

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 17. 06. 2026

OBSAH

PŘÍSPĚVKY UZAVŘENÍ KE DNI 17. 06. 2026

Daň z příjmů

644/17.06.26 Zajišťovací převod práva u nemovitých věcí 03
Předkládá: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 0320

DPH

636/25.02.26 Uplatnění DPH u činností dle plánovací smlouvy 08
Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Bc. Daniel Dvořáček, daňový poradce, č. osv. 6208

Daň z příjmů

**640/29.04.26 Výklad pojmu bytová potřeba pro účely osvobození od daně z
příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí 25**
Předkládají: Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, MBA, č. osv. 4991

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

DPH

**642/17.06.26 DPH režim vyšetření poskytovaných na základě žádosti
zákazníka/pacienta (samoplátce) – vymezení zdravotní služby podle § 58 ZDPH**
Předkládá: Ing. Jan Mašek, daňový poradce, č. osv. 5504

**643/17.06.26 Použití nedokončeného majetku mimo ekonomickou činnost plátce
DPH a stanovení základu daně dle § 36 odst. 6 ZDPH**

Předkládají: Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320

**632/10.12.25 Vybrané problémy při uplatnění DPH u zboží určeného k likvidaci
s následným prodejem zboží v souvislosti s likvidací**

Předkládají: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826
Ing. Jevgenija Bajzíková, daňový poradce, č. osv. 5063
Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759

DAŇ Z PŘÍJMU**622/11.12.24 Osvobození vybraných bezúplatných příjmů od daně z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků**

Předkládá: Ing. Martin Bureš, daňový poradce, č. osv. 4964

Projednávání příspěvku bylo přerušeno a jeho projednání je dlouhodobě odloženo.

626/30.04.25 Srovnatelnost českých a zahraničních nadačních a trustových struktur

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 17. 06. 2026**Daň z příjmů****644/17.06.26 Zajišťovací převod práva u nemovitých věcí**

Předkládá: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 0320

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je odstranit stávající nejistotu u účetních jednotek a daňových subjektů, v případě použití institutu zajišťovacího práva u nemovitého majetku.

Cílem příspěvku je dále řešit oblast účetnictví a daně z příjmů, která nebyla řešená příspěvkem č. 557//29.01.20 (Důsledky zajišťovacího převodu práva na běh lhůty pro osvobození příjmů z prodeje nemovitosti a z převodu obchodního podílu), který se zabýval problematikou zajišťovacího převodu práva ve vazbě na posouzení splnění časového testu pro osvobození u daně z příjmů fyzických osob.

2. Popis situace**2.1. Občanskoprávní pohled**

Zajišťovací převod práva představuje zvláštní typ zajištění řádného a včasného splnění zajištěného dluhu, na jehož základě věřitel získává snadnější způsob uspokojení. Zajišťovací převod práva je upraven v § 2040 až § 2044 z. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále i OZ), dříve v § 553 nyní již neplatného Občanského zákoníku. Na zajišťovací převod práva můžeme pohlížet ze dvou hledisek, a to buď jako na obyčejný převod práva se zvláštní doložkou rozvázání převodu či povinnosti vrátit právo v případě, že bude splněna určitá povinnost, anebo jako na konkurenci zástavního práva s jednodušeji uplatnitelnou uhrazovací funkcí. Zajišťovací převod se od jiných převodů odlišuje svým účelem, když jeho podstatou je, že primárně musí být vůlí stran zajištění určitého dluhu. Pro případ prodlení dlužníka pak musí být strany srozuměny s trvalým převodem práva u zajištěného majetku na zajištěného věřitele. Z toho tedy vyplývá podmíněná dočasnost převodu, která odpadne v případě nesplnění dluhu.

Dočasnost převodu může být v podstatě dohodnuta dvěma způsoby. Buď jako rozvazovací podmínka, která bude splněna v okamžiku splnění dluhu, nebo jako povinnost zajištěného věřitele převést právo zpět, bude-li zajištěný dluh splněn. Dočasnost převodu je vyjádřena jako vyvratitelná domněnka, a proto je možné zajišťovací převod práva sjednat i jinak než jako převod s rozvazovací podmínkou. Strany tak mají možnost ujednat si i tzv. fiduciární převod. V takovém případě se (převedené) vlastnické právo řádným a včasným splněním zajištěného dluhu neobnoví poskytovateli zajištění automaticky (jako u převodu s rozvazovací podmínkou), ale v případě splnění dluhu vznikne poskytovateli zajištění právo žádat o zpětný převod.

Předmětem převodu může být jakékoliv převoditelné právo. Půjde zejména o vlastnické právo k hmotným či nehmotným věcem. Týká-li se zajišťovací převod práva věci zapsané ve veřejném seznamu, vzniká zajištění zápisem do tohoto

seznamu; do veřejného seznamu se zapíše i dočasná povaha zajišťovacího převodu práva.

2.2. Účetní problematika

Z účetního pohledu lze na problematiku aplikovat § 28 odst. 1 věta druhá zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále i ZoU). Tato věta se však skládá ze 2 částí, které jsou odděleny slůvkem „nebo“ bez čárky, a je tak možné pracovat ve vztahu k zajišťovacímu převodu práva u nemovitých věcí jen s první částí věty, tedy s textem „...*V případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva...*“. Tato část věty na rozdíl od jejího pokračování se tedy nevztahuje pouze k movitým věcem s uvedenou výjimkou, ale je použitelná obecně. Je tedy možné akceptovat, že účetně budeme vycházet z výše uvedeného ustanovení ZoU, které respektuje pozici ekonomického vlastníka, který již nebude osobou zapsanou jako vlastník v katastru nemovitostí. Účetně se umožňuje pokračování v odepisování i u nemovitého majetku u původního vlastníka za předpokladu, že současně se zajišťovacím převodem práva dle § 2040 a násl. zák. č. 89/2012 Sb., OZ, byla sjednána smlouva o výpůjčce mezi původním vlastníkem a věřitelem, který se stal právně novým vlastníkem.

3. Účetní řešení

Nový vlastník, tedy věřitel, neúčtuje o nabytí nemovitého majetku, ale účtuje o pohledávce, která je zajištěna zajišťovacím převodem práva k nemovitému majetku. Tento postup, jak u dlužníka, tak věřitele, se tedy odchyluje od standardní metody uvedené ve vyhlášce 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. Ustanovení § 56 odst. 10 výše uvedené vyhlášky, které řeší okamžik zahájení odepisování, se pro zajišťovací převody práva nepoužije. Tento postup odpovídá nejen speciálnímu ustanovení § 28 odst. 1 ZoU, ale i respektování věrného a poctivého obrazu dle § 7 odst. 2 ZoU, když pro účely účetnictví, pokud zákon nestanoví jinak, přednostně vycházíme z ekonomického vlastnictví, které u posuzovaného procesu ZoU plně akceptuje.

4. Řešení pro účely daně z příjmů

4.1. Úvod do právního stavu u daně z příjmů

Z pohledu zákona o daních z příjmů platí základní pravidlo:

- Hmotný majetek odpisuje odpisovatel a odpisovat jej může vždy pouze jeden poplatník.
- Odpisovatelem je poplatník, který má k hmotnému majetku vlastnické právo (§ 28 odst. 1 písm. a) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pro zákon dále jen ZDP).

U zajišťovacího převodu ZDP obsahuje speciální výjimku jen pro hmotný movitý majetek (možnost odpisů původním odpisovatelem při uzavření smlouvy výpůjčce) - viz § 28 odst. 4 ZDP. Tedy u movitého majetku převedeného na základě zajišťovacího převodu vlastnického práva může dlužník (ekonomický vlastník) uplatňovat daňové odpisy (§ 28 odst. 4 ZDP) a naopak věřitel tak učinit nemůže (§ 27 písm. h) téhož zákona).

4.2. Využitelné závěry z příspěvku č. 557/29.01.20

Ve stanovisku k uvedenému příspěvku Generální finanční ředitelství výslovně uvádí, že příspěvek *neřeší problematiku daně, která by měla vzniknout v důsledku zřízení zajišťovacího převodu práva, ale řeší se pouze časový test pro osvobození příjmů z případného následného převodu obchodního podílu, či převodu nemovité věci*. Generální finanční ředitelství potvrzuje i závěr, že se jedná o přechodnou změnu vlastníka bez ohledu na zápis v katastru nemovitostí. Ve stanovisku Generální finanční ředitelství rovněž uvádí, že se nejedná o úplatný převod, s čímž lze souhlasit, neboť zajišťovací převod práva má charakter zajištění obdobně jako zástavní právo, avšak s vyšší mírou jistoty věřitele.

Generální finanční ředitelství ve svém stanovisku k příspěvku dále uvádí, že převod je daňově neutrální, přičemž uzavírá, že *nedochází k navýšení majetku a takový převod není podroben dani z příjmů fyzických osob*. Je tedy zřejmé, že příspěvek byl ve vztahu k občanskoprávnímu úkonu zajišťovacího převodu práva u nemovitých věcí uzavřen nejen ve vztahu k dani z nemovitých věcí, ale i z pohledu daně z příjmů fyzických osob pro věřitele i dlužníka jako daňově neutrální, samozřejmě za podmínky, že je v souvislosti se zajišťovacím převodem práva mezi věřitelem a dlužníkem uzavírána smlouva o výpůjčce.

4.3. Daňové řešení pro účely daně z příjmů

Pro nemovité věci výše uvedená výjimka dle odst. 4.1. tohoto příspěvku pro dlužníka (tj. původního odpisovatele) výslovně v ZDP není. Postup shodný s daňovým řešením u movitých věcí je však možné dovozovat nejen z § 29 odst. 1 písm. c) ZDP, ale i ze závěrů výše v bodě 4.2 uvedeného příspěvku č. 557/29.01.20, tj. z předpokladu daňové neutrality tohoto převodu ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob. ZDP pro účely zajišťovacího převodu práva u nemovitých věcí nestanoví žádné speciální ustanovení pro fyzické nebo právnické osoby. Lze tak předpokládat, že zákonodárce nezamýšlel odlišení důsledků tohoto institutu proti obecným důsledkům daně z příjmů u zajišťovacího převodu práva, pouze však ZDP tuto problematiku speciálně neřešil. V době vzniku předmětných ustanovení byly negativní důsledky vyplývající z možné aplikace u daně z převodu nemovitých věcí tak významné, že v praxi nebyl tento institut u nemovitých věcí prakticky využíván.

Ve výše uvedeném ustanovení § 29 odst. 1 písm. c) ZDP, které uvádí „*hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele*“, je nastolen předpoklad odepisování u věřitele až od okamžiku, kdy bude zjevné, že majetek, který sloužil jako předmět zajištění s využitím zajišťovacího převodu práva, zůstane ve vlastnictví věřitele. Konkrétní řešení pro případ zajištění nemovitým majetkem prostřednictvím institutu zajišťovacího převodu práva ZDP nenabízí, avšak není zřejmý důvod odlišného postupu u zajišťovacího převodu práva u nemovitých věcí. Možnost původního vlastníka odpisovat při převodu vlastnictví hmotného movitého majetku v důsledku zajištění závazku převodem práva byla do zákona vložena novelou zákonem č. 149/1995 Sb. s účinností od 1.8.1995. V době, kdy bylo předmětné ustanovení do ZDP implementováno se v praxi zajišťovací převod práva u nemovitých věcí neuplatňoval, především s ohledem na důsledky daně z převodu nemovitých věcí, které výlukou pro tento případ neobsahovaly. Proto v době vzniku tohoto ustanovení nebylo vůbec

uvažováno o možnosti zajišťovacího převodu práva u nemovitých věcí a jeho daňových důsledků.

Volba řešení založeného na analogii není sice ve veřejném právu příliš vhodná, ale s ohledem na chybějící konkrétní ustanovení pro účely zajišťovacího převodu práva u nemovitých věcí v ZDP, a jeho účetní řešení, tak zpracovatel tohoto příspěvku vidí jako vhodný postup pro účely ZDP, nejen použití analogie k movitému majetku ale i shodný postup v účetnictví, když zjevně nebylo cílem zákonodárce, aby se v této oblasti účetní a daňové řešení lišilo.

Můžeme zvážit i odlišné způsoby řešení, tedy že by právo daňově odepisovat měl nový vlastník bez ohledu na to, že příslušný majetek ekonomicky nevyužívá, avšak příjmy ve smyslu §26 odst. 5 ZDP, které souvisí s odpisovaným majetkem ve formě úroků či jiných finančních výnosů fakticky získává. To je však podle našeho názoru více než absurdní konstrukce, a navíc by nebyla zřejmá pořizovací cena takto získaného majetku, když fakticky dosud neexistuje. Její konstrukce uvedená v § 29 odst. 1 písm. c) ZDP pro movitý majetek pak skutečně stvrzuje, že pořizovací cena vzniká až případným ukončením smlouvy o zápůjčce či úvěru, na který zajišťovací převod práva u nemovitých věcí navazuje, a to jen v případě, že nedojde k naplnění podmínek smlouvy a úvěrový vztah je uzavřen jeho nesplněním, případně neuplatněním práva na vrácení věci, pokud se jedná o fiduciární převod.

5. Závěr

Navrhujeme potvrdit postup u zajišťovacího převodu práva pro účely daně z příjmů u nemovitého majetku ve shodě s § 28 odst. 4 ZDP a s daňovými důsledky dle § 29 odst. 1 písm. c) ZDP, tedy shodný postup, který je u tohoto institutu uplatňován pro movité věci.

Můžeme uzavřít, že alternativa daňových odpisů na straně věřitele od účinku zajišťovacího převodu práva není možná s ohledem na chybějící vstupní cenu i závěry Generálního finančního ředitelství v příspěvku ve výše uvedeném příspěvku na koordinační výbor, že převod je bezúplatný. Pokud bychom připustili, že nemůže odepisovat ani ekonomický vlastník, pak by využití ekonomického a právního postupu uvedeného v občanském zákoníku znemožnilo uplatnění daňových odpisů z příslušných nemovitých věcí u jakékoliv osoby, bez ohledu na to, že majetek je pro účely dosahování příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů právnických či fyzických osob, využíván, což by zjevně blokovalo daňovou neutralitu tohoto procesu u daně z příjmů, jak jí Generální finanční ředitelství uvádí ve stanovisku v příspěvku 557/29.01.20.

V případě, že se Generální finanční ředitelství přikloní k názoru, že není možné uplatnit daňové odpisy u nemovitých věcí, které jsou předmětem zajišťovacího převodu práva ani u právního, ani u ekonomického vlastníka, pak se zjevně jedná o zákonodárcem nezamýšlený důsledek pro účely daně z příjmů, a jako takový by jej bylo vhodné odstranit při nejbližší možné novele ZDP.

Stanovisko GFR:

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

V případě nabytí vlastnictví věřitelem z titulu zajištění dluhu převodem práva za současného sjednání smlouvy o výpůjčce mezi původním vlastníkem (dlužníkem) a věřitelem věřitel neúčtuje o nabytí nemovitého majetku, ale účtuje o pohledávce zajištěné zajišťovacím převodem práva k nemovitému majetku (srov. § 28 odst. 1 ZoÚ). Proto lze souhlasit s názorem předkladatele, že na straně věřitele nelze v tomto případě nemovitý majetek odpisovat.

V případě dlužníka v této situaci nejsou naplněny podmínky pro daňové odpisování majetku, neboť poplatník v tomto případě nemá vlastnické právo k majetku, což je jedna z podmínek uvedená v § 28 odst. 1 písm. a) ZDP. Pro daňové odpisování při převodu vlastnictví v důsledku zajištění dluhu převodem práva na věřitele obsahuje ZDP speciální úpravu pouze pro hmotný movitý majetek. Proto u dlužníka nelze u hmotného nemovitého majetku použít analogii k § 28 odst. 4 ZDP, kterou navrhuje předkladatel ve svém závěru.

Případná legislativní úprava je v kompetenci Ministerstva financí.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 17. 06. 2026**DPH****636/25.02.26 Uplatnění DPH u činností dle plánovací smlouvy**

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Bc. Daniel Dvořáček, daňový poradce, č. osv. 6208

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit, zda veřejnoprávní osoby (obce, městské části hl. m. Prahy, kraje) při uzavírání plánovacích smluv dle § 130 a 131 SZ vystupují jako orgány veřejné moci ve smyslu § 5 odst. 4 ZDPH.

Plánovací smlouvu uzavírají na jedné straně veřejnoprávní osoby (obce, městské části hl. m. Prahy, kraje) či vlastníci veřejné infrastruktury a na straně druhé stavebník. Plánovací smlouva byla vymezena SZ s účinností od 1. 7. 2024 jako smlouva veřejnoprávní, a z toho důvodu by mohly veřejnoprávní osoby plnění závazků z ní vyplývajících považovat za výkon veřejné moci dle § 5 odst. 4 ZDPH.

2. Použité zkratky

DPH – daň z přidané hodnoty
ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
SDEU – Soudní dvůr Evropské unie
SZ – zákon č. 283/2021 Sb., Stavební zákon
DUZP – den uskutečnění zdanitelného plnění
DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád
SŘ – zákon č. 500/2004 Sb., Správní řád

3. Teorie**3.1. Plánovací smlouva**

Plánovací smlouva je právní dohoda, která může být uzavřena mezi stavebníkem-investorem a obcí, krajem, městskou částí hl. m. Prahy nebo vlastníkem veřejné infrastruktury. Jejím hlavním cílem je zajistit vyvážený rozvoj území a spravedlivou účast developerů na výstavbě v katastrálním území samosprávného celku¹.

Plánovací smlouvu upravil SZ s účinností od 1. 7. 2024. V tzv. starém stavebním zákoně (zákon č. 183/2006 Sb.) nebyly plánovací smlouvy nijak vymezeny a veřejnoprávní subjekty často uzavíraly se stavebníky např. nepojmenované smlouvy podle občanského zákoníku, u kterých bylo sporné, k jakým právům a povinnostem se může obec či kraj zavázat. Se SZ došlo k tomu, že plánovací smlouva dostala status **veřejnoprávní smlouvy** dle § 159 SŘ, čímž se stala mimo jiné závaznou pro stavební úřady i jiné státní instituce.

¹ Např. <https://arws.cz/novinky-v-arrows/planovaci-smlouvy-dle-noveho-stavebniho-zakona>

Dle ustanovení § 130 odst. 1 SZ se plánovací smlouvou rozumí „*veřejnoprávní smlouva uzavřená mezi stavebníkem a obcí, městskou částí hlavního města Prahy nebo krajem nebo vlastníkem veřejné infrastruktury, jejímž obsahem je vzájemná povinnost stran poskytnout si součinnost při uskutečnění ve smlouvě uvedeného záměru a postupovat při jeho uskutečňování ujednaným způsobem.*“

V § 130 odst. 2 SZ je dále uvedeno, že „*plánovací smlouva může obsahovat i úpravu práv a povinností osob v oblasti soukromého práva.*“

Ustanovení § 131 SZ stanoví závazky obce i stavebníka, které mohou vyplývat z plánovacích smluv. V odst. 1 a 2 daného ustanovení jsou uvedeny možné závazky pro obec a v odst. 3 možné závazky pro stavebníka. Od analýzy závazků na straně stavebníka je v tomto příspěvku upuštěno; předpokládáme však, že se stavebník ve smlouvě zavázal obci vyplatit odměnu za to, že obec své závazky splní. Kromě zákonem vymezených závazků jednotlivé strany mohou učinit i jiná právní ujednání vycházející ze soukromého práva.

Závazky uvedené v ustanovení § 131 odst. 1 a odst. 2 SZ

(1) V plánovací smlouvě se obec, městská část hl. m. Prahy, kraj nebo vlastník veřejné infrastruktury může zavázat k tomu, že

- a) poskytne stavebníkovi součinnost k uskutečnění záměru,*
- b) obec nebo kraj učiní kroky k vydání územně plánovací dokumentace, v případě, že záměr nelze uskutečnit bez předchozího vydání územně plánovací dokumentace,*
- c) po sjednanou dobu nevydá nebo nezmění územně plánovací dokumentaci nebo neučiní jiný úkon, který by ztížil nebo vyloučil uskutečnění záměru,*
- d) po dobu trvání plánovací smlouvy nebude ve správních nebo soudních řízeních týkajících se povolení záměru uplatňovat návrhy, vyjádření a opravné prostředky, které by byly v rozporu s obsahem uzavřené plánovací smlouvy.*

(2) V plánovací smlouvě se obec, městská část hl. m. Prahy, kraj nebo vlastník veřejné infrastruktury může dále zavázat k tomu, že

- a) pozemky nebo stavby potřebné k realizaci záměru, k nimž vykonávají práva, ať již přímo, nebo prostřednictvím dalších osob, po sjednanou dobu nezatíží nebo nezczizí,*
- b) se bude podílet na přípravě, výstavbě nebo financování veřejné infrastruktury nebo veřejně prospěšných staveb nebo jiných opatření potřebných k uskutečnění záměru,*
- c) od stavebníka převezme jím zhotovenou stavbu do svého vlastnictví,*
- d) učiní jiné právní jednání v oblasti soukromého práva.*

Jiné právní jednání v oblasti soukromého práva dle § 131 odst. 2 písm. d) SZ může například zahrnovat:

- Podílet se na komunikaci stavebního záměru směrem k veřejnosti.
- Provést potřebné kroky k uzavření soukromoprávních smluv (např. nájemní smlouvy) nutných k realizaci stavebního záměru.

- Projednat a následně vykonat stavební práce na obecních komunikacích, které zajistí přístup k místu stavebního záměru.
- Uzavřít dohodu o podmínkách údržby a správy infrastruktury, která bude vybudována v rámci záměru, včetně stanovení odpovědnosti za údržbu.
- Zajistit vypracování studie na posouzení vlivu výstavby na životní prostředí a následně se podílet na opatřeních vedoucích k ochraně životního prostředí.
- Uzavřít smlouvu o smlouvě budoucí řešící např. majetková práva k pozemkům a stavbám vystavěných stavebníkem.
- Sjednání sankcí za nesplnění závazků.

3.1.1. Plánovací smlouva v praxi

V praxi se nejčastěji setkáváme s tím, že v uzavřené plánovací smlouvě mezi obcí či krajem a stavebníkem je finanční odměna plynoucí obcím za splnění jejich závazků rozdělena na dvě peněžní plnění (ve smyslu § 131 odst. 3 písm. e) SZ).

První peněžní plnění je poskytnuto jednorázově v případě, že obec či kraj dostojí svému závazku „Učinit kroky k vydání územně plánovací dokumentace, v případě, že stavební záměr nelze uskutečnit bez předchozího vydání územně plánovací dokumentace“ (§ 131 odst. 1 písm. b) SZ). Předpokládáme, že sjednávání samostatné odměny za toto plnění je zapříčiněno tím, že bez splnění tohoto závazku nemůže být stavební záměr v žádném případě vykonán a ostatní závazky vyplývající ze smlouvy by byly bezpředmětné.

Druhé peněžní plnění je obci či kraji vypláceno zpravidla kontinuálně po dobu několika let za to, že jsou zároveň plněny ostatní sjednané závazky (závazky dle § 131 odst. 1 písm. a), c) a d) a odst. 2 SZ, všechny nebo některé z nich).

Ze smluv obvykle vyplývá, že závazky odpovídající druhému peněžnímu plnění je možno začít plnit až poté, co je splněn závazek odpovídající prvnímu peněžnímu plnění.

Případné nahrazení peněžního plnění (i jen částečně) nepeněžním (věcným) plněním (věcné plnění ve smyslu § 131 odst. 3 písm. e) SZ) ze strany stavebníka nemá vliv na uplatnění DPH na straně obce či kraje.

V praxi ovšem nastávají i takové situace, kdy je za splnění všech závazků dle plánovací smlouvy sjednána společná odměna, ve smyslu jediné peněžní částky.

V příspěvku nekomentujeme takové smlouvy, kde by úplata nepředstavovala skutečné protiplnění za závazky obce či kraje ve smyslu judikatury SDEU.

3.1.2. Příklad plánovací smlouvy

Pro ilustraci níže uvádíme typický příklad, na který je příspěvek zaměřen.

Stavebník hodlá na svém pozemku postavit nebezpečný chemický provoz. Plánovací smlouva se uzavírá např. na dobu 9 let od kolaudace.

Za kroky, které obec učiní, aby došlo ke změně územně plánovací dokumentace, stavebník vyplatí obci první peněžní plnění, a to bezprostředně po schválení změny územně plánovací dokumentace.

Bezprostředně po nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí, kterým bude stavebníkovi povoleno užívání chemického provozu, stavebník vyplatí obci 1/10 druhého peněžního plnění za součinnost, kterou obec stavebníkovi poskytla při realizaci záměru.

Po dobu následujících 9 let bude stavebník vyplácet obci 1/10 druhého peněžního plnění, a to za to, že obec neučiní v daném roce žádné kroky, které by mohly ohrozit funkčnost a provozuschopnost již dokončené stavby.

3.2. DPH

Osobou povinnou k dani je dle § 5 odst. 1 ZDPH osoba, jež samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, tj. činnost za účelem získávání pravidelného příjmu. Osobou povinnou k dani je dle daného ustanovení také právnická osoba uskutečňující takovéto činnosti, která nebyla založena za účelem podnikání.

ZDPH však v § 5 odst. 4 stanoví výjimku, že stát, kraj, obec ani jiná veřejnoprávní osoba se v souvislosti s činnostmi a plněními, při nichž vystupuje jako orgán veřejné moci, nepovažuje za osobu povinnou k dani.

Výklad pojmu „veřejná správa“ není v ZDPH nijak upraven. SDEU ve spojených věcech C-231/87 a C-129/88 Carpaneto Piacentino, Rivergaro zopakoval (viz bod 12), že musí být naplněny **dvě podmínky**, a sice **(i)** že veřejná správa musí být vykonávána osobami zřízenými na základě zvláštního právního režimu veřejného práva² a **(ii)** činnosti musí být těmito osobami vykonávány v postavení veřejné autority. Pokud jde o podmínku (ii), SDEU v bodu 15 upřesňuje, že ta „z toho vylučuje činnosti, které vykonávají nikoli jako subjekty, které se řídí veřejným právem, ale jako osoby řídící se **právem soukromým**. Jediným kritériem, které umožňuje s jistotou rozlišit mezi těmito dvěma kategoriemi činností, je tedy právní režim použitelný podle vnitrostátního práva.“

V bodu 19 shrnuje SDEU výše uvedené do následující právní věty: „Činnosti vykonávané v postavení „orgánu veřejné moci“ ve smyslu tohoto ustanovení jsou ty, které vykonávají subjekty veřejného práva podle zvláštního právního režimu, který se na ně vztahuje, a nezahrnují činnosti vykonávané těmito subjekty za stejných právních podmínek, jaké platí pro soukromé subjekty³“.

Ustanovení § 5 odst. 5 ZDPH stanoví činnosti, kdy se veřejnoprávní osoba považuje vždy za osobu povinnou k dani. Tyto činnosti jsou taxativně vyjmenovány v příloze č. 1

² V případě C-462/05 Komise v. Portugalsko pak SDEU upřesnil, že se musí jednat o právnickou osobu začleněnou do systému veřejného práva.

³ Předkladatelé příspěvku jsou toho názoru, že pod takovými podmínkami měl SDEU na mysli soukromé právo, které obecně platí pro jakékoliv soukromé subjekty, nikoliv pouze ty soukromé subjekty, které mohou také vykovávat posuzovanou činnost dle příslušného právního předpisu, jako je tomu v daném případě u vlastníků veřejné infrastruktury.

k ZDPH a dále se jedná o činnosti, o nichž vláda stanoví nařízením, že při jejich výkonu je z důvodu nerovného postavení subjektů narušena hospodářská soutěž. Činnosti vykonávané dle plánovací smlouvy nespádají do působnosti těchto ustanovení.

4. Praktická aplikace DPH

4.1. Posouzení jednotlivých závazků

Podmínka (i) - veřejná správa musí být vykonávána osobami zřízenými na základě zvláštního právního režimu veřejného práva

V případě závazků odpovídajících obou peněžním plněním dle bodu 3.1.1 je podmínka (i) naplněna. Obce i kraje jsou uvedeny v § 5 odst. 4 ZDPH a jsou nepochybně začleněny do systému veřejného práva.

Podmínka (ii) - činnosti těmito osobami vykonávané v postavení veřejné autority
a) První peněžní plnění

U závazků odpovídajících prvnímu peněžnímu plnění, se obce a kraje nepovažují za osoby povinné k dani. Obce a kraje jsou jediné osoby, které se mohou zavázat k činnostem vymezeným v § 131 odst. 1 písm. b) SZ. Žádné jiné osoby (tj. vlastníci veřejné infrastruktury) nemohou podle daného ustanovení postupovat. Právní režim je vyhrazen jen pro obce a kraje.

Pravomoc činit kroky k vydání územně plánovací dokumentace je krajským zastupitelstvům a krajské radě svěřena na základě § 24 SZ a obecním zastupitelstvům a obecní radě na základě § 25 SZ. Subjekty dotčené řízením mohou podávat návrhy na změnu územně plánovací dokumentace nebo mohou jednotlivé body řízení připomínkovat, avšak to obcím či krajům nebrání plnění závazku - činit kroky k vydání územně plánovací dokumentace dle § 131 odst. 1 písm. b) SZ, ke kterému se subjekty v praxi v plánovacích smlouvách zavazují. Zároveň je splněna podmínka vyplývající z ustálené judikatury SDEU, že činnost dle § 131 odst. 1 písm. b) SZ není vykonávána za stejných právních podmínek, které platí pro soukromé subjekty.

b) Druhé peněžní plnění

U závazků odpovídajících druhému peněžnímu plnění je rozhodující, že se k těmto závazkům, mohou kromě krajů a obcí zavázat také soukromé osoby, tedy vlastníci veřejné infrastruktury. Veřejná infrastruktura je vymezena v § 10 SZ. Může se jednat např. o výroby elektrické energie, zařízení pro elektronické komunikace, stavby pro vzdělávání či zdravotnické služby. Je zjevné, že takovou infrastrukturu může vlastnit (jakákoliv) soukromá osoba. Právní režim plánovací smlouvy není vyhrazen pouze veřejnoprávním subjektům. K podobnému závěru došlo GFŘ ve své informaci DPH u pronájmu hrobového místa⁴. Podmínka (ii) není splněna. Druhé peněžní plnění dle plánovací smlouvy je proto vyloučeno z ustanovení § 5 odst. 4 ZDPH.

⁴ Informace GFŘ k uplatňování DPH u nájmu hrobového místa a poskytování služeb s tím souvisejících ze dne 22. 3. 2023, bod 3 na str. 2 a 3.

Vedle toho je nicméně třeba uzavřít, zda se pro obce a kraje jedná o ekonomickou činnost jako takovou, tj. zda je uskutečňována za účelem dosahování pravidelného příjmu. Pokud obec či kraj budou uzavírat více plánovacích smluv, případně pokud bude druhé peněžní plnění poskytováno stavebníkem opakovaně v průběhu několika let, podmínka dosahování pravidelného příjmu bude dle názoru předkladatelů naplněna.

Podmínka bude zřejmě naplněna i tehdy, pokud obec či kraj jsou registrovaní jako plátcí DPH z důvodu jiné ekonomické činnosti a obdrží dle plánovací smlouvy jednorázové peněžní plnění. SDEU ve věci C-62/12 (Kostov) rozhodl, že by nebylo v souladu s cílem jednoduchého a co nejvšeobecnějšího výběru DPH vykládat pojem „ekonomická činnost“ tak, že nezahrnuje činnost, která je prováděna pouze příležitostně, spadá pod obecnou definici ekonomické činnosti a je prováděna osobou povinnou k dani pravidelně vykonávající jinou ekonomickou činnost pro účely Směrnice.

V této situaci je třeba uzavřít, že obce vykonávají ekonomickou činnost, zároveň se nejedná o činnost, kdy obce vystupují jako orgán veřejné moci a mohou být z pohledu DPH považovány za osobu povinnou k dani. Celé druhé peněžní plnění tak musí být obcemi zdaňováno.

c) Plánovací smlouva s jediným peněžním plněním

V praxi také budou existovat plánovací smlouvy, kdy není odměna obcím rozdělena na více peněžních plnění a za splnění všech závazků vyplývajících ze smlouvy je sjednáno pouze jedno peněžní plnění.

Máme za to, že v tomto případě je peněžní plnění třeba poměrně rozdělit na plnění za závazky vykonávané obcí nebo krajem v rámci veřejné správy (kdy se za osobu povinnou k dani nepovažuje) a na plnění za závazky mimo veřejnou správu (kdy se obec či kraj za osobu povinnou k dani považuje). Rozdělení úplaty je v souladu s rozsudkem ve věci C-111/05 Aktiebolaget NN⁵, v kterém SDEU konstatoval, že jedno nedělitelné plnění musí být rozděleno, kdy jedna část není předmětem daně a druhá je předmětem daně (případně tuto část je třeba dále rozdělit, je-li předmětem daně v různých členských státech).

Alternativní pohled

Jak bylo uvedeno v části 3.2 výše v souvislosti s judikaturou SDEU v poznámce pod čarou č. 3, předkladatelé jsou toho názoru, že podmínka (ii) má být vykládána obecně jako postup podle veřejnoprávní nebo soukromoprávní úpravy, nikoliv zda se veřejnoprávní úpravou mohou řídit v dané oblasti i soukromé osoby (v daném případě

⁵ SDEU ve věci C-111/05 Aktiebolaget NN posuzoval případ, kdy švédská společnost dodávala optické kabely, které zároveň pokládala na dno oceánu. Bylo rozhodnuto, že se jedná o dodání zboží s montáží. Kabely byly položeny do vod patřící teritoriálně Švédsku, jinému členskému státu a na mořské dno v mezinárodních vodách. SDEU konstatoval, že ačkoliv se jednalo o jedno dodání, musí být plnění rozděleno na více částí dle místa plnění poměrně podle délky kabelu. Část dodání kabelu s montáží byla zdaněna ve Švédsku, část v jiném členském státě a část nebyla předmětem daně, jelikož bylo dodáno do mezinárodních vod. Rozsudek tak umožňuje, aby plnění bylo částečně předmětem daně a částečně nikoliv.

vlastníci veřejné infrastruktury). Soukromé osoby jsou vyloučeny z tohoto zvláštního režimu DPH jenom pro neplnění podmínky (i). K uvedenému názoru vedou předkladatele závěry SDEU v případě C-276/97 Komise versus Francie.

Komise žalovala Francii za to, že nevybírala DPH u poplatků za použití dálnic. Z bodu 25 plyne, že Francie poskytovala koncesi pro provoz dálnic jak veřejnoprávním, quasi-veřejnoprávním, tak soukromým osobám. Poplatky za použití dálnice vybíraly jak veřejnoprávní osoby, tak soukromé osoby na základě stejného právního režimu (na základě koncese). SDEU v bodu 48 konstatoval, že Komise neprokázala svoje tvrzení ve vztahu k veřejnoprávním subjektům. V bodu 49 rozsudku naopak SDEU konstatoval, že Francie pochybila, když nevybírala DPH z poplatků vybíraných soukromými osobami.

Z uvedeného rozsudku vyplývá, že veřejnoprávní osoby nebyly povinny odvádět DPH z poplatků za využití dálnic, přestože se soukromé osoby při výběru poplatku řídily stejným veřejnoprávním režimem.

Dle názoru předkladatelů jsou u obcí a krajů naplněny obě podmínky, jak podmínka (i), tak podmínka (ii), a to pro první i druhé peněžní plnění. Dle alternativního výkladu by obec ani kraj neuplatňovaly DPH.

4.2. DUZP v případě, že se jedná o zdanitelné plnění

Pokud u plnění závazků nebudou obce či kraje vystupovat jako orgány veřejné moci a daná plnění budou zdanitelná, vyvstává otázka okamžiku DUZP. Platba prvního peněžního plnění za změnu uzemní plánovací dokumentace nevyvolává problémy – DUZP nastane schválením změny. Platba druhého peněžního plnění za splnění závazků bývá sjednána na splátkové bázi, neboť právní vztah je dlouhodobý a může trvat i několik let, a tak je pravděpodobné, že závazky trvající po dobu výstavby nejsou plněním jednorázové povahy. Vyplácení odměny je podmíněno postupným plněním všech závazků vyplývajících ze smluvního ujednání. Přitom většina aktivních kroků ze strany obce je soustředěna do období před vydáním kolaudačního rozhodnutí. Součinnost obce poté je spíše pasivní a spočívá v tom, že obec po dobu platnosti plánovací smlouvy nečiní kroky, které by mohly ohrozit existenci již stojící stavby.

Této záležitosti se věnuje článek 64 Směrnice, který stanovuje, že „...poskytnutí služby, které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, se považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují.“ Výkladem tohoto článku se zabýval SDEU ve věci C-548/17 baumgarten sports & more GmbH. V dané věci šlo v zásadě o případ, kdy sportovní agentura získávala v pravidelných intervalech odměnu za to, že zprostředkovala podpis smlouvy hráče s novým fotbalovým klubem. Vyplácení odměny bylo podmíněno několika závazky, které musely být plněny po dobu trvání smlouvy hráče s klubem, byť k samotnému zprostředkování podpisu došlo jednorázově. SDEU se zabýval tím, zda úplata za službu zprostředkování má být zdaněna souhrnně již v momentě zprostředkování (podpis smlouvy mezi hráčem a klubem), anebo samostatně až v okamžiku skutečných výplat odměn rozložených do více zdaňovacích období. SDEU došel k závěru, že Směrnice brání tomu, aby daňová povinnost vznikla k datu zprostředkování. Plnění se proto považuje za uskutečněné až po uplynutí období, ke kterým se vztahují platby ze strany klubu.

S přihlédnutím ke zmíněnému máme za to, že stejně by mělo být nahlíženo na situaci, kdy je peněžní plnění zdanitelné a je obcím vypláceno postupně za plnění závazků vyplývajících z plánovacích smluv. DUZP by nastávalo uplynutím období, ke kterému se příslušná část druhého peněžního plnění vztahuje, případně ke dni vystavení daňového dokladu za příslušné období, je-li vystaven dříve.

Nebudou-li v plánovací smlouvě jednotlivá dílčí plnění vymezena, bude daň odvedena jednorázově z celkové výše všech budoucích splátek ke dni kolaudace.

4.3. Pohled na straně stavebníka – investora

Pokud obec, kraj nebo vlastník veřejné infrastruktury uplatní DPH u zdanitelného plnění, DPH představuje pro stavebníka-investora daň na vstupu ve smyslu ustanovení § 72 odst. 2 ZDPH. Investor-plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH v souladu s ustanovením § 72 ZDPH a násl.

5. Závěr – návrh řešení

S účinností od zveřejnění závěrů učiněných Koordinačním výborem se bude postupovat následujícím způsobem.

5.1. První peněžní plnění

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout sjednocující výklad, že v případě, kdy obec či kraj činí kroky výhradně k vydání územně plánovací dokumentace dle § 131 odst. 1 písm. b) SZ, a zároveň je sjednána úplata pouze za tuto službu (první peněžní plnění), tak obce či kraje vykonávají veřejnou správu dle § 5 odst. 4 ZDPH a v dané situaci tak nejednají z pozice osoby povinné k dani.

5.2. Druhé peněžní plnění

U druhého peněžního plnění navrhuje za splnění předpokladu, že obec či kraj neuzavře pouze jednu plánovací smlouvu s jednorázovou úplatou a bude vykonávat ekonomickou činnost dle § 5 odst. 3 ZDPH, výklad, že se nejedná o činnost, kdy obce či kraje vystupují jako orgán veřejné moci, a budou z pohledu DPH považovány za osobu povinnou k dani. V daném případě podmínka (ii) splněna není, protože vlastníci veřejné infrastruktury mohou postupovat podle speciální právní úpravy také.

Alternativní závěr pro druhé peněžní plnění

Alternativně navrhuje, že podmínka (ii), jak je uvedena výše, má být vykládána obecně jako postup podle veřejnoprávní nebo soukromoprávní úpravy, nikoliv zda se speciální úpravou (tj. § 130 a 131 SZ) mohou řídit i soukromé osoby (tj. vlastníci veřejné infrastruktury), jak vyplývá z rozsudku SDEU v případě C-276/97 Komise versus Francie. Obce či kraje tak budou u plnění závazků vyplývajících z plánovacích smluv vykonávat veřejnou správu dle § 5 odst. 4 ZDPH vždy a nebudou tak v postavení osoby povinné k dani.

5.3. Plánovací smlouva s jediným peněžním plněním

S ohledem na uvedené navrhuje přijmout sjednocující výklad, že u plánovacích smluv se sjednaným jediným peněžním plněním se musí závazky vyplývající z plánovacích smluv poměrně rozdělit na část odpovídající závazkům, kdy obce či

kraje jednájí jako osoba povinná k dani a na část odpovídající závazkům, kdy jako osoba povinná k dani nejedná.

5.4. Závěr k DUZP

Za předpokladu, že plnění vyplývající z plánovací smlouvy budou zdanitelná a odměna je vyplácena na splátkové bázi, navrhuje, aby byl okamžik DUZP stanoven na poslední den období, za které se druhé peněžní plnění vyplácí, případně i dříve vystavením daňového dokladu za příslušné období.

5.5. Stavebník-investor

Za předpokladu, že se u plnění vyplývajících z plánovacích smluv uplatní DPH, stavebník-investor je oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH v souladu s ustanovením § 72 ZDPH a násl.

Stanovisko GŘ

*Předložený příspěvek se zabývá problematikou dobrovolných plánovacích smluv uzavíraných od 1. 7. 2024 podle § 130 a násl. zákona č. 283/2021 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SZ“), které uvedené ustanovení SZ výslovně označuje jako **veřejnoprávní** (dále jen Plánovací smlouva). Uzavření tohoto typu smlouvy není povinné ani právně vynutitelné (obec, městská část hl. měst Prahy ani kraj nemají ze zákona nárok na její uzavření).*

Před účinností nové právní úpravy Plánovacích smluv byly vztahy mezi obcemi (kraji) a stavebníky řešeny obvykle formou nepojmenovaných smluv uzavíraných podle § 1746 zákona č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“). Obsahově se tyto smlouvy obvykle zásadně nelišily od Plánovacích smluv dle SZ. Z pohledu právního však smlouvy uzavřené do 30. 6. 2024 podle OZ zůstávají i nadále smlouvami soukromoprávními a nepřecházejí do režimu Plánovacích smluv dle SZ.

1. Vynětí ze systému DPH podle judikatury SDEU

*Podstatou předloženého příspěvku je otázka, zda při činnostech vyplývajících z Plánovací smlouvy vystupují obce, městské části hl. m. Prahy či kraje **v postavení orgánu veřejné moci** ve smyslu § 5 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), tedy jako osoby nepovinné k dani. Jako možný důvod pro vynětí ze systému DPH uvádějí předkladatelé právě veřejnoprávní povahu Plánovacích smluv uzavíraných podle § 130 a násl. SZ.*

Předpokladem pro aplikaci § 5 odst. 4 ZDPH je předchozí ověření, zda posuzovaná činnost představuje poskytnutí služby, příp. dodání zboží za úplatu ve smyslu

judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“)⁶ a zda má tato činnost ekonomickou povahu⁷.

Podle judikatury SDEU musí být činnost posuzována sama o sobě, bez ohledu na svůj účel nebo výsledky. Pro účely naplnění definice ekonomické činnosti tak nemusí být relevantní ani skutečnost, že daná činnost spočívá ve výkonu úkolů svěřených a upravených zákonem ve veřejném zájmu a bez jakéhokoli podnikatelského nebo obchodního cíle⁸. Činnost se obecně považuje za ekonomickou, pokud má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu pro toho, kdo ji uskutečňuje⁹.

Má-li daná činnost ekonomickou povahu, lze uvažovat o jejím vynětí ze systému DPH podle § 5 odst. 4 ZDPH. Podle ustálené judikatury SDEU musí být pro aplikaci § 5 odst. 4 ZDPH kumulativně splněny dvě podmínky, a sice výkon činnosti veřejnoprávním subjektem a skutečnost, že je tato činnost vykonávána veřejnoprávním subjektem jakožto orgánem veřejné správy¹⁰. Vynětí ze systému DPH se však neuplatní u činností uvedených v příloze č. 1 k ZDPH a u činností, při jejichž výkonu v postavení osoby nepovinné k dani by docházelo k výraznému narušení hospodářské soutěže (viz § 5 odst. 5 ZDPH).

Protože příspěvek řeší výhradně Plánovací smlouvy uzavřené obcí, městskou částí hl. m. Prahy či krajem, tedy subjekty začleněnými do systému veřejné správy, první podmínka je splněna. Je proto potřeba se zabývat druhou podmínkou, tj. otázkou, zda veřejnoprávní subjekt vystupuje při plnění svých závazků vyplývajících z Plánovací smlouvy v postavení orgánu veřejné správy.

Z rozhodnutí SDEU ze dne 26. 3. 1987, Komise vs. Nizozemsko, C-235/85, ECLI:EU:C:1987:161, vyplývá, že subjekty podléhající veřejnému právu nejsou automaticky osvobozeny ve vztahu ke všem činnostem, kterým se věnují, ale pouze ve vztahu k těm, které jsou součástí jejich specifických povinností jako veřejných autorit.

V rozhodnutí ze dne 17. 10. 1989, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e.a v. Comune di Carpaneto Piacentino a další, C-231/87, ECLI:EU:C:1989:381, SDEU dále upřesnil, že vyloučení veřejnoprávních subjektů ze systému DPH je podmíněné jejich jednáním „jako orgány veřejné moci“, a zahrnuje proto pouze činnosti, které veřejnoprávní subjekty vykonávají jako orgány veřejného práva. Veřejnoprávní subjekty vykonávají činnosti „jako veřejné orgány“, pokud tak činí podle zvláštního právního režimu, který se na ně vztahuje. Pokud však jednají za stejných právních podmínek jako soukromí obchodníci, nelze je považovat za jednající „jako veřejné orgány“.

⁶ Možnost kvalifikovat službu jako plnění za úplatu předpokládá existenci přímé souvislosti mezi poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci, něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. Viz např. rozsudek SDEU ze dne 29. 10. 2015, Sudaçor, C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733, bod 32.

⁷ Viz např. rozsudek SDEU ze dne 25. 2. 2021, Gmina Wrocław (Conversion du droit d'usufruit), C-604/19, ECLI:EU:C:2021:132, bod 66.

⁸ Viz rozsudek SDEU ze dne 29. 10. 2009 Komise v. Finsko, C-246/08, ECLI:EU:C:2009:671, bod. 40.

⁹ Viz rozsudek SDEU ze dne 29. 10. 2009 Komise v. Finsko, C-246/08, ECLI:EU:C:2009:671, bod. 37.

¹⁰ Viz rozsudek SDEU ze dne 29. 10. 2015, Sudaçor, C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733, bod 51.

Rozhodnutí SDEU ze dne 14. 12. 2000, *Fazenda Pública*, C-446/98, ECLI:EU:C:2000:691, potvrdilo, že je potřeba analyzovat všechny podmínky stanovené národním právem pro výkon dané činnosti pro účely určení, zda je tato činnost vykonávána podle zvláštního právního režimu vztahujícího se na subjekty řízené veřejným právem nebo za stejných právních podmínek jako ty, které platí pro soukromé hospodářské subjekty. SDEU dále stanovil, že výkon činnosti ve zvláštním právním režimu vztahujícím se na orgány spravované veřejným právem znamená, že vykonání činnosti zahrnuje použití veřejných pravomocí.

V následujících rozhodnutích SDEU zopakoval, že závěr o tom, že je režim dané činnosti veřejnoprávní, lze učinit na základě skutečnosti, že je vykonávána **s využitím výsad veřejné moci**¹¹.

Rozhodnutí ze dne 12. 9. 2000, *Komise vs. Francie*, C-276/97, ECLI:EU:C:2000:424, na které se předkladatelé odvolávají, naproti tomu naplnění druhé podmínky (tj. jednání jako orgán veřejné moci) vůbec neposuzuje¹². Nelze z něj proto bez dalšího dovodit, že pro splnění druhé podmínky postačuje postup dle veřejnoprávní úpravy. Takový závěr neodpovídá judikatuře SDEU. Nadto by mohl být v praxi více než problematický, jelikož hranice mezi veřejným a soukromým právem není ostrá. To platí zejména v případě Plánovacích smluv. Pokud by totiž uzavřená smlouva neobsahovala žádné veřejnoprávní závazky, nebyla by veřejnoprávní smlouvou ve smyslu SZ, neuplatnila by se na ni žádná specifika této právní úpravy a řídila by se nadále pouze soukromým právem. Možnost uzavírání Plánovacích smluv navíc nevyklučuje možnost uzavírání soukromoprávních smluv veřejnoprávními subjekty a stavebníky¹³.

2. Plánovací smlouvy z pohledu judikatury SDEU

2.1. Ekonomická činnost

Předložený příspěvek se zabývá výhradně situacemi, kdy sjednané protiplnění ze strany stavebníka představuje úplatu za činnost obce, městské části hl. m. Prahy či kraje. Níže uvedené **závěry platí tedy pouze pro případ, kdy odměna obdržená poskytovatelem plnění představuje skutečnou protihodnotu plnění poskytnutého příjemci** ve smyslu judikatury SDEU.

Analýza vzájemného vztahu plnění a úplaty není předmětem tohoto příspěvku. Upozorňujeme však, že vzhledem ke značné variabilitě obsahu Plánovacích smluv je vždy potřeba řešit otázku přímého vztahu plnění a úplaty na první místě.

O poskytnutí služby za úplatu jde zejména v případech plánovacích smluv vztahujících se k projektům obnovitelných zdrojů energie. U takových projektů obvykle obce nevyjednávají se stavebníkem o tom, jaké požadavky na občanské vybavení a související infrastrukturu za účelem všestranného rozvoje obce a potřeb občanů

¹¹ Viz například rozhodnutí SDEU ze dne 29. 10. 2015, *Saudaçor*, C-174/14, ECLI:EU:C:2015:733, bod 70, nebo rozhodnutí ze dne 25. 2. 2021, *Gmina Wrocław*, C-604/19, ECLI:EU:C:2021:132, bod 79.

¹² SDEU splnění druhé podmínky (tj. výkon činnosti v postavení orgánu veřejné správy) vůbec neposuzoval, žalobu v tomto bodě odmítl z důvodu nedostatku důkazů. Dále se věnoval pouze podmínce první.

¹³ Viz metodický materiál MMR k plánovacím smlouvám č. j. MMR- 13478/2025-81.

projekt vyžaduje, kdo je vybuduje, kdo je bude provozovat a ponese související náklady, a obvykle proto ani nevznikají pochybnosti o existenci přímé souvislosti mezi závazky obce a plněním ze strany stavebníka.

Stejně tak v ilustrativním příkladě uvedeném v bodě 3.1.2 příspěvku nic nenasvědčuje tomu, že by byla jakkoli přerušena vazba mezi poskytnutým plněním a sjednanou úplatou. Uplatní se proto závěry uvedené níže.

Co se týče ekonomické povahy činností vyplývajících z Plánovací smlouvy, nejasnosti mohou vznikat zejména tam, kde obec uzavírá Plánovací smlouvu poprvé nebo za činnosti vyplývající z Plánovací smlouvy sjedná jednorázovou úplatu. Přestože obec při uzavírání Plánovacích smluv jedná v samostatné působnosti, je při své činnosti vázána určitými zásadami, zejména zákazem diskriminace¹⁴. Pokud tedy obec přistoupí k uzavření Plánovací smlouvy, lze očekávat, že hodlá tento nástroj využít i v budoucnu a že je tedy záměrem obce získávat tímto způsobem příjem na pravidelné bázi¹⁵. Plnění závazků vyplývajících z Plánovacích smluv proto spadá do definice ekonomické činnosti. To platí i v případě, že by činnost příp. její část spočívala ve výkonu úkolů svěřených a upravených zákonem ve veřejném zájmu (viz bod 1. výše).

Vzhledem k tomu, že plnění závazků sjednaných v Plánovací smlouvě naplňuje definici ekonomické činnosti, je potřeba se dále zabývat případnou aplikací § 5 odst. 4 ZDPH.

2.2. Využití výsad veřejné moci

Ustanovení § 130 SZ stanoví, že „plánovací smlouvou je veřejnoprávní smlouva uzavřená mezi stavebníkem a obcí, městskou částí hlavního města Prahy nebo krajem nebo vlastníkem veřejné infrastruktury, jejímž obsahem je vzájemná povinnost stran poskytnout si součinnost při uskutečnění ve smlouvě uvedeného záměru a postupovat při jeho uskutečňování ujednaným způsobem“.

Je proto zcela jednoznačné, že uzavírání Plánovacích smluv podle SZ není obecně vyhrazeno pouze veřejnoprávním subjektům. Obce, městské části hl. města Prahy a kraje tedy uzavírají Plánovací smlouvy za shodných právních podmínek, které platí pro soukromé subjekty (zde vlastníci veřejné infrastruktury).

Jak dále vyplývá z právní úpravy Plánovacích smluv, uzavření dobrovolné Plánovací smlouvy není povinné ani právně vynutitelné. Pro Plánovací smlouvy je rovněž typický požadavek na vyvážené postavení smluvních stran a smluvní volnost při sjednávání výše úplaty, resp. protiplnění ze strany stavebníka.

Rozsah a obsah závazků ze strany obce, městské části hl. města Prahy či kraje sjednaných v Plánovací smlouvě může být rovněž značně variabilní. Kromě veřejnoprávních a soukromoprávních závazků konkrétně specifikovaných

¹⁴ Viz např. usnesení Ústavního soudu II.ÚS 2588/14 ze dne 25. 11. 2014, bod 9.

¹⁵ Některé obce mají zpracovány tzv. zásady spolupráce s investory, které blíže vymezují pravidla pro uzavírání Plánovacích smluv, jejich podmínky a obsah, a to právě z důvodu zajištění transparentnosti a vyloučení diskriminace.

v § 131 odst. 1 a v § 131 odst. 2 písm. a) – c) SZ, umožňuje SZ rovněž sjednání dalších (nevyjmenovaných) závazků spočívajících v jiném právní jednání v oblasti soukromého práva (viz § 131 odst. 2 písm. d) SZ). Ač je tedy výčet závazků konečný, fakticky není omezen.

Je proto potřeba se zabývat tím, zda plnění některého z možných závazků vyplývajících z Plánovací smlouvy za strany obce, městské části hl. města Prahy či kraje může zahrnovat využití výsad veřejné moci ve smyslu judikatury SDEU.

Závazky uvedené v § 131 odst. 1 SZ

Závazek učinit kroky k vydání územně plánovací dokumentace (viz § 131 odst. 1 písm. b) SZ) je vyhrazen pouze obci či kraji. To však samo o sobě neznamená, že obec či kraj jedná při plnění tohoto závazku s využitím výsad veřejné moci.

Uzavření Plánovací smlouvy spadá do samostatné působnosti obce¹⁶. Kompetence při pořizování a vydávání územního plánu jsou vykonávány jak v přenesené, tak i v samostatné působnosti. Pořizování územního plánu spadá do přenesené působnosti obce (výkon působnosti pořizovatele), zatímco vlastní rozhodování o pořízení a vydání územního plánu spadá do samostatné působnosti (působnost zastupitelstva obce). Do výkonu přenesené působnosti nesmí obec Plánovací smlouvou zasahovat.

Z judikatury¹⁷ dále vyplývá, že od veřejnoprávního postavení obce je v rámci výkonu samostatné působnosti třeba odlišovat soukromoprávní postavení obce, při němž obec vystupuje jako právnická osoba v právních vztazích, v nichž má s ostatními účastníky rovné postavení. V těchto vztazích může obec – stejně jako jiní jejich účastníci – činit vše, co není zákonem zakázáno a svá práva a povinnosti si může se souhlasem druhé smluvní strany upravit odchylně od zákona, pokud to zákon výslovně nezakazuje nebo z jeho povahy nevyplývá, že není možné se od něj odchýlit.

Jak je uvedeno výše, sjednání tohoto typu závazku není povinné ani právně vynutitelné. Existuje smluvní volnost při sjednávání výše úplaty, resp. protiplnění ze strany stavebníka.

Nelze rovněž přehlédnout, že právní úprava Plánovacích smluv v SZ v tomto bodě navázala na předchozí judikaturu a rovněž nepřipouští závazek k vydání územního plánu v podobě požadované stavebníkem. Závazek obce je limitován na „učinění kroků k jeho vydání“, aniž by obec mohla zaručit výsledek procesu pořizování, resp. změny územního plánu. Územní plánování by mělo být vždy transparentním procesem, jehož výsledek obec nemůže předjímat. Nemůže se proto smluvně zavázat k tomu, jakým způsobem bude v budoucnu vykonávat veřejnou (vrchnostenskou) správu¹⁸.

¹⁶ Pro zjednodušení se dále v textu hovoří o obci a územním plánu, tj. územně plánovací dokumentaci na úrovni obce. Závěry platí shodně pro kraj a územně plánovací dokumentaci vydávanou na úrovni kraje.

¹⁷ Např. rozsudek NS ze dne 28.02.2013, 33 Cdo 3225/2011, ECLI:CZ: NS:2013: 33.CDO.3225.2011.1.

¹⁸ Viz „Doporučení pro obce v oblasti výstavby a uzavírání smluv s investory“, ISBN: 978-80-7538-231-3.

Sjednání tohoto závazku a výše protiplnění je tedy čistě věcí dohody mezi obcí a stavebníkem, přičemž obec nesmí zasahovat do výkonu veřejné správy (viz výše) a musí respektovat mantinely stanovené zákonem. Územní plánování je totiž činností ve veřejném zájmu. Obec je při něm povinna pečovat o všestranný rozvoj svého území a o potřeby svých občanů a při plnění svých úkolů chránit též veřejný zájem. Musí respektovat zásadu přiměřenosti a zásahy se musí omezit jen na nezbytně nutnou míru, musí se dít nejšetrnějším možným způsobem, nesmí být diskriminační a obec nesmí projevit libovůli¹⁹.

Lze shrnout, že vrchnostenské postavení obce je omezeno na vydání územního plánu (jakožto opatření obecné povahy). Plánovací smlouvou se ale nelze zavázat k jeho vydání v konkrétní podobě, pouze k učinění kroků nezbytných k tomu, aby k jeho vydání došlo, přičemž výsledek nelze dopředu předvídat, natož smluvně zaručit. Jednalo by se o nepřípustný zásah do výkonu veřejné moci. Nezdá se proto, že by obec při plnění závazku podle § 131 odst. 1 písm. b) SZ vystupovala v pozici orgánu veřejné moci ve smyslu využití výsad veřejné moci.

V Plánovacích smlouvách se obce dále často zavazují k **součinnosti** (viz § 131 odst. 1 písm. a) SZ). Bez bližšího vymezení nelze hodnotit, co je jejím skutečným obsahem. Platí však, že se obec nemůže stavebníkovi zavázat k tomu, že za úplatu bude ovlivňovat výkon veřejné správy, že bude postupovat netransparentně, diskriminačně, či v rozporu s veřejným zájmem.

Obvykle tato činnost zahrnuje poskytnutí **souhlasu s vydáním územního a stavebního rozhodnutí** (například souhlas obce jako vlastníka sousedních pozemků). Uvedené rozhodnutí však nevydává obec v samostatné působnosti, ale příslušný stavební úřad v přenesené působnosti. Z hlediska procesního obec nemá postavení dotčeného orgánu, bez jehož souhlasu nelze územní rozhodnutí vydat a jehož podmínkám musí být vyhověno, nýbrž „pouhého“ účastníka řízení, který v něm může uplatňovat významná procesní práva, avšak vyhovění žádosti není vázáno na souhlas obce, resp. splnění podmínek uplatňovaných obcí. Ani v tomto případě nevystupuje obec v pozici orgánu veřejné moci ve smyslu využití výsad veřejné moci.

Totéž platí ve vztahu k ostatním závazkům uvedeným v § 131 odst. 1 SZ sjednaným v Plánovací smlouvě. Obec se může zavázat, že projektu „nebude klást žádné překážky“. Při plnění závazků, které spočívají např. v **povinnosti zdržet se určitého jednání** zcela jistě vystupuje v rámci svojí samostatné působnosti jako rovný účastník smluvního vztahu, nikoli na základě zvláštního právního režimu vyhrazeného pouze obci, tedy bez uplatnění výsad veřejné moci. I závazek po sjednanou dobu nevydat či nezměnit územně plánovací dokumentaci má v tomto směru svoje limity, neboť obec například nemůže nerespektovat nadřazenou územně plánovací dokumentaci. V kontextu Plánovacích smluv má tedy za cíl pouze poskytnout stavebníkovi právní jistotu ohledně dohodnutých podmínek realizace jeho záměru zejména s ohledem na to, že v mezidobí může dojít ke změně politické reprezentace obce.

Mimo to je potřeba zdůraznit, že při všech činnostech souvisejících s uzavíráním a plněním Plánovací smlouvy je obec vždy omezena zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů. Musí zejména pečovat o všestranný rozvoj

¹⁹ Viz „Doporučení pro obce v oblasti výstavby a uzavírání smluv s investory“, ISBN: 978-80-7538-231-3.

svého území, o potřeby svých občanů a při plnění svých úkolů chránit též veřejný zájem. Taková povinnost nemá žádný vliv na výše uvedené závěry. Nepochybně však významně limituje obec, co se týče přípustného obsahu sjednaných závazků. Obdobně to platí pro kraje ve smyslu zákona č. 129/2000 Sb., o krajích, ve znění pozdějších předpisů.

Lze proto shrnout, že vzhledem k právním mantinelům, kterými jsou obec, městská část hl. města Prahy a kraj limitovány ve svém jednání, může být obsah některých závazků nejasný. To však nic nemění na skutečnosti, že uvedené veřejnoprávní subjekty nemohou při jejich plnění využívat výsad veřejné moci a jakýmkoli způsobem ovlivňovat výkon veřejné správy. Ustanovení § 5 odst. 4 ZDPH se proto neuplatní.

Závazky uvedené v § 131 odst. 2 SZ

Je nepochybné, že závazky představující právní jednání v oblasti soukromého práva, závazek podílet na přípravě, výstavbě nebo financování veřejné infrastruktury, převzít určitou stavbu do vlastnictví či nezcižit pozemek, představují zcela běžné typy závazků, už nich nelze o využití výsad veřejné moci vůbec uvažovat. Tyto závazky vycházejí z obchodního jednání smluvních stran, které mají při jejich sjednávání rovné postavení.

Lze uzavřít, že při plnění závazků vyplývajících z Plánovací smlouvy nevystupují obce, městské části hl. města Prahy či kraje jako orgány veřejné moci ve smyslu judikatury SDEU, a nelze je proto vyjmout ze systému DPH na základě § 5 odst. 4 ZDPH.

Rozlišování mezi prvním peněžním plněním (tj. plnění odpovídající závazku podle § 131 odst. 1 písm. b) SZ) a druhým peněžním plněním (tj. plnění odpovídající ostatním závazkům sjednaným v Plánovací smlouvě) proto není důvodné.

2.3. Datum uskutečnění plnění

Za datum uskutečnění zdanitelného plnění se v případě poskytnutí služby v souladu s § 21 odst. 3 ZDPH považuje den jejího poskytnutí nebo den vystavení daňového dokladu, a to ten den, který nastane dříve.

Možnost využití ustanovení § 21 odst. 7 ZDPH (dílní plnění) je závislá na obsahu Plánovací smlouvy. Ustanovení § 21 odst. 7 ZDPH je implementací čl. 64 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH. Jak vyplývá z judikatury SDEU, uvedené ustanovení nelze využít u jednorázového plnění, a to ani v případě, kdy je za něj placena odměna prostřednictvím plateb rozložených v čase. Lze jej aplikovat výhradně v situaci, kdy jsou plnění z důvodu jejich trvalé nebo opakované povahy poskytována během jednoho nebo více stanovených období²⁰.

Závěry předkladatele uvedené v bodě 4.2 příspěvku považujeme za příliš zjednodušující, neboť odhlíží od obsahu smlouvy, tedy od skutečnosti, jaké konkrétní závazky jsou sjednány a jak jsou rozloženy v čase.

²⁰ Viz rozsudek SDEU ze dne 28. 10. 2021, *X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Paiements successifs)*, C-324/20, ECLI:EU:C:2021:880.

V případě úplat přijatých před uskutečněním zdanitelného plnění (zálohy) se postupuje podle § 20a ZDPH. Uvedené ustanovení se použije i v případě, že plnění nebude následně vůbec uskutečněno. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu²¹, požadavek určité identifikace zdanitelného plnění ve smyslu § 20a ZDPH nelze chápat jako požadavek jistoty, že zdanitelné plnění, ke kterému se záloha vztahuje, bude v budoucnu bude určité poskytnuto. Racionalita zvolené koncepce smluv a obchodního jednání, a to i vzhledem k daňovým konsekvencím, je věcí smluvních stran.

2.4. Nárok na odpočet daně u stavebníka

Nárok na odpočet daně u stavebníka vzniká za podmínek stanovených v § 72 ZDPH. Protože základní podmínkou je využití přijatého plnění v rámci ekonomické činnosti stavebníka, je nezbytné posoudit skutečný obsah jednotlivých závazků a jejich vztah k ekonomické činnosti stavebníka. To platí i ve vztahu k ilustrativnímu příkladu uvedenému v bodu 3.1.2.

Plánovací smlouvy se však z hlediska svého obsahu a cíle zdaleka neomezují jen na situace popsané v ilustrativním příkladu. Jak je uvedeno výše, je proto potřeba na prvním místě zhodnotit, zda plnění poskytnuté stavebníkem představuje přímou protihodnotu plnění poskytnutého obcí, městskou částí hl. města Prahy či kraje.

Vzhledem k nejasnému obsahu některých závazků a značné variabilitě Plánovacích smluv pak může být rozsah nároku na odpočet daně rozdílný. V případě tzv. vyvolaných investic je potřeba respektovat judikaturu SDEU k tomuto tématu²², podle které vzniká nárok na odpočet daně pouze v rozsahu, v němž závazky stavebníka nepřekročily rámec toho, co je nezbytné k realizaci jeho záměru, a v rozsahu, v němž jsou dané náklady zahrnuty v ceně plnění uskutečněných stavebníkem.

Závěr

Při plnění závazků vyplývajících z Plánovací smlouvy nevystupují obce, městské části hl. města Prahy či kraje jako orgány veřejné moci ve smyslu judikatury SDEU, a nelze je proto vyjmout ze systému DPH na základě § 5 odst. 4 ZDPH. Veřejnoprávní povaha Plánovací smlouvy není pro účely DPH rozhodující.

Obecně však platí, že činnost vyplývající z Plánovací smlouvy je předmětem daně pouze za podmínky, že existuje přímá souvislost mezi poskytnutým plněním a sjednanou úplatou (protihodnotou).

Obsah Plánovacích smluv uzavíraných podle § 130 a násl. SZ se může v praxi velmi výrazně lišit. Každou smlouvu je proto potřeba hodnotit jednotlivě podle jejího skutečného obsahu.

²¹ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2026, čj. 6 Afs 146/2025-28.

²² Viz rozsudek SDEU ze dne 14. 9. 2017 *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683, nebo rozsudek SDEU ze dne 16. 9. 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, ECLI:EU:C:2020:712.

S účinností od zveřejnění zápisu z jednání Koordinačního výboru se sjednocuje postup ve smyslu závěrů uvedených v bodě 2.2. vyjádření GFŘ. Datum uzavření Plánovací smlouvy není relevantní.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 17. 06. 2026**Daň z příjmů****640/29.04.26 Výklad pojmu bytová potřeba pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí**

Předkládají: Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, MBA, č. osv. 4991

1. Účel příspěvku

Příspěvek si klade za cíl potvrdit správnost výkladu ustanovení § 4b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), a to ve vztahu k využití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby mimo území České republiky, na více bytových potřeb nebo v různých zdaňovacích obdobích. Příspěvek nesměruje k legitimizaci účelových postupů ani k vytváření prostoru pro obcházení zákona. Předpokladem aplikace uvedeného dílčího závěru z příspěvku je vždy naplnění zákonných podmínek a respektování principu zákazu zneužití práva.

2. Popis situace

Poplatník, který nesplní podmínky pro osvobození příjmů z prodeje nemovité věci z titulu bydliště nejméně 2 roky bezprostředně před prodejem (§ 4 odst. 1 písm. a) ZDP) či z titulu nezbytné délky vlastnictví nemovité věci dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, může zvažovat zachování osvobození při použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby v zahraničí, protože v zahraničí pracuje a dosud tam bydlel např. v pronajatém bytě.

V současném znění ZDP není výslovně upraveno ani dosud metodicky vyloženo ze strany GFŘ²³, zda se připouští pro zachování osvobození možnost obstarání vlastní bytové potřeby i mimo území České republiky.

ZDP také výslovně neupravuje, zda lze obstarat i více vlastních bytových potřeb, případně v různých zdaňovacích obdobích. Taková situace může nastat zejména v případech, kdy zaměstnanec pendluje mezi místem výkonu práce a místem, kde má rodinu a obstará si vlastní bytovou potřebu ve dvou místech.

Předpoklady příspěvku:

- nejedná se o případy, na které se nevztahuje osvobození uvedené v ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) ZDP a § 4 odst. 1 písm. b) ZDP (např. zařazení v obchodním majetku);
- nejsou splněny časové testy dle vybraného ustanovení ZDP pro osvobození (viz výše).

²³ Zejména POKYN GFŘ – D–59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „POKYN GFŘ – D–59“).

Tento příspěvek volně navazuje na příspěvek z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR č. 517/21.03.18 Výklad pojmu bydliště pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob při prodeji vybraných nemovitých věcí (dále jen „KOOV č. 517/21.03.18“).²⁴

3. Relevantní legislativa a soudní judikatura

Bytová potřeba byla inkorporována do zcela nového ustanovení § 4b novelou zákona o daních z příjmů zákonem č. 386/2020 Sb. (dále jen „Novela ZDP“) od 1. 1. 2021 a zároveň došlo ke zrušení vymezení bytové potřeby pro účely zákona o daních z příjmů zahrnuté v ustanovení § 15 odst. 3.

Důvodová zpráva k Novele ZDP uvádí, že „*Smyslem navrhovaného ustanovení je centralizovat podmínky, které musí poplatník splnit, chce-li na svůj příjem uplatnit osvobození podmíněné použitím těchto prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby...*“.

Touto Novelou ZDP se změnila formulace z „uspokojení vlastní bytové potřeby“ nahrazením formulace na „obstarání vlastní bytové potřeby“.

Možnosti osvobození příjmů použitím prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby je upraveno v ustanoveních § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, § 4 odst. 1 písm. b) ZDP a § 4 odst. 1 písm. s) ZDP.

Důvodová zpráva k Novele ZDP v souvislosti se zrušením daně z nabytí nemovitých věcí a prodloužením časového testu z prodeje nemovitých věcí argumentuje, že snahou je omezit osvobození od daně z příjmů prodeje nemovitých věcí z titulu spekulace. Naopak zdůrazňuje, že je žádoucí zachovat osvobození příjmu např. „...z prodeje nemovitých věcí, ve kterých má prodávající bydliště, tyto nemovité věci prodá a stěhuje se např. z důvodu získání práce v jiném místě nebo za účelem získání většího domu či bytu pro rozšiřující se rodinu.“

Soudní judikatura se zabývá zejména případy, kdy nebyly splněny základní podmínky pro osvobození příjmů (například podmínka bydliště, časový test držby nebo lhůta pro použití prostředků).²⁵ Nebyly však dohledány žádné spory, v nichž by poplatník usiloval o osvobození příjmů z nemovitých věcí na základě použití získaných prostředků na pořízení vlastní bytové potřeby v zahraničí, ani případy, kdy by tuto situaci správce daně rozporoval.

Od terminologie vlastní bytové potřeby je třeba odlišit samostatný pojem „bydliště“ definovaný v ZDP.

Bydliště je definováno v ustanovení § 2 ZDP jako jeden ze dvou klíčových atributů k určení, zda poplatník je daňovým rezidentem či daňovým nerezidentem. Bydlištěm na území České republiky se pro ZDP „...rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.“

²⁴ KOOV č. 517/21.03.18 předložený Ing. Ondřejem Antošem, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4256, Ing. Lucíí Rytířovou, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4038, Ing. Bc. Janem Hájkem, MBA, DiS, daňový poradce, č. osv. 4503.

²⁵ Rozsudek NSS 5 Afs 220/2023–36, rozsudek NSS 4 Afs 95/2025–34, rozsudek NSS 2 Afs 20/2011-77 a další.

Dále je v POKYN GFŘ – D–59 uvedeno: „Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajaty. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnaní apod.).“

KOOV č. 517/21.03.18 se zabýval definicí pojmu bydliště, které dle předkladatelů se souhlasem GFŘ nelze uvedenými výkladovými metodami zúžit pouze na jedno místo, ve kterém poplatník pobývá. Samotné omezení pouze na jedno bydliště nevyplývá z žádného právního předpisu.

4. Otázky a stanovisko předkladatelů

Otázka č 1: Lze pro účely dosažení osvobození příjmů upravené v ustanoveních § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, § 4 odst. 1 písm. b) ZDP a § 4 odst. 1 písm. s) ZDP použít získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby v zahraničí?

Předkladatelé se domnívají, že záměrem zákonodárce nebylo omezit podmínky osvobození výlučně na použití prostředků na vlastní bytovou potřebu nacházející se na území České republiky.

V opačném případě lze očekávat, že by ustanovení zákona o daních z příjmů obsahovalo výslovně omezení, že se pro účely osvobození nepřipouští bytová potřeba v zahraničí.

Rovněž ani důvodová zpráva k Novele ZDP neobsahuje komentáře, kterým by se měla bytová potřeba omezit výlučně na území České republiky. Smyslem a účelem Novely ZDP bylo omezit spekulaci s nakládáním nemovitých věcí.

Použitím prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby v zahraničí je naplněn teleologický výklad vybraných ustanovení § 4 a § 4b ZDP dle důvodové zprávy k Novele ZDP od 1.1.2021.

Dílčí závěr č. 1: Podmínky stanovené v § 4b ZDP lze splnit i v případě, že vlastní bytová potřeba je obstarána mimo území ČR. Důkazní břemeno je na straně poplatníka, aby prokázal, že došlo k naplnění všech zákonných podmínek dle ZDP a nedošlo ke zneužití práva a získání daňové výhody.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele, s důrazem na nutnost splnění všech zákonných podmínek dle ZDP. Zejména je nezbytné, aby poplatník v takto pořízené vlastní bytové potřebě v zahraničí skutečně bydlel.

Otázka č. 2: Připouští ZDP pro uplatnění osvobození příjmu ve spojitosti s obstaráním vlastní bytové potřeby, aby poplatník měl více než jednu vlastní bytovou potřebu? Pokud ano, je možné kombinovat použití získaných prostředků na více zákonem

uvedených příkladů, které považuje za bytovou potřebu dle § 4b ZDP včetně různých zdaňovacích období dle § 4b odst. 2 ZDP?

Předkladatelé se domnívají, že zákonodárce neměl v úmyslu omezit osvobození pouze na jednu bytovou potřebu a že je možné kombinovat použití prostředků na zákonem vyjmenované příklady bytové potřeby.

Analogicky k bytové potřebě lze vykládat i závěry příspěvku KOOV č. 517/21.03.18, kde se připouští možnost poplatníka, aby měl více než jedno bydliště. V tomto příspěvku se argumentuje, že i smlouvy o zamezení dvojího zdanění připouští více bydlišť.

Poplatník pro účely splnění podmínek osvobození příjmů na obstarání vlastní bytové potřeby může využít jakékoliv možné kombinace bytové potřeby definované v ustanovení § 4b ZDP.

V této souvislosti lze uvést na příkladu, že část získaných prostředků poplatník využije na úplatné nabytí rodinného domu, část na splacení hypotečního úvěru dle § 4b odst. 1 písm. h) ZDP a zbytek nevyužije v zákonném termínu pro osvobození vůbec. Osvobození se bude vztahovat pouze na část získaných finančních prostředků, které poplatník vynaložil na obstarání vlastní bytové potřeby (tj. v uvedeném příkladu na pořízení rodinného domu a splacení hypotečního úvěru).

Předkladatelé se domnívají, že poplatník může přiměřeně využít získané prostředky na více než jednu vlastní bytovou potřebu v rámci zákonného intervalu dle ustanovení §4b odst. 2 ZDP nejdříve ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal a nejpozději do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal.

Příklad č. 1:

Poplatník si obstará první vlastní bytovou potřebu ve zdaňovacím období roku 2024, prodá nemovitou věc v roce 2025, kde nesplnil primární podmínky pro osvobození dle § 4 ZDP, ale požaduje osvobození použití prostředků na obstarání bytové potřeby dle § 4b ZDP částečně za rok 2024, které již vynaložil, druhou část na obstarání vlastní bytové potřeby v roce 2025 a zbytkovou část na další vlastní bytovou potřebu v průběhu zdaňovacího období roku 2026. Může se jednat o situaci, kdy zaměstnanec pendluje v průběhu pracovního týdne při výkonu práce mezi Českou republikou a Německem a současně s nejbližší rodinou (tj. manželkou a dětmi) bydlí na Slovensku (za nejbližší rodinou se pravidelně vrací o víkendů na Slovensko). Poplatník si pořídí vlastní bytovou potřebu pro všechny tři uvedené lokality.

Příklad č. 2:

Poplatník vyřadil odpisovanou nemovitou věc z obchodního majetku a v témže zdaňovacím období ji prodal. Nesplnil však časový test držby po vyřazení z obchodního majetku, a proto příjem z prodeje podléhá zdanění. Pro daňové účely uplatní daňovou zůstatkovou cenu nemovitosti jako výdaj dle § 29 odst. 2 ZDP, která však není dostatečné výši, aby zcela eliminovala daňovou povinnost. Správci daně oznámí, že získané prostředky hodlá použít na obstarání vlastní bytové potřeby.

V následujícím roce část prostředků využije na úplatné nabytí rodinného domu odpovídající definici dle § 4b odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP a zároveň zahájí jeho rekonstrukci, která naplňuje podmínky dle písm. e) téhož ustanovení. Rekonstrukce však nebude dokončena včas a poplatník nestihne využít všechny získané prostředky do konce zdaňovacího období následujícího po roce, ve kterém příjem z prodeje získal. Nevyužitá částka bude zdaněna jako ostatní příjem podle § 10 ZDP.

Dílčí závěr č. 2: Poplatník může mít více než jednu vlastní bytovou potřebu. Použití prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby může využít v libovolné kombinaci zákonem uvedených typech v rámci jedné vlastní bytové potřeby nebo i více vlastních bytových potřeb a rovněž v různých zdaňovacích obdobích s ohledem na lhůty definované ZDP. Důkazní břemeno je na straně poplatníka, aby prokázal, že došlo k naplnění všech zákonných podmínek dle ZDP a nedošlo ke zneužití práva a získání daňové výhody.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele, ZDP nestanoví omezení osvobození pouze na jednu vlastní bytovou potřebu. Nelze proto obecně vyloučit, že poplatník může použít prostředky i na další vlastní bytovou potřebu. Je však nezbytné, aby mezi poplatníkem a jednotlivými vlastními bytovými potřebami existovala dostatečně silná a věcně odůvodněná vazba, a to jak z hlediska účelu (zajištění jeho bydlení), tak z hlediska faktického užívání. Tato vazba musí odrážet reálné životní poměry poplatníka (např. výkon zaměstnání v jiném místě, střídavé bydlení rodiny apod.), nikoli pouze formální nebo účelové krátkodobé užívání. Za těchto podmínek lze akceptovat i více bytových potřeb (například dvě, které odpovídají reálnému uspořádání životních poměrů poplatníka – bydlení v místě výkonu práce a současně společné bydlení s rodinou v jiném místě) včetně jejich kombinace dle § 4b ZDP, případně i ve více zdaňovacích obdobích, pokud společně tvoří funkční celek sloužící k uspokojení bytové potřeby poplatníka. Naopak nelze akceptovat situace, kdy by prostředky byly vynakládány na větší počet nemovitostí bez dostatečné vazby na vlastní bydlení, zejména pokud by šlo o nahodilé či krátkodobé užívání, které neodpovídá účelu zákonné úpravy. Důkazní břemeno nese poplatník, který musí prokázat naplnění všech zákonných podmínek dle ZDP, včetně skutečného využití k bydlení, a absence zneužití práva. Současně je však třeba zohlednit závěry uvedené v příspěvku z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR č. 570/27.01.21, který se zabýval rozhodným okamžikem pořízení vlastní bytové potřeby, v případech výstavby, rekonstrukce či pořízení pozemku za účelem výstavby.

K příkladu uvedenému v této části příspěvku ohledně splacení hypotečního úvěru uvádíme, že osvobození nelze uplatnit v případě, kdy poplatník vynaloží prodejem získané finanční prostředky na splacení hypotečního úvěru bance za bytovou potřebu (např. nyní prodávanou bytovou jednotku), která není předmětem obstarání a kterou nevlastní a neužívá pro vlastní bytovou potřebu.

Nad rámec uvedeného doplňujeme, že jednotlivé splátky úvěru, tedy pravidelné splácení hypotečního úvěru v průběhu předcházejícího a následujícího zdaňovacího období **nelze považovat za bytovou potřebu podle § 4b odst. 1 písm. h) ZDP.** Bytovou

*potřebou je v tomto smyslu až **splacení** úvěru (nikoli splácení), tj. stav, kdy bude úvěr zcela splacen. Tato bytová potřeba souvisí s konsolidací úvěrů a půjček a o bytovou potřebu by se jednalo v případě úplného splacení předchozího úvěru nebo doplacení jeho zbývajících částí. Splacení úvěru přitom zahrnuje jak jistinu, tedy „vypůjčené“ finanční prostředky, tak i úrok jako odměnu za jejich poskytnutí.*

Otázka č. 3: Lze považovat zálohové platby uhrazené na pořízení vlastní bytové potřeby za její obstarání podle § 4b ZDP? Jaký je daňový dopad, pokud dojde ke vrácení části těchto záloh v následujícím zdaňovacím období? Je při posouzení výše osvobozeného příjmů rozhodující konečná cena včetně DPH a souvisejících poplatků?

Příklad č. 3:

Poplatník použije získané prostředky na pořízení vlastní bytové potřeby, rodinného domu, v roce 2025, a dále na jeho údržbu a změnu v roce 2026. Finanční prostředky získal v roce 2025 prodejem nemovité věci, kdy nesplnil primární podmínky pro osvobození dle § 4 ZDP. Stavební firma požaduje úhradu záloh na budoucí stavební práce. Poplatník proto ke konci roku 2026 uhradí zálohové platby včetně DPH, čímž splní podmínky pro osvobození příjmů z prodeje podle § 4 odst. 1 písm. a) nebo b) ZDP. V roce 2027 však dojde k ukončení smlouvy z důvodu reklamace. Dodavatel následně část záloh vrátí a opraví daňové doklady snížením konečné fakturované částky. Vracené platby na bankovní účet přitom poplatník obdrží někdy na začátku roku 2027, tj. až po uplynutí zákonné lhůty pro použití prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby (tj. po 31. 12. 2026).

Uhrazené zálohové platby lze považovat za použití prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, pokud je v budoucnu naplněn konkrétní bod definice dle § 4b odst. 1 ZDP (např. údržba nebo změna nemovitosti). Rozhodující je, že k úhradě došlo ve stanovené lhůtě a že prostředky byly fakticky určeny ke konkrétnímu účelu.

Pokud však dojde k vrácení záloh (např. z důvodu zrušení smlouvy nebo neprovedení prací) nebo ke snížení konečné ceny (např. v důsledku reklamace), považuje se nespotřebovaná část za zdanitelný příjem podle § 10 ZDP ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém poplatník původní finanční prostředky získal. V návaznosti na výše uvedený příklad je tak poplatník povinen tyto vracené finanční prostředky zdanit ve zdaňovacím období roku 2026 v rámci § 10 ZDP, a to bez ohledu na to, kdy mu budou vracené finanční prostředky připsány zpět na bankovní účet.

Generální finančního ředitelství zveřejnilo stanovisko v příspěvku z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR, že „rozhodný okamžik obstarání bytové potřeby se bude odvíjet od data, kdy skutečně fyzicky rekonstrukce započala a je na poplatníkovi jakým dokladem tak učiní – např. zahájení prací na rekonstrukci dodavatelem na základě smlouvy o dílo. Obstaráním bytové potřeby je zahájení rekonstrukce“ (dále jen „KOOV č. 570/27.01.21“).²⁶

²⁶ KOOV 570/27.01.21 Uplatnění úroků z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou na financování bytových potřeb obstaraných od 1. ledna 2021

Přijetím zálohové platby začíná zhotovitel stavebních prací fakticky realizovat rekonstrukci, která se projevuje i jiným způsobem, než jsou přímo faktické stavební práce na bytové potřebě (např. jako objednávka stavebního materiálu, zajištění pracovníků k výkonu stavební činnosti, pronájem technických strojů aj.). Předkladatelé se proto domnívají, že smluvní ujednání mezi zhotovitelem stavebních prací a objednatelem, které podmiňuje zahájení prací poskytnutím zálohové platby, může představovat okamžik obstarání bytové potřeby ve smyslu § 4b ZDP. Tento výklad odpovídá dílčímu závěru KOOV č. 570/27.01.21 pro případy rekonstrukce, pokud objednatel jednal v dobré víře, že záloha bude využita k realizaci vlastní bytové potřeby.

Do úhrady konečné ceny se zahrnují i vedlejší výdaje spojené s pořízením či změnou nemovitosti. Mezi vedlejší výdaje lze zahrnout např. DPH, správní poplatky za návrh na vklad či kolkové známky.

Dílčí závěr č. 3: Pro účely § 4b ZDP lze za okamžik obstarání vlastní bytové potřeby při rekonstrukci považovat nejen faktické zahájení stavebních prací, ale i předchozí ekonomické kroky vedoucí k jejich realizaci, zejména poskytnutí zálohové platby na účet zhotovitele, objednávku materiálu či uzavření smluv k realizaci rekonstrukce. Za rozhodující lze považovat prokazatelnou vazbu mezi zaplacenou částkou a konkrétním krokem směřujícím k obstarání vlastní bytové potřeby.

Pokud je prokazatelné, že poplatník jednal v dobré víře a prostředky byly určeny k obstarání vlastní bytové potřeby (např. dle projektu a smlouvy se zhotovitelem), může být tato fáze považována za okamžik obstarání bytové potřeby pro splnění lhůty dle § 4b odst. 2 ZDP.

Pokud nakonec prostředky nejsou využity k obstarání vlastní bytové potřeby (např. z důvodu zrušení smlouvy nebo nerealizovaná rekonstrukce) a nelze je uznat ani jako jiné účelové použití dle § 4b ZDP, je třeba ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém poplatník prostředky získal podle § 4b odst. 4 ZDP, nevyužité a nezapočítané částky zdanit jako ostatní příjem podle § 10 ZDP. To platí i bez ohledu na to, kdy byly prostředky fakticky poplatníkovi vráceny. Pro účely § 4b ZDP je rozhodující konečná cena včetně všech vedlejších výdajů (např. DPH, správní poplatky, poplatky za vklad apod.).

Stanovisko GFR:

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele. V prvním i druhém odstavci dílčího závěru je uveden výklad, který není v souladu se závěry obsaženými v příspěvku KOOV č. 570/27.01.21, na který se předkladatel také odkazuje. V případě rekonstrukce nelze za okamžik obstarání vlastní bytové potřeby považovat ekonomické kroky směřující k její realizaci (např. úhradu zálohy či uzavření smlouvy o dílo). Za rozhodný okamžik je nutno považovat až den, kdy byla rekonstrukce fyzicky

předložený Ing. Lenkou Novákovou, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991 Ing. Danielou Královou, daňový poradce, č. osv. 1880 Ing. Bc. Janem Hájkem, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503.

zahájena. Za fyzické zahájení rekonstrukce lze považovat zahájení stavebních prací nebo např. i nákup materiálu.

Situace popsaná v návrhu předkladatele v úvodu třetího odstavce „(např. zrušení smlouvy o dílo či nerealizování rekonstrukce)“ však nemůže za výše uvedených podmínek nastat, neboť vychází z předpokladu, že k obstarání vlastní bytové potřeby dochází již na základě ekonomických kroků směřujících k realizaci rekonstrukce. Tento výklad je však, jak je uvedeno výše, v rozporu se závěry příspěvku KOOV č. 570/27.01.21, podle nichž je rozhodující až faktické zahájení rekonstrukce.

Nebyly-li prostředky použity zčásti nebo zcela ve lhůtě stanovené v § 4b odst. 2 ZDP na obstarání vlastní bytové potřeby, jedná se v takovém případě o ostatní příjem podle § 10 ZDP, a to ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém byly původně získány (§ 4b odst. 4 ZDP). Není přitom rozhodné, v jakém zdaňovacím období byly tyto prostředky v případě jejich nevyužití následně vráceny.

Otázka č. 4: Je pro účely ZDP nutné rozlišovat pojem bytová potřeba a bydliště nebo se jedná významem o identickou terminologii? Pokud se jedná o odlišné pojmy, je možné pod bytovou potřebou řešit i obstarání nemovitosti pro rekreační účely?

Předkladatelé se domnívají, že se jedná o zcela samostatné terminologické pojmy, které je třeba od sebe důsledně odlišovat.

Bytová potřeba je definována v ustanovení § 4b ZDP pro účely použití prostředků (např. z prodeje nemovitostí), kam jsou investovány získané prostředky k dosažení dodatečného osvobození příjmů.

Naproti tomu „bydliště“ označuje faktický vztah poplatníka k určitému místu a je využíváno především pro účely určení jeho daňového rezidentství nebo v několika specifických ustanoveních ZDP. Ke splnění podmínek pro osvobození příjmů postačí obstarání vlastní bytové potřeby bez vazby na skutečné bydliště poplatníka. Tento výklad odpovídá jazykovému znění zákona i jeho teleologickému účelu, neboť zákonodárce výslovně váže osvobození příjmů na obstarání vlastní bytové potřeby, nikoli na následné faktické bydliště.

Z důvodové zprávy plyne, že záměrem zákonodárce byla podpora vlastního bydlení, které v ideálním případě vede k vytvoření bydliště poplatníka dle ZDP.

Například poplatník použije získané prostředky na koupi rodinného domu s úmyslem budoucího bydliště a zahájí jeho rekonstrukci. Poplatník se rozvede anebo si najde zaměstnání v jiném městě před dokončením rekonstrukce a nemovitost prodá. I když později nedojde k naplnění bydliště, nejedná se o zneužití práva k získání daňové výhody osvobození příjmu a osvobození zůstane zachováno s ohledem na změněné skutečnosti.

Vzhledem k názoru, že bytová potřeba je odlišným pojmem od bydliště, lze usuzovat, že bytová potřeba nemusí být naplněna výlučně pro úmysl poplatníka se v předmětné nemovitosti trvale zdržovat. To však neznamená, že lze za bytovou potřebu považovat

i rekreační využití nemovitosti. Rekreační obývání nemovitosti nesměřuje k naplnění účelu ZDP, kterým je obstarání vlastní bytové potřeby poplatníka, a proto v těchto případech nebudou splněny podmínky pro osvobození příjmů.

Dílčí závěr č. 4: Bytová potřeba, jak ji vymezuje ZDP, je významově odlišná od pojmu bydliště. Tyto dva pojmy nelze zaměňovat a je nutné rozlišovat jejich odlišné vymezení při výkladu ustanovení ZDP.

Pozdější okolnosti mohou vést k tomu, že obstarání vlastní bytové potřeby nenaplní definiční znaky bydliště poplatníka. V takových případech bude třeba individuálního posouzení, zda došlo k naplnění účelu a smyslu ZDP a podmínky pro osvobození příjmů byly splněny, nebo zda je třeba příjem zdanit.

Využití nemovitosti pro rekreační účely nelze považovat za splnění podmínek obstarání vlastní bytové potřeby ve smyslu § 4b ZDP.

Na vyžádání správce daně je poplatník povinen prokázat, že šlo o řešení vlastní bytové potřeby dle § 4b ZDP, nikoliv o účelové využití získaných prostředků k investici s cílem vyhnout se zdanění příjmů (např. nákup nemovitých věcí určených ke krátkodobým pronájmům, nákup nemovitých věcí určených k držbě bez využívání za účelem zhodnocení volných peněžních prostředků, aj.).

Důkazní břemeno je na straně poplatníka, který musí prokázat, že došlo k naplnění všech zákonných podmínek ZDP pro osvobození příjmů při použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele v kontextu stanoviska k Dílčímu závěru č. 2.

Otázka č. 5: Je pro účely naplnění pojmu „vlastní bytová potřeba“ dle § 4b ZDP podstatné, jak dlouhou část kalendářního roku poplatník konkrétní bytovou potřebu využívá?

Příklad č. 4:

Poplatník si pořídí bytovou jednotku ze zdravotních důvodů v Chorvatsku u moře, ve které bydlí od května do září každého kalendářního roku. Zbytek kalendářního roku tráví v České republice.

Příklad č. 5:

Rodina si pořídí bytovou jednotku v Rakousku za účelem podpory sportovní kariéry svého syna, kde bydlí každoročně v období od listopadu do dubna. Po zbytek roku pobývají v nájemním bydlení v ČR.

Jak vyplývá z předchozích dílčích závěrů příspěvku, § 4b ZDP připouští možnost obstarání vlastní bytové potřeby i v zahraničí, a to i v kombinaci s další vlastní bytovou potřebou v jiné zemi (nejen v České republice). Zákon však výslovně nestanoví, jak dlouhou dobu musí být daná bytová potřeba využívána, aby byla považována za vlastní bytovou potřebu.

Dílčí závěr č. 5: ZDP neupravuje ani neomezuje dobu, po kterou musí být konkrétní předmět vlastní bytové potřeby využíván. Délka užívání tedy není rozhodujícím kritériem.

Poplatník však vždy nese důkazní břemeno, že prostředky byly skutečně použity na obstarání vlastní bytové potřeby, a nikoliv za účelem daňové optimalizace či zneužití práva k získání daňové výhody.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele. ZDP neupravuje ani neomezuje dobu, po kterou musí být konkrétní předmět vlastní bytové potřeby využíván, přičemž délka užívání sama o sobě nepředstavuje rozhodující kritérium. Současně však platí, že pouhé formální či krátkodobé využití nemovité věci k bydlení (např. v řádu dnů či týdnů) nelze bez dalšího považovat za naplnění podmínky vlastní bytové potřeby.

Smyslem zákonné úpravy je podpora uspokojování vlastní bytové potřeby poplatníka, nikoli zvýhodnění investičních aktivit směřujících k podnikání, jakož i k pronájmu nemovitostí. Z tohoto důvodu je nezbytné v každém jednotlivém případě posuzovat skutečný obsah a účel jednání poplatníka, včetně důvodů, které jej vedly k určité délce a způsobu užívání nemovité věci. Za významné lze považovat zejména objektivně prokazatelné okolnosti odůvodňující případně kratší dobu využití k bydlení. Správce daně je přitom oprávněn, resp. povinen hodnotit, zda se nejedná o účelové jednání směřující k získání daňové výhody, která by mohla naplnit znaky zneužití práva nebo obcházení zákona ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu.

Otázka č. 6: Je pro účely naplnění pojmu „vlastní bytová potřeba“ dle § 4b ZDP podstatné, jak dlouho poplatník nemovitost ke svému bydlení využívá před jejím dalším prodejem? Lze osvobození příjmů z prodeje nemovitosti při opětovném použití prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby uplatnit opakovaně (tzv. řetězení osvobození)?

Příklad č. 6:

Poplatník prodá rodinný dům (č. 1), ve kterém žil se svou rodinou, avšak nesplní zákonné podmínky pro osvobození z důvodu neprokázání bydliště nebo nesplnění časového testu držby. Získané prostředky použije ještě v témže zdaňovacím období na koupi stavebního pozemku s projektem výstavby dalšího rodinného domu s více bytovými jednotkami (č. 2) a následně pokračuje ve výstavbě. V důsledku změny osobních poměrů (rozvod, osamostatnění dětí, aj.) se rozhodne:

a) rodinný dům č. 2 prodat a získané prostředky znovu použít na nové bydlení (např. menší byt), případně na vypořádání SJM,

b) rozdělit dům č. 2 prohlášením vlastníka na tři bytové jednotky, přičemž jednu z nich si ponechá pro vlastní bydlení a dvě prodá. Ze získaných prostředků následně pořídí dvě bytové jednotky, které budou sloužit k bydlení jeho dětí.

Ad a) Předkladatelé se domnívají, že v souladu se závěry k otázce č. 2 jsou příjmy z prodeje rodinných domů č. 1 i č. 2 osvobozeny od daně z příjmů, pokud jsou v obou případech splněny zákonné časové podmínky pro použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby. Skutečnost, že k osvobození dochází opakovaně v relativně krátkém časovém období, nepředstavuje sama o sobě překážku, neboť zákon o daních z příjmů počet využití tohoto osvobození nijak neomezuje. Rozhodující je, že jednání poplatníka nesměřuje k daňové optimalizaci ani ke zneužití práva.

Dílčí závěr č. 6a: Zákon o daních z příjmů v § 4b ZDP výslovně neomezuje počet využití osvobození příjmů z prodeje nemovité věci, pokud jsou splněny podmínky pro použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby. Není-li prokázáno zneužití práva nebo obcházení zákona, lze i opakované využití tohoto osvobození (tzv. „řetězení“) považovat za přípustné. Rozhodující je, aby byly v každém jednotlivém případě naplněny zákonné podmínky, zejména včasné použití prostředků a doložení, že šlo o vlastní bytovou potřebu.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele. ZDP výslovně nestanoví ani neomezuje počet případů, ve kterých může poplatník uplatnit osvobození příjmů z prodeje nemovité věci v souvislosti s uspokojením vlastní bytové potřeby. Samotná opakovanost uplatnění osvobození proto nepředstavuje rozhodující kritérium pro jeho posouzení.

Současně však nelze přehlížet, že smyslem zákonné úpravy je podpora uspokojování vlastní bytové potřeby poplatníka, nikoli systematické využívání tohoto institutu k investičním či podnikatelským aktivitám, zejména k obchodování s nemovitostmi. Z tohoto důvodu je nezbytné v každém jednotlivém případě hodnotit skutečný obsah a účel jednání poplatníka, včetně okolností, za nichž k opakovanému uplatňování osvobození dochází. Za významné lze považovat zejména objektivně prokazatelné důvody, které vedly k realizaci prodeje a následnému uplatnění osvobození. Správce daně je přitom oprávněn hodnotit, zda se nejedná o účelové jednání směřující k získání daňové výhody, která by mohla naplnit znaky zneužití práva nebo obcházení zákona ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu.

Ad b) Pojem „vlastní bytová potřeba“ není v ZDP výslovně definován. Jeho výklad je však odlišný od definice bytové potřeby pro účely odpočtu úroků z úvěrů (§ 15 odst. 3, 4 a 5 ZDP), kde zákon výslovně připouští využití nemovitosti i pro bydlení blízkých osob.

Pro účely osvobození příjmů podle § 4b ZDP je však třeba, aby nemovitost sloužila přímo poplatníkovi. Pokud je nemovitost sice ve vlastnictví poplatníka, ale fakticky slouží k bydlení jiné osoby (např. jeho dětí), nemusí být naplněna podmínka vlastní bytové potřeby. V takových případech může správce daně osvobození zpochybnit. Doporučuje se, proto buď metodické upřesnění výkladu, nebo legislativní doplnění pro posílení právní jistoty.

Dílčí závěr č. 6b: Pokud poplatník pořídí bytovou potřebu, která slouží k trvalému bydlení jeho blízkých osob, avšak nikoli jemu samotnému, nelze takové užívání

pro účely § 4b ZDP považovat za „vlastní bytovou potřebu“. Ačkoli je poplatník formálně zapsán jako vlastník v katastru nemovitostí, samotné vlastnictví nepostačuje, protože rozhodující je faktické užívání nemovitosti jím samotným.

Na rozdíl od § 15 ZDP (odpočet úroků z úvěrů), který umožňuje zohlednit bytovou potřebu i rodinných příslušníků, je výklad pojmu „vlastní bytová potřeba“ dle § 4b ZDP užší a vázán přímo na osobu poplatníka.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

Navrhujeme po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY**DPH****642/17.06.26 DPH režim vyšetření poskytovaných na základě žádosti zákazníka/pacienta (samoplátce) – vymezení zdravotní služby podle § 58 ZDPH**

Předkládá: Ing. Jan Mašek, daňový poradce, č. osv. 5504

1. Použité zkratky

ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

DPH – daň z přidané hodnoty

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

ZZS – zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách

Směrnice – Směrnice 2006/112/ES

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad ustanovení § 58 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“) u zdravotních služeb zejména preventivního charakteru, které si pacienti sami objednávají a zároveň hradí.

2. Úvod a popis problému

V běžné populaci roste zájem o péči o své zdraví. Včasné záchyty nemocí mají zásadní efekt na následující léčbu a její úspěch. Z tohoto důvodu roste zájem lidí o různé typy zdravotních diagnostických vyšetření. V zásadě mají pacienti několik možností, jak podstoupit tato vyšetření.

- I) První možností je navštívit svého praktického či jiného odborného lékaře a v souladu s jeho doporučením podstoupit zdravotní vyšetření. V případě nutnosti navazujících laboratorních či jiných vyšetření praktický lékař vystaví žádanku/doporučení, na které mají pacienti nárok ze zdravotního pojištění. Některá vyšetření např. preventivní vyšetření u praktického lékaře pojišťovny hradí dospělým jedincům jednou za dva roky. Jiná preventivní vyšetření jsou hrazena veřejným zdravotním pojištěním např. od určitého věku a v rámci určitých frekvencí (např. EKG vyšetření, různé vyšetření na karcinomy apod.). Časnější vyšetření či čtenější frekvenci preventivních vyšetření si tak musí pacienti hradit sami.
- II) Druhou možností je podstoupit různé formy zdravotních vyšetření, která nabízejí poskytovatelé zdravotních a laboratorních služeb, která si však pacienti hradí sami (tzv. samoplátcovské výkony). Tato možnost se v poslední době stává více oblíbenou, neboť poskytovatelé těchto služeb se snaží přizpůsobit potřebám pacientů, a to zejména ohledně rychlosti vyřízení samotného vyšetření, rychlosti odbavení, rychlosti poskytnutí výsledků, vysoké míry diskrétnosti a celkové flexibility poskytovaných služeb, což pro mnoho pacientů

představuje zásadní benefit. Lidé jsou ochotni si tato vyšetření plně hradit sami, což z tohoto segmentu činí dynamicky rostoucí a komerčně atraktivní oblast. Díky moderním technologiím a rychle se rozvíjejícímu online prostředí si pacienti můžou vyřídit řadu úkonů i z pohodlí domova, tj. např. objednat se online na různá vyšetření, domluvit si konkrétní čas a místo vyšetření dle svých preferencí, následné výsledky testů obdrží elektronicky apod.

Předmětem tohoto příspěvku je vyjasnění správného režimu DPH u samoplátcovských vyšetření v souladu s § 58 ZDPH a související judikatury.

3. Charakteristika poskytovaných (preventivních) vyšetření

Preventivních či jiných vyšetření a způsobů jejich provedení je celá řada. Mezi nejběžnější vyšetření, která si pacienti hradí sami, patří různá laboratorní vyšetření zaměřená např. na pohlavně přenosné choroby, hladinu cholesterolu, různé potravinové intolerance, vyšetření jater, štítné žlázy, testy na protilátky, či různé screeniny např. v oblasti srdce, nádorových onemocnění, prevence apod.

Pro účely tohoto příspěvku použijeme příklad laboratorního vyšetření v oblasti pohlavně přenosných chorob (HIV, syfilis, chlamydie apod.), které můžou pacienti podstoupit v zásadě následujícími způsoby:

- i) Navštívit svého praktického či přímo specializovaného lékaře, který po zhodnocení zdravotního stavu pacienta posléze případně vystaví žádanku na podstoupení laboratorního testu. Výsledky laboratorního testu, které jsou lékaři zaslány příslušnou laboratoří, pacientovi interpretuje samotný lékař. Takovéto zdravotní služby včetně provedení laboratorních testů jsou běžně hrazeny z veřejného zdravotního pojištění.
- ii) Objednat si provedení testu přímo u poskytovatele laboratorních služeb, který po odběru krve laboratorně vyhodnotí výsledky a výsledkový list s hodnotami parametrů zašle pacientovi. Tyto laboratorní testy jsou hrazeny přímo pacienty.
- iii) Objednat si provedení testu přímo u poskytovatele laboratorních služeb, který po odběru krve laboratorně vyhodnotí výsledky a výsledkový list s hodnotami parametrů zašle pacientovi a zároveň lékař pacientovi poskytne písemnou interpretaci výsledků a následné doporučení v případě nutnosti dalších testů či léčby. Tyto testy spolu s vyhodnocením jsou hrazeny přímo pacienty.

Pro účely tohoto příspěvku je splněna podmínka, že poskytovatelé zdravotních a laboratorních služeb mají k provádění svých služeb dané oprávnění dle ZZS.

3.1. Varianta 1 – indikace provedení vyšetření lékařem

Pacient navštíví praktického či přímo specializovaného lékaře, který po zhodnocení stavu pacienta buďto sám provede vyšetření, případně vystaví žádanku na podstoupení laboratorního testu. Pacient jde s žádankou k vybranému poskytovateli laboratorních služeb a po předání žádanky podstoupí laboratorní testy - např. testy z odebrané krve a moči. Výsledky testu jsou ve formě standardizovaného výsledkového archu zaslány lékaři, který pak výsledky sdělí pacientovi. Tyto zdravotní služby a laboratorní testy jsou hrazeny z veřejného pojištění.

3.2. Varianta 2 - objednání testu přímo u poskytovatele laboratorních služeb

Pacient si napřímo objedná laboratorní vyšetření u poskytovatele laboratorních služeb. K takovému zdravotnímu vyšetření může pacient přijít buďto přímo "z ulice", případně si test může objednat online, domluvit si konkrétní odběrové místo a konkrétní čas provedení testu z odebraného vzorku krve či moči.

Po provedení odběru jsou vzorky testovány v příslušných laboratořích. Výsledky testů jsou pacientovi/samoplátci doručeny prostřednictvím e-mailu případně jsou dostupné na portálu poskytovatele laboratorních služeb. Výsledky jsou prezentovány ve formě standardizovaného výsledkového listu vystaveného laboratoří, která příslušný vzorek zpracovávala. Výsledkový list obsahuje ucelený přehled testovaných parametrů včetně naměřených hodnot, zahrnujících informaci, zda je výsledek pro příslušný testovaný parametr pozitivní či negativní (v případě testů na pohlavně přenosné choroby) nebo uvádí meze, ve kterých by se příslušné hodnoty měly nacházet a dle hodnot naměřených laboratoří je označeno, zda se hodnoty konkrétního pacienta/samoplátce nacházejí v daných mezích či nikoliv. Podoba výsledkového listu zasílaného pacientovi/samoplátci je stejná jako ta ve variantě 3.1. zasílaná lékaři.

Výsledkový list, který pacient/samoplátce na základě provedení testování obdrží může předložit svému ošetřujícímu lékaři za účelem další konzultace zjištěných výsledků a eventuálně zvážení dalších kroků v případě zvýšených hodnot či indikované positivity.

3.3. Varianta – objednání testu přímo u poskytovatele laboratorních služeb s interpretací

Jedná se o stejný způsob objednání a provedení testu jako v bodě č. 3.2, nicméně k tomuto testu je zároveň objednána služba interpretace výsledků lékařem (vlastním nebo externistou) mající k takové činnosti příslušné oprávnění, který výsledky testu poskytnuté na výsledkovém listu písemně/telefonicky interpretuje a případně doporučí následnou léčbu a pomohou pacientovi případně s objednáním se ke konkrétnímu specialistovi. Některé laboratorní testy nemůžou být ani interpretovány pouhým zasláním výsledkového listu, ale výsledky musí být interpretovány pouze lékařem a není možno si takové testy objednat bez této interpretace.

4. Právní úprava

4.1. Vnitrostátní úprava

Dle § 58 ZDPH jsou zdravotní služby osvobozeny od DPH za splnění následujících podmínek:

- (i) Zdravotní služba je poskytnuta poskytovatelem zdravotních služeb majícím oprávnění k poskytování daných zdravotních služeb podle ZZS.
- (ii) Poskytování zdravotních služeb musí mít léčebný cíl nebo chránit lidské zdraví.

Zdravotní službou pro účely ZDPH se rozumí zdravotní služba podle zákona upravujícího zdravotní služby. ZZS definuje zdravotní službu jako „poskytování zdravotní péče podle tohoto zákona zdravotnickými pracovníky a dále činnosti vykonávané jinými odbornými pracovníky, jsou-li tyto činnosti vykonávány v přímé souvislosti s poskytováním zdravotní péče“.

Dle účelu poskytnutí zdravotní péče rozlišuje ZZS několik typů zdravotní péče. Mimo jiné jsou to tyto typy:

- (i) **Preventivní péče** – „účelem je **včasné vyhledávání faktorů**, které jsou v příčinné souvislosti se vznikem nemoci nebo zhoršením zdravotního stavu, a provádění opatření směřujících k odstraňování nebo minimalizaci vlivu těchto faktorů a předcházení jejich vzniku“
- (ii) **Diagnostická péče** – „účelem je **zjišťování zdravotního stavu pacienta a okolností, jež mají na zdravotní stav pacienta vliv, informací nutných ke zjištění nemoci, jejího stavu a závažnosti, dalších informací potřebných ke stanovení diagnózy, individuálního léčebného postupu a informací o účinku léčby**“

Problematika rozsahu pojmů „zdravotní služby“ a „služeb s léčebným cílem nebo chránícím lidské zdraví“

Pojmy „zdravotní služby“ a „služba s léčebným cílem nebo chránícím lidské zdraví“ použité v § 58 ZDPH jsou pouze transponovány ze Směrnice, je tedy nezbytné pro jejich správný výklad zjistit interpretaci odpovídajícího pojmu použitého Směrnicí uskutečněnou Soudním dvorem Evropské Unie (SDEU).²⁷

Níže uvádíme klíčové výroky SDEU v oblasti definice pojmu zdravotní služby s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví:

Rozsudek SDEU ve věci C-384/98 D. v. W. (body 18 a 19 rozhodnutí):

„Pojem poskytování lékařské péče nemůže zahrnovat lékařské intervence konané za jiným účelem, než kterým je diagnostika, léčení a pokud možno i vyléčení chorob nebo zdravotních poruch. Služba nemající takovýto terapeutický cíl, musí být vyjmuta z rozsahu osvobození.“

→ **zdravotní služba musí mít terapeutický účel, jinak není osvobozená**

Rozsudek SDEU ve věci C-212/01 Margarete Unterpertinger (bod 40 rozhodnutí):

„Poskytnutí lékařské péče musí mít léčebný účel, nicméně tento účel nemusí být chápán v úzkém rozsahu. Daňovému osvobození mohou podléhat i lékařské služby vykonané pro preventivní účely, a to dokonce i v těch případech, kdy je jasné, že vyšetřované osoby netrpí žádnou zdravotní poruchou nebo nemocí.“

„Pokud hlavním účelem služby není ochrana, včetně zachování či obnovení zdraví, nelze aplikovat osvobození.“

→ **preventivní vyšetření mohou být osvobozena, i když osoba netrpí nemocí**

Rozsudek SDEU ve věci C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler (bod 40 rozhodnutí):

„Péče poskytovaná lékaři nebo paramediky, jejímž účelem je prevence, diagnostika nebo léčení, je osvobozená.“

→ **péče poskytovaná za účelem prevence či diagnostiky je osvobozená**

²⁷ Tímto pojmem je „lékařská péče“. Vzhledem k tomu, že je Směrnicí použit ve stejných souvislostech, ve kterých zákon o DPH hovoří o péči „zdravotní“, není důvod obsah těchto pojmů vnímat odlišně.

Rozhodnutí SDEU ve věci C-48/19 X GmbH (bod 30).

“S ohledem na judikaturu připomenutou v předchozím bodě nepostačuje v rámci této analýzy chybějící lékařský předpis před telefonickou konzultací nebo na ni navazující konkrétní léčba pro určení, zda taková konzultace spadá pod pojem „poskytnutí lékařské péče“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice.”

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pojem zdravotní péče s léčebným cílem nebo s cílem chránit lidské zdraví zahrnuje služby lékařů a odborného zdravotního personálu poskytované za účelem diagnostiky, léčení, vyléčení chorob nebo zdravotních poruch, prevence, ochrany a zachování zdraví, a to dokonce i v těch případech, kdy se předpokládá, že vyšetřované osoby netrpí žádnou konkrétní zdravotní poruchou nebo nemocí. Zároveň absence lékařského předpisu (vypsání žádanky) nemůže bránit aplikaci osvobození od DPH, důležitý je cíl neboli účel dané zdravotní služby.

5. Návrh DPH režimu

5.1. Varianta 1 – indikace provedení vyšetření lékařem

U této varianty je zřejmé, že pokud lékař vypíše žádanku na provedení laboratorního testu, nebo vyšetření sám provede a předepíše jej k úhradě od zdravotní pojišťovny, účelem takového poskytnutí zdravotní služby je bezesporu ochrana lidského zdraví, a tudíž tato varianta poskytnutých služeb bude podléhat osvobození od DPH bez nároku na odpočet dle § 58 odst. 1 ZDPH.

5.2. Varianta 2 - objednání testu přímo u poskytovatele laboratorních služeb

V případě varianty, kdy si pacient/samoplátce objedná test přímo u poskytovatele zdravotních/laboratorních služeb bez předešlého vyšetření samotným lékařem jsou výsledky laboratorních testů/vyšetření zasílány emailem v rámci výsledkového listu případně jsou dostupné na portálu poskytovatele laboratorních služeb. V rámci výsledkových listů u testů na pohlavně přenosné choroby je jasně uvedena pozitivita/negativita případné nemoci, nebo číselné parametry testu s tím, že v grafu jsou znázorněny obvyklé hodnoty u běžného zdravého jedince a hodnoty naměřené vyšetřením. Pacient je tedy ihned informován o svém zdravotním stavu a v případě positivity je např. poučen o nutnosti kontaktování odborného lékaře pro další postup.

U této varianty lze rovněž mít důvodně za to, že pacienti/samoplátci si objednávají vyšetření se zřejmým cílem, a to získat informace o svém zdravotním stavu (diagnostika) a vyloučit případné nemoci (nakažení pohlavně přenosnou chorobou a riziko přenosu na další lidi). Máme za to, že i u tohoto typu zdravotních vyšetření je naplněna definice pojmu ohledně léčebného cíle zmíněného v uvedené judikatuře SDEU, kdy se osvobodí od DPH služby diagnostiky, či preventivní služby směřující k zachování zdraví, a to i v případech, kdy pacienti netrpí žádnou nemocí.

Domníváme se, že je ve společenském zájmu, aby pacienti/samoplátci předcházeli svým nemocem a případně je včas odhalili. Pravidelné sledování svého zdravotního stavu a včasné odhalení nemocí nejenže může přispět k lepšímu udržování zdraví jednotlivce a snížení míry nákazy nemocí ve společnosti, ale hlavně se sníží náklady státu/zdravotních pojišťoven na samotnou léčbu, které je mnohonásobně vyšší, pokud

je nemoc odhalena v pozdějším stádiu. Pokud by osvobození od DPH mělo dopadat pouze na skupinu vyšetření předepsané lékařem, pak by docházelo k absurdním situacím, kdy to samé vyšetření - např. preventivní vyšetření u praktického lékaře, který vystaví žádanku na laboratorní testy z krve či na kolonoskopii hrazené zdravotní pojišťovnou bylo osvobozeno od DPH (např. jednou za dva roky), avšak to samé či obdobné vyšetření, které by samoplátce chtěl provést častěji od poskytovatele zdravotních či laboratorních služeb se stejným účelem, by bylo zdanitelné.

Na základě výše popsaných skutečností se domníváme, že provedení laboratorního vyšetření bez předchozí indikace lékařem, a které nemůže být předepsáno k úhradě zdravotní pojišťovně (např. z důvodu vyšší četnosti takovýchto vyšetření) představuje plnění osvobozené od DPH dle § 58 zákona o DPH, pokud byly splněny následující podmínky:

- Účel, za kterým pacienti/samoplátci objednávají vyšetření/laboratorní testy je z povahy věci diagnostický, tj. vyloučit nemoc, či možné zdravotní komplikace.
- Osoba, která poskytovala zdravotní službu měla ke své činnosti oprávnění.

U této varianty tedy lze tedy důvodně mít za to, že u zdravotních laboratorních testů na pohlavně přenosné choroby je diagnostický/preventivní účel vždy naplněn.

Stejný přístup by měl v rámci takové vyvratitelné podmínky být akceptován i v případě jiných testů či screeningových vyšetření, které lze u poskytovatelů zdravotních služeb objednat (testy na různé potravinové intolerance, vyšetření jater, štítné žlázy, testy na protilátky, či různé screeniny např. v oblasti srdce, nádorových onemocnění, prevence apod), a které se běžně osvobozují od DPH v případě, že je jejich provedení předepsáno lékařem v rámci prevence.

5.3. Varianta – objednání testu přímo u poskytovatele laboratorních služeb s interpretací

V případě této varianty navrhujeme stejný režim jako v bodě 5.2. V rámci této varianty zde vidíme ještě silnější vazbu diagnostického/preventivního účelu poskytnutého vyšetření, které je zároveň s výsledkovým listem písemně vyhodnocen lékařem. V rámci konkrétního vyhodnocení a interpretace výsledků může být rovněž doporučena i případná další léčba u specialisty.

643/17.06.26 Použití nedokončeného majetku mimo ekonomickou činnost plátce DPH a stanovení základu daně dle § 36 odst. 6 ZDPH

Předkládají: Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osv. 320

1. Účel příspěvku

Příspěvek se zabývá situací, kdy plátce DPH v rámci investičního projektu pořizuje zboží a služby určené k vytvoření dlouhodobého majetku, který však není uveden do stavu způsobilého k užívání a investiční záměr je předčasně ukončen. V praxi může existovat rozdíl mezi okamžikem, kdy nastanou skutečnosti svědčící o nemožnosti investici dokončit, okamžikem, kdy plátce formálně přijme rozhodnutí o jejím ukončení (např. zápisem nejvyššího orgánu, rozhodnutím jednatele, protokolárním zápisem o ukončení projektu odbornými a odpovědnými osobami, aj.) a v neposlední řadě rovněž okamžikem, kdy dojde k použití pro jiné účely mimo jeho ekonomickou činnost s povinností daňového posouzení DPH. Tyto okamžiky mohou být odděleny výraznou časovou prodlevou.

V praxi se s těmito situacemi plátci setkávají zejména u dlouhodobých investičních projektů s vysokou časovou a finanční náročností, u nichž má nesprávný postup dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“) významné dopady na finanční plánování i potenciální sankce při správě daní.

Přestože se může jevit, že aplikace ustanovení ZDPH je samozřejmá, odborné diskuse a praxe ukazují na rozdílné přístupy k posouzení daňových povinností, okamžiku jejich vzniku, zejména v případech, kdy k použití majetku dochází až s časovým odstupem od rozhodnutí o ukončení investice.

Cílem příspěvku je navrhnout metodický postup pro určení okamžiku a právního režimu vypořádání povinností na DPH v těchto případech, s ohledem na systematický a teleologický výklad vybraných ustanovení zákona o DPH.

2. Popis situace

Zákon o DPH výslovně neupravuje situaci, kdy se v obchodním majetku plátce nachází zboží dle zákona o DPH, jež naplňuje definiční znaky nedokončeného dlouhodobého majetku dle zákona o účetnictví²⁸. Tento majetek je dosud ve fázi pořizování, nebude nikdy zařazen do užívání a stane se tzv. nedokončenou investicí (v běžné terminologii používán také pojem „trvale nedokončený majetek“ nebo i „zmařená investice“).

Aktualizace definice obchodního majetku byla provedena v návaznosti na rozhodnutí SDEU ve věci C-415/98 Bakcsi novelou zákona o DPH č. 170/2017 Sb. od 1. 7. 2017. V důvodové zprávě bylo uvedeno, že *„...jsou touto definicí majetku pokryty také případy, kdy osoba povinná k dani využije dané majetkové hodnoty pro uskutečňování svých ekonomických činností s určitým časovým odstupem.“*

²⁸ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zák. č. 563/2002 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, § 7 odst. 11, příl. č. 1 B. II. 5. 2.

Pro účely příspěvku se nedokončenou investicí rozumí investice, která byla pořízována s úmyslem jejího budoucího zužitkování pro ekonomickou činnost dle ZDPH, avšak z následně zjištěných okolností nebude dokončena a majetek nebude uveden do užívání k původně zamýšlenému využití ani k jinému.

Bez ohledu na evidovanou částku v účetnictví plátce se nejedná o dlouhodobý majetek dle § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH. Nejsou splněny zákonné podmínky pro hmotný majetek dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“)²⁹, na který se ZDPH odkazuje. Dle § 26 odst. 10 ZDP se hmotným majetkem *stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání*³⁰.

Přijatá plnění vztahující se k nedokončenému majetku, který nebyl dosud uveden do užívání, lze považovat za obchodní majetek ve fázi pořízování, tedy za majetek před jeho zužitkováním, a je možno na něj aplikovat ustanovení § 4 odst. 4 písm. b) ZDPH.

Předpoklady příspěvku jsou:

- Plátce splnil zákonné podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně během pořízování obchodního majetku **a určil tento obchodní majetek pro jeho ekonomickou činnost;**
- Byl uplatněn nárok na odpočet daně;
- Bez ohledu na plátcem evidované ocenění v účetnictví na účtech pořízování dlouhodobého majetku není splněna definice dlouhodobého majetku dle § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH, ale pouze § 4 odst. 4 písm. b) ZDP.
- Přípravná činnost a pořízování nedokončeného majetku nepředstavují „použití“ majetku dle vybraných ustanovení ZDPH;
- Důvody a motivace, které vedly k nedokončení investice, nepředstavují samotný test posuzování zachování nároku na odpočet DPH;
- Na základě projevu vůle (např. zápisem z valné hromady) je rozhodnuto, že se nebude pokračovat v investičním projektu, nebude zařazen nedokončený majetek do užívání a může být současně rozhodnuto o jeho použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce;
- Příspěvek se omezuje na ty případy, kdy vzniká daňová povinnost DPH u nedokončené investice, protože obchodní majetek bude využit k činnosti nesouvisející s ekonomickou činností plátce. Jiné zákonné povinnosti nebo dopady daní jiných, než DPH nejsou posuzovány;
- Pro účely tohoto příspěvku je nedokončený majetek posuzován jako obchodní majetek vzniklý jako souhrn jednotlivých přijatých plnění. Skutečnost, že nárok na odpočet daně je uplatňován po jednotlivých přijatých plněních, neznamená, že i následné použití tohoto majetku musí být posuzováno stejným způsobem. Pro účely § 13 ZDPH je rozhodující nakládání se zbožím (obchodním majetkem plátce), nikoliv změna účelu jednotlivých přijatých plnění.

²⁹ Pro úplnost. Dlouhodobým majetkem obchodní majetek, který je odpisovaným nehmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví.

³⁰ Není-li Pokynem č. GFR – D–59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP stanoveno výjimkami jinak (viz např. zkušební provoz stavby).

3. Rozbor s komentářem

Otázka č. 1: Plátce se rozhodne nepokračovat v původním záměru pořízení majetku, a proto nedojde ani k zařazení do užívání. V praxi se může jednat o investiční projekty, u nichž je na základě nových skutečností nutné posoudit, zda původní ekonomický účel pořízení majetku může být i nadále naplněn, případně zda existuje jiné reálné využití. Otázkou je, a na kolik je pro účely DPH podstatné, pokud mezi rozhodnutím o nedokončení investice a jejím následným použitím mimo ekonomickou činnost plátce dojde k časové prodlevě?

Tento příspěvek vychází z následujících premis:

- 1.) Samotné rozhodnutí plátce o ukončení nedokončené investice nepředstavuje použití zboží ve smyslu zákona o DPH a nezakládá daňovou povinnost;
- 2.) Pokud později dojde k použití ukončené investice (obchodního majetku) mimo ekonomickou činnost plátce, uplatní se režim § 13 ZDPH, nikoliv korekční mechanismus dle § 77 ZDPH;
- 3.) Časová prodleva mezi rozhodnutím o ukončení nedokončené investice a následným použitím majetku mimo ekonomickou činnost nemá sama o sobě daňové dopady podle zákona o DPH.

Příklad č. 1:

Plátce započne pořizovat zboží dle ZDPH, které má zefektivnit jeho podnikatelskou činnost a dosáhnout úspory provozních nákladů. V průběhu pořízení majetku vyjde najevo, že dodavatel není schopen dostát závazkům v dodání provozuschopného zařízení a dojde k ukončení smlouvy v květnu roku 2026. Valná hromada na základě podkladových materiálů (např. indikativní nabídka zahraničního dodavatele k dokončení projektu za výrazně vyšší cenu, kalkulace efektivnosti, aj.) rozhodne v únoru roku 2028 o tom, že projekt nebude nikdy dokončen a zároveň rozhodne o tom, že veškerá práva k majetku budou darem převedena na veřejně prospěšného poplatníka. Darovací smlouvou dojde k převodu práv na veřejně prospěšného poplatníka v prosinci roku 2028.

S ohledem na předpoklady příspěvku se předkladatelé domnívají, že daňové konsekvence dle ZDPH vznikají až ve zdaňovacím období prosince roku 2028, kdy dochází k použití zboží pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet. Deklarovaný projev vůle plátce o nezužitkování majetku pro původní záměr nemá žádné daňové dopady.

I když na základě soudních rozsudků představuje přípravná činnost ekonomickou činnost plátce, nedochází v této fázi pořízení majetku k naplnění definice „použití“ majetku pro účely dle ZDPH.

Za dodání zboží za úplatu se také považuje použití zboží pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce, pokud byl u tohoto zboží nebo jeho části uplatněn odpočet daně dle ustanovení § 13 odst. 4 ZDPH. V ustanovení § 13 odst. 5 ZDPH je definováno, co se dle zákona o DPH považuje za použití zboží pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce. Použití definované v ustanovení § 13 odst. 5 ZDPH nelze zaměňovat za použití pro jiné účely definované v ustanovení § 77 odst. 2 ZDPH.

Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dle § 21 odst. 1 ZDPH dnem dodání tohoto zboží. Rozhodnutí o změně ekonomického záměru nepředstavuje dodání zboží ve smyslu § 13 ZDPH, a proto nemůže založit vznik daňové povinnosti podle § 21 ZDPH bez ohledu na časovou prodlevu mezi přijatým rozhodnutím o nevyužití majetku pro ekonomickou činnost a faktickým uskutečněním zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH.

Dílčí závěr č. 1: Pokud plátce splnil zákonné podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně během pořízování obchodního majetku a existoval objektivně doložitelný úmysl jeho použití pro ekonomickou činnost plátce, samotné rozhodnutí plátce o ukončení investičního projektu a o tom, že nedokončený majetek nebude využit pro původně plánovanou ekonomickou činnost, nezakládá vznik daňové povinnosti podle zákona o DPH (např. podle korekčních mechanismů dle zákona o DPH). To platí i v případě, že mezi tímto rozhodnutím a následným faktickým nakládáním s majetkem existuje významná časová prodleva. Skutečnost, že nárok na odpočet daně je uplatňován po jednotlivých přijatých plněních, neznamená, že i následné použití obchodního majetku musí být posuzováno po jednotlivých přijatých plněních. Pro účely § 13 ZDPH je rozhodující nakládání s obchodním majetkem jako celkem, který vznikl jako souhrn těchto plnění, přičemž jeho použití mimo ekonomickou činnost může probíhat i postupně po jednotlivých částech.

Otázka č. 2: Jakým způsobem se stanoví základ daně při zdanění trvale nedokončeného majetku použitého mimo ekonomickou činnost plátce podle § 13 ZDPH a jakým způsobem má být určeno opotřebení podle § 36 odst. 6 ZDPH v případě, že majetek nebyl uveden do užívání?

Tento příspěvek vychází z následující premisy:

- 1.) Základ daně se stanoví podle § 36 odst. 6 ZDPH. Pojem opotřebení nelze ztotožnit pouze s účetními odpisy, které v případě nezařazení majetku do užívání ani nevznikají. Plátce je oprávněn zvolit ekonomicky odůvodněnou metodu stanovení opotřebení odpovídající skutečnému snížení hodnoty majetku ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, k čemuž v účetnictví slouží mimo jiné i ÚS09 opravné položky k dlouhodobému majetku.

Příklad č. 2

Plátce z příkladu č. 1 se rozhodl v rámci jedné darovací smlouvy darovat veřejně prospěšnému poplatníkovi i další majetek, u kterého uplatnil z pořizovací ceny („PC“) nárok na odpočet a v době pořízení nepředpokládal, že bude darován. Nad rámec evidovaných hodnot v účetnictví využil dobrovolně i stanovení tržní hodnoty („TH“) znaleckým posudkem pro všechny darované položky majetku.

Plátce určil opotřebení ekonomicky odůvodněným způsobem ke stanovení základu daně dle § 36 odst. 6 písm. a) bod 1 ZDPH takto: u majetku „A“ je zbytková hodnota („ZH“) dle interní směrnice pro stanovení zbytkové hodnoty nižší než tržní hodnota stanovená znalcem. U majetku „B“ je zbytková hodnota rovna pořizovací ceně, protože majetek je darován krátce po jeho pořízení bez opotřebení. U majetku „C“ stanovil znalec nulovou tržní cenu vzhledem k nevyužitelnosti a nákladům na jeho likvidaci.

Majetek	PC	ZH	TH
A	100	30	50
B	60	60	65
C	10	2	0

Plátce odvede daň ze základu daně u majetku „A“ ve výši 30 Kč, u majetku „B“ z 60 Kč a u majetku „C“ znalec stanovil nulovou tržní hodnotu, což potvrzuje úplné ekonomické opotřebení majetku pro účely § 36 odst. 6 ZDPH, i když účetně nebo interně stanovená zbytková hodnota může být odlišná.

V případě vzniku daňové povinnosti na výstupu dle § 13 ZDPH je nutno současně posoudit základ daně podle § 36 ZDPH. Základem daně je u dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) až c) a § 13 odst. 6 ZDPH, které plátce nabytí úplatně, pořizovací cena zboží snížená o hodnotu jeho opotřebení ke dni uskutečnění zdanitelného plnění bez daně, tj. zbytková hodnota.³¹

Důvodová zpráva k novele zákona o DPH pod číslem zákona 461/2024 Sb. (dále jen „Důvodová zpráva“) pojem opotřebení blíže nerozvádí ani nestanoví metodiku jeho výpočtu, což v praxi vytváří vhodnost návrhu metodického postupu.

V Důvodové zprávě (zvýrazněno předkladateli příspěvku) se mj. uvádí, že „...pokud by reálná tržní cena daného zboží, která může také zjednodušujícím způsobem pomoci stanovit zbytkovou hodnotu daného zboží, přesáhla základ daně stanovený při původnímu nákupu předmětného bezúplatně dodávaného zboží, pak se pro účely bezúplatného dodání zboží u varianty 1) použije základ daně jen ve výši, která odpovídá původní ceně nákupu zboží, ačkoli tržní cena zboží může být vyšší...“³²

Opotřebení dle ustanovení § 36 odst. 6 písm. a) bod 1 ZDPH není pojmem s odkazem na účetní odpisy, ale mělo by se vycházet z pořizovací ceny snížené o ekonomické snížení hodnoty (technické, morální, funkční, aj.). U nedokončeného majetku se může jednat o technické zastarání, nefunkčnost, nemožnost využití, morální opotřebení, ztrátu tržní hodnoty a další. To neznamená, že by účetní jednotka neměla zohlednit snížení hodnoty opravnou položkou k ned. hmot. majetku.

Z výše uvedených důvodů může dojít k opotřebení dle ZDPH, i když majetek nebude účetně zařazen do užívání a nebude dosud zahájeno účetní odpisování dle zákona o účetnictví. Zákon o DPH je však samostatným zákonem a zjevně stanovil základ daně v řešeném případě autonomně.

Plátce může ve své interní směrnici vymezit metodiku stanovení opotřebení, odkazy na očekávanou životnost majetku a metody tvorby opravných položek. U trvale nedokončeného majetku lze postupovat obdobně, jako by se jednalo o majetek

³¹ Důvodová zpráva k novele zákona o DPH pod číslem zákona 461/2024 Sb. používá pojem tzv. „zbytková hodnota“. Pro pořizovací cenu pak rovněž definici „původní cena nákupu“.

³² Obdobný komentář rovněž uveden v Informaci GFŘ k uplatnění DPH při bezúplatném dodání zboží pod Č. j. 49530/23/7100-30116-050822 ze dne 1. 8. 2023.

uvedený do stavu způsobilého obvyklému užívání, a použít modelové vyjádření ekonomického opotřebení v souladu s účetními metodami.

Opotřebení by vycházelo z interního odpisového plánu s přihlédnutím k očekávané ekonomické životnosti majetku, přičemž takto stanovené opotřebení představuje jednu z variant možného modelového vyjádření ekonomického snížení hodnoty. Nejedná se o účetní odpisy jako takové, ale o jejich ekonomickou analogii pro účely stanovení základu daně podle § 36 odst. 6 ZDPH. Výpočet si plátce odůvodní v rámci interní směrnice ke dni, kdy dochází k použití mimo ekonomickou činnost plátce.

Jedním z možných přístupů může být stanovení procentuálního modelu opotřebení v interní směrnici účetní jednotky v závislosti na počtu let od přijetí posledního plnění nebo od posledního testování zkušebního provozu či jiného podstatného časového okamžiku (např. do 1 roku minimální procentuální opotřebení a postupně zrychlující). Takto stanovené procentuální opotřebení musí odpovídat předpokládané ekonomické životnosti majetku, konkrétním okolnostem související s posuzovaným majetkem a nesmí být aplikováno mechanicky.

Pokud by plátce využil dalšího alternativního způsobu tržní hodnotou (např. znaleckým posudkem), stanoví reálnou tržní hodnotu dlouhodobě nedokončeného majetku ke dni použití mimo ekonomickou činnost a opotřebení by dopočítal jako rozdíl oproti pořizovací ceně.

Stanovení opotřebení musí být racionálně odůvodnitelné a doložitelné konkrétními okolnostmi daného případu³³, pokud plátce nevyužije nezávislého ocenění na základě znaleckého posudku.

Z důvodové zprávy lze dovodit, že v praxi může dojít k porovnání zbytkové hodnoty (pořizovací ceny snížené o opotřebení) a tržní hodnoty ze znaleckého posudku.

Vzhledem k zákonné definici základu daně stanoveného pořizovací cenou sníženou o opotřebení, je základ daně limitován nejvýše pořizovací cenou evidovanou v účetnictví ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Dílčí závěr č. 2: Pojem opotřebení zboží pro účely aplikace základu daně § 36 odst. 6 ZDPH je nutné posuzovat jako ekonomické snížení hodnoty zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, zohledňující zejména jeho technický stav, funkčnost, morální zastarání či jinou ztrátu hodnoty. V příspěvku uvedené metody výpočtu opotřebení jsou demonstrativním výčtem, který může plátce využít ke stanovení základu daně v podobě pořizovací ceny se zohledněním opotřebení.

³³ Viz například rozsudek C-322/99 Hans Georg Fischer, bod 80 (vymezení pořizovací ceny), rozsudek C-299/11 Gementee Vlaardingen, bod 30 (upřesnění obvyklé ceny) a rozsudek C-16/14 Property Development Company NV, body 34 až 38, kde je vymezena posloupnost použití příslušné varianty pro stanovení základu daně při použití zboží pro soukromou spotřebu s ohledem na Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty plynoucí z článků 74, 76 nebo 83 uvedené v Důvodové zprávě k novele zákona o DPH pod č. 461/2024 Sb.

Volba ekonomicky odůvodněné nižší hodnoty pro základ daně při respektování zákonného limitu pořizovací ceny nepředstavuje sama o sobě zneužití práva. Není to volba mezi různými základy daně, ale volba způsobu určení ekonomického opotřebení. Navržený postup současně brání situaci, kdy by plátce byl nucen odvést daň z hodnoty, která již není ekonomicky oprávněná.

Otázka č. 3: Základem daně je dle § 36 odst. 6 písm. a) bodu 2 ZDPH u plátce, který toto zboží nabyt bezúplatně nebo vyrobil, cena obdobného zboží bez daně ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud je majetek upraven postupnými úplatnými přijatými plněními a dojde k rozsáhlé změně jeho výsledné podoby pro budoucí použití, bude se jednat o majetek nabytý úplatně, nebo o majetek vyrobený plátcem?

Tento příspěvek vychází z následující premisy:

- 1) Pro určení základu daně podle § 36 odst. 6 ZDPH je rozhodující, zda výsledkem činnosti plátce je nové zboží jako samostatný předmět plnění, nebo zda dochází pouze k úpravě (technickému zhodnocení či opravě) již existujícího majetku. Skutečnost, že majetek vzniká postupným přijetím více plnění, není sama o sobě rozhodující.

Příklad č. 3

Plátce nabyt úplatně značně zastaralé (opotřebované) vozidlo, které nezačal ihned používat pro svou ekonomickou činnost. Toto vozidlo začal modernizovat tak, aby v odpovídající kvalitě mohlo plnit svůj účel. Za úplatu nechal dodavatelem A provést úpravu spalovacího motoru na hybridní pohon. Dodavatel B vyměnil sedačky za moderní, vyhřívané a z koženého materiálu. Od dodavatele C si nechal instalovat novou elektronickou palubní desku. Na pořízení vozidla si vzal bankovní úvěr, přičemž úroky z tohoto úvěru dle interní směrnice kapitalizuje do vstupní ceny majetku. Náklady na právní služby rovněž zahrnul do vstupní ceny majetku v průběhu jeho pořízení. Identita původního vozidla zůstává zachována (např. VIN, konstrukční základ apod.), což svědčí o tom, že nedochází ke vzniku nového zboží. Vozidlo nezařadil do užívání a darovací smlouvou jej použil mimo ekonomickou činnost plátce s povinností přiznat daň na výstupu.

Předkladatelé se domnívají, že majetek v Příkladu č. 3 byl pro účely zákona o DPH pořízen úplatně, nikoliv vyroben.

Ačkoliv na předmětném majetku došlo k významným zásahům, tyto zásahy mají povahu technického zhodnocení a jiných úprav již existujícího majetku. Nedochází k vytvoření nového zboží jako samostatného předmětu plnění, ale k úpravě původního zboží, jehož identita zůstává zachována.

Pro účely případné zbytkové hodnoty dle ZDPH pak nezohledňujeme ani náklady, které nenavyšují tržní hodnotu věci, což nevyklučuje tyto náklady a související DPH posuzovat dle § 13 odst. 5 ZDP samostatně.

Za výrobu ve smyslu ZDPH by bylo možné považovat pouze takovou činnost, jejímž výsledkem je vznik nového zboží, které nebylo předtím pořízeno od jiné osoby. V Příkladu č. 3 však došlo k úpravě úplatně pořízeného vozidla, nikoliv ke vzniku nového zboží.

Zákon o DPH neobsahuje definici pojmu „vyrobil“, a proto je nutné tento pojem vykládat autonomně s ohledem na systematiku zákona o DPH, jeho účel a judikaturu SDEU. Případné účetní zachycení majetku může sloužit pouze jako podpůrné vodítko, nikoliv jako určující kritérium.

Dílčí závěr č. 3: Pro účely § 36 odst. 6 ZDPH je nutné odlišovat majetek pořízený úplatně od majetku vyrobeného. Skutečnost, že majetek vzniká postupným přijetím plnění, sama o sobě neznamena, že byl „vyroben“ ve smyslu tohoto ustanovení.

Za „vyrobení“ zboží lze považovat pouze situace, kdy plátce vytvoří nové zboží vlastní ekonomickou činností, zpravidla kombinací práce, materiálu a dalších vstupů, aniž by výsledné zboží jako celek úplatně nabyl od jiné osoby.

Naopak za výrobu nelze považovat případy, kdy plátce pořídí existující zboží nebo jeho části a následně na nich provádí úpravy či technické zhodnocení, byť i významného rozsahu.

4. Návrh na opatření

Navrhuje se po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

632/10.12.25 Vybrané problémy při uplatnění DPH u zboží určeného k likvidaci s následným prodejem zboží v souvislosti s likvidací

Předkládají: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826
Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063
Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759

1. Úvod a popis problému

V praxi jsou běžné situace, kdy vlastník určitého zboží na konci jeho ekonomické životnosti má zájem na jeho likvidaci a za tímto účelem uzavře smlouvu se specializovanou společností, která likvidaci zboží provede v souladu s platnými předpisy, např. demolice nepotřebné nemovitosti, likvidace technologického celku, likvidace stavebního odpadu, likvidace autovraku. V rámci likvidace však dochází k tomu, že z likvidovaného zboží jsou vytěženy suroviny nebo jiné věci, které jsou následně předmětem prodeje společností realizující likvidaci.

Předmětem příspěvku je vyjasnění režimu DPH u zboží určeného zcela nebo zčásti k likvidaci, přičemž problémové oblasti, které předkladatele tímto příspěvkem chtějí ujasnit, jsou tyto:

- a) Počet zdanitelných plnění v rámci likvidace a při vytěžení věcí v rámci likvidace
- b) Základ daně při poskytnutí protihodnoty v rámci likvidace a jeho pozdější změny
- c) Režim uplatnění DPH v závislosti na povaze zdanitelného plnění v rámci likvidace
- d) Základ daně při dalším prodeji zboží získaného v rámci likvidace při použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím

2. Judikatura

Rozsudek SDEU ve věci C-410/17 A Oy ze dne 10. ledna 2019

SDEU v případě poskytování demoličních prací se související možností vytěžení materiálu (šrotu) z demolice pro další prodej uvedl, že hodnota protiplnění, které slouží jako základ daně, je záležitostí subjektivní. Pokud hodnotu netvoří peněžní částka, musí být subjektivní hodnotou ta hodnota, kterou pořizovatel služby, jež představuje protiplnění za dodání zboží, přikládá službám, které si zamýšlí pořídit, a tato hodnota musí odpovídat částce, kterou je připraven za tímto účelem vynaložit.

V případě šrotu představuje jeho dodání protiplnění, pokud jeho nabyvatel (tj. demoliční společnost) jeho hodnotu zohlednil v nabídkové ceně za demolici. Tomu nebrání okolnost, že množství a hodnota šrotu nebyly dohodnuty ve smlouvě o demolici a ani to, že příjemce demoličních služeb neznal přesnou hodnotu šrotu při sjednání ceny za demolici, kterou poskytovatel demoličních služeb odhadl.

V takovémto případě základ daně za demoliční služby tvoří cena sjednaná mezi demoliční společností a zákazníkem, jakož i hodnota, kterou demoliční společnost přikládala šrotu a která se promítla do snížení ceny za poskytnutí demoličních služeb.

Uvedené dodání nicméně podléhá DPH pouze za podmínky, že je uskutečněno osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

Pokud však zohlednění budoucího výnosu ze šrotu není v souladu s hospodářskou a obchodní realitou při sjednání ceny provedeno, demoliční společnost jako budoucí nabyvatel šrotu nepřikládá tomuto dodání samostatnou hodnotu, kterou zohledňuje v ceně nabídnuté za provedení demoličních prací, a nejedná se o zneužití práva, pak hodnota šrotu nepředstavuje pro účely daně protiplnění za provedené demoliční práce.

Rozsudek SDEU ve věci C-471/15 Sjelle Autogenbrug ze dne 18. ledna 2017

Podle SDEU použití režimu ziskové přírážky nutně nepředpokládá totožnost mezi koupeným zbožím a prodaným zbožím. Režim pro obchodníky s použitým zbožím se proto použije také na následný prodej náhradních dílů, které obchodník odebral z pořízeného vozidla s ukončenou životností, pokud se vozidlo skládá ze souboru součástí, z nichž je sestaveno a které mohou být odděleny a znovu prodány v daném stavu nebo po opravě.

Rozsudek SDEU ve věci C-365/22 Etat Belge ze dne 17. května 2023

Podle SDEU výklad, který umožňuje, aby se na vozidlo, jehož životnost byla ukončena, mohl vztahovat na jakožto použité zboží režim ziskové přírážky z důvodu, že některé z jeho součástí jsou vhodné k dalšímu použití, je v souladu s cílem tohoto režimu, kterým je zabránit dvojímu zdanění, jež by mohlo vyplývat z okolnosti, že v prodejní ceně těchto součástí je promítnuta DPH, která byla zaplácena na vstupu při nákupu vozidla, a to, že ani tato osoba, ani obchodník nemohou tuto daň odečíst. Vozidla, jejichž životnost byla ukončena, která obchodník pořídil od osob nepovinných k dani, a která jsou určena k prodeji „na náhradní díly“, aniž z nich byly díly odmontovány, představují použité zboží, pokud obsahují ještě díly, které si zachovávají funkčnost tak, aby mohly být dále používány v daném stavu nebo po opravě.

3. Počet zdanitelných plnění v rámci likvidace se vznikem zboží určeného k dalšímu prodeji

Z rozsudku C-410/17 A Oy plyne, že pokud hodnota (cena) služby likvidace a/nebo demontáže se odvíjí od hodnoty (ceny) druhotných surovin (např. šrotu), které poskytovatel služby (likvidační společnost) při své činnosti získá a zpeněží, pak se jedná o dvě zdanitelná plnění: (i) poskytnutí služby likvidace/demontáže, a (ii) dodání zboží od vlastníka poskytovateli služby.

Jedno zdanitelné plnění

Podle názoru předkladatelů pro splnění podmínky, aby hodnota jednoho zdanitelného plnění spoluurčovala hodnotu druhého zdanitelného protiplnění, nestačí pouze objektivní existence reálné protihodnoty, ale také kvantifikovatelná subjektivní hodnota, kterou tomuto protiplnění přikládají smluvní strany a která je zohledněna v ceně plnění. Pokud smluvní strany žádné ujednání o hodnotě protiplnění mezi sebou neuzavřou, případně výslovně subjektivní hodnotu protiplnění stanoví jako nulovou (a nejedná přitom zjevně se o zneužití práva), pak by se mělo vycházet z nevyvratitelné domněnky, že žádné zdanitelné protiplnění nebylo sjednáno.

Příklad 1: Plátce DPH objedná službu likvidace směsného odpadu a cena za tuto službu je stanovena za přistavený kontejner, velikost/frekvenci odvozu a druhu odpadu. Jedná se o jedno plnění – poskytnutí služby likvidace odpadu. Likvidující společnost předem nijak nevyhodnocuje hodnotu odpadu a nezohledňuje případný výnos z dalšího využití odpadu do ceny za likvidaci odpadu. Přitom není vyloučeno, že likvidující společnost následně část odpadu prodá jako druhotnou surovinu, což však již neovlivní sjednanou cenu služby likvidace odpadu.

Příklad 2: Vlastník autovraku ho předá společnosti, která se zabývá likvidací autovraků a která vrak vykoupí za předem stanovenou cenu. Cena za vrak je stanovena bez vazby na konkrétní vrak, pouze na základě průměrné výtěžnosti z prodeje šrotu a prodeje použitých náhradních dílů při likvidaci stejného typu autovraků. Je zřejmé, že vrakoviště bude muset auto rozdělit na šrot, proditelné náhradní díly a nevyužitelný zbytek. Tato separace ale není ve smlouvě uvedena jako samostatná služba a není pro ni stanovena jakákoliv subjektivní hodnota. Proto se dle názoru předkladatelů jedná o jedno zdanitelné plnění – dodání zboží (vraku) provozovateli vrakoviště. I když mohou být ve vraku využitelné díly, jako celek má vrak povahu šrotu, který určuje režim DPH jako celku.

Dílčí závěr č. 1 - Poskytování zdanitelného plnění bez protiplnění se sjednanou subjektivní hodnotou

Pokud je mezi stranami výslovně dohodnuto jedno plnění a jedna cena, přičemž tato cena explicitně nezohledňuje hodnotu protiplnění poskytnutého příjemcem plnění a smluvní strany jakémukoliv případnému protiplnění nepřikládají samostatnou subjektivní hodnotu, pak by tato dohoda stran měla být respektována i ze strany správce daně (ledaže z okolností vyplývá, že se jedná o zneužití práva). V takovém případě se jedná o jedno plnění. Tomu nebrání ani ujednání, že smluvní strana má povinnost odstranit odpad, přičemž má právo takto vzniklý odpad podle své úvahy dále použít pro svoji potřebu nebo ho prodat třetí straně.

Dvě zdanitelná plnění

Naopak pokud je ze smluvního ujednání a způsobu stanovení ceny zřejmé, že obě smluvní strany přisuzují likvidovanému zboží určitou subjektivní hodnotu (cenu), pak se jedná o dvě zdanitelná plnění – (i) poskytnutí služby likvidující společností vlastníkovu zboží, a (ii) dodání zboží vlastníkem zboží likvidující společnosti. Pro toto posouzení není podstatné, zda jsou dvě zdanitelná plnění explicitně uvedena ve smlouvě, ani zda je jejich cena samostatně určena. Podstatná je skutečnost, že pro obě strany má protiplnění určitou subjektivní hodnotu, která se promítá do výsledné ceny za likvidaci dohodnuté mezi stranami, a tato skutečnost je zřejmá např. ze smlouvy uzavřené mezi stranami.

V praxi bývá časté, že likvidující společnost cenu likvidace stanoví na základě prohlídky likvidovaného zboží, při které kvantifikuje cenu druhotných surovin nebo náhradních dílů k vytěžení, a o tu sníží cenu, kterou má zákazník finálně zaplatit likvidující společnosti za likvidaci, přičemž takové snížení ceny likvidace je objektivně zjištělé a vyplývá ze smlouvy uzavřené mezi stranami.

Příklad 3: Plátce uzavře smlouvu o likvidaci technologického zařízení. Smlouva stanoví jednu celkovou cenu, kterou zaplatí buď (i) likvidační společnost vlastníkovi likvidované věci, pokud hodnota šrotu převažuje nad náklady na likvidaci, nebo (ii) vlastník likvidovaného zařízení likvidační společnosti, pokud hodnota demontážní služby převažuje nad hodnotou šrotu. Ze smlouvy je zřejmé, že výsledná cena představuje rozdíl mezi hodnotou (cenou) služby likvidace a hodnotou (ceny) šrotu a dílů získaných při likvidaci. Jedná se tak o dvě zdanitelná plnění – dodání zboží (šrotu) a poskytnutí služby, přičemž úplata je stanovena částečně zápočtem a částečně v peněžním doplatku.

Příklad 4: Plátce DPH uzavře smlouvu o likvidaci stroje. Ve smlouvě je ujednáno, že likvidující společnost stroj demontuje, odveze z areálu a ekologicky zlikviduje. Smlouva samostatně stanoví cenu za dodání stroje na základě jeho váhy a samostatně cenu za službu likvidace, přičemž si strany ujednají zápočet pohledávky a závazku a doplatí rozdíl. Jedná se o dvě zdanitelná plnění – dodání zboží a poskytnutí služby, kde úplata je stanovena v peněžní formě.

Dílčí závěr č. 2 - Poskytování zdanitelného plnění s protiplněním se sjednanou subjektivní hodnotou

Pokud je mezi stranami dohodnuto, že cena za zdanitelné plnění zohledňuje protiplnění poskytnuté příjemcem plnění a obě strany tomuto protiplnění přikládají samostatnou subjektivní hodnotu, jedná se o dvě vzájemně poskytnutá zdanitelná plnění. V takových případech smluvní strany mají povinnost vlastní poskytované zdanitelné plnění oddělit od zdanitelného plnění protistrany, stanovit základ daně pro každé zdanitelné plnění a samostatně posoudit jeho režim zdanění.

4. Základ daně při prvním dodání a jeho pozdější změny

Peněžitá úplata

Je-li mezi smluvními stranami za každé zdanitelné plnění stanovena úplata v peněžích, pak je základem daně tato úplata dle základních pravidel (§ 36 odst. 1 ZDPH), přičemž nemusí dojít k platbě, ale může být ujednáno zápočet závazku a pohledávky nebo jiný způsob splnění dluhu.

Nepeněžitá úplata bez doplatku

Pokud se jedná o směnný obchod, při kterém cena v peněžích není stanovena, pak smluvní strany postupují dle § 36 odst. 6 písm. c) ZDPH a základem daně je cena obvyklá stanovená dle § 36 odst. 15 ZDPH ke dni DUZP. V případě nezávislých smluvních stran je cenou obvyklou subjektivní hodnota přijatého protiplnění, proto cena obvyklá obou zdanitelných plnění bude stejná.

Nepeněžitá úplata s peněžitým doplatkem

Pokud je u zdanitelného protiplnění stanoven peněžitý doplatek, který je rozdílem mezi hodnotou jednotlivých zdanitelných plnění, musí smluvní strany postupovat dle § 36 odst. 6 písm. d) ZDPH, cenu obvyklou stanoví dle § 36 odst. 15 ZDPH a tu pak porovnají s výší peněžitého doplatku.

Pozdější změny ceny

V praxi si smluvní strany mohou sjednat pevnou cenu za obě zdanitelná plnění, přičemž společnost, která likviduje zařízení a zároveň vykupuje šrot, nese tržní riziko z kolísání cen druhotných surovin.

Smluvní strany si ale také mohou sjednat základní cenu plnění na základě odhadu objemu a výkupní ceny šrotu a mechanismus úpravy ceny na základě pozdějších skutečností. K DUZP tak cena není v pevné výši. V takovém případě se dle názoru předkladatelů postupuje dle § 42 odst. 1 písm. a) ZDPH a smluvní strany opraví základ daně prostřednictvím opravného daňového dokladu v běžném daňovém přiznání.

Příklad 5: Demoliční společnost při prvotní prohlídce odhadla cenu šrotu na 2,5 mil. Kč a cenu svých demoličních služeb na 3 mil Kč. Ve smlouvě byly stanoveny základní ceny za obě zdanitelná plnění a ujednán mechanismus následné úpravy. Po ukončení demolice protistrany vystavily daňové doklady za svoje zdanitelné plnění a vzájemně si započítaly pohledávku a závazek, přičemž vlastník stroje doplatil demoliční společnosti 500 tis. Kč vč. DPH.

Protože ale objem vytěženého šrotu byl o 300 tis. Kč vyšší, než bylo plánováno při uzavření smlouvy, došlo k úpravě ceny stroje nahoru, vlastník zboží vystaví opravný daňový doklad, zvýší základ daně na 2,8 mil Kč. Tuto opravu provede vlastník stroje v běžném daňovém přiznání.

Příklad 6: Demoliční společnost a vlastník stroje ujednaly směnný obchod, kdy demoliční společnost poskytne službu likvidace a vlastník přenechá společnosti šrot vzniklý při likvidaci. Ve smlouvě je stanoven pouze peněžitý doplatek za službu likvidace 500 tis. Kč plus DPH s možností následné úpravy podle výtěžnosti z likvidace. Obvyklá cena likvidace k DUZP byla demoliční společností vyčíslena na 3 mil. Kč. Obvyklá cena stroje (šrotu) k DUZP byla vlastníkem stanovena na 2,5 mil. Kč. Smluvní strany si vystaví daňové doklady se základem daně v uvedené výši. Skutečná výtěžnost ze šrotu je následně stanovena na 2,8 mil. Kč. Dle názoru předkladatelů jde o novou skutečnost, na základě, které dojde ke změně základu daně dle § 42 odst. 1 písm. a) ZDPH. Proto vlastník stroje provede opravu základu daně a vystaví opravný daňový doklad, který uvede v běžném daňovém přiznání.

Dílčí závěr č. 3 – cena obvyklá k DUZP a následné změny

Při stanovení ceny obvyklé při úplatě sjednané v nepeněžní formě se ke dni uskutečnění zdanitelného plnění vychází z okolností známých ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Případné skutečnosti zjištěné následně, které mají vliv na zjištěnou obvyklou cenu uskutečnění zdanitelného plnění, se zohlední ve změně základu daně dle § 42 ZDPH stejně, jak je tomu u zdanitelného plnění poskytnutého za peněžitou úplatu.

5. Režim uplatnění DPH v závislosti na povaze zdanitelného plnění

V praxi často nastává nejistota, zda zboží určené k likvidaci představuje z pohledu dodavatele (plátce DPH) standardní zboží (stroj, automobil) ve standardním režimu

DPH nebo odpad v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92c ZDPH. Samotný pojem „odpad“ není v ZDPH definován a příloha č. 5 ZDPH používá pojmy „odpad a šrot“ spolu s odkazem na kód nomenklatury celního sazebníku.

Nejvyšší správní soud v rozsudku 4 Afs 130/2018 k tomuto problému uvedl, že pojem „odpad“ nelze pro účely DPH vykládat dle obecných ustanovení zákona o odpadech. Rozhodující je zařazení do kódu kombinované nomenklatury celního sazebníku, přičemž při zařazení do KN jsou podstatné objektivní vlastnosti a charakteristiky zboží. Dle poznámky č. 8 písm. a) k třídě XV. Přílohy 1 Společného celního sazebníku se za odpad a šrot považuje „kovový odpad a šrot, vznikající při výrobě nebo mechanickém zpracování kovů a kovové předměty rozhodně nepoužitelné jako takové pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů“.

Dle rozsudku C-564/15 Tibor Farkas musí být ustanovení upravující režim přenesení daňové povinnosti vykládána restriktivně s ohledem na výjimku z hlavního pravidla.

V rozsudku A Oy SDEU posuzoval samostatně dva typy smluv. Buď šlo o *Smlouvu o demolici* nebo o *Smlouvu o koupi za účelem demontáže*. Podle SDEU šlo v tom prvním případě o směnný obchod v podobě demoliční služby a dodání šrotu. V druhém případě, kdy společnost odkupovala stroje za účelem demontáže a likvidace, SDEU též dovodil směnný obchod v podobě demoliční služby a dodání zboží, ale již jednoznačně neuvedl, zda i v tomto případě lze dodávané zboží považovat za odpad nebo šrot, a je nutné DPH uplatnit dle stavu zboží před jeho demontáží.

Příklad 7: Demoliční společnost uzavřela s vlastníkem technologického zařízení smlouvu o jeho demontáži a odkupu. Vlastnické právo k zařízení přechází na demoliční společnost jeho demontáží, přičemž samotnou demontáží se většina zařízení stává nepoužitelná pro rozbití, zlomení a opotřebení, a lze je zařadit do kódu nomenklatury pro šrot. Menší část je dále použitelná pro náhradní díly. Vzhledem k tomu, že pro vlastníka subjektivně zařízení nemá jinou hodnotu, než je cena šrotu a vlastník ani nemá zájem zařízení nabídnout k prodeji samostatně jako soubor náhradních dílů, má pro vlastníka dodání zařízení povahu dodání šrotu.

Příklad 8: Vlastník vyřadil ze svého majetku automobil po havárii pro jeho neopravitelnost a další nepoužitelnost. Vrak auta odprodá specializované společnosti, která vystaví potvrzení o převzetí k ekologické likvidaci, což je podmínkou pro vyřazení vozidla z evidence. Ke dni prodeje vraku je zřejmé, že pro dodavatele je již auto pro jeho původní účely nepoužitelné. Proto jeho dodání podléhá speciálnímu režimu přenesení daňové povinnosti, neboť i když jsou ve vozidle také díly vhodné k demontáži a prodeji, a také plastové díly, které nelze prodat jako šrot, nelze prodej vraku uměle rozdělit na více samostatných zdanitelných plnění a převažujícím charakterem vraku je karoserie určená ke šrotaci.

Dílčí závěr č. 4 – standardní zboží vs. odpad a šrot

Při vymezení pojmu odpad a šrot pro účely DPH je třeba vycházet z klasifikace podle kombinované nomenklatury, jak je uvedena v příloze č. 5 ZDPH ve vazbě na přílohu I Společného celního sazebníku. Rozhodujícím kritériem je objektivní charakter zboží vyjádřený jeho faktickým stavem, funkcí a využitelností pro dodavatele. Odpadem a šrotem je zpravidla zboží, které není schopné původního

účelu, ekonomicky nedává smysl jeho oprava do provozu schopného stavu a je určeno převážně k materiálovému využití (např. roztavení, recyklace, aj.). To platí i v případě, kdy zboží obsahuje části, které nelze recyklovat (odpad) nebo části, které lze demontovat a dále prodat (pokud takové části nepředstavují hlavní ekonomickou hodnotu zboží v okamžiku jeho dodání). V případě pochybností mohou plátcí postupovat dle § 92a odst. 8 ZDPH a na plnění shodně uplatnit režim přenesení daňové povinnosti.

6. Základ daně při dalším prodeji

Při likvidaci strojů je z hlediska DPH nejasná situace v případě, že z likvidovaného stroje je v rámci likvidace vymontován díl, který je následně samostatně nabízen k prodeji. To se může týkat jak náhradních dílů z autovraků, tak i náhradních dílů z jiných strojů a zařízení.

V případě autovraků dochází obvykle k výkupu za paušální cenu (viz Příklad 2), přičemž hlavní podstatou vraku je kov určený k separaci a prodeji jako šrot. Tomu nebrání skutečnost, že z vraku jsou vymontovány použitelné náhradní díly. Vrakoviště eviduje vymontované díly nabízené k prodeji ve vazbě na konkrétní vozidlo, eviduje prodeje takových dílů, ale neprovádí individuální ocenění jednotlivých koupených vraků, vytěžených dílů a zbytkového odpadu z vytěženého vraku. Při šrotaci také není prováděna evidence šrotu ve vazbě na konkrétní vrak a cenu za pořízení vraku. Nelze tedy ke konkrétnímu vraku přiřadit celkový výnos z prodeje šrotu a prodeje vytěžených dílů.

SDEU potvrdil, že u náhradních dílů prodávaných v nezměněném stavu je možné použít zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím. Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím s ohledem na ustálenou judikaturu SDEU podporuje daňovou neutralitu a zamezuje dvojímu zdanění v případě, že obchodník pořizuje použité zboží od neplátce bez nároku na odpočet DPH a prodává toto zboží dále s odvedením DPH z přírážky (vyjma splnění podmínek osvobození dle § 66 ZDPH).

Při stanovení přírážky je potřeba zjistit individuální pořizovací cenu náhradního dílu nebo je možné přírážku stanovit nikoliv individuálně, ale pro všechny díly za zdaňovací období, pokud jednotková cena dílu nepřevyšuje 1.000 Kč. ZDPH nedefinuje pojem *jednotková cena*, z kontextu vyplývá, že se jedná o nákupní cenu jedné použité věci určené pro další prodej, přičemž v případě druhově určených věcí by jednotkovou cenou mohla být i cena za měrnou jednotku takového genericky určeného zboží.

Stanovení pořizovací ceny prodaných dílů na individuální bázi

Při nákupu vraku a jeho rozebrání je vedena pouze celková evidence vytěžených dílů s vazbou na původní vozidlo (přes VIN kód) bez rozdělení pořizovací ceny vraku na díly, šrot a zbytkovou část.

Pro stanovení základu daně při prodeji náhradních dílů lze podle předkladatelů jako praktický postup použít postupné odečítání ceny za prodané díly od pořizovací ceny vraku snížené o výnos z prodeje šrotu. Praktickým problémem je ale stanovení ceny šrotu ve vztahu ke konkrétnímu vraku. Podle názoru předkladatelů lze však použít průměrný výnos z prodeje šrotu z jednoho vraku za zdaňovací období nebo za

kalendářní rok. Lze přitom využít i údaje z předchozího roku a stanovit průměrný výnos ze šrotu zálohově s následným vyrováním po konci příslušného kalendářního roku.

Vždy však bude nutné rozdělovat vraky na (i) vraky pořízené od osob nepovinných k dani (pro případné uplatnění režimu DPH dle § 90 ZDPH pro obchodníky s použitým zbožím), a (ii) vraky v režimu DPH pro dodání šrotu pořízené od plátců DPH s nárokem na odpočet, u kterých se při prodeji dílů vytěžených z vraku uplatní standardní režim DPH.

Příklad 9: Vrakoviště je plátce DPH ve zvláštním režimu pro obchodníky podle § 90 ZDPH a vykupuje vraky od osoby nepovinné k dani za jednotnou cenu 5.000 Kč. Z pořízeného vraku byly vymontovány tři náhradní díly, které jsou evidovány podle VIN vraku. Zbývající kovová část vraku byla prodána jako šrot obchodníkovi se šrotem a ostatní části byly jako odpad předány k další likvidaci.

Díl č. 1 byl prodán za 3.000 Kč vč. DPH, díl č. 2 byl prodán za 2.000 Kč vč. DPH a díl č. 3 vzhledem k nízké poptávce a nákladům na skladování byl následně prodán jako šrot bez samostatného ocenění. V předchozím roce vrakoviště přijalo k likvidaci celkem 100 ks vraků a celkový výnos z prodeje šrotu byl 200 tis. Kč, tj. v průměru 2.000 Kč na vůz bez DPH.

Režim DPH u prodeje náhradních dílů vytěžených z vraku bude následující:

Pořizovací cena vraku 5.000 Kč – předpokládaný výnos z prodeje šrotu 2.000 Kč = pořizovací cena všech vymontovaných dílů = 3.000 Kč.

Základ daně při prodeji dílu č. 1: Prodejní cena vč. DPH 3.000 Kč – pořizovací cena vč. DPH 3.000 Kč = základ daně 0 Kč

Základ daně u dílu č. 2: Prodejní cena vč. DPH 2.000 Kč – pořizovací cena vč. DPH 0 Kč (již byla celá uplatněna při prodeji dílu č. 1) = základ daně 1.653 Kč + DPH 347 Kč.

Základ daně u dílu č. 3: Součást předpokládané ceny za prodej šrotu, tzn. bez vlivu na základě daně u dílu č. 1 a dílu č. 2.

Stanovení pořizovací ceny prodaných dílů bilanční metodou

Alternativně ke stanovení základu DPH z přírážky na individuální bázi podle VIN konkrétního vozidla/vraku lze podle názoru předkladatelů využít bilančního přístupu, kdy základ daně není stanoven ve vztahu ke konkrétnímu vraku a jeho nabývací ceně, ale vychází se z celkové ceny pořízených vraků, celkové ceny prodaných dílů a celkové ceny prodaného šrotu v daném zdaňovacím období.

Pokud celková hodnota prodaných dílů ponížena o cenu prodaného šrotu a cenu nakoupených vraků ve zvláštním režimu § 90 ZDPH bude za zdaňovací období kladná, uplatní se daň z tohoto rozdílu. Naopak pokud součet ceny nakoupených vraků nepřekročí celkovou hodnotu prodaných dílů a prodaného šrotu, daňová povinnost bude nulová a tato záporná bilance se přesune do další zdaňovacího období a odečte se od případné kladné bilance v dalším zdaňovacím období.

Příklad 10: Vrakoviště vykupuje vraky k likvidaci za jednotnou cenu 5.000 Kč za jeden vrak. Ve zdaňovacím období X vrakoviště celkem vykoupilo:

- (i) 1.000 ks vraků od osob nepovinných k dani v režimu DPH ustanovení § 90 ZDPH za celkovou výkupní cenu 5 mil. Kč,
- (ii) 100 ks vraků od plátců daně za cenu 500 tis. Kč bez DPH (základ daně).

Podíl počtu a ceny nakoupených vraků od neplátců a od plátců je 90,91 % vůči 9,09 %. Z každého vraku společnost vymontovala průměrně 5 náhradních dílů, průměrná jednotková pořizovací cena dílu byla 1.000 Kč.

Zároveň vrakoviště ve stejném zdaňovacím období prodalo použité díly za celkem 10 mil. Kč vč. DPH a šrot celkem za 1 mil. Kč. To znamená, že z celkové částky vč. DPH činil prodej dílů z vraků nakoupených bez DPH 90,91 % a prodej dílů nakoupených s DPH 9,09 %. Ve stejném poměru byl prodán i šrot. V uvedeném poměru rozdělí vrakoviště použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím a obecného režimu DPH.

Prodejní cena dílů z vozidel pořízených od neplátců vč. DPH $90,91 \% * 10 \text{ mil. Kč} =$
9.091.000 Kč

Kupní cena dílů pořízených od neplátců:

Kupní cena vraků vykoupených od neplátců **5.000.000 Kč**

(-) Prodejní cena šrotu vytěženého z vozidel pořízených od neplátců (= kupní cena šrotu z vozidel od neplátců) $90,91 \% * 1 \text{ mil. Kč} = 909.100 \text{ Kč}$

Kupní cena prodaných použitých náhradních dílů pořízených od neplátců **4.090.900 Kč**

= Celková realizovaná přírážka (marže) včetně daně $9.091.000 \text{ Kč} - 4.090.900 \text{ Kč} =$
5 000 100 Kč

z toho:

základ daně z marže **4.132.314 Kč**

DPH z marže **867.786Kč**

Dílčí závěr č. 5 - Stanovení základu daně v případě následného prodeje použitého zboží po částech

V případě prodeje použitého zboží pořízeného od neplátce daně v režimu DPH dle ustanovení § 90 ZDPH pro obchodníky s použitým zbožím lze základ daně stanovit jednou z následujících metod:

a) Metoda bilance v rámci jedné pořízené použité věci

Základ daně u individuálních dílů bude stanoven ve dvou krocích. Nejprve bude celková pořizovací cena vraku ponížena o výnos z prodeje šrotu. Následně zbývající část pořizovací ceny bude postupně alokována jako pořizovací cena k jednotlivým dílům a režim přírážky bude uplatněn až na díly, jejichž prodejní cena překročí přiřazenou pořizovací cenu.

V případě, že prodej použitých dílů předchází prodeji šrotu, provede se dodatečně úprava základu daně a daně u prodaných použitých dílů podle skutečného výnosu z prodeje šrotu.

b) Metoda celkové bilance v rámci zdaňovacího období pro všechny pořízené použité věci

Namísto sledování marže podle jednotlivých věcí může plátce daně uplatnit daň na základě celkové bilance prodaných náhradních dílů v režimu pro obchodníky s použitým zbožím, celkové pořizovací ceny vraků k vytěžení a celkové prodejní ceny vytěženého šrotu za zdaňovací období.

Navrhujeme potvrdit výše uvedené dílčí závěry 1 až 5 a stanovisko finanční správy veřejně publikovat.

Daň z příjmů

622/11.12.24 Osvobození vybraných bezúplatných příjmů od daně z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků

Předkládá: Ing. Martin Bureš, daňový poradce, č. osv. 4964

Projednávání příspěvku bylo přerušeno a jeho projednání je dlouhodobě odloženo.

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je pro právní jistotu poplatníků vyjasnit uplatnění osvobození od daně z příjmů u veřejně prospěšných poplatníků³⁴ („VPP“) podle § 19b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) na různé druhy bezúplatných příjmů poskytovanými ze strany svěřenských fondů. Závěry tohoto příspěvku lze vztáhnout na svěřenské fondy a rodinné fundace založené / zřízené dle českých zákonů a na srovnatelné zahraniční struktury (vše dále „SF“). Tento příspěvek se týká výlučně osvobození příjmů u VPP, nikoli u jiných poplatníků.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů („NOZ“), v souvislosti s vydáváním majetku a zisku ze SF používá zpravidla termín „*plnění ze svěřenského fondu*“. Pro takové plnění, jimiž zákonodárce patrně myslel především zaopatřování obmyšlených SF, NOZ doplňuje řadu pravidel (viz §§ 1457 až 1462 OZ). Nicméně to nevyklučuje, aby svěřenský správce na účet SF uzavřel jiné pojmenované právní jednání, například darovací smlouvu. Bezúplatný převod předjímá jako přípustný také obecná úprava v § 1416 NOZ mj. za předpokladu, že to bude v povaze správy (tedy v souladu se statutem a účelem SF).

2. Úvod a výchozí situace

V celém příspěvku vycházíme z předpokladů, že

1. VPP je daňovým rezidentem České republiky;
2. příslušný VPP může mít „úzký“ základ daně z příjmů³⁵ nebo „široký“ základ daně z příjmů³⁶;
3. v souladu se statutem (a případně s dalšími právními dokumenty) obmyšlenými / beneficienty SF mohou být také VPP;
4. v souladu se statutem (a případně s dalšími právními dokumenty) SF může poskytovat plnění obmyšleným / beneficiéntům SF VPP;
5. SF může s majetkem nakládat podle statutu (a dalších právních dokumentů) a generovat (účetní) zisk nebo ztrátu.

³⁴ § 17a ZDP.

³⁵ Předmětem daně těchto VPP nejsou příjmy (resp. výnosy), u kterých jsou náklady vyšší než příjmy (§ 18a odst. 1 písm. a) ZDP).

³⁶ Předmětem daně těchto VPP jsou všechny jejich příjmy (resp. výnosy) kromě příjmů z investičních dotací (§ 18a odst. 5 ZDP).

3. Otázky

Z výše uvedených důvodů vzniká následující dotaz:

1. Je příjem (resp. výnos) z plnění obmyšlenému ze SF na straně VPP osvobozen od daně z příjmů právnických osob („DPPO“)?

4. Relevantní legislativa

Níže shrnujeme relevantní ustanovení ZDP

- „Od daně z příjmů právnických osob se osvobozuje bezúplatný příjem
 - o b) poplatníka, který je
 - 1. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území České republiky, pokud je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo jeho kapitálové dovybavení,
 - 2. veřejně prospěšným poplatníkem se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, je-li jeho právní forma, předmět činnosti a způsob využití předmětu bezúplatného nabytí obdobný právní formě, předmětu činnosti a způsobu využití těch poplatníků, jejichž příjmy jsou osvobozeny podle bodu 1,
 - 3. územním samosprávným celkem nebo jím zřízenou příspěvkovou organizací, dobrovolným svazkem obcí, veřejnou výzkumnou institucí nebo veřejnou vysokou školou, mají-li sídlo na území České republiky,
 - 4. právnickou osobou se sídlem na území jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než České republiky, je-li jeho právní forma a předmět činnosti obdobný právní formě a předmětu činnosti poplatníka uvedeného v bodě 3,³⁷
- „Osvobození bezúplatných příjmů podle odstavce 2 písm. b) až d) se nepoužije, pokud ho veřejně prospěšný poplatník neuplatní. Rozhodnutí veřejně prospěšného poplatníka o uplatnění nebo neuplatnění osvobození bezúplatných příjmů nelze zpětně měnit.“³⁸
- „Pro účely daní z příjmů platí, že při plnění ze svěřenského fondu se nejdříve plní ze zisku fondu a až poté z ostatního majetku fondu.“³⁹
- „Pro účely daní z příjmů platí, že při plnění z rodinné fundace se nejdříve plní ze zisku fundace a až poté z ostatního majetku fundace.“⁴⁰
- Při plnění ze SF tedy se nejdříve plní ze zisku SF a až poté z ostatního majetku SF, přičemž podle souhlasného stanoviska Generálního finančního ředitelství

³⁷ § 19b odst. 2 písm. b) ZDP.

³⁸ § 19b odst. 3 ZDP.

³⁹ § 21c odst. 1 ZDP.

⁴⁰ § 21c odst. 2 ZDP.

(„GFŘ“) může dojít k výplatě plnění ze zisku SF nejdříve v okamžiku, kdy SF vykáže v souladu s účetními předpisy zisk v řádné účetní závěrce. Pokud účetní zisk minulých let není evidován, není možno použít daňovou fikci § 21c ZDP (není splněna podmínka pro její použití) a pro účely ZDP je plněno z ostatního majetku SF⁴¹.

5. Rozbor situace

Bezúplatné příjmy u právnických osob jsou obecně zdanitelné. To platí pouze v případech, kdy tyto příjmy (i) jsou předmětem daně; a současně (ii) nejsou osvobozeny od DPPO.

S ohledem na výše uvedené ustanovení ZDP pro uplatnění osvobození od DPPO u VPP musí být naplněny kumulativně následující podmínky (s ohledem na předpoklady neuvažujeme případné VPP, kteří jsou daňovými nerezidenty České republiky)

1. jedná se o bezúplatný příjem;
2. plynoucí VPP se sídlem na území České republiky;
3. tento příjem je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 ZDP nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo jeho kapitálové dovybavení; a současně
4. VPP uplatní osvobození od DPPO.

S ohledem na vymezené předpoklady je zřejmé (a můžeme tedy mít za to), že v posuzovaném případě jsou naplněny druhá až čtvrtá podmínka a jediná nejednoznačná otázka je naplnění podmínky pro existenci bezúplatného příjmu.

S účinky od 1. 1. 2014 byl zrušen zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a předměty těchto tří daní byly začleněny (resp. implementovány) do rámce daně z příjmů. V této souvislosti byl do ZDP implementován nový pojem – „*bezúplatný příjem*“. „*Bezúplatný příjem*“ ze své podstaty znamená všechna plnění (peněžní i nepeněžní) bez jakékoli úplaty. „*Úplatou*“ se obecně rozumí jakékoli přímé a adekvátní protiplnění za příslušné právní jednání. Pojem „*bezúplatný příjem*“ tedy zahrnuje např. příjem z titulu darování, příjem z titulu dědění, příjem z titulu plnění ze SF⁴², příjem z titulu majetkového práva⁴³ a příjem z titulu majetkového prospěchu⁴⁴ bez ohledu na skutečnost, zda je takový bezúplatný

⁴¹ Závěr koordinačního výboru č. 572/ 24.03.21 Bezúplatné vydání majetku z rodinné fundace a svěřenského fondu („*KOOV*“).

⁴² Bez ohledu na rozdělení pro daňové účely na (i) plnění ze zisku SF; a (ii) plnění z (ostatního) majetku SF.

⁴³ Např. věcné břemeno (§ 1257 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („*NOZ*“)); právo stavby (§ 1240 a násl. *NOZ*) nebo výměnek (§ 2707 a násl. *NOZ*).

⁴⁴ Vzniká (i) na základě právního jednání, kterým současně (ii) příslušný poplatník získá majetkovou výhodu tak, že se jeho majetek zvýší nebo zůstane stejný, neboť ušetří (nemusí zaplatit). Stále existuje ustálená judikatura, podle které: „... *příjem podléhající dani z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů je zvýšení majetku daňového poplatníka, přičemž se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv jen zdánlivý. To znamená, že se zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. Nejvyšší správní soud dodává, že uvedená zásada vyplývá z povahy a podstaty daně z příjmů a není odvozena od*

příjem peněžní či nepeněžní. Obdobně to platí pro pojem bezúplatné plnění vymezený v § 15 odst. 1 ZDP a § 20 odst. 8 ZDP, který zahrnuje jak darování, tak i ostatní výše uvedené formy plnění bez protiplnění. Záměrem zákonodárců tedy bylo postihnout nejen dary a dědictví, nýbrž obecně veškeré bezúplatné příjmy. Oba tyto pojmy jsou tedy širší pojem než pojem „dar“.

Veškerá plnění ze SF jsou ze své podstaty bezúplatná i podle názoru GFŘ⁴⁵, stejně jako darování. Výše uvedené platí na všechna bezúplatná plnění ze SF, tedy bez ohledu na skutečnost, zda SF eviduje či neeviduje (účetní) zisk a bez ohledu na skutečnost, že na základě daňové fikce přednosti plnění ze zisku SF před plněním z (ostatního) majetku SF⁴⁶ se pro účely daní z příjmů při plnění ze SF nejdříve plní ze zisku SF a až poté z ostatního majetku SF.

Navíc kromě výše uvedeného, daňová fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“⁴⁷ v obecné rovině pouze znamená, že část bezúplatného plnění z majetku SF obmyšleným (v právním slova smyslu) představuje v rozsahu (účetního) zisku SF daňovou fikci příjmu (resp. výnosu), který je předmětem daně podle § 18 ZDP. Příjmy, které jsou předmětem daně, jsou zdanitelné pouze v případě, kdy (i) jsou předmětem daně; a zároveň (ii) nejsou osvobozeny od DPPO. Příjmy na základě daňové fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ jsou tedy ze své podstaty obecně zdanitelné (prostřednictvím srážky u plátce daně) pouze v případě, kdy tyto příjmy (i) jsou předmětem daně; a současně (ii) nejsou osvobozeny od DPPO. Jsou tedy zdanitelné pouze v případě, kdy ZDP pro tato plnění neurčí výjimku ze zdanění.

Pokud VPP v obecné rovině naplní výše uvedené podmínky pro

- (i) vyjmutí bezúplatného příjmu z předmětu daně (pro VPP s „úzkým“ základem daně)⁴⁸; nebo
- (ii) osvobození bezúplatného příjmu od DPPO⁴⁹;

daňová fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ se ze své podstaty neuplatní, neboť ZDP v těchto případech určí výjimku ze zdanění těchto bezúplatného příjmu VPP.

V některých případech se lze setkat s velmi zjednodušeným argumentem, že daňová fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ (resp. že plnění ze zisku SF) představuje právně, ekonomicky i daňově obdobné plnění jako „klasická“ výplata podílu na zisku

subjektu, který uvedené příjmy má. *Nevztahuje se proto pouze na příjmy fyzických osob, nýbrž i na příjmy osob právnických* (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, čj. 7 Afs 94/2008-55, ze dne 12. ledna 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136 a ze dne 28. února 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121.

⁴⁵ Např. viz závěr KOOV, kde GFŘ uvádí: „...*Protože vydání majetku ze svěrenského fondu považujeme za bezúplatný nepeněžní příjem, jsme výše uvedeného názoru.*“

⁴⁶ § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

⁴⁷ § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

⁴⁸ § 18a odst. 1 písm. a) ZDP. Tj. situace, kdy VPP realizuje příjmy (resp. výnosy) z podnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší.

⁴⁹ § 19b ZDP.

z obchodní korporace společníkovi. Domníváme se, že toto zjednodušené srovnání je nesprávné, neboť z právního i ekonomického pohledu se jedná o kompletně odlišné právní instituty a nastavení. To lze demonstrovat na následujících rozdílech

1. Daňová fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ (resp. plnění ze zisku SF) nesouhlasí a neodpovídá právnímu ani ekonomickému nastavení SF, neboť na rozdíl od obchodních korporací SF nikdy mezi obmyšlené nerozděluje podíl na zisku nebo podíl na jiných vlastních zdrojích (tj. vlastní kapitál / pasiva), nýbrž vždy je z právního pohledu plněno z „majetku“ SF (tj. z aktiv). ZDP tedy prostřednictvím daňové fikce o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ uvažuje situaci, která reálně z právního ani ekonomického pohledu nemůže nastat.
2. Na rozdíl od výplaty podílu na zisku nebo podílu na jiných vlastních zdrojích obchodní korporace jsou plnění ze SF (v právním slova smyslu) ze své podstaty všechna pouze bezúplatná. Zatímco výplaty podílu na zisku nebo podílu na jiných vlastních zdrojích obchodní korporace lze v obecné rovině považovat spíše za úplatná plnění.
3. ZDP pouze určuje, že část bezúplatného plnění ze SF (v právním slova smyslu) představuje v rozsahu (účetního) zisku daňovou fikci přednostního plnění ze zisku SF. ZDP tedy daňovou fikcí pouze určuje, že část bezúplatného plnění ze SF (v právním slova smyslu) má analogický daňový režim jako „klasický“ podíl na zisku vyplácený obchodní korporací. Nicméně je důležité si uvědomit, že ve své charakteristice se jedná o zcela odlišná plnění a nelze je tedy velmi zjednodušeně míchat dohromady.

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že není možné hodnotit daňovou fikci o „*přednostním plnění ze zisku SF*“ (resp. plnění ze zisku SF) v každém aspektu stejným způsobem jako „klasické“ výplaty podílu na zisku vyplácené obchodní korporací společníkům. Nelze se ztotožnit ani s případným velmi zjednodušeným a nesprávným tvrzením, že z důvodu zavedení analogického daňového režimu, jako je aplikován v případě „klasických“ podílů na zisku, nelze na část bezúplatného plnění ze SF (v právním slova smyslu) v rozsahu (účetního) zisku SF uplatnit osvobození od DPPO u VPP.

Na základě výše uvedeného lze tedy shrnout, že

1. plnění obmyšlenému VPP ze SF je bezúplatné plnění bez ohledu na skutečnost, zda SF eviduje či neeviduje v okamžiku plnění (účetní) zisk, a je tedy možné na straně VPP naplnit i první požadovanou podmínku pro osvobození těchto příjmů od DPPO;
2. u VPP se tedy uplatní osvobození od DPPO v případě (bezúplatného) plnění ze SF obmyšlenému, a to za splnění podmínek využití na účely vymezené § 15 odst. 1 ZDP nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo jeho kapitálové dovybavení. Toto osvobození od DPPO se uplatní bez ohledu na to, zda SF eviduje či neeviduje v okamžiku plnění (účetní) zisk;
3. při výplatě těchto plnění VPP tedy SF nebude srážet a odvádět žádnou srážkovou daň.

Pro větší přehlednost níže uvádíme krátký modelový příklad.

- V průběhu roku 2021 fyzická osoba bezúplatně zvýšila majetek SF o peněžní prostředky ve výši 500 tis. Kč. Aby nedošlo ke znehodnocení peněžních prostředků, svěřenský správce je deponoval na spořicí účet s úročením 3 % p.a. Hlavním účelem SF je podpora spolku pro ochranu zatoulaných koček. V souladu se statutem SF pouze drží a zhodnocuje peněžní prostředky, nicméně jiným způsobem s nimi nenakládá. SF ani nedisponuje jiným majetkem a ani se v průběhu roku 2021-2022 nestaly jiné skutečnosti. Po zhodnocení peněžních prostředků SF eviduje k 31. 12. 2022 (účetní) zisk⁵⁰ ve výši 25 tis. Kč.
- Svěřenský správce v souladu se statutem SF má záměr v červenci 2023 poslat peněžní prostředky spolku pro ochranu zatoulaných koček ve výši 50 tis. Kč na základě smlouvy o plnění ze SF spolku jako obmyšlenému.
- V případě plnění z majetku SF obmyšlenému SF ve formě peněžních prostředků jsou u spolku (jako VPP) naplněny veškeré podmínky pro osvobození příjmu (resp. výnosu) od DPPO bez ohledu na výši (účetního) zisku evidovaného u SF v okamžiku plnění. SF tedy vyplatí spolku plnou částku ve výši 50 tis. Kč bez jakékoli srážky.
- Na modelovém příkladu je zřejmé, že navrhovaný princip zdanění je také v souladu s obecným principem daňové neutrality předvídaným zákonodárci, kdy má být zachován princip darování v linii dárce – obmyšlený. Pokud by fyzická osoba alternativně poskytla peněžní prostředky napřímo spolku, zdanila by příjem z úroku daní z příjmů a spolek by měl darované peněžní prostředky osvobozené od daně z příjmů (při splnění ostatních podmínek).

6. Závěr

Z výše uvedeného vyplývá:

1. Příjem z plnění ze SF (tj. z aktiv) obmyšlenému VPP je na straně VPP (za splnění podmínek využití na účely vymezené § 15 odst. 1 ZDP nebo § 20 odst. 8 ZDP nebo jeho kapitálové dovybavení) osvobozen od DPPO bez ohledu na skutečnost, zda SF v okamžiku plnění eviduje či neeviduje (účetní) zisk.
2. Při výplatě těchto plnění VPP tedy SF nebude srážet a odvádět žádnou srážkovou daň.

7. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat.

⁵⁰ Nerozdělený zisk minulých let a výsledek hospodaření za rok 2022 po zdanění.

626/30.04.25 Srovnatelnost českých a zahraničních nadačních a trustových struktur

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

Úvod

Před více než 10 lety vstoupil v účinnost nový občanský zákoník (OZ), který zavedl institut svěřenského fondu (SF). Tyto jednotky mají v zahraničí velkou tradici pro správu a mezigenerační předávání rodinného majetku. České podnikatelské rodiny začaly rovněž poměrně často využívat SF a fundace (nadace a nadační fondy) založené dle českého práva. Z důvodu geografické diverzifikace a dalších důvodů byly zakládány i zahraniční SF a fundace za stejným účelem.

Popis problému

Existují dva koordinační výbory („KV“) týkající se srovnatelnosti zahraničních SF, a to KV 421/26.02.14. (Zenon Folwarczny) a KV 588/24.11.21 (Helena Navrátilová).

Hlavním problémem u srovnatelnosti⁵¹:

1. zahraničních SF je poměrně rigidní metodologie navržená daňovou správou pro srovnatelnost těchto struktur zejména v KV 421/26.02.14.
2. zahraničních fundací je skutečnost, že zatím neexistuje žádný metodologický dokument pro srovnatelnost zahraničních fundací.

Cíle příspěvku

Cíli příspěvku jsou:

1. Revidovat šest kritérií pro srovnatelnost zahraničních SF se SF zřízeným podle OZ.
2. Stanovit podmínky srovnatelnosti zahraničních SF a fundací se SF a rodinnými fundacemi zřízenými podle českého práva, které budou respektovat různorodost zahraničních trustových struktur a fundací a zároveň budou v souladu se závazky ČR v oblasti mezinárodního práva.

⁵¹ Viz důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen "zákonné opatření") bod 3:

... Na rozdíl od jiných právních odvětví je v daňovém právu uplatňována zásada v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu. Podle ustálené judikatury je zákonodárce povinen upravit pravidla pro stanovení a výběr daní natolik určitě, aby nevznikaly pochybnosti o smyslu a účelu právní normy. Je tomu tak proto, že daňové právo zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu a tím omezuje jedno z jeho základních práv – právo vlastnit majetek. Proto, pokud výkladové pochybnosti v daňovém právu vzniknou, je nezbytné vyložit je vždy ve prospěch daňového subjektu. **Stát nemůže na úkor daňového subjektu profitovat z výkladových nejasností, které způsobil.**

...

Zdůvodnění

Z obecných principů výkladu právních předpisů vyplývá, že ustanovení ZDP týkající se svěřenských fondů a rodinných fundací se vztahují i na zahraniční jednotky obdobného charakteru. Toto je potvrzeno i v důvodové zprávě k příslušné novele ZDP⁵².

U svěřenských fondů lze tento závěr podpořit odkazem na ustanovení § 73 odst. 4 zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů („MPS“), podle nějž fond zřízený v zahraničí se uznává i v oblasti českého práva, vykazuje-li základní znaky požadované pro něj českým právem.

U fundací lze tento závěr podpořit judikaturou Soudního dvora EU, dle které platí, že pokud v právu jednoho státu neexistuje druh společností se stejnou právní formou, jakou má společnost založená podle práva jiného státu, srovnatelnost těchto jednotek by se měla posuzovat podle způsobu jejich fungování, nikoliv dle jejich právní formy či daňového statutu ve státě založení (viz např. rozsudky C-338/11 Santander, C-303/07 Aberdeen Soudního dvora Evropské unie).

Principu jednoty právního řádu a rovného zacházení vyplývá i ze zásad dle zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „ZESM“)⁵³.

⁵² Viz důvodová zpráva k zákonnému opatření: „... záměrně použitý pojem „svěřenský fond“ podle koncepce uplatňované v daňových zákonech nezahrnuje pouze svěřenský fond podle nového občanského zákoníku, ale i zahraniční instituty daného typu (např. trusty v zemích common law). Podle zmíněné koncepce platí, že hovoří-li ustanovení daňového zákona o konkrétním institutu, vztahuje se i na zahraniční instituty obdobného charakteru. V opačném případě, má-li se dané ustanovení týkat pouze institutu českého práva, použije se dovětek odkazující na příslušný zákon, kterým je daný institut upraven, např. „svěřenský fond podle občanského zákoníku“. Bez této koncepce by ve všech případech, nejen u svěřenských fondů, musela většina ustanovení daňových předpisů výslovně zmiňovat i instituty zahraničního práva, což by vedlo ke značnému prodloužení textu právního předpisu a tím i k jeho nesrozumitelnosti. I úplatné vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do zahraničního institutu, např. trustu, bude tedy předmětem daně, a to nezávisle na tom, zda majetek v tomto institutu je či není podle příslušné zahraniční právní úpravy předmětem vlastnictví. Bude-li majetek v tomto zahraničním institutu, např. trustu, ve vlastnictví tohoto institutu, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 1. Půjde-li o zahraniční institut např. trust, obdobný svěřenskému fondu podle občanského zákoníku, tj. o oddělené a nezávislé vlastnictví obdobně jako je tomu u svěřenského fondu podle § 1448 nového občanského zákoníku, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 2.“

⁵³ Viz KV 588/24.11.21: „...Ustanovení § 2 ZESM vymezuje pojem právní uspořádání jako svěřenský fond nebo zahraniční svěřenský fond. Zahraničním svěřenským fondem se rozumí svěřenský fond nebo jemu strukturou nebo funkcemi podobné zařízení řídicí se právem jiného státu. ZESM těmto jednotkám ukládá stejné povinnosti, a to v rozsahu, v jakém spadají do působnosti českého právního řádu. Podle Důvodové zprávy k § 2 ZESM. bude „vždy klíčové, aby si příslušný svěřenský správce (respektive osoba ve funkci obdobné svěřenskému správci) vyhodnotil, zda spravuje uspořádání, které lze funkčně či strukturně (organizačně) připodobnit svěřenskému fondu“. Podobností struktury zahraničního uspořádání se svěřenským fondem se rozumí organizace správy, povaha spravovaného majetku a práva a povinnosti osob zapojených v rámci právního uspořádání. Dále z důvodové zprávy vyplývá, že vzhledem k tomu, že česká právní úprava účely a cíle svěřenského fondu neomezuje, bude třeba vycházet z (formálního) posouzení, jak dané právní upořádání funguje a co se jeho zřízením sleduje.“

Fundace

S ohledem na různorodost zahraničních nadačních uspořádání⁵⁴ je nutné definovat obecně znaky nadačních struktur takto:

Vzniká v důsledku právního jednání, jímž zakladatel vyčlení určitý majetek k tomu, aby byl spravován k naplnění určitého veřejně prospěšného nebo soukromého účelu, přičemž

- a) tento majetek tvoří (neosobní) samostatné jmění (fond);*
- b) tento majetek spravuje určená osoba (správce), která je při tom vázána účelem, k němuž byl majetek vyčleněn a dalšími podmínkami stanovenými zakladatelem.*

V tomto ohledu je nerozhodné, zda právní předpisy přiznávají takovému samostatnému jmění pomocí právní fikce právní osobnost (fundace ve vlastním smyslu) nebo zda výslednou strukturu chápou jako čistě smluvní (nesamostatné nadace/fundace).

Svěřenské fondy

Nejpřirozenějším východiskem pro vymezení struktury srovnatelného zahraničního SF je Haagská úmluva o právu rozhodném pro trust a o jeho uznání z 1. 7. 1985, resp. její čl. 2, kde je trustová struktura vymezena takto:

Jde o právní vztah zřízovaný inter vivos (mezi živými) nebo mortis causa (pro případ smrti) určitou osobou, zakladatelem, kdy je určitý majetek svěřen pod kontrolu správce (i) ve prospěch beneficianta nebo (ii) za jiným účelem.

Trust má následující znaky:

- a) tento majetek tvoří samostatné jmění (fond), které není součástí jmění správce;*
- b) vlastnická práva k tomuto majetku je oprávněn vykonávat správce vlastním jménem nebo jiná osoba jednající na účet správce;*
- c) správce je tento majetek oprávněn a povinen, za což nese odpovědnost, spravovat, využívat a disponovat s ním podle podmínek trustu a podle dalších právních povinností.*

⁵⁴ V řadě zemí kontinentální Evropy má pojem fundace význam mnohem širší, než jak jej chápe nový občanský zákoník, neboť jsou jím označovány i jiné útvary, které mají také majetkový základ a vymezený účel (tzv. nesamostatné nadace). Zákon jim však právní osobnost nepřiznává. Obě tyto formy (s právní osobností i bez ní) jsou v takovém případě mnohdy nazývány „nadacemi“. Příkladem může být německý přístup, kde jsou „nadace“ chápány v tomto širším – funkčním pojetí, jako „majetek, který byl zakladatelem na základě jeho svobodného a konečného projevu vůle převeden na jinou osobu (správce), aby jej tato dlouhodobě spravovala k naplňování účelu zakladatelem určeného, jako „Sondervermögen“ – zvláštní osamostatněný majetek, oddělený od ostatního majetku správce (viz Hütemann, R., Rawert, P. Kommentar zum Art. 80–89 BGB. In: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einföhrungsgesetz und Nebengesetzen. Erstes Buch. Allgemeiner Teil. § 80–89 BGB (Stiftungsrecht). Berlin: Sellier – de Gruyter, 2010, s. 19).

Návrh řešení

Navrhuji, aby

1. bylo explicitně potvrzeno, že pojem „svěřenský fond“ a „rodinná fundace“, resp. „nadace“ a „nadační fond“ v ZDP zahrnuje srovnatelné zahraniční SF a zahraniční fundace (jednotky), které mají srovnatelné základní právní znaky zmíněné výše, a tím de facto jsou srovnatelné svým fungováním jako české jednotky – mají podobné principy vyčlenění majetku, účel správy a distribuce majetku.
2. závěry tohoto koordinačního výboru nahradily závěry KV 421/26.02.14.