění odměn rozhodčích je třeba odvozovat od charakteru dané činnosti i od právního vztahu, na jehož základě je činnost prováděna.

K dílčímu závěru 3.1.1. a 3.1.2.

Odměnu za činnost rozhodčího jako držitele příslušné licence vydané sportovním svazem vyplacenou pořadatelem sportovní soutěže nelze kvalifikovat jako funkční požitek, jelikož fyzická osoba z titulu delegace do pozice rozhodčího se při sportovní soutěži nestává členem spolku nebo zájmového sdružení. Rozhodčí se v této souvislosti nestává ani orgánem spolku ve smyslu § 243 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (orgánem spolku je např. statutární orgán, tj. výbor nebo předseda, nepovinnými orgány může být i např. komise či jiný kontrolní orgán). Uzavření dohody o provedení práce na činnost rozhodčího není v rozporu se zákoníkem práce, nelze jí tedy vyloučit, i když se domníváme, že se nejedná o činnost, u které lze aplikovat závislost ve smyslu „řídít se pokyny plátce“, tedy ani závislost ve smyslu § 6 ZDP ani ve smyslu zákoníku práce. Jediný pokyn, kterým se může řídit, jsou povinnosti související se stanovenými pravidly. Způsob řízení zápasu a pravidla stanovuje FIFA, vlastní hodnocení zápasu je na rozhodnutí rozhodčího a jeho vyhodnocení konkrétní situace. V rámci smluvní volnosti nelze uzavření dohody o provedení práce na výkon rozhodčího vyloučit, je však nepravděpodobné, že by FAČR uzavíraly pracovněprávní vztahy s rozhodčími pro účely řízení utkání. Náhrady cestovních výdajů, které by byly rozhodčím vypláceny podle Směrnice, pak nejsou dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP předmětem daně (nejde o příjem osvobozený). Není-li právo na výplatu cestovních náhrad v dohodě o provedení práce sjednáno nebo je náhrada vyšší, podléhají cestovní náhrady zdanění ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

K dílčímu závěru 3.1.3

Souhlas z hlediska zákona o dani silniční (ZDSL) v případě sjednání práva na výplatu náhrady za použití motorového vozidla v dohodě o provedení práce je poplatníkem silniční daně FAČR za předpokladu, že použité vozidlo bude předmětem daně ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDSL.

K dílčímu závěru 3.1.4

Pokud bude činnost rozhodčího opravdu vykonána v rámci zaměstnaneckého vztahu, pak v návaznosti na § 5 odst. 2 ZDPH nebude ekonomickou činností a návazně ani předmětem daně.

K dílčímu závěru 3.2.1. a 3.3.1.

Fotbalový rozhodčí nemůže vykonávat svou činnost jen na základě živnostenského oprávnění, byť v rámci obecné definice živnosti je samostatně vykonávaná činnost rozhodčích v obecném pojetí upravena. Fotbalový rozhodčí může vykonávat tuto činnost pouze na základě splnění podmínek stanovených FAČR, resp. FIFA a po zapsání do příslušného seznamu rozhodčích s tím, že rozhodčí zapsaný pro vyšší soutěž (první liga) může rozhodovat zápas nižší soutěže (krajský přebor) ale ne naopak. Jedná se fakticky o licenci – je takto označována např. i v Soutěžním řádu fotbalu – „čl. 39 – Řízením utkání pověřuje řídicí orgán kvalifikované rozhodčí, kteří jsou držiteli platné licence rozhodčího fotbalu opravňující k řízení příslušné soutěže“.

Živnostenské oprávnění pro rozhodčího fotbalové soutěže není podstatné. Není-li zapsán do seznamu rozhodčích, nemá-li splněny speciální podmínky stanovené FAČR a FIFA a nemá-li platnou licenci, nemůže tuto činnost vykonávat, byť by měl živnostenské oprávnění. Proto nesouhlasíme se závěrem č. 3.2.1.

V případě neexistence pracovněprávního vztahu je činnost rozhodčího třeba považovat za nezávislé povolání vykonávané na základě zvláštních předpisů (licence od FAČR), z níž příjmy podléhají zdanění podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP. Součástí zdaňovaných příjmů jsou i vyplacené náhrady cestovních výdajů.

Souhlas z hlediska zákona o dani silniční (ZDSL) bude-li činnost rozhodčího považována za nezávislé povolání vykonávané na základě zvláštních předpisů (licence od FAČR), z níž příjmy podléhají zdanění podle § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, bude v takovém případě z hlediska ZDSL naplněna podmínka stanovená v § 2 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDSL, tj. vozidlo se stává předmětem daně silniční.

K dílčímu závěru 3.4.1.

Souhlas.

K dílčímu závěru 3.5.1.

Možnost kvalifikace příjmu z činnosti rozhodčího jako nahodilého či jednorázového příjmu dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP je velmi oslabena charakterem této činnosti. Pokud je rozhodčí zapsán do seznamu rozhodčích pro stanovenou úroveň soutěže a vlastní platnou licenci, předpokládá se, že píská zápasy systematicky (opakovaně). Kdo a jaký zápas bude pískat, neurčují rozhodčí, ale příslušná úroveň fotbalového svazu – FAČR, Český nebo Moravský svaz, krajský svaz, atd. Ten stanovuje četnost výkonu činnosti jednotlivých rozhodčích. Nedomníváme se, že by se jednalo o činnost nahodilou či jednorázovou, z níž příjmy podléhají zdanění podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, i když výskyt takového zcela ojedinělého případu nelze předem vyloučit. Předpokladem přiřazení příjmu pod § 10 je podmínka, že se nejedná o příjmy podle § 6-9 ZDP.

Souhlas z hlediska zákona o dani silniční (ZDSL) pokud by se jednalo o příjem dle § 10 ZDP, nejsou naplněny všechny podmínky pro vznik předmětu daně silniční, protože by nebyla splněna podmínka § 2 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDSL.

K dílčímu závěru 3.5.2

Souhlas. Pro souhlas však předpokládáme, že je opravdu naplněna podmínka, že nejde o soustavnou činnost. Je pravdou, že ZDPH a ani směrnice o DPH konkrétně nevydefinovávají pojem soustavnosti. Je jasné, že již jazykový výklad tohoto slova předpokládá určitou opakovanost. Nicméně na straně druhé určitá nepravidelnost či úplata vztahující se k delšímu časovému úseku neznamena ještě nutně vyloučení z působnosti pojmu „soustavná“. Doplníme, že pro vymezení soustavnosti lze využít některé rozsudky SDEU např. Enkler, či Recueil. Na skutečnost naplnění pojmu soustavná resp. zde nenaplnění upozorňujeme v souvislosti se stanoviskem GFR v části vztahující se k dani z příjmu, kde byla vyjádřena určitá pochybnost v nahodilosti tohoto příjmu a následného zahrnutí pod § 10 ZDP.

K dílčímu závěru 4.1.

Souhlas.

K dílčímu závěru 5.

Souhlas se závěrem 5.1. s tím, že u zdanění příjmů za činnost delegáta platí stejné závěry, které udělalo GFŘ u zdaňování příjmů za činnost rozhodčího.

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

448/18.03.15 Daňový režim výplat oceňovacích rozdílů

Předkládají: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159
Ing. Vladimír Sopkuliak, daňový poradce, číslo osvědčení 4049

Přístup k daňovému ošetření výplat oceňovacích rozdílů se v praxi různí. Vzhledem k rozdílným názorům a rovněž s ohledem na změny zákona o dani z příjmů ("ZDP") účinné od 1.1.2015 je cílem autorů tohoto příspěvku názory na tuto problematiku sjednotit a formulovat srozumitelný závěr akceptovaný daňovou správou.

Situace:

- Máme dvě české společnosti s ručením omezeným - Společnosti A a B.
- Společnost A má dva společníky, přičemž každý společník vlastní 50% podíl.
- Společnost B má shodné dva společníky se shodnými podíly (tj. vlastnická struktura je shodná s vlastnickou strukturou Společnosti A).
- Společník X je německá společnost GmbH, která je daňovým rezidentem Německa, podléhá německé korporátní dani a není daňovým rezidentem mimo EU podle ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění se třetím státem.
- Společník Y je česká společnost s ručením omezeným, která je daňovým rezidentem ČR, přičemž není daňovým rezidentem mimo ČR podle žádné smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené ČR.
- V roce 2011 – v rámci restrukturalizace s cílem zjednodušení a zefektivnění řízení aktivit v ČR – došlo k fúzi Společností A a B splynutím se vznikem nástupnické společnosti C. Společníci X a Y tak nově drží své podíly v nástupnické společnosti C (každý stále 50%).
- V rámci této fúze došlo v souladu se zákonem o přeměnách k ocenění jmění zanikajících Společností A a B a tedy k zaúčtování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku souvztažně s účtem oceňovacích rozdílů z přecenění. Ocenění jmění Společností A a B bylo provedeno výnosovým způsobem.
- V roce 2015 se společnost C rozhodla část těchto oceňovacích rozdílů vyplatit svým společníkům – tedy společníkům X a Y (ti stále drží své 50% podíly v této společnosti bez přerušení).
- Společnosti A, B či C za svou existenci nikdy nevytvořily záporný výsledek hospodaření – každý rok své existence generovaly stabilní zisk, nicméně po zohlednění účetního odpisu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku vzniklého přeceněním majetku při fúzi byl konečný výsledek hospodaření Společnosti C od roku 2011 nulový.
- Zisk vytvořený Společnostmi A a B do roku 2011 byl pravidelně distribuován Společníkům X a Y, přičemž tyto výplaty byly vždy osvobozeným příjmem dle ustanovení ZDP implementujících Směrnici EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností („Směrnice EU“)

Otázka 1:

Jaký je daňový režim výplaty daných oceňovacích rozdílů?

Komentář:

- Společnost C a její společníci X a Y splňují veškeré podmínky stanovené v §19/3 ZDP.
- Výplata daných oceňovacích rozdílů je tedy osvobozeným příjmem (u obou společníků) a to buď dle §19/1/ze/1 ZDP (jakožto de facto podíl na zisku) či §19/1/zf ZDP (jakožto příjem z rozpuštění fondu obdobného rezervnímu fondu).
- Výše uvedená ustanovení totiž implementují principy Směrnice EU, přičemž hlavním principem Směrnice EU je eliminovat ekonomické dvojí zdanění zisků.
- Pokud by totiž výplata oceňovacích rozdílů, které de facto představují budoucí – a několik let po přeměně zčásti rovněž již fakticky dosažené – zisky Společnosti C, podléhala zdanění, pak by docházelo ke dvojímu ekonomickému zdanění (korporátní daní a zároveň daní srážkovou) a nebyl by naplněn účel Směrnice EU.
- Jinými slovy – pokud by výplaty oceňovacích rozdílů nemohly požívat osvobození – vedlo by toto k absurdnímu výsledku, kdy je podnik, u kterého došlo dle zákona k přecenění a zaúčtování oceňovacích rozdílů, nuceně odsouzen k dvojímu ekonomickému zdanění svých zisků (do výše daného přecenění) ve srovnání se situací, kdy by k přecenění nedošlo.
- Sama Směrnice EU v bodě 3 preambule stanoví, že výše zmíněné principy je třeba aplikovat nejen na dividendy, ale i jiné formy rozdělování zisku.
- V této souvislosti bychom rovněž chtěli poukázat na Důvodovou zprávu („Explanatory memorandum“) k novele Směrnice EU č. 2005/19/ES o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států („Směrnice EU o fúzích“), která v bodě 24 k článku 7 odst. 2 konstatuje, že v případě fúzí společností rovněž může docházet k transferu zisku (Směrnice EU o fúzích hovoří široce o nevydistribuovaných ziscích či skrytých kapitálových ziscích – obecněji pak o rozdílu mezi hodnotou převáděného jmění zanikající společnosti a hodnotou zrušeného podílu z pohledu mateřské společnosti), a pokud tedy dochází k fúzím mezi společnostmi splňujícími podmínky Směrnice EU, měly by i takovéto transfery požívat osvobození dle Směrnice EU.
- Jistě rovněž stojí za povšimnutí, že daňová správa širší pojetí zisku uplatnila v případě rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou a v případě úroků neuznaných jako náklad dle pravidel nízké kapitalizace a souhlasila i u těchto typů transferu zisku s aplikací Směrnice EU.
- Vše výše uvedené potvrzuje závěr, že Směrnici EU je nutno aplikovat tak, aby byl naplněn její hlavní princip – tj. zamezit dvojímu ekonomickému zdanění distribucí zisku, které mohou nabývat různých podob a není možno se tedy formalisticky omezit na úzce vymezené preferované formy.

Navrhovaný závěr 1:

V souladu s principy Směrnice EU je při splnění podmínek v §19/3 ZDP výplata oceňovacích rozdílů dceřinou společností osvobozeným příjmem mateřské společnosti.

Otázka 2:

Změnil by se daňový režim výplaty daných oceňovacích rozdílů za situace, pokud v rámci fúze byla předmětná částka oceňovacích rozdílů v souladu s projektem fúze převzata a zaúčtována nástupnickou společností na účet nerozděleného zisku minulých let?

Komentář:

- Dle našeho názoru by výše naznačený způsob zaúčtování u vyplácející společnosti závěry ohledně daňového režimu dané výplaty neměl měnit.

Navrhovaný závěr 2:

V souladu s principy Směrnice EU je při splnění podmínek v §19/3 ZDP výplata oceňovacích rozdílů – v daném případě u dceřiné společnosti zaúčtovaných na účtu nerozděleného zisku minulých let - osvobozeným příjmem mateřské společnosti.

Stanovisko GFR**Odloženo**

DPH

450/18.03.15 Uplatnění DPH v případě pobídek v nájemních vztazích

Předkládají: Ing. Martin Šandera, daňový poradce č. 4446
Ing. Bc. Michala Darebná, daňový poradce č. 4909

1. Úvod

Předmětem tohoto příspěvku je vyjasnění otázky správné aplikace daně z přidané hodnoty („DPH“) na pobídky v nájemních vztazích v podobě finančního příspěvku ze strany pronajímatele nájemci.

2. Popis situace

Při uzavírání nájemních smluv pronajímatelé často poskytují nájemcům určité výhody, například v podobě sníženého nájemného v počáteční fázi nájemního vztahu, nebo také poskytnutí obvykle jednorázového finančního příspěvku nájemci v počátku nájemního vztahu. Účelem takového příspěvku může být jak částečná či úplná kompenzace souvisejících nákladů nájemce (například na přestěhování do pronajímaných prostor, úpravy těchto prostor či odstupné za předčasné ukončení předchozího nájmu), tak i motivace potenciálního nájemce vůbec vstoupit do nájemního vztahu s tímto novým pronajímatelem, respektive motivace stávajícího nájemce zůstat v nájemním vztahu i nadále. V praxi přitom mohou nastat i situace, kdy je v nájemní smlouvě výslovně uvedeno například to, že bez poskytnutí pobídky by nájemce nájemní vztah neuzavřel (resp. neprodloužil), nebo také povinnost vrátit pronajímateli odpovídající část pobídky, pokud nájemce nedodrží smlouvenou dobu nájmu.

V případě takovýchto finančních příspěvků ze strany pronajímatele nájemci potom často vzniká otázka, zda předmětná úhrada má či nemá podléhat DPH.

3. Analýza

Klíčem k vyřešení nejasností ohledně správné aplikace DPH u nájemní pobídky v podobě jednorázového finančního příspěvku by mělo být správné vymezení jejího věcného obsahu, tj. v zásadě zda se jedná o úhradu za samostatné zdanitelné plnění v podobě poskytnutí určité služby nájemcem pronajímateli, nebo zda se naopak jedná o pouhou slevu z nájemného, tedy o snížení celkové úplaty za služby poskytované pronajímatelem nájemci.

3.1. Pobídka coby úhrada za poskytnutí samostatné služby

Poskytnutí služby pro účely DPH je vymezeno v § 14 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“). Podle § 14 odst. 1 ZDPH se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, a to včetně závazání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.²⁴

²⁴ § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH

Uzavření nájemní smlouvy a vstup do nájemního vztahu s sebou nese řadu práv a povinností obou smluvních stran, např. závazek pronajímatele přenechat předmět nájmu k užití nájemci, zdržet se výkonu užívacích práv k předmětu nájmu, strpět nájemce ve svých prostorách, nebo naopak závazek nájemce dodržovat sjednaná „pravidla“ či strpět například návštěvy pronajímatele v najatých prostorách. Všechna tato práva a povinnosti vyplývající z uzavřeného nájemního vztahu jsou integrální součástí tohoto nájemního vztahu a tudíž komponentou poskytnuté služby pronájmu jakožto celku. Úplatou za tuto službu jakožto celek je sjednané nájemné, které by mělo plně reflektovat veškerá práva a povinnosti obou smluvních stran utvářející nájemní vztah.

Při posuzování, zda poskytnutí pobídky v podobě jednorázového finančního příspěvku pronajímatele nájemci představuje úplatu za poskytnutou službu či nikoliv, a zda tedy je či není předmětem DPH, by mělo být tudíž zkoumáno, zda pronajímatel získá vstupem konkrétního nájemce do nájemního vztahu jakýchkoliv dodatečných výhod či užitků, které lze vymezit, mimo těch, které přímo vyplývají z nájemní smlouvy. Tuto logiku a přístup zaujal i Evropský soudní dvůr („ESD“) v rozsudku k případu C-409/98 Mirror Group. Uvedený judikát se primárně zabýval otázkou osvobození pobídky od DPH. Otázce ohledně osvobození nicméně předchází otázka, zda se jedná vůbec o poskytnutí služby a tudíž zda je pobídka předmětem DPH. K tomuto ESD v 26. bodě rozsudku uvedl, že *„plátce daně, který pouze provádí úhradu finančních prostředků v souvislosti s poskytovanou službou, resp. který se k takovéto výplatě zavázal, ještě sám o sobě neuskutečňuje poskytování služeb podle článku 2 odst. 1 Šesté směrnice. Je zřejmé, že nájemce, který se zavazuje (i za přijetí úplaty od pronajímatele) pouze stát se nájemcem a hradit nájemné, tímto samotným úkonem neposkytuje pronajímateli služby.“* ESD tímto tedy vyslovuje tezi, že jak samotným vstupem do nájemního vztahu, tak i hrazením nájemného a tím pádem i dalším setrváváním v nájemním vztahu nájemce ještě neposkytuje služby ve smyslu Šesté směrnice, a tudíž plnění, které by bylo předmětem daně. K otázce, zda by pobídka měla či neměla být předmětem DPH, ESD dále v 27. bodě rozsudku uvedl, že budoucí nájemce by naopak uskutečnil poskytnutí služby za úplatu, pokud by pronajímatel za předpokladu zvýšení atraktivity nabízených prostor díky přítomnosti takového nájemce měl tomuto nájemci poukázat úplatu za jeho závazek přesunout své podnikání do předmětné budovy.

Poskytne-li tedy nájemce pronajímateli vstupem do nájmu či setrváním v nájmu jakékoliv další samostatné plnění (například zvýší-li samotným vstupem do nájmu atraktivitu nabízených prostor pro ostatní potenciální nájemce), potom je pobídka úplatou za toto samostatné plnění a tudíž předmětem DPH.

Je-li věcným obsahem pobídky naopak pouhý stimul ke zvýšení motivace nájemce stát se či zůstat i nadále nájemcem, případně kompenzace jeho nákladů souvisejících se vstupem do nájemního vztahu, přičemž pronajímatel v důsledku poskytnuté pobídky nedosáhne žádných vymezitelných sekundárních výhod či užitků mimo těch přímo vyplývajících z nájemní smlouvy, potom pobídka nepředstavuje úplatu za poskytnutou službu. Takováto pobídka má přímou

souvislost pouze s nájmem samotným, a proto na ni nelze nahlížet jinak než jako na snížení celkové výše úplaty za toto plnění, tj. slevu z nájmu. Tento přístup je konečným i v souladu s její ekonomickou podstatou. Správné ošetření takovéto pobídky z pohledu DPH je zároveň předmětem analýzy v dalším textu tohoto příspěvku.

3.2. Pobídka coby sleva z budoucího nájmu

Tento druh pobídky představuje poskytnutí finančních prostředků v celkové výši pobídky, které je buďto bezodkladně anebo až následně doprovázeno vznikem právního nároku příjemce pobídky na ponechání těchto finančních prostředků (zcela či zčásti), a to na základě splnění případně sjednaných odkládacích podmínek (např. v podobě splnění minimální sjednané doby nájmu).

Jelikož okamžik poskytnutí těchto finančních prostředků předchází poskytnutí samotné nájmní služby, ke které je pobídka slevou, vznikají otázky ohledně charakteru předmětné úhrady provedené směrem k nájemci včetně jejího správného ošetření z pohledu DPH v okamžiku úhrady, a analogicky ohledně způsobu zohlednění pobídky (slevy) při následném předepisování nájmu v průběhu trvání nájmního vztahu.

3.2.1. Zdanění slevy (pobídky) daní na výstupu

Ke splnění odkládacích podmínek pro konečné přiznání slevy může v závislosti na podobě smluvního ujednání docházet jak průběžně díky setrvávání v nájmu (má-li nájemce povinnost vrátit poměrnou část pobídky v případě předčasného ukončení nájmu), tak i jednorázově (má-li nájemce povinnost vrátit v případě předčasného ukončení nájmu pobídku v plné výši). Nejsou-li sjednány žádné odkládací podmínky, potom je sleva přiznána již v okamžiku poskytnutí finančních prostředků.

U běžných forem poskytnutých slev v zásadě platí, že:

- Je-li sleva poskytnuta již ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, potom je základ daně v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH snížen o tuto slevu, tj. základem daně je částka po slevě.
- Pokud je sleva poskytnuta po dni uskutečnění zdanitelného plnění, provede plátce daně (dodavatel) opravu základu daně podle § 42 ZDPH a vystaví opravný daňový doklad, měl-li původně povinnost vystavit daňový doklad. V celkovém pohledu je tedy daň opět vypočtena a odvedena ze základu daně odpovídající částce po slevě.

Zcela jistě není pochyb o tom, že ani v situaci, kdy poskytnutí slevy z ceny plnění předchází samotnému uskutečnění tohoto plnění, by měl být zachován přístup konzistentní s výše popsanými situacemi, a sice že v celkovém pohledu by opět měla být DPH odvedena pouze z částky po slevě. Tento přístup potvrzuje i důvodová zpráva ZDPH ve vztahu k prvotnímu znění ustanovení § 36 odst. 5 ZDPH, podle které jsou v tomto ustanovení „*uvedeny položky, které se do základu daně nezahrnují. Částka, kterou obdržel plátce ... a sleva z ceny, která je poskytnuta nejpozději k datu uskutečnění zdanitelného plnění.*“ Z uvedeného zcela zjevně vyplývá záměr zákonodárce postupovat podle § 36 odst. 5 ZDPH (tj.

zdaňovat pouze částku po slevě) i v případě slev poskytnutých ještě před datem (resp. dnem) uskutečnění zdanitelného plnění, ke kterému se sleva váže. Na tomto výkladu nic nemění ani několik novelizací uvedeného ustanovení uskutečněných od data první účinnosti ZDPH, jelikož předmětné pravidlo je v prakticky nezměněné podobě zachováno doposud.

Lze tedy shrnout, že ve výsledku je základem daně vždy pouze cena po slevě. Otázkou je však správný časový okamžik zohlednění slevy v základu daně, a to právě s ohledem na případně sjednané odkládací podmínky.

Samotný transfer peněžních prostředků ve výši nájemní pobídky od pronajímatele nájemci v popisovaném případě nepředstavuje úplatu za zdanitelné plnění a k datu jejich převodu nevzniká titul pro uplatnění daně na výstupu na straně nájemce. S ohledem na skutečnost, že v okamžiku poskytnutí peněžních prostředků ve výši pobídky ještě nebylo pronajímatelem uskutečněno žádné související zdanitelné plnění, ke kterému by pobídka mohla být považována za slevu, není v souladu se zněním § 42 odst. 5 ZDPH možné a nedává ani smysl opravovat budoucí základ daně a výši daně a snižovat tak daň na výstupu z budoucího nájemného na straně pronajímatele. Navíc jak již bylo uvedeno výše, s ohledem na podobu případných odkládacích podmínek nemusí nájemci k datu poskytnutí peněžních prostředků ještě vzniknout právní nárok na nájemní pobídku (tj. na slevu z nájemného). Úhrada pobídky nájemci proto v daný okamžik představuje pouhé poskytnutí finančních prostředků určených k dalšímu zúčtování, a to buď formou zápočtu na budoucí pohledávky z nájemného při budoucím přiznání slevy, anebo formou jejich plného nebo částečného vrácení zpět v situaci, kdy nájemce nesplní podmínky pro přiznání slevy. V okamžiku poskytnutí peněžních prostředků ve výši pobídky tudíž nevzniká povinnost odvést z částky přijaté nájemcem DPH ani jedné ze smluvních stran.

3.2.2. Zohlednění slevy při následném předepisování nájemného

Praktický postup v průběhu trvání nájmu bude s ohledem na skutečnost, že uvedená pobídka představuje slevu z budoucího nájemného, a to navíc s případnými odkládacími podmínkami, odvislý od existence takovýchto odkládacích podmínek a zároveň od jejich případného plnění či neplnění ze strany nájemce.

Situace 1: Sleva (pobídka) je poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit poměrnou část pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu

V takovémto případě je výše částky finálně přiznané slevy odvislá od doby setrvání v nájmu, a tudíž podmínky pro vznik nároku nájemce na slevu jsou naplňovány průběžně a souběžně se vznikem nároku pronajímatele na samotné nájemné, ke kterému se sleva váže. Z tohoto důvodu by měla být sleva přiznávána průběžně přímo z předepsovaného nájemného.

Nájemci tudíž bude účtována a zároveň nájemcem bude hrazena plná výše nájemného, tedy částka nájemného před slevou, a to z toho důvodu, že sleva již

byla nájemci uhrazena dříve formou pobídky. Do základu DPH však vstoupí pouze částka na úrovni nájemného po slevě, a to v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH. Příslušný doklad bude obsahovat zúčtování odpovídající proporcionalní části poskytnutých finančních prostředků k započtení proti přiznané slevě. To prakticky znamená, že pokud bude například za dané zúčtovací období na daňovém dokladu přiznána sleva z nájemného v určité výši a o tuto slevu bude zároveň snížen základ daně, bude pronajímatelem celková výše nájemného včetně DPH (tj. celková pohledávka pronajímatele) navýšena ještě o tuto slevu odpovídající alikvotní části z již poskytnuté finanční pobídky, nicméně v úrovni bez DPH (viz odstavec 3.2.1.).

Příklad

Zadání:

Pobídka ve výši 480 poskytnuta na počátku nájemního vztahu, minimální sjednaná doba nájmu 24 měsíců, měsíční nájemné 100 bez DPH, osvobození dle § 56a ZDPH neuplatňováno.

Řešení:

Každý měsíc v průběhu prvních 24 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	$100 - (480/24) = 100 - 20 = 80$
DPH 21 %:	16,8
Bez DPH:	$480/24 = 20$
K úhradě celkem:	$80 + 16,8 + 20 = 116,8$
Každý měsíc po uplynutí prvních 24 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121

Situace 2: Sleva (pobídka) je poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit celou částku pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu

Je-li konečné přiznání plné výše slevy navázáno na splnění stanovených podmínek k určitému pozdějšímu okamžiku v průběhu nájmu, potom nelze v období před splněním těchto podmínek postupovat podle § 36 odst. 5 ZDPH, jelikož sleva ještě nebyla ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (nájmů za jednotlivá zúčtovací období) finálně přiznána. Pro účely opravy základu daně a výše daně u již uskutečněných zdanitelných plnění naopak slouží ustanovení § 42 ZDPH, a to konkrétně odst. 1 písm. b).

Prakticky by tato situace měla být řešena tak, že po dobu předcházející okamžik splnění odkládací podmínky pro přiznání slevy bude nájemné předepisováno a nájemcem hrazeno v plné výši, přičemž této plné výši bude odpovídat i základ daně a daň. V okamžiku splnění podmínek pro konečné přiznání slevy (pobídky) jako celku pronajímatel vystaví v souladu s § 45 odst. 4 ZDPH souhrnný opravný daňový doklad ke všem předchozím daňovým dokladům k jednotlivým platbám nájemného za dobu předcházející okamžik splnění sjednaných odkládacích

podmínek. Naopak v případě nesplnění odkládacích podmínek bude pronajímateli vrácena plná částka pobídky, a to bez jakýchkoliv dopadů z pohledu DPH.

Určitou potíž nicméně může v tomto případě představovat znění § 42 odst. 5 ZDPH, které omezuje aplikovatelnost opravy základu daně a výše daně pouze na ta zdanitelná plnění, u kterých ještě neuplynula lhůta 3 let od konce zdaňovacího období vzniku povinnosti přiznat u nich daň. Pokud by byl okamžik konečného přiznání slevy navázán na splnění podmínek v období delším než 3 roky (pokud by podmínkou bylo například setrvání v nájmu po dobu alespoň 5 let), potom by při postupování zcela a pouze podle textu zákona nebylo možné u části dříve uskutečněných zdanitelných plnění opravu provést. V zájmu snahy o nalezení takového řešení této situace, které bude proveditelné, svými dopady v zásadě konzistentní s dopady při sjednání kratší doby lhůty pro odkládací podmínky a bude zároveň co nejméně administrativně zatěžující jak pro správce daně, tak i pro daňové poplatníky, proto navrhuje pro tyto případy přípustnost i takového praktického postupu, v jehož rámci by předmětem opravy základu daně a výše daně podle § 42 ZDPH byla plná výše slevy (pobídky), avšak pouze ve vztahu k těm relevantním předchozím základům daně a částkám daně, u kterých je to s ohledem na ustanovení § 42 odst. 5 ZDPH v období provedení opravy ještě možné.

Příklad

Pobídka ve výši 480 poskytnuta na počátku nájemního vztahu, minimální sjednaná doba nájmu 24 měsíců, měsíční nájemné 100 bez DPH, osvobození dle § 56a ZDPH neuplatňováno.

Řešení:

Každý měsíc v průběhu prvních 23 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121
24. měsíc doby nájmu – při splnění odkládací podmínky	
Základ daně:	$100 - (480/24) = 100 - 20 = 80$
DPH 21 %:	16,8
Bez DPH:	$480/24 = 20$
K úhradě celkem:	$80 + 16,8 + 20 = 116,8$
+ souhrnný opravný doklad k předchozím 23 měsícům	
Každý měsíc po uplynutí prvních 24 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121

Situace 3: Sleva (pobídka) je poskytnuta bez odkládací podmínky

V takovémto případě je sleva v plné výši finálně přiznána ještě před dnem uskutečnění zdanitelného plnění, ke kterému se váže, a tak se bude postupovat

podle § 36 odst. 5 ZDPH, podle kterého sleva poskytnutá nejpozději ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nevstupuje do základu daně.

Po praktické stránce by tudíž tato situace měla být řešena tak, že nájemci je v průběhu nájmu účtovávána a zároveň nájemcem hrazena plná výše nájemného, tedy částka nájemného před slevou, a to z toho důvodu, že sleva již byla nájemci uhrazena dříve formou pobídky. Do základu DPH však až do úplného „vyčerpání“ již dříve poskytnuté slevy (pobídky) předepsané nájemné nevstoupí, a to opět v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH. Příslušný daňový doklad tedy bude až do okamžiku vyčerpání pobídky vždy obsahovat plnou výši nájemného, která bude zároveň plně pokryta korespondující slevou z nájemného v podobě již poskytnuté pobídky (základ daně a daň tedy v nulové výši), a toto dále navýšeno odpovídající částku slevy, avšak na úrovni bez DPH – viz 3.2.1. V posledním relevantním období, ve kterém dojde k zúčtování poskytnuté slevy, se bude postupovat analogicky ve vztahu k té části nájemného, která je pokryta slevou ve formě pobídky.

Příklad

Pobídka ve výši 480 poskytnuta na počátku nájemního vztahu, minimální sjednaná doba nájmu nesjednána, měsíční nájemné 100 bez DPH, osvobození neuplatňováno.

Řešení:

Každý měsíc v průběhu prvních 4 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	0
DPH 21 %:	0
Bez DPH:	100
K úhradě celkem:	100
5. měsíc doby nájmu	
Základ daně:	$(5 \times 100) - 480 = 500 - 480 = 20$
DPH 21 %:	4,2
Bez DPH:	$100 - ((5 \times 100) - 480) = 100 - 20 = 80$
K úhradě celkem:	104,2
Každý měsíc po uplynutí prvních 5 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121

Případy takových smluvních ujednání, v rámci kterých by nájemce zároveň mohl v dané situaci opustit a také opustil nájemní vztah ještě před úplným „vyčerpáním“ slevy v podobě pobídky, v důsledku čehož by částka poskytnuté slevy (pobídky) nakonec převýšila celkovou výši inkasovaného nájemného, považujeme za spíše ojedinělé a charakter pobídky včetně jejího ošetření z pohledu DPH by potom měl být zkoumán individuálně v návaznosti na konkrétní okolnosti transakce. Z tohoto důvodu nejsou takovéto situace ani předmětem tohoto příspěvku.

4. Závěr

Na základě výše uvedeného navrhuje přijetí následujících sjednocujících závěrů:

- 1) Poskytne-li nájemce pronajímateli vstupem do nájmu či setrváním v nájmu jakékoliv samostatné vymezitelné plnění, které není již přímým obsahem nájemního vztahu jakožto celku (například zvýší-li samotným vstupem do nájmu atraktivitu nabízených prostor pro ostatní potenciální nájemce), potom je pobídka úplatou za toto samostatné plnění a tudíž předmětem DPH.
- 2) Je-li věcným obsahem pobídky naopak pouhý stimul ke zvýšení motivace nájemce stát se či zůstat i nadále nájemcem, případně kompenzace jeho nákladů souvisejících se vstupem do nájemního vztahu, přičemž pronajímatel v důsledku poskytnuté pobídky nedosáhne žádných vymezitelných dodatečných výhod či užitků mimo těch přímo vyplývajících z nájemní smlouvy, potom pobídka nepředstavuje úplatu za poskytnutou službu, ale pouhou slevu z budoucího nájemného.
- 3) V okamžiku poskytnutí finančních prostředků ve výši pobídky nevzniká povinnost odvést z této úhrady DPH ani jedné ze smluvních stran, a to bez ohledu na existenci případných odkládacích podmínek pro konečné přiznání slevy a jejich formu.
- 4) Je-li sleva poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit poměrnou část pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu, bude sleva považována za poskytnutou průběžně přímo z předepisovaného nájemného. Nájemci bude předepisována a zároveň nájemcem bude hrazena částka nájemného před slevou (jelikož sleva již byla nájemci poukázána dříve), nicméně do základu DPH vstoupí pouze částka na úrovni nájemného po slevě, a to v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH.
- 5) Pokud je sleva poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit plnou výši pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu, potom po dobu předcházející okamžik splnění odkládací podmínky bude nájemné předepisováno a nájemcem hrazeno v plné výši, přičemž této plné výši bude odpovídat i základ daně a daň. V okamžiku splnění odkládací podmínky (tedy poskytnutí slevy) pronajímatel vystaví v souladu s § 45 odst. 4 ZDPH souhrnný opravný daňový doklad ke všem předchozím platbám nájemného za dobu předcházející tento okamžik splnění sjednaných odkládacích podmínek.
Uplyne-li od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat uskutečnění původních zdanitelných plnění, již více než 3 roky, bude v takovémto případě přípustné provedení opravy základu daně a výše daně v plné výši pobídky i pouze ve vztahu ke zdanitelným plněním, u kterých je provedení opravy základu daně a výše daně ještě v souladu s § 42 odst. 5 ZDPH možné.
- 6) Je-li sleva ve formě pobídky poskytnuta bez povinnosti nájemce pobídku zcela či částečně vrátit pronajímateli v případě nesplnění minimální sjednané doby nájmu, je sleva v plné výši finálně přiznána ještě před dnem uskutečnění zdanitelného plnění, a tak bude základ daně v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH stanoven pouze na úrovni nájemného po slevě. Nájemci bude v průběhu nájmu předepisována a zároveň nájemcem bude hrazena částka nájemného před slevou (jelikož sleva již byla nájemci poukázána dříve), nicméně do základu DPH až do úplného „vyčerpání“ poskytnuté slevy (pobídky) předepsané nájemné nevstoupí.

5. Návrh opatření

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

Stanovisko GFŘ

Odloženo