

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 19.9.2018

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 19.9.2018

bod 1 uzavřeno s rozporem

bod 2 uzavřeno bez rozporu

Daň z příjmů

526/20.06.18 Osvobození bezúplatných příjmů od příbuzného dle ZDP u osvojení resp. od biologického rodiče..... 3

Předkládá: Ing. Jiří Gebarowský, daňový poradce, č. osv. 104

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 19.9.2018

Daň z příjmů

527/20.06.18 Daňová uznatelnost „sankce“ udělované finančním arbitrem podle § 17a zákona č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi 11

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, č. osv. 3990

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

Ing. Bc. Jan Hájek, daňový poradce č. osv. 4503

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů a účetnictví

528/19.09.18 Daň z nabytí nemovitých věcí z pohledu daní z příjmů 11

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252

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

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 19.9.2018

DPH

529/19.09.18 Registrace k DPH subjektu, který změnil skutečné sídlo do ČR... ..27

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, č. osv. 803

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

530/19.09.18 Dlouhodobý majetek jako obchodní majetek určený k uskutečňování ekonomických činností 11

Předkládají: Ing. Petra Němcová, daňový poradce, č. osv. 3522

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

Ing. Tomáš Synák, daňový poradce, č. osv. 5199

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 19.9.2018

Ekologické daně

531/19.09.18 Podmínky pro nabývání zemního plynu a pevných paliv osvobozených od daně z energetických produktů v případě kombinované výroby tepla a elektřiny 39

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 19.9.2018

Ekologické daně

532/19.09.18 Povinnost zahraniční osoby předložit výpis z obchodního rejstříku v rámci řízení o povolení k nabytí plynu / elektřiny bez daně 44

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

Ing. Mgr. Jakub Tměj, daňový poradce, č. osv. 5368

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 19.9.2018**bod 1 uzavřeno s rozporem****bod 2 uzavřeno bez rozporu****Daň z příjmů****526/20.06.18 Osvobození bezúplatných příjmů od příbuzného dle ZDP u osvojení resp. od biologického rodiče**

Předkládá: Ing. Jiří Gebarowský, daňový poradce, č. osv. 104

Podle § 10 odst. 3 písm. c) zákona č. 586/92 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), jsou od této daně osvobozeny bezúplatné příjmy od *příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů.*

Na první pohled se jedná o poměrně jasné ustanovení zákona, které dosud nebylo předmětem veřejných ani odborných diskuzí, ale vzhledem např. k „novým“ ustanovením Občanského zákoníku č. 89/2012 Sb. (dále jen OZ) si i tato problematika zaslouží vyjasnit, protože ani Metodický pokyn D - 22 není podrobnější.

Podle § 771 OZ *„Příbuzenství je vztah osob založený na pokrevním poutu, nebo vzniklý osvojením.“*

1. Co je vlastně pokrevní pouto?

Pokud je příbuzenský vztah založený na pokrevním poutu, *příbuzné osoby pocházejí od společného předka resp. jedna od druhé* (např. Doc. JUDr. M. Zuklínová CSc. v komentáři k OZ ve Wolters Kluwert 2014, II. Svazek str. 273)

Jenže stát pochopitelně chrání zájem dítěte, aby bylo zajištěno nejen jeho hmotné stránce ale kromě jiného i jeho sociální zařazení do společnosti a proto jak dřívější zákon o rodině, tak současný občanský zákoník především upřednostňuje zápis dítěte do matriky na základě souhlasného prohlášení rodičů (§ 16 zákona o matrice č. 301/2000 Sb.), které zasílá zdravotnické zařízení, případně na základě rozhodnutí soudu. Zda se jedná skutečně o biologické rodiče, zejména otce, se nijak neprověřuje. Jedná se tedy o věc statusovou, zápis je deklaratorní.

Pokud v dalším životě dítěte nebo jeho biologického rodiče nastane situace (ať již ze zdravotních, finančních nebo sociálních důvodů), kdy je potřeba „zjistit či přiznat“ biologického rodiče, tak pokud je na matrice jako rodič zapsána jiná osoba, nastává poměrně složitá situace, na kterou nepanují shodné názory (viz komentář k § 794 OZ C.H. Beck 2014 II. svazek str. 599), protože na rozdíl od trochu jednoduššího osvojení cizí osoby nelze zřejmě z důvodu dle § 804 OZ osvojit příbuzného, ale musí dojít k určení otcovství, které není nárokové, ale musí jej povolit soud. Dříve o takovém návrhu rozhodoval dokonce státní zástupce.

Judikatura ESLP je různá viz Ca. Kautzor v. Německo a Ahrens v. Německo. O evropských standardech tedy nelze hovořit.

Je znám dokonce extrémní případ, který rozhodoval v roce 2015 Okresní soud ve Vsetíně, kdy biologický otec (majitel pily) byl v roce 1951 ve vykonstruovaném procesu popraven a biologická matka byla perzekuována, takže se dítě raději vzdala, aby dítě mělo šanci na „normální“ život a mohlo v budoucnu i studovat, přestože udržovali sociální kontakt. Biologická matka stala matrikovou dokonce až po 56 letech (prof. K. Eliáš: Lidové noviny 5. 9. 2016). Domníváme se, že ne vždy jsou podmínky na zahájení většinou zdlouhavého soudního procesu, ať už z důvodů času, peněz nebo citlivé rodinná situace na straně původní resp. biologické rodiny.

Nemusí však jít o tak extrémní případ jako je tento, stačí si představit situaci, kdy se biologický otec dozví o tom, že má potomka, který však žije pokojně již několik desítek let ve své „matrikové“ rodině. Otec mu bude chtít na sklonku života jako svému biologickému potomkovi odkázat majetek, avšak nebude chtít narušovat jeho dosud poklidné vztahy v rodině vyvoláním soudního řízení o popření otcovství ve vztahu k jeho „matrikovému“ otci a určení otcovství nového. Současně se však potomek nebude cítit povinen platit daň právě s ohledem na jejich pokrevní pouto. Ze všech těchto příkladů je zřejmé, že ne vždy jsou podmínky na zahájení většinou zdlouhavého soudního procesu ať už z důvodů času, peněz nebo vhodné rodinná situace ať již na straně „matrikové“ nebo biologické rodiny. Teleologickým výkladem ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP dospějeme také k závěru, že zjevným záměrem zákonodárce bylo osvobodit od daně pokrevní příbuzné, aby potomci mohli zhodnocovat majetek svých předků a byli tímto současně zabezpečeni pro případ budoucnosti.

Významný je v této souvislosti také nálezný sp. zn. IV. ÚS 650/05, kterým Ústavní soud judikoval, že podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, nýbrž tato ochrana se v materiálním právním státě musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež staví daňovou nebo poplatkovou povinnost. Jinými slovy za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*), shodně viz nálezy sp. zn. IV. ÚS 666/02, III. ÚS 667/02 či I. ÚS 621/02. Interpretací zákonných ustanovení, která by rozšířila daňovou povinnost i na situaci, na kterou při řádné (mírnější) interpretaci zákona daňová povinnost nedopadá, by se tak neoprávněně zasahovalo do základního práva člověka garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny, tedy právo vlastnit majetek.

Pro úplnost ještě uvádíme i judikát NSS 10 Afs/2016-38, týkající se základu daně u zdaňování dědiců vypořádacího podílu v obchodní korporaci, ze kterého nepřímo vyplývá, že i obchodní podíl je výhodnější darovat.

Jelikož podle § 8 odst. 1 a 3 zákona 280/2009 Sb., Daňový řád, správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, měl by dle našeho názoru respektovat skutečný příbuzenský vztah mezi biologickým rodičem a dítětem.

Závěr:

Správce daně osvobodí bezúplatné příjmy od biologického rodiče a postačujícím důkazem pro řešení této situace měl být znalecký posudek, např. test DNA provedený soudním znalcem v oboru a se znaleckou doložkou.

Stanovisko GFR:**Nesouhlas s výše uvedeným závěrem předkladatele. Uzavřena s rozporem.**

Podle § 99 odst. 2 DR "Správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu." Z uvedeného tudíž vyplývá, že správce daně vychází při aplikaci příslušného ustanovení ZDP (§ 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP) pouze z právního stavu uvedeného v matrice, tedy z tzv. "právního otce". Tvrdí-li někdo rozpor mezi právním a biologickým otcovstvím, musel by dosáhnout změny zápisu na základě příslušného soudního řízení, nikoli toto prokazovat v rámci správy daní.

„Podle § 779 odst. 1 zákona č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů se má za to, že otcem je muž, jehož otcovství bylo určeno souhlasným prohlášením matky a tohoto muže. Takto lze určit otcovství i k dítěti ještě nenarozenému, je-li již počato. Prohlášení je třeba v souladu s § 799 odst. 2 občanského zákoníku učinit osobně před soudem nebo před matričním úřadem. Zápis v matrice narození resp. rodný list je veřejnou listinou.

Otcovství podle § 779 odst. 1 občanského zákoníku je určeno okamžikem, kdy jsou před soudem nebo matričním úřadem učiněna souhlasná prohlášení matky a muže, který s ní souhlasné prohlášení činí, splňující požadavky, které platné právo klade na právní úkony.

Prokázání stupně příbuzenství je nutné v daňovém řízení doložit. Takovým dokladem je rodný list nikoli test DNA. Test DNA prokazuje příbuzenství na přirozeném základě nikoli de iure. Otcem dítěte je tedy muž, který je zapsán jako otec v rodném listě a nikoli otec biologický. V českém právním řádu se dva druhy příbuzenství pojmově vylučují. Pro účely daňového zákona lze tedy uznat pouze příbuzenství založené de iure.”.

2. Důsledky osvojení ve veřejném právu

a) Osvojení obecně včetně osvojení dítěte

Podle § 794 OZ je sice osvojení *přijetím cizí osoby za vlastní*, ale je otázkou, v jakém postavení bude osvojenec v rámci „staré i nové“ rodiny, zejména vůči ostatním členům těchto rodin. Pokud je osvojováno dítě, je věc jasnější, protože má postavení dítěte osvojitele (§ 832 OZ).

Předpokládáme, že osvojením zaniká právo na osvobození příjmů osvojenec od členů původní rodiny, protože podle § 833 odst. 1 OZ: Osvojením zaniká příbuzenský poměr mezi osvojenecem a původní rodinou, jakož i práva a povinnosti z tohoto poměru vyplývající...

Rovněž tak podle § 834 OZ *Bylo-li osvojeno dítě, které je rodičem, vztahují se účinky osvojení i na jeho dítě.*

V tomto případě by zřejmě právo soukromé mělo vliv i na právo veřejné.

b) Osvojení, které není obdobou osvojení nezletilého

Větší nejistota je však u osvojení zletilého, které není obdobou osvojení nezletilého dle § 848 a násl. OZ, protože zde zákon postavení osvojence výslovně neupravuje a je otázkou, zda „přijetí osoby za vlastní“ stačí k zařazení této osoby do příbuzného v linii přímé či nepřímé s dopadem na osvobození příjmů dle ZDP od ostatních členů nové rodiny.

U osvojení OZ v předmětných ustanoveních používá nejen pojem „majetkových práv“ ale i také obecnější pojem „práv“ a není jasné, zda mezi tato práva lze odvodit i práva vyplývající ze ZDP.

U osvojení zletilého, které není obdobou osvojení nezletilého *podle § 849 odst. 1 OZ: „Osvojenci a jeho potomkům nevzniká osvojením příbuzenský poměr vůči členům rodiny osvojitele a nenabývají vůči nim žádných majetkových práv. Osvojitel nenabývá osvojením žádných majetkových práv vůči osvojenci a jeho potomkům.*

§ 849 odst. 2 OZ: *Osvojenec a jeho potomci nepozbývají osvojením práv ve vlastní rodině.*

Znamená to tedy, že by osvojenci nepozbyly právo na osvobození dle ZDP ve své původní rodině ale nezískají ho na druhou stranu od členů rodiny osvojitele, ale pouze mezi ním a osvojitelem?

Dle § 852 OZ *Osvojení má právní následky pro osvojence a jeho potomky, pokud se narodili později. Pro dříve narozené potomky osvojence má osvojení právní následky, jen když dali k osvojení souhlas.*

Znamenají tedy právní důsledky dle OZ obecně i právo na osvobození dle ZDP ? A že by výše uvedeným souhlasem získali dříve narození potomci i právo na osvobození?

Ve společných ustanoveních ale jen pro osvojení zletilého je v § 853 odst. 2 *„Osvojenec dědí po osvojiteli v první zákonné třídě dědiců, nevstupuje však v dědické právo osvojitele vůči jiným osobám.*

§ 853 odst. 3 OZ: *Má-li osvojení právní následky i pro potomky osvojence, použijí se odstavce 1 a 2 obdobně.“*

Máme tedy předpokládat, že se osvobození bezúplatných příjmů od osob v § 852 OZ bude řídit podle existence těchto práv?

c) Zrušení i opětovné osvojení

Zřejmě se nebude jednat o častý případ, ale zákon nicméně připouští za určitých podmínek i zrušení, resp. opětovné osvojení.

Osvojení může být zrušeno (§ 841 a násl. OZ).

Zrušením osvojení zaniká poměr vzniklý osvojením i povinnosti a práva z tohoto poměru vyplývající a obnovuje se předchozí příbuzenský poměr. Majetková práva a majetkové povinnosti osvojence vzniklé před tím, než bylo osvojení zrušeno, nejsou zrušením osvojení dotčeny., ale i naopak opětovně realizováno (§ 843 OZ)

Naskýtá se tedy otázka, zda bude např. při zrušení osvojení obnoveno osvobození příjmů mezi osvojencem a původním rodičem?

Do jaké míry ustanovení OZ upravující soukromá rodinná práva mezi osvojitelem a osvojencem resp. biologickým rodičem a vlastním dítětem mají vliv na právo veřejné, tedy např. u osvobození dle ZDP? Ustanovení § 1 odst. 1 OZ jen upravuje, že „*uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného*“, ale dle výkladů nejen autorů OZ opačný výklad možný je, přestože ZDP se vazbou na právo soukromé výslovně nezabývá, takže není úplně nejasné, do jaké míry si právo veřejné vychází z práva soukromého, samozřejmě pokud nedochází k zneužití práva.

Závěr:

Navrhujeme přijmout závěr, že osvobozené jsou příjmy mezi osvojencem a osvojitelem v době osvojení. Příjmy mezi osvojencem a ostatními členy původní resp. rodiny osvojitele se řídí podle OZ, kde v příslušných ustanoveních uvádí pojem nejen práv ale i majetkových práv.

Odsouhlasené stanovisko GFR uzavřeno bez rozporu:

Ve shora uvedeném závěru předkladatel zřejmě omylem uvedl obecně příjmy mezi osvojencem a osvojitelem, upřesňujeme proto, že se jedná o posouzení osvobození od daně u příjmů bezúplatných mezi osvojencem a osvojitelem ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) ZDP. Je pravdou, že ZDP ani Pokyn GFR D - 22 se samostatně příbuzenskými vztahy vzniklými osvojením pro posouzení předmětného osvobození nezabývá.

OZ vymezuje hmotněprávní podmínky pro osvojení cizí osoby. ZDP stanoví, co je předmětem daně, kdo je poplatník, podmínky úlev atd. Používá-li však ZDP pojem, který pro své účely samostatně nedefinuje a jde o pojem svou povahou soukromoprávní, pak je třeba užít jej ve smyslu, v jakém jej definuje soukromé právo.

K části příspěvku, která je uvedena pod písmenem a):

➤ Osvojení obecně včetně osvojení dítěte

Osvojení dítěte je upraveno v ust. § 794 a násl. OZ. Okamžik osvojení je stanoven nabytím právní moci rozsudku o osvojení dítěte. Osvojením dítěte vzniká příbuzenský poměr § 771 OZ.

§ 771 „Příbuzenství je vztah osob založený na pokrevním poutu, nebo vzniklý osvojením“.

Osvojením tak vzniká právní příbuzenství a právní rodičovství s nebiologickými rodiči ve smyslu § 832 odst. 2 OZ. V ustanovení § 832 odst. 2 OZ je uvedeno, že „*Osvojitelé mají rodičovskou odpovědnost*“ a podle ust. § 833 odst. 1 OZ: **„Osvojením zaniká příbuzenský poměr mezi osvojencem a původní rodinou, jakož i práva a povinnosti z tohoto poměru vyplývající.“**

Z pohledu OZ je tak založen rozhodnutím soudu o osvojení dítěte příbuzenský vztah (právní rodičovství), ze kterého vyplývají v rovině veřejného práva stejná práva a povinnosti, jakoby se jednalo o rodiče (rodičovství) biologické, tedy včetně práv a povinností vyplývajících ze ZDP.

K části příspěvku, která je uvedena pod písmenem b):

➤ **Osvojení, které není obdobou osvojení nezletilého**

Druhá situace vycházející ze smyslu ust. § 848 a násl. OZ, může vzniknout např. mezi starším bezdětným párem a dospělou osobou, kdy je zde tak silné přátelské pouto, že se tyto dospělé osoby dohodnou mezi sebou navzájem na osvojení tohoto zletilého a zletilý osvojovaný s tímto souhlasí. Dalším příkladem může být situace, kdy osvojovaný zletilý (dospělý) již může mít např. rodiče po smrti anebo se s nimi nestýká atd.

Pro situaci podle § 848 OZ upravil zákonodárce použití ustanovení pro dítě **„přiměřeně“**. V ustanovení § 848 odst. 2) OZ je uvedeno: „*Ustanovení o osvojení nezletilého, včetně ustanovení o jeho následcích, se použijí přiměřeně*“.

Pokud jde pak o typ osvojení, které není obdobou osvojení nezletilého ve smyslu § 848 OZ, pak zde stran vztahů k osvojenci a členům jeho rodiny a k původní rodině platí zvláštní ustanovení § 849 OZ:

(1) Osvojenci a jeho potomkům nevzniká osvojením příbuzenský poměr vůči členům rodiny osvojitele a nenabývají vůči nim žádných majetkových práv. Osvojitel nenabývá osvojením žádných majetkových práv vůči osvojenci a jeho potomkům.

(2) Osvojenec a jeho potomci nepozbývají osvojením práv ve vlastní rodině.

Pokud jde o vztah mezi osvojitelem a osvojencem, lze argumentem a contrario z § 848 odst. 1 OZ dovést, že **osvojenec je v příbuzenském vztahu pouze k osvojiteli, nikoli již ke členům jeho rodiny.**

Na druhé straně jeho příbuzenské vztahy k původní (biologické) rodině nezanikají. Z tohoto pohledu je tedy třeba posuzovat i práva a povinnosti dle ZDP, které jsou spojeny s příbuzenstvím.

V ust. § 852 OZ, které je jedním ze společných ustanovení pro osvojení zletilého, je uvedeno: *“Osvojení má právní následky pro osvojence a jeho potomky, pokud se narodili později. Pro dříve narozené potomky osvojence má osvojení právní následky, jen když dali k osvojení souhlas.”* Právní důsledky dle § 852 OZ obecně mají vliv na osvobození dle ZDP a v případě, že dají dříve narození potomci souhlas k osvojení, mají také práva a povinnosti dle ZDP.

K části příspěvku, který je uveden pod písmenem c):**➤ Zrušení a opětovné osvojení**

Zrušení osvojení, je upraveno v § 841 OZ a násl.

V ustanovení § 841 odst. 1) OZ je uvedeno: „Zrušením osvojení zaniká poměr vzniklý osvojením i povinnosti a práva z tohoto poměru vyplývající **a obnovuje se předchozí příbuzenský poměr**“.

Z pohledu OZ, se tak **dítě vrací do stejného právního postavení (režimu)**, v jakém bylo před nabytím právní moci rozhodnutí o osvojení. Z uvedeného tedy plyne, že i biologickým rodičům se obnovují vůči dítěti jejich práva a povinnosti nabytím právní moci rozsudku o zrušení osvojení. Biologičtí rodiče i jejich dítě (již ne osvojenec) jsou v právním režimu, jako kdyby nikdy dítě osvojeno nebylo, ovšem při zachování majetkových práv.

§ 841 odst. 2 OZ „Majetková práva a majetkové povinnosti osvojence vzniklé před tím, než bylo osvojení zrušeno, **nejsou zrušením osvojení dotčeny**“.

Zde je podstatné si určit, co jsou majetková práva. V komentáři k OZ je v právním systému ASPI k ust. § 611 OZ uvedeno, že „Majetkovým právem se rozumí oprávnění disponovat s hodnotou ocenitelnou penězi (s tzv. jměním)“. Jinými slovy, jedná se o právo věci vlastnit a i s nimi disponovat.

Z uvedeného tudíž vyplývá ve spojení s ust. § 841 odst. 2 OZ, že i přes zrušení rozhodnutí o osvojení, tak může osvojenec disponovat se svými majetkovými právy, která nabyt v rámci poměru z osvojení před rozhodnutím o zrušení osvojení. Např.: pohledávky výživného vůči bývalým osvojitelům, i když vyživovací povinnost zrušením osvojení pro osvojitele zanikla, případně je dítě nadále vlastníkem věcí získaných darem od bývalých osvojitelů.

Podle skutečností vycházejících i z důvodové zprávy k OZ k § 841 má zrušení rozhodnutí o osvojení ještě tyto právní důsledky:

a) *zanikají práva a povinnosti osvojitele vůči osvojení a práva a povinnosti osvojence vůči osvojiteli,*

b) *zanikají příbuzenské vztahy mezi osvojencem a příbuznými osvojitele, které byly osvojením založeny,*

c) *dochází ke změně příjmení osvojence, který se zásadně vrací k příjmení své původní rodiny, které měl před osvojením, ledaže prohlásí, že si své stávající příjmení ponechá,*

d) **obnovují se veškeré právní vztahy k biologické rodině.**

Obnovuje se vyživovací povinnost mezi biologickými rodiči a dětmi, popř. prarodiči, obnovují se dědická práva, obnovují se veřejnoprávní atributy rodičovského vztahu - kupř. nároky sociálněprávní, důchodové atp.

Z uvedeného tak lze dovodit i to, že se obnoví práva a povinnosti biologických rodičů z hlediska ZDP, a to nabytím právní moci rozhodnutí o zrušení osvojení.

Na závěr uvádíme názor vyjádřený v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č.j.: 18 Co 235/2016 ze dne 19.10.2016: „Osvojení zletilého by mělo být skutečně zcela výjimečným institutem, aby nevnášelo zmatek do rodinněprávních vztahů a nedocházelo k zneužívání tohoto institutu, například pro to, aby se osvojitelé a osvojenci vyhnuli placení daní státu.“

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 19.9.2018

Daň z příjmů

527/20.06.18 Daňová uznatelnost „sankce“ udělované finančním arbitrem podle § 17a zákona č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, č. osv. 3990
JUDr. Jana Fuksová, daňový poradce č. osv. 5029
Ing. Bc. Jan Hájek, daňový poradce č. osv. 4503

1. Popis problému

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit režim daňové uznatelnosti „sankcí“ udělovaných finančním arbitrem dle § 17a zákona č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o finančním arbitrovi**“).

Institut finančního arbitra je státem zřízený orgán mimosoudního řešení sporů mezi finančními institucemi poskytujícími vybrané služby a jejich spotřebiteli. Řízení před finančním arbitrem se zahajuje na návrh navrhovatele, jímž může být pouze spotřebitel, a je pro spotřebitele bezplatné. Finanční arbitr je financován ze státního rozpočtu.

V případě alespoň částečného úspěchu spotřebitele, uloží finanční arbitr finanční instituci povinnost uhradit tzv. sankci. S ohledem na označení uložené povinnosti jako „sankce“ vyvstává v aplikační praxi otázka, jaký je daňový režim této částky, konkrétně zda se jedná o daňově uznatelný náklad ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o daních z příjmů**“).

2. Relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů

Pro posouzení předkládané otázky jsou klíčová zejména následující ustanovení zákona o daních z příjmů:

- § 24 odst. 2 písm. p), podle kterého lze za daňově uznatelné náklady považovat ty „*výdaje (náklady) k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních předpisů*“, a
- § 25 odst. 1 písm. f), který naopak za výslovně daňově neuznatelné náklady považuje „*penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zi), úroky z posečkané částky, peněžité tresty, přirážky k pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a k pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, a náklady spojené s trestem uveřejnění rozsudku podle zvláštního právního předpisu,*“

Mezi daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů spadají mimo jiné náhrady nákladů řízení, které jsou poplatníci povinni platit v rámci soudních řízení, pokud souvisí s jejich podnikáním. Úhrada náhrady nákladů soudního řízení určená soudem představuje povinnost vyplývající z občanského soudního řádu a lze ji považovat za daňově účinný náklad podle §24 odst. 2 písm. p) ZDP.

Jak vyplývá z položek vyjmenovaných v § 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, daňově neuznatelnými náklady jsou typicky pokuty a další obdobné platby za porušení veřejnoprávní povinnosti udělené v rámci správního či daňového řízení. Finanční plnění podle § 17a zákona o finančním arbitrovi je výslovně označované jako „sankce“. Striktním jazykovým výkladem jej tedy nelze označit za pokutu a nekvalifikuje se *a priori* jako nedaňový náklad podle § 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních

3. Relevantní ustanovení zákona o finančním arbitrovi

Zákon o finančním arbitrovi vymezuje samotné řízení, „sankce“ a související náklady řízení takto:

- Podle § 1 odst. 1 je finanční arbitr příslušný k rozhodování sporů spadajících jinak do pravomoci českých soudů, jedná-li se o spor mezi spotřebitelem a definovanou finanční institucí ve vymezených případech (např. poskytovatel platebních služeb při jejich poskytování, stavební spořitelnou při nabízení, poskytování nebo zprostředkování stavebního spoření, pojišťovnou při nabízení poskytování nebo zprostředkování životního pojištění).
- K samotné „sankci“ § 17a uvádí: *„V nálezu, jímž arbitr vyhovuje, byť i jen zčásti, návrhu navrhovatele, současně instituci povinnost zaplatit sankci ve výši 10 % z částky, kterou je instituce podle nálezu povinna zaplatit navrhovateli, nejméně však 15 000 Kč. Zaplacení 15 000 Kč uloží i v případech, kdy předmětem sporu není peněžitá částka. Sankce je příjmem státního rozpočtu.“*
- Dle § 18 nese *„každý účastník řízení své náklady řízení sám, s výjimkou nákladů tlumočení podle § 13, které nese instituce.“*

4. Charakter řízení a „sankce“ dle zákona o finančním arbitrovi

Rozbor zákonné úpravy

Dle ustanovení § 1 odst. 1 zákona o finančním arbitrovi má řízení před finančním arbitrem jednoznačně soukromoprávní povahu, neboť účastníkem řízení musí být vždy spotřebitel a subjekt uvedený v odst. 1 daného ustanovení (dále jen „**finanční instituce**“). Samotné řízení před finančním arbitrem *de facto* supluje řízení soudní, přičemž jeho cílem je nalezení smíru (srov. 1 odst. 3 zákona o finančním arbitrovi a Hlava první zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád). *A contrario* lze dovodit, že cílem, ani pravomocí finančního arbitra, není posuzovat soulad postupu či jednání finanční instituce s právním řádem České republiky a už vůbec sankcionovat případné nedodržení těchto povinností. Tomu je příslušná výhradně Česká národní banka, která rovněž v souladu s právní úpravou jednotlivých oblastí finančních činností¹ disponuje pravomocí zahájit s finanční institucí veřejnoprávní řízení o postupu finanční instituce v souladu s právním řádem České republiky.

Taktéž je možné poukázat na skutečnost, že přístup k finančnímu arbitrovi je pro spotřebitele zcela bezplatný. Spotřebitel neplatí žádné poplatky za podání návrhu (nenese tedy období soudních poplatků). Pokud finanční arbitr nevyhoví (ani

¹ Např. § 36a a násl. zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů.

částečně) návrhu navrhovatele (spotřebitele), ten není povinen platit žádnou kompenzaci nákladů finančního arbitra, v tomto případě tato povinnost nevzniká ani finanční instituci. Finanční břemeno řízení dle zákona o finančním arbitrovi nese pouze finanční instituce, což akcentuje povahu finančního arbitra jako orgánu ochrany spotřebitele. Tím se řízení před finančním arbitrem liší od standardního soudního řízení, ve kterém soud náhradu nákladů soudního řízení přiznává účastníkovi, který daný spor prohrál, a to bez ohledu na to, zda se jedná o spotřebitele. Tato drobná odlišnost, která je dána povahou finančního arbitra jako institutu spotřebitelského práva, nicméně nic nemění na tom, že „sankce“ podle § 17a zákona o finančním arbitrovi svou ekonomickou povahou a charakterem představuje spíše náhradu nákladů řízení.

Dle autorů příspěvku charakter řízení před finančním arbitrem, jeho soukromoprávní povaha, nasvědčuje tomu, že „sankce“ podle § 17a zákona o finančním arbitrovi není pokutou ve smyslu § 25 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů, neboť jejím cílem není postihnout porušení právního řádu České republiky. *Ad analogiam* lze na charakter „sankce“ pohlížet jako na náklady řízení přiznané v běžném soudním řízení, které může spotřebitel na místo řízení před finančním arbitrem rovněž využít, neúspěšné straně, jež jsou považovány za daňově účinný náklad v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Z textu ustanovení § 17a zákon o finančním arbitrovi dále vyplývá, že sankce je ukládána automaticky v případech, kdy finanční instituce v soukromoprávním řízení před arbitrem prohraje, a to bez ohledu na to, zda se dopustila faktického porušení zákona. Komentář k zákonu o finančním arbitrovi k „sankci“ podle § 17a uvádí, že *„má tato částka charakter spíše jakési paušální kompenzace nákladů řízení neúspěšnou stranou - uplatní se i v případech, kdy se v řízení neúspěšná instituce nedopustila žádného faktického porušení zákona.“*²

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 176/2006-96 ze dne 19. dubna 2007 tento nesankční (nepokutový) charakter „sankce“ udělované finančním arbitrem potvrdil. NSS výslovně uvedl, že zákonná konstrukce *„je zcela jednoznačná v tom, že uložení pokuty nezáleží na porušení povinnosti stanovené zvláštním právním předpisem, ale je důsledkem skutečnosti, že finanční arbitr vyhověl (dokonce byť i jen zčásti a též v případech, kdy předmětem sporu nebyla peněžitá částka) návrhu navrhovatele.“* Nejvyšší správní soud k tomu dále uvedl, že „sankce“ (tehdejší terminologií zákona pokuta) ukládaná finančním arbitrem má plnit *„funkci paušalizované náhrady nákladů na činnost arbitra, na které takto přispívá „procesně neúspěšná“, ve sporu prohravší, instituce“*.

K uvedenému rozsudku je nutno uvést, že se zabývá právní úpravou účinnou v roce 2005, kdy sankce (tehdy zvané pokuty) udělované finanční arbitrem upravoval § 23. Konkrétně pak § 23 odst. 2 tehdejšího zákona o finančním arbitrovi stanovil:

„Arbitr uloží pokutu ve výši 10 % sporné částky, nejméně však 10 000 Kč, instituci, která podle pravomocného nálezu porušila povinnosti stanovené zvláštním právním předpisem.“

Z porovnání současného znění zákona se zněním před novelou je zjevné, že novelou došlo k dalšímu oslabení sankčního charakteru plnění, když byla vypuštěna

² WACHTLOVÁ, Lucie, SLANINA, Jan. § 17a [Sankce neúspěšné instituci]. In: WACHTLOVÁ, Lucie, SLANINA, Jan. Zákon o spotřebitelském úvěru. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2011, s. 267. ISBN 978-80-7400-118-5.

návaznost na porušení povinností stanovených zvláštním právním předpisem. Co do mechanismu uložení povinnosti úhrady však nedošlo k zásadnější změně. Závěry citovaného rozsudku lze tedy vztáhnout i k současné „sankci“ podle § 17a zákona o finančním arbitrovi.

Uvedené výklad opět potvrzují, že „sankce“ podle § 17a zákona o finančním arbitrovi je svou povahou obdobná náhradě nákladů soudního řízení.

Dílčí závěr

S ohledem na výše uvedené lze přijmout závěr, že platba v zákoně o finančním arbitrovi terminologicky označená jako „sankce“ má charakter spíše jakési paušální kompenzace nákladů řízení částečně nebo zcela neúspěšnou stranou. Nejedná se tedy o pokutu za neplnění veřejnoprávních povinností dle právního řádu České republiky. Ekonomická podstata platby tak rovněž podporuje závěr, že „sankce“ podle § 17a zákona o finančním arbitrovi představuje daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů.

5. Rovnost daňových subjektů

V oblasti daní platí zásada rovnosti mezi daňovými subjekty. Tato zásada vyžaduje, aby s daňovými subjekty ve stejné či obdobné situaci bylo zacházeno stejně či obdobně, jinými slovy aby nedocházelo k nedůvodným rozdílům mezi daňovými subjekty ve stejné či obdobné situaci.

Řízení před finančním arbitrem je pro spotřebitele ryze fakultativní. Pokud se rozhodnou, mohou podat přímo žalobu k soudu. V takovém případě se soudní řízení nijak neliší od standardního soudního řízení, žaloba podaná spotřebitelem by podléhala soudnímu poplatku a náhrada nákladů řízení by byla řešena v souladu s obecnými zásadami, tj. zjednodušeně řečeno náhrada nákladů by příslušela procesně úspěšné straně, v případě částečného úspěchu obou stran by soud mohl od přiznání náhrady nákladů upustit. Pokud by finanční instituce nebyla v soudním sporu úspěšná a soud ji přikázal nahradit náklady řízení spotřebiteli, představovala by tato náhrada nákladů z daňového pohledu daňově uznatelný náklad.

V souladu se zásadou rovnosti by se neměl daňový režim „prohraného“ sporu na straně finanční instituce lišit jen s ohledem na to, jakou formu řešení civilně-právního sporu si spotřebitel vybere z možností, které mu umožňuje právní řád. S ohledem na zásadu rovnosti lze proto přijmout závěr, že „sankce“ podle § 17a zákona o finančním arbitrovi představuje daňově uznatelný náklad.

6. Závěr

Na základě výše uvedeného je možné přijmout následující závěr, který po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme vhodným způsobem publikovat:

Sankce udělovaná finančním arbitrem finanční instituci dle §17a zákona o finančním arbitrovi lze považovat za daňově uznatelný náklad ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele, že: „Sankci udělovanou finančním arbitrem finanční instituci podle § 17a zákona o finančním arbitrovi lze považovat za daňově uznatelný náklad podle zákona o daních z příjmů.“

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů a účetnictví

528/19.09.18 Daň z nabytí nemovitých věcí z pohledu daní z příjmů

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

1. Úvod

V souvislosti s postupnou změnou poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí při převodu vlastnictví k nemovitým věcem, kdy se poplatníkem této daně stal nabyvatel (kupující), se mezi odborníky jak v rámci státní správy, tak v rámci účetní a daňové veřejnosti, liší názory na správné účetní a daňové posouzení nákladu, který tato daň představuje.

Cílem příspěvku je analyzovat související platné právní předpisy a účetní zásady a zjistit, zda stanoví jednoznačný postup v této věci. V kladném případě určit, zda daň z nabytí nemovitých věcí představuje u nabyvatele jednorázový výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (daňový výdaj) v okamžiku zaplacení, nebo zda se stává součástí vstupní ceny nabývané nemovité věci, a do daňových výdajů se uplatní postupně formou daňových odpisů.

V případě, pokud by jednoznačný postup nebyl za současné legislativy zřejmý, určit prozatímní řešení, a případně rámcově navrhnout potřebné změny právních předpisů.

2. Rozbor problému

Při zkoumání charakteru daně z nabytí nemovitých věcí (dále jen „DzNNV“) z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), je třeba nejdříve zohlednit příslušná ustanovení tohoto zákona.

Předně se jedná o ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, podle kterého je u nabyvatele tato daň výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pokud byla zaplacena a není součástí ocenění majetku, a to i v případě zaplacení ručitelem.

Dále jde o vymezení vstupní ceny hmotného majetku, tedy v našem případě nabyté nemovité věci, jejíž součástí by DzNNV mohla být. Vstupní cenu hmotného majetku definuje § 29 odst. 1 písm. a) ZDP u majetku pořízeného úplatně, jako pořizovací cenu podle účetních předpisů, tj. podle § 25 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZÚ“).

Z uvedeného je zřejmé, že daňový charakter DzNNV bude vycházet z účetních předpisů, přesněji řečeno z toho, zda je dle účetních předpisů tato daň považována

za součást ocenění nabyté nemovité věci či nikoliv. Daňovou vstupní cenou je proto hodnota ocenění (pořizovací cena) zjištěná podle účetních předpisů.

Z uvedeného je tak dle názoru předkladatele zřejmé, že nemohou nastat varianty řešení, se kterými se lze v rámci diskusí rovněž setkat, kdy by DzNNV byla účetně součástí vstupní ceny, a z pohledu ZDP daňovým výdajem, nebo naopak z pohledu účetního provozním nákladem, ale daňově součástí vstupní ceny vymezené § 29 ZDP. Tomuto závěru odpovídá i správní praxe finančních orgánů vyjádřená v pokynu GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kde se v části k § 24 odst. 2 v bodě 8. uvádí, že zaplacená daň z nabytí nemovitých věcí je daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona v případě, že není součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví. Na druhé straně je z tohoto hlediska sporná úprava v § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP provedená novelou zákonem. 170/2017 Sb., která „přepisuje“ úpravu z pokynu D-22 přímo do ZDP. Sporné je především, to zda tato úprava neplatí až od 1.1.2018, kdy nabyla účinnost daná novela.

2.1. Princip daně z nabytí nemovitých věcí

Pro hledání správného účetního a daňového posouzení DzNNV je třeba vzít v úvahu rovněž podstatu a smysl této daně.

DzNNV je upravena zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDzNNV“). DzNNV představuje majetkovou daň, jejímž smyslem je daňově zatížit úplatné převody nemovitých věcí, přesněji řečeno, nabytí nemovitých věcí nabyvatelem. Daň představuje pro státní rozpočet poměrně jistý zdroj příjmů, kdy úhrada této daně je v případě potřeby svým způsobem zajištěna právě související nabytou nemovitou věcí.

Pro naše účely je důležité zejména ustanovení § 2 odst. 1 ZDzNNV, podle kterého je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. DzNNV dále tyto nemovité věci podrobněji vymezuje a obsahuje další úpravu, ale to v tomto případě již není podstatné.

Z vymezení předmětu DzNNV lze dovodit, že daňová povinnost z titulu této daně vzniká na základě úplatného nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Okamžik vzniku daňové povinnosti z titulu DzNNV je tak třeba odvozovat ve vazbě na nabytí vlastnického práva k dané nemovité věci (podrobněji viz bod 2.5.)

2.2. Vymezení pořizovací ceny (dlouhodobého) hmotného majetku v účetnictví

V rámci hierarchie účetních předpisů je třeba vyjít nejprve z úpravy této problematiky v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZÚ“). Podle § 25 odst. 1 písm. a) ZÚ se z jednotlivých složek majetku a závazků oceňuje hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností, pořizovacími cenami.

Požizovací cena je potom definována v § 25 odst. 5 písm. a) ZÚ jako cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související, vymezená v souladu s účetními metodami.

Současné účetní a daňové předpisy již nepoužívají pojem "cena pořízení". Ta byla v § 25 odst. 4 ZÚ ve znění účinném do 31. 12. 2001 definována jako cena, za kterou byl majetek pořízen bez nákladů s jeho pořízením souvisejících.

Účetní teorie a praxe tento pojem v případě úplatného nabytí majetku vykládala a kvantifikovala jako kupní cenu, tj. smluvní cenu dohodnutou např. v kupní smlouvě. Tomuto pojetí odpovídá i znění návětí § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „PVZÚ“),

Důležitá je rovněž skutečnost, že ocenění majetku se podle § 24 odst. 2 písm. a) ZÚ provádí k okamžiku uskutečnění účetního případu s tím, že vedlejší výdaje související s pořízením jsou podle § 47 odst. 1 PVZÚ součástí ocenění majetku, pokud vzniknou do okamžiku, kdy se pořizovaná (nemovitá) věc stala dlouhodobým hmotným majetkem dle § 7 odst. 11 PVZÚ, tj. do okamžiku dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro jeho užívání (způsobilost k provozu).

2.3. Okamžik uskutečnění účetního případu

Vymezení okamžiku uskutečnění účetního případu je v účetních předpisech vymezeno spíše obecně s následným rozvedením pro vybrané typy účetních případů. Právním předpisem, který danou věc upravuje, je Oznámení Ministerstva financí uveřejněné pod č. 48 ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2003 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů ČÚS, jak vyplývá ze změn provedených oznámením MF (dále jen „ČÚS“), konkrétně jde o odst. 2.4.3. ČÚS č. 001 Účty a zásady účtování na účtech.

Obecně platí, že okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dojde ke splnění dodávky.

Toto vymezení lze dále specifikovat s využitím předpisů soukromého práva. V případě nemovitých věcí je důležité ustanovení § 1105 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o.z.“), podle kterého platí, že

„Převede-li se vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu, nabývá se věc do vlastnictví zápisem do takového seznamu.“

a dále ustanovení § 10 zákona č. 256/2013 Sb. o katastru nemovitostí (katastrální zákon) ve znění pozdějších předpisů:

„Právní účinky zápisu nastávají k okamžiku, kdy návrh na zápis došel příslušnému katastrálnímu úřadu.“

Nabytí nemovitosti evidované v katastru nemovitostí je dvoufázové, kdy právotvornou skutečností je vklad do katastru nemovitostí. Vklad je prováděn katastrálním úřadem na základě návrhu jedné nebo obou smluvních stran.

Jestliže by tedy k podání návrhu na vklad došlo např. v prosinci účetního období 201X, ale k vlastnímu provedení vkladu až v únoru účetního období 201X+1, tak ve vazbě na právní předpisy by nabyvatel při uzavření účetnictví k 31. 12 201X nemohl o nabytí nemovité věci v účetním období 201X účtovat.

I v návaznosti na výše uvedené, obsahují účetní předpisy speciální úpravu pro stanovení okamžiku účtování o převodu nemovité věci zapisované do katastru. Konkrétně jde o ustanovení § 56 odst. 10 PVZÚ, podle kterého platí, že:

„Při převodu vlastnictví k nemovitým věcem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se o této nemovité věci účtuje ke dni doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí se uvede na analytických účtech, v inventurních soupisech a v příloze účetní závěrky.“

Bohužel obdobná speciální úprava pro stanovení okamžiku účtování o vzniku daňové povinnosti z titulu DzNNV v PVZÚ chybí.

2.4. Náklady související s pořízením majetku

Jak bylo uvedeno výše, součástí pořizovací ceny jsou podle § 25 odst. 5 písm. a) ZÚ i náklady související s pořízením majetku. Tento pojem lze obecně vyložit tak, že se jedná o náklady, které vznikly v souvislosti s pořízením majetku, bez nichž by tento majetek pořídit nebylo možné, případně, které by nevznikly, pokud by k pořízení majetku nedošlo. Musí tedy existovat příčinná souvislost mezi pořízením majetku a vznikem příslušných nákladů.

Uvedené náklady, které jsou součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku nebo jeho části a technického zhodnocení, jsou (příkladem) uvedeny v ustanovení § 47 odst. 1 PVZÚ. Naopak náklady, které součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení nejsou, jsou (opět příkladem) uvedeny v ustanovení § 47 odst. 2 PVZÚ. DzNNV se nevyskytuje ani v jedné z těchto skupin. Důvodem může být skutečnost, že v době vzniku tohoto právního textu byl poplatníkem daně z převodu nemovitostí (předchůdkyně DzNNV) prodávající, u kterého potřeba vymezení této daně jako nákladu souvisejícího či nesouvisejícího s pořízením majetku nebyla.

Znění § 47 odst. 1 a 2 nám tak s konkrétním řešením tohoto problému rovněž nepomůže, a bude třeba vyjít z PVZÚ z obecného vymezení těchto nákladů. Využit lze v této souvislosti návětí § 47 odst. 1 PVZÚ, podle kterého náklady související s pořízením majetku do doby stanovené v § 7 odst. 11 PVZÚ obecně jsou součástí jeho ocenění, s tím, že následující text odst. 1 dává příklady takovýchto nákladů a odst. 2 následně vymezuje náklady, které za součást ocenění považovat nelze.

2.5. Okamžik vzniku nákladu z titulu DzNNV

V tuzemských účetních předpisech bohužel absentuje úprava některých základních účetních pojmů v účetní praxi denně používaných. Patří mezi ně i vymezení pojmu náklady. Obecně je tak v této věci třeba použít vymezení podle mezinárodních účetních předpisů³. Náklady dle koncepčního rámce jsou

„Snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem, než jeho odčerpáním vlastníky⁴.“

Jak bylo uvedeno výše, předmětem DzNNV je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. K nabytí vlastnického práva dochází v případě nemovitých věcí nabývaných kupní smlouvou a zapisovaných do Katastru nemovitostí dnem provedení vkladu s právními účinky zpětně k okamžiku, kdy návrh na zápis došel příslušnému katastrálnímu úřadu. Ke dni, v němž nastal tento okamžik se podle speciálního ustanovení § 56 odst. 10 PVZÚ o nabytí předmětné nemovité věci účtuje.

Z katastrálních předpisů vyplývá, že doručení návrhu na vklad, na základě kterého má dojít ke vkladu práva do katastru nemovitostí, vede následující pracovní den, k vyznačení, že právo je dotčeno změnou. Tím nastávají účinky spjaté s publicitou katastru nemovitostí bez ohledu na to, jakým způsobem bylo řízení zahájeno.

Z uvedeného je současně patrné, že okamžik zahájení vkladového řízení není okamžikem provedení samotného vkladu. O splnění podmínek vyžadovaných pro vklad musí být teprve ve vkladovém řízení rozhodnuto. Není tedy jisté, zda bude či nebude vklad proveden (a to ani v případě, kdy je vklad prováděn na podkladě doručeného rozhodnutí).

Pravomocným rozhodnutím o povolení vkladu je ukončena první fáze vkladového řízení, vklad samotný však proveden není. Další fáze (tedy provedení vkladu) nastupuje pouze v případě, že byl vklad povolen. Okamžik povolení vkladu (resp. právní moci rozhodnutí o povolení vkladu) tak nelze ztotožňovat s okamžikem provedení vkladu. Z pohledu časové posloupnosti jde o dvě různé skutečnosti, byť by

³ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) - International Financial Reporting Standards,

⁴ Např. PROCHÁZKA, David. Koncepční rámec IFRS. In: [online]. Dostupné z: https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/VSE/1FU486/Koncepcni_ramec.pdf

na sebe měly bezprostředně navazovat. Pravomocné rozhodnutí o vkladu je podkladem pro provedení vkladu, na základě rozhodnutí se samotný vklad teprve provádí.

Provedení vkladu je další fází, která nastupuje po skončení formálního správního řízení o povolení vkladu. Dle důvodové zprávy ke katastrálnímu zákonu jde o nejdůležitější okamžik, ve kterém je celý proces vkladu koncentrován⁵.

Pro podání daňového přiznání k DzNNV tedy není u nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí určující okamžik nabytí vlastnického práva. Ostatně pokud by tomu tak mělo být, bylo by jednouché takovou koncepcí do zákonné úpravy přímo zakotvit.

Pro srovnání lze připomenout, že tak zákonodárce činní hned v § 33 odst. 1 ZDzNNV. Dané ustanovení dopadá na nabytí nemovité věci neevidované v katastru nemovitostí. Platí přitom, že daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí je poplatník povinen podat nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž *došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která není evidována v katastru nemovitostí*.

Z uvedeného vyplývá, že okamžik, kdy návrh na zápis došel příslušnému katastrálnímu úřadu, představuje okamžik nabytí nemovité věci, avšak vznik daňové povinnosti k DzNNV je vázán až na okamžik provedení vkladu. Názor, že okamžik vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí je rozhodující pro vznik daňových povinností podporuje i komentář ASPI k § 1105 o.z.

Z účetního pohledu jde o dvě, resp. tři, odlišné skutečnosti (účetní případy), které mají v své vlastní způsoby účetního zachycení (účtování).

První skutečností (účetním případem) je okamžik nabytí nemovité věci (a účtování o něm), který je dán speciálním ustanovením § 56 odst. 10 PVZÚ.

Druhá skutečnost (resp. druhý účetní případ), tj. okamžik vzniku daňové povinnosti z titulu DzNNV a povinnosti podání daňového přiznání by měl být účtován k okamžiku provedení vkladu. Třetí skutečnost (resp. třetí účetní případ), tj. placení daně, bude zachycena na rozvahových účtech, kde dluh (závazek) uhradit DzNNV zanikne při jeho úhradě. Okamžik vzniku daňové povinnosti tak z tohoto pohledu nastává až po nabytí nemovité věci.

Na druhou stranu je zřejmé, že věcně a ekonomicky DzNNV náklad související s pořízením nemovité věci představuje. Proto pokud účetní jednotka podle § 7 odst. 2 ZÚ usoudí, že postup dle nyní platných účetních metod PVZÚ není vhodný pro věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví, což by mělo být výslovně uvedeno v příloze účetní závěrky, může dle názoru předkladatele využít účtování nákladu z titulu

⁵ Srov. důvodovou zprávu k § 18 KZ.

DzNNV vůči dohadné položce pasivní již v okamžiku účtování o nabytí nemovité věci analogicky dle § 56 odst. 10 PVZÚ, a v takovém případě zahrnout DzNNV do ocenění nabývané nemovité věci.

Případný rozdíl mezi výší dohadné položky a dluhu (závazku) z titulu DzNNV bude v účetnictví představovat jednorázový náklad. Následná úhrada dluhu je zachycena v účetnictví obvyklým způsobem.

Předpokladu, že DzNNV nemusí, ale může být součástí vstupní ceny nabývané nemovité věci, odpovídá i aktuální (novelizované) znění § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, podle kterého je DzNNV daňovým výdajem, pokud byla zaplacená, a pokud není součástí ocenění majetku podle účetních předpisů

2.6. Vstupní cena pro účely ZDP u kupní smlouvy

Z uvedeného vyplývá, že za současného znění příslušných právních předpisů by DzNNV měla být součástí pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ u nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí pouze v případě, kdy tak účetní jednotka rozhodne podle § 7 odst. 2 ZÚ. V ostatních případech je daňovým výdajem v okamžiku zaplacení.

U nemovitých věcí neevidovaných v katastru nemovitostí by DzNNV měla být součástí pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ ve všech případech, neboť vznik daňové povinnosti z titulu DzNNV je u nich vázán na okamžik nabytí vlastnického práva a splňuje tak podmínky § 47 odst. 1 PVZÚ pro zahrnutí DzNNV do vstupní ceny majetku.

Uvedený postup platí i pro fyzické osoby, které nejsou účetní jednotkou, neboť ustanovení § 29 odst. 1 ZDP se odvolává na účetní předpisy obecně. To znamená, že poplatníci, kteří nevedou účetnictví, se při kalkulaci vstupní ceny řídí účetními postupy, a hodnota vstupní ceny pro účely ZDP je u nich stejná, jako v případě účetních jednotek.

V případě záměru zákonodárce zahrnout DzNNV do vstupní ceny nemovité věci nabývané kupní smlouvou ve všech případech, by bylo třeba upravit okamžik uskutečnění účetního případu z titulu DzNNV analogicky podle § 56 odst. 10 PVZÚ a bylo by rovněž vhodné tuto daň výslovně uvést jako součást ocenění nabývané nemovité věci v § 47 odst. 1 PVZÚ.

Dílčí závěr 2.6.1.: Daň z nabytí nemovitých věcí je u účetních jednotek v případě nabytí nemovité věci evidované v katastru nemovitostí kupní smlouvou účetním nákladem v okamžiku provedení vkladu do katastru nemovitostí a daňovým výdajem v okamžiku zaplacení. V případě, kdy tak účetní jednotka rozhodne podle § 7 odst. 2 ZÚ je DzNNV součástí pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ a zároveň tak i součástí vstupní ceny nemovité věci podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP. V takovém případě nemůže být uplatněna jako daňový výdaj v okamžiku zaplacení podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Dílčí závěr 2.6.2.: Daň z nabytí nemovitých věcí je u účetních jednotek v případě nabytí nemovité věci neevidované v katastru nemovitostí kupní smlouvou součástí pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ a zároveň tak i součástí vstupní ceny nemovité věci podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP a nemůže být uplatněna jako daňový výdaj v okamžiku zaplacení podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Dílčí závěr 2.6.3.: Postup uvedený v bodech 2.6.1. ab 2.6.2. platí i u poplatníků, kteří nejsou účetní jednotkou (nevedou účetnictví), neboť i v tomto případě se za výdaje na pořízení hmotného majetku podle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP a vstupní cenu hmotného majetku podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP považuje pořizovací cena stanovená podle účetních předpisů.

2.7. Vstupní cena pro účely ZDP u nepeněžitého vkladu

Podle § 15 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), je vkladem peněžní vyjádření hodnoty předmětu vkladu do základního kapitálu obchodní korporace. Předmětem vkladu je obecně věc, kterou se člen korporace, případně budoucí člen korporace (vkladatel) zavazuje do obchodní korporace vložit za účelem nabytí nebo zvýšení svého podílu v této korporaci. V případě nepeněžitých vkladů se jedná o penězi ocenitelné věci jiné, než peníze. Tímto vloženým majetkem může být i nemovitá věc a vklad v takovém případě podléhá DzNNV.

Postup při stanovení vstupní ceny hmotného majetku a jeho odpisování pro účely ZDP je v této situaci odlišný.

ZDP ukládá v ustanovení § 30 odst. 10 v těchto případech nabyvateli pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem hmotného majetku (vkladatelem, zanikající, příp. na přeměně zúčastněnou osobou) při zachování způsobu odpisování, a to ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel. Přecenění majetku při vkladu nebo přeměně, které je důležité pro stanovení účetní hodnoty tohoto majetku, tak na vstupní cenu pro účely ZDP nemá žádný vliv.

V této souvislosti je ovšem třeba se vypořádat s dodatečně vloženým ustanovením § 29 odst. 10 ZDP, podle kterého se

„Vstupní cena hmotného majetku původního odpisovatele použitá při pokračování v odpisování zvyšuje o částky, které se u poplatníka, který pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem, staly součástí ocenění tohoto majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví.“

Důvodová zpráva k novele § 29 odst. 10 ZDP mj. uvádí, že podle dosavadního znění ustanovení § 29 odst. 10 zákona o daních z příjmů se zvyšuje vstupní cena hmotného majetku původního odpisovatele, která se použije u nabyvatele vkladu pro

pokračování v odpisování, o částky výdajů souvisejících s pořízením majetku (zejména o daň z nabytí nemovitých věcí), avšak pouze v případě, že se tyto částky staly u nabyvatele součástí ocenění vloženého majetku jako náklad související s jeho pořízením podle právních předpisů upravujících účetnictví s tím, že nově navržené řešení je koncipováno tak, aby zvyšování ocenění nabytého majetku o výdaje související s pořízením majetku bylo i nadále závislé na tom, jak je o předmětném výdaji účtováno poplatníkem, který pokračuje v odpisování, ale aplikovalo se na všechny situace pokračování v odpisování započatém původním odpisovatelem, které jsou uvedeny v ustanovení § 30 odst. 10 ZDP.

Vzhledem k tomu, že se dané ustanovení ZDP odvolává na účetní předpisy (to znamená, že pokud je dle účetních předpisů účtováno do nákladů, úprava § 29 odst. 10 ZDP se neuplatní-tomu svědčí i důvodová zpráva k zákonu č.170/2017 Sb.), je nutno se opět zaměřit na účetní úpravu ocenění nemovité věci, tentokrát ale nabyté nikoliv kupní smlouvou, nýbrž nepeněžitým vkladem, příp. přeměnou.

Podle ZOK (např. § 251/1) platí, že cena nepeněžitého vkladu se určí na základě posudku zpracovaného znalcem podle jiného právního předpisu, nesmí však být vyšší, než kolik činí částka určená znalcem.

Ocenění znalce, které je povinné pro nepeněžitý vklad, obecně udává cenu, za kterou by bylo možné stejnou nebo porovnatelnou nemovitou věc pořídit v době ocenění, sníženou o náklady na rekonstrukce, opravy a opotřebení nemovité věci odpovídající jejímu stáří a intenzitě užívání. Tento přístup je založen na předpokladu, že potenciální kupující nebude ochoten platit za tuto nemovitou věc více než by činily náklady na vystavění do stavu, v němž se oceňovaná nemovitá věc momentálně nachází. Tento způsob stanovení ceny je závazně předepsán pro ocenění majetku pro účetnictví reprodukční pořizovací cenou.

Důležité je, že podle bodu 3.2. ČÚS 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, se reprodukční pořizovací cenou ocení i vklad dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak.

V tuto chvíli je třeba si připomenout znění § 25 odst. 5 písm. a) ZÚ, které definuje pořizovací cenu jako:

„cenu, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související“,

a zároveň znění § 25 odst. 5 písm. a) ZÚ, které definuje reprodukční pořizovací cenu jako

„cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“

Jestliže platí, že cena nepeněžitého vkladu nesmí být dle § 251/1 ZOK vyšší, než kolik činí částka určená znalcem, dále platí, že částka určená znalcem se považuje za reprodukční pořizovací cenu a dle ČÚS 013 platí, že vklad dlouhodobého

nehmotného a hmotného majetku se ocení reprodukční pořizovací cenou, nemohou být vedlejší výdaje včetně DzNNV součástí účetní hodnoty (reprodukční pořizovací ceny).

Pouze v případě, kdy tak účetní jednotka rozhodne podle § 7 odst. 2 ZÚ, může DzNNV zahrnout do pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ a zároveň tak zvýšit vstupní cenu nemovité věci podle § 29 odst. 10 ZDP.

V případě záměru zákonodárce zahrnout DzNNV do (daňové) vstupní ceny nemovité věci nabývané vkladem či přeměnou ve všech případech, by bylo třeba upravit znění § 29 odst. 10 ZDP např. takto:

„(10) Vstupní cena hmotného majetku původního odpisovatele použitá při pokračování v odpisování se u poplatníka, který pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem, zvyšuje o daň z nabytí nemovitých věcí hrazenou v souvislosti s nabytím tohoto majetku.“

Dílčí závěr 2.7.: Daň z nabytí nemovitých věcí je u účetních jednotek v případě nabytí nemovité věci nepeněžitým vkladem nebo přeměnou účetním nákladem. Daňovým výdajem se stává v okamžiku zaplacení podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a není součástí pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ ani vstupní ceny nemovité věci podle § 29 odst. 1 písm. a) ZDP.

V případě, kdy se tak účetní jednotka rozhodne podle § 7 odst. 2 ZÚ, může DzNNV zahrnout do pořizovací ceny podle § 25 odst. 4 ZÚ a zároveň tak zvýšit vstupní cenu nemovité věci podle § 29 odst. 10 ZDP.

2.8. Dopad na dřívější případy

Jak z příspěvku vyplývá, úprava příslušných právních předpisů v dané věci je velmi nejednoznačná a v důsledku toho se na řešení otázky (ne)zahrnutí DzNNV do vstupní ceny nabývaných nemovitých věcí mezi odborníky jak v rámci státní správy, tak v rámci účetní a daňové veřejnosti vyskytují různé názory.

Jedním z nosných pilířů právního státu je přitom jednoznačné vymezení práv a povinností jednotlivých subjektů, přičemž v případě nejednoznačné úpravy nese v tomto smyslu riziko nejistoty ve smyslu zásady „in dubio pro libertate⁶“ stát. Jednoznačnou správní praxi dosud navíc v této věci neaplikoval ani správce daně (Finanční správa).

Nejednoznačnost právní úpravy podtrhuje i skutečnost, že znění § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP účinné do 30.6. 2017 uvádělo (zaplacenou) daň z nemovitých věcí jako daňový výdaj bez ohledu na případnou skutečnost, že vstupuje do ocenění nabytého majetku. ZDP tak obsahovalo dvě vzájemně rozporná ustanovení.

⁶ Volně přeloženo „v pochybnostech ve prospěch jednotlivce“.

Z uvedených důvodů by měl být striktní jednoznačný postup při posuzování daňového charakteru DzNNV vyžadovat až od okamžiku, kdy dojde k jejich jednoznačné deklaraci ze strany státu. Do tohoto okamžiku by tak neměl být pozastavován ani postup odlišný s podmínkou, že k uplatnění DzNNV v daňových výdajích dojde pouze jednou (buď dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch ZDP v okamžiku úhrady, nebo v rámci daňových odpisů nabytého majetku).

Dílčí závěr 2.8.: Poplatníci daně z příjmů fyzických i právnických osob postupují při posouzení charakteru DzNNV dle výše uvedených závěrů. Vzhledem k nejednoznačné správní praxi a odlišnosti výkladů nebude do okamžiku zveřejnění závěrů tohoto Koordinačního výboru případný odlišný postup daňových poplatníků za předpokladu, že k uplatnění DzNNV v daňových výdajích dojde pouze jednou, ze strany správců daně pozastavován.

3. Návrh na opatření

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 19.9.2018**DPH****529/19.09.18 Registrace k DPH subjektu, který změnil skutečné sídlo do ČR**

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, č. osv. 803

1. Cíl příspěvku

Cílem předkládaného příspěvku je sjednotit výklad správného postupu při registraci k DPH subjektu, který v rámci svých ekonomických aktivit přemístil skutečné sídlo z jiného státu do ČR ve smyslu § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Příkladem může být fyzická osoba, která již uskutečňovala plnění v tuzemsku výhradně pro plátce DPH, ale bydliště i skutečné sídlo měla v zahraničí (jiné zemi EU), vystupovala jako plátce DPH jiné země EU a následně změnila bydliště a skutečné sídlo do ČR. Totéž lze aplikovat i na případy změny skutečného sídla z jiných důvodů i na změny skutečného sídla právnických osob.

2. Právní rozbor

Podmínky, za jakých se osoba stane plátcem, jsou dány zvlášť pro osoby se skutečným sídlem v ČR v § 6 zákona o DPH a odchylně pro osoby se skutečným sídlem mimo ČR v § 6c.

§ 6 odst. (1) Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrát za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

§ 6 odst. (2) Osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrát, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve

§ 6c odst. (2) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinna přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, nebo plnění, na která se použije zvláštní režim jednoho správního místa, je plátcem ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.

Vzhledem k odchylkám podmínek může nastat situace, kdy osoba se skutečným sídlem mimo tuzemsko (např. registrovaná k DPH v jiné zemi EU, která dodává plnění s místem plnění v ČR výhradně plátcům DPH) nemá povinnost se registrovat v ČR k DPH ani, když překročí obrát z plnění podléhajících DPH v tuzemsku za posledních 12 měsíců částku 1 mil. Kč.

Obrat je definován v § 4a zákona o DPH a v definici není omezení, že by se do obratu započítávali pouze plnění dosažená po dobu, kdy má uvedená osoba povinná k dani skutečné sídlo v ČR:

§ 4a odst. (1): Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za

- a) zdanitelné plnění,*
- b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo*
- c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.*

Při změně skutečného sídla se některé osoby stanou dobrovolnými plátcí od prvního dne změny sídla. Pokud k tomu nedojde a ani nedojde ke vzniku povinnosti stát se plátcem z jiného důvodu, stanou se plátcí dle § 6 a vznikne jim povinnost registrovat se dle § 94:

§ 94 odst. (1) Osoba povinná k dani uvedená v § 6 je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat.

Otázka zní – jak interpretovat § 6 a dosažení obratu 1 mil. Kč v případě změny skutečného sídla.

Varianta I.

V den změny místa skutečného sídla musí osoba povinná k dani vyhodnotit, zda nesplňuje podmínky dle § 6 odst. (1). Pokud splňuje má povinnost do 15 dní podat přihlášku k registraci. Pokud tak učiní, není v prodlení, byť obrat překročil již dříve, neboť povinnost registrovat se nastala teprve změnou skutečného sídla.

V případě, že obrat překročila teprve v předcházejícím měsíci, stává se plátcem v souladu s § 6 odst. 2. (V případě, že obrat překročila teprve v průběhu měsíce, kdy změnila sídlo, postupuje dle § 94 a přihlášku podává do 15 dnů od ukončení měsíce.)

V případě, že překročila obrat již dříve, stává se plátcem od prvního dne změny sídla.

Varianta II.

Osoba povinná k dani vyhodnotí poslední den prvního měsíce, kdy je jeho skutečné sídlo v ČR, svůj obrat a v případě, že je větší, než 1 mil. Kč považuje se toto za

měsíc, kdy překročila obrat. Plátcem se stane první den druhého měsíce po překročení (první den třetího měsíce, kdy má skutečné sídlo v ČR).

Varianta III.

Pro účely výpočtu obratu se započítávají pouze plnění uskutečněná po změně sídla. Přestože osoba kontinuálně provádí ekonomickou činnost delší dobu, změnou skutečného sídla se může stát po určitou dobu neplátcem. Plátcem se stane po překročení obratu 1 mil Kč za plnění uvedená v § 4 počítaného od okamžiku změny skutečného sídla postupem podle § 6 a § 94.

Závěr:

Dle názoru předkladatele obratem dle § 4a se rozumí pouze plnění uskutečněná osobou se skutečným sídlem v ČR a tudíž správný postup je Varianta III. Plnění uskutečněná osobou se skutečným sídlem mimo ČR se do obratu nezapočítávají, i když splňují všechny podmínky § 4a. Předkladatel navrhuje, zveřejnění tohoto závěru, pro zvýšení právní jistoty osob, kterých se to týká.

Stanovisko GFŘ:

Pokud osoba neusazená v tuzemsku přemístí své skutečné sídlo z jiného státu do tuzemska a stane se tak osobou usazenou v tuzemsku, stává se plátcem ve smyslu § 6 zákona o dani z přidané hodnoty po překročení obratu 1 mil. Kč, do kterého se započítávají plnění uvedená v § 4a zákona o dani z přidané hodnoty počítaná od okamžiku změny skutečného sídla z jiného státu do tuzemska.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

530/19.09.18 Dlouhodobý majetek jako obchodní majetek určený k uskutečňování ekonomických činností

Předkládají: Ing. Petra Němcová, daňový poradce, č. osv. 3522
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Tomáš Synák, daňový poradce, č. osv. 5199

Cílem příspěvku je připomenout pravidla pro zařazení dlouhodobého majetku do obchodního majetku určeného k uskutečňování ekonomických činností dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“), a shrnout, jaké důsledky má plné nebo částečné zařazení nebo nezařazení dlouhodobého majetku do obchodního majetku na uplatnění odpočtu DPH na vstupu, korekce odpočtu daně dle § 77, § 78, § 79 nebo § 79c ZDPH a na uplatnění DPH při prodeji majetku.

Příspěvek se týká výlučně dlouhodobého majetku, který je využíván pro ekonomickou činnost pouze zčásti nebo vůbec.

Příspěvek se zabývá uplatněním DPH v případech, kdy s dlouhodobým majetkem je nakládáno v rámci běžné správy majetku, tj. v rámci pouhého výkonu vlastnického práva ve smyslu rozsudku Soudního dvora EU („SDEU“) v případě C-72/13 Gmina Wrocław⁷. Předkladatelé zdůrazňují, že se nejedná o případy, kdy by nakládání s dlouhodobým majetkem mohlo představovat ekonomickou činnost ve smyslu rozsudků SDEU v případech C-331/14 Petar Kezić, s.p., C-180/10 a C-181/10 Slaby, Kuč nebo C-263/11 Ainārs Rēdlihs.

1. Právní úprava EU

Soudní dvůr EU

Uplatněním DPH v důsledku plného nebo částečného zařazení majetku do obchodního majetku se opakovaně zabýval SDEU.

A) Rozsudek SDEU ve věci C-97/90 H. Lennartz⁸

„(26) V odpovědi na otázku předkládajícího soudu je třeba nejprve zdůraznit, že podle článku 6 šesté směrnice se užívání investičního majetku pro soukromé použití osoby povinné k dani nebo pro jiné účely, než je účel jeho podnikání, kde je DPH z tohoto zboží zcela nebo částečně odpočitatelná, považuje za poskytování služeb za protiplnění. Z čl. 6 odst. 2 písm. A) a čl. 11 části A odst. 1 písm. C) kombinovaných

⁷ Viz bod 17.

⁸ Autorský překlad.

ustanovení vyplývá, že pokud osoba povinná k dani získá zboží, které používá částečně pro soukromé účely, považuje se za to, že poskytla služby zdaněné na základě nákladů na jejich poskytování. Z toho vyplývá, že osoba, která používá zboží částečně pro účely zdanitelných obchodních transakcí a částečně pro soukromé použití a která po převzetí zboží zpětně získala celou nebo část DPH na vstupu, se považuje za osobu, která užívá zboží zcela pro účely svých zdanitelných transakcí ve smyslu čl. 17 odst. 2. V důsledku toho má tato osoba v zásadě nárok na úplný a okamžitý odpočet daně zaplacené na vstupu při nákupu zboží.“

„(35) ... osoba povinná k dani, která používá zboží pro účely ekonomické činnosti, má právo při pořízení takového zboží uplatnit odpočet daně podle pravidel zakotvených v čl. 17 bez ohledu na to, jak malý je podíl užití pro ekonomickou činnost.“

B) Rozsudek SDEU ve věci C-291/92 Dieter Armbricht⁹

„(28) Je nesporné, že pokud se osoba povinná k dani rozhodne vyloučit část majetku z obchodního majetku, tato část nikdy není součástí tohoto majetku. Nemůže být tudíž považována za osobu užívající zboží, které je součástí jejího obchodního majetku, pro účely čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. A) směrnice. Tato část, která se nepoužívá k poskytování zdanitelných obchodních služeb nebo dodávek, tedy nespadá do oblasti působnosti systému DPH a nesmí být brána v úvahu při použití čl. 17 odst. 2 písm. A) směrnice.“

C) Rozsudek SDEU ve věci C-118/11 Eon Aset Menidjunt, mimo jiné, uvádí:

„(54) Pokud se osoba povinná k dani rozhodne zacházet s investičním majetkem používaným jak k podnikatelským účelům, tak k soukromým účelům jako s obchodním majetkem, je DPH splatná na vstupu z pořízení tohoto majetku v zásadě plně a bezprostředně odpočitatelná...“

(55) Pokud se osoba povinná k dani rozhodne ponechat investiční majetek v celém rozsahu jako součást svého soukromého majetku, ačkoliv jej používá jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, není odpočitatelná žádná část DPH splatné nebo odvedené na vstupu z pořízení tohoto majetku. V tomto případě nemůže použití tohoto majetku k podnikatelským účelům podléhat DPH.

(56) Konečně, pokud osoba povinná k dani zvolí možnost učinit majetek součástí obchodního majetku pouze v případě, kdy je skutečně používán k podnikatelským účelům, není část majetku vyloučená z tohoto obchodního majetku součástí majetku podniku, a proto nespadá do působnosti systému DPH.“

⁹ Autorský překlad.

Je třeba podotknout, že společnost Eon Aset Menidjmont byla právnická osoba, tedy že výše uvedené se plně vztahuje i na právnické osoby (tj. i právnická osoba může mít majetek, který není zařazen do obchodního majetku).

D) Rozsudek SDEU C-229/15 Mateusiak

Konkrétně stanovisko generální advokátky Juliane Kokott k danému případu:

„(32) Z toho například vyplývá, že oprava odpočtu daně v případě provedení prací na zboží přichází v úvahu jen potud, pokud tyto práce nejsou zdaněny již v rámci použití zboží pro soukromou potřebu. Jinak by byla osoba povinná k dani zatížena daní z přidané hodnoty dvakrát. Totéž platí i opačně: **ke zdanění použití zboží pro soukromou potřebu může dojít jen v rozsahu, v němž jeho pořízení a jeho uchování oprávnily i k odpočtu daně.**“

„(34) Ke zdanění podle čl. 18 písm. c) směrnice o DPH může podle jeho znění dojít jen tehdy, jestliže pořízení zboží oprávnilo k odpočtu daně. Zboží se tak stává součástí investičního majetku a není zatíženo daní. Pokud však má zboží při ukončení činnosti ještě zůstatkovou hodnotu, nebylo ještě v rámci hospodářské činnosti spotřebováno a jeho výlučné užívání pro soukromou potřebu je tak nutno – poprvé – zdanit, jestliže nedojde k osvobození od daně.

(35) Jedná se ostatně v podstatě **o totéž daňové zacházení, ke kterému by nepochybně došlo na základě čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, pokud by J. Mateusiak budovu v tomtéž okamžiku prodal.** V důsledku toho zajišťuje zdanění podle čl. 18 písm. c) směrnice o DPH, ke kterému dojde nezávisle na uplynutí opravného období podle čl. 187 odst. 1, rovněž neutralitu systému daně z přidané hodnoty do té míry, že nemá vliv na ekonomická rozhodnutí osoby povinné k dani.“

E) Rozsudek SDEU C-16/14 Property Development Company

„(42) Konečně je třeba připomenout, že základ daně uvedený v čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesti směrnice **nemůže v žádném případě zahrnovat hodnotu, ze které již osoba povinná k dani zaplatila DPH, aniž ji mohla následně odpočíst.** Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby v tomto ohledu provedl nezbytná ověření.“

Směrnice o DPH a její promítnutí do ZDPH

Z judikatury SDEU, zejména z rozsudku *C-291/92 Dieter Armbrecht odst. 28* a *C-118/11 Eon Aset Menidjmont* vyplývá, že používá-li osoba povinná k dani (je jedno, zda se jedná o fyzickou osobu či právnickou osobu) určitý majetek (samostatnou věc) ke své ekonomické činnosti pouze částečně, může se u majetku rozhodnout následovně:

1. zařadit jej do svého obchodního majetku zcela,

2. zařadit jej do svého obchodního majetku pouze z části,
3. nezařadit jej do svého obchodního majetku vůbec.

Předkladatelé se setkali s názorem, že tyto závěry SDEU byly překonány (již neplatí) po přijetí Směrnice Rady č. 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou s účinností od 15. ledna 2010 byla novelizována Směrnice Rady č. 2006/112/EU, o společném systému DPH, ve znění pozdějších předpisů („Směrnice“)¹⁰.

Čl. 168a odst. 1 Směrnice stanoví:

„1. V případě nemovitosti, **kteřá tvoří součást obchodního majetku** osoby povinné k dani a která je užívána k jiným účelům než pro účely jejího podnikání a která je užívána jak pro účely jejího podnikání, tak pro její soukromou potřebu nebo soukromou potřebu jejích zaměstnanců, či obecněji k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, je DPH u výdajů souvisejících s touto nemovitostí odpočitatelná v souladu se zásadami stanovenými v článcích 167, 168, 169 a 173 pouze do výše podílu, v jakém je nemovitost užívána pro účely podnikání osoby povinné k dani.

Odchylně od článku 26 se změny podílu užívání nemovitosti podle prvního pododstavce zohlední v souladu se zásadami stanovenými v článcích 184 až 192, jak je uplatňuje příslušný členský stát.

2. Členské státy mohou rovněž použít odstavec 1 ve vztahu k DPH u výdajů souvisejících s dalším zbožím, které členské státy vymezí a které **tvoří součást obchodního majetku**.“¹¹

Jak vyplývá z důvodové zprávy k výše uvedené novele Směrnice, článkem 168a se *„navrhuje omezit původní nárok na odpočet DPH v poměru ke skutečnému podnikatelskému použití, pokud je nemovitost ke smíšenému použití **součástí majetku podniku**. Zároveň se navrhuje opravný systém, aby se zohlednily různé druhy podnikatelského a soukromého (nebo nepodnikatelského) použití těchto nemovitostí.“*

Také Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k návrhu směrnice Rady představuje návrh článku 168a jako vyjasnění pochopitelné zásady přirozené pro povahu a smysl DPH, že pokud je nemovitost určená ke smíšenému použití **součástí majetku podniku**, původní nárok na odpočet DPH se omezuje na část skutečně používanou k podnikatelským účelům.

¹⁰ Např. články 16, 17, 168a Směrnice.

¹¹ Česká republika využila možnosti stanovené v odst. 2 u jakéhokoliv dlouhodobého majetku, viz ustanovení § 75 odst. 3 ZDPH.

Zavedení příslušného článku však v žádném případě nezpochybňuje ani nijak nepřekonává výše uvedené závěry SDEU, které představují základní zásadu DPH, že pouze ve vztahu k obchodnímu majetku vystupuje vlastník jako osoba povinná k dani. Pouze a jedině ve vztahu k obchodnímu majetku, tzn. té části majetku, kterou osoba povinná k dani určila k uskutečňování svých ekonomických činností, se posuzuje uplatnění DPH. Článek 168a Směrnice pouze omezil možnost plného uplatnění nároku na odpočet DPH v případě, že se plátce rozhodne dlouhodobý majetek zařadit plně do obchodního majetku. Plyne to ze samotného znění čl. 168a Směrnice, podle kterého úprava dopadá pouze na dlouhodobý majetek, který tvoří součást obchodního majetku. V zásadě došlo jen k omezení závěru v případě C-97/90 H. Lennartz, podle kterého bylo možné uplatnit u dlouhodobého majetku okamžitý a plný nárok na odpočet daně bez ohledu na rozsah užití pro ekonomické činnosti.

Tomu plně odpovídá úprava dlouhodobého majetku dle ZDPH, neboť dle § 4 odst. 4 písm. d) je „dlouhodobým majetkem **obchodní majetek**, který...“. Následně je vyloučen plný nárok na odpočet v § 75 odst. 3 ZDPH, pokud je dlouhodobý majetek využíván i pro jiné účely než pro ekonomickou činnost.

V dalších částech předkladatelé rozeberou, jaký má unijní úprava vliv na uplatnění nároku na odpočet daně, úpravu odpočtu daně a na zdanění při prodeji majetku. Při částečném zařazení do obchodního majetku předpokládáme, že zařazena je pouze ta část, která je v okamžiku zařazení využívána pro ekonomickou činnost a naopak ta část, která není zařazena do obchodního majetku, je využívána výlučně pro účely nesouvisející s ekonomickou činností.

2. Odpočet daně u dlouhodobého majetku

2.1. Majetek zařazený zcela do obchodního majetku

Podle úpravy ZDPH účinné do 31. března 2011 bylo u dlouhodobého majetku, který plátce používal jak pro účely související s ekonomickou činností, tak pro účely s ní nesouvisející, možné uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši. Následné užití dlouhodobého majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností podléhalo DPH dle § 14 odst. 3 zákona o DPH.

Podle aktuální úpravy, zavedené v důsledku článku 168a Směrnice, již tento postup není možný. Podle § 75 ZDPH lze v takovém případě uplatnit nárok na odpočet v poměrné výši určené podle rozsahu využití, popřípadě pomocí kvalifikovaného odhadu, který podléhá následné korekci, a to v přiznání za poslední zdaňovací období roku. Užití dlouhodobého majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností nepodléhá DPH dle § 14 odst. 3 zákona o DPH.

2.2. Majetek zařazen z části do obchodního majetku

Plátce nemá nárok na odpočet DPH na vstupu připadající na část dlouhodobého majetku, kterou nezařadí do svého obchodního majetku.

Naopak plátce může uplatnit nárok na odpočet daně, ať již v plné nebo částečné výši, při splnění dalších podmínek z části zařazené do obchodního majetku.

2.3. Majetek nezařazen do obchodního majetku

Takový dlouhodobý majetek není podle výše citovaného rozsudku SDEU ve věci C-118/11 *Eon Aset Menidjunt odst. 56* součástí majetku plátce, a proto vůbec nespadá do systému DPH. Plátce tedy nemá při jeho pořízení vůbec nárok na odpočet DPH.

3. Užití majetku pro soukromé účely

3.1. Majetek zařazený zcela do obchodního majetku

Do 31. března 2011 užití dlouhodobého majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností podléhalo DPH dle § 14 odst. 3 zákona o DPH, protože plátce mohl uplatnit odpočet daně v plné výši.

Od 1. dubna 2011 užití dlouhodobého majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností nepodléhá DPH dle § 14 odst. 3 zákona o DPH, neboť při pořízení dlouhodobého majetku nebylo možno uplatnit odpočet DPH u té části, která není využívána pro ekonomickou činnost.

3.2. Majetek zařazen z části do obchodního majetku

Užití nezařazené části dlouhodobého majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností není předmětem daně dle § 13 odst. 3 zákona o DPH. K žádné změně v důsledku implementace článku 168a Směrnice nedošlo.

3.3. Majetek nezařazen do obchodního majetku

Užití majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností není vůbec předmětem daně dle § 13 odst. 3 zákona o DPH.

4. Úpravy odpočtu daně u dlouhodobého majetku

4.1. Majetek zařazený zcela do obchodního majetku

Plátce sleduje podíl využití celého majetku a aplikuje pravidla pro úpravy odpočtu daně ve vztahu k celému majetku. Může dojít jak ke zvýšení odpočtu daně, pokud se zvětší použití dlouhodobého majetku pro ekonomickou činnost, tak ke snížení odpočtu daně, pokud se využití pro ekonomickou činnost sníží.

4.2. Majetek zařazen z části do obchodního majetku

Plátce sleduje podíl využití části majetku zařazené do obchodního majetku. Případné úpravy odpočtu daně se týkají pouze části majetku zařazené do obchodního majetku. Plátce proto není oprávněn provést úpravu odpočtu daně (zvýšit odpočet DPH) z části nezařazené do obchodního majetku, i kdyby došlo k použití celého majetku pro účely zakládající nárok na odpočet. Pokud dojde ke snížení užití pro ekonomickou činnost té části dlouhodobého majetku, která byla zařazena do obchodního majetku, je třeba odpočet daně snížit.

4.3. Majetek nezařazen do obchodního majetku

Protože je celý majetek mimo působnost DPH, není plátce oprávněn dodatečně uplatnit nárok na odpočet daně ani prostřednictvím úpravy odpočtu daně.

5. Uplatnění DPH při prodeji dlouhodobého majetku

5.1. Majetek zařazený zcela do obchodního majetku

Prodej majetku je předmětem DPH. V závislosti na (ne)splnění podmínek pro případné uplatnění osvobození od daně plátce uplatní DPH na výstupu nebo uskuteční plnění od DPH osvobozené, a to ve vztahu k celé prodejní ceně. Daný postup vyplývá nejen z obecných principů DPH, ale výslovně na tuto povinnost poukazuje i ZDPH ve svém § 78d (4). Zde ZDPH uvádí, že v případě prodeje dlouhodobého majetku (viz definice dlouhodobého majetku jako dílčí subkategorie obchodního majetku) je nutno DPH odvést i z té části dlouhodobého obchodního majetku, která nebyla určena pro ekonomické účely, a to i po uplynutí lhůty pro úpravu odpočtu daně.

V závislosti na režimu výše uvedeného prodeje plátce provede úpravu odpočtu daně podle § 78d ZDPH. Tato úprava se týká celého majetku, tedy i případně celé daně na vstupu.

5.2. Majetek zařazen z části do obchodního majetku

Prodej části majetku zařazené do obchodního majetku je předmětem DPH a na tuto část se analogicky, jak je uvedeno výše, vztahuje povinnost odvést DPH nebo přiznat uskutečnění plnění osvobozeného od daně. Také této části odpočtu majetku se týká úprava odpočtu podle § 78d ZDPH.

Naopak část majetku, která není zařazena do obchodního majetku, je vyloučena z působnosti DPH. Dodání této části dlouhodobého majetku je tedy mimo předmět DPH a není třeba se zabývat otázkou, zda lze uplatnit osvobození od daně. Tento postup je zcela v souladu s koncepcí vystupování plátce DPH jako osoby povinné

k dani ve vztahu ke svému obchodnímu majetku. Ve vztahu k té části majetku, která není součástí obchodního majetku (jedná-li se o pouhý výkon vlastnického práva), vlastník nevystupuje jako osoba povinná k dani a nakládání s touto částí majetku je zcela mimo předmět DPH.

Výše uvedený závěr je opět v souladu se ZDPH, nevyjímaje ustanovení § 78d (4). Zde ZDPH hovoří o dodání dlouhodobého majetku, který je subkategorií obchodního majetku, a nevztahuje se tedy na majetek, který součástí obchodního majetku vůbec není.

5.3. Majetek nezařazen do obchodního majetku

Majetek není z pohledu plátce v působnosti režimu DPH. Plátce ani při jeho pořízení neměl nárok na odpočet daně a dodání takového majetku (jedná-li se o prostý výkon vlastnického práva) není předmětem daně při prodeji. Tento závěr je v souladu s výše uvedeným rozsudkem SDEU ve věci *C-118/11 Eon Aset Menidjunt odst. 55*.

6. Proces zařazení do obchodního majetku

Dle ustanovení § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH se pro účely zákona rozumí obchodním majetkem majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností.

Podle důvodové zprávy k novele ZDPH¹², která upravila výše uvedenou definici, se vymezení obchodního majetku zpřesňuje s účelem věrněji promítnout zásadu vyplývající z ustálené judikatury SDEU (např. rozsudek ve věci *C-291/92 Armbrecht*), že osoba povinná k dani je oprávněna určit, zda, popř. v jaké části, majetkové hodnoty zařadí do svého obchodního majetku. V souladu s ustálenou judikaturou SDEU jsou touto definicí obchodního majetku pokryty také případy, kdy osoba povinná k dani využije dané majetkové hodnoty pro uskutečňování svých ekonomických činností s určitým časovým odstupem.

Určení majetku k uskutečňování ekonomických činností je projevem vůle plátce. Z logiky systému DPH je zřejmé, že plátce zařazuje do svého obchodního majetku pořízený majetek, u něhož uplatňuje nárok na odpočet DPH (tedy položky obsažené na řádcích 40 až 47 příznání k DPH). Majetek, resp. jeho část, u které byl uplatněn odpočet DPH, je tedy nutné automaticky považovat za zařazený do obchodního majetku (v opačném případě by odpočet DPH vůbec nebyl možný).

Nicméně samotné neuplatnění nároku na odpočet daně nemusí samo o sobě nutně znamenat, že plátce příslušný majetek neurčil k uskutečňování své ekonomické činnosti. To platí zejména pro případy, kdy pořízení majetku nebylo zatíženo DPH

¹² Zákon č. 170/2017 Sb.

(nákup nemovitosti byl osvobozen od DPH nebo prodávající nebyl v postavení osoby povinné k dani).

Uplatnění odpočtu daně v částečné výši rovněž neznamená automaticky, že plátce zařadil dlouhodobý majetek do obchodního majetku pouze z části (mohl jej zařadit do obchodního majetku plně).

Podkladem pro určení, zda je daná položka součástí obchodního majetku plátce, je evidence pro účely DPH podle § 100 odst. 3 ZDPH. V tomto ohledu je nutno dodat, že evidence obchodního majetku pro účely ZDPH se může, nicméně nutně nemusí, shodovat s registrem majetku plátce pro účely daně z příjmů, popřípadě účetnictví.

Předkladatelé jsou si vědomi, že povinnost evidovat obchodní majetek pro účely DPH je poněkud opomíjená povinnost (zejména v případě plátců, kteří mají plný nárok na odpočet DPH). Nicméně důkazní břemeno leží na plátcích daně.

7. Závěr

Plátce se může při pořízení majetku rozhodnout, zda jej celý nebo z části určí k uskutečňování své ekonomické činnosti, a tedy jej zařadí do svého obchodního majetku. Majetek nebo jeho část, kterou plátce do svého obchodního majetku nezařadí, jedná-li se o prostý výkon vlastnického práva, nespadá do systému DPH se všemi souvisejícími důsledky.

Navrhujeme přijmout výše uvedený navrhovaný výklad a náležitým způsobem jej publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 19.9.2018**Ekologické daně****531/19.09.18 Podmínky pro nabývání zemního plynu a pevných paliv osvobozených od daně z energetických produktů v případě kombinované výroby tepla a elektřiny**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit platnost závěrů uvedených ve stanovisku ministerstva financí v příspěvku 214/17.12.07 - Výklad některých pojmů v zákonech o energetických daních a týkajících se podmínek pro nabývání zemního plynu a pevných paliv osvobozených od daně z energetických produktů v případě kombinované výroby tepla a elektřiny. V praxi se totiž ze strany celní správy jako správce daně v poslední době začaly objevovat názory, které zpochybňují závěry uvedené v tomto příspěvku. Přitom tyto závěry až do nedávna byly konzistentně aplikovány ze strany celní správy jako správce daně a lze je tedy považovat za ustálenou správní praxi, která má navíc oporu ve stávajícím znění zákona.

Tato ustálená správní praxe vychází z § 8 odst. 1 částí 45 a 47 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který stanoví, že zemní plyn a pevná paliva určená k použití, nabízená k prodeji nebo použitá k výrobě elektřiny nebo pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (KVET) v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem, jsou osvobozena od daně.

V případě KVET v generátorech, které splňují minimální stanovenou účinnost, není rozdíl mezi primárním a sekundárním účelem výroby (tj. výrobou elektřiny a výrobou tepla) natolik zásadní, aby bylo možno považovat jeden z těchto účelů natolik marginální, aby nemusel být brán v úvahu. Proto pozitivní právní úprava i s ohledem na možnost efektivní správy daně stanoví, že v případě splnění daných podmínek, což jsou:

- i) minimální stanovená účinnost, a
- ii) dodání tepla domácnostem,

jsou všechna takto spotřebovaná pevná paliva a zemní plyn osvobozeny od daně; osvobození z důvodu výroby elektřiny v rámci KVET pak vychází z principu, že spotřeba jedné energie pro výrobu jiné energie je od daně osvobozena, neboť jinak by docházelo ke dvojímu zdanění finální energie.

Spornou otázkou je, zda se má uvedené osvobození z KVET u spotřebovaného plynu a pevných paliv:

- 1) buď uplatnit pouze ve vztahu k teplu dodávanému domácnostem (bez ohledu na jejich počet),
- 2) nebo zda je možno osvobodit veškerou spotřebu plynu a pevných paliv za předpokladu, že v rámci kombinované výroby jsou do spotřeby tepla zahrnuty alespoň dvě domácnosti, a to bez ohledu na poměr mezi dodávkami tepla pro domácnosti a pro ostatní odběratele.

Směrnice EU směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, nestanoví detailní pravidla pro osvobození energetických produktů v případě KVET.

Čl. 15 odst. 1 písm. c) Směrnice stanoví, že aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, mohou členské státy uplatňovat pod finanční kontrolou plné nebo částečné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění na energetické produkty a elektřinu, používané pro KVET.

Čl. 15 odst. 1 písm. h) Směrnice dále stanoví, že členské státy mohou uplatňovat pod finanční kontrolou plné nebo částečné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění na elektřinu, zemní plyn, uhlí a pevná paliva používané domácnostmi nebo organizacemi, které dotyčný členský stát považuje za dobročinné. V případě těchto dobročinných organizací mohou členské státy omezit osvobození od daně nebo její snížení na použití pro neobchodní činnosti.

I přes stručnou formulaci pravidel pro osvobození uvedených ve Směrnici je zřejmé, že obě osvobození mají jiný účel. Účelem osvobození u KVET je podpora ekologické výroby tepla a elektřiny, zatímco u osvobození domácností jde o sociální důvody.

Podmiňování osvobození u KVET dodávkou pouze pro domácnosti tedy z pohledu Směrnice nedává smysl, neboť Směrnice nedává členskému státu možnost selektivně určit, na koho se osvobození u KVET uplatní a na koho ne. Taková možnost je dána pouze u dobročinných organizací, ale absolutně bez vazby na KVET. Navíc účel osvobození od daně pro KVET není primárně sociální (snížení daňové zátěže domácností), ale ekologický (motivace k vyšší účinnosti využití energetických zdrojů).

Na základě těchto důvodů ministerstvo financí, které se za daňovou správu v době projednání původního příspěvku účastnilo jednání koordinačního výboru, potvrdilo závěr, že v případě KVET v generátoru s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla **alespoň z části dodáváno domácnostem, lze osvobodit všechny plyn nebo pevná paliva.**

Pokud by ministerstvo financí jako autor návrhu zákona měl v úmyslu omezit osvobození pouze na KVET pro domácnosti, pak by:

- 1) tento záměr do textu zákona výslovně uvedlo, např. textací *...a to pouze teplo dodávané domácnostem ...*
- 2) nesouhlasilo by se závěry navrhovanými v rámci koordinačního výboru
- 3) vykládalo by od počátku zákon tak, že se osvobození vztahuje pouze na teplo dodané domácnostem

Uvedený závěr je potvrzen v čl. 7 odst. 2 Metodické příručky Odboru 23 Daní GŘC č. 1/2015, č.j.45420/2015-900000-231, schválené dne 21. 9. 2015¹³, která v souladu se závěry koordinačního výboru uvádí, že osvobození pevných paliv nebo plynu pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (KVET) je možné podle § 8 odst. 1 písm. c) ZDzP a § 8 odst. 1 písm. d) ZDPP. Podle těchto ustanovení lze osvobodit všechn plyn a pevná paliva použitá pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z KVET dodáváno domácnostem. V případě kombinované výroby elektřiny a tepla v generátoru s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla alespoň z části dodáváno domácnostem, lze osvobodit všechny plyn nebo pevná paliva.

Pokud jde o vázanost správce daně ustálenou správní praxí (vyjádřenou uvedeným závěrem MF v rámci koordinačního výboru a následnými metodickými pokyny celní správy¹⁴), odkazuje předkladatel na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu¹⁵, který za ni považuje *ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost (příp. i nečinnost) orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad právních předpisů*.

Podle názoru předkladatele vytvořila dosavadní soustavná praxe celní správy oprávněná očekávání adresátů příslušných právních norem v oblasti osvobození od daně. Z tohoto důvodu tedy není možné při nezměněné právní úpravě dodatečně zúžit rozsah osvobození, pokud celní správa takto v předchozích obdobích za stejného právního stavu nepostupovala¹⁶.

¹³ Ve stejném smyslu definuje podmínky osvobození i Vnitřní pokyn č. 73/2007 Ekologické daně – vybrané ustanovení zákona, ve znění změn a doplňků VP č. 41/2008, VP č. 60/2008, VP č. 11/2011 a VP č. 40/2012 (aktualizované znění ke dni 1. ledna 2013)

¹⁴ Ohledně právní závaznosti metodiky předkladatel upozorňuje na závěry obsažené v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 2 Ans 1/2005, nebo rozsudek č. j. 7 Afs 45/2007) a judikatuře Ústavního soudu (nález, sp. zn. I. ÚS 520/06), zabývajících se právní závazností interních normativních aktů a na jejich základě se vyvíjející tzv. správní praxe.

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 88/2006

¹⁶ Obdobně judikoval Ústavní soud ve věci rozsahu sociálního zabezpečení francouzských občanů v nálezech sp. zn. I. ÚS 520/06, nebo I. ÚS 629/06

Navíc pokud by ze strany ministerstva financí existovala pochybnost o tom, zda platný text zákona odpovídá záměru zákonodárce ohledně rozsahu osvobození a je v tomto směru jednoznačný, mohl být rozsah osvobození u KVET upraven např. v rámci novely zákona č. 261/2007 Sb. Ministerstvo financí však v návrhu této novely zákona¹⁷ naopak navrhlo, aby v čl. LXXII § 8 odst. 1 písm. c) byla slova „pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem,“ zrušena, čímž by se naopak stávající osvobození rozšířilo.

K tomu je v čl. II obecné části důvodové zprávy k návrhu této novely uvedeno, že: ... *po získání nezbytných praktických zkušeností s fungováním energetických daní jak ze strany správce daně, tak především ze strany daňových subjektů, byly identifikovány ty oblasti, které jsou pro praktickou aplikaci příliš obecné nebo technicky nepřesné, a dochází k jejich novelizaci.*

V návrhu je například upřesněn daňový režim přepravek energetických produktů mezi konečnými spotřebiteli a z toho vyplývající povinnosti, dále prokazování bezúhonnosti navrhovatelů na vydání povolení v souladu s novelizací zákona o Rejstříku trestů, zrušení podmínky dodání tepla domácnostem u osvobození pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, ...

Na základě výše uvedených argumentů navrhuje předkladatel potvrdit závěr, že v případě kombinované výroby elektřiny a tepla v generátoru s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla alespoň z části dodáváno domácnostem, lze od daně osvobodit všechny plyn nebo pevná paliva.

Stanovisko GŘC:

Dle ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) ZDzP a § 8 odst. 1 písm. b) ZDPP lze osvobodit všechny plyn a pevná paliva použitá pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (dále jen „KVET“) v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z KVET dodáváno domácnostem. Aby mohlo být osvobození uplatněno, musí být splněny následující podmínky.

a) generátor pro KVET (výrobní zařízení, soustrojí),

b) minimální účinnost, tj. efektivnost energetických procesů, vyjádřená poměrem mezi úhrnným energetickým výstupem a vstupem téhož procesu, vyjádřená v procentech, stanovená podle vyhlášky č. 441/2012 Sb., o stanovení minimální účinnosti užití energie při výrobě elektřiny a tepelné energie,

c) teplo je dodáno víc než jedné domácnosti.

¹⁷ Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, č.j. 18/81774/2008-182 schválený usnesením vlády ze dne 9. března 2009 č. 264

Pokud je teplo fyzicky dodáváno domácnostem přes obchodníka, bytové družstvo nebo jinou právnickou osobu, musí být smluvně zaručeno, nebo jinak prokázáno, že teplo je skutečně fyzicky dodáno domácnostem.

Pokud jsou všechny podmínky splněné, je od daně osvobozen všechn plyn a pevná paliva použitá pro KVET, tedy i v případě, že teplo je například z části dodáváno domácnostem a z části je dodáváno i mimo domácnosti.

Generální ředitelství cel souhlasí s právním názorem, který je uveden k problematice KVET v podkladech na Koordinační výbor 9/2017.

Stanovisko MF:

Souhlas se stanoviskem GŘC.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 19.9.2018

Ekologické daně

532/19.09.18 Povinnost zahraniční osoby předložit výpis z obchodního rejstříku v rámci řízení o povolení k nabytí plynu/elektřiny bez daně

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Mgr. Jakub Tměj, daňový poradce, č. osv. 5368

1. Cíl příspěvku:

Zákonná úprava daně ze zemního plynu a některých dalších plynů (tj. část čtyřicátá pátá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, dále jen „Zákon“) umožňuje v případě dodavatelů plynu nabytí plynu bez daně.

Tento režim je podmíněn vydáním povolení správce daně na žádost navrhovatele. Jednou ze zákonem stanovených náležitostí žádosti je dle § 13 odst. 2 písm. c) Zákona „výpis z obchodního rejstříku, výpis z živnostenského rejstříku, nebo výpis z jiného obdobného rejstříku, je-li navrhovatelem zahraniční osoba“.

Setkali jsme se v této souvislosti s praxí správce daně, kdy v rámci řízení o vydání povolení k nabytí plynu bez daně vyžaduje po žadatelích striktně výpis z českého obchodního rejstříku, a to i v případě zahraničních osob. V případě jeho nepředložení odmítá povolení udělit.

Jedinou možností, jak může zahraniční osoba získat výpis z českého obchodního rejstříku, je založení její organizační složky v České republice, tzv. odštěpného závodu (dále jen „organizační složka“). Správce daně tak svým postupem fakticky nutí zahraniční osoby k zakládání organizačních složek v ČR.

Tento příspěvek má za cíl vyjasnit, že pro vydání povolení k nabytí plynu bez daně je v souladu se Zákonem v případě navrhovatelů zahraničních osob možné předložit výpis z obchodního či jiného obdobného rejstříku vedeného ve státě jejich sídla.

Tatáž úprava je pro daň z elektřiny obsažena v části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Znění i číslování relevantních ustanovení je v případě daně z elektřiny shodné jako u daně z plynu, proto níže uvedený rozbor a závěry platí i pro řízení o povolení k nabytí elektřiny bez daně.

2. Právní rozbor:

2.1. Znění a smysl Zákona

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, tak jak je upravena v Zákoně, patří mezi daně zatěžující spotřebu vybrané komodity. Z charakteristiky daně zatěžující

spotřebu vyplývá možnost nabytí plynu bez daně v případě dodavatelů, tzn. subjektů, které plyn samy nespotřebovávají, ale dodávají jej buď dalším dodavatelům či konečným spotřebitelům.

Dodavatelem se dle § 2 odst. 1 písm. b) Zákona rozumí „*právnícká nebo podnikající fyzická osoba, která nabývá plyn bez daně za účelem jeho dalšího prodeje*“. Dodavatelem tedy z definice může být jak tuzemská, tak zahraniční osoba.

Zákonným předpokladem k nabytí plynu bez daně je získání příslušného povolení. Důvodová zpráva k Zákonu v této souvislosti uvádí, že „*aby nedocházelo k daňovým únikům, může plyn bez daně nabyt pouze subjekt, který je držitelem povolení k nabytí plynu bez daně, které vydává správce daně.*“ Zákon upravuje postup a podmínky vydání povolení k nabytí plynu bez daně.

Řízení o povolení k nabytí plynu bez daně je vždy zahájeno na základě návrhu subjektu požadujícího vydání povolení. Zákonné náležitosti návrhu na vydání povolení k nabytí plynu bez daně vyjmenovává § 13 odst. 2 Zákona.

§ 13 odst. 2 Zákona

„(2) *Návrh na vydání povolení k nabytí plynu bez daně obsahuje*

- a) identifikační údaje navrhovatele,*
- b) předpokládané roční množství odebraného plynu bez daně v MWh,*
- c) výpis z obchodního rejstříku, výpis z živnostenského rejstříku, nebo výpis z jiného obdobného rejstříku, je-li navrhovatelem zahraniční osoba; výpis nesmí být v den podání návrhu starší více než 30 dnů,*
- d) doklad prokazující, že navrhovatel je držitelem licence na obchod s plynem, pokud bude plyn odebírán převážně prostřednictvím plynárenského zařízení.“*

Písmeno c) citovaného ustanovení zakládá povinnost navrhovatele přiložit k návrhu výpis z veřejného rejstříku potvrzující pravdivost a aktuálnost některých v návrhu uvedených skutečností. Ustanovení jednoznačným způsobem stanovuje tři rovnocenné možnosti, jak může navrhovatel této povinnosti dostát. Jedná se o možnosti předložení výpisu:

- a) z obchodního rejstříku,
- b) ze živnostenského rejstříku,
- c) z jiného obdobného rejstříku, je-li navrhovatelem zahraniční osoba.

Zákon dále stanoví, že správce daně povolení k nabytí plynu bez daně vydá, jsou-li splněny následující podmínky:

- a) návrh na vydání povolení obsahuje všechny náležitosti uvedené v § 13 odst. 2,
- b) navrhovatel je bezúhonný,

- c) navrhovatel není v úpadku podle insolvenčního zákona a
- d) navrhovateli nebylo v posledním roce zrušeno povolení podle § 15 odst. 2 písm. b) nebo c).

V případě splnění taxativně uvedených zákonných podmínek ustanovení zakotvuje povinnost správce daně vydat povolení k nabytí plynu bez daně. Správce daně nedisponuje v této situaci správním uvážením.

Za účelem zabránění daňovým podvodům tedy zákonodárce stanovil, že k získání povolení k nabytí plynu bez daně je nutné, aby byl daný subjekt dostatečně identifikován a zároveň splňoval podmínky dokládající jeho bezúhonnost a ekonomickou stabilitu. Žádné další požadavky Zákon nestanoví.

Z ustanovení Zákona je zřejmé, že zákonodárce výslovně počítal s možností udělení povolení k nabytí plynu bez daně zahraničním osobám. Zároveň z žádného ustanovení ani účelu Zákona nevyplývá, že by tyto zahraniční osoby byly povinny mít v České republice zřízenou organizační složku. Naopak citované ustanovení § 13 odst. 2 písm. c) výslovně uvádí možnost předložení výpisu nejen z obchodního či živnostenského rejstříku, ale také z jiného obdobného rejstříku, je-li navrhovatelem zahraniční osoba.

Případná argumentace správce daně o zachování možnosti kontrolovat podnikatelské subjekty, která by údajně byla při neexistenci jejich organizační složky na území ČR prakticky znemožněna, je lichá. V oblasti jiných daní (např. DPH) správce daně běžně spravuje a kontroluje daňové povinnosti zahraničních subjektů, aniž by v ČR měly organizační složku. Navíc je dodavatel povinen vystavovat daňové doklady dle § 17 Zákona nebo vést evidenci dle § 18 Zákona. Tyto a další nástroje dle daňového řádu umožňují správci daně efektivně kontrolovat plnění všech zákonných povinností dodavatele.

2.2. Svoboda usazování

Česká republika je členem Evropské unie a jako taková je vázána právním řádem EU. Jedním ze základních principů primárního práva Evropské unie je svoboda usazování zakotvená v čl. 49 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Článek 49 SFEU

„V rámci níže uvedených ustanovení jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 54 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.“

Nedílnou součástí svobody usazování je svoboda podnikání. Je čistě na daném subjektu, jakou formu pro své podnikání v jiném členském státě EU zvolí – založení dceřiné společnosti, organizační složky nebo působení bez takového formálního zastoupení. Svoboda usazení tak ve své podstatě zahrnuje i svobodu neusazení. Členské státy nesmí podnikatelské subjekty v tomto ohledu k usazení nutit.

S ohledem na závazky z práva EU postupoval český zákonodárce při tvorbě Zákona. Jak bylo uvedeno výše, Zákon předvídá v případě dodavatelů nabytí plynu bez daně a výslovně umožňuje získat povolení k nabytí plynu bez daně zahraničním osobám. Samotné znění zákona současně úmyslně vytváří rovné podmínky pro získání povolení, když umožňuje k žádosti přiložit výpis z obchodního či obdobného rejstříku vedeného ve státě sídla zahraniční osoby.

Pokud by správce daně vyžadoval předložení výpisu z obchodního rejstříku či živnostenského rejstříku vedeného v ČR, došlo by k narušení rovných podmínek podnikání, když by zahraniční osoby musely oproti tuzemským osobám učinit dodatečný krok v podobě založení české organizační složky. S povinností založit organizační složku v ČR by se zahraniční osoby v podstatě nuceně stávaly usazenými v tuzemsku. Princip svobody podnikání v podobě rovných podmínek k podnikání bez ohledu na (ne)usazení by ztratil jakýkoliv význam, jelikož by se jednalo o rovnost podmínek již pouze v tuzemsku usazených subjektů.

Praxe správce daně, která by fakticky nutila podnikatelské subjekty členských států EU k založení organizační složky v České republice, by tedy byla v přímém rozporu primárním právem EU.

2.3. Rozpor s unijní legislativou

Směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „Směrnice“), v Čl. 21 odst. 5 obecně zakotvuje systém zdanění plynu spočívající ve zdanění při dodání plynu distributorem či redistributorem, tzn. v okamžiku dodání plynu dodavatelem subjektu, který již plyn dále nedodává. Zdanění by tedy mělo podléhat pouze dodání plynu konečnému spotřebiteli. Pokud by správce daně nevydal povolení k nabytí plynu bez daně zahraničnímu dodavateli, přestože ten splnil všechny zákonné požadavky, efektivně by došlo ke zdanění nabytí plynu dodavatelem, který plyn sám nespotřebovává a legálně s plynem dále obchoduje. To by bylo nepochybně v rozporu s unijní legislativou.

Směrnice navíc v citovaném ustanovení výslovně předvídá působení dodavatelů (distributoři, redistributoři) v členských státech, v kterých nejsou usazeni.

2.4. Pravomoc správce daně

Jak bylo uvedeno výše, je v souladu s účelem Zákona umožnit dodavatelům plynu, tj. podnikatelským subjektům oprávněně obchodujícím s plynem, nabývat plyn bez daně.

Podnikání v oblasti obchodu s plynem podléhá v ČR zvláštnímu povolení. Toto povolení spadá dle zákona č. 458/2000 Sb., energetický zákon, výlučně do pravomoci Energetického regulačního úřadu.

V souladu s výše uvedenou svobodou podnikání obsahuje energetický zákon institut uznání oprávnění podnikat (viz § 7a energetického zákona). Energetický regulační úřad na žádost daného subjektu rozhodne o uznání oprávnění podnikat v obchodu s plynem, pokud má žadatel právo vykonávat činnost obchodu s plynem na základě oprávnění vydaného jiným členským státem Evropské unie.

Správce daně nedisponuje žádnou zákonnou pravomocí, na základě které by mohl stanovit či hodnotit předpoklady pro výkon podnikatelské činnosti obchodu s plynem. Bylo by v rozporu s účelem úpravy energetického zákona, pokud by správce daně mohl fakticky stanovovat dodatečné podmínky podnikání zahraničních osob v ČR, a to zvláště v situaci, kdy energetický zákon obsahuje úpravu výslovně umožňující zahraničním osobám z EU podnikání v ČR na základě podkladů z jejich domovského státu.

Oprávnění zahraničních osob k podnikání v ČR vzniká nezávisle na zápisu těchto osob do obchodního rejstříku. V případě zahraničních osob se sídlem v některém z členských států EU navíc zákon č. 304/2013, o veřejných rejstřících, ani jejich povinnost zápisu do obchodního rejstříku neupravuje.

Pokud by správce daně spojoval povolení k nabytí plynu bez daně se zápisem do obchodního rejstříku, stanovoval by bez jakékoliv zákonné opory dodatečné podmínky k nabytí plynu bez daně a současně by v rozporu s účelem Zákona v důsledku tohoto nezákonného požadavku docházelo k zdanění plynu při dodání plynu mezi dodavateli.

Pravomoc správce daně požadovat v rámci řízení o povolení k nabytí plynu bez daně po zahraničních osobách výpis z obchodního rejstříku nevyplývá z žádného zákonného ustanovení a byla by v rozporu s účelem Zákona.

3. Závěr

Vzhledem k výše uvedenému se za splnění náležitosti návrhu na povolení k nabytí plynu bez daně podle § 13 odst. 2 písm. c) části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů v případě navrhovatele zahraniční osoby pokládá rovněž předložením výpisu z obchodního, živnostenského či jiného obdobného rejstříku vedeného ve státě sídla navrhovatele.

4. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru navrhuje přijatý závěr potvrdit a náležitým způsobem publikovat.

Stanovisko GŘC:

V úvodu naší odpovědi bychom chtěli poděkovat za Váš podnět a zároveň bychom chtěli zdůraznit, že Celní správa České republiky Generální ředitelství cel (dále jen „CS ČR“) nemůže v rámci svých kompetencí nijak zasahovat do podmínek podnikání v energetických odvětvích. CS ČR nemá na úseku výkonu státní správy v energetických odvětvích žádné kompetence, výkon státní správy v tomto odvětví přísluší dle ustanovení zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“), Ministerstvu průmyslu a obchodu (viz § 16 energetického zákona), Energetickému regulačnímu úřadu (viz § 17 energetického zákona) a operátorovi trhu (viz § 20a energetického zákona).

Energetický zákon zmiňuje orgány celní správy pouze v § 7 odst. 6 a 7. Ustanovení § 7 odst. 6 uvádí: „Energetický regulační úřad si za účelem prokázání finančních předpokladů, že žadatel nemá evidovány nedoplatky na daních, poplatcích, cle nebo nedoplatky na pojistném na sociální zabezpečení a na příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, vyžádá od finančního orgánu, orgánu správy sociálního zabezpečení a orgánu celní správy vydání dokladů nebo takovou skutečnost ověří v informačním systému veřejné správy, pokud žadatel tyto doklady k žádosti o udělení licence nebo žádosti o změnu rozhodnutí o udělení licence nepřipojí.“ § 7 odst. 7 pak stanoví, že „Žádost o vydání dokladů se předává v elektronické podobě a to prostřednictvím veřejných datových sítí. Finanční orgán, orgán správy sociálního zabezpečení a orgán celní správy vydají vyžádané doklady do 7 dnů ode dne doručení žádosti.“

Jak vyplývá z výše uvedených ustanovení, mají orgány celní správy v řízení o udělení licence pro podnikání v energetických odvětvích naprosto okrajovou roli, kdy mají povinnost Energetickému regulačnímu úřadu na jeho žádost do 7 dnů poskytnout podklady, z nichž bude zjevné, zda žadatel o licenci pro podnikání v energetických odvětvích má u orgánů celní správy evidované nedoplatky na daních či cle. Žádná jiná role orgánům celní správy v řízení o udělení licence pro podnikání v energetických odvětvích ani v řízení o uznání oprávnění podnikat nepřísluší, proto CS ČR svou rozhodovací činností nemůže nijak ovlivňovat volné podnikání v energetických odvětvích ani zvyšující se integraci příslušných trhů s energetickými komoditami v rámci EU.

Ve věci podmínky stanovené § 13 odst. 2 písm. c) části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z plynu“), Generální ředitelství cel (dále jen „GŘC“) zastává následující obecný právní názor s tím, že tento právní názor je vzhledem k podobnosti právní úpravy použitelný i na výklad ustanovení § 13 odst. 2 písm. c) části čtyřicáté šesté a čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Dle názoru GŘC nelze dovozovat, že zahraniční osoba nemusí předkládat výpis z obchodního rejstříku, což je dle § 13 odst. 2 písm. c) zákona o dani z plynu jedna z podmínek pro udělení povolení k nabytí plynu bez daně, protože povinnost zápisu zahraniční osoby do obchodního rejstříku je dána právními předpisy, a to jak pro zahraniční fyzické osoby s bydlištěm mimo Evropskou unii a zahraniční právnické osoby se sídlem mimo Evropskou unii podnikající na území České republiky, tak i pro zahraniční fyzické nebo právnické osoby, které mají bydliště anebo sídlo v některém z členských států Evropské unie nebo v jiném státě tvořícím Evropský hospodářský prostor a podnikají na území České republiky, a to shodně s tuzemskými podnikatelskými subjekty. Na povolení k nabytí plynu bez daně nelze nahlížet pouze izolovaně, ale je nutno přihlídnout ke všem souvislostem obsaženým v dalších dotčených právních předpisech, které tvoří právní rámec pro udělení povolení a které je nutno v této souvislosti aplikovat.

Předně je nutné uvést, že v případě posouzení charakteru předpokládané činnosti zahraniční právnické osoby v České republice, je zásadní otázkou prvek dočasnosti. Má-li být předpokládaná činnost dočasná, tj. nárazová, nahodilá a nesystematická, jedná se o režim svobody poskytování služeb podle čl. 56 a násl. Smlouvy o fungování Evropské unie. Naopak, má-li být tato činnost trvalá a soustavná, nejedná se o volný pohyb služeb, ale o režim v rámci svobody usazování podle čl. 49 Smlouvy o fungování Evropské unie, a tedy zahraniční právnická osoba je povinna se podrobit národní právní úpravě. Je-li předpokládaná činnost, tj. obchodování s plynem zahraniční právnickou osobou na území ČR, posouzena s ohledem na trvání, četnost a pravidelnost jako trvalá, jsme toho názoru, že na zahraniční právnickou osobu by měly být kladeny stejné podmínky jako na tuzemský subjekt.

Podle § 12 zákona o dani z plynu může nabýt plyn bez daně na daňovém území ČR pouze dodavatel plynu, a to pouze na základě povolení k nabytí plynu bez daně. Podle § 13 odst. 2 písm. c) tohoto zákona je pro získání povolení nezbytný výpis z obchodního rejstříku, případně výpis z živnostenského rejstříku. Podnikatelská činnost v oblasti distribuce a obchodu s plynem není podle § 3 odst. 3 písm. d) zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů, živností. Na území České republiky lze v energetických odvětvích na základě § 3 odst. 3 energetického zákona podnikat pouze na základě licence udělené Energetickým regulačním úřadem. V případě zahraniční právnické osoby, která již vykonává obdobnou činnost v jiném členském státu Evropské unie na základě oprávnění příslušného státu, se pro získání licence pro obchod s plynem postupuje podle § 7a energetického zákona.

To znamená, že zahraniční právnická osoba předložením oprávnění příslušného státu požádá o uznání tohoto oprávnění. Pokud dojde k uznání tohoto oprávnění, považuje se zahraniční osoba za držitele licence pro obchod s plynem. Podle našeho

názoru však získání licence nenahrazuje pro účely vydání povolení pro nabytí plynu bez daně zápis do obchodního či živnostenského rejstříku, jedná se o čistě formální právní úkon pro splnění kvalifikačních předpokladů pro výkon podnikatelské činnosti. Na základě výše uvedeného lze tedy dovodit, že pro získání povolení pro nabytí plynu bez daně podle zákona o dani z plynu je nutný a jediný možný výpis z obchodního rejstříku. Z tohoto důvodu je požadavek ke zřízení organizační složky, resp. odštěpného závodu, na území České republiky oprávněný, neboť bez zřízení organizační složky, resp. odštěpného závodu, nelze provést zápis do obchodního rejstříku.

Stávající právní názor GŘC obhájí ve sporu se společností ENERGIEALLIANZ Austria GmbH, který je veden u Městského soudu v Praze pod spisovou značkou 5 Af 57/2016, kdy žaloba ze strany společnosti ENERGIEALLIANZ Austria GmbH byla podána dne 15. 8. 2016.

Stanovisko MF:

Souhlas se stanoviskem GŘC.