

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18.12.2013

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 18.12.2013 - seznam -

DPH

412/13.11.13 K § 56 a 56a zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 20143
Předkládá: Ing. Stanislav Kryl,
Ing. Jan Rambousek, LL. M.

Příspěvek 412/13.11.13 je uzavřen s rozporem v části "Ad. budova a pozemek, na kterém stojí"

408/11.09.13 Uplatnění DPH u komoditních Futures14
Předkládá: Mgr. Milan Tomíček,
Ing. Stanislav Kryl

Daň z příjmů

417/18.12.13 Zdanění soustavné činnosti po 1. 1. 2014.....25
Předkládá: JUDr. Daniel Krempa

DPH

416/18.12.13 DPH režim služeb souvisejících s pojištěním nebo zajištěním poskytovaných osobami zprostředkovávajícími pojištění nebo zajištění.....28
Předkládá: Ing. Petr Toman,
Ing. Alena Švecová

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY
- seznam -**Daň z příjmů**

411/13.11.13 Problematika zatřídění kogeneračních jednotek pro účely daně z příjmů

Předkládá: Ing. Jana Pytelková Svobodová,
Ing. Petr Toman

DPH

414/13.11.13 Služby spojené s pojištěním nebo zajištěním

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký

Daň z příjmů

415/18.12.13 Výklad některých základních ustanovení novely zákona o daních z příjmů a zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s ohledem na daňový režim svěřenských fondů

Předkládá: Ing. Simona Hornochová,
Bc. René Kulínský,
Ing. Jiří Nesrovnal

418/18.12.13 Zahnutí příslušenství do příjmů z úhrad pohledávek pro účely § 24 odst. 14 zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing. Karel Hronek

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY

DPH

412/13.11.13 K § 56 a 56a zákona o DPH ve znění účinném od 1. ledna 2014

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce č. osv.3353
Ing. Jan Rambousek, LL. M., daňový poradce č. osv. 693

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM v části "Ad. budova a pozemek, na kterém stojí"

V navržené novele zákona o DPH¹, s jejíž účinností se počítá od 1. ledna 2014 jsou obsaženy závažné změny týkající se nemovitostí. Vzhledem k nejasnosti některých ustanovení předkládáme příspěvek k projednání s předstihem ve snaze minimalizovat dobu případné právní nejistoty plátců. Přijaté závěry mohou pochopitelně platit pouze v případě, nabude-li zákon v navrženém znění účinnosti. Navržená ustanovení § 56 a § 56a zní:

§ 56

Dodání vybraných nemovitých věcí

(1) Dodáním vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí dodání

- a. pozemku,*
- b. práva stavby,*
- c. stavby,*
- d. podzemní stavby se samostatným účelovým určením,*
- e. inženýrské sítě,*
- f. jednotky.*

(2) Od daně je osvobozeno dodání vybrané nemovité věci, která

- a. je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a*
- b. není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba.*

(3) Dodání vybrané nemovité věci jiné než v odstavci 2 je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby³⁹⁾, a to k tomu dni, který nastane dříve.

(4) Plátce se může rozhodnout, že i po uplynutí lhůty podle odstavce 3 uplatní daň. Pokud plátce přijal před uskutečněním zdanitelného plnění úplatu, ze které mu nevznikla povinnost přiznat daň, stanoví se při uskutečnění zdanitelného plnění základ daně podle § 36.

§ 56a

Nájem vybraných nemovitých věcí

¹ Zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

(1) *Nájmem vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí nájem nemovité věci s výjimkou*

- a. *krátkodobého nájmu nemovité věci,*
- b. *nájmu prostor a míst k parkování vozidel,*
- c. *nájmu bezpečnostních schránek,*
- d. *nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení.*

(2) *Krátkodobým nájmem vybrané nemovité věci se pro účely odstavce 1 písm. a) rozumí nájem nemovité věci, s výjimkou pozemku, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, popřípadě i nájem vnitřního movitého vybavení či dodání plynu, elektřiny, tepla, chladu nebo vody, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin.*

(3) *Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu vybrané nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.*

A. K § 56, odstavec 2

Zákon o DPH již neobsahuje definici stavebního pozemku, ale pouze upravuje, které pozemky jsou při převodu osvobozeny. Dochází k zásadnímu rozšíření případů, kdy převod pozemku nebude osvobozen od DPH.

Převod pozemku bude zdanitelným plněním, pokud nastane kterákoliv z níže uvedených skutečností:

- Na pozemku je zřízena stavba spojená se zemí pevným základem.

Není podstatné, zda se jedná o stavbu, která je součástí pozemku, nebo o stavbu, která je součástí práva stavby, nebo o samostatnou stavbu (tj. o stavbu zřízenou před účinností NOZ² ve vlastnictví třetí osoby).

Aby byl převod zdanitelným plněním, stavba musí mít pevné základy (existence movité stavby na pozemku nezabrání uplatnění osvobození od DPH).

Za určitých okolností však může být převod pozemku osvobozen po uplynutí časového testu dle odst. 3 (viz další bod B. 1.)

- Na pozemku je zřízena inženýrská síť

Pro uplatnění DPH není podstatné, zda je inženýrská síť spojena se zemí pevným základem či nikoliv. Postačí např. potrubí položené do výkopu a zahrnuté zeminou. Přípojky na pozemku způsobí, že převod nemůže být osvobozen od DPH.

Je irelevantní, zda je inženýrská síť vlastněna vlastníkem pozemku nebo třetí osobou.

Za určitých okolností však může být převod pozemku osvobozen po uplynutí časového testu dle odst. 3 (viz další bod B. 1.)

- Na pozemku může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu

² Zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

s provedením ohlášené stavby provedena stavba.

Okamžik, kdy převod, resp. dodání pozemku, přestává být osvobozen, zůstává shodný, tj. nabytí právní moci stavebního povolení nebo souhlasu s provedením ohlášené stavby.

Pokud se jedná o stavbu, která může být na pozemku provedena, bude se jednat nejen o stavbu spojenou se zemí pevným základem, ale i jinak pevně spojenou se zemí. Pojem stavba v tomto ustanovení zahrnuje i inženýrské sítě (k tomu blíže v bodu B. 1. níže).

Osvobození se uplatní, není-li na pozemku stavba realizována a stavební povolení, resp. souhlas s provedením stavby, zanikne.

Je třeba určit, co se rozumí pozemkem, **na kterém** je zřízena stavba nebo inženýrská síť, nebo **na kterém** lze provést stavbu podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby (viz bod B. 4.).

B. K § 56, odstavec 3

B. Dodání vybrané nemovité věci jiné než v odstavci 2

B. 1. Osvobození dodání

Směrnice³

Dle čl. 135, bodu 1, písm. j) Směrnice osvobodí členské státy od daně dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přílehlého, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a).

Dle čl. 12, odst. 1, písm. a) je pak z osvobození vyloučeno dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přílehlého.

Dle odst. 2. členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let.

Budovou se pak rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

K pojmu přílehlý pozemek viz bod B. 4. tohoto příspěvku. Většina jazykových verzí Směrnice používá spíše spojení „budova a pozemek, na němž stojí“ (ale je používána i řada dalších pojmů jako pozemek, který zabírají, související pozemek, přidružený pozemek, spojený pozemek). Podobnou terminologii využívá i zákon o DPH („pozemkem, na kterém není zřízena...“, „pozemkem, na kterém může být provedena...“). Dále proto budeme používat spojení „budova a pozemek, na němž stojí“.

Z výše uvedených citací Směrnice je zřejmé, že Směrnice zavádí stejný daňový režim pro budovu a pozemek, na němž budova stojí. Podle Směrnice nemůže nastat situace, že by převod budovy byl zdanitelný a převod pozemku, na kterém převáděná

³ Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

stavba stojí, byl osvobozený (dosavadní praxe, kdy se takto postupovalo, tak nebyla v souladu se Směrnicí⁴, případně naopak, kdy by převod stavby byl osvobozený od DPH, ale převod pozemku, na kterém převáděná budova stojí, byl zdanitelný.

Zákon o DPH

V tomto smyslu je třeba vyložit nový odst. 3. Podle tohoto ustanovení se tedy osvobodí i převod pozemku, pakliže na něm stojí budova, která splňuje daná kritéria, a to i přesto, že lhůta pro osvobození se odvíjí od užívání nebo kolaudace stavby (pro daňový režim převodu pozemku jsou tedy plně určující atributy stavby).

To samé musí platit pro převod práva stavby, jehož součástí je stavba, která odpovídá právu stavby, pokud stavba splňuje daná kritéria (k tomu blíže viz kapitola Právo stavby).

Pojem stavby užitý v odst. 3 musí zahrnovat i inženýrské sítě, přestože zákon o DPH v odst. 1 a 2 tyto pojmy rozlišuje. Převod inženýrské sítě po 5 letech od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání inženýrské sítě, tak bude také osvobozen od DPH. V opačném případě bychom došli k paradoxnímu závěru, že převod tohoto druhu stavby a pozemku, na kterém je zřízena, by nikdy nemohl být osvobozen od DPH. Takový závěr by nebyl v souladu s účelem Směrnice. Inženýrskou síť je třeba ve smyslu Směrnice považovat za budovu, neboť budovou je jakákoliv stavba spojená se zemí (ať pevným základem, nebo jinak)⁵.

Pojem stavba užitý v odst. 3 musí zahrnovat jednotku, přestože zákon o DPH v odst. 1 tyto pojmy rozlišuje. Opačný výklad by byl v rozporu s účelem Směrnice. S ohledem na definici jednotky dle § 4 odst. b, písm. 3 (jednotka pro účely tohoto zákona vždy zahrnuje podíl na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i podíl na tomto pozemku) se pak uplatní osvobození od daně i na společné části budovy a na podíl na pozemku, pokud jednotka splňuje daná kritéria (tj. od první kolaudace budovy, ve které se jednotka nachází, nebo od prvního užití jednotky uplynulo více jak 5 let).

Naopak existence podzemní stavby se samostatným účelovým určením (metro, kolektor, dálniční tunel, hlubinný důl) pod určitým pozemkem nemá vliv na uplatnění DPH u převodu pozemku s výjimkou pozemku, na němž je podzemní stavby propojena se zemským povrchem (např. větrací šachta tunelu).

Pokud je samostatně převáděn pozemek, na kterém je stavba ve vlastnictví třetí osoby, případně na kterém je zřízeno právo stavby ve prospěch třetí osoby, výše uvedená pravidla se uplatní i pro takový převod pozemku (tj. převod pozemku bude osvobozen, pokud na něm existuje stavba splňující daná kritéria). Podmínky pro uplatnění osvobození totiž výslovně nestanoví, že se vztahují pouze na případy, kdy má stavba a pozemek stejného vlastníka. Ve světle čl. 135, bodu 1, písm. j) a čl. 12 odst. 1 písm. a) Směrnice navíc tento výklad nepostrádá logiku.

Právo stavby

⁴ Plátcí však měli možnost postupovat v souladu se Směrnicí na základě tzv. přímého účinku.

⁵ Například plynovodní trubka zasypaná v zemi je pevně spojena se zemí, i když ne pevným základem.

Podle NOZ je právo stavby nehmotnou nemovitou věcí, které může podle NOZ obsahovat jak pouhé právo postavit na cizím pozemku stavbu, tak právo mít⁶ stavbu na cizím pozemku již postavenou. Případná existující stavba je součástí práva stavby. Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) Směrnice lze osvobodit pouze převod nemovitostí před prvním obydlím (resp. po určitém období od prvního užívání), podle tuzemské úpravy 5 let od první kolaudace (resp. od prvního užívání). Aby bylo možno vyložit zákon o DPH v maximální možné míře souladně s evropským právem, je třeba rozlišit, kdy se jedná o právo stavby zahrnující věcné právo postavit či vlastnit na pozemku stavbu⁷, pro účely tohoto příspěvku nazýváme toto právem „nehmotným“, a kdy o právo stavby, jehož součástí je stavba⁸, pro účely tohoto příspěvku nazýváme toto právem „zhmotnělým“. Pro účely posouzení, zda je převod práva stavby zdanitelným či osvobozeným plněním je rozhodující, o jaký druh práva stavby se jedná. Pokud se jedná o dodání nehmotného práva stavby, bude se vždy jednat o zdanitelné plnění, u kterého se uplatní základní sazba DPH (s výjimkou diskutovanou v bodě B3). V případě dodání práva stavby, jehož součástí je stavba, která odpovídá právu stavby, tedy zhmotnělého práva, bude se pro účely zdanění/osvobození zkoumat, zda uplynul časový test podle § 56 odst. 3 ZDPH či nikoli.

Bude-li převáděno právo stavby, jehož součástí je stavba, která sice odpovídá právu stavby, ale jen částečně (tj. právo stavby není realizováno v plném rozsahu, např. podle práva stavby lze postavit skladovací halu na 2000 m², ale postavena je jen hala o rozměru 1000 m²), základ daně se rozdělí v poměru, v jakém je převáděno právo stavby „nehmotné“ a „zhmotnělé“⁹. Nebude-li cena sjednána samostatně, bude se postupovat analogicky podle § 36 odst. 7 zákona o DPH.

Oporu pro výše uvedený postup (tj. pro uplatnění vzájemně odlišného daňového režimu v podobě osvobození, základní nebo snížené sazby u jednotlivých výše uvedených složek) dovozujeme z judikatury SDEU.¹⁰ Z uvedené judikatury vyplývá, že neexistuje absolutní pravidlo ohledně určení rozsahu plnění z hlediska DPH (ve smyslu jediné souborné v. několik samostatných plnění), a že za určitých specifických okolností, není-li narušena neutralita, může pravidlo jednoho nedělitelného plnění¹¹ ustoupit do pozadí ve prospěch možnosti uplatnit zákonnou výjimku z obecného pravidla, ať už jde o sníženou sazbu daně nebo osvobození od daně. Rozdělí-li se základ daně na část vztahující se k právu stavby „zhmotnělému“ a na část vztahující se k právu stavby „nehmotnému“, docílí se zdanění „nehmotného“ práva základní sazbou, zatímco zbývající část bude podrobena režimu odpovídajícímu dodání stavby, tj. v některých případech se uplatní osvobození nebo snížená sazba daně (viz bod B. 3.). Neutralita bude zachována, neboť s věcně stejnou transakcí („dodání stavby“) bude nakládáno u všech subjektů a ve všech

⁶ § 1250 NOZ

⁷ § 1240 NOZ

⁸ § 1242 NOZ

⁹ K dělení bude docházet pouze tehdy, pokud „nehmotné“ právo bude možné fakticky využít, tj. rozšířit již stojící budovu (v uvedeném příkladu by dělení nebylo nutné, pokud podle práva stavby již bude postavena hala o ploše 1.998 m²).

¹⁰ Např. C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales Ltd. a C-94/09 Komise v. Francie

¹¹¹¹ C-349/96 CPP

případech stejně, a to bez ohledu na soukromoprávní institut uplatněný v konkrétní transakci.

B. 2. Uskutečnění zdanitelného plnění a základ daně u práva stavby

V souladu s ustanovením § 4 odst. 2 písm. b) se právo stavby považuje za zboží. Tento přístup je plně v souladu se Směrnicí, viz čl. 15, odst. 2 písm. a), podle kterého členské státy mohou za hmotný majetek pokládat určitá práva k nemovitostem. Nabytí práva stavby (viz § 1243 NOZ) a převod práva stavby (viz. § 1252 NOZ) je tak třeba chápat jako dodání zboží.¹²

Podle ustanovení § 21 odst. 3 se dodání nemovité věci považuje za uskutečněné dnem předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo dnem doručení vyrozumění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve.

Nabytí nebo převod práva stavby se tak zdaňuje jednorázově k výše uvedenému dni. Pokud je právo stavby zřízeno za úplatu, je základem daně tato úplata. Pokud je úplata sjednána v opakujících se dávkách jako stavební plat, je základem daně součet všech budoucích stavebních platů. Pokud dojde ke změně výše stavebního platu (viz § 1247 NOZ, text za středníkem) během prvních třech let od uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně se upraví v souladu s § 42. Pokud k takové změně dojde po uplynutí 3 let, opravu výše základu daně nelze žádným způsobem provést (viz § 42 odst. 5). Jinak by se postupovalo pouze v případě, že právo stavby lze poskytnout jako dílčí plnění (tj. ve smyslu čl. 64 Směrnice).

B. 3. Sazba daně u dodání práva stavby a pozemku, je-li jejich součástí stavba pro sociální bydlení ve smyslu § 48a zákona o DPH

Nejsou-li splněny podmínky § 56 odst. 2 a 3 nebo rozhodne-li se plátcе podle § 56 odst. 4, je dodání práva stavby a dodání pozemku zdanitelným plněním. V této souvislosti je třeba vyřešit otázku sazby daně, jestliže se podle § 48a odst. 2 uplatní u převodu staveb pro sociální bydlení snížená sazba daně.

Od roku 2014 totiž bude docházet jak k samostatnému převodu staveb pro sociální bydlení (v případě odlišného vlastníka pozemku a stavby), tak k dodání pozemku nebo práva stavby, jejichž součástí bude stavba pro sociální bydlení. V prvním případě bude převod stavby pro sociální bydlení podléhat snížené sazbě daně podle § 48a odst. 2, zatímco sazbu ve dvou posledně zmiňovaných případech zákon výslovně neřeší.

Podle důvodové zprávy k zákonu č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, se uplatňuje snížená sazba daně u převodu staveb pro sociální bydlení na základě možnosti, kterou členskými státními uděluje příloha č. III, bod 10 Směrnice (dodání, výstavby, renovace a přestavby bytů v rámci sociální politiky). Cílem uplatnění snížené sazby daně tedy je snížení ceny staveb pro bydlení převážně využívaných určitou skupinou konečných spotřebitelů. V roce 2014 se budou v drtivé většině případů dodávat pozemky, jejichž součástí je stavba (pro sociální bydlení), nebo právo stavby, jehož součástí je stavba (pro sociální bydlení) a nikoli samostatné

¹² Ačkoliv dle ustálené judikatury SDEU (např. C-78/12 Evita-K) nelze pojem „dodání zboží“ resp. převod práva nakládat se zbožím jako vlastník interpretovat s odkazem na soukromoprávní úpravu členských států, určitou oporu pro uvedený závěr lze nalézt i v § 1250 NOZ.

stavby bez pozemku. K převodu samostatných staveb pro sociální bydlení může dojít pouze v případech, kdy se liší vlastník převáděné stavby od vlastníka pozemku, na němž stavba stojí. Při striktním výkladu by tak bylo možné dojít k závěru, že sníženou sazbu daně lze uplatnit pouze v těchto posledně jmenovaných transakcích.

Domníváme se však, že takovým výkladem by byl cíl předmětného ustanovení zmařen, neboť by se snížená sazba daně uplatnila jen u zanedbatelné množiny dodání. Navíc by při věcně stejných dodávkách docházelo v důsledku změny soukromoprávního pojetí v souvislosti s rekonstrukcí k neodůvodněným rozdílům v sazbě daně. Např. převod stavby pro sociální bydlení bez pozemku by podléhal snížené sazbě daně, zatímco na „převod stavby včetně pozemku“ (novou terminologií na „dodání pozemku, jehož součástí je stavba pro sociální bydlení“) by se uplatnila sazba základní. Obdobný důsledek by mělo i dodání práva stavby, jehož součástí je stavba pro sociální bydlení. Takový výsledek nebyl, podle našeho názoru, úmyslem zákonodárce. Navrhujeme proto, aby v daném případě dostal prostor výklad historický a teleologický na úkor výkladu jazykového a snížená sazba daně podle § 48a odst. 2 se uplatnila jak při dodání samostatné stavby pro sociální bydlení, tak při dodání pozemku nebo práva stavby, jejichž součástí je stavba pro sociální bydlení.

Po určitou přechodnou dobu mohou být samostatně dodávány pozemky, na nichž je stavba ve vlastnictví třetí osoby. Pravidlo nedělitelnosti stavby a pozemku, na němž stavba stojí, o němž se zmiňujeme v bodu B. 1., se použije ve všech ohledech, tedy i při stanovení sazby. Jedná-li se o stavbu novou, která má status stavby pro sociální bydlení, uplatní se snížená sazba daně i u dodání samostatného pozemku. Nestanovil-li totiž zákonodárce pro tyto a obdobné případy speciální přechodné ustanovení, byl by jakýkoli jiný postup v hrubém rozporu s principy Směrnice, o něž, jako o jediná pravidla, která jsou k dispozici, se plátce může opřít.

B. 4. Pojem budova a pozemek, na němž stojí ve smyslu čl. 12, bodu 1 písm. a) a čl. 135, bodu 1, písm. j) Směrnice

Směrnice a související judikatura SDEU

V návrhu Šesté směrnice byla použita formulace *...dodání budov nebo jejich částí a příslušných pozemků* (supplies of buildings or parts thereof and of the land pertaining thereto). Přijatý text však byl (v angl.) drobně pozměněn: *..dodání budovy nebo její část a pozemku, na němž stojí* (..supply of a building or parts thereof, and of the land on which it stands).

Jak jsme již uvedli v bodu B.1., většina jazykových verzí Směrnice přijala formulaci shodnou s anglickou verzí, kterou v našem textu používáme, jiné (včetně české) hovoří o pozemcích *souvisejících, přidružených, odpovídajících nebo přiléhajících*.

Podle čl. 12, bodu 2 Směrnice si členské státy mohou vymezit pojem „pozemek, na němž stavba stojí“.

Jediné rozhodnutí SDEU C-400/98 Brigitte Breitsohl, které se zabývá souslovím „dodání budovy nebo její části a pozemku, na němž stojí“, pouze konstatuje „nedělitelnost“ budovy a příslušného pozemku pro účely zdanění, aniž by však předmětný pojem blíže specifikovalo.

Vzhledem k výše uvedenému lze uzavřít, že evropské právo neposkytuje žádné vodítko k vymezení či bližšímu určení pojmu „pozemek, na němž stavba stojí“, a zároveň dává členským státům pravomoc si pojem vymežit (k dnešnímu datu bez jakýchkoli výslovně stanovených mantinelů).

Za této situace, tedy při nejednotnosti jednotlivých jazykových verzí Směrnice a při respektování principů vztahujících se k možnosti členských států definovat určité pojmy ve Směrnici, je nutné vyjít především z kontextu a účelu příslušných ustanovení.

Zákon o DPH

Zákon o DPH pojem „pozemek, na němž stavba stojí“, nijak výslovně nedefinuje, ačkoli se daňový režim pozemků od předchozí úpravy diametrálně liší a definice je proto nezbytná. Škála pozemků, které připadají v úvahu (tj. jejichž DPH režim by měl/mohl být shodný s režimem stavby, která je jeho součástí), je poměrně široká – od pozemku umístěného výhradně pod stavbou (tj. vymezeného svislým průmětem stavby do pozemku) až k relativně rozsáhlému pozemku vymezenému několika parcelními čísly¹³, z nichž některá se stavbou vůbec nesouvisejí, a to ani stavebně, ani funkčně. Zákonodárce však neposkytuje žádné dostatečně jasné vodítko, jak sousloví vyložit.

Návrh výkladu

Uvědomujeme si, že účelem parcelace pozemků ve smyslu katastrálního zákona je jejich geometrické a polohové určení a že ani zákon o DPH ani Směrnice nehovoří o pozemcích totožných s parcelami ve smyslu katastrálního zákona. Předmětem soukromoprávních vztahů je ostatně vždy (konkrétní geometricky a polohově určený) pozemek a nikoli parcela dle katastrálního zákona¹⁴. Ustanovení § 56 zákona o DPH je nicméně potřeba pro praktickou aplikaci vyložit, a to co nejvíce podle smyslu a účelu zákona, resp. Směrnice. Navrhujeme proto, aby se „pozemkem, na němž stavba stojí“, rozuměla pro účely § 56 část zemského povrchu geometricky a polohově určená parcelním číslem, na niž se stavba nalézá. Avšak vzhledem k momentální absenci předmětné definice by, podle našeho názoru, neměl být pozastavován ani jiný postup, kdy dojde pro účely aplikace §56 zákona o DPH k ještě jemnějšímu členění té parcely, na niž se stavba nalézá, a kdy bude například uplatněn jiný daňový režim pro zastavěnou část parcely a jiný pro část zbývající (samozřejmě za předpokladu, že takový postup bude plátce schopen obhájit argumenty souladnými s cílem a účelem Směrnice). Může se například jednat o situaci, kdy přes rohovou část rozsáhlého pozemku (pole, louka), evidovaného v katastru nemovitostí pod jedním parcelním číslem jako zemědělská plocha, je vedena inženýrská síť (liniová stavba).

Zdůvodnění

Pokud jde o nemovitosti, je cílem Směrnice zdanění ekonomické činnosti, jejímž výsledkem jsou nové budovy, a nikoli dodání starých budov, které již byly s časem „spotřebovávány“¹⁵. I když je zdaňování omezeno pouze na nové budovy, v důsledku

¹³ Viz § 2 písm. b) zák. č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon)

¹⁴ „Předmětem právních vztahů je tedy pozemek; pozemek nemusí být vždy nutně totožný s parcelou (tj. pozemkem, geometricky a polohově určeným a zobrazeným v katastru nemovitostí a označeným katastrálním číslem).“ Z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 14. dubna 2003 22 Cdo 100/2002.

¹⁵ Důvodová zpráva k Šesté směrnici ze dne 20. června 1973, str. 5, odst. 2.

nedělitelnosti budovy a pozemku, na němž budova stojí, může dojít a dochází k nežádoucímu dvojímu, případně několikerému zdanění pozemku¹⁶. Tento jev by byl umocněn, kdyby například bylo s dodáním pozemku s „novou“ stavbou představujícího jedinou parcelu zdaněno i dodání dalších pěti sousedících parcel, jejichž samostatné dodání by jinak bylo osvobozeno od daně podle § 56 odst. 2. Jinými slovy – zdanění by měl podléhat, mají-li být ctěny základní principy systému DPH, minimálně převod pozemku pod „novou“ stavbou, maximálně však převod pozemku funkčně a provozně spjatého s touto stavbou, aby nedocházelo ke zdanění transakcí uvedených v § 56 odst. 2 zákona o DPH [čl. 135, odst. 1, písm. k) Směrnice, jehož cílem je osvobodit od daně veškeré převody nezastavěných pozemků]¹⁷.

Tomuto pojetí nejlépe odpovídá námi navrhovaný výklad, **podle něhož se pozemkem přiléhajícím ke stavbě rozumí celá parcela, na které je stavba**, a to až do okamžiku, než jej zákonodárce v souladu s čl. 12, bodem 2 Směrnice vymezí. Avšak opět bychom rádi zdůraznili, že vzhledem k momentální absenci předmětné definice by nemělo být pozastavováno ani další jemnější členění předmětné parcely za účelem přiřazení různých DPH režimů na zastavěnou část parcely a na část zbývající.

C. K § 56a odst. 1

C. Nájem vybrané nemovité věci

Ustanovení § 56a pojem „*vybraná nemovitá věc*“ nevymezuje. „*Nájem vybrané nemovité věci*“ je jím definován pouze velmi obecně jako „*nájem nemovité věci*“. Vzhledem k tomu, že taxativní výčet nemovitostí neuvádí ani Směrnice¹⁸, **navrhujeme, aby se pro účely zákona o DPH považovaly za nemovité věci ve smyslu § 56a ty, které jsou vyjmenovány v § 56 odst. 1, neprokáže-li se, že Směrnice resp. judikatura SDEU posuzuje obsah tohoto pojmu odlišně.**

Závěr

Uvedené závěry navrhujeme vhodným způsobem publikovat a v příští novele ZDPH zahrnout do textu zákona.

Stanovisko GŘ

Vyjasnění výkladových stanovisek v dostatečném předstihu před platností nové právní úpravy je příležitostí i pro nastavení pravidel do souladu s judikaturou a směrnicí (především v oblasti stejného režimu pro pozemek přiléhající k budově a pro tuto budovu). Vzhledem k nutnosti respektování harmonizace oblasti DPH v rámci EU má eurokonformní pojetí „nemovitosti“, „stavby“ atd. přednost před naší národní úpravou v novém občanském zákoníku.

Uplatňování DPH při převodu nemovitostí po novu by mělo být co nejbližší tomu, jak to bylo doposud (tam, kde byl soulad se směrnicí) a přitom co nejméně

¹⁶ C-400/98 Brigitte Breitsohl, odst. 52, 53

¹⁷ S výjimkou pozemků určených k zástavbě (např. C-543/11 Woningstichting Maasdiel, b. 30)

¹⁸ Určité vodítko poskytuje judikatura SDEU, např. C- 315/00 Rudolf Maierhofer.

komplikované a sledující účel úpravy vzhledem k různému obsahu vymezených a používaných pojmů, zejména pokud jde o pojmy „pozemek“ a „stavba“ v odst. 1 a v odst. 2 a 3.

Ad.převod pozemku

Podmínky pro osvobození převodu pozemku v odst. 2 jsou kumulativní vzhledem ke spojení „a“ mezi písm. a) a b), takže při nesplnění jedné z nich i při nesplnění obou současně se nebude jednat o osvobození. Zdanitelným plněním tak budou všechny situace uvedené v bodu A. příspěvku.

Při striktním resp. formálním výkladu textu nového § 56 odst. 3 ve smyslu naznačeném v důvodové zprávě by nikdy převod pozemku, na kterém něco stojí, nebyl osvobozen a když by byla převáděna budova spolu s pozemkem a budova splňovala podmínky osvobození dle odst. 3, pozemek by osvobozený nebyl (na rozdíl od dnešní úpravy). Pro respektování nedělitelnosti budovy a příslušného pozemku a dodržení stejného daňového režimu se proto jeví správným přístup naznačený v bodu B.1. příspěvku, kdy nesplněním podmínek pro osvobození dle písm. a) a b) odst. 2 se nejedná o vybranou nemovitou věc dle odst. 2 a jedná se tedy o vybranou nemovitou věc jinou než v odst. 2, u které se postupuje dle odst. 3 a testovalo by se podle budovy.

Ad. pojem „stavba“

Souhlas s tím, že „stavba“ v odst. 3 musí být širší pojem než „stavba“ v odst. 1 a musí zahrnovat i inženýrské sítě a jednotky.

Ad. právo stavby

Souhlas s rozlišováním „nehmotného“ a „zhmotnělého“ práva stavby pro splnění podmínek osvobození dle odst. 3 i pro příp. sazbu daně.

Namísto rozdělování základu daně při převodu práva stavby v situaci, že stavba odpovídá právu stavby jen částečně, se jeví jako případnější než posouzení prováděných úkonů dle účelu a výsledku z pohledu soukromého práva přistoupit k posouzení jejich objektivní povahy, které vede z pohledu DPH k existenci různých samostatných plnění. U převodu té části práva, jehož součástí je stavba („zhmotnělé“ právo stavby – „dodání stavby“), se testují podmínky osvobození dle § 56 odst. 3 a může být zdanitelným i osvobozeným plněním. U převodu části, podle níž se na pozemku teprve může zřídit stavba („nehmotné“ právo stavby), se osvobození neuplatní. Je nutné současně respektovat vůli smluvních stran a pro účely uplatnění DPH příp. rozdělit podle § 36 odst. 7 ZDPH.

DUZP u převodu práva stavby (bod B.2. příspěvku) by mělo být dle § 21 odst. 3, protože jde o nemovitou věc, byť je v ZDPH v definicích podřazeno pod pojem zboží. Odst. 3 v § 21 by v daném případě, tj. jde-li o dodání zboží -nemovité věci, mělo mít přednost jako speciální. (Právo stavby se též zapisuje do katastru nemovitostí, problémem z pohledu textu odst. 3 může být, že nejde o zápis vlastnického práva).

Ad. sazba daně u dodání práva stavby a pozemku u staveb pro sociální bydlení (bod B.3.)

S navrhovaným řešením – sjednocením na sníženou sazbu daně při samostatném převodu pozemku se stavbou pro sociální bydlení nebo právem stavby, jehož součástí je stavba pro sociální bydlení, když se liší vlastník pozemku a vlastník stavby, resp. práva stavby, lze souhlasit. Uplatnění snížené sazby daně na dodání, výstavbu, renovaci a přestavbu bytů v rámci sociální politiky, kterou umožňuje členským státům bod 10 přílohy č. III směrnice, nelze oddělovat od principu nedělitelnosti stavby a pozemku, který směrnice upravuje a zakotvuje stejný daňový režim pro budovu a pozemek k ní přiléhající.

Ad. budova a pozemek, na kterém stojí

Souhlas s navrženým řešením s tím, že příslušným pozemkem (pozemkem přiléhajícím ke stavbě) se rozumí celá parcela, na které stavba je.

Ad. nájem vybrané nemovité věci

Nemovitými věcmi dle § 56a by měly být vybrané nemovité věci dle § 56. Souhlas.

DPH

408/11.09.13 Uplatnění DPH u komoditních Futures

Předkladatel: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit uplatnění DPH při obchodování s Futures kontrakty na komodity vlastním jménem a vlastní účet plátce (dále jen „**Futures kontrakt**“). Vzhledem k tomu, že Futures kontrakty mohou uzavírat různé typy plátců a uplatnění DPH u Futures kontraktů se u těchto různých typů plátců mohou lišit (jinak bude k těmto kontraktům přistupovat obchodník obchodující s těmito kontrakty na burze a jinak výrobní podnik, který si pomocí uzavřeného Futures kontraktu zajišťuje budoucí cenu materiálu vstupujícího do výroby), zdůrazňujeme, že se tento příspěvek zaměřuje „pouze“ na osoby, (i) jejichž předmětem podnikání je obchodování s komoditami tvořícími podkladové aktivum Futures kontraktu a (ii) které se účastní obchodů Futures kontrakty (ať vypořádávaných fyzickou dodávkou podkladového aktiva nebo finančně) pravidelně, na dlouhodobé bázi a za účelem dosažení zisku, (iii) přičemž obchodování s těmito kontrakty na organizovaném trhu tvoří nedílnou součást jejich podnikatelské činnosti (dále jen „**obchodník**“). Obvykle musí být tento obchodník členem burzy, na které se účastní obchodování s podkladovým aktivem, nebo je jeho účast podmíněna jiným způsobem. K takovému obchodování s Futures kontrakty musí mít obchodník obvykle uspořádánu i vnitřní organizační strukturu, tj. musí mít obvykle k dispozici také obchodní oddělení, které se této činnosti soustavně věnuje, sleduje vývoj ceny podkladového aktiva a připravuje predikce budoucího vývoje těchto cen, na jejichž základě pak volí obchodní strategii při obchodování s těmito kontrakty.

Pro účely našeho příspěvku nerozlišujeme mezi tvůrcem či tvůrci trhu a ostatními obchodníky účastnicími se obchodování s Futures kontrakty, jelikož se tyto tvůrci z hlediska generování zisku z Futures kontraktů ničím neodlišují od ostatních obchodníků. Jediný rozdíl spočívá v tom, že tvůrce trhu je povinen po celou dobu, kdy je daný trh otevřen, udržovat jimi nabídnuté cenové nabídky na nákup a na prodej u příslušných Futures kontraktů a tím udržovat likviditu na trhu, za což mu náleží určité výhody (např. snížené burzovní poplatky). Tím se stanoví v podstatě rozpětí očekávaných prodejních a nákupních cen, ale tvůrce trhu negeneruje zisk z tohoto rozpětí, nýbrž (stejně jako ostatní obchodníci na burze) stanovil tyto ceny dle svého odhadu budoucího vývoje cen podkladového aktiva (dané komodity) tak, aby při jejich realizaci generoval zisk ze samotného uzavřeného Futures kontraktu. Vedle této závazné cenové nabídky pak tvůrce trhu normálně uzavírá objednávky na nákup/prodej Futures kontraktů v cenách dle svého uvážení.

Futures kontrakt lze charakterizovat jako dohodu dvou stran o nákupu/prodeji standardizovaného množství komodity v předem specifikované kvalitě za předem sjednanou cenu (dále jen „**sjednaná cena**“) k danému budoucímu datu (dále jen „**den vypořádání**“). Kupující Futures kontraktu se zavazuje, že ve stanovené době odebere dané množství podkladového aktiva (například elektrická energie) za sjednanou cenu. Prodávající se naopak zavazuje dodat ve stanovené době dané množství podkladového aktiva za sjednanou cenu. Jejich podstatou je tak forma

termínového obchodu, tzn., že dochází k určitému zpoždění mezi sjednáním obchodu a jeho plněním.

Futures kontrakty je možné obchodovat výhradně na organizovaných trzích (burzách). Jako protistrana prodávajícího i kupujícího Futures kontraktu vždy stojí clearingové centrum burzy, tj. kupujícím/prodávajícím vůči obchodníkovi je vždy toto clearingové centrum burzy. Obchodník tak nezná „skutečného“ kupujícího či prodávajícího ve vztahu k uzavřenému Futures kontraktu.

K eliminaci kreditního rizika ze strany burzy, stanoví burza částku, kterou musí zaplatit každý, kdo chce obchodovat s Futures kontrakty. Jedná se o tzv. počáteční marži (Initial margin) v burzovním clearingovém středisku. Tato počáteční marže má zaručit splnění budoucích závazků plynoucích z kontraktu a chránit tak druhou stranu před negativními změnami podmínek na trhu.

Od počáteční marže se odvíjí i tzv. maržový účet. Maržový účet je běžný účet, na kterém se denně zaznamenávají kladné a záporné pohyby v pozicích (tak zvané denní marže neboli Variation margin). Variation margin se odvíjí od rozdílu mezi sjednanou cenou a okamžitou (spotovou) cenou podkladového aktiva. Podle denního pohybu hodnoty pozice v rámci kontraktu se připisuje (kredit) anebo odpisuje (debet) z maržového účtu až do dne vypořádání kontraktu anebo do dne uzavření pozice (např. u prodávajícího, která má komoditu dodat, má denní marže evidovaná na maržovém účtu kladnou hodnotu, jestliže aktuální cena klesne pod předem sjednanou cenu, a stejná částka je zrcadlově mínusem zachycena na maržovém účtu protistrany).

V okamžiku uzavření Futures kontraktu si protistrany neplatí žádnou prémii (na rozdíl např. od opce).

Uzavřený kontrakt lze zajistit uzavřením jiného „zrcadlového“ Futures kontraktu (tak zvané uzavření pozice).

Futures kontrakt obecně předpokládá fyzické dodání, ale některé Futures kontrakty mohou být vypořádány jen v penězích. Vypořádání Futures kontraktů v penězích je časté např. v případě Futures kontraktů na elektrickou energii.

Změna podmínek Futures kontraktu z fyzického vypořádání na finanční vypořádání či naopak za normálních podmínek neprobíhá.

Způsob vypořádání uzavřeného Futures kontraktu zásadním způsobem ovlivňuje režim DPH samotného kontraktu. Proto jsme dále tyto kontrakty rozdělili na kontrakty s fyzickým vypořádáním (dodáním) podkladového aktiva a na kontrakty bez fyzického vypořádání (dodání) podkladového aktiva (dochází „pouze“ k finančnímu vypořádání kontraktu v penězích).

1.1 Futures kontrakty s fyzickým vypořádáním podkladového aktiva

Jak vyplývá ze samotné podstaty Futures kontraktu, kdy ke dni vypořádání dojde k dodání komodity, která je podkladovým aktivem daného kontraktu, za předem sjednanou cenu, jedná se o formu termínového obchodu se zbožím, kdy dochází

k určité časové prodlevě mezi sjednáním podmínek dodání podkladové komodity a jejím dodáním.

Pro účely DPH se jedná o dodání zboží, které tvoří podkladové aktivum Futures kontraktu, ve smyslu § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o DPH**“). Poskytovatelem zdanitelného plnění je osoba, která toto zboží dodá.

Povinnost přiznat daň při dodání zboží vzniká dle § 21 zákona o DPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (dnem dodání) nebo dnem přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Denní marže (Variation margin) evidované v průběhu životnosti uzavřeného Futures kontraktu nepředstavují úplatu, kterou má prodávající obdržet za zboží, které má dodat kupujícímu. Dané marže v průběhu životnosti uzavřeného Futures kontraktu pouze vyjadřují aktuální „pozici“ dané osoby v daném obchodu, přičemž se tato marže v průběhu životnosti Futures kontraktu může měnit v závislosti na pohybu aktuální denní ceny podkladového aktiva, a nelze tudíž hovořit o přijetí úplaty ve smyslu § 21 odst. 1, resp. § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Proto povinnost přiznat daň vzniká „až“ dnem dodání komodity, která tvoří podkladové aktivum kontraktu¹⁹.

Základem daně je ve smyslu § 36 odst. 1 zákona o DPH úplata, kterou prodávající má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, tj. celková skutečná cena za dodanou komoditu.

1.2 Futures kontrakty bez fyzického vypořádání podkladového aktiva

V případě Futures kontraktů, u kterých nedochází k fyzickému dodání podkladového aktiva mezi účastníky Futures kontraktu, je tento kontrakt vypořádán tak, že účastník Futures kontraktu, na jehož maržovém účtu je ke dni vypořádání kontraktu evidována záporná denní marže, je povinen tuto částku (marži) vypořádat (uhradit) druhému účastníkovi Futures kontraktu (prostřednictvím clearingového centra burzy).

Ekonomická činnost

Nejdříve je nutno posoudit, zda výše popsaná činnost vůbec představuje ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH, resp. směrnice 2006/112/ES (dále jen „*směrnice*“). Otázkou vymezení ekonomické činnosti se v minulosti již mnohokrát zabýval Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „**SDEU**“).

Jedním z prvních rozsudků Evropského soudního dvora, který se zabýval investiční činností do cenných papírů (tj. činností obdobnou investování do finančních derivátů) z pohledu, zda se jedná o ekonomickou činnost, je rozsudek v případě C-155/94, Wellcome Trust Ltd.

Při generování závěrů z tohoto rozsudku aplikovatelných v obecnější rovině je však nutno vzít v potaz, že výchozí situace byla značně odlišná od situace popsané výše v tomto příspěvku.

¹⁹Je-li podkladovým aktivem elektrina, povinnost přiznat daň vzniká dnem odečtu z měřicího zařízení nebo dnem zjištění spotřeby.

Již v první otázce položené SDEU je uvedeno, že se vztahuje na prodej akcií a cenných papírů osobou, která není obchodníkem s cennými papíry²⁰. SDEU tedy v tomto případě posuzoval činnost osoby, která nebyla obchodníkem s cennými papíry v profesním významu tohoto slova (viz bod 31 rozsudku, kde se mluví o osobě, která nemá status profesionálního obchodníka s cennými papíry²¹) a která byla velice limitována v této činnosti (např. bod 7 – „*Nicméně soudní příkaz požadoval po správcích vyvinout veškeré přiměřené úsilí, aby se vyhnuli zapojování se do obchodování při realizaci svých investorských pravomocí.*“²².)

Závěry SDEU tedy vycházely z předpokladu, že se nejednalo o obchodníka s cennými papíry, přičemž tento pojem je nutno dle našeho názoru chápat v jeho obecném významu jako osobu, která soustavně obchoduje s investičními nástroji (viz bod 31 rozsudku zmíněný výše) a že daný subjekt (Wellcome Trust) do samotného obchodování zasahoval minimálně.

A SDEU s odkazem na výše zmíněný soudní příkaz konstatuje, že Wellcome Trust má zakázáno se zapojovat do takových aktivit, a především na základě tohoto omezení přijal závěr, že Wellcome Trust musí být postaven na roveň „soukromého investora“, což je zcela logický závěr, který však nelze uplatnit na osobu která se pravidelně účastní bez jakýchkoli omezení, obchodování s finančními deriváty (Futures kontrakty).

Závěry SDEU je tak nutno interpretovat s ohledem na výše uvedené, pro účely posouzení případu, který je předmětem tohoto příspěvku, však lze využít analýzu SDEU týkající se podmínek, za jakých mohou být transakce týkající se cenných papírů předmětem DPH. SDEU v bodě 35 tohoto rozsudku konstatuje, že transakce týkající se cenných papírů budou předmětem DPH především případech, „*kdy jsou takové transakce uskutečňovány jako součást obchodních aktivit s akcemi.....*“²³.

Tento přístup se následně promítl i do pozdějších rozsudků SDEU. Například v rozsudku C-80/95 Harnas & Helm CV SDEU v bodě 16 konstatoval:

Je pravdou, že transakce uvedené v čl. 13B(d)(5) Šesté Směrnice mohou spadat do předmětu DPH, pokud jsou uskutečněny (i) jako součást obchodní aktivity s cennými papíry, (ii) za účelem zajištění přímé nebo nepřímé účasti na řízení společností, ve kterých holdingová společnost získala účast nebo (iii) pokud představují přímé, trvalé a nezbytné rozšíření zdanitelné činnosti

²⁰ The Value Added Tax Tribunal therefore decided to stay the proceedings until the Court has given a preliminary ruling on the following questions: '(1) Is the term "economic activities" in Article 4(2) [of the Directive] capable of covering sales of shares and securities by a person who is not a dealer in shares and securities?

²¹ As is clear from the information provided in the order for reference, the Trust does not have the status of a professional dealer in securities in the United Kingdom,....

²² However, the court order required the trustees to make all reasonable efforts to avoid engaging in trade when exercising their investment powers.

²³ It is true that, by virtue of Article 13B(d)(5) of the Directive, transactions in shares, interests in companies or associations, debentures and other securities may fall within the scope of VAT. This will be the case, in particular, where such transactions are effected as part of a commercial share-dealing activity or in order to secure a direct or indirect involvement in the management of the companies in which the holding has been acquired.

V rozsudku C-77/01, EDM, SDEU konstatoval:

58 Stejně tak pouhé nabývání a pouhý prodej jiných převoditelných cenných papírů nemůže představovat využívání majetku za účelem pravidelného vytváření zisků, jelikož jediná odměna za tyto operace je tvořena případným ziskem při prodeji těchto cenných papírů.

59 Takové transakce nemohou zpravidla představovat samy o sobě ekonomické aktivity ve smyslu Šesté směrnice. Ovšem jak vyplývá z bodu 5 článku 13B(d), transakce s cennými papíry mohou spadat pod rozsah DPH. Nicméně, transakce pokryté tímto ustanovením jsou takové, které spočívají v pravidelném dosahování zisků z činností, které přesahují rámec pouhého nabývání a prodeje cenných papírů, jako jsou operace vykonávané při výkonu obchodní činnosti obchodování s cennými papíry.

V rozsudku C-8/03, Banque Bruxelles, shrnul SDEU danou problematiku následovně:

38 Je třeba mimoto připomenout, že podle ustálené judikatury pouhé nabývání a pouhá držba obchodních podílů nejsou považovány za hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice propůjčující jejich původci postavení osoby povinné k dani. Samotná kapitálová účast v jiných podnicích totiž nepředstavuje využívání majetku za účelem pravidelného vytváření zisků, neboť případná dividenda, plod této účasti, vyplývá ze samotného vlastnictví majetku a není protihodnotou žádné hospodářské činnosti ve smyslu téže směrnice (viz výše uvedený rozsudek *Harnas & Helm*, bod 15, a rozsudek ze dne 26. června 2003, *KapHag*, C-442/01, *Recueil*, s. I-6851, bod 38). Jestliže tedy tyto činnosti nepředstavují samy o sobě hospodářskou činnost ve smyslu uvedené směrnice, je tomu tak i pro činnosti, které spočívají v převodu těchto účastí (viz výše uvedené rozsudky *Wellcome Trust*, bod 33, a *KapHag*, bod 40).

39 Stejně tak pouhé nabývání a pouhý prodej jiných převoditelných cenných papírů nemůže představovat využívání majetku za účelem pravidelného vytváření zisků, jelikož jediná odměna za tyto operace je tvořena případným ziskem při prodeji těchto cenných papírů (viz výše uvedený rozsudek EDM, bod 58).

40 Samotné takové operace nemohou totiž v zásadě představovat hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice.

41 Jak nicméně vyplývá z čl. 13 části B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, mohou operace týkající se cenných papírů spadat do oblasti působnosti DPH. Soudní dvůr již rozhodl, že operace, na které se vztahuje toto ustanovení, jsou operace spočívající v pravidelném dosahování zisků z činností, které přesahují rámec pouhého nabývání a prodeje cenných papírů, jako jsou operace vykonávané při výkonu obchodní činnosti obchodování s cennými papíry (viz výše uvedený rozsudek EDM, bod 59).

V případě C-309/94 *Régie Dauphinoise* se pak SDEU zabýval otázkou, zda určitá finanční činnost je přímým, trvalým a nezbytným rozšířením ekonomické činnosti. SDEU v bodě 22 konstatuje, že pokud správce majetku (nemovitosti) se souhlasem

vlastníků majetku investuje vlastním jménem u finančních institucí prostředky, které vybral jako zálohy od nájemců či vlastníků, jedná se o přímé, trvalé a nezbytné rozšíření hlavní ekonomické činnosti (správy majetku). SDEU došel k tomuto závěru, přestože taková investice nebyla povinností správce (tj. nebyla nezbytnou), ale jenom jeho právem. SDEU tedy termín přímé, trvalé a nezbytné rozšíření hlavní činnosti použil v širším významu jako její logické rozšíření.

SDEU tak ve své judikatuře vždy hledal hranici mezi činnostmi, které mohou být vykonávány „soukromým investorem“ (private investor) a činnostmi jdoucími nad tento rámec, přičemž kladl důraz nikoliv na objem transakcí, ale na způsob a charakter prováděných činností. A jak vyplývá z výše uvedené judikatury, došel SDEU k závěru, že operace vykonávané při výkonu obchodní činnosti obchodování s cennými papíry nebo jako logické rozšíření jiné ekonomické činnosti jsou nad tento rámec a představují ekonomickou činnost.

Na základě výše uvedeného je tak dle našeho názoru zcela evidentní, že plátce daně, (i) který je obchodní společností s předmětem podnikání obchodování daným podkladovým aktivem, (ii) který je členem burzy a pravidelně se účastní obchodování s Futures kontrakty na komodity s finančním vypořádáním na této burze s cílem dosahovat ziska (iii) kdy obchodování s Futures kontrakty na komodity představuje nedílnou součást jeho podnikatelských aktivit, čemuž odpovídá jeho vnitřní organizační struktura, vykonává obchodní činnost obchodování s investičními nástroji (finančními deriváty), kterou je nutno pro účely DPH považovat za ekonomickou činnost.

Služba v. dodání zboží

Vzhledem k tomu, že ke dni vypořádání nedochází k dodání podkladového aktiva, nemůže se pro účely DPH jednat o dodání zboží. Namísto dodání podkladového aktiva je předmětem tohoto kontraktu závazek účastníků Futures kontraktu finančně si navzájem vypořádat rozdíl mezi sjednanou cenou a spotovou cenou ke dni vypořádání kontraktu (dále jen „**finanční vypořádání**“).

Proto je nutno posoudit otázku, zda uzavření Futures kontraktu je nutno/možno považovat za poskytnutí služby. Otázku, zda je určité plnění nutno považovat za dodání zboží či za poskytnutí služby řešil SDEU např. v případě C-172/96, First National Bank of Chicago. SDEU se v uvedeném případě spokojil s konstatováním, že směna peněz v různých měnách nemůže být považována za dodání zboží, jelikož se jedná o zákonné platidlo, které není zbožím, a bez dalšího konstatoval, že „*Devizové transakce jsou tedy poskytováním služeb ve smyslu čl. 6 Šesté směrnice*“.

Předmětem Futures kontraktu je přijetí závazku obou účastníků kontraktu navzájem si vypořádat rozdíl mezi sjednanou cenou podkladového aktiva a jeho spotovou cenou ke dni vypořádání. Vycházejí z velice široké definice „poskytování služeb“ pro účely DPH, dle které se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, by uzavření Futures kontraktu mělo být pro účely DPH považováno za poskytnutí služby.

Existence úplaty

Dále je nutno posoudit, zda vůbec uzavření tohoto kontraktu představuje poskytnutí služby za úplatu, jelikož z ustálené judikatury SDEU vyplývá, že služba je zdanitelná pouze tehdy, existuje-li právní vztah mezi poskytovatelem služby a jejím příjemcem a jestliže zároveň existuje přímý vztah mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním.

Mezi účastníky kontraktu bezesporu existuje právní vztah, který vznikl uzavřením Futures kontraktu. Jisté plnění ve formě finančního vypořádání bylo sjednáno. Nelze jej však dle našeho názoru považovat za úplatu. Finanční vypořádání je totiž plněním samotným, ne úplatou za něj. Z pohledu obchodníka (jednoho účastníka transakce) nemůže být jeden tok peněz (finanční vypořádání) současně plněním i úplatou za něj.

Například obchodník, který by měl komoditu dodat, se zavazuje, že finanční vypořádání poskytne pouze při vzestupu ceny komodity. Za toto své plnění mu žádná další úplata nenáleží (nic za to nedostane). Z jeho pohledu poskytuje plnění (finanční vypořádání), ale úplata absentuje. Naopak při poklesu cenu komodity obchodník obdrží finanční vypořádání, ale při tomto vývoji cen nemá žádný závazek cokoliv sám plnit. Obchodník obdrží úplatu, ale absentuje samotné plnění.

Podobně v případě C-172/96, First National Bank of Chicago (bod 49) SDEU konstatoval: *„Peníze převedené obchodníkovi jeho protistranou během operace směny peněz, protože jsou předmětem plnění, nemohou být považovány za úhradu za službu směny peněz za jiné peníze, a v důsledku toho nemohou představovat úplatu za tuto službu.“*

Jiný závěr, tj. že uzavírání Futures kontraktů je nutno považovat za službu za úplatu, lze učinit pouze v případě, že uzavírání těchto kontraktů je obchodníkem uskutečňováno pravidelně, na dlouhodobé bázi s cílem dosažení zisku za určité období, tj. je samotným předmětem jeho ekonomické činnosti.

Podstatou činnosti tohoto obchodníka není uzavírání ojedinělých Futures kontraktů, nýbrž soustavné uzavírání celé řady Futures kontraktů, které ve svém celkovém výsledku za určité časové období mají obchodníkovi generovat zisk (úplatu) z této činnosti. V tomto případě se už tak pravděpodobně jedná z pohledu obchodníka o výkon určitých činností, které představují poskytnutí služby (viz výše) a na které je nutno pohlížet jako na celek, proti kterým lze postavit určitou hodnotu úplaty vyplývající z této soustavné činnosti jako takové.

V případě plátců, kteří uzavírají tyto kontrakty pouze za účelem např. zajištění proti pohybu budoucí ceny materiálu vstupujícího do výroby (která je předmětem jejich ekonomické činnosti) nebo za účelem zajištění budoucí ceny jejich výrobků, by se vůbec o poskytování služeb za úplatu nejednalo. Tito plátcí jsou tak v pozici příjemce služby (tyto případy však nejsou předmětem tohoto příspěvku).

Základ daně

Co se týče samotné výše protiplnění, kterou má obchodník obdržet, tj. hodnoty osvobozené plnění, je nutno vycházet z čl. 73 směrnice 2006/112/ES, resp. § 36 zákona o DPH dle kterého „*zahrnuje základ daně, vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby.*“

Jak je již uvedeno výše, podobně jako v případě C-172/96, First National Bank of Chicago, představuje finanční vypořádání samotný předmět plnění a není hodnotou, kterou by měla jedna ze smluvních stran obdržet.

Stejně tak ani pohyb denní marže (Variation margin) na maržovém účtu v průběhu životnosti kontraktu nevyjadřuje skutečnou hodnotu úplaty, kterou má smluvní strana obdržet, pouze vyjadřuje „pozici“ dané osoby v daném obchodu k danému okamžiku (jak uvedeno výše, tato pozice se mění v závislosti na pohybu aktuální denní ceny podkladového aktiva).

Ani v teoretické rovině protiplněním (úplatou) nemůže být výsledné finanční vypořádání ke dni vypořádání realizovaného jednoho Futures kontraktu, neboť jak bylo ukázáno výše, samostatný Futures kontrakt posuzovaný individuálně nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu, tj. nepředstavuje plnění, které by bylo předmětem daně.

Proto je nutno stanovit skutečnou hodnotu, kterou obchodník získává z realizovaných transakcí (viz bod 44 případu C-172/96, First National Bank of Chicago).

Jak je již uvedeno výše, obchodník uzavírá velké množství Futures kontraktů vztahujících se k různému množství podkladového aktiva za různé ceny, které se neustále mění, s cílem generovat zisk z obchodování s těmito kontrakty za určité časové období. Obchodník tak není běžně schopen v okamžiku uzavření Futures kontraktu předvídat, kdy a za jakou cenu bude schopen následně realizovat další kontrakt či kontrakty, které mu umožní eliminovat nebo zafixovat na určité hodnotě riziko změny ceny podkladového aktiva vyplývající z dříve uzavřených transakcí (analogicky též body 45 a 46 C-172/96, First National Bank of Chicago).

Proto je nutno na tento případ aplikovat závěr uvedený v bodě 47 C-172/96, First National Bank of Chicago, ve kterém je uvedeno: „*Takže protiplnění, to znamená částka, kterou může Banka skutečně použít pro svou vlastní potřebu, musí být považováno za skládající se z čistého výsledku svých transakcí za dané období.*“

Uplatnění DPH

Závazek provést finanční vypořádání Futures kontraktu představuje pro účely DPH svým charakterem, podobně jako úrokové či měnové swapy, které byly již na Koordinačním výboru diskutovány v rámci příspěvku „248/29.10.08 Vymezení pojmu obrát ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07“, finanční činnost osvobozenou od daně podle § 54 zákona o DPH.

To potvrzují i závěry z 63.zasedání Výboru pro DPH ze dne 17. července 2001 uvedené v Guidelines z tohoto jednání. V souladu s těmito závěry se valná většina zúčastněných delegací shodla na tom, že transakce s opcemi obchodovatelnými na regulovaných trzích (které jsou stejně jako Futures kontrakty bez fyzického vypořádání považovány za finanční deriváty) spadá pod čl. 13(B)(d) Šesté směrnice²⁴ (dnes čl. 135(1)(f) směrnice 2006/112/ES).

Tyto závěry byly následně transponovány i do bodu 13 Preambule²⁵ a čl. 9²⁶ nařízení Rady 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES.

Transakce zahrnující opce jako finanční nástroje obchodovatelné na regulovaných trzích je tedy nutno považovat za finanční činnost osvobozenou od daně, stejně tak jako transakce zahrnující futures, swapy a další finanční deriváty.

Závazek provést finanční vypořádání Futures kontraktu představuje zároveň svým charakterem službu ve formě převzetí peněžního závazku. Jedná se tak z pohledu českého zákona o DPH o službu osvobozenou od DPH dle § 54 odst. 1 písm. f) zákona o DPH.

Vykazování v příznání k DPH

Hodnota osvobozených plnění, kterou obchodník zahrne do částky vykázané na řádku 50 svého příznání k DPH, bude netto hodnota součtu výsledných kladných a záporných denních marží evidovaných na maržovém účtu v den vypořádání (finanční vypořádání) všech Futures kontraktů vypořádaných v daném období. Vzhledem k tomu, že základem daně je obecně úplata, kterou obchodník obdržel nebo má obdržet, nemohou být výše uvedené částky vykázané v jednotlivých daňových příznáních v záporných hodnotách.

V rámci výpočtu vypořádání nároku na odpočet v daňovém příznání za poslední zdaňovací období vypořádávaného období se v souladu s § 76 odst. 7 ZDPH pro výpočet celkového nároku na odpočet daně v krácené výši za vypořádávané období použije koeficient vypočtený z údajů o uskutečněných plněních za celé vypořádávané období. Při výpočtu tohoto vypořádacího koeficientu se tak zohlední netto hodnota součtu všech výsledných kladných a záporných denních marží evidovaných na maržovém účtu v den vypořádání (finanční vypořádání) všech Futures kontraktů vypořádaných v daném vypořádávaném období.

V případě, že takto zjištěný vypořádací koeficient nebude odpovídat údajům uváděným na řádku 50 DPH příznání za jednotlivá zdaňovací období vypořádávaného období, bude obchodník povinen na výzvu správce daně doložit způsob výpočtu vypořádacího koeficientu.

²⁴ A large majority of the delegations took the view that transactions involving options negotiable on regulated markets were exempt from VAT under Article 13(B)(d) of the Sixth Directive

²⁵ Prodej opce jako finančního nástroje by měl být považován za poskytnutí služby oddělené od základního plnění, ke kterému se opce vztahuje.

²⁶ Prodej opce, jde-li o plnění spadající do oblasti působnosti čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112/ES, je poskytnutím služby ve smyslu čl. 24 odst. 1 uvedené směrnice. Toto poskytnutí služby je oddělené od základních plnění, se kterými služba souvisí.

2. Závěry

Níže uvedené závěry platí pouze pro plátce, (i) který je obchodní společností s předmětem podnikání obchodování s daným podkladovým aktivem, (ii) který je členem burzy a pravidelně se účastní vlastním jménem a na vlastní účet obchodování s Futures kontrakty na komodity s finančním vypořádáním na této burze s cílem dosahovat zisk a (iii) u kterého obchodování s Futures kontrakty na komodity představuje nedílnou součást jeho podnikatelských aktivit, čemuž odpovídá jeho vnitřní organizační struktura.

2.1 Uzavření Futures kontraktu s fyzickým vypořádáním komodity, která tvoří podkladové aktivum daného kontraktu, představuje dodání zboží (komodity) za úplatu. Povinnost přiznat daň vzniká ke dni dodání komodity, která tvoří podkladové aktivum kontraktu.

Základem daně je ve smyslu § 36 odst. 1 zákona o DPH úplata, kterou prodávající má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, tj. celková skutečná cena za dodanou komoditu.

2.2 Soustavné uzavírání Futures kontraktů bez fyzického vypořádání komodity, která tvoří podkladové aktivum daného kontraktu (kontrakt, resp. rozdíl mezi sjednanou cenou a aktuální spotovou cenou ke dni vypořádání, bude vypořádán finančně) představuje poskytnutí finanční služby osvobozené od daně.

Hodnota těchto osvobozených plnění za vypořádávané období je rovna netto hodnotě součtu výsledných kladných a záporných denních marží evidovaných na maržovém účtu v den vypořádání (finanční vypořádání) všech Futures kontraktů vypořádaných v daném vypořádávaném období.

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

Stanovisko GFŘ:

Obecněji k tématu tohoto příspěvku považujeme za vhodné nejprve v krátkosti úvodem podotknout, že oblast derivátových operací je značně široká a rozmanitá a v praxi se mohou vyskytnout takové konkrétní případy, kdy jejich individuálním vyhodnocením se může dospět ke zcela jinému závěru, než zde prezentovanému. Závěry zde uvedené je proto třeba chápat tím způsobem, že se vztahují na konkrétní řešení případ a v případě větších či menších modifikací výchozích podmínek by bylo možno dospět i k jinému závěru.

K případům popsaným v příspěvku, konkrétně ke komoditním futures se skutečným fyzickým vypořádáním lze souhlasit se závěry předkladatele, že v těchto případech resp. u předmětu tohoto obchodu se jedná o plnění spočívající v dodání zboží, které je předmětem daně. Daň tak bude plátce v těchto případech přiznávat „standardním“

způsobem dle § 21 ZDPH ze základu daně stanoveného v souladu s ustanovením § 36 téhož zákona.

V příspěvku dále popsany futures bez fyzického vypořádání podkladového aktiva je řešen zejména z pohledu uplatnění osvobození podle § 54 ZDPH. Nicméně pro řešení uvedeného je primárním předpokladem, aby činnost, již se příspěvek týká, byla vůbec předmětem daně. Příspěvkem řešený případ se v podstatě vztahuje na konkrétní okruh osob povinných k dani v úvodu příspěvku vymezených a označených jako „obchodník“. Pokud tedy vyjdeme z tohoto vymezení a podmínek, za jakých tato osoba tyto obchodní aktivity vykonává, lze přisvědčit tomu, že v projednávaném případě jde o ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH. Ovšem k tomuto považujeme za vhodné podotknout a zdůraznit, že tento závěr nelze následně zevšeobecnit a shodně aplikovat i na jiné osoby, které se těchto obchodů účastní resp. i na obchodní transakce spadající do oblasti derivátových operací obecně. Uvedené vyhodnocení se vztahuje pouze na konkrétní příspěvkem řešený případ.

Pro stanovení základu daně resp. hodnoty osvobozeného plnění je možno pro tento případ souhlasit se závěry předkladatele. Ovšem zde třeba zdůraznit dva aspekty souhlasu. Jednak s mechanismem stanovení základu daně, kdy se jeho výše odvíjí od výsledku evidovaném na maržovém účtu, souhlasíme pro popsany případ, kdy předmětem „spekulace“ je cena podkladového aktiva, tak jak je uvedeno v příspěvku. A dále v rámci souhlasu předpokládáme, že do ř. 50 nemůže být jako výsledek promítnuto záporné saldo účtu za sledované období, tj. že nelze tyto uskutečněné obchody vykazovat v záporné hodnotě. Shodný přístup pak bude platit i pro stanovení koeficientu podle § 76 ZDPH, kdy se do něj nebude promítat záporné saldo účtu, tzn. nebudou do něj vstupovat záporné částky.

Daň z příjmů

417/18.12.13 Zdanění soustavné činnosti po 1. 1. 2014

Předkládá: JUDr. Daniel Krempa, daňový poradce, č. osvědčení 4126

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN

Účelem tohoto příspěvku je snaha o odstranění pochybností, které mohou vzniknout při interpretaci nově zavedeného názvosloví v § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), jež upravuje vládní návrh zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „zákonné opatření Senátu“).

Cílem příspěvku je objasnit aplikaci terminologických změn ve vztahu k určení dílčích základů daně podle § 7 ZDP a § 9 ZDP, případně i § 10 ZDP.

1. Popis problematiky

V současné době zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, obsahuje v § 2 explicitní definici podnikání, která říká: „*Podnikáním se rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.*“²⁷

Od roku 2014 nabývá platnosti zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“), který neobsahuje definici podnikání, ale vymezuje v § 420 tzv. „soustavnou činnost podnikatele“.

„*Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.*“²⁸
Tato definice NOZ umožňuje posuzovat každou osobu vykonávající soustavnou činnost za účelem zisku, na vlastní účet a zodpovědnost jako podnikatele a činnost jako podnikání. To však platí pouze, pokud je činnost vykonávána živnostenským nebo obdobným způsobem.

V souvislosti se schválením zákonného opatření Senátu, které přineslo terminologické změny v ZDP, se domníváme, že by se mohla objevit snaha o novou interpretaci způsobu zdanění příjmů z dlouhodobé činnosti, která však není dnes vykonávána podnikatelem.

Na základě zákonného opatření Senátu, byl v § 7 ZDP, resp. v celém ZDP, pojem „příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti“ nahrazen pojmem „příjmy ze samostatné činnosti“.

Již jsme se setkali s interpretací, že jakékoliv příjmy splňující podmínku soustavné činnosti, která je vykonávána na vlastní zodpovědnost a za účelem dosažení zisku, se budou zahrnovat pod § 7 ZDP.

Otázkou by pak bylo, zda například příjmy z dlouhodobého pronájmu se mají podřadit pod dílčí základ daně podle § 7 ZDP nebo stále podléhají zdanění podle speciálního ustanovení § 9 ZDP.

²⁷ Dle § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

²⁸ Dle § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

2. Analýza

Důvodová zpráva zákonného opatření Senátu říká, že názvosloví zavedené v § 7 ZDP je legislativně technickou úpravou v návaznosti na zavedení pojmu „příjmy ze samostatné činnosti“, přičemž věcný rozsah příjmů zdaňovaných podle § 7 ZDP zůstává stejný.

§ 7 odst. 1 a 2 ZDP taxativně vymezuje činnosti, které lze považovat za příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti pro účely ZDP.

§ 9 ZDP poténegativně vymezuje činnosti, jež lze považovat za zdanitelný příjem podle tohoto paragrafu jako "příjmy z nájmu, pokud nejde o příjmy uvedené v § 6 až 8". Přičemž v § 7 odst. 2 ZDP se výslovně uvádí, že příjem ze samostatné činnosti je nájem majetku zařazeného v obchodním majetku. Lze dovodit, že příjmy z nájmu jiného majetku mají být vždy zdaňovány podle speciálního ustanovení § 9 ZDP.

Ačkoliv dlouhodobý pronájem může být považována za soustavnou činnost, jejímž účelem je i dosažení zisku, na základě výše uvedeného se domníváme, že příjmy z dlouhodobého pronájmu majetku nezařazeného v obchodním majetku podnikatele nelze považovat za samostatnou činnost dle § 7 ZDP. V případě pronájmu majetku, který je pojmově správou majetku, nikoliv podnikáním pak nepůjde o činnost vykonávanou živnostenským nebo obdobným způsobem.

Obdobně by se mělo postupovat i v případě výkonu jiných opakovaných činností. Tj. např. v případě provádění opakovaných nákupů a prodejů CP, budou příjmy primárně zdanitelné v souladu se speciálním ustanovením § 10 ZDP, a to až do okamžiku, kdy osoba získá příslušné živnostenské oprávnění pro výkon této činnosti. Pokud tedy u poplatníka nevznikne povinnost získat živnostenské nebo jiné oprávnění k provozování takové činnosti nebo takové oprávnění nezíská, nesplní podmínky § 7 ZDP a příjmy se budou zdaňovat v souladu s § 10 ZDP. Tento závěr vyplývá např. i z rozhodnutí NSS 5 Afs 148/2006.

Lze tedy uzavřít, že ani v případě dalších typů příjmů nedojde od 1. 1. 2014 ke změně a rozšíření rozsahu § 7 ZDP.

3. Závěr

Vzhledem k výše uvedenému se domníváme, že pokud majetek, který je předmětem pronájmu, není zahrnut do obchodního majetku, tak příjmy plynoucí poplatníkovi z pronájmu majetku, budou i po 1. 1. 2014 nadále považovány za příjmy podle § 9 ZDP.

Zároveň se domníváme, a žádáme o potvrzení, že po 1. 1. 2014 nedojde k žádné věcné změně v rozsahu příjmů zdaňovaných dle § 7 ZDP.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ:**Souhlas se závěrem.**

Pojem „příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti“ je od roku 2014 dle schváleného zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. nahrazen pojmem „příjmy ze samostatné činnosti“. Jedná se o legislativně technickou úpravu v celém zákonu o daních z příjmů (dále jen ZDP) a nelze z ní vyvozovat, že jakékoliv příjmy, které jsou dosahované soustavnou samostatnou činností, se mají zahrnovat pod § 7 ZDP. V ustanovení § 7 ZDP je taxativně uvedeno, jaké příjmy, resp. činnosti, se tohoto ustanovení týkají. Ustanovení § 9 ZDP se vztahuje na příjmy z nájmu (dříve pronájmu), a to jakéhokoliv, tedy i dlouhodobého. Výjimkou je pouze příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku, který bude i nadále zdaňován podle ust. § 7, nově odst. 2 písm. b) ZDP.

Příklad opakovaných nákupů a prodejů cenných papírů, uvedený v odstavci 2. Analýza, je irelevantní uvádět, protože činnost obchodníků s cennými papíry ani jejich vázaných zástupců nemůže být živností, viz ust. § 3 odst. 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (živnostenský zákon), a nelze tak pro tuto činnost získat živnostenské oprávnění.

Za současného stavu tak lze usuzovat, že po 1. 1. 2014 zůstává věcný rozsah příjmů podle § 7 ZDP nezměněn, jak uvádí důvodová zpráva.

Avšak vzhledem k tomu, že judikatura k novému občanskému zákoníku se bude teprve utvářet, není možné dnes předjímat její možné dopady na aplikaci ust. § 420 a násl. nového občanského zákoníku v kontextu ZDP.

DPH

416/18.12.13 DPH režim služeb souvisejících s pojištěním nebo zajištěním poskytovaných osobami zprostředkovávajícími pojištění nebo zajištění

Předkládá: Ing. Alena Švecová, daňový poradce č. 3465

Ing. Petr Toman, daňový poradce č. 3466

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN

1. Popis problému

Podle § 55 odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“) jsou za osvobozené činnosti bez nároku na odpočet daně u souvisejících přijatých plnění považovány služby související s pojištěním nebo zajištěním poskytované osobami zprostředkovávajícími pojištění nebo zajištění.

Činnost pojistných zprostředkovatelů může v praxi kromě samotného zprostředkování zahrnovat řadu dalších úkonů a souvisejících služeb. Odměna za tyto služby je zpravidla účtována jako součást celkové provize za zprostředkovatelské služby, neboť nelze tyto činnosti spolehlivě oddělit a následně vyčlenit.

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění definice služeb souvisejících s pojištěním nebo zajištěním poskytovaných osobami zprostředkovávajícími pojištění nebo zajištění a vymezení základních kritérií, která by při posuzování konkrétních služeb zprostředkovatelů vedla k určení, zda se jedná o plnění osvobozená či zdanitelná.

2. Právní rámec

2.1 Úprava ZDPH a existující interpretace české daňové správy

V souladu s § 55 odst. 1 písm. c) ZDPH jsou za osvobozenou pojišťovací činnost považovány i „*služby související s pojištěním nebo zajištěním poskytované osobami zprostředkovávajícími pojištění nebo zajištění*“.

Tyto služby, resp. pojem „zprostředkovatelská činnost“ není v ZDPH blíže definován. Určité vodítko nabízí Informace Generálního finančního ředitelství k uplatnění DPH u pojišťovacích činností²⁹ („**Informace GFŘ**“), která stanoví, že vymezení služeb zprostředkování, u kterých lze v souladu s § 55 odst. 1 písm. c) ZDPH uplatnit osvobození, musí být vykládáno v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**Směrnice**“) a příslušnou judikaturou Soudního dvora Evropské unie („**SDEU**“).

Informace GFŘ dále uvádí, že pro vymezení rozsahu služeb zprostředkování lze také podpůrně využít definici zprostředkovatelské činnosti v pojišťovnictví tak, jak je vymezena zákonem č. 38/2004 Sb., o pojišťovacích zprostředkovatelích a samostatných likvidátorech pojistných událostí (dále jen „**zákon o pojišťovacích zprostředkovatelích**“). Dle tohoto zákona se zprostředkovatelskou činností v pojišťovnictví rozumí:

- předkládání návrhů na uzavření pojistných smluv nebo zajišťovacích smluv,
- provádění přípravných prací směřujících k uzavření pojistných nebo zajišťovacích smluv,

²⁹ Informace GFŘ k uplatnění DPH u pojišťovacích služeb z 14. května 2013, čj. 22526/13/7001-21000-011695

- uzavírání pojistných nebo zajišťovacích smluv jménem a na účet pojišťovny nebo zajišťovny, pro kterou je tato činnost vykonávána, nebo pomoc při správě pojištění a vyřizování nároků z pojistných či zajišťovacích smluv.

Při aplikaci osvobození podle českého ZDPH je také nutné vycházet z výkladu pojmů Směrnice dle judikatury SDEU. Hlavním důvodem je také autonomní význam pojmů používaných Směrnicí, kdy členské státy jsou povinny dané služby osvobodit a zajistit tak správný a jednoznačný výklad rozsahu daného osvobození.

2.2 Směrnice a judikatura SDEU

Dle čl. 135 odst. 1 písm. a) Směrnice osvobodí členské státy pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty. Bližší vymezení zprostředkovatelské činnosti pak nabízí judikatura SDEU.³⁰

V první řadě je však třeba zdůraznit, že dle ustálené judikatury je nutné výrazy použité pro definici osvobození vykládat striktně, vzhledem k tomu, že představují výjimku z obecné zásady, že DPH podléhá každé úplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani.³¹

Mezi klíčová rozhodnutí SDEU zabývající se obecnou interpretací zprostředkovatelské činnosti patří rozsudek C-235/00 ve věci CSC Financial Services a také rozsudek C-435/05 Volker Ludwig řešící daňový režim činností tzv. „subzprostředkovatele“, jehož závěry byly dále rozvinuty v rámci rozhodnutí C-124/07 ve věci J.C.M. Beheer B.V. Mezi další klíčová rozhodnutí, jejichž závěry je nutné brát v potaz při zvažování aplikace osvobození, patří rozhodnutí C-472/05 ve věci Arthur Andersen & Accountants c.s., které se zabývalo hranicí mezi zprostředkováním a službami spíše administrativního charakteru, tzv. službami „back-office“.

Ve světle výkladů výše uvedených rozhodnutí SDEU lze typické znaky osvobozené zprostředkovatelské činnosti shrnout následovně:

- Pro aplikaci osvobození není podstatné, kdo/jaký subjekt zprostředkovatelkou činnost vykonává, tj. zda se jedná o pojišťovacího zprostředkovatele ve smyslu zákona o pojišťovacích zprostředkovatelích. Důležitý je **obsah poskytovaných služeb** a mělo by se tak jednat o služby **charakteristické pro činnost zprostředkovatele**.
- Jako činnost zprostředkovatele by měla být posouzena služba vedoucí ke sjednání, změně nebo ukončení práv plynoucích z pojistných či zajišťovacích smluv mezi zúčastněnými stranami. Cílem činnosti je udělat vše potřebné, aby strany uzavřely obchod. Podstatné je, aby se **zprostředkovatel podílel na uzavření smlouvy**, čímž se rozumí především **hledání zákazníků a jejich spojení s klientem**. Přičemž pro osvobození zprostředkovatelské činnosti by nemělo být rozhodující, zda jsou samotné podmínky kontraktu předem dány. Důležitá je **aktivní účast na zprostředkování uzavření smlouvy**.

³⁰ Vymezení zprostředkovatelské činnosti pro účely osvobození je relevantní jak z pohledu služeb souvisejících s pojištěním nebo zajištěním, které jsou poskytovány osobami zprostředkovávajícími pojištění nebo zajištění, tak i pro zprostředkovatelskou činnost v rámci osvobozené finanční činnosti dle § 54 odst. 1 písm. y) ZDPH.

³¹ C – 8/01 „Taksatorringen“, C – 472/03 „Arthur Andersen“, C – 453/05 „Volker Ludwig“

- Osvobození nebrání rozdělení zprostředkovatelské činnosti na více subjektů. Skutečnost, zda se jedná o zprostředkovatelskou službu, se pak posuzuje u každého článku samostatně. Z tohoto pohledu je důležitá účast zprostředkovatele na uzavření smlouvy, přičemž **vztah s klientem může být i nepřímý**, tzn. i činnost „subzprostředkovatele“ může být považována za osvobozenou činnost. Ze zásady daňové neutrality dále vyplývá, že podnikatelské subjekty musí mít možnost zvolit způsob organizace, který jim z čistě ekonomického hlediska nejlépe vyhovuje, aniž by podstupovaly riziko vyloučení svých plnění z osvobození.
- Pod osvobozenou činnost zprostředkování však naopak **nemohou spadat jiné služby**, např. **administrativního nebo poradenského charakteru**, zejména pokud nedoplňují výše uvedený obsah činností zprostředkovatele.

Pokud komplexní činnost zprostředkovatele zahrnuje nejen služby naplňující výše uvedené charakteristiky, ale také další činnosti, je potřeba v každé konkrétní situaci posoudit, zda v daném případě dochází z pohledu DPH k poskytnutí více jednotlivých plnění s odlišným režimem DPH, k poskytnutí jednoho plnění nebo poskytnutí hlavního plnění doplněného dalšími vedlejšími službami sdílejícími daňový režim plnění hlavního. Koncept nedělitelnosti plnění a princip, na jehož základě vedlejší plnění sdílí daňový režim hlavní služby, nejsou explicitně definovány ani v ZDPH, ani ve Směrnici. Danou problematikou se však již v několika rozsudcích detailně zabýval SDEU.³²

3. Posouzení DPH režimu charakteristických typů zprostředkovatelských služeb poskytovaných zprostředkovateli pojištění

Přestože se v praxi činnost jednotlivých zprostředkovatelů liší dle konkrétních dohod s pojišťovnami ohledně nastavení podmínek spolupráce, lze identifikovat následující základní kategorie pojistných zprostředkovatelů:

a) *Prostý zprostředkovatel*

Popis činnosti

Služby prostého zprostředkovatele či spolupracovníka pojišťovny/zajišťovny spočívají ve vyhledávání zájemců o uzavření smluv o pojistných produktech s partnerskými společnostmi a ve zprostředkování uzavření těchto smluv, jejich změn nebo zrušení. Služby jsou často vykonávány na základě smluv o obchodním zastoupení. Odměna za poskytnuté služby má zpravidla podobu provize, jejíž výše je úměrná počtu a typu uzavřených smluv.

Zprostředkovatel má často také nárok na tzv. následnou provizi. Tato provize náleží zprostředkovateli za pomoc při správě pojistných smluv, které daný zprostředkovatel v minulosti zprostředkoval. Účelem této pomoci při správě je, aby zprostředkovatel vyvinul veškeré úsilí pro zachování, příp. rozšíření či aktualizaci těchto smluv. Mezi tyto činnosti tak spadá např. udržování kontaktu se zákazníkem, jeho informování o aktuálním stavu uzavřené pojistné smlouvy a možnostech jejího přepracování, sdílení informací o nových produktech aj.

³² C – 349/96 „CPP“, C – 41/04 „Levob“

Návrh režimu DPH

Z obsahu služeb poskytovaných prostým zprostředkovatelem je patrné, že cílem těchto služeb je hledání zákazníků, zajištění jejich spojení s klientem (pojišťovnou/zajišťovnou) a zachování těchto vztahů, tj. následná péče o již zprostředkovaného zákazníka. Zprostředkovatel se tedy aktivně podílí na uzavírání smluv a jejich správě, přičemž je v přímém vztahu jak s klientem tak pojišťovnou.

V takovém případě služby prostého zprostředkovatele nesporně naplňují charakteristiky zprostředkovatelské činnosti stanovené judikaturou SDEU a jedná se o **osvobozené plnění**.

b) Zprostředkovatel s rozšířeným předmětem činnosti, tzv. „nadřízený zprostředkovatel“

Popis činnosti

Zprostředkovatel se kromě své vlastní standardní prosté zprostředkovatelské činnosti může také podílet na uzavírání smluv ve spolupráci s jiným zprostředkovatelem.

Za podíl na zprostředkování dle předchozího odstavce je nadřízenému zprostředkovateli vyplácena odměna zpravidla ve formě provize (někdy též označované jako superprovize), jejíž výše je stanovena v souladu s interními předpisy příslušné pojišťovny, a to zpravidla v závislosti na smlouvách uzavřených ve spolupráci s podřízeným prostým zprostředkovatelem. Toto uspořádání je výrazem toho, že spolupráce zprostředkovatelů, respektive nadřízeného a podřízeného zprostředkovatele, má povahu dělby činností vykonávaných při zprostředkování pojištění.

V případech, kdy nedojde ke sjednání pojistné smlouvy (nebo určitého požadovaného množství smluv, či nasmlouvaného pojistného), nadřízenému ani jemu podřízenému zprostředkovateli zpravidla nárok na související provizi nevzniká. V praxi však může být spolupráce nadřízeného zprostředkovatele a pojišťovny nastavena také tak, že nárok na určitou část odměny vzniká již v souvislosti s pouhou činností zprostředkovatele směřující ke sjednání pojistné smlouvy. Takový způsob odměňování je pak v souladu i s obecnou úpravou smlouvy o zprostředkování dle obchodního zákoníku³³, kdy v rámci ustanovení § 645 je přepokládáno, že nárok na provizi může vzniknout již na základě pouhého obstarání příležitosti pro zájemce (tj. pojišťovnu) uzavřít s třetí osobou smlouvu s určitým obsahem (tj. pojistnou smlouvu). Obdobně je obchodním zákoníkem upravena také konstrukce smlouvy o obchodním zastoupení.

Nadřízený zprostředkovatel se tak v praxi typicky podílí na procesu uzavírání smluv jemu podřízených spolupracovníků. Náplní jeho činnosti tak v praxi bývají také:

- vyhledávání vhodných příležitostí pro uzavření smluv (kdy k technickému dojednání kontraktu pak již dochází ve spolupráci s podřízeným prostým zprostředkovatelem, přičemž míra aktivní spolupráce nadřízeného zprostředkovatele se v praxi může lišit),
- účast na jednání podřízených prostých spolupracovníků s potencionálními klienty, příp. telefonická či e-mailová pomoc podřízenému spolupracovníkovi během dojednávání podmínek zprostředkovaného kontraktu a celkový dohled nad činností podřízeného prostého zprostředkovatele, nebo

³³ zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů

- následná péče o společné klienty ve spolupráci s podřízenými spolupracovníky související zejména se správou již zprostředkovaných pojistných smluv.

Některé ze služeb nadřízeného spolupracovníka, např. činnosti související s vyhledáváním příležitostí, jsou vykonávány jako součást provádění přípravných prací směřujících k uzavření pojistných nebo zajišťovacích smluv ve smyslu zákona o pojišťovacích zprostředkovatelích.

Nadřízený zprostředkovatel tak zpravidla vstupuje, resp. má možnost vstoupit, do procesu zprostředkování vykonávaného jemu podřízeným prostým zprostředkovatelem. Zároveň však může být zprostředkovatel explicitně pověřen vedením, řízením a celkovým dohledem nad zprostředkovatelskou činností jemu podřízené zprostředkovatelské sítě (např. metodické vedení, motivace podřízených spolupracovníků a jiné související činnosti).

Návrh režimu DPH

V případech, kdy se nadřízený zprostředkovatel podílí na uzavírání smluv, tzn. vstupuje do procesu uzavírání smluv jemu podřízeným spolupracovníkem, např. formou účasti na jednání nebo v rámci vyhledávání příležitostí, kontroluje správnost postupu podřízeného zprostředkovatele (dodržování zákonů a relevantních interních předpisů pojistitele atp.), se domníváme, že tato činnost jednoznačně naplňuje znaky **osvobozené** zprostředkovatelské činnosti ve světle výkladů SDEU. Služby mající charakter přípravné činnosti směřujících k uzavření smlouvy jsou navíc v Informaci GFŘ explicitně vymezeny jako typické příklady služeb souvisejících s pojištěním nebo zajištěním poskytované osobami zprostředkovávajícími pojištění nebo zajištění.

Pokud je nadřízený zprostředkovatel kromě účasti na uzavírání smluv jemu podřízených spolupracovníků zodpovědný i za organizační vedení a podporu podřízeného týmu (metodické vedení apod.), kdy tato činnost může být vnímána spíše jako podpůrného charakteru, bude pro určení DPH režimu těchto služeb stěžejní, zda lze tyto služby posoudit jako vedlejší plnění k hlavnímu plnění zprostředkovatelské činnosti, příp. zda je třeba na služby poskytované zprostředkovatelem nahlížet z pohledu klienta (pojišťovny/zajišťovny) jako na jedno plnění.

V dané situaci je v první řadě nutné zdůraznit, že služby vedení a řízení podřízeného týmu jsou se zprostředkovatelskou činností velmi úzce spjaty. Existuje zde provázanost mezi vedením podřízených spolupracovníků a jejich zprostředkovatelskou činností, na které se zkušený zprostředkovatel také podílí. Z pohledu klienta (pojišťovny) je v dané situaci hlavním cílem služba spočívající ve zprostředkování uzavření smlouvy s klientem, nikoliv doplňková činnost spočívající v řízení či vedení podřízených spolupracovníků. Domníváme se tedy, že v dané situaci je nesporné, že zprostředkovatelská činnost nadřízeného zprostředkovatele představuje ve vztahu k doplňkovému vedení a řízení zprostředkovatelské sítě plnění hlavní pro účely určení DPH režimu. DPH režim všech služeb poskytovaných nadřízeným zprostředkovatelem by se tak měl odvíjet od DPH režimu zprostředkovatelské činnosti nadřízeného zprostředkovatele a jeho činnost pak komplexně představuje **osvobozené plnění** pro účely DPH.

c) *Vedení obchodní sítě*

Popis činnosti

Vedoucí obchodní sítě se již nepodílí přímo ani nepřímo na uzavírání smluv. Jeho činnost spočívá pouze v manažerském vedení a řízení jemu podřízené zprostředkovatelské sítě (obvykle „podřízených pojistných zprostředkovatelů“). Zabývá se pouze kontrolou zprostředkovatelské činnosti jemu podřízených spolupracovníků, jejich školením, nábořem a rozvojem nových spolupracovníků a jinými administrativními činnostmi spojenými s vedením zprostředkovatelské sítě. Jeho odměna za tuto činnost může být stanovena paušálně nebo může být i závislá na produkci jemu podřízeného týmu.

Návrh režimu DPH

Pokud služby vedoucího obchodní sítě postrádají jakoukoli aktivní účast (přímou i nepřímou) na zprostředkování smluv (tj. jeho činnost nenaplňuje zásadní charakteristiku zprostředkování jako hledání zákazníků a jejich spojení s klientem), nemohou být tyto činnosti vnímány jako služby charakteristické pro samotné zprostředkovatele. Jedná se o služby, které jsou spíše typické pro samotného klienta (pojišťovnu/zajišťovnu), např. v oblasti řízení dodavatelské sítě pojišťovny. Výše definované služby vedoucího obchodní sítě tak budou pro účely DPH představovat **plnění zdanitelné**.

4. Závěr

Navrhujeme přijmout výše uvedené dílčí závěry ohledně DPH režimu činností jednotlivých typů zprostředkovatelů.

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFR

Souhlas se závěry uvedené v části 3 písm. a) a c).

K závěrům uvedeným v písm. b) část 3:

O osvobozené plnění podle § 55 písm. c) ZDPH půjde v té části, kdy se „nadřízený zprostředkovatel“ podílí na uzavírání smluv a tato jeho „spoluúčasť“ z pohledu její obsahové náplně odpovídá činnostem, které lze ve světle judikatury a výkladových stanovisek zahrnout pod osvobozené služby související s pojištěním a zajištěním.

O zdanitelné plnění půjde v situaci, kdy podstata jeho činnosti spočívá v organizaci a vedení a řízení týmu, neboť uvedené rozhodně nespadá pod plnění, která lze podřadit pod osvobození dle § 55 písm. c) ZDPH. Pokud však představuje součást nebo vedlejší plnění, bude se daňový režim řídit převládajícím prvkem resp. dotčeným hlavním plněním.

Návazně na uvedené nelze přijmout obecný závěr, že vedení, řízení a organizace týmu je vždy vedlejším plněním k plnění hlavnímu, kterým je zjednodušeně řečeno osvobozená zprostředkovatelská činnost. Byť bylo výše i u „nadřízeného zprostředkovatele“ připuštěno osvobození podle § 55 písm. c) ZDPH za stanovených podmínek, tak nelze ale na základě tohoto faktu následně automaticky předpokládat, že převažujícím prvkem činnosti „nadřízeného zprostředkovatele“ je osvobozená činnost příp. že zdanitelná činnost je vedlejším plněním k činnosti osvobozené. Je

třeba vždy individuálně ve světle judikatury posoudit, zda v konkrétním řešeném případě půjde o více plnění hlavních, či o plnění hlavní a vedlejší příp. o nedělitelné plnění. V praxi pak může nastat několik variant. Činnost osvobozená a zdanitelná mohou být na sobě nezávislémi samostatnými plněními s vlastním daňovým režimem, dále osvobozená činnost může být plněním hlavním, jak je navrhováno v příspěvku, ale na straně druhé plněním hlavním bude právě zdanitelná činnost, příp. z pohledu nedělitelnosti plnění může zdanitelná činnost být převládajícím prvkem.