

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 15.6.2016

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.6.2016

DPH

476/16.06.15 Uplatnění DPH u smluvních záruk na zboží.....15

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.6.2016

DPH

**477/16.06.15 Dodání zboží s přepravou s časovou prodlevou mezi okamžiky
zahájení a ukončení přepravy.....22**

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 23.6.2016

Daň z příjmů

**479/16.06.15 Odpisování technického zhodnocení provedeného nájemcem při
fúzi nájemce a pronajímatele.....30**

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

Ing. Alena Švecová, daňový poradce, č. osv. 3465

Mgr. Jana Fuksová, daňový poradce, č. osv. 5029

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.6.2016

Daň z příjmů

481/16.06.15 Následná změna účetního období.....40

Předkládají: Ing. Mgr. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osv. 2987

Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320

STANOVISKO K PŘÍSPĚVKU NEUZAVŘENO, PO DOHODĚ BUDE NÁSLEDNĚ DOPLNĚNO

**482/16.06.15 Přeměny a daňová neutralita – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv
mezi účetnictvím a znaleckým posudkem.....42**

Předkládají: Ing. Mgr. Václav Pačesný, daňový poradce, č. osv. 2987

Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320

Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 3221

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

DPH

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

Předkládá: Ing. Stanislav Pokorný, daňový poradce, č. osv. 4664

474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů

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

478/16.06.15 Okamžik povinnosti přiznat DPH soudním exekutorem z nákladů exekuce.....

Předkládají: Ing. Jan Pařík, daňový poradce, č. osv. 3836

Mgr. Ing. Milan Horák, daňový poradce, č. osv. 4911

Daň z příjmů**480/16.06.15 Odpis pohledávek z úvěrů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů.....**

Předkládá: Ing. Karel Hronek, daňový poradce, č. osv. 4071

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

474/16.03.23 Zdaňování dodání mincí z drahých kovů

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

Účel a východiska příspěvku

Cílem příspěvku je sjednotit výklad týkající se zdaňování dodání mincí vyrobených z drahých kovů (jiných než zlatých mincí zdaňovaných podle § 92 resp. 92b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Předmětem tohoto příspěvku dále nejsou mince nakupované výlučně pro sběratelské účely, tak jak je chápe část B) přílohy č. 4 ZDPH. Zdaňování těchto mincí je v ZDPH explicitně řešeno, a to v § 36 odst. (9) v případě platných mincí resp. v § 90 ZDPH jakožto prodej ostatních sběratelských předmětů. Sběratelské předměty je nutné chápat jakožto předměty, jejichž hodnota je závislá na vnějších faktorech, jakými jsou např. stáří daného předmětu, jeho autor příp. jeho společenská hodnota. Hodnota sběratelského předmětu není ve většině případů odvislá od materiálu, ze kterého je sběratelský předmět vyroben. Hodnota sběratelského předmětu vždy v čase roste.

Tento příspěvek se bude zabývat pouze platnými a neplatnými mincemi vyrobených ze stříbra, platiny a palladia (dále jen „drahé kovy“). Jejich hodnota je odvislá od hodnoty kovu, ze kterého jsou vyrobeny příp. od jejich nominální hodnoty. Faktor času, jako u sběratelského předmětu, v tomto případě nehraje roli.

Analýza problému

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

1. Dodání platných mincí z drahých kovů

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

Z § 4 odst. (2) písm. a) ZDPH vyplývá, že za zboží se nepovažují peníze. Přestože pojem „peníze“ není od roku 2009 v ZDPH nikde explicitně uveden¹, je nutné peníze chápat jako zákonné platidlo daného státu emitované v souladu s platnou legislativou tohoto státu. Předkladatel se domnívá, že podpůrně je možné využít definici pojmu peníze, tak jak byla uvedena v § 4 odst. (2) ZDPH platného do 31. 12. 2008:

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

¹ Pojem byl, podle důvodové zprávy k novelizaci ZDPH č. 302/2008 Sb., pro nadbytečnost vypuštěn.

S ohledem na výše uvedené lze dovodit, že dodání platných mincí z drahých kovů, jiných než mincí české měny dodávaných výrobcem České národní bance, nelze považovat za dodání zboží ve smyslu příslušných ustanovení ZDPH. V souladu s § 14 odst. (1) ZDPH lze dovodit, že předmětná transakce musí být klasifikována jako poskytnutí služby, a to konkrétně finanční činnosti podle § 54 odst. (1) písm. j) ZDPH – operace týkající se peněz.

2. Dodání neplatných mincí z drahých kovů

Neplatné mince z drahých kovů lze, podle § 4 odst. (2) písm. a) ZDPH považovat za zboží. Jejich dodání lze tedy považovat za dodání zboží podle § 13 odst. (1) ZDPH.

V případě dodání nových neplatných mincí z drahých kovů bude základ daně stanoven v souladu s obecnými pravidly (zejm. § 36 ZDPH).

V případě dodání použitých neplatných mincí z drahých kovů je nutné řešit, zda je možné na tento typ transakci aplikovat § 90 ZDPH, tedy zda je možné použité mince z drahých kovů považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH.

Z ustanovení § 90 odst. (2) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) vyplývá, že zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím může použít obchodník při dodání mj. použitého zboží, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie:

- osobou nepovinnou k dani,
- osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- osvobozenou osobou, která není plátcem,
- jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 ZDPH nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského, státu, nebo
- jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim.

Použité zboží je definováno v § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH jakožto hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uvedených v příloze č. 4 a kromě drahých kovů a drahokamů.

Obchodníkem, který může zvláštní režim použít, se, podle ustanovení § 90 odst. (1) písm. c) ZDPH, rozumí plátce nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která v rámci uskutečňování ekonomických činností pořizuje nebo dováží použité zboží, umělecké předměty, sběratelské předměty nebo starožitnosti za účelem dalšího prodeje, jednajíc na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, pokud jí náleží odměna.

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

V praxi vyvstává problém, zda mince vyrobené z drahých kovů je možné při prodeji zdaňovat v režimu podle § 90 ZDPH či nikoliv. Pojem „drahé kovy“ není ZDPH explicitně nikde definován. Pokud ZDPH pojem „drahé kovy“ používá, odkazuje pouze na Kombinovanou celní nomenklaturu² (dále jen „nomenklatura“).

Předkladatel se domnívá, že neplatné mince z drahých kovů nelze plošně zařadit pod základní pojem kategorie drahých kovů. Důkaz lze najít u definice investičního zlata. Pokud by zákonodárce resp. unijní zákonodárce považoval mince ze zlata za drahý kov v obecné rovině, nevymezoval by je samostatně v rámci § 92 odst. (2) písm. b) ZDPH resp. v bodu č. 54 úvodních ustanovení Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a v čl. 344 Směrnic, ale pouze jako jednu z forem zlata, jakožto drahého kovu (jinou než cihla nebo destička). Tato ustanovení definují samostatně zlaté mince a podmínky, za kterých se tyto mince považují za investiční zlato.

Rovněž nomenklatura vymezuje drahé kovy oddělně od mincí všeho druhu. Drahé kovy jsou vymezeny v rámci části II., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (zejm. položky 7106, 7108 a 7110). Mince, bez ohledu na materiál, ze kterého jsou vyrobeny, jsou vymezeny samostatně, a to v rámci části III., kapitoly 71, třídy XIV nomenklatury (položky kategorie 7118), tedy odděleně od drahých kovů.

Předkladatel je, vzhledem k výše uvedené analýze toho názoru, že neplatné použité mince z drahých kovů lze považovat za použité zboží ve smyslu § 90 odst. (1) písm. b) ZDPH, které lze, při splnění ostatních podmínek, zdaňovat v rámci § 90 ZDPH, tedy prostřednictvím zvláštního režimu tzv. ziskové přírážky.

Pro úplnost uvádí předkladatel, že v režimu ziskové přírážky jsou použité mince z drahých kovů zdaňovány i v jiných členských státech Evropské unie. Např. ve Spolkové republice Německo definuje zákon o DPH³ drahé kovy pro účely zdanění prostřednictvím ziskové přírážky přímo odkazem na Kombinovanou celní nomenklaturu, kdy v příslušném ustanovení jsou přímo uvedeny položky celního sazebníku 7106, 7108, 7110 a 7112). Stejný režim je uplatňován i v Polsku.

Závěr k bodu č. 1

Dodání platných mincí z drahých kovů pro jiné než sběratelské účely s výjimkou dodání mincí české měny výrobcem České národní bance se považuje za poskytnutí služby ve smyslu § 14 ZDPH s tím, že se jedná o finanční činnost ve smyslu § 54 odst. (1) písm. j) ZDPH.

Závěr k bodu č. 2

Dodání neplatných mincí z drahých kovů pro jiné než sběratelské účely se považuje za dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH, na které je, při splnění všech ostatních zákonných podmínek, možné uplatnit režim zdanění podle § 90 ZDPH.

² Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1754/2015 ze dne 6. října 2015, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

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

Návrh na opatření

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

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

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

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

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

Otázka

Příspěvek má vyjasnit, kdysprávní úkony v souvislosti sezměnou územního plánuzakládají stavební pozemek, jehož převod podléhá DPH.

Související legislativa a výklady

§ 56 ZDPH:

(1) Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který
a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a
b) není stavebním pozemkem.

(2) Stavebním pozemkem se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí pozemek, na kterém

a) má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí a

1. který je nebo byl předmětem stavebních prací, nebo správních úkonů za účelem zhotovení **této stavby**, nebo

2. v jehož okolí jsou prováděny nebo byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení **této stavby**, nebo

b) může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona zhotovena stavba pevně spojená se zemí.

Důvodová zpráva k výše uvedenému ustanovení uvádí, že se „za stavební pozemek považuje také pozemek, který je nebo byl předmětem správních úkonů. Jedná se o správní úkony, provedené za účelem výstavby **této stavby** (například podání návrhu na změnu územního plánu)“.

Výklad daňové správy

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

Informace GFŘ uvádí, že „je stavebními pracemi nutné rozumět jakékoli stavební úkony včetně i stavebních úkonů za účelem odstranění stávajících staveb (např.

budov, hal, apod.)⁴, které vedou ke zhotovení stavby, mohou jimi být zejména příprava staveniště, zpevnění příjezdové komunikace nebo pozemku, výstavba inženýrských sítí, na které bude připojena stavba, nebo odlesnění pozemku.

Správnými úkony za účelem zhotovení **této stavby** je nutné rozumět zejména samotné podání návrhu na změnu územního plánu⁵, zahájení řízení z moci úřední⁶, přičemž takové podání může, ale nemusí obsahovat návrh na změnu územního plánu nebo zahájené řízení z moci úřední zřetelné umístění nebo základní parametry budoucí stavby. Správním úkonem rovněž bude i samotné vydání písemností se situačním výkresem (ze situačního výkresu je jasně patrné, kde bude umístěna stavba), který se následně zakládá do správního spisu. Nicméně za správní úkony, které nebudou mít vliv na vznik stavebního pozemku, může být považována zejména politika územního rozvoje⁷.

Evropská legislativa

Čl. 12 Směrnice⁸

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

...

b) dodání stavebního pozemku.

...

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

Čl. 135 Směrnice

Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

...

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

...

Analýza – význam sousloví „tého stavby“

Dle § 56 odst. 2 písm. a) ZDPH jsou pro posouzení existence stavebního pozemku rozhodující pouze stavební práce nebo správní úkony směřující ke konkrétní stavbě pevně spojené se zemí, která má být na pozemku skutečně postavena.

Tento závěr lze podpořit následujícími argumenty:

⁴ Viz např. rozsudek SDEU ve věci C-543/11 Woningstichting Maasdriel, který definuje, že status pozemku, který byl prodán sice jako nezastavěný (nebyla na něm umístěna stavba pevně spojená se zemí ke dni převodu pozemku), jelikož prodávající v souladu se smlouvou stávající budovu odstranil. Tím by se mohlo zdát, že se tedy jedná o pozemek „nestavební“, jehož převod je od daně osvobozen, nicméně je patrné, že úmyslem obou stran podpořeným i konáním prodávajícího byl převod pozemku určeného k zástavbě, a proto SDEU tento převod považoval za zdanitelné plnění.

⁵ Viz např. § 46 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů; viz např. § 37, § 44 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ Viz např. § 46 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů; viz např. § 94 odst. 3, § 116 atd. zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon).

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

⁸ Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („Směrnice“).

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

Argument, dle kterého se „touto stavbou“ obecně rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí, vyvrací skutečnost, že ZDPH v dalších případech pojem „stavba pevně spojená se zemí“ nezkracuje⁹ ani nezavádí pro tento pojem legislativní zkratku¹⁰.

2. Dle § 56 odst. 2 písm. b) ZDPH postačuje pro určení stavebního pozemku existence stavebního povolení bez bližšího určení konkrétní stavby. ZDPH tedy jednoznačně zná a rozlišuje případy, kdy je správní úkon navázán na konkrétní stavbu a kdy nikoli. Sousloví „této stavby“ není nadbytečné, ale reflektuje uvedený záměr zákonodárce, což zřetelně potvrzuje i důvodová zpráva i Informace GFŘ.

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

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

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

Dílčí závěr 1:

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

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

Analýza – správní úkony nezakládající vznik stavebního pozemku

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

⁹ Např. §§ 56 odst. 2 písm. b) a 56 odst. 4 písm. a) ZDPH.

¹⁰ § 4 ZDPH.

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

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

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

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

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

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

Dílčí závěr 2:

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

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

Příklad 1:

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

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

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

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

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

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

Příklad 2:

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

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

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

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

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

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

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

Otázka

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

Související legislativa a výklady

§ 48 ZDPH:

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

§ 56 ZDPH:

- (1) Od daně je osvobozeno dodání pozemku, který
- a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a
 - b) není stavebním pozemkem

Výklad daňové správy

Informace GFŘ stanoví, že funkční celek může s budovou tvořit několik zastavěných i nezastavěných pozemků, pokud existuje hospodářská vazba na stavbu pevně spojenou se zemí.

GFŘ zároveň uvádí, že pro účely určení příslušné sazby DPH (např. při opravě majetku – pronajaté garáže na pozemku souseda) lze pohlížet na stavby ve vlastnictví různých subjektů jako na jeden funkční celek.

Informace GFŘ však již neřeší, zda lze tento pohled uplatnit i pro posouzení DPH režimu převodu nemovitých věcí.

Evropská legislativa a výklady

Čl. 12 Směrnice

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

a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího;

.....

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

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

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

.....

Čl. 135 Směrnice

Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

...

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

...

Judikatura SDEU

SDEU judikoval, že dodání budovy a pozemků, na nichž stojí, se jako jediná transakce uskuteční pouze tam, kde dodání budovy a pozemku jsou předmětem jednoho dodání. Plnění, která nemohou být sdružena do jediné transakce, mají být předmětem daně jako individuální transakce.¹¹

Analýza

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

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

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

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

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

¹¹ Viz rozsudek SDEU ve věci 73/85 Hans-Dieter a Ute Kerrut.

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

Dílčí závěr 3:

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

Příklad 1:

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

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

Příklad 2:

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

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

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

Shrnutí

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.6.2016

DPH

476/16.06.15 Uplatnění DPH u smluvních záruk na zboží

Předkladá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osv. 3353

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění správného uplatnění daně z přidané hodnoty („DPH“) v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., v platném znění, o dani z přidané hodnoty („ZDPH“) v případech, kdy výrobce určitého zboží poskytuje finálním uživatelům v rámci celosvětové politiky plošnou smluvní záruku na svoje výrobky.

1. Obecný popis situace

Výrobci značkového zboží v rámci podpory prodeje své značky často nabízejí nadstandardní smluvní záruku svých výrobků. Jedná se například o prodlouženou či doživotní záruku nebo plošnou smluvní záruku pro všechny finální zákazníky bez ohledu na způsob, jakým výrobek pořídili. Z praxe lze uvést příklady nadstandardní záruky na podrážky bot, hodinky, pneumatiky, kompresory, kuchyňské spotřebiče, tašky či sportovní oblečení. Tento typ moderní záruky vychází z myšlenky, že dnešní zákazník využívá k nákupu zboží různé distribuční kanály v různých zemích (tuzemské a zahraniční e-shopy, tuzemské a zahraniční kamenné obchody) a kvalitu nakoupeného výrobku spojuje s konkrétní značkou a konkrétním výrobcem, nikoliv s prodejcem/distributorem, od kterého toto zboží pořídil. Díky vysoké kvalitě není neobvyklé, že zboží je prodáváno i jako použité. Proto výrobci přebírají odpovědnost za místní prodejce/distributory a snaží se nabídnout zákazníkům v případě záruk přímý záruční vztah, který je ke koupi výrobků přesvědčivý. Tato záruční politika je přitom založena na předpokladu, že výrobce dokáže své výrobky spolehlivě identifikovat a není pro něj relevantní, jak se výrobek k zákazníkovi dostal, tudíž nepožaduje předložení původního dokladu o prodeji. Záruka bývá delší, než zákonně dva roky, v některých případech bývá i celoživotní.

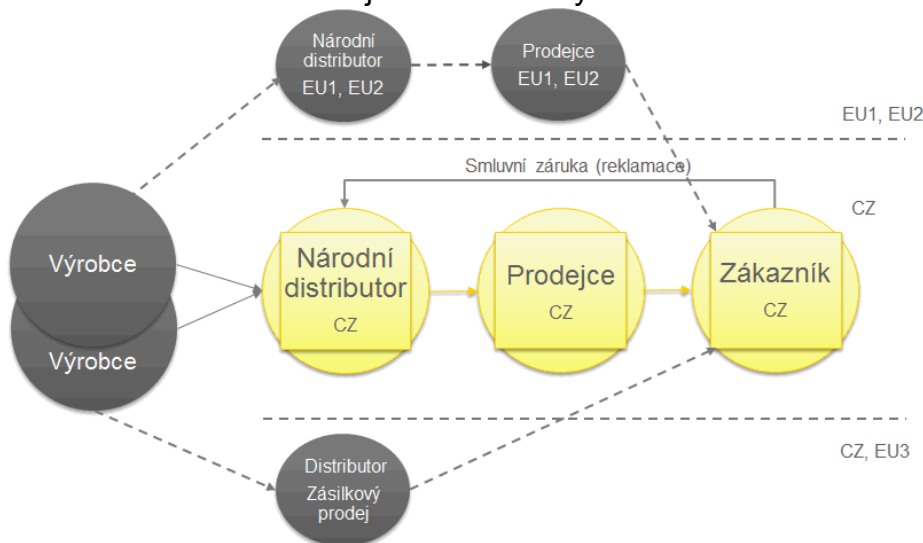
2. Schéma distribuce zboží

Níže uvádíme obvyklý způsob distribuce výrobků z výrobní továrny k zákazníkovi. V detailech se může schéma lišit dle jednotlivých výrobců, nicméně v základních rysech bude podobné pro většinu značek.

Zboží dané značky je vyráběno ve výrobním závodě. Takový závod může být jeden, ale zpravidla jich je více. Výrobní závod se může (ale nemusí) nacházet v České republice. Jednotlivé výrobní závody se mohou specializovat v rámci dané značky na určitý segment (např. v jednom závodě se vyrábí sportovní bundy, v jiném sportovní svetry).

Každý trh má obvykle na starosti jeden (národní) distributor, který se stará o to, aby nabídka na daném trhu byla kompletní (tj. pořizuje různé druhy zboží dané značky z různých výrobních závodů). Takový národní distributor bývá v dané zemi usazen nebo registrován k DPH. Národní distributor dodává zboží dané značky prodejcům, kteří prodávají zboží finálním zákazníkům. Alternativně může být mezi národním distributorem a prodejcem další místní distributor.

Distribuční schéma shrnuje níže uvedený obrázek:



Vzhledem k mnoha možnostem distribuce dále v textu rozlišujeme „uživatele“ a „zákazníka“. Zákazník je ten, kdo si zboží od distributora v původním distribučním řetězci koupil (národní distributor -> prodejce -> zákazník). Uživatel je ten, kdo zboží má a užívá. Uživatel může a nemusí být zákazníkem českého prodejce.

3. Smluvní záruka

3.1 Národní distributor

Vzhledem k tomu, že výrobních závodů dané značky je zpravidla více a nacházejí se v různých státech, přebírá odpovědnost za smluvní záruku na daném trhu národní distributor.

Jak ilustruje obrázek v části 2 výše, uživatel zboží má mnoho možností, jak si výrobek dané značky pořídit. Český uživatel mohl pořídit zboží od prodejců z České republiky, od prodejců z EU, prostřednictvím zásilkového obchodu přes internet nebo např. od prodejce použitého zboží. Ve všech případech svůj výrobek může reklamovat u českého národního distributora v rámci smluvní záruky. Reklamáce všech těchto výrobků může být posuzována českým národním distributorem. Výjimkou nebudou ani situace, kdy český národní distributor bude posuzovat reklamaci zahraničních zákazníků. Například Němec, který se přestěhoval do České republiky, bude reklamovat hodinky, které si koupil ve Francii.

Národní distributor se prostřednictvím veřejnéhopříslibu zavazuje, že v případě oprávněné reklamáce vyplatí konečnému uživateli finanční náhradu za vadné zboží. V případě uplatnění reklamáce je tak národní distributor v přímém smluvním vztahu suživatelem. Předložení prodejního dokladu nepožaduje, protože je snadno schopen rozeznat, zda se jedná o zboží dané značky či nikoliv. Národní distributor nerozlišuje mezi zákazníkem a uživatelem. Zákonná záruka, za kterou by byl odpovědný konečný prodejce, se neuplatní.

Výše finanční náhrady může být stanovena národním distributorem různě, přitom se nemusí nutně odvíjet od původní ceny výrobku. Národní distributor v případě smluvní záruky nepožaduje po uživateli předložení původního daňového dokladu a s ohledem

na různou cenovou politiku v různých státech, ani nemá informaci o výši původní ceny. Národní distributor může do finanční náhrady zohlednit technické parametry zboží, například míru poškození, stáří výrobků, dostupnost náhradních dílů atd. Náhrada tedy může kompenzovat výrobek plně, pokud je zcela nepoužitelný, nebo jen částečně, pokud má výrobek pouze sníženou kvalitu, ale je dále funkční. Finanční náhrada za poškozené zboží může být teoreticky vyšší, než původní prodejní cena, například v situaci, kdy uživatel zboží pořídil z bazaru.

Administrativu spojenou s uplatněním smluvní záruky může zajišťovat národní distributor sám, nebo může využívat síť sběrných míst. Takovým sběrným místem může být a zpravidla bývá i prodejce, který dané značkové zboží běžně prodává.

3.2 Prodejce

Prodejci, kteří s národním distributorem spolupracují, jsou s celosvětovou záruční politikou dané značky srozuměni. V rámci smluvních podmínek s národním distributorem se prodejci zavazují přijímat k vyřízení reklamace výrobků konkrétní značky od všech uživatelů bez ohledu na to, zda uživatel reklamované zboží původně koupil od tohoto prodejce či nikoliv. Podmnožinou těchto uživatelů mohou být i zákazníci, kteří zboží původně koupili od prodejce. Prodejci rovněž nepožadují doložení původního daňového dokladu. Zapojení prodejce do systému smluvní záruční politiky distributora může spočívat v následujícím:

- Administrativa – dokumentace žádosti o reklamaci výrobku
- Prvotní posouzení oprávněnosti reklamace
- Doprava výrobku distributorovi k technické analýze
- Komunikace s uživatelem
- Převod uznané finanční náhrady za vadný výrobek od distributora ke konečnému uživateli

Za asistenci při vyřízení plošných záruk prodejci zpravidla dostávají úplatu, minimálně v podobě náhrady vynaložených výdajů.

3.3 Uživatel

V praxi bude ve většině případů finální uživatel osoba nepovinná k dani. Tento příspěvek ale omezujeme na případy, kdy finální uživatel je osoba povinná k dani, plátce DPH a předmětné zboží si nakoupil pro účely své zdanitelné ekonomické činnosti. Předpokládáme, že při nákupu zboží si proto uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu.

Uživatel, vědom si závazku národního distributora o plošné smluvní záruční politice, se může obrátit na jakéhokoliv prodejce, který je zapojen do systému smluvní záruky v České republice, a žádat po něm (bez předložení původního daňového dokladu) vyřízení reklamace. Ve většině případů bude smluvní záruka národního distributora pro zákazníka výhodnější, než zákonná záruka prodejce. Proto budou uživatelé využívat přednostně smluvní záruku, i kdyby značkové zboží nakoupili právě u daného prodejce.

4. Zákon o DPH a dostupný výklad

Při posouzení uplatnění DPH ve výše popsaných situacích je nutné vycházet z následujících obecných ustanovení ZDPH:

- **§ 36 odst. 1** – „Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby;“
- **§ 42 odst. 1** – „Plátce opraví základ daně a výši daně při
 - a) Zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,
 - b) Při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně podle § 36 a 36a, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění.“
- **§ 42 odst. 3** – „Oprava základu daně a výše daně je samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce
 - a) opravou základu daně a výše daně zvyšuje daň na výstupu;
 - b) opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu a osoba povinná k dani (...) obdržela opravný daňový doklad.“
- **§ 42 odst. 5** – Opravu základu a výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění“
- **§ 74 odst. 1** – „Je-li provedena oprava základu daně a výše daně podle § 42, která má za následek snížení uplatněného odpočtu daně, je plátce, pro něhož se uskutečnilo plnění povinen provést opravu odpočtu daně. Opravu plátce provede za zdaňovací období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti ji provést.“.

Dle výše uvedených ustanovení vzniká odběrateli povinnost opravy odpočtu daně na vstupu dle § 74 ZDPH pouze v případě, je-li provedena oprava základu a výše DPH dle § 42 ZDPH.

Z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie („SDEU“) dále vyplývá, že platbu lze považovat za úplatu za zdanitelné plnění v případě, kdy mezi úplatou a plněním existuje přímá a bezprostřední vazba¹². Tato přímá a bezprostřední vazba plněním a úplatou musí existovat nejen u původní platby, ale rovněž i u následných oprav¹³. V případě, kdy taková vazba není jednoznačně stanovena, nejedná se o změnu základu daně původního plnění a dodavatel nemá právo (ani povinnost) snížit odvedenou daň na výstupu.

Zněním ustanovení o opravě základu daně se v minulosti opakovaně zabývalo Generální finanční ředitelství („GFR“), zejména při posuzování uplatnění DPH u nepřímých bonusů¹⁴. Ačkoliv se v našem případě nejedná o bonus, ale o finanční

¹² C-16/93 R. J. Tolsma

¹³ C-154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA

¹⁴ Viz Koordinační výbory 340/14.09.11 Nepřímé bonusy, 350/14.12.11 Bonusy poskytované finálním zákazníkům, 403/29.05.13 Poskytnutí nepřímého bonusu od zahraničního výrobce zboží

náhradu za vadný výrobek, lze z dostupného výkladu GFŘ dovodit několik obecných závěrů:

- Povinnost opravy základu daně dle § 42 a § 74 ZDPH nastává nejenom u přímých odběratelsko-dodavatelských vztahů, ale i nepřímých vztahů (výrobce-konečný spotřebitel). Předpokladem k tomuto závěru ale je, že všechny strany jsou součástí původního distribučního řetězce [KOOV 340/14.09.11 Nepřímé bonusy];
- V případě, že odběratel není součástí původního distribučního řetězce, nelze považovat platbu poskytnutou dodavatelem za snížení základu daně u uskutečněného zdanitelného plnění [KOOV 340/14.09.11 Nepřímé bonusy];
- Nedochozí-li v souvislosti s poskytnutím určitého peněžního plnění (např. nepřímého bonusu na základě dosaženého prodeje) k povinnosti snížení daně na výstupu, není důvodné snižovat při přijetí předmětné částky prodejcem ani odpočet daně. Uvedený závěr platí v situacích, je-li u poskytnutí nepřímého bonusu zcela vyloučeno, aby v souvislosti s jeho poskytnutím mohlo dojít ke snížení daně na výstupu dle § 42 ZDPH, tedy v situacích, kdy zboží bylo dodáno zahraničním výrobcem [KOOV 403/29.05.13 Poskytnutí nepřímého bonusu od zahraničního výrobce zboží].

5. Uplatnění DPH

5.1 Národní distributor – výplata kompenzace

Pokud dojde k uznání reklamace, národní distributor na základě smluvní záruky vyplatí uživateli finanční kompenzaci.

Národní distributor nezjišťuje, zda uživatel byl zákazníkem v původním řetězci dodávek (národní distributor -> prodejce -> zákazník), a zda je tedy záruka uplatněna vůči zboží, které jím bylo původně dodáno. Toto zjištění není pro účely smluvní záruky pro národního distributora podstatné. Neexistuje tedy přímá a bezprostřední vazba mezi původním plněním a úplatou, respektive jejím snížením. Národní distributor rovněž nezjišťuje, kdy došlo k původnímu plnění, neboť tento údaj není pro stanovení kompenzace rovněž podstatný. Mohla tak uplynout lhůta 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění.

Vyplacená kompenzace v rámci reklamace vadného zboží v rámci smluvní záruky proto nesnižuje základ daně u původních plnění uskutečněných národním distributorem.

Dílčí závěr 1: Národní distributor není povinen ale ani oprávněn provést opravu základu a výše daně dle § 42 ZDPH. Národní distributor nesmí vystavit opravný daňový doklad dle § 45 ZDPH, ani provést opravu základu daně v evidenci pro účely DPH.

5.2 Prodejce – přijetí kompenzace

Pokud prodejce poskytuje národnímu distributorovi součinnost při vyřizování požadavků na uplatnění smluvního ručení, může při kladném vyřízení reklamace přijmout kompenzaci za účelem jejího vyplacení uživateli.

Ani prodejce nezjišťuje, zda uživatel byl součástí původního prodejního řetězce dodávek (národní distributor -> prodejce -> zákazník), a zda se tedy kompenzace týká zboží, které prodejce původně nakoupil od národního distributora. Kromě toho, že uživatel mohl pořídit daný předmět v zahraničí, mohl jej pořídit i od jiného tuzemského prodejce nebo z druhé ruky. Prodejce rovněž nezjišťuje, zda k nákupu došlo v posledních 3 letech. Navíc prodejce není příjemcem kompenzace v právním smyslu, tím je uživatel, s nímž má národní distributor přímý smluvní vztah. Prodejce byl pouze pověřen k výplatě kompenzace v rámci služby, kterou poskytuje národnímu distributorovi. Neexistuje tedy přímá a bezprostřední vazba mezi původním plněním a úplatou, respektive jejím snížením.

Dílčí závěr 2: Vzhledem k výše uvedenému a vzhledem k tomu, že národní distributor neprovedl opravu základu a výše daně dle § 42 ZDPH, není ani prodejce povinen provést opravu odpočtu daně dle § 74 ZDPH.

5.3 Prodejce – výplata kompenzace

V případě výplaty kompenzace uživateli ani prodejce nezjišťuje, zda tento uživatel byl součástí původního prodejního řetězce dodávek (národní distributor -> prodejce -> zákazník), a zda se tedy kompenzace týká zboží, které prodejce původně prodal uživateli. Navíc nevyplácí kompenzaci jako svůj závazek vůči svému zákazníkovi, ale hradí závazek vůči uživateli jménem a na účet národního distributora. Neexistuje proto přímá a bezprostřední vazba mezi původním plněním a úplatou, respektive jejím snížením.

Vyplacená kompenzace v rámci reklamace vadného zboží v rámci smluvní záruky proto nesnižuje základ daně u původních plnění uskutečněných prodejcem.

Dílčí závěr 3: Prodejce zboží nemá povinnost ani právo provést opravu základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH v případě, kdy je finanční kompenzace vyplácena v rámci smluvní záruční politiky národního distributora. Prodejce nesmí vystavit opravný daňový doklad dle § 45 ZDPH, ani provést opravu základu daně v evidenci pro účely DPH.

5.4 Uživatel

V případě, že národní distributor uzná reklamaci za oprávněnou a vyplatí zákazníkovi prostřednictvím prodejce finanční náhradu za vadný výrobek, vzniká pochybnost, zda je uživatel povinen v souladu s § 74 ZDPH snížit odpočet daně na vstupu.

Jedině uživatel ví, zda zboží původně nakoupil od prodejce, který je zapojen do vyřizování smluvních záruk pro národního distributora, a u kterého uplatňuje pohledávku ze smluvní záruky. Nicméně při výplatě kompenzace prodejce nejedná svým jménem na svůj účet a neposkytuje plnění ze zákonného ručení. Nejedná se tedy o poskytnutí slevy z původního plnění uskutečněného prodejcem. Navíc prodejce v souladu s Dílčím závěrem 3 neprovádí opravu základu daně a výše DPH dle § 42 ZDPH a proto uživateli nemůže vzniknout povinnost provést opravu dle § 74 ZDPH.

I kdyby výplata kompenzace byla posouzena jako nepřímý bonus poskytnutý národním distributorem, v souladu s Dílčím závěrem č. 1 ani národní distributor neprovádí opravu základu a výše daně dle § 42 ZDPH. Uživateli tak nemůže vzniknout povinnost provést opravu odpočtu DPH dle § 74 ZDPH.

Dílčí závěr 4: Uživatel nemá povinnost postupovat dle § 74 ZDPH a snížit odpočet daně u původního plnění.

Shrnutí

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

Stanovisko GFŘ

Souhlas s výše uvedeným závěrem, pokud skutečně předmětem transakce mezi uživatelem a prodejcem není vadné plnění, které je předmětem tzv. zákonného ručení.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.6.2016**DPH****477/16.06.15 Dodání zboží s přepravou s časovou prodlevou mezi okamžiky zahájení a ukončení přepravy**

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit některé případy dodání zboží do jiných států s časovou prodlevou mezi okamžiky zahájení a ukončení přepravy z důvodu dočasného pozastavení přepravy na území jiného členského státu. Konkrétně se jedná o případy, kdy:

- Výrobky jsou odesílány z České republiky ve finálním stavu, který odpovídá sjednaným podmínkám a požadavkům zákazníka, tj. v průběhu cesty, ani během uskladnění v jiném členském státě nebudou na výrobcích prováděny žádné další dokončovací práce;
- Každý konkrétní výrobek je již v okamžiku jeho výroby / odeslání z výrobního závodu nacházejícího se na území České republiky určen pro konkrétního zákazníka, tj. nejedná se o situaci, kdy by si plátce přepravil zboží do jiného členského státu s cílem jejich prodeje zákazníkům, kteří budou známi až poté, co byl výrobek přepravendo jiného členského státu;
- Dočasné pozastavení přepravy a uskladnění výrobků na území jiného členského státu je primárně vynuceno logistickými důvody;

Může se jednat např. o situaci, kdy mají být výrobky, vzhledem ke svým rozměrům, nejdříve přepraveny lodní dopravou po Labi do místa nacházejícího se na území Německa a odtud jsou dále dodávány zákazníkům v dalších členských státech. Jelikož však Labe není po značnou část roku splavné, plátce daně přepraví dané výrobky do daného místa v Německu např. již v dubnu 2016 s tím, že si zde dané výrobky po určitou dobu uskladní v prostorách, které si tam pronajme, a výrobky odběratelům dodá až v předem sjednaném termínu, např. v říjnu 2016.

- Výrobky jsou v průběhu zahájené přepravy uskladněny na území jiného členského státu, nájemné za skladovací prostory je hrazeno tímto plátcem daně;
- Výrobky jsou po celou dobu skladování na území jiného členského státu ve vlastnictví plátce daně;
- Výrobky jsou do jiného členského státu přepraveny v celním režimu volný oběh. Výrobky určené pro zákazníky usazené mimo EU jsou navrženy do režimu vývoz až v okamžiku jejich odeslání z místa skladování na území

jiného členského státu. Výstupní celní formalities jsou v jiném členském státě zajištěny na účet plátcem daně;

2. Právní rámec

Přestože dojde v průběhu přepravy zboží k jejímu dočasnému pozastavení, je nutno dodání těchto výrobků za výše uvedených podmínek pro účely DPH považovat za jediné dodání zboží spřepravou, která započala na území České republiky, resp. za jediné dodání zboží s montáží, jestliže plátce zajišťuje montáž, a to na základě následujících argumentů.

Otázkou lhůt pro zahájení a ukončení přepravy při dodání zboží do jiného členského státu se zabýval Soudní dvůr EU např. ve věci C-84/09, X. Soudní dvůr EU došel k závěru, že kvalifikace plnění jako dodání zboží do jiného členského státu nebo pořízení zboží z jiného členského státu nemůže být závislá na dodržení jakékoliv lhůty, ve které by měla být zahájena nebo ukončena přeprava dotčeného zboží z členského státu dodání do členského státu určení¹⁵, musí však existovat časová a věcná vazba mezi dodáním zboží a jeho přepravou¹⁶.

V příspěvku popisovaných případech jsou výrobky odesílány z České republiky ve finálním stavu, který odpovídá sjednaným podmínkám, výrobek je určen pro konkrétního zákazníka a přeprava byla zahájena s předstihem před sjednaným dnem dodání z logistických důvodů, tudíž zde existuje dostatečná vazba mezi přepravou a dodáním výrobků.

Těmto závěrům nepřímo svědčí i závěry rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-446/13 Fonderie 2A. Soudní dvůr EU připomněl, že čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice (v současné době se jedná o totožné ustanovení článku 32 směrnice 2006/112/ES¹⁷) předpokládá existenci dostatečné časové a věcné vazby mezi dodáním dotčeného zboží a jeho přepravou, jakož i nepřetržitost průběhu operace.

A zároveň konstatoval, že taková vazba a taková nepřetržitost nejsou dány v případě, „pokud je účelem odeslání zboží ze strany dodavatele poskytovateli služeb jeho zpracování před jeho dodáním pořizovateli s cílem uvést je do souladu se smluvními povinnostmi uzavřenými mezi dodavatelem a pořizovatelem. Za těchto okolností je třeba mít za to, že místo dodání ve smyslu čl. 8 odst. 1 písm. a) šesté směrnice se nachází tam, kde se nachází zboží, které se stalo zbožím vyhovujícím smluvním závazkům mezi těmito dvěma stranami“.

Z pohledu české DPH tak vůbec není nutné posuzovat ustanovení § 13 odst. 6 a 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jelikož jsou ve vztahu k tomuto typu transakcí irrelevantní. Nehledě na fakt, že zboží se po určitou dobu nachází na území jiného členského státu, plátce daně uskutečňuje dodání zboží do členského státu zákazníka nebo vývoz zboží zákazníkovi do státu mimo EU, resp. dodání zboží s montáží, a plátce daně vykáže

¹⁵ Rozsudek SDEU ve věci C-84/09, X ze dne 18. listopadu 2010, Celex: 62009CJ0084, bod 51

¹⁶ Tamtéž, bod 33

¹⁷ „Pokud je zboží odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo pořizovatelem nebo třetí osobou, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořizovateli.“

tato dodání zboží realizované za podmínek uvedených výše v bodě 1 ve svém českém DPH přiznání následujícím způsobem.

- Plátce daně vykáže výrobky dodávané bez montáže do jiného členského státu zákazníkovi registrovanému v jiném členském státě na řádku 20 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 22 zákona o DPH, tj. k okamžiku vystavení daňového dokladu, jestliže je vystaven do 15. dne měsíce následujícího po dodání zboží (jinak k tomuto 15. dni měsíce následujícího po dodání zboží zákazníkovi).
- Plátce daně vykáže výrobky dodávané bez montáže do státu mimo EU na řádku 22 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 66 zákona o DPH, tj. k okamžiku výstupu zboží z EU.
- Plátce daně vykáže výrobky dodávané do jiného členského státu či do státu mimo EU s montáží na řádku 26 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 24a odst. 4 zákona o DPH, tj. obvykle k okamžiku dodání zboží včetně provedené montáže nebo k okamžiku přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.

3. Závěr

Za podmínek popsaných v tomto příspěvku v bodě 1 plátce vykáže jednotlivá dodání zboží ve svém českém DPH přiznání následujícím způsobem:

- výrobky dodávané bez montáže do jiného členského státu, než ve kterém došlo k dočasnému pozastavení přepravy, zákazníkovi registrovanému v jiném členském státě vykáže na řádku 20 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 22 zákona o DPH, tj. k okamžiku vystavení daňového dokladu, jestliže je vystaven do 15. dne měsíce následujícího po dodání zboží (jinak k tomuto 15. dni měsíce následujícího po dodání zboží zákazníkovi).
- výrobky dodávané bez montáže do státu mimo EU vykáže na řádku 22 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 66 zákona o DPH, tj. k okamžiku výstupu zboží z EU.
- výrobky dodávané s montáží do členského státu nebo státu mimo EU vykáže na řádku 26 českého DPH přiznání v okamžiku určeném v souladu s § 24a odst. 4 zákona o DPH, tj. obvykle k okamžiku dodání zboží včetně provedené montáže nebo k okamžiku přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Stanovisko GFŘ

Souhlas s výše uvedeným závěrem, pokud jsou naplněny všechny předpoklady uvedené v úvodu příspěvku.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

478/16.06.15 Okamžik povinnosti přiznat DPH soudním exekutorem z nákladů exekuce

Předkladají: Ing. Jan Pařík, daňový poradce, číslo osv. 3836
Mgr. Ing. Milan Horák, daňový poradce, číslo osv. 4911

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění správného stanovení okamžiku povinnosti přiznat daň z přidané hodnoty („DPH“) soudním exekutorem ve vybraných případech v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“).

1. Obecný popis situace

1.1. Proces exekuce

Soudní exekutor provádí nucený výkon exekučních titulů podle zvláštního zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád; „EŘ“).

Exekuce spočívá ve vynuceném výkonu exekučního titulu, v typické situaci ve vymožení peněžité pohledávky pro věřitele.

Exekuční řízení se zahajuje na návrh oprávněného (věřitele), v jehož prospěch svědčí vykonatelný exekuční titul. Oprávněný v návrhu na zahájení exekuce označí exekutora, který má exekuci vést, a ten nemůže provedení exekuce, až na některé výjimky, odmítnout. Za účelem vymožení pohledávky pak probíhá komplexní exekuční řízení, během kterého exekutor provádí jednotlivé dílčí úkony směřující k vymožení pohledávky (zjištění a zajištění majetku povinného, apod.).

Odměna exekutora a náhrada jeho nákladů tvoří dohromady tzv. „náklady exekuce“ (§ 87 odst. 1 EŘ). Odměna má přitom obvykle „tarifní“ podobu stanovenou zjednodušeně jako fixní minimum plus stanovené procento z výtěžku exekuce, podle vyhlášky ministerstva spravedlnosti č. 330/2001 Sb. Odměna exekutora může mít i jinou než tarifní podobu, kdy exekutor uzavře smlouvu s oprávněným, ve které si sjedná smluvní odměnu – to je však v praxi výjimečná situace a zde ji neuvažujeme.

Jedním z procesních úkonů exekutora v rámci exekuce je vydání tzv. příkazu k úhradě nákladů exekuce („Příkaz“). Ten se vystavuje jedenkrát nebo vícekrát v průběhu exekuce. Příkaz může stanovit náklady exekuce pouze částečně s tím, že o dalších nákladech bude rozhodnuto následně (dalším Příkazem, rozhodnutím o zastavení exekuce, usnesením o rozvrhu výtěžku, apod.). Náklady exekuce mohou být takto i sníženy.

Příkaz se doručuje povinnému i oprávněnému¹⁸, a oba mohou ve lhůtě 8 dnů podat proti němu námitky. Pokud exekutor námitkám v plném rozsahu nevyhoví, rozhoduje o námitkách soud. Po marném uplynutí lhůty pro námitky nabývá Příkaz právní moci.

¹⁸ Výjimkou je zvláštní řízení ke zřízení exekutorského zástavního práva dle § 73a EŘ.

Vydání Příkazu obecně není spojeno s určitou fází exekučního řízení a ani není podmíněno provedením určitých úkonů exekutora.

V některých případech je však exekutor povinen vydat Příkaz v návaznosti na určitou skutečnost – např. dle § 46 odst. 6 EŘ, pokud povinný dobrovolně uhradí vymáhaný nárok a zálohu na náklady exekuce, či dle § 6 vyhlášky 418/2001 Sb., pokud dojde ke splnění či vymožení povinnosti vymáhané v exekučním řízení a exekuční příkaz obsahoval pravděpodobné náklady exekuce. Tedy zde se jedná o situace, kdy exekuce byla úspěšná a zbývá již pouze konečné vyčíslení nákladů exekuce. V těchto zvláštních případech se může právní moc Příkazu shodovat s ukončením exekuce.

Exekutor však nemá nárok na náhradu nákladů exekuce, pokud tyto náklady nejsou kryty výtěžkem. Jinak řečeno, exekutor nemá faktický nárok ani na odměnu, ani na úhradu svých nákladů, pokud nevznikne výtěžek, z něhož by mohly být uhrazeny.

Peněžité výtěžky z exekuce musí exekutor dle § 46 odst. 5 EŘ držet na zvláštním „inkasním“ účtu odděleně od svých prostředků. Jedná se o zvláštní účet úschov, na kterém jsou vedeny prostředky oprávněných. Do rozhodnutí o jejich použití (na úhradu nákladů exekuce nebo úhradu vymáhané pohledávky) nelze s těmito finančními prostředky disponovat, zejména nejsou majetkem exekutora.

Finanční prostředky na inkasním účtu může exekutor převést na svůj vlastní účet pouze za předpokladu, že

- i) existuje pravomocné rozhodnutí určující náklady exekuce (Příkaz, usnesení o zastavení exekuce, apod.) a
- ii) na zvláštním inkasním účtu je výtěžek z příslušné exekuce alespoň ve výši nákladů exekuce.

Exekutor tedy nemůže převést ze zvláštního inkasního účtu ani částku, která je nižší než náklady exekuce (pro rozpor s Příkazem), ani částku, která je vyšší než náklady exekuce (šlo by o zkrácení oprávněného).

Pokud by došlo k této situaci (vznikne výtěžek, ale nedosahuje nákladů exekuce), pak exekutor může vydat nový Příkaz (na nižší částku), zrušit Příkaz původní, a až následně po nabytí plné moci tohoto Příkazu může převést prostředky z inkasního účtu na účet vlastní.

Konečná výše nákladů exekuce je zpravidla zřejmá až po vymožení pohledávky (procento z výtěžku). Konečnou výši může exekutor stanovit v posledním Příkazu nebo v usnesení o zastavení exekuce.

1.2. Aplikace DPH

Činnost soudního exekutora je ekonomickou činností ve smyslu ZDPH (rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-235/85 Komise v. Nizozemsko) a tento příspěvek uvažuje situaci, kdy soudní exekutor je též plátcem DPH.

Předmětem příspěvku je aplikace DPH u nákladů exekuce. Ty zahrnují kromě výše uvedeného dle § 87 odst. 1 EŘ výslovně i DPH, je-li exekutor plátcem daně.

Služba, kterou exekutor poskytuje, je službou ve prospěch oprávněného, k jehož tíži tedy jsou i náklady exekuce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 1 AfS

143/2008 – 69). Avšak náklady exekuce hradí dle § 87 odst. 3 EŘ exekutorovi povinný (dlužník). Náklady exekuce jsou tedy část výtěžku, které nejsou hrazeny oprávněnému, ale slouží k úhradě odměny exekutora a k náhradě jeho nákladů.

2. Řešená otázka

K jakému okamžiku vzniká soudnímu exekutorovi povinnost přiznat DPH z nákladů exekuce?

Pro účely tohoto příspěvku uvažujeme typickou situaci, kdy je předmětem exekuce vymáhání peněžité pohledávky.

3. Relevantní právní úprava a dostupný výklad

Při posouzení uplatnění DPH je nutné vycházet z následujících ustanovení ZDPH a Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH („**Směrnice**“):

a) § 21 odst. 1 ZDPH

„(1) Daň je plátce povinen přiznat ke dni **uskutečnění** zdanitelného plnění nebo ke dni **přijetí úplaty**, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.“

b) § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH

„(4) Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné

a) dnem jejího **poskytnutí** nebo dnem **vystavení daňového dokladu** s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve,“

Pro úplnost uvádíme i část bodu 4 pokynu D-247 z roku 2003:

„V případě exekuční činnosti je služba považována za poskytnutou dnem nabytí právní moci vystaveného příkazu k úhradě nákladů exekuce účastníkům řízení nebo dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zastavení exekuce.“

Uvedený pokyn D-247 ovšem nepovažujeme za relevantní pro výklad současného ZDPH, jelikož pokyn byl vydán ještě za účinnosti původního zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a považujeme ho tak za překonaný.

4. Analýza a navrhované závěry

Vzhledem k absenci zvláštní právní úpravy stanovující okamžik povinnosti přiznat daň je potřeba postupovat podle obecných pravidel vztahující se na poskytované služby.

Jak vyplývá z ustanovení § 21 odst. 1 a 4 ZDPH, povinnost přiznat daň exekutorem vzniká ke dni, kdy dojde k první z následujících skutečností:

- a) přijetí úplaty,
- b) vystavení daňového dokladu, nebo
- c) poskytnutí služby.

Následující části příspěvku se věnují výše uvedeným okamžikům, kdy exekutorovi může vzniknout povinnost přiznat DPH.

4.1. Přijetí úplaty

Přijetí úplaty představuje situaci, kdy se úhrada pohledávky objektivně dostane do majetkové sféry poskytovatele plnění (viz Koordinační výbor 179/23.05.07).

V posuzované situaci je dle našeho názoru rozhodná úloha zvláštního inkasního účtu, na kterém exekutor drží vymožené finanční prostředky odděleně od svého vlastního majetku.

Pokud tedy dojde k úhradě ze strany povinného a tato úhrada je poukázána na zvláštní inkasní účet, tak se nejedná o majetkovou sféru exekutora.

O majetkovou sféru exekutora se bude jednat teprve tehdy, až dojde k převodu na jeho vlastní účet.

Dílčí závěry:

- a) Připsání finančních prostředků na zvláštní inkasní účet, který je oddělený od vlastního majetku exekutora, nelze považovat za přijetí úplaty ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH.
- b) K přijetí platby exekutorem ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH dojde až převodem finančních prostředků z inkasního účtu na vlastní účet exekutora v souladu s pravomocným Příkazem, usnesením o zastavení exekuce či jiným rozhodnutím, ve kterém jsou v souladu se zákonem vyčísleny náklady exekuce.
- c) V případě takového přijetí platby vystaví exekutor oprávněnému daňový doklad.

4.2. Vystavení daňového dokladu

Příkaz primárně neplní funkci daňového dokladu. Pokud není vystaven jako daňový doklad (s předepsanými náležitostmi), nelze jej za daňový doklad považovat a jeho vystavení pak nezakládá povinnost přiznat DPH. Na základě takového Příkazu nelze ani uplatnit odpočet DPH.

Vzhledem k tomu, jak EŘ definuje náklady exekuce, tj. že do nich výslovně zahrnuje DPH, je na něm DPH uvedena (vyčíslena). Avšak zde se jedná pouze o položku výpočtu nákladů exekuce předepisovaných povinnému k úhradě, a nejde tedy o doklad, na kterém je uvedena daň ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH.

Dílčí závěry:

Pokud nebude Příkaz vystaven jako daňový doklad (s náležitostmi), pak:

- a) nejde při jeho vydání o vystavení daňového dokladu ve smyslu § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH, a

- b) není dokladem, na kterém je uvedena daň ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH.

4.3. Poskytnutí služby

ZDPH okamžik poskytnutí služby v případě exekutorské činnosti specificky neřeší a je tedy třeba uplatnit obecná pravidla.

Pokyn D-247 stanovil, že dnem poskytnutí služby je den právní moci Příkazu. Nehledě k tomu, že pokyn se vztahuje k již zrušenému zákonu, máme za to, že takový výklad nemá oporu v ZDPH a že právní moc Příkazu nelze spojovat s poskytnutím služby ve smyslu ZDPH.

Dle našeho názoru služba, kterou exekutor poskytuje oprávněnému, pokračuje a trvá po celou dobu exekučního řízení. Služba je tak poskytnuta až ukončením exekuce, a to např. z důvodu úspěšného vymožení pohledávky, pro nemajetnost povinného, nebo z jiného důvodu.

Příkaz je pouze jedním z úkonů v rámci exekuce a sám o sobě nesměřuje k vymožení pohledávky. Nelze jej ani spojovat s dílčím plněním ve smyslu § 21 odst. 8 ZDPH, protože služba exekutora není samotným vydáním Příkazu (bez dalších okolností) ani započata, ani ukončena, ani přerušena, ani není při vydání Příkazu ukončena její „ohraničená“ část. Totéž platí i pro právní moc Příkazu.

V situacích, kdy je exekuce v zásadě úspěšná (viz výše zvláštní případy § 46 odst. 6 EŘ či § 6 vyhlášky 418/2001 Sb.) a kdy je exekutor povinen neprodleně vydat Příkaz, se může právní moc Příkazu shodovat s ukončením exekuce. K poskytnutí služby tak sice dochází, ale nikoli ve vazbě na právní moc Příkazu, ale na právní i faktické ukončení exekuce.

Dílčí závěry:

- a) Vydání Příkazu ani nabytí právní moci Příkazu není bez dalšího poskytnutím služby ve smyslu § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH.
- b) Dnem poskytnutí exekutorské služby je den ukončení exekuce, protože tehdy dochází k ukončení poskytované služby.
- c) Právní mocí Příkazu vydaného ve zvláštních případech (§ 46 odst. 6 EŘ či § 6 vyhlášky 418/2001 Sb.) dochází k poskytnutí služby, za předpokladu, že zároveň dochází k ukončení exekuce.

Závěr

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 23.6.2016

Daň z příjmů

479/16.06.15 Odpisování technického zhodnocení provedeného nájemcem při fúzi nájemce a pronajímatele

Předkladají: Ing. Mgr. Petr Toman, daňový poradce, číslo osv. 3466
Ing. Alena Švecová, daňový poradce, číslo osv. 3465
Mgr. Jana Fuksová, daňový poradce, číslo osv. 5029

1 Popis problému

V praxi se stále častěji setkáváme se situacemi fúzí nájemce a pronajímatele v případech, kdy nájemce před fúzí provedl na pronajatém majetku technické zhodnocení, které pak na základě pronajímatelem uděleného souhlasu odepisoval. Tyto přeměny v praxi přinášejí celou řadu otázek ohledně aplikace daňového práva.

Situaci, která je předmětem tohoto příspěvku lze názorně demonstrovat následujícím způsobem:

- Nájemce provedl technické zhodnocení na pronajaté nemovité věci, které eviduje jako hmotný majetek a na základě souhlasu pronajímatele jej odepisuje.
- Nájemce a pronajímatel se prostřednictvím fúze sloučí, přičemž v nástupnické společnost setak koncentruje jak nemovitá věci, tak provedené technické zhodnocení.

V souvislosti s danou situací vyvstává v praxi řada otázek ohledně daňového zohlednění technického zhodnocení a nemovitých věcí, resp. hmotného majetku obecně, po fúzi. Příspěvek se zabývá zejména následujícími aspekty:

- způsob zohlednění a daňového odepisování nemovité věci a souvisejícího technického zhodnocení po fúzi,
- dopady zániku nájemního vztahu v důsledku fúze.

Pro zjednodušení je v tomto příspěvku abstrahováno od některých specifických druhů majetku, kde je technické zhodnocení ze zákona samostatně odepisovaným majetkem (např. nemovité kulturní památky).

2 Právní rámec

V konkrétní situaci jsou klíčová zejména následující ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“).

2.1 Technické zhodnocení a jeho odpisování

Technické zhodnocení obvykle tvoří součást vstupní ceny hmotného majetku. Ustanovení § 29 odst. 3 ZDP v této souvislosti výslovně uvádí, že

„Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (dále jen "zvýšená vstupní cena") a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu (dále jen "zvýšená zůstatková cena") příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání;“

Pouze ve specifických případech, kdy technické zhodnocení ze zákona nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, je technické zhodnocení v souladu s § 26 odst. 2 písm. f) ZDP ve spojení s § 26 odst. 3 písm. a) ZDP definováno jako hmotný majetek.

Ustanovení § 28 odst. 3 ZDP potom stanoví jednu z výjimek k výše uvedenému, když explicitně umožňuje, aby technické zhodnocení provedené na pronajatém majetku v určitých případech samostatně odpisoval nájemce:

„Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořízovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem nebo uživatelem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud není vstupní cena u odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje.“

Na tomto místě je potřeba zdůraznit, že samotné technické zhodnocení v zásadě představuje pouze náklady vynaložené na zhodnocení (rekonstrukci, modernizaci, přístavbu apod.) určitého majetku, ze své podstaty tedy technické zhodnocení není samostatným majetkem z právního pohledu, ale pouze vylepšením již existujícího majetku. Jak již bylo uvedeno výše, ani ustanovení ZDP obecně technické zhodnocení za samostatný hmotný majetek nepovažují, ale technické zhodnocení je pro účely daní a účetnictví v zásadě uměle vytvořená kategorie (určitá abstraktně vymezená „součást“ zhodnoceného majetku). Tuto daňovou kategorii potom právní úprava umožňuje za určitých podmínek odepisovat i jiným osobám než vlastníkově majetku (tj. pronajímateli) a pro takové účely ji považuje za hmotný majetek *suigeneris*.

Toto zvláštní oprávnění odepisovat má tak v zásadě za následek to, že jeden reálný majetek (např. nemovitou věc) odepisují paralelně dva subjekty, a to

- pronajímatel, který odepisuje pronajímanou věc v původní podobě, a
- nájemce, který při splnění zákonných podmínek odepisuje pouze pro daňové účely vymezené technické zhodnocení.

Další výjimku z tohoto obecného pravidla pak představují technická zhodnocení vybraných specifických druhů majetku (např. nemovité kulturní památky). Tyto však není cílem v daném příspěvku specificky adresovat.

2.2 Specifika podnikových přeměn

Podle § 23c odst. 7 ZDP obecně při kvalifikujících se přeměnách nástupnická obchodní korporace pokračuje v odpisování započatém zanikající společností. V obdobném duchu tuto oblast pak upravuje také ustanovení § 30 odst. 10 odst. a) ZDP, které stanoví, že

„Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem

a) právní nástupce poplatníka a nástupnická obchodní korporace,“

2.3 Důsledky ukončení nájemního vztahu

Ustanovení § 23 odst. 6 písm. a) bod 2 ZDP pro případ ukončení nájmu, kde byl nájemci udělen souhlas s odepisováním technického zhodnocení, požaduje, aby se považoval za

„Nepeněžní příjem

a) u vlastníka (pronajímatele) jsou výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele nad rámec smlouveného nájemného a nehrzené vlastníkem (pronajímatelem), a to:

2. ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu nebo k písemnému zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním doručenému nájemci, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje na dokončené technické zhodnocení, které odpisoval nájemce se souhlasem vlastníka (pronajímatele); toto nepeněžní plnění se ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, nebo znaleckým posudkem,“

Ustanovení § 29 odst. 6 ZDP potom pro tyto případy stanoví, že

„Odpisuje-li technické zhodnocení nájemce, zvyšuje se vstupní cena (zůstatková cena) u odpisovatele (pronajímatele) v roce ukončení nájmu nebo zrušení souhlasu odpisovatele s odpisováním nájemcem, a to

a) o částku nepeněžního příjmu stanoveného podle § 23 odst. 6 písm. a) bodu 2, je-li technické zhodnocení provedeno nad rámec nájemného,

b) o zůstatkovou cenu technického zhodnocení evidovanou u nájemce, je-li jím plněno nájemné.

(...) Po zvýšení vstupní (zůstatkové) ceny podle tohoto odstavce pokračuje odpisovatel (pronajímatel) v odpisování ze zvýšené vstupní ceny nebo ze zvýšené zůstatkové ceny.“

3 Posouzení problematiky

3.1 Odpisování majetku v nástupnické společnosti

Z výše uvedeného právního rámce je patrné, že ZDP v zásadě nijak neadresuje způsob odpisování nemovitých věcí a samostatně odpisovaného technického zhodnocení v případě fúze nájemce a pronajímatele, primárně zda:

- po fúzi pokračovat v samostatném odpisování nemovité věci a technického zhodnocení nebo
- zda je nutné sloučit obě majetkové položky a nově je považovat za jeden majetek.

Ustanovení ZDP pouze na straně nástupnické společnosti stanoví ve vztahu k majetku převzatém od zanikajícího subjektu povinnost pokračovat v odepisování, tj. včetně převzetí vstupní, resp. daňové zůstatkové ceny.

Možnost samostatně odepisovat technické zhodnocení nájemcem je pak v obecné rovině, jako výjimka, podmíněna existencí nájemního vztahu a uděleného souhlasu k odepisování. Nájemní vztah však v důsledku fúze zanikne splnutím podle § 1993 zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Od okamžiku fúze tedy v zásadě nebudou naplněny zákonné podmínky odepisování technického zhodnocení nájemcem.

V praxi mohou nastat dvě základní situace:

A. Fúze, kdy nástupnickou obchodní korporací je pronajímatel

V dané situaci, pokud bychom vyšli z úpravy § 23c odst. 7 ZDP a § 30 odst. 10 odst. a) ZDP, která explicitně vyžaduje, aby nástupce pokračoval v daňovém odpisování prováděném zaniklým subjektem, tj. nájemcem.

Nabízí se tedy uzavřít, že předmětná ustanovení adresující režim přeměn by v dané situaci měla být uplatněna přednostně jako tzv. „*lex specialis*“. Na základě tohoto výkladu lze pak i přes obecný režim umožňující samostatně odpisovat technické zhodnocení v zásadě jen v postavení nájemce uzavřít, že ZDP vyžaduje, aby i po fúzi nájemce a pronajímatele technické zhodnocení a nemovitá věc byly nadále evidovány jako dva oddělené majetky mající svůj vlastní daňový režim odpisování.

B. Fúze, kdy nástupnickou obchodní korporací je nájemce

Situace, kdy nájemce při fúzi vystupuje v pozici nástupnické společnosti, je však z pohledu uchopení technického zhodnocení poněkud komplikovanější.

Je nesporné, že nástupce bude nucen pokračovat v daňovém odpisování převzatých nemovitých věcí (viz výše zmíněná ustanovení § 23c odst. 7 a § 30 odst. 10 odst. a) ZDP). Obdobná povinnost navázat na historii daňových odpisů u majetku evidovaného před fúzí u nástupce (v pozici nájemce) však v ZDP chybí, což významně komplikuje úvahy o přístupu k evidovanému technickému zhodnocení, které nástupce pořídil ještě v pozici nájemce. Jak již bylo uvedeno výše, ZDP obecně vyžaduje, aby náklady na technické zhodnocení byly součástí vstupní ceny předmětného majetku. Jedinou výjimkou v kontextu řešené situace je technické zhodnocení na pronajatém majetku, kdy je odpisovatel v postavení nájemce. V důsledku fúze a zániku nájemního vztahu se však tato výjimka již technicky neuplatní.

S ohledem na výše uvedené lze identifikovat dva možné způsoby řešení, které umožní v nástupnické společnosti prostřednictvím odpisů do nákladů zohlednit částku daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení u nájemce, čímž se zabezpečí, že do nákladů se v celkovém pohledu všech zainteresovaných společností v součtu promítne skutečně jen tolik, kolik bylo na technické zhodnocení vynaloženo:

- 1) evidovat obě majetkové položky jako jeden majetek pro daňové účely (technické zhodnocení spolu s nemovitou věcí) a tento majetek odepisovat ze změněné vstupní ceny,
- 2) zachovat oddělený režim technického zhodnocení a nemovité věci a pokračovat v odepisování obou těchto majetků.

3.1.1 Sloučení majetkových položek

Jelikož ZDP nedává explicitní oporu pro pokračování v odděleném odpisování nemovitých věcí a jejich technických zhodnocení po fúzi nájemce s pronajímatelem, jeví se jako jedna z možností sloučit obě majetkové položky.

Obdobně se již daňová správa v minulosti vyjádřila k do jisté míry analogické situaci v rámci příspěvku na koordinační výbor 431/10.09.14 Stanovení vstupní ceny pro odpisování u majetku ve spoluvlastnictví při zvýšení podílu na tomto majetku – v případě přeměn a vkladů („**KOOV 431**“). V dané situaci bylo poukázáno na absenci úpravy, která by umožňovala považovat spoluvlastnické podíly za samostatné majetky ve smyslu ZDP.

Danou optikou by tedy bylo možné dospět k závěru, že ani technické zhodnocení, tj. výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace, by nemělo být po ukončení nájemního vztahu považováno za samostatný majetek ve smyslu ZDP. Nejsou naplněny zákonné podmínky aplikace výjimky pro technická zhodnocení na pronajatém majetku, jelikož v posuzovaném případě žádný nájemní vztah po fúzi nepokračuje. Splynutí osoby nájemce a pronajímatele v jediný subjekt ZDP potom jako výjimku, kdy by technické zhodnocení mohlo stát a být odepisováno samostatně od zhodnocovaného majetku, nenormuje.

Za předpokladu přijetí dílčího závěru, že technické zhodnocení nelze pro účely ZDP po fúzi považovat za samostatný hmotný majetek, lze na základě závěrů KOOV 431 vyvodit následovný analogický postup:

- o hodnotu / daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení by se změnila vstupní / daňová zůstatková cena nemovité věci, k níž se technické zhodnocení váže,
- z této změněné vstupní ceny (ve smyslu § 29 odst. 7 ZDP) by potom bylo pokračováno v odepisování prováděném před fúzí pronajímatelem u převzatého nemovitého majetku (ve smyslu § 23c odst. 7 a § 30 odst. 10 odst. a) ZDP).

Předkladatelé jen pro úplnost podotýkají, že změnu vstupní / daňové zůstatkové ceny o daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení u nájemce není možné považovat za technické zhodnocení této nemovité věci, tj. tento nárůst vstupní ceny nepovede k odepisování z tzv. zvýšené vstupní ceny (pro případy skutečného technického zhodnocení). Na základě fúze totiž fakticky k žádnému zhodnocení (tj. nástavbě, přestavbě, stavební úpravě, rekonstrukci či modernizaci) nemovité věci nedochází, charakter nemovité věci se nijak nezmění.

Analogickou úpravu pak obsahuje § 29 odst. 8 ZDP, který v případě vkladů nemovitých věcí za určitých podmínek umožňuje u nabyvatele zvýšit vstupní cenu o náklady prokazatelně vynaložené na technická zhodnocení provedená před vkladem. V těchto situacích rovněž nedochází vkladem k faktickému vylepšení / zhodnocení nemovité věci a zákon tento faktický stav respektuje a nepohlíží na dříve provedená technická zhodnocení jako na nová technická zhodnocení, která by vedla ke změně sazby či koeficientu odepisování.

3.1.2 Oddělený režim technického zhodnocení a nemovité věci

Fúze nájemce a pronajímatele, kdy je nástupnickou společností nájemce se ze své ekonomické podstaty v zásadě neliší od shora uvedené situace, kdy je nástupnickou společností pronajímatel. S ohledem na tuto skutečnost by nemělo být důvodné posuzovat technické zhodnocení provedené nájemcem v těchto situacích odlišně. Přijetí odlišného zdanění by v zásadě narušovalo princip rovnosti daňových subjektů.

Předkladatelé v této souvislosti podotýkají, že právě povinnost pokračovat v odepisování, která se na základě ustanovení § 23c odst. 7 a § 30 odst. 10 písm. a) ZDP bezesporu uplatní na nemovitou věc nabytou v důsledku fúze, v zásadě lze vykládat i tak, že znemožňuje sloučení nemovité věci a technického zhodnocení (viz bod 3.1.1). Na základě sloučení majetkových položek by totiž výhradně na základě fúze došlo ke změně vstupní ceny, což je v zásadě v přímém rozporu s návětím § 30 odst. 10 ZDP, které výslovně vyžaduje, aby byla zachována jak vstupní cena, tak způsob odepisování.

Z praktického hlediska pro oddělený režim technického zhodnocení a nemovité věci hovoří rovněž problematika určení způsobu odepisování a odpisové základny v situacích, kdy nájemce i pronajímatel v souladu se ZDP zvolili každý jinou metodu výpočtu daňových odpisů technického zhodnocení, resp. nemovité věci.

Na základě výše uvedeného lze dle názoru předkladatelů alternativně uzavřít, že nástupnická společnost (tj. nájemce) bude po fúzi evidovat nemovitou věc a na ní provedené technického zhodnocení jako dva samostatné hmotné majetky, které bude odepisovat následovně:

- technické zhodnocení dosavadním způsobem odepisování,
- u nemovité věci převezme způsob odepisování pronajímatele a bude v něm pokračovat.

Jelikož zákon nedává dostatečnou oporu ani pro jednu z výše nastíněných variant nebude správci daně v praxi zpochybňováno, pokud si daňový subjekt zvolí jednu z nich.

3.2 Daňové dopady zániku nájemního vztahu v důsledku fúze

Ustanovení § 23 odst. 6 ZDP obecně vyžaduje na straně pronajímatele ocenit a vykázat nepeněžní příjem vzniklý z titulu nákladů vynaložených nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele, a to

- při ukončení nájmu nebo
- při zrušení souhlasu s odepisováním.

V případě fúze dochází z pohledu občanského práva k zániku závazku jiným způsobem, a to splynutím, kdy práva a povinnosti z nájemního vztahu splynou v jedinou osobu – nástupnickou společnost. Jedním ze základních principů zdanění fúzí a přeměn je jejich neutralita, tj. skutečnost, že na základě přechodu vlastnického práva k rozhodnému dni fúze nevzniká žádné zúčastněné společnosti příjem, obdobně ani v důsledku přecenění majetku a dluhů pro účely fúze nevzniká v souladu s § 23c ZDP příjem zahrnovaný do základu daně.

V případě fúze nájemce a pronajímatele tak nevzniká žádný příjem, který by se oceňoval pravidly podle § 23 odst. 6 ZDP. Úprava § 23 odst. 6 ZDP se tedy neuplatní na situace, kdy nájemní vztah zaniká v důsledku splynutí osoby nájemce a pronajímatele v jedinou osobu na základě fúze.

4 Závěr

Na základě výše uvedeného je možné přijmout následující závěry, které po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

4.1 Při fúzi nájemce, který odepisoval technického zhodnocení na pronajatém majetku, a pronajímatele, kdy pronajímatel je nástupnickou společností, eviduje nástupnická společnost, tj. pronajímatel, dva samostatné majetky, a to původní zhodnocený majetek a technické zhodnocení, a pokračuje v jejich odděleném daňovém odepisování.

S ohledem na dva možné výklady v otázce odepisování je možno postupovat podle jednoho z následujících závěrů:

4.2/a Při fúzi pronajímatele a nájemce, který odepisoval technické zhodnocení na pronajatém majetku a který je zároveň nástupnickou společností, eviduje nástupnická

společnost, tj. nájemce, po fúzi dva samostatné majetky, a to původní nemovitou věcí nabytou prostřednictvím fúze a technické zhodnocení, a pokračuje v jejich odděleném daňovém odepisování.

4.2/b Při fúzi pronajímatele a nájemce, který odepisoval technického zhodnocení na pronajatém majetku a který je zároveň nástupnickou společností, se k rozhodnému dni fúze o daňovou zůstatkovou cenu technického zhodnocení provedeného nájemcem změní vstupní cena nemovité věci. Tato nemovitá věc je dále odepisována ze změněné vstupní ceny, tj. při zachování způsobu a sazby / koeficientu pro odepisování.

K druhému tématu navrhuje potvrzení následujícího závěru:

4.3 Zánik nájemního vztahu v důsledku splnutí osoby nájemce a pronajímatele podle § 1993 občanského zákoníku na základě fúze není ukončením nájemního vztahu ve smyslu § 23 odst. 6 ZDP, tj. hodnota technického zhodnocení nepředstavuje pro pronajímatele ani nástupnickou společnost příjem.

Stanovisko GFŘ:

Příspěvek řeší případ, kdy nájemce provede technické zhodnocení na pronajatém majetku, které také daňově odepisuje, a v určitém okamžiku dojde k ukončení nájemního vztahu (zde z důvodu fúze).

Podstatou daňového režimu technického zhodnocení je, že zvyšuje vstupní (zůstatkovou) cenu hmotného majetku ve zdaňovacím období, kdy je dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání (§ 29 odst. 3 ZDP). Pokud zákonodárce stanovil výjimky z tohoto pravidla, jsou tyto v ZDP výslovně uvedeny jako speciální daňový režim (viz např. technické zhodnocení na nemovité kulturní památce).

Pokud tedy ZDP výslovně a speciálně nestanoví, že v případě fúze je hmotný majetek a nově nabyté technické zhodnocení odpisováno odděleně tak, jak navrhuje KDP, pak tento daňový režim nelze použít.

Při fúzi jsou pro odpisování hmotného majetku u nástupnické společnosti rozhodující ustanovení § 23c odst. 7 ZDP (... pokračuje v odpisování ...) a § 30 odst. 10 písm. a) ZDP (... ze vstupní ceny a při zachování způsobu odpisování ...).

K bodům 4.1 a 4.2/a

Nesouhlas se závěry.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že daňová zůstatková cena technického zhodnocení provedeného a hrazeného nájemcem zvýší vstupní cenu hmotného majetku vlastněného pronajímatelem podle § 29 odst. 3 ZDP (zvýšená vstupní cena nebo zvýšená zůstatková cena hmotného majetku).

Z důvodu zachování obecných zásad při fúzích obchodních korporací bude pro uplatnění daňových odpisů v základu daně využít speciální daňový režim § 23c odst. 7 ZDP, tj. pokračování v odpisování při respektování zásad dle § 30 odst. 10 písm. a) ZDP - zachování vstupní ceny hmotného majetku a způsobu odpisování.

Nástupnická společnost proto bude pokračovat v odpisování „jednoho“ hmotného majetku, a to ze zvýšené vstupní ceny a při zachování způsobu odpisování hmotného nemovitého majetku, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno.

K bodu 4.2/b

Souhlas s věcným závěrem, nesouhlas s formulací věty první.

Daňový režim technického zhodnocení při fúzi pronajímatele a nájemce, který odpisoval technické zhodnocení a který je zároveň nástupnickou společností, ZDP speciálně neřeší.

Nástupnická společnost (bývalý nájemce) k zůstatkové ceně technického zhodnocení zahrne zůstatkovou cenu hmotného majetku (původního vlastníka) a bude pokračovat v daňovém odpisování ze změněné vstupní ceny hmotného majetku podle § 29 odst. 7 ZDP při zachování platné sazby (koeficientu) podle § 31 nebo 32 ZDP hmotného majetku (původního vlastníka).

K bodu 4.3.

Částečný nesouhlas.

Daňový režim ustanovení § 23 odst. 6 ZDP vychází z oboustranného právního vztahu a z předpokladu, že u vlastníka dochází ke zvýšení vstupní ceny hmotného majetku z důvodu provedení technického zhodnocení, které ještě „nebylo odbydleno“. Při fúzi vzniká „jeden“ hmotný majetek, jeden daňový subjekt, potažmo jeden vlastník (hmotného majetku a technického zhodnocení). Tento vlastník může s majetkem disponovat a ekonomicky by postrádalo smysl použití ustanovení § 23 odst. 6 ZDP.

Lze proto konstatovat, že fúze pronajímatele a nájemce představuje ukončení nájemního vztahu dle občanského zákoníku s tím, že v tomto případě se ustanovení § 23 odst. 6 ZDP nepoužije, tzn. vlastníkovi hmotného majetku nevzniká v této situaci nepeněžní příjem.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

480/16.06.15 Odpis pohledávek z úvěrů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů

Předkládá: Ing. Karel Hronek, daňový poradce, číslo osv. 4071

1. Úvod

Tento příspěvek se zabývá daňovou uznatelností odpisů jistin pohledávek z úvěrů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

2. Rozbor problematiky

Podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů je pro poplatníky, kteří vedou účetnictví, jmenovitá hodnota pohledávky¹⁹ daňově uznatelným nákladem, pokud lze k této pohledávce uplatňovat opravné položky podle písm. i) za dlužníkem, který splní podmínky stanovené v jakémkoliv z bodů 1. až 6 daného ustanovení (např. se jedná o dlužníka, který je v úpadku na základě výsledků insolvenčního řízení).

Banky, spořitelní a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce (dále společně jen „finanční instituce“) tvoří daňové opravné položky k (nesplaceným) hodnotám jistin z pohledávek z úvěrů splňující podmínky v § 5, resp. § 5a zákona č. 593/1992, o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“ a „pohledávky z úvěrů“).

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů ve znění do 31. prosince 2014 podmiňovalo daňový odpis pohledávek (bez předchozí tvorby daňové opravné položky) jejich účtováním při vzniku do výnosů. Tuto podmínku poskytnuté jistiny pohledávek z úvěrů finančními institucemi nesplňovaly (a ani nadále nesplňují). Pro finanční instituce proto byl odpis nesplacených jistin pohledávek z úvěrů daňově uznatelný, pouze pokud byla k dané jistině natvořena daňová opravná položka (podle § 5, nebo § 5a zákona o rezervách) před samotným odpisem.

V návrhu vládního návrhu novely zákona o daních z příjmů pro rok 2015 bylo navrženo doplnění ustanovení § 24 odst. 2 písm. y), které umožňovalo (při splnění dalších podmínek) daňový odpis pohledávek, o kterých bylo v důsledku oprav minulých období účtováno rozvahově a pro účely zjištění základu daně bylo nutné o jejich hodnotu zvýšit výsledek hospodaření (viz sněmovní tisk 252²⁰, návrh novely pro první čtení²¹). Tomuto znění odpovídalo i zdůvodnění uvedené v důvodové zprávě.

¹⁹ nebo pořizovací hodnota pohledávky při nabytí postoupením, vkladem nebo při přeměně obchodní korporace

²⁰ <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&T=252>

²¹ Bod 169 vládního návrhu, který zní: V § 24 odst. 2 se na konci textu písmene y) doplňují slova „; obdobně to platí pro pohledávky, o kterých bylo v důsledku oprav minulých období v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví účtováno rozvahově a pro účely zjištění základu daně bylo nutné o jejich hodnotu zvýšit výsledek hospodaření“.

Rozpočtový výbor PSP ČR doporučil vládní návrh novely zákona o daních z příjmů schválit, nicméně k ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) doporučil pozměňovací návrh (k výše uvedenému vládnímu návrhu), který rušil podmínku zaúčtování pohledávky do zdanitelných výnosů (tj. v daném ustanovení zůstala podmínka, že k dané pohledávce musí být možné tvořit daňovou opravnou položku)²². Tento pozměňovací návrh nebyl Rozpočtovým výborem odůvodněn.

Pozměňovací návrh Rozpočtového výboru PSP ČR k novele § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů byl schválen v navrženém znění (související zákon byl vyhlášen ve Sbírce zákonů pod číslem 267/2014 Sb.).

Generální finanční ředitelství následně vydalo informaci k této novele²³, která uvádí, že úprava uvedeného ustanovení (§ 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů) navazuje na úpravu zákona o rezervách, který nově umožňuje daňově účinnou tvorbu opravných položek také u pohledávek, které sice nebyly při svém vzniku zaúčtovány do výnosů, ale byly řádně zdaněny. Zároveň informace uvádí několik příkladů, na které novelizované ustanovení nově dopadá (např. pohledávky, které byly při vzniku zaúčtovány jako snížení nákladů; pohledávky, o kterých bylo v důsledku oprav minulých let účtováno rozvahově, a o celou hodnotu byl zvýšen výsledek hospodaření). Informace se výslovně nezabývá daňovým odpisem jistin pohledávek z úvěrů, k nimž lze tvořit opravné položky podle § 5 a § 5a zákona o rezervách.

Gramatickým výkladem lze dospět k závěru, že finanční instituce mohou daňově odepsat nesplacené jistiny pohledávek z úvěrů za dlužníky, kteří splní podmínky stanovené v jakémkoliv z bodů 1. až 6 ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, a to bez nutnosti předchozí tvorby daňové opravné položky k dané jistině.

Důvodová zpráva k příslušné změně § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů se nevztahuje na znění, které bylo schváleno v rámci legislativního procesu. Z důvodové zprávy, příp. z dalších navazujících dokumentů (usnesení Rozpočtového výboru a Informace GŘ), nelze jednoznačně dovodit, že by záměr zákonodárce ke změně zákona byl odlišný od gramatického výkladu předmětného ustanovení.

3. Závěr

Navrhujeme přijmout závěr, že finanční instituce mohou daňově odepsat nesplacené jistiny pohledávek z úvěrů za dlužníky, kteří splní podmínky stanovené v jakémkoliv z bodů 1. až 6 ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, a to bez nutnosti předchozí tvorby daňové opravné položky k dané jistině.

²² Bod 11. usnesení Rozpočtového výboru z 12. schůze ze dne 3. září 2014: V části první, čl. I dosavadní bod 169 zní: „169. V § 24 odst. 2 písm. y) se slova „o pohledávce při jejím vzniku bylo účtováno ve výnosech a takto vzniklý zdanitelný příjem nebyl od daně osvobozen a že lze současně“ nahrazují slovem „lze“.“

²³ http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_k_novele_od_1_1_2015_DPPO.pdf

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.6.2016**Daň z příjmů****481/16.06.15 Následná změna účetního období**

Předkládají: Ing. Mgr. Václav Pačesný, daňový poradce, číslo osv. 2987
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320

Stručný popis problému

Vybrané účetní jednotky mohou v souladu s aktuálním zněním § 3 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZÚč) uplatnit jako účetní období hospodářský rok. Účetní jednotka je povinna změnu účetního období z kalendářního roku na hospodářský rok, či naopak, oznámit místně příslušnému správci daně. Účetní jednotka může provést změnu účetního období pouze jednou v běžném účetním období. Toto mezení na jednu možnou změnu v rámci běžného účetního období může při praktické aplikaci přinášet určité nejasnosti. Pro větší názornost nyní uvádíme jednoduchý příklad.

Příklad

Účetní jednotka účtovala v účetním období, kterým byl kalendářní rok. K rozvahovému dni 31. 12. 2014 účetní jednotka sestavila řádnou účetní závěrku. V následujícím účetním období účetní jednotka oznámila dne 31. 3. 2015 svému místně příslušnému správci daně, že přechází na hospodářský rok, který začíná 1. červencem. Účetní jednotka se rozhodla, že přechodné období bude 6 měsíců, tedy dalším rozvahovým dnem bude 30. 6. 2015.

Nyní vzniká otázka, kdy může účetní jednotka provést změnu účetního období zpět na kalendářní rok, zda již k rozvahovému dni 31. 12. 2015, nebo až k rozvahovému dni 31. 12. 2016.

Návrh řešení

Domníváme se, že ve výše uvedeném příkladu může účetní jednotka provést změnu účetního období již k rozvahovému dni 31. 12. 2015

Od 1. 7. 2015 totiž účetní jednotka již účtuje v novém účetním období, kterým je hospodářský rok. Pokud by se nyní účetní jednotka rozhodla opět změnit své účetní období na kalendářní rok, může tak učinit. Například oznámí svému místně příslušnému správci daně ve lhůtě do 30. 9. 2015, že přechází na účtování v kalendářním roce a přechodné období bude 6 měsíců, bude její další rozvahový den 31. 12. 2015.

Ustanovení § 3 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, mimo jiné stanoví, že změnu účetního období může účetní jednotka v běžném účetním období provést pouze jednou. Ve výše uvedeném příkladu dochází k první změně účetního období v běžném účetním období, kterým je kalendářní rok. Ke druhé plánované změně pak dochází až v následujícím běžném účetním období, kterým je hospodářský rok. Výše uvedený modelový příklad je tedy v souladu s platnými právními předpisy.

Zákonné omezení na možnost provést změnu účetního období pouze jednou znamená, že pokud účetní jednotka oznámí změnu účetního období, nemůže tuto změnu dodatečně změnit, ani odvolat a je povinna sestavit řádnou účetní závěrku k tomu rozvahovému dni, který vyplývá z oznámení o změně účetního období.

Závěr

Po oznámení změny účetního období jej nemůže účetní jednotka znovu měnit až do rozvahového dne, který si touto změnou určila. Účetní jednotka, která změnila účetní období, může účetní období znovu změnit až po rozvahovém dni, který vyplynul z poslední změny účetního období. Účetní jednotka tak může účetní období znovu změnit, jakmile začne nové účetní období.

Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele (k tomu také příspěvek KV KDP 372/06.06.12 Změna účetního období – kalendářní a hospodářský rok a navazující problematika).

STANOVISKO K PŘÍSPĚVKU NEUZAVŘENO, PO DOHODĚ BUDE NÁSLEDNĚ DOPLNĚNO

Daň z příjmů

482/16.06.15 Přeměny a daňová neutralita – rozdíl v přístupu u aktiv a pasiv mezi účetnictvím a znaleckým posudkem

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, číslo osv. 320
Mgr. Ing. Václav Pačesný, daňový poradce, osv. 2987
Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, číslo osv. 3221

Úvod

Při přeměnách se účetní jednotky musí vyrovnat s tím, že pohled znalce na strukturu převáděných aktiv a pasiv není vždy totožný s jejím zachycením v účetnictví účetních jednotek. Dále je pak třeba respektovat obecnou zásadu, že přeměny mají být daňově neutrální, a to v podobě konkrétních ustanovení zákona o daních z příjmů.

V minulosti implementovala Česká republika Směrnici Rady č. 2005/19/ES ze dne 17. února 2005, kterou se mění dřívější Směrnice Rady č. 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se korporací z různých členských států (dále i Směrnice). Se směrnice koresponduje i obecný princip daňové neutrality aplikovaný v ZDP.

Stručný popis problému

Odlisný pohled znalce na aktiva a pasiva se může týkat například nedokončené výroby, výdajů na pořízení majetku, časového rozlišení aktiv a pasiv, rezerv apod. Pokud jsou například s nějakým majetkem spojena rizika soudního sporu, znalec může přímo ponížít hodnotu tohoto majetku a nezohlednit samostatně ve znaleckém posudku rizika, na které je v účetnictví vytvořena rezerva na soudní spor. Dalším příkladem mohou být náklady příštích období, které znalec samostatně neocení, ale nepřímo ovlivňují celkovou hodnotu ocenění například výnosovou metodou. Jako třetí příklad lze uvést pozemek a související nedokončenou výrobu nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (konkrétně příprava a napojení pozemků na okolní infrastrukturu), kdy znalec může ocenit pouze pozemek se zohledněním napojení na infrastrukturu na sousedních pozemcích. Příkladů bychom jistě našli více, nicméně domníváme se, že pro ilustraci problému tyto tři postačují.

Návrh řešení

Dle článku 4 bodu 1 Směrnice Rady č. 2005/19/ES nemají fúze, rozdělení ani částečné rozdělení za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely. Princip daňové neutrality při přeměnách pak znamená, že hodnota pro daňové účely po přeměně je stejná, jaká by byla uplatněna v případě individuálního prodeje jednotlivých aktiv v okamžiku přeměny.

K výše uvedenému cíli Směrnice o přeměnách viz také například rozhodnutí SD EU C-352/08 -Modehuis A. Zwijnenburg BV proti Staatssecretaris van Financiën ze dne 20.5.2010:

„...38 Co se týče cíle sledovaného uvedenou směrnicí, Soudní dvůr již upřesnil, že tato směrnice má v souladu se svým prvním bodem odůvodnění za cíl zavést daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni. Tentýž bod odůvodnění rovněž stanoví, že fúzí, rozdělením, převodům aktiv a výměně akcií týkajícím se společností z různých členských států nesmějí být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států (výše citovaný rozsudek *Leur-Bloem*, bod 45).“

V této souvislosti lze odkázat i na tuzemskou judikaturu, která v jiné souvislosti konstatovala nutnou daňovou neutralitu přeměny jako takové - viz 2 Afs 39/2006-75 a 2 Afs 40/2006-66 ze dne 20.12.2006, Sbírka rozhodnutí NSS 9/2008, str. 782 č.1660/2008 Sb. NSS:

„...Zdejší soud v souzeném případě vychází ze zásady, že otázku, zda se jedná o výdaj za tímto účelem vynaložený, je nutné posuzovat na základě podmínek, které by platily pro zanikající společnost, pokud by se rozdělení společnosti neuskutečnilo. K této tezi lze dospět následující argumentací. Z právní úpravy přeměn společností je zřejmé, že tyto instituty slouží především k optimalizaci podmínek pro podnikání, jsou tudíž ekonomicky motivovány.

Je-li (jak již konstatoval Ústavní soud) rozvoj podnikání jedním z účelů zákona o daních z příjmů, nelze stěžovatelku penalizovat za to, že její právní předchůdkyně se z ekonomických důvodů rozhodla pro transformaci společnosti.....Podle názoru Nejvyššího správního soudu je nutné vycházet z těchto podmínek, které platily pro původní společnost, a dovodit, že úroky z předmětných závazkových vztahů lze považovat za úroky související s náklady na pořízení výše uvedeného majetku a tím i za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů....“.

Konkrétní naplnění zásady daňové neutrality při přeměnách je pak zakotveno mimo jiné i v následujících dílčích ustanoveních zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Ustanovení § 24 odst. 11 ZDP požaduje, aby u majetku, který se neodepisuje daňově ani účetně, byl při následném prodeji či vyřazení uplatněn daňový výdaj do výše hodnoty evidované v účetnictví zanikající nebo rozdělované společnosti. U účetního hmotného a nehmotného majetku, který se daňově neodepisuje, se ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) ZDP mohou po přeměně v daňových výdajích uplatnit účetní odpisy pouze do výše účetní zůstatkové ceny tohoto majetku u zanikající nebo rozdělované společnosti ke dni předcházejícímu rozhodný den přeměny. U nehmotného majetku podle § 32a ZDP a u hmotného majetku podle § 26 ZDP pokračuje nabyvatel v odpisování započatém původním vlastníkem (zanikající nebo rozdělovanou společností), viz § 32a odst. 4 ZDP, § 30 odst. 10 písm. b) bod 3. ZDP. Podle ustanovení § 24 odst. 9 ZDP lze při přeměně převzít vytvořené zákonné opravné položky k pohledávkám. Podmínky pro převzetí dosud neuplatněných daňových ztrát upravuje ustanovení § 38na ZDP. Princip daňové neutrality a podmínky uplatnění některých položek po přeměně jsou rovněž upraveny v § 23c ZDP.

Nyní se budeme podrobněji zabývat třetím z výše uvedených příkladů. Pozemek není hmotným majetkem podle zákona o daních z příjmů, viz definice hmotného majetku v ustanovení § 26 odst. 2 ZDP, pozemek se neodepisuje daňově ani účetně.

Vztahuje se na něj proto ustanovení § 24 odst. 11 ZDP a při případném následném prodeji pozemku lze v daňových výdajích uplatnit částku pouze do výše účetní hodnoty pozemku z účetnictví zanikající nebo rozdělované společnosti. Avšak nedokončenou výrobu nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, které představují výdaje na zajištění napojení předmětného pozemku na nezbytnou infrastrukturu, respektive vybudování sítí na sousedních (často cizích) pozemcích, znalec ve znaleckém posudku často samostatně neocení.

V zahajovací rozvaze a v účetnictví nástupnické společnosti by tak nedokončená výroba nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek nebyly zobrazeny, a to v případě využití postupu dle § 6 odst. 3 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádí zákon o účetnictví pro podnikatele, tedy při účtování individuálně přeceněných složek majetku snížených o převzaté dluhy. Jak již bylo uvedeno, napojení pozemku na infrastrukturu v jeho bezprostředním sousedství se obvykle ve znaleckém posudku výrazně promítne navýšením vlastní hodnoty pozemku. U zanikající ani u rozdělované společnosti není možné hodnotu nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku uplatnit v daňových výdajích. Pokud by pak neměla možnost uplatnit hodnotu nedokončené výroby pro účely daně z příjmů ani nástupnická společnost, byla by podle našeho názoru porušena zásada daňové neutrality u přeměn.

Pokud by zanikající nebo rozdělovaná společnost v rozhodný den přeměny realizovala místo přeměny prostý prodej pozemků, nepochybně by mohla do daňových nákladů uplatnit také účetní hodnotu nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku.

Závěr

V dané věci navrhuje následující závěr. Ve výše uvedeném příkladu je možné při následném prodeji uplatnit v daňových výdajích účetní (a tím i daňovou) hodnotu pozemku evidovanou u zanikající nebo rozdělované společnosti navýšenou o hodnotu přímo související nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku evidovanou u zanikající nebo rozdělované společnosti, a to za podmínky, že si zanikající nebo rozdělovaná společnost hodnotu nedokončené výroby nebo nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku neuplatnila ve svých daňových nákladech a současně bude v rámci účetního zachycení individuálně přeceněných složek majetku v nástupnické společnosti zohledněna jako součást hodnoty pozemku (tj. nikoliv jako samostatné aktivum). Pokud nástupnická společnost nedokončenou výrobu nebo nedokončený dlouhodobý hmotný majetek ve svém účetnictví samostatně nevykáže, zjednodušeně lze říci, že bude součástí ocenění pozemku, a to jak účetně, tak i daňově.

Obecně je daňový subjekt oprávněn o evidovanou daňovou vstupní cenu neodepisovaného majetku u právního předchůdce navýšit své daňové hodnoty hlavního aktiva, pokud u právního předchůdce nebyly v daňových nákladech uplatněny a přímo souvisí s příslušným hlavním aktivem a pokud nejsou evidovány samostatně v účetnictví u právního nástupce jako jiné aktivum. Tento postup vyplývá z přímého účinku výše uvedené směrnice EU.

Návrh na opatření

Po projednání v KOO doporučujeme přijaté závěry publikovat, ale i zvážit upřesnění Směrnice do novely ZDP.