

Ministerstvo financí  
Letenská 15, Praha 1

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 21. 6. 2000**

Přítomni:  
viz prezenční listina

Program:

1. Na základě návrhu Komory daňových poradců bude vytvořena pracovní skupina za účelem diskuse nad problematikou zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

### **1. Vstupní cena majetku nabytého nepeněžitým vkladem do obchodní společnosti pro jiné účely než pro odpisování podle § 30 odst. 12 ZDP** (Ing. Pavel Podlešák)

Vstupní cena majetku nabytého nepeněžitým vkladem do obchodní společnosti má svoji významnou úlohu nejen při jeho odpisování nabyvatelem, ale hraje významnou roli i při následném vyřazení z jeho obchodního majetku, zejména **pak při vyřazení v důsledku jeho prodeje.**

#### **Pro demonstraci problémů je uvažováno s případem:**

Předmětem nepeněžitého vkladu jsou nemovitosti zahrnující:

- a) pozemky
- b) budovy nebo domy vymezené v §26, odst. 2, písm. b) zákona 586/1992 Sb.
- c) stavby vymezené v §26, odst. 2, písm. c) zákona 586/1992 Sb.

Nabyvatelem je obchodní společnost a vkladatelem je rovněž obchodní společnost se sídlem na území ČR, která měla majetek zahrnutý v obchodním majetku.

Nejsou popisovány otázky týkající se odvodu DPH ani daně z převodu nemovitostí ani problémy terminologické a obsahové různorodosti pojmů cen majetku používaných v různých zákonných předpisech pro stejný případ nakládání s majetkem. Popis těchto problémů přesahuje rámec tohoto materiálu.

## 1. Pozemky

Problém zástupci KDP spatřují ve znění zákona ZDP, kdy **při následném prodeji pozemku nabytého vkladem** do obchodní společnosti **je nákladem cena, za kterou je majetek oceněn v účetnictví** (tj. podle hodnoty stanovené pro účely vkladu), při respektování limitu daného příjmem z jeho prodeje.

Terminologické nesprávnosti:

a) Je zřejmé, že použití termínu **vstupní cena u pozemků** v §24, odst. 2, písm. t) zákona 586/1992 Sb. je nesprávné.

b) Stejně tak v ustanovení §24, odst. 2, písm. t) zákona 586/1992 Sb. je tato formulace:

**”Pořizovací cena** nehmotného investičního majetku **nabytého vkladem** společníka nebo členem družstva, jehož účetní odpisy nejsou výdajem (nákladem) podle písm. v).”

Podle ustanovení §29, odst. 1, písm. a) zákona 586/1992 Sb. je vstupní cenou **pořizovací cena**, je-li **pořízen úplatně**. **V případě vkladu však není majetek pořízen úplatně.**

## 2. Budovy a stavby

Budovy a stavby (**dále jen stavby**) jsou podle § 26, odst. 2, písm. b) a c) zákona č. 586/1992 Sb. hmotným majetkem (**dále jen majetek**) pro účely zákona. Vztahuje se na ně režim následných ustanovení §27 až §33 zákona 586/1992 Sb.

K majetku nabytému vkladem se vztahují tato základní ustanovení zákona č. 586/1992 Sb.:

- a) §29, odst. 1, písm. d)
- b) §30, odst. 12, písm. b)

Je nesporné, že v případech stanovených v §30, odst. 12 musí nabyvatel pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem a to **pouze v případě, že se k odpisování rozhodne.**

Podle ustanovení §26, odst. 5 **se odpisováním rozumí zahrnování odpisů do výdajů** (nákladů).

To znamená, že podle ustanovení §30, odst. 12 zákona 586/1992 Sb. musí nabyvatel počítat (stanovit) **výši odpisů**, kterou bude uplatňovat v nákladech z hodnot a způsobem (zrychleně nebo rovnoměrně) z kterých počítal odpisy původní vlastník v případě, že se rozhodne majetek odpisovat.

Určením postupu jak bude stanovena výše odpisů se však nemění ustanovení §29 zákona 586/1992 Sb. o stanovení vstupní ceny u nabyvatele, protože ani v §30, ale ani v §29 není uvedeno, že ustanovení §29, odst. 1, písm. d) neplatí v případech stanovených v §30, odst. 12 a ani není stanoveno, že v tomto případě je vstupní cenou u nabyvatele vstupní cena z které původní vlastník odpisoval.

Dále je problém demonstrován na **dvou základních případech**:

**Majetek, který:**

a) původní vlastník odpisoval.

b) nabyvatel neodpisuje (nejde o přerušení odpisů, ale o svobodné rozhodnutí majetek neodpisovat od samého počátku).

Protože nabyvatel neodpisuje, **nemá tedy ani povinnost** použít ustanovení §30, odst. 12 a pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem, tj. **počítat vyšší odpisů** pro uplatňování v nákladech tak, jako původní vlastník, tj. ze vstupní ceny u původního vlastníka.

Jediným ustanovením pro stanovení vstupní ceny v tomto případě je ustanovení §29, odst. 1, písm. d), tj. že **vstupní cenou je reprodukční pořizovací cena zjištěná podle zvláštního předpisu (zákona 151/1997 Sb.)**

Poznámka: Cena zjištěná podle zákona o oceňování a příslušných prováděcích předpisů je odlišná od hodnoty stanovení znaleckým posudkem pro účely vkladu (viz. bod. 3)

**Majetek, který původní vlastník neodpisoval.**

Jediným ustanovením, které stanovuje, že vstupní cenou u nabyvatele je vstupní cena, z níž by uplatňoval odpisy původní vlastník, je ustanovení druhé věty statě za písm. e), odst. 1 §29 zákona č. 586/1992 Sb.:

”Pokud **původní vlastník** v případech uvedených v §30, odst. 12 **nezapočal odpisování**, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného a nehmotného majetku vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval”.

Ustanovení §30, odst. 12 však hovoří o pokračování v **odpisování započatém** původním vlastníkem, které je možno aplikovat těmito způsoby:

a) **V případě, že se nabyvatel rozhodne, že bude odpisovat:**

Pokud **původní vlastník nezapočal odpisování** a nabyvatel má **pokračovat v odpisování** započatém původním vlastníkem.

V tomto případě jsou pak tyto možnosti aplikace:

aa) Uplatnění striktního výkladu ustanovení §30, odst. 12, tj. **pokračovat v odpisování** započatém původním vlastníkem **by znamenalo neodpisovat**.

**nebo**

ab) **Uvažovat v hypotézách**, jak by původní vlastník postupoval, tj.:

- jaký způsob odpisování by zvolil (rovnoměrný nebo zrychlený)  
kdy by poprvé uplatnil odpisy nebo zda by vůbec odpisy uplatňoval protože by vstupní cenu mohl uplatnit ve výdajích (nákladech) až při vyřazení majetku  
**nebo**

ac) Protože původní vlastník neodpisoval, **není v čem pokračovat** a nejde tedy o případ podle §30, odst. 12 a tedy **u nabyvatele není vstupní cenou cena z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval.**

b) **V případě, že se nabyvatel rozhodne, že nebude odpisovat.**

Ustanovení §30, odst. 12 není nařizovací, ale uvádí pouze postup v případě, že se poplatník rozhodne, že bude odpisovat.

**Pak nejde o případ podle §30, odst. 12, tj. pokračování v odpisování započatém původním vlastníkem.** Na tento případ se tedy nevztahuje ustanovení o stanovení vstupní ceny ve výši z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval.

Vstupní cenou pak je cena dle §29, odst. 1, písm. d) zákona 586/1992 Sb.

Je evidentní, že při stanovení vstupní ceny budov a staveb nabytých vkladem může docházet k rozporným výkladům a to zejména v případě, že nabyvatel majetek odpisuje.

V případě, že nabyvatel majetek neodpisuje, je však nesporně vstupní cenou cena zjištěná podle zvláštního předpisu a v případě prodeje je daňovým nákladem.

Závěr:

Zástupci MF uvádějí, že z ustanovení § 30 odst.12 písm. b) ZDP nevyplývá pro stavby nutnost použití reprodukční pořizovací ceny. Co se týče pozemků, bude tato problematika řešena v připravované novele zákona.

## Účetnictví

### 1. Vedlejší náklady související s koupí souboru majetku bez individuálního ocenění složek

(Ing. Dita Šulcová)

Předkládaný problém se týká daňového a účetního posouzení vedlejších výdajů, které vznikají v souvislosti s koupí souboru majetku. Soubor majetku zahrnuje hmotný a nehmotný (investiční) majetek, zásoby, pohledávky apod., přičemž v rámci kupní smlouvy je stanoveno individuální ocenění jednotlivých složek majetku. Vedlejší výdaje představují např. náklady související se stanovením kupní ceny, přípravou kupní smlouvy a u kupujícího navíc i případné tzv. investiční úroky u financování kupní ceny z úvěru nebo půjčky a kurzové rozdíly do doby uvedení majetku do užívání (dále jen předmětné výdaje).

V případě, kdy při koupi souboru majetku vzniknou předmětné náklady na straně kupujícího, neobsahují účetní ani daňové předpisy explicitní úpravu jejich účtování. Polemika se vede nad technikou účtování, tedy zda tyto výdaje nutno aktivovat, časově rozlišit nebo zaúčtovat jako jednorázový náklad. Vzhledem k tomu, že při stanovení základu daně se vychází z účetnictví, je pro posouzení těchto výdajů z daňového hlediska rozhodující správný způsob jejich zaúčtování.

Závěr:

Zástupci MF souhlasí s navrženým závěrem. V případě koupě souboru majetku, kdy není v rámci kupní smlouvy provedeno individuální ocenění jednotlivých složek, se cena souboru majetku pro účely ustanovení článku X účtové třídy O - investiční majetek Postupů účtování pro podnikatele stanoví jako pořizovací cena včetně vedlejších výdajů spojených s jeho pořízením, V důsledku toho vedlejší náklady související s pořízením souboru majetku zvyšují aktivní opravnou položku, resp. snižují pasivní opravnou položku, o které se účtuje na účtu 097.

## Spotřební daň

### 1. Problematika aplikace správného "kódu sazebníku" a jeho uvedení na daňovém přiznání ke spotřební dani

Předkládá : Ing. Ivo Šulc, daňový poradce č. osvědčení 10

ZoS - zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních ve znění pozdějších předpisů :

Daňová přiznání ke spotřební dani obsahují ve sloupci číslo 2 I. oddílu místo pro vyplnění "číselného označení vybraných výrobků". Pokyny k vyplnění přiznání také

pomocně rozdělují vybrané výrobky na skupiny vybraných výrobků, které mají podle Pokynů "číselné označení".

*Problém 1 :* Nikde není definován pojem "číselné označení vybraných výrobků", o kterých mluví příznání ke spotřební dani a Pokyny k vyplnění příznání ke spotřební dani;

*Problém 2 :* Číselné označení vybraných výrobků uvedené v Pokynech k vyplnění příznání ke spotřební dani není vždy shodné s číselným kódem nomenklatury celního sazebníku <sup>8a)</sup>;

*Problém 3 :* Finanční úřady se řídí tříděním dle číselného označení vybraných výrobků uvedeným v Pokynech k vyplnění příznání ke spotřební dani;

*Problém 4 :* Programové vybavení správce daně je upraveno na číselné označení vybraných výrobků; číselné označení ADIS zná, ale již neumí reagovat na kód sazebníku, který je v nomenklatuře celního sazebníku uveden <sup>8a)</sup>, ale v Pokynech k vyplnění příznání uveden není;

*Problém 5 :* Kdo je pověřen zařizováním vybraných výrobků pod číselné označení vybraných výrobků;

*Problém 6 :* Daňový doklad musí obsahovat podle ustanovení § 10 odst. 1 písm. c) ZoSD

mimo jiné údaje i číselný kód uvedený v tiskopisu daňového příznání. Přitom v daňovém příznání se číselný kód neuvádí a ani není poptáván po plátcích SD.

Z praxe jsou známy případy, kdy správce daně neuzná zařazení vybraného výrobku plátcem na základě závazné informace celního orgánu (GŘC) s odůvodněním, že tak nebylo provedeno podle pokynů k vyplnění příznání ke spotřební dani a že pokud tak není vybraný výrobek označen, nelze daňové příznání zpracovat formou počítačového programu sestaveného MF ČR. Podle názoru správců daně nelze dle tohoto daňového příznání platně poříditi zápis a vyměřiti daň.

Závěr:

Vysvětlení k pojmům „číselný kód nomenklatury celního sazebníku“ a „číselné označení vybraných výrobků v daňovém příznání“.

1. Předmět daně je v zákonu o spotřebních daních definován číselným kódem nomenklatury celního sazebníku a slovním označením. Číselný kód nomenklatury celního sazebníku je v §§ 22, 28, 33, 37 a 40 zákona o SD uveden čtyřmístný, takže pod jedním kódem může být uvedeno více předmětů daně s různými sazbami (např. v § 37 jsou pod kódem 2204 uvedena vína dosycovaná - sazba 16,40 Kč/l - a vína šumivá - sazba 23,40 Kč/l). Na druhé straně výrobky uvedené pod různými osmimístnými až desetimístnými kódy nomenklatury celního sazebníku mohou mít stejnou sazbu daně (např. motorové benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu - číselné kódy nomenklatury celního sazebníku 27100026 až 27100037 - mají stanovenou sazbu 10 840 Kč/1000 l). Pro určení, jaká sazba daně je stanovena pro ten který vybraný výrobek, je rozhodující zařazení podle číselného kódu nomenklatury celního sazebníku, kterému odpovídá příslušná slovní definice.

2. V daňovém přiznání je třeba uvádět vybrané výrobky s rozdílnou sazbou daně na samostatných řádcích bez ohledu na to, zda jsou v zákonu o SD uvedeny pod jedním čtyřmístným kódem nomenklatury celního sazebníku. Zároveň nebylo možné do tiskopisu daňového přiznání převzít složité osmi až desetimístné číselné kódy z celního sazebníku. Proto bylo od 1.1.1993 rozhodnuto, že v daňovém přiznání budou vybrané výrobky uváděny pod šestimístným číselným označením, které se s kódem celního sazebníku shoduje na prvních čtyřech místech. Návaznost na zákon o SD je dána jednak prvními čtyřmi místy číselného označení a jednak označením slovním. Např. motorový benzin uvedený v celním sazebníku pod kódem 27100037 má podle § 22 zákona o SD stanovenou sazbu daně 10 840 Kč a v daňovém přiznání se uvádí pod číselným označením 271001.
3. V § 13 zákona o SD je stanoveno, že se předkládá daňové přiznání. V § 40 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je stanoveno, že daňové přiznání se předkládá na tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Díky tomuto zmocnění není tedy třeba v zákonu o SD definovat, jak má tiskopis daňového přiznání vypadat a co má obsahovat. To, že číselné označení uváděné v daňovém přiznání není totožné s číselnými kódy nomenklatury celního sazebníku není tedy v rozporu se zákonem. Důležité je, aby návaznost mezi číselným kódem a číselným označením byla jednoznačná a toho je dosaženo slovním označením.
4. Je pravdou, že v § 10 odst. 1 písm. c) a odst. 2 zákon o SD používá pojmu „číselný kód uvedený v tiskopisu daňového přiznání“, zatímco v samotném daňovém přiznání se používá pojmu „číselné označení“. To samo o sobě sice není v rozporu se zákonem, nicméně je tato diference zavádějící. MF doporučuje v novele zákona o spotřebních daních změnit od 1.1.2001 v § 10 odst. 1 písm. c) a odst. 2 slovo „kód“ za slovo „označení“. Tak by bylo jednoznačné, že pojem „číselné označení“ se týká tiskopisu daňového přiznání, zatímco pojem „kód“ se týká nomenklatury celního sazebníku.

## **Daň z přidané hodnoty**

### **1. Daň z přidané hodnoty a mezinárodní přeprava**

Předkládají: Ing. Pavlína Klečková, daňový poradce č. osvědčení 3135  
Ing. Martin Mašát, daňový poradce č. osvědčení 1038  
Náhlíková Marie, daňový poradce č. osvědčení 912  
Ing. Pavel Šrámek, daňový poradce č. osvědčení 1293

Mezinárodní přeprava může být zajišťována přímo společnostmi, které dopravní prostředek vlastní nebo zprostředkovatelem (zasílatelem). Zahrnuje zejména přepravu

leteckou	export, import
vodní – námořní	export, import
silniční	export, import.

Aby mezinárodní přeprava mohla být uskutečněna, musí existovat obchodní vztah mezi odesílatelem zboží a příjemcem zboží, obvykle kupní smlouva, uzavřená dle obchodního práva té které země. Po uzavření tohoto kontraktu vzniká potřeba přepravy, která se uskutečňuje za určitých, předem stanovených podmínek. Těmito podmínkami je především cena přepravy, rychlost přepravy, plátce přepravy, dispozice pro celní odbavení, skladování, různé poplatky. Objednatel přepravy všechny požadavky přenáší formou objednávky nebo přepravního příkazu na organizátora přepravy, kterým je buď přímo dopravce ale většinou zprostředkovatel – spediční firma. Žádný jiný smluvní vztah ke konkrétní přepravě nevzniká. Smlouvami jsou ošetřeny pouze služby s mezinárodní přepravou související (skladování zboží, celní záruky, vyřízení celních deklarací atd.).

Smlouvu o přepravě věci, tak jak je definována v našem obchodním zákoníku §610 a násl., nahrazuje v letecké přepravě letecký nákladový list (Air Waybel), námořní a vodní přepravě doklad o námořní či vodní přepravě (Bill of Lading –konosament) a silniční přepravě CMR. Tyto dokumenty, jako doklady přepravce, deklarují vždy odesílatele, příjemce, přepravce a spediční firmu, popis zboží, hmotnost zásilky, průvodní doklady (obvykle faktury, které následně předkládá spediční zástupce příslušnému celnímu úřadu), a na zadní straně smluvní podmínky přepravy. Doklady jsou vystavovány v několika kopiích, takže všechny zúčastněné osoby jsou schopny mezinárodní přepravu věci bezvýhradně prokázat.

Po novele zákona o DPH bylo u poskytování služeb nově definováno datum uskutečnění zdanitelného plnění. U mezinárodní přepravy většinou dochází k poskytnutí několika služeb, které jsou účtovány zákazníkovi v jednom daňovém dokladu. V praxi ovšem může nastat situace (zvláště na konci zdanitelných období), že všechny služby ještě nebyly poskytnuty ani zaplacené, nebo byly poskytnuty, ale skutečné náklady nejsou ještě známy. U zprostředkovaných služeb nastává i problém s dodržením lhůty 15 dnů na vystavení daňového dokladu.

#### Letecká přeprava

Letecké i spediční společnosti jsou obvykle členy mezinárodní organizace IATA. Členové organizace mají automaticky uzavřen kontrakt na mezinárodní přepravu se všemi ostatními členy.

export	objednávka, přepravní příkaz od zákazníka Air Waybill-letecký nákladní list celní a další služby předání zásilky k přepravě (obvykle jiné kooperující společnosti v zahraničí často další dceřinné společnosti jedné "matky") vyúčtování služby zákazníkovi
--------	---

import	objednávka od zákazníka převzetí zásilky od dopravce, (jiné spediční společností velmi často dceřinné společnosti zahraniční spediční "matky") Air Waybill-letecký nákladní list
--------	--



## vyúčtování služby zákazníkovi

### Vodní – námořní přeprava

export – dopravní příkaz od zákazníka

Bill of Lading-doklad o námořní přepravě (konosament)

celní odbavení, další služby

předání zásilky dopravci k přepravě

vyúčtování služby zákazníkovi

import – převzetí zásilky od dopravce (spediční firmy)

Bill of Lading-doklad o námořní přepravě

celní a další služby

předání zásilky zákazníkovi

vyúčtování služby zákazníkovi

### Silniční přeprava

Může být poskytována samostatně, nebo jako kompletace s námořní či leteckou přepravou.

Export i import dokládá CMR- přepravní list.

### Závěr:

Smlouva zasílatelská podle § 601 a násl. obch. zákoníku je smlouvou o zprostředkování přepravy, obdoba komisionářské smlouvy upravené na specifika přepravy. Zasílatel se zavazuje příkazci (objednateli), že vlastním jménem na jeho účet obstará, zajistí, zprostředkuje apod. (terminologie se používá v praxi různá) přepravu za odměnu. Předmětem plnění a tím i zdanitelného plnění není tedy vlastní přepravní výkon, ale pouze služba související s mezinárodní přepravou.

Smlouva o přepravě věci podle § 610 a násl. obch. zákoníku je jednání vlastním jménem na vlastní účet a termíny se používají stejné. Rozdíl je v tom, že takový plátce přepravu nakupuje od dopravce, který uskutečnil mezinárodní přepravu na základě obdobné smlouvy a dopravce ji fakturuje objednateli. Předmětem plnění a tedy i zdanitelným plněním je vlastní přepravní výkon včetně služeb souvisejících s mezinárodní přepravou.

Datum uskutečnění zdanitelného plnění není v § 47 zákona o DPH, který je speciálním ustanovením pro mezinárodní přepravu, upraveno. Protože uskutečněním mezinárodní přepravy dochází ke zdanitelnému plnění, platí pro vystavení daňového dokladu plátcem daně obecně lhůta 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění. V případě mezinárodní přepravy nebude dodržení této lhůty problémem u plátce daně, který fyzicky zboží přepravuje, tedy u dopravce. U plátce, který uskutečňuje mezinárodní přepravu nákupem přepravního výkonu od dopravce a prodejem objednateli může vzniknout problém, který spočívá v nedodržení zákonné lhůty pro vystavení daňového dokladu. Protože obecně je mezinárodní přeprava, jako každá jiná přeprava, považována za službu a v § 47 zákona o DPH není upraven den vzniku uskutečnění zdanitelného plnění, uvádí plátce daně, který přepravní výkon mezinárodní přepravy nakupuje od dopravce, tuto službu do daňového přiznání nejdříve za zdaňovací období, ve kterém zjistí výši ceny za uskutečnou mezinárodní přepravu. Na ustanovení § 9 zákona o DPH se nelze odvolávat.

Doklady Air Waybill, Bill of Loading (konosament) a CMR je možno považovat za konkretizaci jednotlivých přepravních výkonů v písemné formě za podmínky, že jsou doplňkem rámcových smluv. Právně posouzeno, výše uvedené přepravní doklady nejsou přímo smlouvou, ale dokladem o uzavření smlouvy. Nelze však zužovat problém pouze na existenci těchto dokladů, protože v silniční nákladní přepravě ne každý plátce uskutečňuje mezinárodní přepravu podle Úmluvy CMR. Z toho vyplývá, že rámcová smlouva může být použita, ale doplněna, resp. konkretizována na jednotlivé přepravní výkony. Vedle rámcové smlouvy musí být mezi osobami konkrétně stanoveno, že se přeprava uskuteční v konkrétní den, v konkrétním místě nakládky apod. Tyto podrobnosti jsou v praxi dohodnuty obvykle telefonicky, avšak v § 47 zákona o DPH je stanovena písemná forma. Je třeba si uvědomit, že plátce daně uplatňuje svůj nárok u každého samostatného přepravního výkonu, příp. u služby zvlášť, protože každá taková přeprava je samostatným zdanitelným plněním. Pouze rámcová smlouva by byla postačující tehdy, kdyby zákonná úprava považovala za zdanitelné plnění přepravní výkony uskutečněné v rámci této smlouvy.

## **2. K novele zákona o DPH zákonem č. 17/2000 Sb.**

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce č. osvědčení 14

Cílem následujících příspěvků je přispět ke sjednocení výkladu nových ustanovení zákona o DPH

### **I. Vymezení nájmu (k § 2 odst. 2 písm. z))**

Nově se vymezuje pojem nájem jako nájem a podnájem, pokud zákon nestanoví jinak. Soukromoprávně (zejména § 666 obč. zák.) se k podnájmu analogicky řadí podpodnájem, podpodpodnájem atd. Veřejnoprávně to může být sporné; nelze rozšiřovat zákon analogickým výkladem. Přesto lze předvídat záměr zákonodárce zahrnout do pojmu nájem vedle podnájmu všechny další alternativy subnájmů s cílem zajistit stejné podmínky pro všechny tyto alternativy užívání cizí věci.

**Sjednocující názor:** Nájemem se ve smyslu § 2 odst. 2 písm. z) rozumí i podnájem a další alternativy subnájmu, pokud zákon nestanoví jinak.

**Návrh na opatření:** Zveřejnit v metodickém pokynu MF ČR, zveřejnit v odborném tisku jako společné stanovisko z Koordinačního výboru MF ČR. Upravit v další novele zákona o DPH text o další alternativy subnájmu.

### **II. Předměty, které nejsou pevně spojené se stavbou (§ 2 odst. 2 písm. ad))**

Z textu vyplývá, že do vymezení staveb se zahrnují zařízení a předměty pevně spojené se stavebním dílem, a to bez ohledu na to, zda spolu uživatelsky, účelově, funkčně či jinak souvisejí. A contrario lze dovést, že do vymezení staveb nelze zahrnout zařízení a předměty, které se stavebním dílem nejsou pevně spojené, a to bez ohledu na to, zda spolu uživatelsky, účelově, funkčně či jinak souvisejí. Jde o konstrukci v určování součástí věci pro soukromé právo zcela neznámou a

neodzkoušenou, která v praxi může činit vážné potíže – tím spíše, že není v zákoně vymezeno, co to pevné spojení vlastně je.

Striktně vzato, nejsou podle této definice součástí stavby např. volně umístěné hasící přístroje a vyprošťovací nástroje v budovách, volně ložené panely pro zpevnění komunikací, volné násypy vodorovných konstrukcí staveb (např. kačírky na střechách) a půjdeme-li dále, tak ani volně ložené části střešní krytiny (střešní tašky pevně nespojené) a nebo jednotlivé cihly zcela uvolněné z malty u starých staveb a tedy nespojené pevně se stavbou. Tedy ty předměty, které soukromoprávně součástí stavby nepochybně jsou. Pro tyto předměty by platilo, že pro účely DPH budou mít samostatný režim ceny, základu daně, sazby daně, dne uskutečnění zdanitelného plnění atd., což je v praxi nereálné.

Na druhou stranu umožňuje definice pevně připevnit ke stavbě zařízení a předměty, které se stavbou věcně a funkčně nesouvisejí a převádět je spolu se stavbou se sníženou sazbou daně a nebo s osvobozením podle § 30 odst. 1. Šíří možností demonstruje např. i judikát 3 Cz 14/74 Nejvyššího soudu ČSR z 29.03.1974, kdy se stavbou byl pevně spojen autobus. Umím si představit i například vlak, pevně spojený se stavbou ocelovým lanem. Ten by – z pohledu uvedené definice a striktního výkladu zákona o DPH – byl při pevném spojení se stavebním dílem převáděn se sníženou sazbou daně, pokud by ovšem nešlo o osvobození podle § 30 odst. 1 zákona o DPH.

Uvedené problémy doporučuji řešit při stávajícím znění zákona výkladově prostřednictvím § 120 odst. 1 a § 121 odst. 1 občanského zákoníku (viz dále); současně doporučuji uchýlit se při další novele zákona o dani z přidané hodnoty k osvědčenějšímu vymezení součástí stavby, a to buď ve smyslu § 118 a násl. platného obč. zák., nebo ve smyslu § 294 a násl. Obecného zákoníku občanského (Císařský patent č. 946/1811 ř.z.), nebo ve smyslu § 26 odst. 2 a odkazu ++++ platného zákona o daních z příjmů, čímž by došlo ke sjednocení problematiky u DPH a daní z příjmů, což by bylo žádoucí.

#### **Sjednocující názor:**

Výklad ustanovení § 2 odst. 2 písm. ad) je nutné provádět s přihlédnutím k obecným ustanovením občanského zákoníku, která upravují součást a příslušenství věci.

Zařízení a předměty, které nejsou pevně spojené se stavebním dílem, mohou být příslušenstvím stavebního díla za podmínky § 121 občanského zákoníku; k příslušenství se pak vztahuje daňový režim platný pro stavební dílo.

Součástí stavebního díla nemohou být předměty, které nejsou součástí stavby jako věci ve smyslu § 120 občanského zákoníku. Tyto předměty pak mají samostatný daňový režim, který může být odlišný od daňového režimu stavebního díla.

**Návrh na opatření:** Zveřejnit v metodickém pokynu MF ČR, zveřejnit v odborném tisku jako společné stanovisko z Koordinačního výboru MF ČR. Upravit v další novele zákona o DPH text vymezení stavby (součástí stavby).

### **III. Obvyklé udržování v nájemní smlouvě (§ 7 odst. 7)**

Podle tohoto ustanovení se za zdanitelné plnění považují opravy najatého hmotného majetku provedené nájemcem nad rámec obvyklého udržování. Za obvyklé udržování se považuje udržování, jehož rozsah je uveden **v nájemní smlouvě** a

kteřé je spojeno s kařždodenním uřžíváním, bez něhoř nelze majetek vyuřívat pro účely uvedené v nájemní smlouvě.

Povinnost nájemce přispívat přiměřeně k zachování předmětu nájmu je soukromoprávně upravena mj.:

- u nájmu (podnájmu) nebytových prostor zejména v § 5 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, v platném znění (úhrada nákladů spojených s obvyklým udržováním);
- u nájmu bytů v § 687 obč. zák. a návazně v nařizení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí občanský zákoník; jde o mimořádně podrobnou úpravu drobných oprav a běžné údržby z pohledu práv a povinností pronajímatele a nájemce.

Tato právní úprava vede v praxi k tomu, že v nájemních smlouvách často není výslovně uvedeno, jaké jsou povinnosti nájemce ve věci oprav a údržby předmětu nájmu a smluvní strany ponechávají tuto otázku na zákonné úpravě, která je zejména u bytů velice podrobná a nevyřaduje upřesnění.

Z dikce § 7 odst. 7 však vyplývá, že za obvyklé udržování, které není zdanitelným plněním, se považuje udržování v rozsahu uvedeném ve smlouvě a není zřejmé, zda do této dikce lze zahrnout i případy pouhých odkazů ve smlouvě na obecně platné předpisy a nebo případy, kdy ve smlouvě je implementována úprava z obecně platných předpisů bez výslovného výčtu udržování k tíži nájemce. Vzniká nebezpečí výkladu, že pokud si smluvní strany ponechaly otázku udržování pouze na zákonné úpravě (ať již s odkazem v nájemní smlouvě nebo bez odkazu), pak kařždá oprava by mohla být zdanitelným plněním, přestože může jít o částky co do výše zanedbatelné, ale co do frekvence časté.

Připomínám, že v České republice existuje odhadem přes 4 miliony nájemních a podnájemních vztahů, přičemž absence úpravy oprav a údržby je častá, protože se vychází z příslušných obecně platných předpisů. Aplikace ustanovení § 7 odst. 7 by pak znamenala, že v uvedených případech buď bude kařždá drobnost zdanitelným plněním, nebo bude nutné stávající nájemní smlouvy (v řádovém počtu statisíce) měnit. Navíc si veřejnost tento problém neuvědomuje a není na něj připravena.

### **Sjednocující názor:**

Pokud rozsah obvyklého udržování není výslovně uveden v nájemní smlouvě, pak se pro účely § 7 odst. 7 vychází ze zákonného vymezení povinností nájemce: pro byty zejména § 687 obč. zák. a nařizení vlády č. 258/1995 Sb., kterým se provádí občanský zákoník, pro nebytové prostory zejména § 5 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor.

V případě nájemních smluv podle občanského zákoníku, kde by nebyl ve smlouvě uveden rozsah obvyklého udržování, jde veřkeré obvyklé udržování k tíži pronajímatele a jakákoli údržba nájemcem by byla zdanitelným plněním.

**Návrh na opatření:** Zveřejnit v metodickém pokynu MF ČR, zveřejnit v odborném tisku jako společné stanovisko z Koordinačního výboru MF ČR. Upravit v další novele zákona o DPH text vymezení udržování o povinnost udržování z obecně platných předpisů.

## **I. Nedokončená stavba u starších staveb (§ 2 odst. 2 písm. ae))**

Podle tohoto ustanovení se rozumí nedokončenou stavbou i stavba, na kterou nebylo doposud vydáno kolaudační rozhodnutí.

Na území ČR se stvrzuje dodržení stanovených podmínek pro stavbu a povoluje užívání stavby (kolaudace) nejdříve od roku 1886 (např. zákon č. 40/1886 z.z., , jímžto se vydává stavební řád pro královské hlavní město Prahu a pro města Karlín, Smíchov, Král. Vinohrady, Žižkov, pak pro místní obce Košíře, Třešovice s Třešovičkami, Břevnov s Týnkou, Dejvice, Bubeneč, Libeň, Troju, Vršovice, Nusle a Pankrác, Michle a Podolí); postupně se kolaudace rozšiřovala na další města a obce.

V současné době stále existují zejména v historických jádrech měst stavby, dokončené v době, kde se kolaudace neprováděla. Na tyto stavby, pokud nebyly měněny, nebo pokud o to vlastník výslovně nepožádal, nebylo dosud vydáno kolaudační rozhodnutí. Z pohledu § 2 odst. 2 písm. ae) pak jde paradoxně o novostavby se všemi důsledky – včetně nemožnosti osvobození od daně z přidané hodnoty při převodu stavby podle § 30 odst. 1.

Dále existuje množství mladších staveb, u kterých nelze zjistit, zda byly kolaudovány, protože se nedochovala dokumentace staveb. Jde o poměrně časté případy, o čemž svědčí i § 104 stávajícího stavebního zákona, který tuto otázku částečně upravuje. Důvodem jsou i historické nedostatky v archivaci stavebních úřadů. S přihlédnutím k § 31 zákona o správě daní a poplatků (dokazování) by pak asi bylo nutné na tyto stavby pohlížet jako na stavby, na které nebylo dosud vydáno kolaudační rozhodnutí, přestože možná kolaudovány byly.

Při striktním výkladu novely zákona by docházelo k situacím, kdy vlastníci uvedených staveb by byli znevýhodněni při aplikaci § 30 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty přestože lze dovodit, že nejde o zřejmý záměr zákonodárce.

### **Sjednocující názor:**

Ustanovení § 2 odst. 2 písm. ae), se vztahuje na stavby v režimu platného znění zákona č. 50/1976 Sb., stavební zákon, na které bylo vydáno stavební povolení, ale doposud nebylo vydáno kolaudační rozhodnutí. Nevztahuje se na případy staveb, na které nebylo - v souladu s tehdy platnými předpisy - vydáno stavební povolení, nebo se stavební povolení a kolaudační rozhodnutí historicky nedochovalo ani v archivu příslušného stavebního úřadu a přitom jde o stavby řádně užívané.

**Návrh na opatření:** Zveřejnit v metodickém pokynu MF ČR, zveřejnit v odborném tisku jako společné stanovisko z Koordinačního výboru MF ČR. Upravit v další novele zákona o DPH text vymezení nedokončené stavby.

## **II. Nedokončená stavba – obsahové vymezení (§ 2 odst. 2 písm. ae))**

*Podle tohoto ustanovení se rozumí nedokončenou stavbou:*

- i) stavba, na kterou nebylo doposud vydáno kolaudační rozhodnutí, a*
- ii) stavba, na které byly provedeny změny vyžadující stavební povolení podle zvláštního právního předpisu, 2f) na něž nebylo vydáno kolaudační rozhodnutí;*
- iii) za nedokončenou stavbu se nepovažují zařízení a stavby, které nevyžadují stavební povolení ani ohlášení podle zvláštního právního předpisu, 2g) tyto zařízení a stavby jsou vždy považovány za stavbu podle písmene ad),*

S přihlédnutím k § 2 odst. 2 písm. ad) uvádím stanovisko k jednotlivým alternativám nedokončené stavby:

**Ad i):** Jde o stavbu nezkolaudované novostavby, případně o stavbu nové jednotky v domě již rozděleném na jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů.

**Ad ii):** Jde o **změnu stavby** ve smyslu § 139b stavebního zákona, která z účetního či daňového pohledu může být technickým zhodnocením nebo výdaji podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů.

Stavební povolení a následné kolaudační rozhodnutí je však podle § 54 a § 55 stavebního zákona nutné i u řady stavebních udržovacích prací (v účetní a daňové terminologii oprav a údržby; stavební právo nezná pojem oprav). Jde o takové udržovací práce, jejichž provedení by mohlo ovlivnit stabilitu stavby, požární bezpečnost stavby, její vzhled nebo životní prostředí, a všechny udržovací práce na stavbě, která je kulturní památkou (viz § 55 odst. 3 stavebního zákona). Na tyto stavby tedy musí být vydáno stavební povolení a kolaudační rozhodnutí tak, jak je uvedeno v § 2 odst. 2 písm. ae). To by mohlo být správci daně vykládáno tak, že § 2 odst. 2 písm. ae) se vztahuje i na tyto opravy. S ohledem na dikci "...stavba, na které byly provedeny **změny vyžadující stavební povolení...**" se však toto ustanovení **nevztahuje** na stavební údržbu (opravy), protože stavebně právně nejde o změnu stavby.

*Výkladovým problémem mohou být časové souvislosti uvedeného ustanovení; mám na mysli dikci: "stavba, na které **byly provedeny** změny ... na něž **nebylo** vydáno kolaudační rozhodnutí;" . To by mohlo svádět k výkladu, že jde o časové období od **dokončení** ("...byly provedeny"...) stavebních změn do účinnosti kolaudačního řízení. S ohledem na vymezení stavby v dani z přidané hodnoty (§ 2 odst. 2 písm. ad) i s ohledem na některé formulace v blízkém zákoně o daních z příjmů navrhuji sjednotit postup, že jde o období od faktického zahájení stavebních prací na změně stavby, po dobu průběhu prací až do účinnosti kolaudačního rozhodnutí.*

*Nejde však o dobu **před** zahájením prací. Pouhé vydání platného stavebního povolení tedy ještě není důvodem k tomu, aby šlo o provedení změn a o nedokončenou stavbu.*

*Vše uvedené ad ii) se vztahuje i na případy stavebních akcí prováděných nájemcem (podnájemcem) a je přitom nepodstatné, zda nájemce (podnájemce) je či není plátcem DPH. Je na vlastníkově, aby byl (například z nájemní či jiné samostatné smlouvy) o těchto akcích podrobně informován.*

**Ad iii):** Za nedokončenou stavbu se nepovažují zařízení a stavby, které nevyžadují stavební povolení ani ohlášení podle stavebního zákona; tyto zařízení a stavby jsou vždy považovány za stavbu dokončenou. To platí bez jakýchkoli dalších podmínek a tedy i například v případě, že z pohledu zákona o daních z příjmů půjde o technické zhodnocení.

*Výkladovým problémem může být dikce "...nevyžadují stavební povolení **ani ohlášení...**". Vzniká otázka, jaké je postavení staveb, které na jedné straně vyžadují ohlášení, ale na straně druhé po jejich dokončení nenásleduje kolaudace (kolaudují se pouze ty stavby, na které bylo vydáno stavební povolení, viz § 76 odst. 1 stavebního zákona). Domnívám se, že jde o nepřesnost zákona. Pokud tyto stavby nejsou zakončeny kolaudací, nemohou*

*být v průběhu výstavby nedokončenou stavbou. V připravované novele zákona doporučuji vypustit "...ani ohlášení...".*

*Vše uvedené ad iii) se vztahuje i na případy stavebních akcí prováděných nájemcem (podnájemcem) a je přitom nepodstatné, zda nájemce (podnájemce) je či není plátcem DPH.*

### **Sjednocující názor:**

Nekončenou stavbou se ve smyslu § 2 odst. 2 písm. ae) rozumí:

- novostavba, případně stavba nové jednotky rozděleného domu podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, na které dosud nebylo vydáno kolaudační rozhodnutí
- stavba se zahájenou, probíhající nebo technicky již dokončenou nástavbou, přístavbou či stavební úpravou (§ 139b stavebního zákona), která dosud nebyla zkolaudována;

O nedokončenou stavbu nejde v případě:

- údržby a oprav stavby, a to ani v případě, že vyžadují stavební povolení a následně kolaudační rozhodnutí (nejde o změnu stavby);
- vydání stavebního povolení, kdy ale vlastní stavební práce nebyly dosud zahájeny; to platí i pro případ stavebního povolení na nástavby, přístavby a stavební úpravy;
- stavby, která nevyžaduje stavební povolení ani ohlášení a to bez ohledu na to, zda z pohledu daní z příjmů jde o údržbu, opravu, výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) či o technické zhodnocení;
- stavby na ohlášení, která se ze zákona nekolauduje.

**Návrh na opatření:** Zveřejnit v metodickém pokynu MF ČR, zveřejnit v odborném tisku jako společné stanovisko z Koordinačního výboru MF ČR. Upravit v další novele zákona o DPH text v části ohlášení staveb.

### **I. Kolaudace pro účely DPH (§2 odst. 2 písm. af))**

Pro účely zákona o DPH se rozumí kolaudací :

- i) kolaudace nové stavby, případně i
- ii) kolaudace, která je provedena po jejím technickém zhodnocení, jehož cena v úrovni bez daně je vyšší než 30 % daňové zůstatkové ceny stavby ke dni zahájení stavebního řízení,

**Ad i):** Jde o kolaudaci novostavby, případně o kolaudaci nové jednotky v domě již rozděleném na jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů.

**Ad ii):** Jde o případy kolaudace **po** technickém zhodnocení, tj. **po** provedených výdajích na **dokončené** nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace stavby (viz § 33 zákona o daních z příjmů).

Připomínám, že chronologická konstrukce technického zhodnocení podle § 33 zákona o daních z příjmů je taková, že podmínkou vzniku technického zhodnocení je nejprve kolaudace a teprve potom je možný vznik technického

zhodnocení; to ostatně vyplývá i z postupů účtování v souvislosti se zařazením majetku do užívání:

*(2) Nehmotným a hmotným investičním majetkem se stávají věci uvedené do užívání. Uvedením do užívání se rozumí zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. **stavebními**, **ekologickými**, **požárními**, **bezpečnostními** a **hygienickými**.*

V případě § 2 odst. 2 písm. af) však zákonodárce výslovně uvádí časovou posloupnost obrácenou – kolaudace následuje až po technickém zhodnocení. To nelze vyložit podle mého názoru jinak, než s pomocí dvou investičních akcí a je zřejmé, že zákonodárce při vymezení kolaudace ad ii) vytvořil tuto konstrukci:

- a) na dokončené stavbě probíhá **investiční akce č. 1**;
- b) po jejím dokončení je provedena **kolaudace č. 1**; nejde o kolaudaci ad ii), nejde o kolaudaci po technickém zhodnocení;
- c) po kolaudaci vzniká **technické zhodnocení č. 1** za podmínek stanovených postupy účtování a zákonem o daních z příjmů; v tomto případě například v ceně bez daně vyšší než 30 % daňové zůstatkové ceny zhodnocované stavby;
- d) v následujícím roce na dokončené stavbě probíhá **investiční akce č. 2**;
- e) po jejím dokončení je provedena **kolaudace č. 2**; jde o kolaudaci ve smyslu **zákona o DPH, jde o kolaudaci po technickém zhodnocení** (z předchozího roku), a to při splnění dalších podmínek z § 2 odst. 2 písm. af): cena **technického zhodnocení č. 1** je bez DPH vyšší, než 30 % daňové zůstatkové ceny stavby ke dni zahájení stavebního řízení; přitom je nepodstatná hodnota následného technického zhodnocení č. 2.
- f) po kolaudaci vzniká **technické zhodnocení č. 2** za podmínek stanovených postupy účtování a zákonem o daních z příjmů.

Je zřejmý záměr zákonodárce, ve vazbě na osvobození staveb podle § 30 odst. 1, nově počítat dvouletou lhůtu pro osvobození staveb nikoli po první investiční akci, ale až po druhé investiční akci a tak podpořit nezbytné úpravy staveb, které jsou v České republice obecně ve špatném stavu.

Den zahájení stavebního řízení se určuje podle § 18 zákona č. 71/1967 Sb., správní řád: Řízení je zahájeno dnem, kdy podání účastníka řízení došlo správnímu orgánu příslušnému ve věci rozhodnout. Pokud se řízení zahajuje z podnětu správního orgánu, je řízení zahájeno dnem, kdy tento orgán učinil vůči účastníku řízení první úkon.

*Vše uvedené ad ii) se vztahuje i na případy stavebních akcí prováděných nájemcem (podnájemcem) a je přitom nepodstatné, zda nájemce (podnájemce) je či není plátcem DPH. Je na vlastníkoví, aby byl (například z nájemní či jiné samostatné smlouvy) o těchto akcích podrobně informován.*

### **Sjednocující názor:**

Ustanovení § 2 odst. 2 písm. af) vykládat tak, jak je výše uvedeno.



**Návrh na opatření:** Zveřejnit v metodickém pokynu MF ČR, zveřejnit v odborném tisku jako společné stanovisko z Koordinačního výboru MF ČR.

### **I. K osvobození převodu staveb (§ 30 odst. 1)**

Pro úplnost uvádím v souvislostech na modelovém příkladu aplikaci předchozích bodů V. a VI. na osvobození podle § 30 odst. 1 zákona. Vycházím z toho, že od daně z přidané hodnoty je osvobozen převod staveb s výjimkou nedokončených staveb, převodu uskutečněného do dvou let po kolaudaci a převodu uskutečněného do dvou let po nabytí stavby.

1. Plátce daně je vlastníkem stavby od 1.4.1996 (4 roky). Na stavbě nebyly prováděny žádné opravy ani stavební změny. V případě převodu by stavba byla osvobozena od DPH.
2. Dne 2. 4.2000 bylo vydáno platné stavební povolení na nástavbu. Tímto povolením nevzniká ani nedokončená stavba, ani kolaudace, ani ze nemění nabytí stavby. V případě převodu by stavba byla osvobozena od DPH.
3. Dne 15.4.2000 zahájí práce na nástavbě podle stavebního povolení. Pak ode dne 15.4.2000 po celou dobu výstavby až do kolaudace **jde o nedokončenou stavbu** ve smyslu § 2 odst. 2 písm. ae). V případě převodu stavby s rozestavěnou nástavbou by stavba **nebyla** osvobozena od DPH.
4. Dne 15.8.2000 vzniká platné kolaudační rozhodnutí. Cena nástavby v úrovni bez daně činila 20 % daňové zůstatkové ceny původní stavby. Po kolaudaci nevznikla ani nedokončená stavba, ani kolaudace ve smyslu § 2 odst. odst. 2 písm. af), ani se nemění nabytí stavby. **Nedochází tedy k novému počítání dvouleté lhůty pro osvobození a platí původní lhůta od 1.4.1996.** Z určitého pohledu jde vlastně o přerušení dvouleté lhůty po dobu, kdy stavba se považuje pro účely DPH za stavbu nedokončenou.  
V případě převodu po platné kolaudaci (kolaudaci ve smyslu stavebněprávním, nikoli ve smyslu DPH) by stavba byla osvobozena od DPH.
5. Dne 15.9.2000 ohlašuje plátce stavebnímu úřadu stavební úpravu , kterými se nemění vzhled stavby, nezasahuje se do nosných konstrukcí stavby a nemění se způsob užívání stavby. Od 20.10.2000 do 20.12.2000. Pro období od 15.9.2000 do 20.12.2000, případně i dále platí, že nevzniká nedokončená stavba, ani kolaudace, ani se nemění nabytí stavby. V případě převodu v tomto období by stavba byla osvobozena.

Závěr:

#### **ad I. Vymezení nájmu**

Nájmem se ve smyslu § 2 odst. 2 písm. z) rozumí jak podnájem, tak i další alternativy subnájmu. Tento závěr bude promítnut do metodického pokynu.

#### **ad II. Předměty, které nejsou pevně spojeny se stavbou**

V souladu s navrhovaným stanoviskem KDP je nutné výklad ustanovení § 2 odst. 2 písm. ad) provádět s přihlédnutím k obecným ustanovením občanského zákoníku, která upravují součást a příslušenství věci. Zařízení a předměty, které nejsou pevně spojené se stavebním dílem, mohou být příslušenstvím stavebního díla

za podmínek stanovených v § 121 občanského zákoníku; k příslušenství se pak vztahuje daňový režim platný pro stavební dílo. Součástí stavebního díla nemohou být předměty, které nejsou součástí stavby jako věci ve smyslu § 120 občanského zákoníku. Tyto předměty pak mají samostatný daňový režim, který může být odlišný od daňového režimu stavebního díla. Tento závěr bude promítnut do metodického pokynu.

### **ad III. Obvyklé udržování**

Podle § 7 odst. 7 zákona o DPH se za obvyklé udržování, které není zdanitelným plněním, považuje udržování v rozsahu uvedeném ve smlouvě. Za toto obvyklé udržování je možno považovat i případy pouhých odkazů ve smlouvě na obecně platné předpisy a nebo případy, kdy ve smlouvě je implementována úprava z obecně platných předpisů bez výslovného výčtu udržování k tíži nájemce. V případě nájemních smluv podle občanského zákoníku, kde by nebyl ve smlouvě uveden rozsah obvyklého udržování, jde veškeré obvyklé udržování k tíži pronajímatele a jakákoli údržba nájemcem by byla zdanitelným plněním.

Tento závěr bude promítnut do metodického pokynu. V novele zákona o DPH předložené PS Parlamentu je na základě předchozích připomínek KDP navrženo doplnění vymezení obvyklého udržování o povinnost udržování vyplývající z obecně platných předpisů.

### **ad IV. Nedokončená stavba u starších staveb**

Úmyslem Ministerstva financí při navrhování definice nedokončené stavby do novely zákona o DPH nebylo považovat stavby dokončené před rokem 1886, na něž nebylo vydáno kolaudační rozhodnutí za nedokončené stavby. V souladu s navrhovanými závěry KDP se fakticky definice uvedená v § 2 odst. 2 písm. ae) nevztahuje se na případy staveb, na které nebylo, v souladu s tehdy platnými předpisy, vydáno stavební povolení, nebo se stavební povolení a kolaudační rozhodnutí historicky nedochovalo ani v archivu příslušného stavebního úřadu a přitom jde o stavby řádně užívané.

Tento závěr bude promítnut do metodického pokynu a v další novele zákona o DPH bude upřesněno vymezení nedokončené stavby.

### **ad V. Nedokončená stavba - obsahové vymezení**

V souladu s navrhovaným stanoviskem KDP se nedokončenou stavbou ve smyslu § 2 odst. 2 písm. ae) zákona o DPH rozumí:

- novostavba, případně stavba nové jednotky rozděleného domu podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, na které dosud nebylo vydáno kolaudační rozhodnutí,
- stavba se zahájenou, probíhající nebo technicky již dokončenou nástavbou, přístavbou či stavební úpravou (§ 139b stavebního zákona), která dosud nebyla zkolaudována.

Nedokončenou stavbou nejsou případy:

- údržby a oprav stavby, a to ani v případě, že vyžadují stavební povolení a následně kolaudační rozhodnutí, jestliže nejde o změnu stavby,

- vydání stavebního povolení, kdy ale vlastní stavební práce nebyly dosud zahájeny; to platí i pro případ stavebního povolení na nástavby, přístavby a stavební úpravy,
- stavby, která nevyžaduje stavební povolení ani ohlášení a to bez ohledu na to, zda z pohledu daní z příjmů jde o údržbu, opravu, výdaje podle § 24 odst. 2 písm. zb) či o technické zhodnocení;
- stavby na ohlášení, která se ze zákona nekolauduje.

Tento závěr bude promítnut do metodického pokynu

#### **ad VI. Kolaudace pro účely DPH**

Úmyslem Ministerstva financí při navrhování definice kolaudace do novely zákona o DPH bylo stanovit, kdy dochází k uplatňování daně v případě kolaudace po technickém zhodnocení stavby. Pojem technické zhodnocení není v tomto případě chápán ve smyslu zákona o daních z příjmů, jak je konstruován ve stanovisku KDP, a proto s navrhovaným řešením nelze souhlasit.

Jestliže je prováděno technické zhodnocení a je kolaudováno, začíná začátek lhůty, v níž případný následný prodej stavby dani podléhá, dnem kolaudace tohoto technického zhodnocení. Porovnání ceny tohoto technického zhodnocení se zůstatkovou cenou stavby ve smyslu daně z příjmů ke dni zahájení stavebního řízení slouží pouze jako test pro posouzení skutečnosti, zda tato kolaudace má či nemá vliv na běh lhůty, v níž případný prodej stavby dani podléhá.

#### **ad VII - vyplývá z předcházejících stanovisek k jednotlivým bodům.**

### **3. Daňová uznatelnost specifických nákladů a DPH při obchodech s obchodními řetězci**

Předkládá: Miroslav Justiz, daňový poradce č. osvědčení 2325

V oblasti dodávek zboží do obchodních řetězců je od těchto subjektů v rámci uzavíraných obchodních smluv a podmínek dodávek zboží požadováno od dodavatelů zboží různé plnění, kterým je podmíněno dodávání zboží. U některých těchto plnění vznikají pochybnosti, zda jsou daňově uznatelná do nákladů a zda se vůbec jedná o zdanitelná plnění z hlediska DPH. Jednotlivé sporné případy jsou dále uvedeny.

1. poplatek (příspěvek) na (za nebo při) otevření nového obchodního domu či prodejny v částkách desítek až stovek tisíc Kč většinou se sazbou DPH 5%

Podle mého názoru se nemůže jednat z hlediska DPH o zdanitelné plnění, protože dodavatel zboží do řetězců nic nepřijímá. Z hlediska daně z příjmů lze tento zaplacený poplatek posuzovat buď podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a návazným výkladem v pokynu D - 190, část "k § 24 odst. 2 zákona" bod č. 7 jako daňově neuznatelný, protože není stanoven právními předpisy ČR, ale zároveň jako

poplatek, který souvisí (bude souviset) se zdanitelnými příjmy, dále by jej šlo posuzovat i jako příspěvek či dotaci na investici.

2. poplatek za zalistaci zboží nebo za zavedení zboží do databáze řetězců, je placeno jednorázově při zahájení dodávek zboží, ale v některých případech je placení vyžadováno každoročně, výše poplatku je většinou stanovena za jednu položku zboží v hodnotách tisíců až desetitisíců korun

Podle mého názoru se nemůže jednat z hlediska DPH o zdanitelné plnění, protože dodavatel zboží do řetězců nic nepřijímá. Z hlediska daně z příjmů lze tento zaplacený poplatek posuzovat buď podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a návazným výkladem v pokynu D - 190, část "k § 24 odst. 2 zákona" bod č. 7 jako daňově neuznatelný, protože není stanoven právními předpisy ČR, ale zároveň jako poplatek, který souvisí (bude souviset) se zdanitelnými příjmy, v případě zavedení zboží do databáze by se mohlo jednat o úhradu za službu, která je daňovým nákladem, i když nebyla přímo poskytnuta dodavateli zboží.

3. podíl na reklamě, kterou provádějí řetězce nejčastěji formou letáků či svých novin distribuovaných obyvatelstvu, kde je rovněž uvedeno zboží dodavatele, dále se může jednat o reklamu formou tištěnou či zvukovou prováděnou jen v prostorách obchodního domu

V případě letáku či novin se sice přímo jedná o reklamu zboží obchodních řetězců, ale dodavatel zboží tím nepochybně zvyšuje své výnosy dodáním většího množství zboží. Provedení reklamy je schopen doložit přiloženým letákem či novinami. V případě reklamy prováděné jen v obchodních domech nemá dodavatel zboží k dispozici žádný podklad o provedení a rozsahu takto prováděné reklamy a může se dostat do důkazní nouze.

4. úhrada za provedení různých, blíže nespecifikovaných, marketingových technik, mělo by se jednat o provádění "studií", jak zvýšit prodejnost zboží obchodního domu u zákazníků, které si provádí či zajišťuje obchodní dům

Dodavatel zboží se na těchto akcích nijak věcně nepodílí a nemá k dispozici žádné závěry z těchto marketingových technik vyplývajících. Přímoú vazbu těchto nákladů na své výnosy nemá šanci prokázat.

5. škola výrobků, nově se objevující termín, podle dostupných informací se jedná o jakousi vnitropodnikovou soutěž zaměstnanců obchodního domu, do které je zařazen i vybraný druh zboží dodavatele, výherce je následně odměněn dodavatelem zboží

Dodavatel zboží se na těchto akcích nijak věcně nepodílí a navíc věnování výhry je vlastně jeho darem zaměstnanci obchodního domu.

6. výhodnější (první či druhé) umístění zboží v pultu či v jiných místech v obchodním domu, zboží není umístěno běžně v pultu, ale v čele pultu či před pultem, měla by se tím zvýšit jeho prodejnost

Dodavatel zboží si může toto lepší umístění smluvně sjednat buď trvale, nebo je takovéto umístění součástí většinou nějaké akce, kdy je zboží prodáváno se slevou. V případě spojení s akcí (např. reklamní leták) je úhrada za toto umístění již součástí ceny za leták (reklamu), viz bod č. 3. Problematické je posouzení trvale výhodnějšího umístění zboží, pronájem výhodnějšího místa, jak je toto umístění někdy deklarováno, je jen zmatené řešení, protože dodavateli zboží nemůže sloužit, jím dodané zboží je již ve vlastnictví obchodního domu, protože ve smlouvách se většinou stanovuje přechod vlastnického práva při převzetí zboží ve skladu a potvrzením dodacího listu.

7. péče o zboží dodané dodavatelem do obchodního domu někým jiným, než jsou zaměstnanci obchodního domu

Množí se případy, že obchodní dům požaduje na dodavateli zboží, aby si dodané zboží doplňoval sám do pultů, tam je rovnal a navíc i dbal na jeho dostatek a objednával jej u dodavatele zboží, tedy vlastně sám u sebe. Za tuto činnost samozřejmě neposkytuje dodavateli zboží žádnou úhradu a tento fakt není v ceně dodávek zboží nijak průkazně zohledněn a rovněž přechod vlastnictví zboží není až okamžikem dodání do pultů, ale do skladu (ani to jinak prakticky nelze). Vzniká problém, zda náklady dodavatele zboží souvisejícího s touto činností, tj. většinou osobní náklady pracovníků dodavatele, ale i externí náklady v případě, že tuto činnost provádí jiný subjekt než dodavatel zboží, je možné považovat za daňově uznatelné. Prakticky se jedná o činnosti, které by si měl hradit obchodní dům v jehož vlastnictví je již zboží, jedná se vlastně o náklady jiného subjektu než dodavatele zboží a ten by o nich vůbec neměl ve svých nákladech účtovat (nejsou předmětem účetnictví), jak je uvedeno v § 36 obchodního zákoníku.

Závěr:

Ve většině uváděných případů se bude zřejmě jednat o zdanitelné plnění podle zákona o DPH, tj. převod a využití práv. Pro jednoznačné posouzení je však nutno upřesnit, v souladu se závěry jednání KV KDP, právní stránku smluvních vztahů mezi dodavatelem a odběratelem.

### **3. Nepeněžité plnění formou výdajů charakteru technického zhodnocení při nájmu nebo výpůjčce hmotného majetku a s tím související uskutečnění zdanitelného plnění**

Předkládá: Miroslav Justiz, daňový poradce č. 00002325

Nepeněžité plnění při nájmu hmotného majetku formou oprav či provedením technického zhodnocení je v ZDP i ZDPH již řešeno. Nejasnosti však mohou

vzniknout u výdajů charakteru technického zhodnocení podle § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP, které se často vyskytují při nájmu movitého majetku. Nepeněžitě plnění formou oprav, TZ a výdajů charakteru TZ při vypůjčce majetku není řešeno vůbec.

Závěr:

Z hlediska daní z příjmů není možné odepisovat technické zhodnocení prováděné na zapůjčeném či vypůjčeném majetku.

Z hlediska daně z přidané hodnoty zástupci MFČR souhlasí s tím, aby se při opravách a technickém zhodnocení na vypůjčeném majetku postupovalo stejně jako u najatého majetku.

#### **4. Slevy ve formě bodů u operátorů mobilních telefonů**

Předkládá: Miroslav Justiz, daňový poradce č. 00002325

Někteří provozovatelé mobilních telefonních sítí poskytují jednostranně (bez smluvní úpravy) některým svým klientům slevy ve formě bodů ve vazbě na výši hovorného. Takto získané body, o kterých je klient informován při měsíčních vyúčtováních služeb, může uplatnit buď formou slevy z hovorného, nebo při nákupu různého zboží včetně investičního majetku.

Závěr:

Bylo shodnuto, že tento problém vyžaduje právní rozbor, který do budoucna předloží Komora daňových poradců k projednání.

V případě problému „Komplexní problém – DPH jako daňově uznatelný náklad“ uvedeném na straně 26 návrhu na jednání bude jeho řešení uvedeno v budoucnu s ohledem na rozsáhlost tématu a zaneprázdněnost zástupců MF ČR.

Termín konání příštího KV KDP je stanoven na 20.9.2000, Praha 1, Lazarská 7, místnost č. 310.

V Praze dne 15.9.2000

Ing. Stanislav Špringl  
pověřený řízením odboru 39