

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 23. 9. 2026

OBSAH

PŘÍSPĚVKY UZAVŘENÉ KE DNI 23. 9. 2026

Daň z příjmů

646/23.09.26 Vliv rozhodnutí o výplatě záloh na podíl na zisku a testu nízké kapitalizace3

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce, č. osv. 1840

Ing. Jan Šubrt, daňový poradce, č. osv. 5733

Spotřební daň

647/23.9.26 Konec lhůty pro podání žádosti (daňového přiznání) k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních6

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, emeritní daňový poradce, č. osv. 0010

DPH

632/10.12.25 Vybrané problémy při uplatnění DPH u zboží určeného k likvidaci s následným prodejem zboží v souvislosti s likvidací15

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

Ing. Jevgenija Bajžíková, daňový poradce, č. osv. 5063

Ing. Štěpán Eichinger, daňový poradce, č. osv. 5759

642/17.06.26 DPH režim vyšetření poskytovaných na základě žádosti zákazníka/pacienta (samoplátce) – vymezení zdravotní služby podle § 58 ZDPH32

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

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

645/23.09.26 Zdanění úroku z příplatku mimo základní kapitál

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

Ing. Přemysl Klas, daňový poradce č. osv. 3983

626/30.04.25 Srovnatelnost českých a zahraničních nadačních a trustových struktur

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

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.

STAŽENÝ PŘÍSPĚVEK**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

Příspěvek byl stažen předkladatelem a dále nebude projednáván.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 23. 9. 2026**Daň z příjmu****646/23.09.26 Vliv rozhodnutí o výplatě záloh na podíl na zisku a testu nízké kapitalizace**

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce, č. osv. 1840
Ing. Jan Šubrt, daňový poradce, č. osv. 5733

Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit metodiku stanovení průměrného denního stavu vlastního kapitálu pro účely výpočtu testu nízké kapitalizace podle § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZDP"), a to ve vazbě na výplatu záloh na podíl na zisku.

Popis problematiky

V roce 2014 zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“) zakotvil institut záloh na podíl na zisku. O výplatě zálohy rozhoduje statutární orgán obchodní korporace, a to na základě mezitímní účetní závěrky. Zálohu na zisk je možné vyplatit pouze při dodržení všech zákonných požadavků včetně splnění příslušných testů podle ZOK. K rozhodnutí o výplatě zálohy na podíl na zisku může docházet v průběhu jednoho zdaňovacího období i opakovaně. ZOK ani jiné předpisy počet vyplacených záloh v průběhu období nijak neomezuji, pokud jsou při každé výplatě splněny zákonné podmínky.

Záloha na podíl na zisku se účtuje na vrub účtu "432 - Rozhodnutí o zálohách na výplatu podílu na zisku" a vykazuje se ve vlastním kapitálu jako součást pasiv ve výkazu rozvahy, konkrétně jako položka "A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku". Záloha na zisk se vykazuje se záporným znaménkem, jedná se tedy o položku snižující vlastní kapitál.

Výše vlastního kapitálu ovlivňuje výpočet tzv. testu nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, který se provádí ohledně vyhodnocení daňové (ne)uznatelnosti nákladových úroků z přijatých úvěrových finančních nástrojů v situaci, kdy osoba dlužníka a věřitele jsou z pohledu daně z příjmů v postavení osob dle § 23 odst. 7 ZDP.

Metodiku výpočtu testu nízké kapitalizace obsahuje Pokyn GFR č. D–59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „pokyn“).

Součástí vzorce pro výpočet testu nízké kapitalizace je stav vlastního kapitálu k prvnímu dni příslušného zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, pokud v průběhu tohoto období nedojde ke změně vlastního kapitálu. Pokud v průběhu zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, dojde ke změně stavu vlastního kapitálu, je rozhodný průměrný stav vlastního kapitálu vypočtený jako průměr stavů vlastního kapitálu, kdy váhou je příslušný počet dnů. Jinými slovy se jedná o průměrný denní stav vlastního kapitálu.

Zásadní je v pokynu uvedená informace, že ke změně vlastního kapitálu v důsledku vykázaného výsledku hospodaření (ať už zisku nebo ztráty) se nepřihlíží. Myšleno výsledku hospodaření dosaženého za dané zdaňovací období. O záloze na podíl na zisku v pokynu není žádná konkrétní zmínka.

Informace k testu nízké kapitalizace je doplněna Metodickou pomůckou k úvěrovým finančním nástrojům pro posouzení daňové uznatelnosti finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, podle které se do vlastního kapitálu podle účetních předpisů zahrnují účty účtové skupiny: “41 - Základní kapitál a kapitálové fondy, “42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření” a “43 - Výsledky hospodaření”, avšak s vyloučením položky “A.V. - Výsledek hospodaření běžného účetního období”, neboť k této položce vlastního kapitálu se při výpočtu průměrného stavu vlastního kapitálu nepřihlíží. Ani zde není zmínka, jak přistupovat k případné záloze na podíl na zisku.

Skutečnost, že vlastní kapitál může v průběhu zdaňovacího období, mimo jiné i v důsledku vícenásobných rozhodnutí o výplatě zálohy na podíl na zisku, kolísat, tak představuje významný faktor ovlivňující správné stanovení průměrného denního stavu vlastního kapitálu pro účely výpočtu testu nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Povinnost testování nákladových úroků na případnou podkapitalizaci, vedle celé řady dalších testů pro daňovou uznatelnost úroků, je historickou součástí daňových zákonů již dlouhou dobu, ještě před zavedením institutu záloh na podíl na zisku do legislativy. Daňové předpisy zavedení možnosti vyplatit zálohu na zisk v rámci výpočtu testu nízké kapitalizace žádným způsobem nereflektovaly.

Dle našeho názoru by se při výpočtu průměrného denního stavu vlastního kapitálu pro účely výpočtu testu nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP neměla do tohoto výpočtu zahrnovat záloha na podíl na zisku, pokud je její výše rovna nebo nižší než dosažený zisk za dané účetní období. Je to z toho důvodu, že se do tohoto výpočtu nezahrnuje ani výsledek hospodaření, který byl za toto období vykázan v řádné, příp. mimořádné účetní závěrce. V případě zahrnutí takovéto zálohy na podíl na zisku pro účely výpočtu testu nízké kapitalizace, zatímco samotného výsledku hospodaření nikoliv, by vznikl neodůvodněný a nekonzistentní přístup: záloha na podíl na zisku by vlastní kapitál snižovala, ale odpovídající přírůstek výsledku hospodaření by se nezohledňoval.

Pokud by výše zálohy na podíl na zisku byla vyšší než dosažený zisk za účetní období, tak ta část zálohy, která tento zisk převyšuje, bude ovlivňovat průměrný denní stav vlastního kapitálu v rámci výpočtu testu nízké kapitalizace.

Pokud by na pokrytí záloh na zisk při jejich vypořádání není dostatečný zisk účetního období může nejvyšší orgán účetní jednotky rozhodnout o rozdělení zisků minulých let, případně jiných rozdělitelných složek vlastního kapitálu, pokud jsou k dispozici a pokud jsou splněny podmínky pro jejich rozdělení, přičemž tyto složky vlastního kapitálu do výpočtu jeho průměrné denní výše běžně vstupují.

Případné rozhodnutí o vrácení záloh na podíl na zisku či jejich části, představuje takové rozhodnutí okamžik pro změnu vlastního kapitálu s vlivem na průměrnou denní

výši vlastního kapitálu, a to v následujícím účetním období, ve kterém došlo k rozhodnutí a je účtováno o pohledávce za společníky.

Závěr

Při výpočtu průměrného denního stavu vlastního kapitálu pro účely výpočtu testu nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP se nezahrnuje do tohoto výpočtu záloha na podíl na zisku, pokud je stejná nebo nižší než dosažený zisk za dané účetní období na základě řádné (příp. mimořádné) účetní závěrky. Je to z toho důvodu, že se do tohoto výpočtu nezahrnuje ani výsledek hospodaření, který byl za toto období dosažen a vykázán v účetní závěrce.

Pokud je záloha na podíl na zisku vyšší než dosažený zisk za účetní období, tak část zálohy, která tento zisk převyšuje, bude ovlivňovat výši průměrného denního stavu vlastního kapitálu v rámci výpočtu testu nízké kapitalizace.

Stanovisko GFR

Částečný souhlas se závěrem předkladatelů.

Předkladateli navrhovaný závěr nelze automaticky vztahovat na všechny případy výplaty záloh na podíl na zisku, a to i s ohledem na skutečnost, že zálohy na podíl na zisku mohou být vypláceny i ze zisků minulých let, o jejichž rozdělení dosud nebylo rozhodnuto (tedy ze zdrojů, které již jsou do testu nízké kapitalizace zahrnovány).

Pokud je z rozhodnutí statutárního orgánu, případně jiných relevantních dokumentů, jednoznačně zřejmé, že vyplácená záloha představuje výhradně předběžnou distribuci zisku běžného (tedy v dané chvíli neuzavřeného) účetního období, lze připustit, že pro účely stanovení průměrného denního stavu vlastního kapitálu tato záloha sdílí obdobný režim jako výsledek hospodaření běžného účetního období, ke kterému se podle Pokynu D-59 nepřihlíží.

V případě, že valná hromada nerozhodne o rozdělení zisku a zálohy budou vráceny společnosti, případně valná hromada rozhodne o výplatě podílu na zisku (či jiné distribuci vlastního kapitálu) z jiných zdrojů, než ze kterých byla záloha poskytnuta, je nutné takovou situaci napravit v aktuálním zdaňovacím období.

Vždy však platí, že výše uvedené jednání a související transakce je třeba posuzovat s ohledem na konkrétní podmínky daného případu, zejména z hlediska jejich souladu s právní úpravou obchodních korporací a jejich skutečného ekonomického a právního účelu.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 23. 09. 2026**Spotřební daň****647/23.9.26 Konec lhůty pro podání žádosti (daňového přiznání) k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních**

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, emeritní daňový poradce, č. osv. 0010

1. Cíl příspěvku

Cílem předkládaného příspěvku je vyjasnit, resp. obhájit dosavadní praxi v určování konce lhůty pro uplatnění nároku na vrácení daně podle §§ 56, 56a a 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění platném od roku 2025, tedy ve znění zákona č. č. 462/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

Z důvodů analogie lhůt v jednotlivých předmětných ustanoveních (§§ 56, 56a a 57) bude následující příspěvek omezen jen na ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních, které se věnuje „Vracení daně z minerálních olejů osobě užívající tyto oleje pro výrobu tepla“.

Příspěvek má vztah k ustanovením

- § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních
- § 56 zákona o spotřebních daních
- § 70 daňového řádu
- § 136 daňového řádu
- § 154 a násl. daňového řádu

Použité zdroje

- i) předmětná ustanovení zákona o spotřebních daních a daňového řádu;
- ii) Finanční zpravodaj Ministerstva financí České republiky (dále jen také „MFČR“), ročník: LX, částka 6, ze dne 24. března 2026, bod 7;
- iii) reakce MFČR na podnět ke lhůtám uvedeným ve Finančním zpravodaji 06/2026 ze dne 28.4.2026, č.j.: MF-22030/2026/1802-3 (v příloze), dále jen „Reakce“;
- iv) důvodová zpráva k novele zákona o spotřebních daních, k zákonu č. 462/2024 Sb. s účinností od 1.1.2025 (*poslanecký tisk č. 736 z 9.volebního období, 2021–2025*);
- v) rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 18. 3.2021, č.j. 1 Afs 289/2019–41 (zdroj www.nssoud.cz);
- vi) Odpověď Celní správy na žádost o informace podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ze dne 29.5.2026, č.j. 24910-6/2026-900000-02020, spis. zn. 24910/2026-900000-02020 (v příloze), dále jen „Odpověď ze dne 29.5.2026“;
- vii) Odpověď Celní správy na žádost o informace podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ze dne 3.6.2026, č.j. 24910-8/2026-900000-02020, spis. zn. 24910/2026-900000-02020 (v příloze), dále jen „Odpověď ze dne 3.6.2026“.

§ 136 (4) daňového řádu „Je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit.“

§ 56 (10) zákona o spotřebních daních „Nárok na vrácení daně se uplatňuje v daňovém přiznání ve lhůtě do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl. Pokud v této lhůtě nebyl nárok na vrácení daně uplatněn, zaniká; u této lhůty nelze povolit navrácení v předešlý stav.“

2. Popis „problému“, který je řešen v příspěvku

Na konci března 2026 zveřejnilo MFČR ve Finančním zpravodaji 6/2026 pod č.j.: MF-46017/2025/3901-52 termíny daňových povinností. Mj. zde ministerstvo uvádí mezi daňovými povinnostmi i lhůty pro podání daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních. MFČR uvedlo konkrétně následující termíny: 26. ledna, 27. dubna, 27. července a 26. října 2026. Podle MFČR se jedná vždy o konec lhůty pro podání daňového přiznání ve vazbě na ustanovení § 136 odst. 4 daňového řádu, které deklaruje konec lhůty právě pro podání daňového přiznání, pokud je zdaňovací období kratší než jeden rok. V případě vrácení daně z minerálních olejů osobě užívající tyto oleje pro výrobu tepla je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí (§ 56 odst. 9 zákona o spotřebních daních).

Ale ..., podle ustanovení § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení spotřební daně uplatňuje ve lhůtě do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl.

Mám za to, že termíny (lhůty) daňových povinností, uvedené ve finančním zpravodaji, ve vazbě na zákon o spotřebních daních, konkrétně ve vazbě na lhůty pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, nejsou správné. Mám za to, že termíny nereagují na novelu zákona o spotřebních daních, zákon č. 462/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony a nereflktují na smysl a právní hodnocení „žádosti“ o vrácení spotřební daně ve formě „daňového přiznání“.

Tuto pochybnost, o relevantnosti uvedených termínů, jsem sdělil redakci Finančního zpravodaje a obdržel jsem Reakci, která je přílohou tohoto příspěvku. V této Reakci MFČR obhajuje lhůtu pro podání daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních přednostně podle ustanovení § 136 daňového řádu, i když je v zákoně o spotřebních daních uvedena v ustanovení § 56 odst. 10 lhůta speciální, tedy tříměsíční.

Stále mám tedy za to, že právní úvaha zástupců MFČR, uvedená v Reakci, není správná a rád bychom touto cestou sjednotil závěrečné stanovisko k této problematice.

3. Rozbor problematiky

[1] Nárok na vrácení daně se uplatňuje v daňovém přiznání, které simuluje žádost

Nárok na vrácení spotřební daně je daňovým zvýhodněním, které ale nemusí být ze strany žadatele uplatněno. Pokud se jej ale žadatel rozhodne využít, musí se chovat v duchu a v souladu se zákonem o spotřebních daních. O vrácení spotřební daně je procesně rozhodováno na základě žádosti, kterou simuluje daňové přiznání. Nejen proto bude doléhat na toto „daňové“ řízení, zahájené podáním žádosti i daňový řád.

Nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, „Vracení daně z minerálních olejů osobě užívající tyto oleje pro výrobu tepla“, vzniká dnem spotřeby minerálního oleje a uplatňuje se v „daňovém přiznání“, prostřednictvím „speciálního“ (příp. elektronického) vyhláskového formuláře č. 25 3205 MFin 3205 s názvem „PŘIZNÁNÍ k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“)“.

Správce daně je povinen posoudit, v souladu s ustanovením § 70 daňového řádu toto podání, které je nazváno jako „daňové Přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně ...“ podle skutečného obsahu. Je tedy zcela nepochybné, že jde o žádost, což potvrzuje i ustanovení § 56 odst. 4 zákona o spotřebních daních, „Osoba žádající o vrácení spotřební daně je pro tento účel daňovým subjektem.“.

Ačkoli platí, že nárok na vrácení spotřební daně se uplatňuje pouze v daňovém přiznání, a ne samotnou žádostí, nelze s jistotou dovodit, že na lhůtu pro podání této žádosti je možné hledět, jako na „lhůtu pro podání daňového tvrzení“.

[2] Pojem „lhůta pro uplatnění nároku na vrácení daně“.

Lhůta je v tomto případě pojata jako interval, takže z hlediska možnosti uplatnit nárok je klíčový nejen její začátek (začátek jejího běhu je odvozen od skončení předmětného zdaňovacího období, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl), ale také její konec. Nárok na vrácení daně není možné uplatnit mimo tento interval.

Jde o lhůtu, a to jak ve formálním, tak materiálním smyslu, neboť „*lhůtou se rozumí běh času, resp. časový úsek, vymezený začátkem a koncem, omezující trvání možnosti uplatnit právo u druhé strany, popř. u jiné osoby, nebo u orgánu veřejné moci, zejména u soudu. Jinak řečeno, je to časový úsek daný k vykonání práva jeho uplatněním, popř. dovoláním se ho.*“ (viz ZUKLÍNOVÁ, M. § 604 [Význam změny v subjektu závazku pro běh doby a lhůty], In: ŠVESTKA, Jiří, DVOŘÁK, Jan, FIALA, Josef aj. *Občanský zákoník. Komentář. Svazek I (§ 1-645, obecná část)*. Praha: Wolters Kluwer, 2014; stav elektronické verze v ASPI k 1. 1. 2020), uplatní se na ni pravidla o počítání času podle daňového řádu, například případně-li poslední den této lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je jejím posledním dnem nejbližší následující pracovní den.

Svým charakterem jde o lhůtu prekluzivní, neboť ohraničuje časový prostor, ve kterém je nutné podat daňové přiznání (žádost) pro uplatnění vrácení daně, jinak nárok na toto vrácení zaniká, resp. v případě předčasného podání k němu nelze přihlídnout.

S ohledem na propadný (prekluzivní) charakter lhůty nelze aplikovat obecný institut prodloužení lhůty daňového řádu (viz § 36 odst. 5 daňového řádu).

[3] Lhůta pro vrácení spotřební daně

Jak bylo uvedeno výše, o vrácení spotřební daně je procesně rozhodováno na základě žádosti, kterou simuluje daňové přiznání. Proto podání daňového přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je nutno ve skutečnosti posuzovat jako žádost.

Podáním žádosti, resp. daňového přiznání pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, nepočínají běžet lhůty v daňovém řízení, které standardně začínají běžet až uplynutím lhůty pro podání daňového tvrzení (pro stanovení daně, pro vrácení vratitelného přeplatku), ale počíná běžet lhůta pro vrácení spotřební daně, pokud současně vzniká vratitelný přeplatek na této dani (§ 154 a násl. daňového řádu)¹.

Vzhledem k tomu, že den podání daňového tvrzení je při vrácení daně okamžikem zahájení běhu některých lhůt, jako např. lhůty pro stanovení daně, nebo lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku při konkludentním stanovení daně, stanoví se, že dnem podání daňového tvrzení (ale i jiných podání činěných prostřednictvím jiného orgánu veřejné moci) je v případech podávání těchto tvrzení prostřednictvím jiného orgánu veřejné moci právě den doručení podání správci daně, a to z toho důvodu, aby nebyly na straně správce daně zkráceny lhůty potřebné pro výkon jeho úřední činnosti. Například lhůta pro vrácení přeplatku při konkludentním vyměření daně tak začne běžet až okamžikem skutečného obdržení žádosti, tedy daňového přiznání, správcem daně.

Žadatel tedy oproti klasickému daňovému řízení ve větší míře disponuje tím, kdy mu bude spotřební daň fakticky vrácena, neboť může žádost, tedy daňové přiznání podat kdykoliv (ve lhůtě) a následně může správce daně vrácenou daň vyměřit, aniž by čekal na uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení.

[4] Důvodová zpráva k zákonu č. 462/2024 Sb. s účinností od 1.1.2025

Cituji z důvodové zprávy:

„K bodu 48 (§ 18 odst. 1)

Pro nadbytečnost dochází ke zrušení části dosavadního odstavce 1. Odstavec 1 nově zakotvuje pouze povinnost podat daňové přiznání (a to jak řádné, tak dodatečné), vznikla-li plátcí v příslušném zdaňovacím období povinnost daň přiznat a zaplatit, a to za každou spotřební daň samostatně.

Dochází k vypuštění lhůty pro podání řádného daňového přiznání, jelikož pro zdaňovací období kratší, než jeden rok vyplývá povinnost podat daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období z § 136 odst. 4 daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že se nárok na vrácení daně uplatňuje prostřednictvím daňového přiznání (*mimo § 56 až 57 zákona o spotřebních daních – pozn. autora*), aplikuje se lhůta pro jeho podání i na vrácení daně, není-li v zákoně o spotřebních daních

¹ Exkurz do historie (rok 2003): Vznikne-li vyměření nároku na vrácení daně vratitelný přeplatek, vrátí se bez žádosti do 30 kalendářních dní ode dne následujícího po jeho vzniku.

stanovena lhůta speciální. Nové znění odstavce 1 odpovídá stávající úpravě a věcně nedochází ke změně.

I nadále je třeba přihlížet ke speciálním lhůtám pro neplátce daně podle § 56 až 57 zákona o spotřebních daních a plátce daně podle § 88 zákona o spotřebních daních.

„K bodu 191 (§ 56)

Vzhledem k četnosti změn v tomto paragrafu byl zvolen legislativní koncept změny celého § 56 zákona o spotřebních daních.

...

- K odstavci 10 § 56

V tomto ustanovení je upřesněno, že nárok na vrácení daně se uplatňuje v daňovém přiznání ve lhůtě do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl. Tato problematika byla řešena v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 289/2019–41, přičemž nebylo zcela zřejmé, do kdy může dotčený subjekt nárok na vrácení daně uplatnit naposledy, a kdy mu tedy tento nárok zaniká. Nově je tedy zřejmé, že pokud nárok na vrácení daně vznikne například v prvním kvartálu, řádné daňové přiznání lze podat do 30. června daného roku.²

[5] Judikatura

Podpůrný argument na můj právní názor najdeme také v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3.2021, č.j. 1 Afs 289/2019–41 ve věci R.J. a uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních ve vztahu letem 2014 až 2016, kdy byla v ustanovení § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních (až do konce roku 2024) zákonná lhůta pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně omezena 6 měsíci.

Cituji z rozsudku:

„[37] Z § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních, který speciálně upravuje lhůtu, v níž lze uplatnit v daňovém přiznání nárok na vrácení (spotřební) daně z minerálních olejů, vyplývá (na rozdíl od obecného § 18 odst. 1 téhož zákona), že v případě nároku na vrácení daně není třeba podávat daňové přiznání ihned v měsíci následujícím po měsíci, kdy nárok vznikl (kdy byl olej spotřebován), ale daňový subjekt je oprávněn podat daňové přiznání až do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé. Stěžovatel měl za to, že lhůtu pro stanovení daně je třeba odvíjet od 25. dne měsíce následujícího po vzniku nároku. Jak však správně shledal krajský soud, stěžovatel tím pominul úpravu § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních, která je vůči obecnému ustanovení upravujícímu podávání daňového přiznání speciální a která předpokládá delší lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení, jímž může daňový subjekt tvrdit vznik nároku na vrácení daně.“

² Historie – důvodová zpráva k tisku č. 317 z roku 2003 (IV. volební období) => Nárok na vrácení daně se uplatňuje v daňovém přiznání, které se podává do šesti měsíců od 25.dne měsíce následujícího po měsíci, kdy nárok vznikl. Ano, v důvodové zprávě je uveden původní záměr, vracet spotřební daň až po 25 dnech. Zřejmě někdo v textu původního zákona „opravil“ předložku od na předložku do. A takto to setrvalo.

[6] Pokuta za opožděné tvrzení daně

Ve světle mého, výše uvedeného jazykového, systematického, historického, ale i teleologického výkladu se jeví právní názor MFČR, že na žádost (daňové přiznání) na uplatnění nároku na vrácení daně se použije ustanovení § 136 odst. 4 daňového řádu, jako absurdní.

Podle ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu se daní rozumí také i peněžité plnění, pokud zákon o spotřebních daních stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. Je zcela logické, že zákon o spotřebních daních v ustanovení § 1 odst. 4 ukládá orgánům Celní správy při jejich výkonu postupovat právě podle daňového řádu. Výsledná nároková částka spotřební daně je tedy daní, což potvrzuje i vyhláskový formulář č. 25 3205 MFin 3205.

Právní názor MFČR, který je uveden v Reakci, cituji: „*V případě, že je daňové přiznání podáno po lhůtě pro podání daňového přiznání, avšak ještě v rámci lhůty, kdy nárok na vrácení daně nezanikl, považuje se za den doručení platebního výměru subjektu den, kdy daňové přiznání došlo správci daně (§ 140 odst. 2 daňového řádu).*“ přináší otázku, zda nemá být takové, opožděné podání sankcionováno?

Pokud bychom přijali stanovisko MFČR, pak ano, má. Takové daňové přiznání je sice doručené, ale podle ustanovení § 136 odst. 4 daňového řádu doručené po lhůtě. Lze tedy oprávněně očekávat, že bude toto podání sankcionováno pokutou za opožděné tvrzení daně (§ 250 daňového řádu).

Jak se ale k tomu staví Celní správa? Cituji z Odpovědi ze dne 3.6.2026: „*Tedy tato DAP jsou podána sice po uplynutí výše popsané lhůty 25 dnů, ale ne po uplynutí tří měsíců stanovených rovněž zákonem o spotřebních daních. Uplatnění nároku na vrácení daně pak není fakticky povinnou daní, ale daňovým benefitem a v případě takto opožděného podání tak nejsou ze strany povinného subjektu ukládány sankce.*“ Co je to povinná daň, toť otázka!

Je tedy zcela jasné, že Celní orgány na výběr této sankce zcela rezignovaly. Vlastně ani to není zcela pravda. Podle první Odpovědi ze dne 29.5.2026 byla v roce 2025 uplatněna tato sankce v jednom, jediném případě. Za opožděné „tvrzení daně“, za druhé čtvrtletí roku 2025, rozhodl správce daně platebním výměrem o povinnosti platit pokutu ve výši 1 826 Kč. Jak je to možné? Přitom podle druhé, doplňující Odpovědi ze dne 2.6.2026 podalo daňové přiznání k uplatnění nároku po lhůtě dle ustanovení § 136 odst. 4 daňového řádu za rok 2025, za všechna zdaňovací období, celkem 2 466 subjektů!

Návrh závěru

Daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je žádostí o vrácení spotřební daně. Daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně není klasickým daňovým tvrzením, tedy daňovým přiznáním. Na základě posouzení obsahu tohoto podání jej správce daně, v souladu s daňovým řádem, podřazuje pod příslušný právní režim jeho vyřizování.

Tato žádost může být uplatněna u správce daně jen ve lhůtě, kterou stanovuje ustanovení § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních. Nejdříve tedy prvního dne

kalendářního měsíce následujícího po skončeném kalendářním čtvrtletí, ve kterém nárok na vrácení spotřební daně vznikl a nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl. Pokud v této lhůtě nebyl nárok na vrácení daně uplatněn, zaniká.

Konec lhůty, která je uvedena v ustanovení § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních je lhůtou speciální (Lex specialis). Tato speciální právní úprava má přednost před obecnou úpravou, která je uvedena v ustanovení § 136 odst. 4 daňového řádu.

Daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně není klasickým daňovým přiznáním, proto nepodléhá ustanovení § 136 odst. 4 daňového řádu.

Návrh opatření

Výsledky projednání vhodným způsobem publikovat.

Pozn.:

Informace MFČR na webových stránkách <https://portal.gov.cz/informace/vraceni-dane-z-mineralnich-oleju-INF-234> je z hlediska lhůt již více jak rok zastaralá.

Stanovisko GŘC

Podle § 56 odst. 11 (obdobně např. § 57 odst. 19) zákona o spotřebních daních lze vrácenou daň vyměřit pouze na základě daňového přiznání. Zákon o spotřebních daních tedy výslovně uvádí, že jde o daňové přiznání a rovněž, že správce daně vrácenou daň vyměří v „klasickém“ vyměřovacím řízení. Bez tohoto řízení nemůže vzniknout na základě podaného daňového přiznání přeplatek na osobním daňovém účtu, přičemž správce daně bez provedení vyměřovacího řízení a stanovení výše nároku na vrácení nemůže odpovídající přeplatek vrátit.

Daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 11 zákona o spotřebních daních tedy nelze v žádném případě považovat pouze za žádost o vrácení přeplatku, ale za plnohodnotné daňové přiznání a případný přeplatek z něj vzniká až po jeho stanovení ode dne doručení platebního výměru. Jeho podáním tak nemůže začít běžet lhůta pro vrácení přeplatku podle § 154 a násl. daňového řádu. Samotný závěr, že lhůta pro vrácení daně podle § 154 a násl. daňového řádu počíná běžet podáním daňového přiznání nemá oporu v zákoně a rovněž by popřela možnost správce daně provádět u podaného daňového přiznání kontrolní postupy, přičemž by nepochybně docházelo k situacím, kdy by správce daně vyměřil daň (nárok na vrácení) až po uplynutí této lhůty a případně i v odlišné výši, než jakou před vyměřením vrátil. Vrátil by tak daň ve výši, která je v rozporu s jeho rozhodnutím.

Lhůta uvedená v § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních, tj. do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl, je lhůtou speciální a jedná se o lhůtu, ve které je možné nárok na vrácení daně uplatnit. Pokud v této lhůtě nebyl nárok na vrácení daně uplatněn, zaniká, tj. pouze z hlediska možnosti uplatnění (nikoliv z hlediska stanovení) jde o lhůtu speciální k § 148 daňového řádu (respektive z této lhůty plyne, že daňové přiznání nelze podat po celou dobu, po kterou lze stanovit daň).

Bez tohoto ustanovení by daňový subjekt mohl uplatňovat nárok po celou dobu běhu lhůty pro stanovení daně, tj. 3 roky (případně i více). Nejde tak o lhůtu speciální k § 136 odst. 4 daňového řádu, ale o speciální lhůtu vztahující se k § 148 daňového řádu (ve smyslu lhůty pro uplatnění nároku).

Pro samotné vyměření daně je však podstatná i lhůta, do kdy může daňový subjekt podat po řádném daňovém přiznání i opravné daňové přiznání, a související možnost správce daně, od kdy může daň (nárok na vrácení daně) vyměřit. Zákon o spotřebních daních tuto lhůtu neupravuje a stejně jako např. v případě daňového přiznání podaného podle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních tak vychází z daňového řádu, konkrétně v případě kalendářního čtvrtletí z § 136 odst. 4.

Důsledkem výše uvedeného je, že daňový subjekt může podat po podaném řádném daňovém přiznání opravné daňové přiznání, a to až do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období (případně podle § 33 odst. 4 daňového řádu). Po uplynutí této lhůty může správce daně nárok na vrácení daně i vyměřit. V případě konkludentního vyměření pak právě od konce této lhůty v souvislosti s fikcí doručení podle § 140 odst. 2 daňového řádu počíná běžet lhůta pro vrácení přeplatku podle § 154 a násl. daňového řádu.

Z výše uvedeného vyplývá, že daňové přiznání na uplatnění nároku na vrácení daně podle § 56 zákona o spotřebních daních za kalendářní čtvrtletí lze podat i po uplynutí 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Toto odpovídá i výše citované důvodové zprávě k zákonu č. 462/2024 Sb. Daňový subjekt však po této lhůtě již nemá možnost podat opravné daňové přiznání a lhůta pro vrácení přeplatku v případě konkludentního vyměření počne běžet s ohledem na fikci doručení (podle § 140 odst. 2 daňového řádu) až dnem doručení daňového přiznání správcem daně. Toto jsou všechny „sankce“ za pozdní podání daňového přiznání za kalendářní čtvrtletí podle § 56 zákona o spotřebních daních (ale podané ještě ve lhůtě podle § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních).

Ust. § 250 daňového řádu se v případě daňového přiznání podaného podle § 56 zákona o spotřebních daních neuplatní, neboť jak vyplývá z § 250 odst. 1 daňového řádu, toto ustanovení se použije pouze v případě, že daňový subjekt měl povinnost daňové přiznání podat. V případě uplatnění nároku na vrácení daně podle § 56 zákona o spotřebních daních nejde o povinnost daňové přiznání podat, ale pouze o možnost tento nárok uplatnit. Opačný výklad (tj. že se jedná o povinnost) by vedl k situaci, že správce daně by musel podle tohoto ustanovení sankcionovat nejen všechny subjekty, které podaly daňové přiznání opožděně, ale i subjekty, kterým vznikl nárok na vrácení daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, ale tento nárok vůbec neuplatnily (nepodaly daňová přiznání), např. z důvodu zanedbatelné částky daně. Takový výklad je zjevně neudržitelný.

K informaci uvedené v příspěvku, že byla uložena pokuta za opožděné „tvrzení daně“ za druhé čtvrtletí roku 2025 ve výši 1 826 Kč, uvádíme – pokutu v této výši uloženou podle § 250 daňového řádu celní správa eviduje. Nicméně jedná se o pokutu za nepodání dodatečného daňového přiznání, kdy byl k jeho podání subjekt vyzván správcem daně, přes výzvu nebylo dodatečné daňové přiznání podáno a následně došlo ke snížení již dříve přiznaného nároku. Tato pokuta se tedy nevztahuje na nepodání nebo pozdní podání samotného daňového přiznání, přestože se vztahuje a je evidována k nároku na vrácení daně podle § 56 zákona o spotřebních daních.

K příspěvku upozorňujeme, že u důležitého rozboru problematiky bod [3] Lhůta pro vrácení spotřební daně vychází odstavce 2 až 4 z důvodové zprávy k zákonu č. 462/2024 Sb., ovšem z částí, které se týkají §§ 16a až 16g. Zde je však zcela odlišný postup pro vyměření a vrácení daně, neexistuje zde „klasické“ zdaňovací období, a důsledkem je i výslovně uvedená nemožnost podat opravné daňové přiznání (§ 16e zákona o spotřebních daních) a především explicitně stanoveno, že v případě konkludentního vyměření se za den doručení platebního výměru považuje den podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání pro vrácení daně (§ 16f odst. 3 zákona o spotřebních daních). Tento postup tedy nelze použít při vrácení daně podle § 56 zákona o spotřebních daních.

K citovanému rozsudku NSS č.j. 1 Afs 289/2019 – 41 uvádíme, že podle jeho odůvodnění, které vychází z předchozího znění § 56 zákona o spotřebních daních, by podle bodů [36] až [40] jeho odůvodnění, při převzetí v něm uvedených závěrů (které však byly vysloveny k již neplatnému znění) aplikovaných na účinné znění zákona (pokud by tedy byla lhůta uvedená v § 56 odst. 10 zákona o spotřebních daních lhůtou speciální i vůči § 136 odst. 4 daňového řádu), správce daně mohl daň stanovit až po uplynutí třetího kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období ve kterém nárok na vrácení daně vznikl. V případě konkludentního vyměření by právě od posledního dne této lhůty v souvislosti s fikcí doručení podle § 140 odst. 2 daňového řádu počala běžet lhůta pro vrácení přeplatku podle § 154 a násl. daňového řádu. Fakticky by tak nárok na vrácení daně vzniklý v lednu kalendářního roku mohl být subjektu vrácen nejdříve v červenci, což je ale zcela odlišný závěr, než vyplývá z obsahu příspěvku a pro daňové subjekty je jednoznačně horší.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 23. 9. 2026**DPH****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 Bajžíková, 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 předkladatelé 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

Cílem příspěvku je poskytnout metodický návod pro plátce DPH v oblasti nakládání s odpady za předpokladu, že transakce mezi smluvními stranami probíhají za obvyklých podmínek, odrážejí hospodářskou a obchodní realitu a nejsou zneužitím práva.

Pro účely příspěvku se za objektivně zjiřitelné skutečnosti považují zejména skutečnosti vyplývající ze smluvní dokumentace, obchodní komunikace, cenových doložek, kalkulací zohledněných při sjednání transakce nebo jiných okolností transakce.

2. Judikatura**Rozsudek SDEU ve věci C-410/17 A Oy (dále jen „rozsudek A Oy“)**

SDEU v případě poskytování demoličních prací se související možností vytěžení materiálu (šrotu) z demolice pro další prodej uvedl, že z judikatury SDEU vyplývá, že protiplnění za poskytnutí služeb může spočívat v dodání zboží a tvořit jeho základ daně, avšak za podmínky, že existuje přímá souvislost mezi poskytnutím služeb a dodáním zboží a pokud hodnota posledně uvedeného může být vyjádřena v penězích.

Totéž platí i v případě dodání zboží za poskytnutí služeb, jsou-li splněny tytéž podmínky. Z téže judikatury vyplývá, že směnné smlouvy, u nichž má protiplnění v zásadě povahu plnění v naturáliích, a plnění, u nichž má protiplnění peněžní formu, představují z hospodářského a obchodního hlediska dvě totožné situace.

Dále SDEU uvedl, že pokud jde o otázku, zda se dodání uskutečnilo „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice, z ustálené judikatury vyplývá, že protiplnění, které pro plnění slouží jako základ daně, je hodnotou subjektivní. Pokud hodnotu netvoří peněžní částka dohodnutá mezi stranami, 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. Z toho vyplývá, že v takové situaci, jako je dotčená situace, se dodání recyklovatelného šrotu poskytuje jako protiplnění, pokud nabyvatel, tj. společnost provádějící demoliční práce, přikládá tomuto dodání hodnotu, kterou zohledňuje při stanovení ceny nabízené za provedení demoličních prací.

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 okolností, že v prodejní

ceně těchto součástí je promítnuta DPH, která byla zaplacená 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. Otázky, komentáře a návrhy předkladatelů

a) Počet zdanitelných plnění v rámci likvidace se vznikem zboží určeného k dalšímu prodeji

Při určení, zda při likvidaci zboží dochází k jednomu nebo také protiplnění, je potřeba vycházet ze zásad rozsudku A Oy a ze samotné hospodářské reality transakce a cílů/záměru jednotlivých smluvních stran. Přitom je možné vzít v úvahu pouze informace objektivně známé smluvním stranám ke dni dodání zboží nebo poskytnutí služby, zejména smluvní dokumentaci, obchodní korespondenci, cenové kalkulace a samotný průběh jednání o ceně.

Přitom platí, že počet zdanitelných plnění musí být stejný u obou smluvních stran. To znamená, že není možné, aby se z hlediska objednatele jednalo o jedno zdanitelné plnění, ale z hlediska poskytovatele služby likvidace by se jednalo o dvě zdanitelná plnění.

Pokud poskytovatel služby likvidace přikládá dodání odpadu/šrotu hodnotu, kterou zohledňuje v nabídkové ceně a cenu upravuje v závislosti na očekávaném výtěžení druhotných materiálu, pak se bude zpravidla jednat o dvě plnění. Nutnou podmínkou je, aby poskytovatel služby likvidace s tímto svým postojem seznámil i druhou smluvní strany, aby i ona měla povědomost o tom, že poskytuje druhé smluvní straně zdanitelné plnění.

Naopak je-li cena stanovena jako pevná a s protiplněním nepočítá, a poskytovatel služby likvidace ani druhou smluvní stranu neseznámí s tím, že ji považuje za protiplnění za zdanitelné plnění, pak se bude zpravidla jednat o jedno plnění, přičemž vždy je nutné vzít v potaz okolnosti konkrétního případu, a to jak objektivní okolnosti (existenci reálného výtěžku z likvidace), tak i subjektivní (povědomí objednatele o tom, že v rámci likvidace vznikne protistraně nějaký reálný výtěžek).

Jedno zdanitelné plnění

Smluvní strany nepřikládají protiplnění žádnou významnou hodnotu a od jeho existence neodvívají nabídkovou cenu svého plnění. Případné protiplnění není cílem smluvních stran, ale pouhým důsledkem hlavní transakce, které smluvní strany nepřisuzují hlavní hospodářský význam. Takové nastavení je možné doložit samotnou smluvní dokumentací a další podpůrnou dokumentací jako jsou ceníky, interní kalkulace a samotným faktickým průběhem plnění (např. protistrana likvidované zboží předem nevyhodnocuje a cenu následně neupravuje).

Samotná skutečnost, že poskytovatel likvidačních služeb následně získá a prodá druhotné suroviny nebo použitelné součástky, sama o sobě neznamená, že převzetí těchto věcí představovalo samostatné zdanitelné plnění. Za relevantní lze považovat

pouze případy, kdy existují objektivně zjistitelné skutečnosti nasvědčující tomu, že hodnota těchto věcí byla zohledněna při stanovení ceny plnění a představovala protiplnění za poskytnutou službu.

Příklad 1: Likvidace stavebního odpadu za fixní cenu

Plátce DPH objedná službu likvidace stavebního 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. Objednatel nemá povědomí o tom, jak další likvidace odpadu probíhá a stavebnímu odpadu jako takovému nepřikládá žádnou subjektivní hodnotu.

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. I kdyby likvidující společnost na základě svých zkušeností z předchozích likvidací předpokládala, že například 10 % stavebního odpadu lze v průměru vytěžit jako šrot, pokud o tom neinformuje protistranu a neinformuje ji o tom, jakou hodnotu přikládá převzatému odpadu, pak sice může existovat objektivní statistická hodnota výtěžnosti převzatého odpadu, ale chybí subjektivní hodnota na straně objednatele služby likvidace. Ten v okamžiku předání odpadu subjektivně neví, že nějaké protiplnění předává a bez součinnosti s likvidační společností ani nemůže vědět, jakou hodnotu likvidační společnost převzatému odpadu k likvidaci přisuzuje.

Dle názoru předkladatelů ze zákona o DPH nevyplývá v tomto případě povinnost pro objednatele likvidace zjišťovat, jaká je u likvidující společnosti průměrná výtěžnost druhotných surovin ze stavebního odpadu a zda likvidující společnost stavební odpad přijímá nebo nepřijímá stavební odpad s úmyslem z něj v rámci likvidace pro sebe vytěžit majetkový prospěch.

I když SDEU ve věci *First National Bank of Chicago*, C-172/96, bod 31 uvedl, že případné technické problémy při stanovení výše protiplnění nedovolují dospět jen na základě této skutečnosti, k závěru, že neexistuje, nelze takový závěr považovat za absolutní a mimo rámec reálného hospodářského fungování. Zejména pokud SDEU v rozsudku *A Oy*, bod 42 uvedl, že tato hodnota musí být chápána tak, že se rovná částce, o kterou poskytovatel snížil cenu za provedení demoličních prací. Pokud se objednatel tuto částku od likvidační společnosti nedozví, jeho subjektivní hodnota je nulová.

Příklad 2: Prodej autovraku ke šrotaci

Prodávající a kupující (oba plátcí DPH) uzavřou kupní smlouvu, kde předmětem smlouvy je prodej neopravitelného vozidla z majetku prodávajícího k následné ekologické likvidaci, a to za účelem jeho demontáže a následné fyzické likvidaci jako tříděný kovový a ostatní (nekovový) odpad, se zajištěním recyklace/opětovného využití/odstranění těchto odpadů v zařízení kupujícího s platným povolením na tuto činnost. Předmětem koupě se pro vyloučení pochybností rozumí vozidlo, které je určené k dalšímu zpracování pod katalogovým číslem odpadů 16 01 06 01 dle vyhlášky č. 8/2021 Sb., o Katalogu odpadů a posuzování vlastností odpadů (Katalog odpadů), v platném znění, jako vozidlo s ukončenou životností. Cena je stanovena bez vazby na skutečnou výtěžnost, druhotné suroviny nebo množství využitelných náhradních

dílů. Při dodání vozidla se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné ke dni dodání zboží, kterým se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, které bude stvrzené předávacím protokolem. Rozložení vozidla, dopravu z místa deponie do místa ekologické likvidace a další náklady související s touto činností včetně vážení, zabezpečuje kupující na své náklady a nebezpečí v souladu s platnou legislativou. Smluvní strany sjednali, že tyto náklady nemají vliv na kupní cenu, ani nejsou její součástí a jdou zcela na vrub kupujícího. Kupující je povinen na vyžádání zaslat prodávajícímu doklad o naložení s veškerým převzatým odpadem.

Dle názoru překladatelů je hospodářská realita vnímaná průměrným zákazníkem taková, že vlastník auta odprodává autovrak oprávněné osobě a má zájem o jeho ekologickou likvidaci autorizovanou osobou, která převzetí autovraku potvrdí vystavením Potvrzení o převzetí autovraku do systému ISOH, což je podmínkou pro výmaz vozidla z evidence vozidel.

Neexistuje objektivně zjistitelná skutečnost, která by nasvědčovala existenci dvou zdanitelných plnění (viz srovnání s příkladem 4). Cena za výkup autovraku je stanovena jednotně a není navázaná na skutečnou výtěžnost šrotu a/nebo náhradních dílů ani na žádné další aspekty samotné likvidace. Ze zákona o DPH nevyplývá povinnost zjišťovat od protistrany jakou subjektivní hodnotu přičítá přijatému plnění a naopak protistrana nemá povinnost takovou subjektivní hodnotu sdělovat, protože je to obvykle součástí její obchodní politiky. Navíc ve výše uvedených případech obě strany nepovažují vzájemně transakci s úplatnou částečně poskytnutou formou nepeněžního plnění s povinností zjistit základ daně dle § 36 odst. 6 písm. d) ZDPH.

Dílčí závěr č. 1 - Poskytování zdanitelného plnění bez protiplnění a bez existence objektivní skutečnosti zohledňující tvorbu ceny

Plnění, které je z pohledu obou smluvních stran ke dni jeho uskutečnění považováno za jedno hospodářské plnění s jedinou sjednanou cenou by nemělo být uměle rozdělováno na dvě protiplnění, pokud smluvní dokumentace, subjektivní vztah smluvních stran k transakci ani jiné objektivně zjistitelné skutečnosti nenasvědčují tomu, že subjektivní hodnota jednoho plnění byla zohledněna při tvorbě ceny za protiplnění. Přičemž z pohledu právní jistoty nemůže být žádné ze smluvních stran dáno k tíži, že druhá smluvní strana navzdory původnímu záměru nebo skutečností čerpala dodatečnou ekonomickou výhodu z již uskutečněné transakce, ledaže by první smluvní strany od druhé smluvní strana získala informaci o výši takové ekonomické výhody zohledněné ve sjednané ceně.

Dvě zdanitelná plnění

Naopak pokud je ze smluvního ujednání a způsobu stanovení ceny zřejmé, že existuje objektivní skutečnost zohledňující tvorbu ceny a smluvní strany takové skutečnosti přiřadily samostatnou subjektivní hodnotu, 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 existuje objektivní skutečnost zohledňující tvorbu ceny (tj. existence šrotu), která se promítla do subjektivně stanovené výsledné ceny za likvidaci (tj. cena za očekávaný šrot vytěžený v rámci likvidace) dohodnuté mezi stranami ve smlouvě a obě strany mají o výši subjektivní hodnoty protiplnění stejné povědomí.

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 by zákazník jinak zaplatil za likvidaci. Takové snížení standardní ceny likvidace musí být objektivně zjistitelné a musí vyplývat ze smlouvy uzavřené mezi stranami.

Příklad 3: Likvidace technologického celku se zápočtem ceny šrotu

Plátce uzavře smlouvu o likvidaci technologického zařízení. Smlouva stanoví jednu celkovou cenu, kterou zaplatí buď (i) likvidační společnost vlastníkově 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 může být stanovena peněžně s budoucím zápočtem pohledávky a závazku s peněžním doplatkem nebo nepeněžně s doplatkem.

Příklad 4: Prodej autovraku s protislužbou likvidace

Zadání odpovídá příkladu č. 2, liší se ale v tom, že smlouva samostatně stanoví hodnotu autovraku a samostatně hodnotu služby likvidace, přičemž si strany ujednají cenu za autovrak jako rozdíl obou hodnot. Jedná se o dvě zdanitelná plnění – dodání zboží (odpadu) a poskytnutí služby.

Dílčí závěr č. 2 - Poskytování zdanitelného plnění s protiplněním a s existencí objektivní skutečnosti zohledňující tvorbu ceny

Pokud existují objektivně zjistitelné skutečnosti nasvědčující tomu, že cena za zdanitelné plnění zohledňuje protiplnění poskytnuté příjemcem plnění, jedná se o dvě vzájemně poskytnutá zdanitelná plnění. V takových případech jsou smluvní strany povinny vlastní poskytované zdanitelné plnění oddělit od zdanitelného plnění protistrany, stanovit základ daně pro každé z nich a samostatně posoudit jeho režim zdanění.

b) Základ daně při prvním dodání a jeho pozdější změny

Peněžitá úplata

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

Nepeněžitá úplata bez doplatku

Pokud se jedná o směnný obchod, tzn. obě strany si vzájemně poskytují plnění, aniž by vyjádřily hodnotu těchto vzájemných plnění v penězích, 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.

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 pevné ceny za obě zdanitelná plnění, přičemž společnost, která likviduje zařízení a zároveň vykupuje šrot, nese tržní riziko z kolísání cen druhotných surovin. Pozdější vyšší nebo nižší výnos z prodeje šrotu nemění v takovém případě původní základy daně.

Smluvní strany si ale také mohou sjednat cenovou doložku podle skutečné výtěžnosti, například stanoví základní cenu plnění na základě odhadu objemu a předpokládané výkupní ceny šrotu a zároveň ujednají mechanismus úpravy ceny na základě pozdějších skutečností. K DUZP tak cena není konečná, ale je určen mechanismus následného dopočítání. U plnění, kde je úplata sjednána částečně nebo zcela v nepeněžitě podobě (tj. musí být použita cena obvyklá k DUZP), nestanoví zákon jasný postup opravy základu daně. Podle názoru předkladatelů není důvod postupovat při opravě základu daně jinak, než je tomu u peněžitých úplat. Navrhujeme odsouhlasit, že ustanovení § 42 odst. 1 písm. a) ZDPH se použije při změnách základu daně v obou případech (peněžitě i nepeněžitě úplaty) a smluvní strany opraví základ daně prostřednictvím opravného daňového dokladu v běžném daňovém přiznání.

Příklad 5: Peněžitá úplata

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 původní vlastník stroje doplatil demoliční společnosti 500 tis. Kč.

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

Příklad 6: Nepeněžitá úplata s doplatkem

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.

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 není důvod postupovat jinak, než je tomu v příkladě 5. I zde jde o cenovou doložku a 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 (předpokládaná váha šrotu, výkupní cena na trhu). Případné následné skutečnosti, 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.

c) 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, kov) nebo odpad. Aby se uplatnil režim přenesení daňové povinnosti dle § 92c ZDPH, musí být splněny kumulativně dvě podmínky: zboží spadá do kódů nomenklatury vyjmenovaných v Příloze 5 ZDPH a je splněn slovní popis uvedený u dané položky Přílohy 5.

První podmínku – kód nomenklatury („KN“) je podle názoru předkladatelů nutné vykládat s ohledem na obecný princip hlavního a vedlejšího plnění. Není možné uměle oddělovat jednotné hospodářské plnění na více částí, ale je třeba určit hlavní/nosný prvek celé transakce, určit jeho KN a ten bude určovat režim vedlejších plnění. Pokud je převažující částí plnění odpad/šrot spadající do vyjmenovaných KN v Příloze 5, pak vedlejší plnění budou sdílet režim hlavního plnění, i když sami o sobě by pod tento KN nespadaly.

Druhá podmínka – slovní popis „odpad“ a/nebo „šrot“. Ani jeden z těchto pojmů ZDPH ani příloha nedefinuje, přičemž dodavatel má většinou jen omezené informace o tom, jakým způsobem odběratel s dodaným plněním naloží, a přitom se vystavuje vysokému riziku nesprávného uplatnění DPH.

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 názoru předkladatelů pro splnění slovního popisu „odpad“ a/nebo „šrot“ je potřeba posoudit objektivní stav dodávaného zboží ke dni převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, a to s ohledem na hospodářskou realitu a cíle, jejichž smluvní strany chtějí při dané transakci dosáhnout. Při posuzování režimu zdanění může dodavatel vycházet pouze z informací, které mu jsou z jeho pohledu známy ke dni dodání zboží a které jsou objektivně ověřitelné v okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Příklad 7: Kovový odpad (podmínka slovního popisu)

Metalurgická společnost odprodává vyrobené kovové ingoty, u kterých chemický rozbor potvrdil vysokou koncentraci znečištění. Společnost tyto kovové ingoty kvůli normám čistoty kovu nemůže dále použít ve své výrobě, představují pro ni odpad a takto jsou zachyceny i účetně (snížení hodnoty zásob vlastní výroby přes opravnou položku). Tyto ingoty mají kód nomenklatury vyjmenovaný v seznamu Přílohy 5 ZDPH, ale není zřejmé, zda je splněn slovní popis „odpad a šrot“. Tento kontaminovaný kov běžně vykupují další odběratele z různých oborů. Dodavatel nemá informaci o tom, jakým způsobem bude zboží dál použito a může naplnění podmínek Přílohy 5 ZDPH posuzovat pouze ze svého pohledu. Z pohledu dodavatele se objektivně jedná o „kovové předměty rozhodně nepoužitelné jako takové pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů“. Dodavatel použije režim přenesení daňové povinnosti. Z pohledu zákazníka se ale může jednat o běžné zboží, které dál přeprodá nebo zpracuje ve své výrobě.

Příklad 8: Demolice technologické celku – ekonomická podstata, podmínka KN a podmínka slovního popisu

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. Převážnou část lze zařadit do kódu nomenklatury pro kovový odpad a šrot vyjmenovaný v Příloze 5 ZDPH. Menší část může být demoliční společností prodána na náhradní díly. Ačkoliv právně dodavatel na odběratele převádí stroj a z účetnictví vyrazuje stroj, ekonomicky je na odběratele převeden odpad, protože hospodářská podstata transakce je taková, že samotnou demontáží se ze stroje stává odpad (šrot) a odběratel se smluvně k demontáži a likvidaci zavázal, proto se strojem nenakládá podle jeho původního účelu. Vzhledem k tomu, že hlavním plněním je dodání šrotu jako odpadu, případné vytěžené náhradní díly jsou vedlejším plněním³, které nejsou ekonomickým cílem transakce samy o sobě, a proto sdílí daňový režim hlavního plnění.

Příklad 9: Likvidace autovraku – ekonomická podstata, podmínka KN a podmínka slovního popisu

Vlastník vyřadil ze svého majetku automobil po havárii pro jeho další nepoužitelnost. Vrak auta odprodá specializované společnosti, která vystaví potvrzení o ekologické

³ Levob Verzekeringen, C-41/04, body 21 a 22: O jediné plnění se jedná zejména v případech, kde je třeba jeden nebo více prvků považovat za hlavní plnění, zatímco, naopak, jeden nebo více prvků je třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Stejně tomu je, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

likvidaci, což je podmínkou pro vyřazení vozidla z evidence. Ke dni prodeje vraku je zřejmé, že pro prodávajícího je již auto pro jeho původní účely nepoužitelné a kupující má závazek auto zlikvidovat. Ekonomickou podstatou transakce a převažujícím plněním je tedy dodání autovraku k likvidaci.

Ve vraku mohou jsou vedle kovových částí (šrotu) i plastové díly, sedačky apod. (odpad) a také díly vhodné k demontáži a prodeji. Prodej vraku ale nelze uměle rozdělit na více samostatných zdanitelných plnění (prodej šrotu, likvidace plastů, prodej náhradních dílů). Hlavní a převažujícím plněním je šrot z karoserie, který odpovídá KN i slovního popisu „odpad a šrot“. Ostatní části jsou pouze vedlejším plněním a sdílí daňový režim s hlavním plněním.

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

Pro použití režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92c ZDPH je potřeba naplnit podmínku kódu nomenklatury a zároveň slovního popisu dané položky Přílohy 5 ZDPH. Přitom je potřeba respektovat hospodářskou realitu celé transakce a princip hlavního a vedlejšího plnění. Pokud je prodáváno zboží v aktuálním stavu (stroj, nemovitost, auto) a odběratel se zaváže zboží zlikvidovat (na místě nebo později s doložením likvidačního protokolu), pak se jedná o odpad a/nebo šrot, a nikoliv prodej zboží určeného k původnímu účelu.

O odpad a/nebo šrot se jedná také v situaci, kdy pro dodavatele je předmět dodání rozhodně nepoužitelný pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů, a to bez ohledu na skutečnost, že odběratel nemá povinnost likvidace. Dodavatel kontrolu nad dalšími osudem zboží a může transakci vyhodnotit pouze na daném stupni a ze svého pohledu.

Budou-li při likvidaci ze zboží vytěženy také náhradní díly k prodeji nebo jiný odpad nesplňující KN přílohy 5 ZDH (např. autosedačky k likvidaci), bude na ně nahlíženo jako na vedlejší plnění, které není samostatným cílem transakce a takové vedlejší plnění nebude uměle oddělováno od jednotného hospodářského celku.

V hraničních nebo skutkově nejasných případech, kdy mají plátcí důvodně za to, že zdanitelné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, mohou plátcí postupovat dle § 92a odst. 8 ZDPH a na plnění shodně uplatnit režim přenesení daňové povinnosti nebo požádat o závazné posouzení v souladu s § 92h a § 92i ZDPH.

d) Základ daně při dalším prodeji

Při likvidaci strojů je z hlediska DPH nejasná situace v případě, že ze stroje je v rámci likvidace vymontován díl, který je následně samostatně nabízen k prodeji.

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 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).

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 ponížené o výnos z prodeje šrotu. Praktickým problémem je ale stanovení ceny šrotu ve vztahu ke konkrétnímu vraku. Podle názoru předkladatelů lze 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 vyrovnáním 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 10: Vrakoviště je plátce DPH ve zvláštním režimu pro obchodníky podle § 90 ZDPH. 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. Ostatní části vraku 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 pořízeného od osoby nepovinné k dani při použití zvláštního režimu podle § 90 ZDPH bude následující:

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

Základ daně při prodeji dílu č. 1: Prodejní cena 3.000 Kč – pořizovací cena dílů 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 ponížená 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.

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 metodou 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 průměrný výnos z prodeje šrotu.

Následně zbývající část pořizovací ceny bude postupně alokována jako pořizovací cena k jednotlivým prodaným dílům a režim přírážky bude uplatněn až na díly, jejichž prodejní cena překročí přiřazenou pořizovací cenu.

Cenu šrotu přiřazenou k pořízenému použitému zboží lze stanovit na základě průměrné předpokládané ceny za šrot dosažené v rámci likvidace vraku.

Navrhujeme potvrdit výše uvedené dílčí závěry 1 až 5 a stanovisko finanční správy veřejně publikovat. Výše popsané metodické závěry platí ode dne zveřejnění finální verze Koordinačního výboru.

Stanovisko GŘ

Níže uvádíme vyjádření k jednotlivým částem příspěvku z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „Směrnice o DPH“) a související judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“).

Veškeré níže uvedené komentáře jsou pouze potvrzením existující legislativy a judikatury. Datum zveřejnění závěrů koordinačního výboru proto nemá na jejich platnost žádný vliv.

K bodu a) Počet zdanitelných plnění v rámci likvidace se vznikem zboží určeného k dalšímu prodeji

Z rozhodnutí SDEU ze dne 10. 1. 2019, A, C-410/17, ECLI:EU:C:2019:12 (dále jen „A“) vyplývá, že pokud má podle smlouvy o demolici poskytovatel služeb povinnost provést demoliční práce a v případě, že odpad z demolice obsahuje šrot, může tento šrot prodat, zahrnuje tato smlouva poskytnutí služby za úplatu (provedení demoličních prací), a rovněž dodání zboží za úplatu (dodání šrotu), pokud poskytovatel demoličních služeb přikládá dodání šrotu hodnotu, kterou zohledňuje při stanovení ceny nabídnuté za provedení demoličních prací⁴.

Takovému závěru nebrání dle SDEU ani okolnost, že množství a hodnota šrotu, který může obsahovat odpad z demolice, nebylo dohodnuto ve smlouvě o demolici. SDEU dále konstatoval, že v případě, kdy hodnota šrotu neodráží hospodářskou a obchodní realitu, musí se vnitrostátní soud ujistit, že nedochází ke zneužití, přičemž musí zohlednit všechny relevantní skutečnosti.

Každou transakci je nutno posuzovat individuálně podle okolností (ať už subjektivních či objektivních) s ohledem na výše uvedené závěry SDEU.

Judikatura SDEU tedy výslovně smluvní ujednání o existenci protiplnění a jeho hodnotě jako podmínku dvou plnění nevyžaduje. Klíčová je hospodářská realita vztahu, konkrétně skutečnost, zda poskytovatel služeb likvidace přikládá dodání šrotu hodnotu, kterou zohledňuje v nabídkové ceně (totéž platí pro nabyvatele zboží ve vztahu k službě demontáže a odvozu odpadu). Příslušné smluvní ujednání může být vodítkem, nikoli však jediným důkazem o existenci jednoho či dvou plnění. Skutečnost, že poskytovatel služeb likvidace přikládá protiplnění v podobě šrotu v penězích vyjádřitelnou hodnotu, nemusí tedy být uvedena přímo ve smlouvě. Musí však být druhé smluvní straně známa.

⁴ Obdobně se SDEU vyjádřil ke smlouvě o koupi za účelem demontáže, kde uzavřel, že má-li nabyvatel povinnost demontovat a odvést zboží, jakož i odpad, který při tom vznikl, přičemž tím konkrétně uspokojuje potřeby prodávajícího, zahrnuje tato smlouva rovněž poskytnutí služeb za úplatu (poskytnutí demontážních prací a odvozu), pokud tento nabyvatel přikládá tomuto dodání hodnotu, kterou zohledňuje v nabízené ceně jako faktor snižující kupní cenu zboží určeného k demontáži.

Co se týče způsobu stanovení ceny, upozorňujeme, že „jediná sjednaná cena“ ani pevná cena (tj. cena, která není následně upravována podle skutečné výtěžnosti) nemusí být sama o sobě indicií jednoho plnění.

Stejně tak není podstatné, zda smluvní strany přikládají protiplnění významnou či nevýznamnou hodnotu.

Roli nehraje ani fakt, zda existuje reálný výtěžek z likvidace, natož pak skutečnost, zda má objednatel povědomí o existenci reálného výtěžku z likvidace u druhé smluvní strany.

S dílčími závěry č. 1 a 2 lze proto souhlasit s výhradami uvedenými výše.

K bodu b) Základ daně při prvním dodání a jeho pozdější změny

Vyžaduje-li ZDPH použití obvyklé ceny, jedná se o objektivní hodnotu, jejímž základem není vzájemná dohoda smluvních stran. Klíčem pro stanovení základu daně a jeho případnou opravu je tedy skutečnost, co je předmětem dodání a v jakém okamžiku k dodání dochází.

Je-li předmětem dodání stroj, stanovuje se obvyklá cena stroje v okamžiku jeho dodání. Tato cena jakožto hodnota objektivní se nemůže změnit dohodou smluvních stran z důvodu okolností nastalých po datu dodání stroje.

Je-li předmětem dodání šrot, může dojít ke změně rozsahu plnění (množství dodaného šrotu). Obvyklou cenu šrotu (ve smyslu jednotkové ceny na tunu apod.) však dohodou změnit taktéž nelze.

V případě nepeněžitého úplaty s doplatkem upozorňujeme, že podle ustanovení § 36 odst. 6 písm. d) ZDPH postupuje pouze ta smluvní strana, které se toto ustanovení týká.

S dílčím závěrem č. 3 lze proto souhlasit pouze částečně.

K bodu c) Režim uplatnění DPH v závislosti na povaze zdanitelného plnění

Režim přenesení daňové povinnosti se v souladu s § 92c ZDPH použije na dodání zboží, které odpovídá kódu celní nomenklatury (dále jen „KN“) a popisu zboží uvedenému v příloze č. 5 ZDPH. V některých případech se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje pouze na konkrétní podpoložku KN⁵, v některých případech na celou položku, tedy na celou základní skupinu zboží⁶. V takovém případě je v příloze č. 5 uveden kód a název celé položky KN, nikoli každá podpoložka jednotlivě.

Pro účely aplikace § 92c ZDPH je nezbytné v první řadě stanovit kód KN dodávaného zboží. Kód KN se však může lišit podle toho, co je předmětem dodání (stroj nebo následně vzniklý šrot). Změny na zboží (např. demontáž stroje či rozebrání

⁵ Např. 2618 00 00 Granulovaná struska (struskový písek) z výroby železa nebo oceli.

⁶ Např. 7204 Odpad a šrot ze železa nebo oceli; přetavený odpad ze železa nebo oceli v ingotech.

automobilu na součástky), které následují po jeho dodání, nejsou pro aplikaci § 92c ZDPH relevantní.

Shodně jako v bodě b) je proto potřeba se zabývat otázkou, co konkrétně bylo dodáno a v jakém okamžiku k dodání došlo. Rozhodující kritérium pro zařazení zboží je pak nutno hledat v jeho objektivních vlastnostech a charakteristikách, jak jsou definovány zněním čísla nebo položky celního sazebníku a poznámek k těmto třídám nebo kapitolám, a to v okamžiku jeho dodání.

Pro úplnost je nutné zdůraznit, že kód KN se neurčuje s ohledem na obecný princip hlavního a vedlejšího plnění, ale podle všeobecných pravidel pro výklad kombinované nomenklatury. Obsahuje-li dodané zboží i vedlejší plnění, pak může být dodané zboží jako celek zařazeno do jiného kódu KN, než by bylo zařazeno samostatně hlavní plnění. Nelze se tak omezit pouze na kód KN u hlavního plnění a od tohoto kódu KN odvíjet celý daňový režim

Co se týče pravidel pro aplikaci § 92c ZDPH, judikatura NSS⁷ shodně uvádí, že při zařazování zboží do příslušného kódu celní nomenklatury je nutné vycházet z výkladových pravidel pro zařazování zboží do příslušného kódu celní nomenklatury dle Společného celního sazebníku, tj. ze znění čísla nebo položky KN a poznámek k těmto třídám. Přitom je třeba zohlednit povinnost restriktivního výkladu. Režim přenesení daňové povinnosti totiž představuje výjimku ze základní zásady, podle níž je DPH povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby⁸.

S ohledem na výše uvedené je nutno posuzovat každou jednotlivou transakci. Povahu zboží přitom nelze posuzovat podle subjektivního hodnocení dodavatele zboží (tj. použitelnost v rámci jeho obchodní činnosti). To je zásadní zejména u autovraků či technologických celků. Skutečnost, že dodavatel již vozidlo nebo stroj nechce používat, že oprava je pro něj ekonomicky nevýhodná nebo že věc předává k ekologické likvidaci, sama o sobě neznamena, že dodává zboží spadající do přílohy č. 5 ZDPH.

Ustanovení § 92a odst. 8 ZDPH lze aplikovat pouze v případě, kdy smluvní strany mají **důvodně** za to, že plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti. Tímto ustanovením tedy nelze obcházet povinnost stanovit kód KN dodávaného zboží.

V případě nejasností (viz příklady č. 7–9) je možné využít institut závazného posouzení v souladu s § 92h a § 92i ZDPH.

Z výše uvedených důvodů je nutné dílčí závěr č. 4 považovat za příliš zjednodušující, neboť upřednostňuje subjektivní vnímání dodavatele, nerespektuje ustanovení § 92c ZDPH ani povinnost restriktivního výkladu. Nelze ho proto v obecné rovině akceptovat.

⁷ Viz například rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2018, čj. 4 Afs 130/2018-42 nebo rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2019, čj. 1 Afs 69/2018-32.

⁸ Viz například rozhodnutí SDEU ze dne 13. 2. 2019, *Human Operator*, C-434/17, ECLI:EU:C:2019:112, bod 30.

K bodu d) Základ daně při dalším prodeji

V úvodu bodu d) předkladatelé uvádějí, že v případě autovraků dochází obvykle k výkupu za paušální cenu, přičemž hlavní podstatou vraku je kov určený k separaci a prodeji jako šrot i v případě, že z vraku jsou vymontovány použitelné náhradní díly.

Je však třeba upozornit, že činnost autovrakovišť je mnohem širší a běžně zahrnuje i výkup vozidel na náhradní díly, která nejsou primárně určena k likvidaci. Jejich podstatou není kov určený k separaci a mohou být oceňována na individuální bázi právě s ohledem na hodnotu náhradních dílů.

Veškeré závěry týkající se stanovení základu daně při prodeji vymontovaných náhradních dílů je proto třeba vzhledem k výše uvedenému posuzovat v kontextu konkrétní situace.

Judikatura SDEU potvrzuje, že použité součástky pocházející z motorových vozidel s ukončenou životností nabytých podnikem zabývajícím se recyklací vozidel od jednotlivce, které jsou určeny k prodeji jako náhradní díly, představují „použité zboží“⁹.

Na dodání vymontovaných náhradních dílů se proto za podmínek zakotvených v § 90 ZDPH¹⁰ aplikuje zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím. Základem daně je v takovém případě přírážka snižená o daň z přírážky. Přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou zboží.

Pokud není pořizovací cena vymontovaných dílů určených k prodeji známa, lze u vozidel určených k likvidaci pro účely stanovení základu daně podle § 90 ZDPH pořizovací cenu vraku nejprve snížit o předpokládaný výnos z prodeje šrotu. Zjednodušení v podobě průměrné očekávané prodejní ceny šrotu je v tomto případě akceptovatelné. Lze totiž předpokládat, že skutečná prodejní cena šrotu nebude ve vazbě na konkrétní vozidlo zjištělná.

Uvedeným postupem plátce vypočte základ daně pro všechny vymontované náhradní díly určené k prodeji. Ten je pak tvořen rozdílem mezi jejich prodejní cenou a pořizovací cenou vraku sníženou o výnos z prodeje šrotu.

V souladu s § 90 ZDPH lze však základ daně stanovit buď jednotlivě za každý prodávaný díl (viz § 90 odst. 3 ZDPH) nebo za zdaňovací období, pokud jednotková pořizovací cena dílu nepřevyšuje 1 000 Kč (viz § 90 odst. 4 ZDPH).

Je-li základ daně stanoven pro každý díl jednotlivě, je nutno primárně vycházet z údajů, které má plátce k dispozici. Pro každý vymontovaný náhradní díl určený k dalšímu prodeji je autovrakoviště povinno vést předepsanou evidenci¹¹, včetně vazby

⁹ Viz rozhodnutí SDEU ze dne 18. 1. 2017 *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, ECLI:EU:C:2017:20.

¹⁰ Je-li plnění přijato od jiné osoby, než stanoví § 90 odst. 2 ZDPH, zvláštní režim nelze aplikovat. Ustanovení § 90 odst. 13 ZDPH výslovně stanoví, že v případech, kdy obchodník uplatňuje daň a současně používá zvláštní režim, je povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty samostatně plnění podle jednotlivých způsobů uplatňování daně.

¹¹ Viz vyhláška 345/2021 Sb., o podrobnostech nakládání s vozidly s ukončenou životností.

na konkrétní vozidlo. Zároveň je nezbytné vymontované náhradní díly odpovídajícím způsobem zachytit ve skladové evidenci. Ta případně může sloužit jako pomůcka pro stanovení pořizovací ceny dílu, je-li provedeno jeho ocenění.

Jelikož příspěvek neobsahuje relevantní informace týkající se evidence pořizovacích cen pro účely účetnictví, nelze učinit žádné konkrétní závěry v tomto směru.

Je-li základ daně stanoven za zdaňovací období, představuje rozdíl mezi celkovou prodejní cenou za dodané zboží (prodané náhradní díly) a celkovou pořizovací cenou za nakoupené zboží (cena nakoupených vraků snižena o prodejní cenu šrotu). Přenášení případné „záporné bilance“ do dalšího zdaňovacího období však nemá oporu v § 90 ZDPH.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 23. 9. 2026**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).¹²

Níže uvádíme klíčové výroky SDEU v oblasti definice pojmu zdravotní služby s léčebným cílem nebo chránícím 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**

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

¹² 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.

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 chránící 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.

Stanovisko GFR

Souhlas se závěrem u bodu 5.1., nesouhlas s bodem 5.2. a částečný souhlas s bodem 5.3.

Obecně k osvobození dle § 58 zákona o DPH

Podle § 58 odst. 1 ZDPH je zdravotní službou pro účely osvobození zdravotní služba podle zákona upravujícího zdravotní služby, poskytovaná poskytovatelem zdravotních služeb a uvedená v jeho oprávnění, pokud jde o činnost s léčebným cílem nebo chrání lidské zdraví, případně služba s ní úzce související. Zákon o zdravotních službách přitom rozlišuje mimo jiné preventivní péči, jejímž účelem je včasné vyhledávání faktorů souvisejících se vznikem nemoci nebo zhoršením zdravotního stavu, a diagnostickou péči, jejímž účelem je zjišťování zdravotního stavu pacienta a okolností relevantních pro zjištění nemoci, diagnózy nebo léčebného postupu.

Způsob úhrady za vyšetření není sám o sobě rozhodující, zda služba může být osvobozena od daně bez ohledu na to, zda ji hradí pacient, zdravotní pojišťovna nebo jiná osoba. Současně ale GFR výslovně uvádí, že pro osvobození není dostačující, že jde formálně o zdravotní službu; rozhodující je její účel a cíl, tj. ochrana, udržení nebo obnova zdraví, léčba nebo prevence.

K bodu 5.1.**Indikace vyšetření lékařem**

Pokud je laboratorní vyšetření indikováno lékařem na základě posouzení zdravotního stavu pacienta a jeho výsledky slouží k diagnostice, prevenci, léčbě nebo dalšímu léčebnému postupu, jde při splnění subjektivních podmínek o zdravotní službu osvobozenou od daně podle § 58 ZDPH.

Lékařská žádanka zde sice není právní podmínkou osvobození, ale je silným objektivním prvkem při posouzení, zda má služba léčebný, diagnostický nebo preventivní účel.

K bodu 5.2.**Samoplátcovské laboratorní vyšetření bez žádanky**

Samotná absence žádanky ani skutečnost, že službu hradí pacient jako samoplátce, nevylučují osvobození podle § 58 ZDPH. V případě okolností uvedených v bodu 5.2. však nelze se závěrem předkladatele souhlasit, neboť v popsáném skutkovém nastavení není prokázáno, že hlavním účelem poskytované služby je léčebný cíl nebo ochrana lidského zdraví ve smyslu § 58 odst. 1 ZDPH. Poskytovatel laboratorních služeb v této variantě pacientovi poskytuje pouze analytický výstup ve formě výsledkového listu, aniž by současně docházelo k odbornému zdravotnickému posouzení výsledků, stanovení diagnózy, doporučení léčebného postupu nebo jinému individualizovanému zdravotnímu úkonu.

Průměrný spotřebitel není odborně způsobilý určit medicínskou nezbytnost laboratorního testování, pokud neprobíhá klinické posouzení indikace. Pokud laboratoř technicky provede analýzu, následně v podstatě jen předá data bez odborného zdravotnického posouzení. Průměrný spotřebitel není schopen adekvátně výsledky vyhodnotit a skutečný účel ochrany zdraví je tedy sporný. Pouhé poučení typu „kontaktujte lékaře“ lze považovat za nedostačující. Laboratorní test sám o sobě tudíž ochranu zdraví nesplňuje – je to jen část zdravotnického diagnostického procesu.

Nicméně např. u laboratorních testů na pohlavně přenosné infekce je diagnostický účel směřující k ochraně lidského zdraví zpravidla výrazněji přítomen. Samotný laboratorní výsledek, ať již ve formě pozitivního či negativního nálezu nebo číselné hodnoty s referenčním rozmezím, však představuje především odbornou informaci o zjištěném laboratorním nálezu. Jeho správná interpretace závisí na použité metodě, citlivosti a specifitě testu, době od možné expozice, klinických příznacích a dalších okolnostech. Samotný výsledek proto nemusí bez dalšího představovat definitivní potvrzení či vyloučení konkrétního onemocnění.

GFŘ je tedy názoru, že samotná skutečnost, že laboratorní vyšetření je potenciálně využitelné při ochraně zdraví, nepostačuje pro osvobození od DPH ve smyslu § 58 zákona o DPH. U laboratorních testů poskytovaných bez odborné zdravotnické indikace (a zpravidla bez zjevné přímé návaznosti na související diagnostický či léčebný proces) nejsou naplněny podmínky pro osvobození od daně ve smyslu § 58 zákona o DPH. Osvobození je výjimka ze základního principu a mělo by být aplikováno co nejužší. I tak mají tyto testy výjimku ze základní sazby daně a podléhají 12 % DPH.

K bodu 5.3.**Samoplátcovský test s odbornou interpretací**

Pro účely splnění podmínek pro osvobození ve smyslu § 58 zákona o DPH je nezbytná odborná zdravotnická interpretace laboratorního nálezu lékařem či odborným pracovníkem v laboratorních metodách a doporučení navazujících zdravotních opatření. Toto svědčí o tom, že převládajícím účelem služby není pouhé poskytnutí informace, ale posouzení, zachování, ochrana nebo obnovení zdravotního stavu vyšetřované osoby.

Pokud je interpretace výsledků poskytnuta jako součást jednoho balíčku laboratorního vyšetření, lze ji zpravidla považovat za součást hlavní zdravotní služby. Je-li poskytována samostatně jiným poskytovatelem, je třeba samostatně ověřit, zda ji poskytuje oprávněná osoba v rámci zdravotních služeb a zda má léčebný, diagnostický nebo preventivní účel.

Lze akceptovat i písemné vyhodnocení testů lékařem či odborným pracovníkem v laboratorních metodách, za splnění podmínek pro osvobození např. lékařských konzultací poskytnutých po telefonu ve smyslu rozsudku SDEU C-48/19. Písemné vyhodnocení musí především sledovat terapeutický účel, kterým je např. vysvětlování zdravotního stavu, navrhování změn v léčbě anebo užití léků daného pacienta. Nemůže se jednat o obecné poskytování informací o nemocech a léčbě, tj. např. pouhé doporučení k další léčbě je nedostačující. Druhou podmínkou je odbornost a kvalitativní úroveň odborníků, kteří tato vyhodnocení poskytují. Ta musí být rovnocenná s jinými poskytovateli lékařské péče.

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY**Daň z příjmů****645/23.09.26 Zdanění úroku z příplatku mimo základní kapitál**

Předkládají: Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466
Ing. Přemysl Klas, daňový poradce č. osv. 3983

1. Vymezení problému

Předmětem tohoto příspěvku je sjednocení výkladu při zdanění příjmu společníka kapitálové společnosti ve formě úroku z příplatku mimo základní kapitál ve smyslu § 162 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstev (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZOK**“) u společnosti s ručením omezeným nebo dobrovolně sjednané příplatkové povinnosti nad rámec zákona v případě akciové společnosti.

Předkladatel úvodem předesílá, že tento příspěvek se omezuje výlučně na posouzení daňového režimu na straně příjemce takového plnění (společníka/akcionáře) a vztahuje se pouze na situace, kdy sjednání úroku z příplatku sleduje smysl úpravy příplatku mimo základní kapitál a není pouze zastřeným právním jednáním či projevem zneužití práva.

2. Možnost úpravy úroků z příplatku mimo základní kapitál

Příplatkovou povinnost společníků společnosti s ručením omezeným upravuje § 162 a násl. ZOK. V případě akcionářů akciové společnosti zákon příplatkovou povinnost neupravuje. Vzhledem ke smluvní volnosti společníků nicméně tuto možnost obecně připouští jak odborná literatura¹³, tak Expertní skupina Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti¹⁴.

Zákon o obchodních korporacích současně výslovně neřeší, zda může kapitálová společnost vyplatit společníkovi i úrok z tohoto příplatku, ať se již jedná o „dobrovolný“ nebo „povinný“ příplatek¹⁵. Společník totiž musí vždy vyslovit souhlas se zakladatelským právním jednáním, které musí možnost uložení příplatku připouštět. Společník přitom může často svůj souhlas podmínit právě přiznáním případného úroku a může být v zájmu společnosti, jakož i dalších společníků, mu tuto možnost poskytnout. Jinak totiž může být vznik příplatkové povinnosti, a tedy i financování společnosti ohrožen.

¹³ HAVEL, B. § 162. In: ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020

¹⁴ Výkladové stanovisko č. 26 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. dubna 2014.

¹⁵ Uvedené blíže vysvětluje B. Havel a P. Šuk, když může společník přistoupit k příplatkové povinnosti pouze dobrovolně, označení „povinný“ a „dobrovolný“ příplatek je tak nepřesné, byť vžitě. Buď toto právo upravuje společenská smlouva (se kterou společník souhlasí buď přistoupením do společnosti nebo podpisem společenské smlouvy). V případě zakotvení příplatkové povinnosti během trvání společnosti je nezbytný souhlas všech dotčených společníků ve smyslu § 171 odst. 2 ZOK.

Také komentářová literatura připouští, že lze v obecné rovině uvažovat o ujednání (zpravidla ve společenské smlouvě), kterým se strany dohodnou, že k částce poskytnutého příplatku přirůstá úrok¹⁶. Omezení výplaty a sjednání úroků totiž § 16 odst. 2 ZOK omezuje pouze u emisního kurzu, kterým je ve smyslu § 15 odst. 4 ZOK především vklad a případně emisní nebo vkladové ážio. Definici vkladu dle ZOK upravuje § 15 odst. 1 ZOK. Podle tohoto ustanovení je vkladem peněžní vyjádření hodnoty předmětu vkladu do základního kapitálu obchodní korporace nebo jmenovitou hodnotu akcie.

Stejně tak § 276 odst. 4 ZOK zakazuje vydání akcii, s nimiž je spojeno právo na určitý úrok nezávisle na hospodářských výsledcích společnosti. Vzhledem, k tomu, že příplatkovou povinnost ZOK pro akciovou společnost neupravuje, a možnost příplatku je tak u akciové společnosti pouze dovozována (viz výše), lze vycházet z toho, že i na možnosti úročení takového příplatku se uplatní stejná pravidla.

Uvedená komentářová literatura se k možnosti výplaty úroku vyjadřuje pouze v situaci, kdy je úrok splatný pro případ vrácení příplatku. S těmito situacemi se lze již také setkat v praxi. Nelze však zcela vyloučit, že s ohledem na chybějící detailní úpravu tohoto institutu by mohl být úrok sjednán i s průběžnou (například roční) výplatou.

Také zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) s úročením vkladu ve prospěch vlastního kapitálu výslovně počítá. Podle § 8 odst. 1 písm. g) ZDP se příjmem z kapitálového majetku rozumí mimo jiné i úroky z hodnoty splaceného vkladu ve smluvené výši členů obchodních korporací. Podle § 24 odst. 7 ZDP se přitom vkladem pro účely tohoto zákona rozumí vklad do základního kapitálu včetně jiného plnění ve prospěch vlastního kapitálu. Z uvedeného tak plyne, že vkladem se dle ZDP rozumí, jak splacený vklad člena obchodní korporace, tak například příplatek mimo základní kapitál, který je jiným plněním ve prospěch vlastního kapitálu. Definice vkladu pro účely ZDP je tak širší, než je tomu v případě ZOK.

Pro úplnost je třeba uvést, že stávající úprava § 8 byla do ZDP doplněna (upravena) zákonem 492/2000 Sb. Tato novela rozšířila uplatnění ustanovení § 8 odst. 1 písm. g) ZDP na všechny typy obchodních společností (vypuštěním omezení pouze na veřejné obchodní společnosti). Důvodová zpráva pak pouze uvádí, že „Navrhovaná úprava dále odstraňuje právní nejistotu poplatníků a upravuje jednotně způsob zdanění úroků z hodnoty splaceného vkladu ve smluvené výši (§ 8 odst. 1 písm. g).“ Definice vkladu v § 24 odst. 7 ZDP byla doplněna novelou č. 438/2003 Sb. s účinností od 1. ledna 2004 bez bližšího odůvodnění. Lze tak dovodit, že záměrem zákonodárce bylo sjednotit daňových režim úroku z vkladu do jakéhokoli typu obchodní společnost v případech, kdy je taková výplata možná.

3. Úprava podle ZDP (Zdanění na straně příjemce)

3.1. Odlišení úroku od samotného vrácení příplatku

Úrok z příplatku mimo základní kapitál je třeba odlišit od samotného vrácení příplatku mimo základní kapitál. Samotné vrácení příplatku představuje vrácení dříve

¹⁶ KUHN, P. In: ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020

poskytnutého plnění ve prospěch vlastního kapitálu společnosti, které má samostatnou speciální úpravu v ZDP. Naproti tomu úrok z příplatku je nutné považovat za samostatné plnění, jehož ekonomickou funkcí je kompenzovat společníkovi nebo akcionáři časovou hodnotu prostředků nebo jiné majetkové hodnoty poskytnuté společnosti. Úrok proto není samotným vrácením příplatku mimo základní kapitál, emisního ážia ani plněním těchto plněním obdobným.

Z ekonomického a právního hlediska vykazuje tedy sjednaný úrok z příplatku mimo základní kapitál u společníka charakter smluvní odměny za poskytnutí kapitálu.

Z tohoto důvodu tak úrok z příplatku nelze považovat za příjem z vrácení emisního ážia, příplatku mimo základní kapitál nebo obdobné plnění. Představuje samostatný výnos společníka nebo akcionáře za poskytnutí majetkové hodnoty společnosti, nikoli samotné vrácení příplatku.

3.2. Zvláštní ustanovení o vymezení dividendového příjmu

Ustanovení § 21i ZDP speciálně upravuje zdanění příslušenství investičních nástrojů, které patří do vedlejšího kapitálu Tier 1. Vedlejší kapitál Tier 1 je pak vymezen článkem 52 Nařízení Evropského parlamentu a rady (EU) č. 575/2013. Podmínky pro zařazení do vedlejšího kapitálu zahrnují například omezení zdrojů pro výplatu výnosů (pouze z položek k rozdělení – písm. l) či osoby, která takový instrument vydává (písm. p)) a další konkrétní omezení.

Zařazení úročeného příplatku mimo základní kapitál do vedlejšího kapitálu Tier 1 tak bude velmi výjimečné (pokud o něm lze vůbec uvažovat). Nicméně pro vyloučení pochybností je zřejmé, že v takovém případě se závěry tohoto příspěvku na zdanění úroku neuplatní.

3.3. Daňoví rezidenti České republiky

3.3.1. Srážková daň

K aplikaci srážkové daně u daňových rezidentů ČR slouží primárně § 36 odst. 2 ZDP. V daném případě by pro zdanění úroku z příplatku mimo základní kapitál mohlo teoreticky připadat v úvahu uplatnění ustanovení § 36 odst. 2 písm. e) ZDP, které zahrnuje do zdanění srážkovou daň mimo jiné příjmy z vrácení emisního ážia, příplatku mimo základní kapitál nebo těchto plněním obdobná plnění. Tyto příjmy se pak snižují o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci (je-li plátcí poplatníkem prokázána).

S ohledem na svůj charakter však úrok z příplatku do této kategorie nespadá, neboť úrok z příplatku není vrácením příplatku ani obdobným kapitálovým plněním, a ani jeho případná výplata nemusí (není-li ujednáno jinak) vázána na vrácení příplatku a může tak být společníkovi vyplácena i bez vrácení příslušného příplatku. Ani jiná písm. odst. 2 § 36 ZDP pak tyto příjmy nezahrnují.

U rezidentů ČR se proto srážková daň na úrok z příplatku neuplatní.

3.3.2. Fyzické osoby

U fyzické osoby, která je daňovým rezidentem České republiky, se příjem ve formě úroku z příplatku mimo základní kapitál posuzuje jako příjem z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. g) ZDP.

Podle § 8 odst. 1 písm. g) ZDP jsou příjmem z kapitálového majetku mimo jiné úroky z hodnoty splaceného vkladu ve smluvené výši členů obchodních korporací. Vzhledem k definici vkladu podle § 24 odst. 7 ZDP zahrnuje tento pojem také jiné plnění ve prospěch vlastního kapitálu, tedy i příplatek mimo základní kapitál.

Podle § 8 odst. 5 ZDP jsou příjmy uvedené v § 8 odst. 1 písm. g) ZDP nesnížené o výdaje základem daně, resp. dílčím základem daně, s výjimkou výslovně uvedenou v tomto ustanovení. Úrok z příplatku mimo základní kapitál se proto u fyzické osoby – daňového rezidenta České republiky zahrnuje do dílčího základu daně podle § 8 ZDP.

3.3.3. Právnícké osoby

U právnických osob nelze příjem ve formě úroku z příplatku mimo základní kapitál zahrnout do samostatného základu daně podle § 20b ZDP, neboť nejde o podíl na zisku, vypořádací podíl, podíl na likvidačním zůstatku ani jiný příjem zahrnovaný do samostatného základu daně podle tohoto ustanovení.

Je-li příjemce účetní jednotkou, vychází se při stanovení základu daně z výsledku hospodaření upraveného podle ZDP, nestanoví-li ZDP zvláštní úpravu. Úrok z příplatku mimo základní kapitál tedy bude u právnické osoby – daňového rezidenta České republiky součástí obecného základu daně podle § 20 ZDP jako běžný zdanitelný výnos.

Stejně jako u fyzických osob platí, že úrok z příplatku není samotným vrácením příplatku mimo základní kapitál ani obdobným kapitálovým plněním. Nelze jej proto snížit o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci.

3.4. Daňoví nerezidenti

V případě daňových nerezidentů je třeba nejprve posoudit, zda úrok z příplatku mimo základní kapitál představuje příjem ze zdrojů na území České republiky podle § 22 ZDP. Teprve pokud je takový příjem příjmem ze zdrojů na území České republiky, posuzuje se následně způsob jeho zdanění v České republice, včetně případné aplikace srážkové daně a příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

Vzhledem k ekonomické podstatě úroku z příplatku mimo základní kapitál se v případě daňových nerezidentů jako nejvhodnější jeví jeho podřazení pod ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP, které vedle úroků a jiných výnosů z poskytnutých úvěrových finančních nástrojů zahrnuje též obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů. Tato formulace podle názoru předkladatele podporuje závěr, že úrok z příplatku mimo základní kapitál má být pro účely určení zdroje příjmu posuzován obdobně jako úrokový výnos, nikoli jako samotné vrácení kapitálového plnění.

Uplatnění srážkové daně z příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 a 4 upravuje v případě příjmů daňových nerezidentů speciálně ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP¹⁷. Vzhledem k tomu, že se nejedná o příjem ve formě vrácení příplatku mimo základní kapitál či obdobné plnění (viz výše) nelze tento příjem snížit o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci. Zdanění na straně daňového nerezidenta pak může být dále ovlivněno aplikací příslušné mezinárodní smlouvy.

Zajištění daně podle § 38e ZDP se uplatní u vybraných zdanitelných příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území České republiky, z nichž není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Při splnění východisek tohoto příspěvku však úrok z příplatku mimo základní kapitál plynoucí daňovému nerezidentovi představuje příjem podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4 ZDP, který podléhá srážkové dani podle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 ZDP, případně podle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP. Z tohoto důvodu se na tento příjem zajištění daně podle § 38e ZDP neuplatní.

Závěr

Zdanění příjmu ve formě úroku z příplatku mimo základní kapitál, který vyplácí společnost, do níž byl příplatek vložen, podléhá následujícím pravidlům dle typu příjemce takového příjmu:

- Daňový rezident ČR – Fyzická osoba: Příjem ve formě úroku z příplatku mimo základní kapitál podléhá zdanění v rámci dílčího základu daně podle § 8 odst. 1 písm. g) ZDP. Tento příjem nepodléhá srážkové dani.
- Daňový rezident ČR – Právnícká osoba: Příjem ve formě úroku z příplatku mimo základní kapitál představuje zdanitelný výnos zahrnovaný do obecného základu daně podle § 20 ZDP. Tento příjem nepodléhá srážkové dani (ustanovení § 36 odst. 2 písm. e) ZDP se na něj neaplikuje).
- Daňový nerezident: Příjem ve formě úroku z příplatku mimo základní kapitál podléhá u vyplácející společnosti srážkové dani podle § 36 odst. 1 písm. b) bod 1, resp. písm. c) ZDP, a to případně s přihlédnutím k příslušné mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Pro účely srážkové daně nelze tento příjem snížit o nabývací cenu podílu. Zajištění daně podle § 38e ZDP se neuplatní.

V případech, kdy by případně takový příplatek naplnil požadavky na vedlejší kapitál Tier 1, se závěry tohoto příspěvku v souladu s ustanovením § 21i ZDP neuplatní.

¹⁷ Případně pak písm. c) stejného ustanovení

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 srovnatelnosti¹⁸:

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.

Zdůvodnění

¹⁸ 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.

...

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 ZDP¹⁹.

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**“)²⁰.

Fundace

¹⁹ 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.“

²⁰ 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 uspořádání funguje a co se jeho zřízením sleduje.“

S ohledem na různorodost zahraničních fundačních uspořádání²¹ je nutné definovat obecně znaky fundačních 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.*

²¹ 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.

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 poplatníků²² („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 nevylučuje, 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 příjmů²³ nebo „široký“ základ daně z příjmů²⁴;
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.

²² § 17a ZDP.

²³ Předmětem daně těchto VPP nejsou příjmy (resp. výnosy), u kterých jsou náklady vyšší než příjmy (§ 18a odst. 1 písm. a) ZDP).

²⁴ 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
 - 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 3,²⁵
- „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.“²⁶
- „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.“²⁷
- „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.“²⁸
- 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

²⁵ § 19b odst. 2 písm. b) ZDP.

²⁶ § 19b odst. 3 ZDP.

²⁷ § 21c odst. 1 ZDP.

²⁸ § 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 SF²⁹.

5. Rozbor situace

Bezüplatné 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 SF³⁰, příjem z titulu majetkového práva³¹ a příjem z titulu majetkového prospěchu³² bez ohledu na skutečnost, zda je takový bezúplatný

²⁹ Závěr koordinačního výboru č. 572/ 24.03.21 Bezúplatné vydání majetku z rodinné fundace a svěřenského fondu („**KOOV**“).

³⁰ Bez ohledu na rozdělení pro daňové účely na (i) plnění ze zisku SF; a (ii) plnění z (ostatního) majetku SF.

³¹ 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).

³² 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 subjektu, který uvedené příjmy má. Nevztahuje se proto pouze na příjmy fyzických osob, nýbrž i na příjmy osob právnických* (např. rozsudky

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 GŘ³³, 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 SF³⁴ 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*“³⁵ 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)³⁶; nebo
- (ii) osvobození bezúplatného příjmu od DPPO³⁷;

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 z obchodní korporace společníkovi. Domníváme se, že toto zjednodušené srovnání je

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.

³³ Např. viz závěr KOOV, kde GŘ uvádí: „...*Protože vydání majetku ze svěřenského fondu považujeme za bezúplatný nepeněžní příjem, jsme výše uvedeného názoru.*“

³⁴ § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

³⁵ § 21c odst. 1 a 2 ZDP.

³⁶ § 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.

³⁷ § 19b ZDP.

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 fikci 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) zisk³⁸ 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.

³⁸ Nerozdělený zisk minulých let a výsledek hospodaření za rok 2022 po zdanění.

STAŽENÝ PŘÍSPĚVEK**DPH****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

Příspěvek byl stažen předkladatelem a dále nebude projednáván.

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 plátců 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 účetnictví³⁹. 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“).

³⁹ 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.

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.“

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“)⁴⁰, 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*⁴¹.

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;

⁴⁰ Pro úplnost. Dlouhodobým majetkem obchodní majetek, který je odpisovaným nehmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví.

⁴¹ Není-li Pokynem č. GŘ – D–59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP stanoveno výjimkami jinak (viz např. zkušební provoz stavby).

- 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, neznamena, 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.

3. Rozbor s komentářem

Otázka č. 1: Plátce se rozhodne nepokračovat v původním záměru pořizování 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 pořizování 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 případně 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 dlouhodobého 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 pořízovací 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 snižena o hodnotu jeho opotřebení ke dni uskutečnění zdanitelného plnění bez daně, tj. zbytková hodnota.⁴²

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...“⁴³

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 snižené 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

⁴² 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“.

⁴³ 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.

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 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 případu⁴⁴, 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,

⁴⁴ 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.

funkčnost, morální zastarání či jinou ztrátu hodnoty. V příspěvku uvedené metody výpočtu opotřebení jsou demonstrativním výčtem, který může plátcе využít ke stanovení základu daně v podobě pořizovací ceny se zohledněním opotřebení.

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 plátcе 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

Plátcе nabyt úplatně značně zastaralé (opotřeбенé) 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 nenavýšují tržní hodnotu věci, což nevylučuje 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.