

## Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 29. 10. 2020

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 29. 10. 2020**

#### Daň z příjmů

**557/29.01.20 Důsledky zajišťovacího převodu práva na běh lhůty pro osvobození příjmů z prodeje nemovitosti a z převodu obchodního podílu ..... 2**

Předkládají: Ing. Zuzana Hrubá, daňový poradce, č. osv. 4265

Ing. Eva Čížková, daňový poradce, č. osv. 4062

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29. 10. 2020**

#### DPH

**566/09.09.20 Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky – vědomostní test ..... 10**

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

Ing. Jakub Kašuba, daňový poradce, č. osv. 5380

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29. 10. 2020**

#### DPH

**569/09.09.20 Nárok na odpočet daně při poskytování služeb ve vztahu k vývozu .....18**

Předkládá: Ing. Lukáš Eisenwort, daňový poradce č. osv. 4107

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

#### DPH

**559/29.01.20 Platby v cizí měně ..... 18**

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, č. osv. 369

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

#### DPH

**568/09.09.20 Uplatnění DPH při prodeji majetku plátcem ..... 18**

Předkládají: Olga Holubová, daňový poradce, číslo osv. 0367

Ing. Milan Lang, daňový poradce, číslo osv. 4643

# **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 29. 10. 2020**

## **Daň z příjmů**

### **557/29.01.20 Důsledky zajišťovacího převodu práva na běh lhůty pro osvobození příjmů z prodeje nemovitosti a z převodu obchodního podílu**

Předkládají: Ing. Zuzana Hrubá, daňový poradce, č. osv. 4265  
Ing. Eva Čížková, daňový poradce, č. osv. 4062

#### **1. Cíl příspěvku**

Cílem příspěvku je vyjasnit důsledky zajišťovacího převodu práva na běh lhůty pro osvobození příjmů z prodeje nemovitostí a z převodu podílu v případě, kdy je splněn zajištěný dluh a věc se vrací zpět do vlastnictví dlužníka.

#### **2. Právní rozbor zajišťovacího převodu práva**

Zajišťovací převod práva je upraven v §§ 2040 – 2044 občanského zákoníku (dále jen „o. z.“). Vlastní zákonná úprava tak svým začleněním spadá do dílu 8 o. z. – zajištění a utvrzení dluhu, oddílu 2 – zajištění dluhu. Z povahy zajišťovacího převodu práva a jeho zařazení v o. z. tak vyplývá, že se vedle institutu ručení, finanční záruky a dohodě o srážkách ze mzdy nebo z jiných příjmů jedná o jeden ze základních způsobů zajištění dluhu. Jak plyne i z důvodové zprávy: „*Účelem zajišťovacího převodu práva je vyhovět zájmu věřitele získat lepší jistotu a snazší uspokojení, než jaké poskytují jiné způsoby zajištění.*“

#### **Právní úprava v o. z.**

Smlouvou o zajišťovacím převodu práva zajišťuje dlužník nebo třetí osoba dluh tím, že věřiteli dočasně převede své právo (§ 2040 odst. 1 o. z.). Má se za to, že zajišťovací převod práva je převodem s rozvazovací podmínkou, že dluh bude splněn (§ 2040 odst. 2 o. z.). S tímto typem zajišťovacího převodu práva (tj. s rozvazovací podmínkou) pracuje tento příspěvek. Věřitel se s dlužníkem může smluvně dohodnout i na tom, že převod práva bude sjednán bez rozvazovací podmínky. V takovém případě by se jednalo o tzv. fiduciární převod práva. Daňové důsledky tohoto typu zajišťovacího převodu práva (tj. bez rozvazovací podmínky) nejsou předmětem tohoto příspěvku.

Pominou-li důvody trvání zajišťovacího převodu práva (tj. dojde-li ke splacení dluhu), umožní věřitel osobě, která zajištění poskytla, výkon práva v předešlém rozsahu. Zároveň jí vydá vše, co z převedeného práva věřitel získal nebo co k němu přibylo, proti náhradě nákladů, které v souvislosti s výkonem zajišťovacího převodu práva účelně vynaložil (§ 2043 o. z.). Uvedené ustanovení potvrzuje skutečnost, že daný institut slouží výlučně k zajištění dluhu a že pro věřitele nemá být poskytnuté zajištění zdrojem dalších (z dluhu neplynoucích) příjmů. Zároveň však zajištění nemá věřiteli přinášet neodůvodněné náklady.

Týká-li se zajišťovací převod práva věci zapsané ve veřejném seznamu, vzniká zajištění zápisem do tohoto seznamu. Do veřejného seznamu se запиše i dočasná povaha zajišťovacího převodu práva (§ 2041 o. z.). Náhledem do katastru nemovitostí

či do obchodního rejstříku je tak možné velmi snadno zjistit, že věřitel nabyt vlastnické právo k zajišťovacímu předmětu (nemovitosti, obchodnímu podílu) dočasně a podmíněně na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva. Tato informace má mj. sloužit k ochraně věřitelů a třetích stran.

Pokud byla věc po dobu trvání zajišťovacího převodu práva předána věřiteli, je věřitel povinen vykonávat prostou správu věci. Pokud si věc ponechal dlužník, vykonává prostou správu věci on (§ 2042 o. z.). Vykonávat prostou správu věci se rozumí činit kroky potřebné k zachování podstaty a účelu majetku (§ 1405 o. z.). Při prosté správě tak není možné například věc zhodnocovat, prodat ji či ji zatížit (zástavním právem, věcným břemenem atp.). I když je tedy na věřitele převedeno vlastnické právo k zajišťovacímu předmětu, nestane se věřitel po dobu trvání zajišťovacího převodu práva „plnohodnotným“ vlastníkem věci. Jeho práva jsou ze samotné podstaty věci zásadním způsobem omezená.

Teprve a jedině až v případě, že zajištěný dluh není splněn, stane se převod práva nepodmíněným a dlužník předá věřiteli vše, co je nutné k plnému výkonu převedeného práva (§ 2044 odst. 1 o. z.). Zároveň platí, že v případě, kdy poskytnutá jistota zřejmě převyšuje výši zajištěného dluhu, dojde k finančnímu vypořádání a věřitel uhradí dlužníkovi případný rozdíl (§ 2044 odst. 2 o. z.). Stane-li se převod nepodmíněným, vymaže se zároveň z veřejného rejstříku poznámka o dočasné povaze věcného práva.

### Shrnutí

Podstata zajišťovacího převodu práva, nejde-li o převod fiduciární, spočívá v tom, že dlužník na věřitele formálně převádí vlastnické právo k určité věci, přičemž tento převod je konstruován jako **dočasný a podmíněný**. Věřitel se stává formálně vlastníkem dané věci, jeho vlastnická práva jsou však omezená a přechodná. Ekonomicky věc zůstává stále dlužníkovi, který jí formálně nabude zpět okamžikem uhrazení jeho dluhu. Uhrazením dluhu je zároveň věřitel povinen vydat dlužníkovi všechny užítky, které po dobu přechodného vlastnictví věci získal. Pouze v případě, že by dlužník svůj dluh řádně a včas nesplatil, stane se věřitel trvalým a plnohodnotným vlastníkem dané věci a může vykonávat práva vlastníka v plném rozsahu, s věcí volně nakládat apod. Podmíněná a dočasná povaha nabytí vlastnického práva věřitelem je zároveň uvedena v **příslušném veřejném rejstříku**.

### **3. Daňový rozbor zajišťovacího převodu práva**

Soukromoprávní pojetí zajišťovacího převodu práva, kdy je přechod vlastnictví pouze formálním a dočasným, a jeho hlavním smyslem je ochrana práv věřitele, se promítá i do veřejnoprávní oblasti. V případě daňových předpisů, respektive ustálené správní praxe, je pojetí zajišťovacího převodu práva pro situace, kdy se věc vrací zpět do plného vlastnictví dlužníka, následující:

#### Daň z přidané hodnoty

Z hlediska DPH platí, že převod zajišťovacího předmětu z dlužníka na věřitele ani jeho následný převod zpět z věřitele na dlužníka není považován za uskutečněné zdanitelné plnění. Tento závěr byl mimo jiné odsouhlasen ministerstvem financí v rámci KOOV 71/31.08.05 ze dne 31. 8. 2005.

Teprve v případě, že by dlužník svůj závazek řádně a včas nesplnil a věřitel by se stal nepodmíněným vlastníkem zajišťovacího předmětu, došlo by k uskutečnění dodání zboží a případné povinnosti odvést DPH na výstupu.

### Daň z nemovitých věcí

Obdobné pojetí převodu předmětu zajištění a daňovou neutralitu obsahuje i zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „DZNM“). V něm je v § 55 odst. 1 písm. c) upraveno, že *daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká splněním rozvazovací podmínky*. Kromě toho je dále v § 55 odst. 1 písm. f) DZNM stanoveno, že *daňová povinnost zaniká v případě zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci s výjimkou případu, kdy se převod tohoto práva stane nepodmíněným* (tj. když dlužník přestane svůj dluh řádně splácet).

Důvodová zpráva pak k výše uvedeným bodům uvádí: *„V daném případě je zánik daňové povinnosti umožněn proto, že ze strany věřitele nedošlo k trvalému nabytí vlastnického práva, přičemž dané nabytí bylo od počátku zamýšleno jako dočasné pouze za účelem zajištění. Zánik daňové povinnosti je výslovně vyloučen v případě zániku zajišťovacího převodu, který ztratí svůj zajišťovací charakter a stane se nepodmíněným, jelikož při trvalém nabytí vlastnického práva k nemovité věci věřitelem není zánik daňové povinnosti odůvodnitelný.“* Dále je v důvodové zprávě řečeno: *„V případě, kdy se osobě, která zajištění poskytla, obnoví výkon vlastnického práva v předešlém rozsahu, umožňuje ustanovení zánik daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí, která vznikla nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci, popř. úplatným postoupením (jím zajištěné) pohledávky, neboť k trvalému nabytí vlastnického práva nedošlo.“*

### Daň z příjmů

Zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) komplexní daňovou úpravu zajišťovacího převodu práva neobsahuje. V ZDP existuje pouze několik ustanovení řešících dílčí oblasti, tato ustanovení se ale téměř výlučně týkají hmotného movitého majetku. Jsou nicméně opět postavena na principu, že **převod zajišťovacího předmětu z dlužníka na věřitele je podmíněný a dočasný, a je ve své podstatě daňově neutrální.**

Na základě tohoto východiska tak například platí výjimka z obecného pravidla pro odpisování, podle kterého hmotný majetek odpisuje pouze jeho vlastník. Při převodu vlastnictví hmotného movitého majetku v důsledku zajištění dluhu převodem práva však může tento majetek odpisovat dlužník, uzavřel-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce na dobu zajištění dluhu převodem práva (§ 28 odst. 4 ZDP). Po splnění rozvazovací podmínky (tj. úhradě dluhu), se pak majetek převádí zpět z věřitele na dlužníka, který pokračuje v odpisování způsobem, jako by odpisování nebylo přerušeno.

### Účetnictví

Účetní předpisy zajišťovací převod práva jednoznačně neupravují. V praxi se vychází ze základní zásady, dle které má účetnictví podávat věrný a poctivý obraz o majetkové a finanční situaci účetní jednotky.

Vzhledem k tomu, že v případě zajišťovacího převodu práva má věřitel pouze omezená vlastnická práva, převod věci je uskutečněn dočasně a podmíněně, a věřitel je v případě splnění rozvazovací podmínky povinen věc vydat dlužníkovi včetně všech užitků, které po dobu trvání zajišťovacího práva nabyt, není o zajišťovacím převodu práva na straně věřitele účtováno. Převod práva je tak zachycen pouze na podrozvahových účtech. **„Zásada neutrality“ se tímto promítá i v účetní oblasti.**

### Shrnutí

Zajišťovací převod práva v případě, kdy se věc po splacení dluhu převádí zpět do vlastnictví dlužníka, má v daňové i účetní oblasti zásadně neutrální účinky. Tím je zaručena funkčnost tohoto soukromoprávního institutu, kterým je primárně zajištění věřitele pro případ, že dlužník nebude schopen uhradit svůj dluh.

## **4. Důsledky na časový test pro osvobození**

### 4.1. Osvobození příjmů z převodu podílu

Dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP je od daně z příjmů osvobozen **„příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci, s výjimkou příjmu z úplatného převodu cenného papíru, přesahuje-li doba mezi jeho nabytím a úplatným převodem dobu 5 let.“** V bodě 4 citovaného ustanovení je dále upraveno, že **„... osvobození se nevztahuje na příjem z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci odpovídající zvýšení nabývací ceny podílu člena nepeněžitým plněním ve prospěch vlastního kapitálu obchodní korporace nebo nabytím podílu od jiného člena, pokud k úplatnému převodu došlo do 5 let od plnění nebo nabytí podílu.“**

**Příklad:** Fyzická osoba, společník společnosti (dlužník) uzavře s jiným společníkem (věřitel) smlouvu o zápůjčce. Za účelem zajištění je mezi dlužníkem a věřitelem sjednána smlouva o zajišťovacím převodu práva. Předmětem zajišťovacího převodu je obchodní podíl na této společnosti v určité výši (např. 5 %). Dlužník přitom celkově drží větší podíl na této společnosti (např. podíl ve výši 20 %). Zajišťovací převod práva je sjednán s rozvazovací podmínkou spočívající v řádném a úplném zaplacení zápůjčky, a je takto zapsán i do obchodní rejstříku. Dlužník splatí dluh ze zápůjčky řádně a včas, a věřitel mu převede zajištěný podíl zpět.

Dlužník následně realizuje prodej svého obchodního podílu v celé výši. Transakce je uskutečněna po 5 letech od původního nabytí obchodního podílu, avšak do 5 let od vrácení části podílu zpět dlužníkovi po splnění rozvazovací podmínky zajišťovacího převodu práva.

Dlužník nemá a neměl podíl zařazen v obchodním majetku.

### Dílčí závěr 1:

Domníváme se, že v daném případě jsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, a to v plném rozsahu.

Jsme názoru, že daňové pojetí zajištění v této formě má sledovat soukromoprávní pojetí tohoto institutu, tedy především zajišťovací funkci. Primárně z tohoto důvodu má

být převod daňově neutrální i ve vztahu k běhu lhůty pro osvobození příjmů z prodeje podílu. Je zřejmé, že v daném příkladě dlužník nenabývá nový podíl na korporaci, nýbrž se mu splněním rozvazovací podmínky vrací jeho podíl dočasně „odňatý“ za účelem zajištění pohledávky ze zápůjčky. Tento podíl byl na věřitele převeden pouze formálně a plnil v dané transakci výlučně funkci zajištění. Řádným a včasným splacením dluhu byl ze zpětného pohledu po celou dobu trvání zajišťovacího převodu ekonomickým vlastníkem daného podílu pouze dlužník, o čemž svědčí mimo jiné fakt, že mu je věřitel povinen vydat veškeré užítky, které se k obchodnímu podílu vztahují (např. podíly na zisku). Tato skutečnost byla navíc po celou dobu zajištění seznatelná pro všechny třetí strany i z obchodního rejstříku.

V neposlední řadě se domníváme, že opačný závěr než výše uvedený, tedy přerušení lhůty pro osvobození v důsledku zajišťovacího převodu práva, by vyvolal celou řadu otázek, které by nebylo možné za současného znění daňové legislativy jednoznačně zodpovědět. Tím by se zásadním způsobem omezila využitelnost tohoto institutu pro ochranu věřitelů v praxi. Jako nejasné se nám jeví zejména otázky související s úplatností, resp. bezúplatností zajišťovacího převodu, s čímž souvisí i způsob účtování, ocenění, zohlednění v základu daně, atp.

#### 4.2. Osvobození příjmů z převodu nemovitostí

Dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP je od daně z příjmů osvobozen „**příjem z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem neosvobozený podle písmene a), přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 5 let...**“.

Příklad: Fyzická osoba (dlužník) uzavře s jinou osobou (věřitel) smlouvu o zápůjčce. Za účelem zajištění pohledávky je zároveň mezi dlužníkem a věřitelem sjednána smlouva o zajišťovacím převodu práva. Předmětem zajišťovacího převodu je nemovitost. Zajišťovací převod práva je sjednán s rozvazovací podmínkou spočívající v řádném a úplném zaplacení zápůjčky. Dlužník splatí dluh ze zápůjčky řádně a včas. Dlužník následně realizuje prodej nemovitosti. Transakce je uskutečněna po 5 letech od původního nabytí nemovitosti, avšak do 5 let od vrácení nemovitosti zpět dlužníkovi po splnění rozvazovací podmínky zajišťovacího převodu práva.

Dlužník nemá a neměl nemovitost zařazenou v obchodním majetku.

#### Dílčí závěr 2:

I v tomto případě se s odkazem na výše uvedené argumenty domníváme, že převod nemovitosti zpět z věřitele na dlužníka představuje vrácení předmětu zajištění a že nedochází k narušení běhu časového testu pro osvobození.

Pokud by tak dlužník prodal nemovitost po 5 letech od jejího původního nabytí, byl by příjem z úplatného převodu nemovitosti od daně osvobozen, a to i tehdy, pokud by ke splnění rozvazovací podmínky v rámci zajišťovacího převodu práva, a tedy vrácení nemovitosti z věřitele zpět dlužníkovi, došlo ve lhůtě do 5 let před prodejem.

## 5. Závěr

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr, že zajišťovací převod práva nemá vliv na běh lhůty pro osvobození příjmů z převodu obchodního podílu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. s) ZDP ani příjmů z prodeje nemovité věci ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, dojde-li po úhradě zajištěného dluhu k navrácení věci dlužníkovi.

Navrhujeme tento závěr odpovídajícím způsobem publikovat.

### **Stanovisko GFR:**

**Nesouhlas se závěry předkladatele.** Naopak z pohledu současného znění ZDP, zajišťovací převod práva má vliv na běh lhůty pro osvobození příjmů z převodu obchodního podílu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. s) ZDP a i z příjmů z prodeje nemovité věci ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) ZDP.

Odůvodnění tohoto závěru je následující. Samotné důsledky zajišťovacího převodu práva spočívají v tom, že dlužník na věřitele fakticky převádí vlastnické právo k určité věci, i když je tento převod konstruován jako dočasný a podmíněný. V případě zajišťovacího převodu dlužník převádí na věřitele dočasně vlastnické právo k předmětné věci fakticky a nikoli formálně. Věřitel se tak stává faktickým vlastníkem dané věci. Uhrazením dluhu je zároveň věřitel povinen vydat dlužníkovi všechny užítky, které po dobu přechodného vlastnictví věci získal. Pouze v případě, že by dlužník svůj dluh řádně a včas nesplatil, stane se věřitel trvalým a plnohodnotným vlastníkem dané věci a může vykonávat práva vlastníka v plném rozsahu, s věcí volně nakládat apod.

Souhlas se závěrem daňových poradců, že z pohledu DPH převod zajišťovacího předmětu z dlužníka na věřitele ani jeho následný převod zpět z věřitele na dlužníka není považován za uskutečněné zdanitelné plnění. Stejně lze v konečné fázi říci i o dani z nabytí nemovité věci, kdy z příslušného zákona v konečné fázi vyplývá, že pokud nedošlo k trvalému nabytí vlastnického práva, přičemž dané nabytí bylo od počátku zamýšleno jako dočasné pouze za účelem zajištění, dochází k zániku daňové povinnosti, protože zajišťovací převod ztratil svůj zajišťovací charakter (původnímu vlastníku se obnoví výkon vlastnického práva). Pokud se jedná o problematiku zajišťovacího převodu práva, tak ZDP se odkazuje na § 26 odst. 7 písm. a) bod 4, § 26 odst. 7 písm. b), § 27 písm. h), § 28 odst. 4, § 29 odst. 1 písm. c), § 30 odst. 10 písm. h) a § 30 odst. 10 závěrečného textu.

Podstatným se ovšem jeví to, že v daném příspěvku se neřeší problematika daně, která by měla vzniknout v důsledku zřízení zajišťovacího převodu práva, ale řeší se časový test pro osvobození příjmů z případného následného převodu obchodního podílu, či převodu nemovité věci. Otázka tedy zní, zda se tímto zřízením zajišťovacího převodu práva přerušuje doba mezi nabytím a prodejem.

I když jde o zajišťovací převod práva, tak jak obchodní podíl, tak i nemovitá věc, v důsledku zajišťovacího převodu práva změní vlastníka. U obchodního podílu to nejčastěji bude okamžikem uzavření smlouvy, nebude-li vázáno na nějaké další podmínky (schválení valnou hromadou aj.), u nemovité věci zápisem do KN dojde ke změně vlastníka NV, byť se za předpokladu splnění dluhu jedná o změnu dočasnou, vyplývá z § 2040 a následujících NOZ. Nový vlastník i u tohoto dočasného a podmíněného převodu vykonává vlastnická práva, i když jsou jistým způsobem

omezená. Zajišťovacím převodem práva dochází ke změně osoby vlastníka. Tím, že určitá osoba věřiteli převede své právo, stává se jeho vlastníkem (coby nehmotné věci), takže vlastníkem věci se stává právě věřitel.

Aplikací ZDP potom z pohledu nabytí obchodního podílu není v zákoně žádná zmínka o tom, že by se v takovém případě doba 5 let mezi nabytím a úplatným převodem podílu v obchodní korporaci nepřerušovala v případě zajišťovacího převodu práva. Z pohledu osvobození příjmů je sice v ust. § 4 odst. 1 písm. s) ZDP uvedeny situace, kdy se doba nepřerušuje, ale výše uvedenou možnost ZDP nezmiňuje.

Stejně tak je z pohledu osvobození příjmů z prodeje nemovitých věcí řešeno, kdy se doba mezi nabytím a prodejem nepřerušuje, tentokrát v ust. § 4 odst. 2 ZDP. Jsou zde uvedeny čtyři situace, kdy ZDP akceptuje, že nedošlo k přerušení doby mezi nabytím a prodejem, není zde žádná zmínka o zajišťovacím převodu práva.

Dále k danému příspěvku předkladatele z pohledu majetkových daní uvádíme, že obdobné pojetí převodu předmětu zajištění a daňovou neutralitu obsahuje při splnění zákonem předpokládaných podmínek i Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „DZNM“). V něm je v § 55 odst. 1 písm. c) upraveno, že daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká splněním rozvazovací podmínky. Kromě toho je dále v § 55 odst. 1 písm. f) DZNM stanoveno, že daňová povinnost zaniká v případě zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci s výjimkou případu, kdy se převod tohoto práva stane nepodmíněným (tj. když dlužník přestane svůj dluh řádně splácet). Daňová povinnost zaniká ke dni nabytí účinnosti rozhodnutí správce daně o stanovení daně na základě daňovým subjektem podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání. Daň dle uvedeného ustanovení nezaniká bez aktivního konání daňového subjektu.

Předkladatelé rozporovali nesouhlasné stanovisko finanční správy a při jednání rozšířili nastíněnou problematiku a dotazovali se na postup finanční správy při převodu obchodního podílu nebo nemovité věci z důvodu zřízení zajišťovacího převodu práva. Předkladatelé jsou toho názoru, že pokud dochází k přerušení lhůty, potom je proveden převod vlastnického práva z dlužníka na věřitele a i když má tento institut sloužit výlučně k zajištění dluhu, tak by měl být takový převod podroben dani a stejně by mělo být postupováno v případě zpětného převodu z věřitele na dlužníka. Dále vznesli dotaz, zda se jedná o převod úplatný či neúplatný.

K tomu uvádíme, že dle našeho názoru se nejedná o úplatný převod, protože za převod práva není provedena žádná úhrada a tento slouží výlučně jako zajištění dluhu. Dále uvádíme, že zákon o dani z nabytí nemovitých věcí, Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „DZNM“), uvádí, že předmětem daně je úplatné nabytí nemovitých věcí a dále také je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci, na základě zajišťovacího převodu práva, nebo úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva. Při nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu práva DZNM již nic o úplatnosti neuvádí. Takový převod je předmětem DZNM, ale není předmětem daně proto, že by se jednalo o převod úplatný. Vzhledem k tomu, že ani v jednom případě nedochází k navýšení majetku, ať věřitele nebo dlužníka, nejedná se o převod, který by podléhal dani z příjmů fyzických osob.

Převod je tedy daňově neutrální, což ovšem dle našeho názoru neznamená, že by nedocházelo k přerušení lhůty. Předkladatelé při diskuzi také pronesli názor, že pokud nedojde k uhrazení zajištěného dluhu, stane se věřitel trvalým a úplným (plnohodnotným) vlastníkem dané věci, přitom za okamžik nabytí dané věci chtějí považovat datum, kdy byla věc na věřitele převedena v rámci zřízení zajišťovacího převodu práva. Taková situace by, dle našeho názoru, byla potom v souladu s naším závěrem, neboť tvrdíme-li, že zřízením zajišťovacího převodu práva dochází ke změně vlastníka (buď dočasněmu a podmíněnému), dochází tím zároveň k přerušení časového testu (změnil se vlastník). Pokud bychom akceptovali závěry předkladatelů, že se nepřerušuje časový test, docházelo by potom k paradoxní situaci, kdy by fakticky v jednu chvíli byli dva vlastníci nemovité věci (obchodního podílu) a oběma by běžel nadále časový test, což považujeme za nepřijatelné.

Nedochází ovšem k navýšení majetku a takový převod není podroben dani z příjmů fyzických osob. Stejně by mělo být postupováno i v případě zpětného převodu z věřitele na dlužníka.

NOZ uvádí, že týká-li se zajišťovací převod práva věci zapsané ve veřejném seznamu, vzniká zajištění zápisem do tohoto seznamu. Souhlasíme s názorem, že k nabytí vlastnického práva k nemovitém věcem u věřitele dochází k datu převodu nemovité věci v důsledku zajišťovacího převodu práva.

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29. 10. 2020****DPH****566/09.09.20 Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky – vědomostní test**

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osv. 3353  
Ing. Jakub Kašuba, daňový poradce, číslo osv. 5380

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění aplikace institutu opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky dle § 46 zákona č. 235/2004 Sb., v platném znění, o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), a to zejména s ohledem na vědomostní test u věřitele definovaný v § 46 odst. 3 písm. f) ZDPH.

Jako příklady, kdy by nejasnost vyplývající z tohoto ustanovení (jak bude popsána níže) mohla působit významné interpretační problémy, lze uvést různé typy smluv o přenechání zboží k užití (operativní leasing) či smlouvy o dílo.

**1. Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky – obecná ustanovení**

**§ 46 odst. 1** stanoví výčet situací, ve kterých je věřitel oprávněn provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky. Jedná se o situace, kdy je velmi pravděpodobné, že předmětné zdanitelné plnění zůstane definitivně nezaplacené.

**§ 46 odst. 3** naopak stanoví případy, kdy nelze opravu základu daně provést. Dle písmena **f)** tohoto ustanovení lze za jeden z těchto případů považovat situaci, kdy: *„věřitel nejpozději k datu dodání zboží nebo poskytnutí služby věděl, že zdanitelné plnění nebude řádně zaplacené, nebo to s přihlédnutím k okolnostem obchodního vztahu, na základě kterého bylo poskytnuto zdanitelné plnění, vědět měl a mohl, pokud by v průběhu obchodního vztahu postupoval s péčí odpovídající péči řádného hospodáře“.*

Důvodová zpráva k ustanovení §46 odst. 3 mj. uvádí, že *„provedení opravy základu daně je podmíněno dobrou vírou věřitele v řádné zaplacení zdanitelného plnění. Řádným zaplacením se přitom rozumí úhrada zdanitelného plnění podle sjednaných platebních podmínek, tj. zejména ve sjednané výši a době. Předpokladem dobré víry je obezřetnost dodavatelů zboží a poskytovatelů služeb v obchodních vztazích, znamenající mimo jiné posuzování obchodník rizik, včasnou identifikaci rizikových odběratelů (potenciálních dlužníků) a včasný aktivní postup dodavatelů v případě existujícího prodlení jejich odběratelů při úhradě splatných pohledávek, což jsou atributy, předpokládané při péči řádného hospodáře.“*

Důvodová zpráva se vyjadřuje pouze k druhé části ustanovení § 46 odst. 3 písm. f) (dále jen „Předmětné ustanovení“), dle názoru předkladatelů však již neposkytuje vodítko k tomu, jak prakticky přistupovat k vyhodnocení dobré víry „nejpozději k datu dodání zboží nebo poskytnutí služby“. Zatímco datum dodání zboží většinou nebude činit problém a bude se shodovat s okamžikem, kdy dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem nebo s okamžikem, se kterým zákon o DPH spojuje fikci dodání zboží (např. typicky okamžik předání věci do užívání ve smyslu § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH), v případě služeb to nemusí být tak zjevné.

Zákon o DPH totiž v § 21 odst. 3 rozlišuje, kdy se zdanitelné plnění ve formě služby považuje za uskutečněné a kdy je služba poskytnutá<sup>1</sup>. Vystavení daňového dokladu nelze ztotožnit s poskytnutím služby. Zdanitelné plnění, kterým je poskytnutí služby se sice z pohledu DPH považuje za uskutečněné vystavením daňového dokladu, ale služba v tomto okamžiku ještě poskytnuta není (pokud by poskytnuta byla, nebylo by nutné zavádět fikci uskutečnění zdanitelného plnění vystavením daňového dokladu).

Podobně tomu bude u dílčích plnění dle § 21 odst. 7 zákona o DPH, kdy se dílčí zdanitelné plnění sice považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, ale za poskytnutou službu je možné ho považovat, až když uplyne sjednaná lhůta každého jednotlivého dílčího plnění.

## **2. Aplikace obecných ustanovení – dodání zboží nebo poskytnutí služby**

Níže uvádíme aplikaci Předmětného ustanovení na některé typy plnění.

### **(i) Dodání zboží – DUZP dle § 21 odst. 1 písm. a) ZDPH**

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, dodavatel (věřitel) je povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku přechodu práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník na kupujícího. Pokud v tomto okamžiku dodavatel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

### **(ii) Poskytnutí služby – DUZP dle § 21 odst. 3 ZDPH**

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, poskytovatel (věřitel) je povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku poskytnutí služby. Pokud v tomto okamžiku poskytovatel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

### **(iii) Dodání zboží – DUZP dle § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH**

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, pokud dochází k jedinému zdanitelnému plnění (převzetí díla až po zhotovení). Zhotovitel (věřitel) je za této situace povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku převzetí díla. Pokud v tomto okamžiku zhotovitel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

Pokud však dochází k předání díla po částech, vznikají dle názoru předkladatelů praktické potíže při aplikaci Předmětného ustanovení (tyto jsou popsány v části „*Dodání zboží / poskytnutí služby – DUZP dle §21 odst. 7 ZDPH (dílčí plnění)*“ níže).

### **(iv) Finanční leasing – DUZP dle § 21 odst. 1 písm. c) ZDPH**

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, pronajímatel (věřitel) je povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku přenechání zboží k užívání ve

---

<sup>1</sup> Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu.

smyslu § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH. Pokud v tomto okamžiku pronajímatel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

(v) Dodání zboží / poskytnutí služby – DUZP dle § 21 odst. 7 ZDPH (dílčí plnění)

Smlouva, dle které věřitel plní své povinnosti po dílčích částech, představuje dle názoru předkladatelů praktické potíže při aplikaci Předmětného ustanovení.

Příkladem může být již výše uvedená smlouva o dílo nebo smlouva o operativním pronájmu, v souladu s kterou pronajímatel předá předmět leasingu uživateli (nájemci), a ten se zaváže poskytovat úplatu v dílčích částkách dle splátkového kalendáře po dobu nájmu předmětu leasingu.

Pronajímatel (obdobně jako u smluv o finančním leasingu) vyhodnocuje schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku uzavření smlouvy (přenechání zboží k užívání), samotná dílčí plnění dle smlouvy se uskutečňují automaticky (na základě splátkového kalendáře).

Den poskytnutí služby ve formě dílčího plnění patrně nelze ztotožnit s DUZP u dílčího plnění, protože jako DUZP může být ve smlouvě uveden jakýkoliv den (tj. den před zahájením dílčího období, v jeho průběhu či po jeho skončení). Pokud se tedy dílčí plnění budou posuzovat samostatně, za den poskytnutí služby (dílčího plnění) by v souladu s čl. 64 odst. 1 Směrnice o DPH měl být považován poslední den (dílčího) období, ke kterému se splátka vztahuje.

Pronajímatel, který uzavřel s nájemci smlouvy o operativním leasingu, by tedy měl vyhodnotit bonitu klientů v okamžiku uzavření dané smlouvy (respektive předání najaté věci do užívání), nikoli však s každým dílčím plněním. Následně by měl pronajímatel postupovat v průběhu obchodního vztahu s péčí řádného hospodáře, tj. přijímat nezbytná opatření bez prodlení poté, co příjemce plnění přestane plnit své smluvní povinnosti (především platební). Jakýkoliv jiný požadavek na pronajímatele (např. vyhodnocovat bonitu při každém dílčím plnění) by byl zcela neproporcionální (nebylo by možné jej splnit).

(vi) Předčasné ukončení smlouvy o operativním pronájmu

Problematika uplatnění DPH u předčasného ukončení smlouvy o operativním pronájmu je velmi specifická. Proto ji věnujeme samostatnou kapitolu.

### **3. Předčasné ukončení smlouvy o operativním pronájmu**

#### **3.1. Východiska**

Uvažujeme pouze případ smlouvy o operativním pronájmu, tj. pronájmu, který nesplňuje podmínky § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH. Smlouva je ukončena předčasně z důvodů na straně nájemce, např. neplnění povinností (zejména platebních).

Takové smlouvy obvykle obsahují ustanovení, podle kterých je nájemce povinen uhradit pronajímateli náhrady, ke kterým se smluvně zavázal, např. všechny budoucí splátky diskontované na současnou hodnotu či další náklady pronajímatele spojené s předčasným ukončením smlouvy.

Dále uvažujeme, že náhrada, která má být nájemcem poskytnuta pronajímateli při předčasném ukončení smlouvy, splní předpoklady stanovené judikaturou SDEU ve věci C-295/17 MEO, C-242/18 UniCredit Leasing a C-43/19 Vodafone Portugal a jako taková bude podléhat DPH.

Soudní dvůr však již neřešil charakter této náhrady, což může mít vliv na okamžik, ve kterém je zboží či služba poskytnuta pro účely Předmětného ustanovení, jak bude pojednáno níže v části k praktické aplikaci obecných ustanovení.

### 3.2. Charakter náhrady

#### 3.2.1. Náhrada jako samostatné dílčí plnění

Náhrada by mohla být považována za úplatu za samostatné dílčí plnění, a to za právo užívat věc do konce původně sjednané doby pronájmu.

Taková služba by byla poskytnuta v okamžiku předčasného ukončení leasingové smlouvy. V podstatě by se jednalo o poslední dílčí zdanitelné plnění, uskutečněné v okamžiku předčasného ukončení leasingové smlouvy. Pronajímatel by DPH odváděl ze všeho, co jako úplatu za tuto službu obdržel nebo má obdržet. Vzhledem k tomu, že se v podstatě jedná o poslední dílčí zdanitelné plnění, postupovalo by se obdobně jako u bodu (v) výše.

#### 3.2.2. Náhrada jako zvýšení ceny uskutečněných plnění

Alternativně by se náhrada mohla považovat za zvýšení ceny již uskutečněných dílčích plnění, tj. pravidelných splátek leasingu od začátku nájmu do jeho předčasného ukončení. Tomuto výkladu svědčí bod 39 případu C-43/19 Vodafone Portugal, kde je uvedeno, že *„Uvedené částky musí být tedy považovány za součást ceny za službu, kterou se poskytovatel zavázal poskytovat zákazníkům, která je zpětně zahrnuta do výše měsíčních částek v případě, že tito zákazníci nedodrží dobu vázanosti.“* Pronajímatel by tak měl povinnost opravit základ daně v souladu s § 42 ZDPH, dle kterého se oprava základu daně považuje za samostatné zdanitelné plnění. Z hlediska administrativní zátěže považujeme za nejvhodnější způsob rovnoměrné časové rozložení náhrady k již uskutečněným plněním (samozřejmě s ohledem na časové limity dle § 42 odst. 8 zákona o DPH).

Dále navrhuje, aby bylo umožněno plátcům, kteří do doby zveřejnění tohoto příspěvku postupovali jinak (např. o závěrečnou platbu (náhradu) navýšili jen poslední splátku), tento postup zachovat. Ze strany správce daně nebude tento postup rozporován za předpokladu, že se ze strany plátce nejedná o zneužívající jednání.

I když zákon zavádí fikci samostatného zdanitelného plnění, fakticky by se jednalo o navýšení ceny jednotlivých dílčích plnění od začátku nájemního vztahu po jeho ukončení. Pro aplikaci Předmětného ustanovení by bylo třeba určit, kdy služba ve

formě původního dílčího plnění byla poskytnuta, tj. kdy nastal poslední den (dílčího) období, jak je uvedeno výše. Dále by bylo nutné analyzovat, zda při poskytnutí každého jednotlivého dílčího plnění plátce věděl nebo mohl vědět, že dílčí plnění nebude uhrazeno, tj. postupovalo by se jako u budu (v) výše.

#### **4. Závěr - aplikace Předmětného ustanovení**

Z úvah uvedených výše vyplývá problém v případě dílčích plnění, která nastávají „automaticky“ a plátce prakticky nemá možnost ovlivnit, zda dílčí plnění bude zapláceno, i když bude jednat s péčí řádného hospodáře. Předkladatelé navrhuji následující postup.

Pronajímatel vyhodnocuje schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku uzavření smlouvy, samotná dílčí plnění dle smlouvy se následně uskutečňují automaticky.

Dle názoru předkladatelů by se tak Předmětné ustanovení nemělo aplikovat, pokud plátce jednal s péčí řádného hospodáře a prověřil bonitu nájemce při uzavření nájemní smlouvy a pokud následně sledoval platební morálku nájemce a při identifikaci prodlení s platbou splátek bez otálení učinil v souladu se smlouvou nutná opatření včetně předčasného ukončení smlouvy.

Pronajímatel bude jednat s péčí řádného hospodáře zejména pokud upozorní nájemce na první a každou další nezaplacenou splátku, a následně bude vyvíjet maximální úsilí k tomu, aby první a každá další nezaplacená splátka (do okamžiku předčasného ukončení smlouvy) nezůstaly ze strany nájemce nezaplaceny.

Pokud následně dojde k předčasnému ukončení smlouvy, měla by být pronajímateli umožněna oprava základu daně z náhrady, kterou dále po nájemci požaduje, za obdobných podmínek. Pokud se GFŘ přikloní k variantě samostatného plnění (posledního dílčího plnění uskutečněného ke dni předčasného ukončení smlouvy (viz bod 3.2.1.)), oprava základu daně se bude posuzovat obdobně jako posledních nezaplacených dílčích plnění. Pokud se GFŘ přikloní k navýšení ceny jednotlivých dílčích plnění (viz bod 3.2.2.), oprava základu daně se bude posuzovat podle dílčích plnění, které budou navýšeny.

#### **Stanovisko GFŘ:**

**Se závěrem předkladatelů souhlas.**

**Ohledně náhrady za předčasné ukončení smlouvy GFŘ pokládá za správnou variantu 3.2.1. – samostatné (dílčí) plnění uskutečněné ke dni předčasného ukončení smlouvy, tj. ke dni, kdy je služba i poskytnuta.**

**GFŘ upozorňuje na následující okolnosti.**

**Zaprvé text zákonného ustanovení zřetelně uvádí, že nemožnost provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky je vázána na dodání zboží nebo poskytnutí služby a nikoli na okolnost, kdy vzniká povinnost přiznat daň**

z uskutečněného zdanitelného plnění. Okolnost, kdy vznikla povinnost přiznat daň, je tedy irelevantní pro posouzení, zdali je možné či nemožné provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, jelikož je nutné vycházet z okamžiku dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Rovněž je nutné uvést, že při předčasném ukončení smlouvy dochází de facto k dodání zboží nebo poskytnutí služby (odměna za dodání zboží nebo za poskytnutí služby za úplatu), čímž by měla být náhrada zdaněna k okamžiku předčasného ukončení smlouvy a jedná se tak v podstatě o poslední samostatné dílčí zdanitelné plnění uskutečněné ke dni předčasného ukončení smlouvy (viz dále **OBITER DICTUM**).

**Zadruhé** dle postoje MF je omezení opravy základu daně ve smyslu § 46 odst. 3 písm. f) ZDPH je vázáno na situaci existence získání daňového zvýhodnění např. ve smyslu rozsudků SDEU C-255/02 Halifax a další, C-653/11 Newey C-251/16 Cussens, C-662/13 Surgicare.

V tomto ohledu je tedy nutné vyjít z celkového posouzení průběhu předmětného vztahu mezi poskytovatelem zdanitelného plnění a jeho příjemcem. Pakliže bude zjištěno, že cílem transakce bylo získání daňového zvýhodnění, pak není věřiteli umožněno provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky. V tomto případě si totiž poskytovatel plnění měl být s přihlédnutím zejména k péči řádného hospodáře dobře vědom toho, že mu příjemce plnění nebude schopen požadovanou cenu za zdanitelné plnění uhradit. Nicméně v případě, že dodavatel bude v úvodu smluvního vztahu zkoumat tzv. bonitu zákazníka a z průběhu smluvního vztahu bude bez všech pochybností patrné, že se dodavatel chová jako řádný hospodář, bude moci dodavatel opravit základ daně v případě nedobytné pohledávky ve smyslu § 46 ZDPH, protože není naplněn smysl a cíl ust. § 46 odst. 3 písm. f) ZDPH omezující provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky.

### **OBITER DICTUM**

Pro komplexní stanovisko GFŘ je nutné zásadně zdůraznit, že s předkladateli je možné souhlasit v tom, že v případě předčasného ukončení leasingové smlouvy v návaznosti na rozsudky C-295/17 MEO, C-242/18 UniCredit Leasing a C-43/19 Vodafone Portugal lze předčasné ukončení leasingové smlouvy považovat za poskytnutí služby za úplatu, přičemž se tyto rozsudky ve svém jádru nevěnovaly samotnému okamžiku, ke kterému má pronajímatel přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění.

Nicméně tato problematika byla přiměřeně vyřešena např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. října 2016 č. j.: 7 Afs 124/2016 – 35 ve věci I&C Energo a.s. V tomto rozsudku bylo mj. uvedeno (...) Dle § 21 odst. 6 zákona o DPH platí, že při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo, se toto plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části. Nejvyšší správní soud se výkladem tohoto ustanovení (resp. obsahově shodného ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) již zabýval a dospěl k závěru, že pro jeho aplikaci není nutné splnění žádných dalších podmínek vyplývajících typicky z práva soukromého, např. sepsání protokolu o předání a převzetí díla, bezvadnost díla aj. Skutečnost, že nebyl sepsán protokol o předání a převzetí díla, představuje toliko porušení soukromoprávní povinnosti a nemá vliv na uskutečnění zdanitelného plnění,

*kterým je faktické předání a převzetí díla. V opačném případě by mohlo docházet k účelovému odkládání vzniku daňové povinnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2006, č. j. 5 Afs 15/2005 - 65, ze dne 29. 4. 2005, č. j. 5 Afs 60/2004 - 59, či ze dne 22. 9. 20016, č. j. 5 Afs 74/2005 - 78). Nejvyšší správní soud zcela přitakává žalovanému a krajskému soudu, kteří na základě této judikatury dospěli k závěru, že k faktickému předání díla pro účely DPH došlo dne 14. 4. 2009, tj. dne, kdy došlo k odstoupení od smlouvy, resp. dne kdy se obě strany shodly, že smlouva již nebyla účinná. V tomto okamžiku stěžovatel již neměl faktický přístup k dílu a nemohl na něm provádět žádné další práce. Faktické oprávnění nakládat s dílem tak přešlo na objednatele. Došlo tudíž k uskutečnění zdanitelného plnění, neboť jeho další realizování již nebylo možné. (...) (bod 39 rozsudku NSS).*

*Předčasným ukončením leasingové smlouvy tak na pronajímatele zpravidla přejdou zpět veškerá užívací práva k pronajaté věci, čímž již není nájemce oprávněn předmětnou věc jakkoli užívat. Tímto okamžikem tak muselo nejpozději dojít k poskytnutí služby ze strany pronajímatele a k tomuto okamžiku vznikla povinnost přiznat daň pronajímateli. V tomto jednom konkrétním okamžiku (v okamžiku předčasného ukončení leasingové smlouvy) byla služba poskytnuta, případné sjednané leasingové splátky se splatností v budoucnu na tom nic nemohou změnit. Jejich budoucí splatnost totiž předčasným ukončením leasingové smlouvy přestala existovat (existuje toliko formálně), přičemž předčasným ukončením leasingové smlouvy jsou veškeré budoucí splátky na základě smluvního vztahu zesplatněny k okamžiku předčasného ukončení leasingové smlouvy. Z těchto okolností tak zřetelně plyne, že den, ke kterému je povinen pronajímatel přiznat daň je právě den předčasného ukončení leasingové smlouvy.*

*Ve svém důsledku, pokud je v leasingové smlouvě sjednáno, že její předčasné ukončení z důvodu špatné platební morálky, zavazuje nájemce uhradit pronajímateli náhrady, ke kterým se smluvně zavázal (např. všechny budoucí splátky diskontované na současnou hodnotu), je již v okamžiku jejího uplatnění ve své podstatě naplněn vědomostní test u tohoto plnění na počátku smluvního vztahu předpokládány.*

*Na tento případ se tak vztahuje čl. 63 a čl. 66 první pododstavec písm. a) směrnice o DPH, resp. § 21 odst. 3 ZDPH. V těchto případech nelze využít ustanovení čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 21 odst. 4 a násl. ZDPH.*

*Předkladateli uváděný bod 39 rozsudku C- 43/19 Vodafone Portugal se vztahoval na situaci, kterou mj. bylo, že společnost Vodafone Portugal byla oprávněna k získání nazpět části nákladů na služby, které poskytla společnost Vodafone Portugal a které se títo zákazníci zavázali vrátit v případě výpovědi (srov. bod 38 rozsudku). Pak se jeví jako logické, že zohlednění smluvních podmínek podmiňující uhrazení dalších nákladů, a tudíž získaná náhrada nákladů je považována za protihodnotu k poskytnuté službě. Navíc konstatování uvedené v bodě 39 se v kontextu odůvodnění vztahovalo výhradě ke zjištění získaného protiplnění za poskytnutou službu, a tím existencí přímé vazby mezi poskytnutou službou a získanou úplatou, což v konečném důsledku vede k závěru, že předmětná náhrada získaná společností Vodafone Portugal je předmětem daně. V tomto ohledu je nutné ještě reflektovat i bod 49 rozsudku, který zní: V rámci hospodářského přístupu určuje totiž hospodářský subjekt cenu své služby a výši měsíčních částek s ohledem na náklady na tuto službu a minimální dobu trvání smluvního závazku. Jak bylo uvedeno v bodě 39 tohoto rozsudku, částka dlužná v*

případě předčasného ukončení smlouvy výpovědí musí být považována za nedílnou součást ceny, kterou se zákazník zavázal zaplatit poskytovateli za plnění jeho smluvních závazků (důraz přidán GFR).

Rovněž je nutné uvést, že obdobnou oblastí zjištěné přímé vazby mezi platbou za předčasné ukončení smlouvy a poskytnutými službami se Soudní dvůr EU zabýval i v rozsudku C-295/17 MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, kdy v bodech 50 až 52 konstatoval, že

50 Částka dlužená za nedodržení minimální doby vázanosti musí tedy být považována za nedílnou součást celkové ceny zaplacené za poskytnutí služeb rozdělené na měsíční splátky, která je okamžitě splatná při nesplnění platební povinnosti.

51 Pokud jde o posledně zmíněnou okolnost, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v souladu s platnými ustanoveními vnitrostátního práva je daň související s uvedenou částkou splatná vystavením faktury, což je situace upravená v čl. 66 prvním pododstavci písm. a) směrnice o DPH, odchylně zejména od čl. 64 odst. 1 této směrnice, tj. ustanovení, na která předkládající soud výslovně odkazuje v rámci první otázky. S ohledem na výše uvedené, zejména na skutečnost, že předčasné ukončení smlouvy nemění hospodářskou realitu vztahu mezi společností MEO a jejím zákazníkem, je třeba dovodit, že předčasná splatnost DPH v případě ukončení smlouvy ani výše zmíněná ustanovení nemají vliv na výklad čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, který musí být podán v projednávané věci.

52 Částka dlužená za nedodržení minimální doby vázanosti tedy představuje protihodnotu za poskytnutí individualizovatelné služby.

Soudní dvůr EU tedy do nynější doby posuzoval, zdali by mohla být zpochybněna přímá vazba mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou ve vztahu k různým obdobím, ve kterém by měla být služba uskutečněna. Nicméně okamžik povinnosti přiznat daň zatím Soudní dvůr EU explicitně neposuzoval a bylo by předčasné předjímat jeho případné budoucí rozhodnutí.

Na základě výše uvedeného je zastáván názor o aplikaci § 21 odst. 3 ZDPH

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29. 10. 2020****DPH****569/09.09.20 Nárok na odpočet daně při poskytování služeb ve vztahu k vývozu**

Předkládá: Ing. Lukáš Eisenwort, daňový poradce č. 4107

**Úvod**

Cílem příspěvku je sjednotit přístup k možnosti uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu při poskytování pojištění ve vztahu k vývozu dle §72, odst. 1, písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jako ZDPH).

**1. Popis problému**

Nárok na odpočet je právem každého plátce, který přijaté plnění použije k uskutečňování plnění zakládajících nárok na odpočet. V § 72 odst. 1 ZDPH jsou specifikována uskutečněná plnění, u kterých lze uplatnit nárok na odpočet daně, mezi tyto patří dle písm. d):

*„d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo“ (dále jako „vybrané finanční a pojišťovací služby“)*

Dle důvodové zprávy k ZDPH: *„Odstavec 1 v písmenech a) až e) obsahuje taxativní výčet případů, resp. účelů použití přijatých zdanitelných plnění, které zakládají nárok na odpočet daně. V návaznosti na to odstavec 5 dále explicitně stanoví, že plátcí přísluší plný nárok na odpočet daně, použije-li příslušné zdanitelné plnění výhradně pro účely obsažené v tomto taxativním výčtu.“*

Dle Komentáře<sup>2</sup> k § 72, odst. 1 písm. d) ZDPH je nárok na odpočet zachován *„v případě přijatých zdanitelných plnění použitých pro poskytnutí pojišťovacích a některých finančních služeb, jejichž poskytnutí obecně nárok na odpočet nezakládá, v případě, že je jejich místo plnění ve třetí zemi nebo pokud jsou taková plnění přímo spojená s vývozem zboží.“*

Stejně tak Směrnice<sup>3</sup> v článku 169 písm. c) umožňuje uplatnit nárok na odpočet u vyjmenovaných finančních a pojišťovacích služeb, jestliže je *„příjemce usazen mimo Společenství nebo jsou-li tato plnění přímo vázána na zboží určené k vývozu ze Společenství.“*

Z výše uvedeného vyplývá, že společnost poskytující finanční nebo pojišťovací služby, může uplatnit nárok na odpočet v případě, že tyto služby jsou přímo spojené s vývozem. Vzhledem k tomu, že ZDPH i Směrnice stanovují jako jednu z podmínek pro uplatnění nároku na odpočet podmínku spojitosti se zbožím určeným k vývozu, domníváme se, že lze uplatnit nárok na odpočet i v případě, kdy tato služba není poskytnuta přímo vývozci, ale i jiné osobě nepřímo se podílející na uskutečnění vývozu zboží. Podmínka spojitosti s vývozem zboží je uvedena v následujících modelových situacích.

<sup>2</sup> Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář, Wolters Kluwer, 2018. Dostupné v ASPI.

<sup>3</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES – o společném systému daně z přidané hodnoty

### Modelová situace č. 1:

Český výrobce plánuje vyvézt zboží zákazníkovi v Rusku. Český výrobce však zákazníkovi v Rusku nikdy zboží nevyvážel a má obavy z úhrady faktury za vyvážené zboží. Český výrobce se tedy pojistí a v případě neuhrazení ze strany zákazníka bude částku požadovat po pojišťovně. Pokud by pojišťovna odmítla českého výrobce pojistit, vývoz by český výrobce neuskutečnil.

Poskytnutí pojištění v tomto případě splňuje ust. § 72, odst. 1 písm. d) ZDPH, neboť se jedná o plnění přímo spojené s vývozem zboží. Podmínka spojitosti na vývoz zboží je splněna a pojišťovna by tak u přijatých plnění souvisejících s poskytnutím pojištění mohla uplatnit nárok na odpočet.

### Modelová situace č. 2:

Český výrobce plánuje vyvézt zboží zákazníkovi v Rusku. Český výrobce však k uskutečnění vývozu potřebuje bankovní úvěr, neboť nemá dostatek prostředků na výrobu smlouveného zboží. Banka však shledává určitou míru rizikovosti a úvěr na vývoz si pojistí u pojišťovny. Na základě poskytnutého pojištění banka poskytne úvěr a výrobce zboží vyveze do Ruska. Pokud by pojišťovna pojištění neposkytla, banka úvěr neposkytne a výrobce zboží nevyrobí a nevyveze.

Poskytnutí bankovního úvěru by mělo, shodně jako v Modelové situaci č. 1, zakládat u banky nárok na odpočet u souvisejících vstupů, neboť je spojena podmínka spojitosti s vývozem. Rovněž pojišťovna může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění souvisejících s poskytnutím pojištění úvěru bance, neboť je splněna podmínka spojitosti s vývozem. Pojišťovna však musí být schopna prokázat, že uskutečněné plnění, ke kterému uplatnila nárok na odpočet, má spojitost s vývozem. Toto lze prokázat například smlouvami výrobce s bankou o úvěru, doložením celního prohlášení o vývozu apod.

V obchodní praxi je obvyklé, že dojde k vývozu, ale již nedojde k úhradě pojistného nebo úvěru a dotčené instituce začnou vymáhat své pohledávky. Dle Informace GFŘ<sup>4</sup> likvidace pojistných událostí budou mít stejný režim jako poskytnutí pojišťovacích služeb, avšak pouze za předpokladu, že likvidace pojistné události bude nedílnou součástí pojistné smlouvy. Jestliže likvidace pojistné události bude řešena pojišťovnou nezávisle na smlouvě o pojistném, bude mít tato likvidace vlastní režim DPH. Situaci lze opět znázornit na modelovém příkladu.

### Modelová situace č. 3

Český výrobce plánuje vyvézt zboží zákazníkovi v Rusku. Český výrobce však zákazníkovi v Rusku nikdy zboží nevyvážel a má obavy z úhrady faktury za vyvážené zboží. Český výrobce se tedy pojistí a v případě neuhrazení ze strany zákazníka bude částku požadovat po pojišťovně. Dle smlouvy je součástí pojištění i případná likvidace pojistné události a spoluúčast českého výrobce. Český výrobce vývoz uskuteční, ale ruský kupující ani po několika upomínkách kupní cenu neuhradí. Český výrobce se tedy obrátí na pojišťovnu a oznámí pojistnou událost. Pojišťovna dle smlouvy uhradí výrobcí kupní cenu faktury a začne vymáhat tuto částku po ruském zákazníkovi prostřednictvím externí právní kanceláře mající sídlo v České republice. K vymožení pohledávky v závěru dojde.

---

<sup>4</sup> Informace GFŘ k uplatnění DPH u pojišťovacích služeb ze dne 14.5.2013, č.j.22526/13/7001-21000-011695

V tomto případě může pojišťovna uplatnit nárok na odpočet i z přijatých faktur od advokátní kanceláře, která vymáhá pohledávku, neboť se jedná o plnění vedlejší (likvidace pojistné události) k plnění hlavnímu, kterým je poskytnutí pojištění spojené s vývozem zboží.

#### Modelová situace č. 4

Český výrobce plánuje vyvézt zboží zákazníkovi v Rusku. Má dostatek financí a zákazník je již dlouhodobým zákazníkem a není tedy třeba vývoz pojistit ve smyslu pojištění platební schopnosti odběratele. Českému vývozci však při vývozu bylo zboží historicky již několikrát odcizeno, a tak se rozhodl si zboží během přepravy do Ruska pojistit proti krádeži.

V této modelové situaci lze z pohledu pojišťovny uvažovat o aplikaci § 69 ZDPH nebo o kombinaci § 55 ZDPH ve spojení s § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH. Osvobození dle § 69 ZDPH však chápeme tak, že jeho smyslem je docílit zdanění v místě spotřeby, tj. nezatížit vývoz a na něj navázané služby českou DPH. Proto se toto ustanovení, dle našeho chápání, vztahuje na plnění, která by v běžném případě (tj. nesouvisela-li by s vývozem) byla zatížena českou DPH, např. přepravní služby. Naproti tomu pojistné je principiálně osvobozeno od daně dle § 55 ZDPH, a proto není třeba docílit uplatnění principu země spotřeby skrze § 69 ZDPH. Z tohoto důvodu se domníváme, že i v tomto případě lze z pohledu pojišťovny uplatnit nárok na odpočet u vstupů souvisejících s tímto konkrétním pojištěním, a to skrze aplikaci § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH.

#### Modelová situace č. 5

Český výrobce plánuje vyvézt zboží zákazníkovi v Rusku. Český výrobce však k uskutečnění vývozu potřebuje bankovní úvěr, neboť nemá dostatek prostředků na výrobu smlouveného zboží. Banka i exportér však shledávají určitou míru rizikovosti a úvěr na vývoz i samotnou pohledávku za odběratelem si pojistí u pojišťovny. Na základě poskytnutého pojištění banka poskytne úvěr a výrobce zboží vyveze do Ruska. Pokud by pojišťovna pojištění předexportního úvěru neposkytla, banka úvěr neposkytne a výrobce zboží nevyrobí a nevyveze. Z pohledu pojišťovny se jedná o souběžné užití dvou pojistných produktů pro jednu a tutéž obchodní transakci:

- 1) Pojištění pracovního kapitálu – stranami pojištění jsou pojišťovna, financující banka a exportér (pojištěným a pojistníkem je financující banka),
- 2) Pojištění pohledávky za odběratelem – stranami pojištění jsou pojišťovna a exportér (pojištěným a pojistníkem je exportér).

Oba produkty jsou v dané modelové situaci provázané a musí být uzavřeny společně. Fakturace pojistného je oddělená.

Tato modelová situace je odlišná od modelové situace č. 2 v tom, že nedílnou součástí kontraktu je pojištění pohledávky exportéra vzniklé v přímém důsledku vývozu zboží. Z tohoto důvodu jsme toho názoru, že je splněna podmínka přímé spojitosti s vývozem a lze aplikovat § 72, odst. 1 písm. d) ZDPH.

Ve prospěch výše uvedených závěrů hovoří i Stanovisko generálního advokáta SDEU<sup>5</sup>, který mj. uvádí, že nárok na odpočet by měl být v souladu s čl. 169 Směrnice zachován za účelem zvýšení konkurenceschopnosti pojišťoven a bank se sídlem na území členských států vůči pojišťovnám a bankám mimo Evropskou unii.

## **2. Závěr**

<sup>5</sup> Stanovisko Generálního advokáta Niiila Jääskinena přednesené dne 20. května 2010 ve věci C-582/08

Vzhledem k tomu, že vybrané finanční služby a pojišťovací služby související s vývozem jsou v § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH přímo vymezeny jako plnění, u kterých je možné nárok na odpočet daně uplatnit, navrhuje u těchto služeb uplatňovat nárok na odpočet bez ohledu na to, zdali je služba poskytnuta přímo vývozcí či osobě nepřímo se podílející na uskutečnění vývozu.

Stejně tak plnění spojená s likvidací pojistných událostí a vymáháním pojistných částek, které jsou součástí smlouvy o poskytnutí pojištění, jsou služby zakládající nárok na odpočet dle § 72, odst. 1 písm. d) ZDPH.

Pojištění zboží při přepravě do státu určení zboží je službou zakládající nárok na odpočet u souvisejících vstupů dle § 72, odst. 1 písm. d) ZDPH.

### 3. Návrh řešení

Navrhuje se přijmout závěry formulované v bodě 2.

#### **Stanovisko GFŘ:**

##### **Se závěrem předkladatelů částečný souhlas.**

*K čl. 169 písm. c) Směrnice, resp. jeho transpozici v § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH neexistuje doslovný výklad pojmu „jsou-li tato plnění přímo vázaná na zboží určené k vývozu ze Společenství“ resp. „pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží“, kterými je nárok na odpočet daně podmíněn. Tato podmínka vazby pojišťovacích a finančních služeb podle čl. 135 odst. 1 písm. a) až f) Směrnice na zboží určené k vývozu ze Společenství je rozhodující proto, zdali u nich vzniká nárok na odpočet daně či nikoliv. S ohledem na tuto skutečnost je nezbytné vycházet z důvodů zavedení uvedeného ustanovení a z dosavadní judikatury Soudního dvora Evropské unie.*

*Dle stanoviska Generálního Advokáta NIILA JÄÄSKINENA ve věci C-582/08 Evropská komise proti Spojenému království Velké Británie a Severního Irska je uveden v bodě 32 následovně: “Důvody pro přijetí čl. 169 písm. c) směrnice o DPH nebo čl. 17 odst. 3 šesté směrnice o DPH nebyly jasně uvedeny v žádném dokumentu. Nicméně některé z výkladů uvádějí, že možnost odpočtu nebo vrácení daně byla příznána za účelem zajištění konkurenční neutrality poskytovatelů pojistných a finančních služeb usazených v EU na mezinárodních finančních trzích zavedením možnosti zmírnění řetězení daně, tedy nevratné skryté DPH na vstupu z pořízení zboží a služeb zatěžujících jejich nákladovou strukturu.”*

*Zároveň v bodě 33 doplňuje dopad osvobození od daně bez nároku na odpočet daně takto: “V EU jsou finanční a pojistné služby osvobozeny od DPH, což znamená, že nemá existovat nárok na odpočet daně na vstupu, jelikož služby osvobozené od daně nepodléhají dani na výstupu. Bez možnosti odpočtu nebo odpovídajícího vrácení daně budou osoby povinné k dani usazené v EU, které poskytují finanční a pojistné služby, nuceny absorbovat neodpočitatelnou daň na vstupu v obchodech se zákazníky usazenými mimo území EU. Vzhledem k tomu, že budou přenášet nemožnost odpočíst DPH na vstupu na své zákazníky prostřednictvím vyšších nákladů, budou tyto osoby povinné k dani usazené v EU konkurenčně znevýhodněné ve srovnání s osobami povinnými k dani, jež spadají do jiných právních rádu, jejichž nákladová struktura neobsahuje skrytou DPH.”*

V rozsudku v téže věci SDEU uvádí v bodě 39, že "Podle Komise dále logika systému DPH vyžaduje, aby byl nárok na vrácení DPH z plnění uvedených v čl. 169 písm. c) směrnice o DPH přiznáván. Podle této logiky a v souladu s mezinárodními zvyklostmi nesmí být žádná daň vybírána při vývozu zboží a služeb. Pokud jde konkrétně o taková plnění osvobozená od daně, jakými jsou pojistné a finanční operace, u kterých běžně neexistuje nárok na vrácení daně odvedené na vstupu, čl. 169 písm. c) směrnice o DPH má za cíl umožnit vrácení DPH, která je obsažena v ceně nabytí zboží a služeb určených k poskytování takových plnění. Přiznání nároku na vrácení DPH tak umožní zabránit tomu, aby byl subjekt usazený v Unii znevýhodňován ve srovnání se svými soutěžiteli mimo Unii."

Znění čl. 169 písm. c) Směrnice stanovuje, že pojišťovací a finanční služby dle čl. 135 odst. 1 písm. a) až f) jsou osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně, pokud je příjemce usazen mimo Společenství. Tato první možnost potvrzuje logiku uvedenou v rozsudku v bodě 39 C-582/08, že nesmí být žádná daň vybírána při vývozu služeb a zároveň umožňuje vrácení DPH z přijatých zdanitelných plnění určených pro poskytování vybraných pojišťovacích a finančních služeb. Podmínka usazení příjemce mimo Společenství zároveň zajišťuje, že služba je „skutečně vyvezena do 3. země“. V případě pojišťovacích služeb pojištění pokrývá rizika příjemce služby, tj. zpravidla příjemce neboli dovozce zboží v 3. zemi.

Druhá možnost stanovuje, že pojišťovací a finanční služby podle čl. 135 odst. 1 písm. a) až f) jsou osvobozeny, pokud jsou tyto služby přímo vázány na zboží určené k vývozu ze Společenství. Z tohoto odvozeného výkladu lze dovodit, že příjemcem pojišťovacích a finančních služeb má být osoba, která zboží vyváží. Analogicky by k první možnosti mělo pojištění pokrývat rizika osoby, která vlastní zboží nebo je odpovědná za vývoz zboží. Tyto důsledky korespondují se základním cílem, že každý vývoz zboží či služby nemá podléhat dani, a zároveň u pojišťovacích a finančních služeb dle čl. 135 odst. 1 písm. a) až f) Směrnice existuje nárok na odpočet daně. Cena za pojištění, ať už se jedná o pojištění proti riziku ztráty či nezaplacení, se pravděpodobně dostane do ceny za zboží, neboť náklady na pojištění jsou v tomto případě na osobě, která zboží vyváží. Z toho lze dovodit, že služba pojištění jako taková, resp. její cena je vyvezena mimo Společenství. Vývoz zboží se již přímo považuje za osvobozený od daně s nárokem na odpočet daně, pokud je zboží dodáno a opustí území Společenství.

Přímá vazba na zboží určené k vývozu ze Společenství uvedená v čl. 169 c) Směrnice nebyla dosud definována soudem. Nelze v uvedených situacích vycházet ze závěrů učiněných judikaturou SDEU ve věci C-288/16 k čl. 146 resp. § 69 ZDPH, neboť Směrnice v čl. 169 písm. c) používá odlišný pojem, a to „přímo vázána na zboží určené k vývozu ze Společenství“ nikoliv „přímo vázané na vývoz nebo dovoz zboží“ jako tomu je v čl. 146 resp. § 69 ZDPH. Při výkladu předmětného ustanovení je nezbytné vycházet zejména ze smyslu a cíle čl. 169 Směrnice.

**K modelové situaci č. 1 a 4: Souhlasíme se závěrem.** Poskytnutí pojištění (např. proti nezaplacení příjemcem nebo proti riziku ztráty či zničení zboží) pojišťovnou českému výrobcí, který vyváží zboží, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH. Český výrobce je osobou, která zboží vyváží,

resp. dodává zboží do 3. země, a zároveň i příjemcem pojištění. Pojištění pokrývá rizika této osoby.

U modelové situace č. 4 se i v tomto případě bude jednat o osvobození od daně s nárokem na odpočet daně podle § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH nikoliv podle § 69 ZDPH, neboť prvotně pojištění je osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, ačkoliv při splnění podmínek obsahuje výjimku a stává se osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Pro osvobození je nezbytné splnění podmínky přímé vazby na zboží určené k vývozu.

**K modelové situaci č. 2: Nesouhlasíme se závěrem.** Poskytnutí pojištění bance, která poskytuje bankovní úvěr českému výrobcí vyvážejícímu zboží do 3. země, není osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH. Takové pojištění je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 písm. e) a § 55 ZDPH.

U poskytnuté pojišťovací či finanční služby podle čl. 135 odst. 1 písm. a) až f) Směrnice bance, která poskytuje bankovní úvěr vývozci, nedochází ani k základnímu předpokladu, kdy u každého vyváženého zboží nebo služby nesmí být vybírána daň, neboť nedochází ke spotřebě pojišťovací či finanční služby v 3. zemi. Poskytnutá pojišťovací služba, ani její cena, vlastně není ani vyvezena mimo Společenství. Pojištění současně postrádá přímou vazbu na zboží, které je vyváženo. Pojištění poskytnuté bance je standardně osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 písm. e) ZDPH a § 55 ZDPH.

**K modelové situaci č. 3: Souhlasíme se závěrem.** Likvidace pojistné události poskytnutá pojišťovnou českému výrobcí je také osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně podle § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH, pokud je vedlejším plněním k plnění hlavnímu, kterým je pojištění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně podle § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH. Za těchto podmínek sdílí likvidace pojistné události stejný daňový režim jako pojištění poskytnutého v souladu s § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH. Pojišťovna je oprávněna si odpočíst daň z přijatého zdanitelného plnění, které použije pro likvidaci pojistné události, od advokátní kanceláře.

**K modelové situaci č. 5: Částečně souhlasíme se závěrem.** Pojištění pracovního kapitálu, kdy pojištěným a pojistníkem je financující banka, není osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH. Takové pojištění je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 písm. e) a § 55 ZDPH. Pojištění postrádá přímou vazbu na vývoz zboží, a zároveň příjemcem odškodnění není vývozce.

Pojištění pohledávky za odběratelem, kdy pojištěným a pojistníkem je vývozce, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 72 odst. 1 písm. d) ZDPH. Pojištění se váže na vývoz zboží a český vývozce je osobou, která zboží vyváží, resp. dodává zboží do 3. země, a zároveň i příjemcem pojištění. Pojištění pokrývá rizika této osoby.

## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### **DPH**

#### **559/29.01.20 Platby v cizí měně**

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, č. osv. 369

Cílem příspěvku je sjednocení výkladu a odstranění některých pochybností při aplikaci DPH v případech úhrad za tuzemská plnění, jež jsou předmětem DPH a jejichž úplata je sjednána v korunách, cizí měnou.

Tuzemští maloobchodní prodejci a poskytovatelé služeb (dále označováni v textu jako „obchodníci“) ve svých provozovněch obvykle mají stanoveny ceny zboží a služeb pouze v tuzemské měně (CZK). Řada z nich přitom umožňuje svým zákazníkům kromě české měny hradit cenu také v cizích měnách. Tato situace je předmětem tohoto příspěvku. Příspěvek a závěry v něm uvedené se netýkají příp. zneužívajících jednání obchodníků.

Uvedený postup obchodníka nevyžaduje povolení ke směnářské činnosti a nepodléhá regulaci, a to ani v případě, kdy se při platbě v hotovosti cizí měnou vrací přeplatek v jiné než placené měně<sup>6</sup>. Otázkou je, zda při stanovení kurzu obchodníkem ve výši odlišné od oficiálního kurzu centrální banky kurzový rozdíl ovlivňuje základ daně a daň u plnění hrazeného cizí měnou. Otázkou dále je, zda je předmětem daně transakce spočívající ve vrácení přeplatku cizí měny v měně odlišné.

Obchodníci vystavují daňové doklady s uvedením ceny, základu daně i daně v CZK. Je na volbě zákazníka, zda cenu uhradí v CZK (v hotovosti nebo platební kartou) nebo v cizí měně (v hotovosti či platební kartou). Pro druhou z uvedených možností obchodník uvádí ve známost seznam akceptovaných měn a nabízených kurzů. Je běžné, že kurzy nabízené obchodníky za akceptované měny jsou obvykle nižší, než je aktuální oficiální kurz vyhlášený centrální bankou, a to s ohledem na nutné náklady, pracnost a jiné komplikace, příp. i rizika (zejména kurzová), které takové operace u obchodníků vyvolávají. Pak obchodník dosáhne kurzového zisku. V případě, kdy obchodník stanoví kurz na delší časové období, v jehož rámci dojde k významnějšímu posunu oficiálních kurzů může výjimečně nastat i situace, že u některých plateb dojde i ke kurzové ztrátě.

Dle názoru předkladatele platí, že kurzy stanovené obchodníkem v dané situaci nemají vliv na základ daně a daň poskytovaných plnění (příp. hodnotu osvobozených plnění). Pokud obchodník dosáhne následkem aplikovaného kurzu při platbě v cizí měně kurzového zisku nebo kurzové ztráty, nejde o položku ovlivňující jeho povinnosti v rámci DPH. V takové situaci se neaplikuje ani ustanovení § 4 odst. 5 ZDPH<sup>7</sup>, jež je určeno v souladu s čl. 230 a 91 Směrnice<sup>8</sup> k přepočtu výše daně nebo položek rozhodných pro stanovení základu daně vyjádřených v cizí měně. V popisovaném

<sup>6</sup> [https://www.cnb.cz/export/sites/cnb/cs/casto-kladene-dotazy/.galleries/stanoviska\\_a\\_odpovedi/pdf/je\\_k\\_prijimani\\_plateb\\_v\\_cizi\\_mene.pdf](https://www.cnb.cz/export/sites/cnb/cs/casto-kladene-dotazy/.galleries/stanoviska_a_odpovedi/pdf/je_k_prijimani_plateb_v_cizi_mene.pdf)

<sup>7</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

<sup>8</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH

případě základ daně a daň (příp. hodnota osvobozeného plnění) jsou již vyjádřeny v tuzemské měně a není třeba je přepočítávat.

**Dílčí závěr 1:**

*Pokud obchodníci za plnění se sjednanou cenou v korunách umožňují zákazníkům alternativně platit i v cizí měně a realizují při akceptaci cizí měny kurzový zisk, tento kurzový zisk neovlivňuje základ daně a daň za zdanitelná plnění (příp. hodnotu osvobozených plnění).*

V případě, kdy je cena stanovená v CZK hrazená hotovostně cizí měnou a přeplatek není vrácen v měně, v níž je placeno, ale v tuzemské nebo i jiné měně, je ovšem třeba částku vráceného přeplatku posuzovat zvlášť, odděleně od částky náležející k úhradě ceny plnění. Část přijaté cizí měny v rozsahu přeplatku již nemá přímou souvislost s výše uvedeným plněním, ale představuje samostatnou operaci charakteru směnářenské činnosti<sup>9</sup>, tedy službu osvobozenou od daně bez nároku na odpočet<sup>10</sup>.

**Dílčí závěr 2:**

*Pokud obchodníci při hotovostní platbě korunové ceny v cizí měně vrací jinou než placenou měnu, jde v rozsahu přeplatku o samostatné plnění charakteru směnářenské činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet.*

Navrhuje se přijmout sjednocující závěry a po projednání na Koordinačním výboru přijaté závěry zveřejnit a aplikovat v rámci postupů při správě daní.

---

<sup>9</sup> Bez ohledu na to, že nepodléhá veřejnoprávní regulaci.

<sup>10</sup> Hodnota plnění se stanoví v souladu s rozhodnutím SDEU ve věci C-172/96 First National Bank of Chicago, bod 50.

## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### **DPH**

#### **568/09.09.20 Uplatnění DPH při prodeji majetku plátcem**

Předkládají: Olga Holubová, daňový poradce, číslo osv. 0367  
Ing. Milan Lang, daňový poradce, číslo osv. 4643

Cílem příspěvku je dosažení shody na rámcových pravidlech pro posouzení, které prodeje majetku jsou předmětem daně a které nikoli. Pojmeme „majetek“ pro účely tohoto textu rozumíme hmotné věci, ačkoli v praxi se bude řešit především prodej majetku, který má povahu dlouhodobého majetku. Prodávajícím ve všech uvedených příkladech je plátce DPH.

#### **Právní východiska**

1. Předmětem daně jsou (až na výjimky, jež s tématem příspěvku nesouvisí) transakce, které (mimo jiné) uskuteční **osoba povinná k dani, která v tomto postavení při daném úkonu jedná** (§ 2 zákona o DPH<sup>11</sup>, čl. 2 Směrnice<sup>12</sup>).
2. Osoba povinná k dani může při prodeji majetku jednat **jak v postavení osoby povinné k dani, tak v postavení běžného vlastníka (tj. osoby nepovinné k dani)**, který se majetku prostě zbavuje prodejem. V posledně jmenovaném případě pak prodej není uskutečněn v rámci ekonomické činnosti a není předmětem daně (např. **C-180/10 Slaby**, bod 36, **C-291/92 Armbrrecht**, bod 18, **C-77/01 EDM**, body 60-62).

#### **A. Prodej majetku, který není součástí obchodního majetku a který není používán k ekonomické činnosti**

Považujeme v této souvislosti za nesporné, že **prodej majetku, který není plátcem zařazen do obchodního majetku** [tj. 1. vlastník ho nenabyl v postavení osoby povinné k dani, 2. neviduje jej jako obchodní majetek dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH a 3. při nákupu tohoto majetku neuplatnil nárok na odpočet daně] **není předmětem daně**, neboť prodávající nejedná při prodeji v postavení osoby povinné k dani (např. **C-155/94 Wellcome Trust**, bod 32, **C-118/11 Eon Aset Menidjunt OOD**, body 57, 58).

#### **Příklady:**

1. *Obec prodává pozemky, které nejsou zahrnuty v obchodním majetku, jsou historicky v jejím vlastnictví a jsou určeny územním plánem k zastavění. Pozemky jsou prodávány na základě žádosti investora, který při žádosti o prodej předložil záměr výstavby výrobní haly na základě, které by měla v obci vzrůst zaměstnanost. Prodávané pozemky nebyly nikdy využívány k ekonomické činnosti obce, resp. jedná se nevyužité veřejnosti volně přístupné obecní*

<sup>11</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

<sup>12</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

- pozemky. **Prodej není předmětem daně.**
2. Plátce prodává sousedovi dětský zahradní domek, protože jeho děti, pro které ho pořizoval, už odrostly. Při nákupu nebyl uplatněn odpočet daně na vstupu, domek nebyl zahrnut v obchodním majetku plátce. **Prodej není předmětem daně**
  3. Při kontrole způsobu využívání pozemku se zjistilo, že občan má historicky zapláceno cca 20 metrů čtverečních obecního pozemku ke své zahradě. V rámci majetkového narovnání situace je dohodnut odprodej tohoto pozemku tomuto občanovi, který daný pozemek dříve bezsmluvně užíval. Obec nemá pozemek zahrnut v obchodním majetku. **Prodej není předmětem daně.**
  4. Obec prodává pozemek o výměře 30 m<sup>2</sup>, který nemá zahrnut v obchodním majetku, je historicky v jejím vlastnictví a je určen územním plánem k zastavění. Na základě žádosti kupujícího je prodán fyzické osobě za účelem provedení přístavby jejího rodinného domu. Prodávané pozemky nebyly nikdy využívány k ekonomické činnosti obce, resp. jedná se o volně přístupnou travnatou plochu. **Prodej není předmětem daně.**
  5. Kraj prodává nezastavěné pozemky, které nemá zahrnuty v obchodním majetku a které byly v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. na základě zřizovací listiny předány k hospodaření příspěvkové organizaci (zařízení sociálních služeb). Pozemky jsou prodávány na základě žádosti obchodní společnosti za účelem výstavby parkovací plochy u jejího výrobního areálu. **Prodej není předmětem daně.**
  6. Kraj prodává nezastavěné pozemky nezahrnuté v obchodním majetku, které byly předmětem bezúplatné výpůjčky obchodní společnosti. Pozemky byly obchodní společnosti v minulosti předány k bezúplatnému využití z důvodu přilákání investora, který zvýší zaměstnanost. Pozemky jsou prodávány na základě žádosti obchodní společnosti za účelem výstavby parkovací plochy u jejího výrobního areálu. **Prodej není předmětem daně.**
  7. Obec směňuje stavební pozemky, které nabyta v rámci transformace státního majetku<sup>13</sup>. Pozemky nezahrnula do obchodního majetku, ani nepoužívala k ekonomické činnosti. **Směna není pro obec předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
  8. Státní příspěvková organizace (zastupující stát) prodává/směňuje nemovitosti, s nimiž hospodaří na základě hospodářských smluv<sup>14</sup>. Nemovitosti nebyly zahrnuty do obchodního majetku, nebyly používány k ekonomické činnosti. **Transakce není pro prodávajícího /směňujícího předmětem daně, protože nejedná jako osoba povinná k dani.**
  9. Akciová společnost vlastní horskou chatu, kterou nemá zahrnutou v obchodním majetku, a při jejím pořízení a technickém zhodnocení neuplatnila nárok na odpočet daně na vstupu, protože se nepovažovala ve vztahu k těmto transakcím za osobu povinnou k dani. Poskytuje ji svým zaměstnancům bezúplatně k rekreaci. Případný prodej chaty nebude předmětem daně,

<sup>13</sup> Zák. č. 172/92 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí

<sup>14</sup> Např. § 55 odst.3 a § 19b zák. 219/2000 Sb., § 12 vyhl. 119/1988 Sb., §346 zák. č.109/1964 Sb.

**prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**

**B. Prodej majetku, který není součástí obchodního majetku a který je/byl zčásti používán k ekonomické činnosti**

**Jsme přesvědčeni, že plátce může ponechat majetek mimo okruh svého obchodního majetku, přestože jej zčásti použije ke své ekonomické činnosti. To je situace, kdy plátce**

**1. nakoupí/získá majetek v postavení osoby nepovinné k dani,**

**2. nezařadí ho do svého obchodního majetku a**

**3. neuplatní nárok na odpočet daně na vstupu.**

Vzhledem ke skutečnostem uvedeným v předchozí větě pod body 1. až 3. není částečné použití tohoto majetku k ekonomické činnosti s to změnit jeho status z neobchodního na obchodní majetek. Tento závěr plyne z **ustálené** judikatury SDEU.

- 55. *Pokud se osoba povinná k dani rozhodne **ponechat investiční majetek v celém rozsahu jako součást svého soukromého majetku, ačkoliv jej používá jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, není odpočitatelná žádná část DPH splatné nebo odvedené na vstupu z pořízení tohoto majetku (rozsudek ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-415/98, Recueil, s. I-1831, bod 27). V tomto případě nemůže použití tohoto majetku k podnikatelským účelům podléhat DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bakcsi, bod 31). [z rozhodnutí C-118/11 Eon Aset Menidjmont OOD]***
- 26. *Nor, it should be observed, does the Sixth Directive contain any provision which would preclude a taxable person who acquires a capital item in order to use it for both business and private purposes from **retaining it wholly within his private assets and thereby excluding it in full from the system of VAT.***
- 27. *When a taxable person thus decides to retain a capital item entirely within his private assets, whether or not he uses it for both business and private purposes, no portion of the input VAT due or paid on the acquisition of the item is therefore deductible....*
- 32. *In the light of the foregoing, the **Commission's argument that a taxable person demonstrates his decision to assign an item by using it wholly or partly for the purpose of his business activities and is therefore precluded from assigning a mixed-use item wholly to his private assets must be rejected.** [z rozhodnutí C-415/98 Bakcsi]*

V souladu s uvedeným konceptem je i definice obchodního majetku uvedená v § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH a úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě:

*Obchodním majetkem [se rozumí] majetkové hodnoty, které*

*1. slouží osobě povinné k dani a*

*2. **jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností***

Důvodová zpráva: *Jedná se o zpřesnění vymezení obchodního majetku, jehož*

účelem je věrněji promítnout zásadu vyplývající z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudek ve věci *Armbrecht*, C-291/92), že **osoba povinná k dani je oprávněna určit, zda, popř. v jaké části, majetkové hodnoty zařadí do svého obchodního majetku.**

Důsledkem uplatnění uvedeného pravidla tedy musí být, že prodej majetku stojícího mimo množinu obchodního majetku plátce, a tedy i mimo systém DPH, není předmětem daně, jakkoli byl v určitém rozsahu k ekonomické činnosti používán. Prodávající totiž v dané transakci nejedná v postavení osoby povinné k dani.

### **Příklady:**

1. Obec prodává zemědělské pozemky, které nejsou zahrnuty v obchodním majetku, jsou historicky v jejím vlastnictví, jsou územním plánem určeny k zastavění a v čase nebyly využívány buď vůbec nebo byly po určitou dobu propachtovány zemědělci. Prodej je uskutečňován na základě žádosti pachtýře. Obec zveřejní v souladu se zákonem záměr prodeje a pozemky prodá pachtýři. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
2. Územní samosprávný celek (ÚSC) směřuje pozemky, které nabyt v rámci transformace státního majetku<sup>15</sup>. Pozemky nezahrnul do obchodního majetku. K ekonomické činnosti je používal pouze zčásti (např. k pronájmu), kterou nepotřeboval pro výkon veřejné správy. **Směna není pro ÚCS předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
3. Obec prodává pozemek, který historicky vlastní a který nikdy nevložila do obchodního majetku. Jedná se o proluku mezi dvěma stavbami zarostlou travou, kterou obec za 100 Kč ročně ponechává k posekání občanovi pro králíky. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
4. Plátce – fyzická osoba – pořídil osobní automobil, který nezahrnul do obchodního majetku, neuplatnil nárok na odpočet daně na vstupu. Vozidlo používá částečně i pro ekonomickou činnost. Po cca 5 letech vozidlo prodal, aby pořídil nové. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
5. Daňový poradce, fyzická osoba, plátce daně, si koupil nový byt, který nevložil do obchodního majetku, ani ho neeviduje v daňové evidenci a neuplatnil si nárok na odpočet daně při jeho pořízení. Sám bydlí v rodinném domě, a tak byt pronajme, než ho bude potřebovat pro svou rodinu. Po pár letech byt prodá nájemci. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.**
6. Fyzická osoba, plátce daně, získala v restituci pozemky, které jsou určeny k zastavění. Na jedné z parcel, kterou zahrnula do obchodního majetku, postaví solární elektrárnu, kterou rovněž zahrne do obchodního majetku. Ostatní parcely nevložila do obchodního majetku, ale pronajala zemědělci. Po čase je

<sup>15</sup> Zák. č. 172/92 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí

*prodala developerovi, který ji sám vyhledal a oslovil. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***

7. *Fyzická osoba podnikající v oblasti zemědělství koupila pozemek (zemědělskou půdu) jako soukromá osoba. Pozemek nebyl zahrnut do obchodního majetku. V době před pořízením byl pozemek využíván fyzickou osobou v rámci podnikání na základě nájemní smlouvy, a sice za účelem zemědělské produkce. V době pořízení předmětného pozemku již fyzická osoba neplánovala další výsadbu a využití pozemku pro podnikání. Od okamžiku pořízení byl tedy předmětný pozemek používán pro podnikání pouze částečně, kdy byla postupně ze soukromé půdy odebírána část původní výsadby. Nyní hodlá vlastník uvedené pozemky prodat obchodní korporaci – plátcí daně, která pozemky zasítuje a realizuje na nich výstavbu rodinných domů. **Prodej není předmětem daně, prodávající nejedná v dané transakci jako osoba povinná k dani.***

### **C. Prodej majetku, který formálně probíhá mimo systém DPH, ačkoli vykazuje znaky typické pro transakce prováděné podnikateli.**

Do této množiny transakcí se mohou kvalifikovat prodeje majetku z obou kategorií popsaných výše v bodech A. a B. Může tedy jít o majetek nabytý vlastníkem jednajícím v pozici osoby nepovinné k dani (např. zděním, nabytým v rámci transformace státního majetku do vlastnictví obce, nákupem pro soukromé využití bez uplatnění odpočtu apod.) a nevidovaný jako obchodní majetek v evidenci dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.

Přes navenek deklarovaný status „neobchodního majetku“ je majetek předmětem transakce, která se svými znaky fakticky neliší od podnikatelských projektů. Čítankovou ukázkou je chování developera v kauze SDEU **C-331/14 Petar Kezić**, který zastavěl budovou/budovami několik parcel, z nichž některé měl v obchodním majetku a jiné nikoli. Při prodeji celého komplexu považoval za předmět daně pouze prodej jeho části v rozsahu odpovídajícím parcelám zařazeným v obchodním majetku. Soudní dvůr však nenalezl žádný důvod, proč by měl být posouzen prodej části považované za podnikatelský projekt developera odlišně od prodeje části vykazované jako „soukromá“, tj. části vystavěné na soukromých parcelách. V principu totéž SDEU konstatoval i v kauze C-180/10 Slaby a C-**263/11 Ainārs Rēdlihs**: „podniká-li prodávající při dané transakci aktivní kroky, které využívají běžní obchodníci, považuje se prodej za uskutečněný v rámci ekonomické činnosti“. Při prodeji nemovitosti je za takový krok považováno zejména zasítování pozemků nebo využití osvědčených nástrojů marketingu. Pouhé administrativní rozdělení pozemku, které vede k usnadnění jeho prodeje, nebo prodej podpořený prostou inzercí či pomocí realitní kanceláře naopak není v rozporu s chováním vlastníka, který se zbavuje svého majetku.

#### **Příklady:**

1. *Obec rozdělí a zasítuje historicky vlastněné pozemky a rozprodává je občanům pro účely výstavby rodinných domů. **Prodej je předmětem daně, neboť obec postupovala téměř shodně s postupem obchodníků s nemovitostmi či developerů, a v daném případě je rozhodující skutečná povaha prodeje, a***

**nikoli formálně deklarovaný stav.**

2. Obec prodává z vlastní iniciativy pozemky, které jsou historicky v jejím vlastnictví, jsou určeny územním plánem k zastavění a nejsou zařazeny v obchodním majetku obce. Prodávané pozemky nebyly nikdy využívány k ekonomické činnosti obce, resp. nebyly nijak využívány. Bylo provedeno jejich geometrické oddělení tak, aby byly způsobilé pro výstavbu RD, obec zde neprovádí výstavbu sítí. Nabídka na prodej pozemku byla umístěna na úřední desce obce, dále byla inzerována také v místním zpravodaji a obec využila i služeb realitní kanceláře, která daný pozemek zahrnula do své nabídky. **Prodej není předmětem daně, protože obec provedla pouze základní úkony potřebné k prodeji, její činnost směřující k prodeji se tak liší od běžných obchodních postupů, které volí obchodníci pro maximalizaci zisku. Formálně deklarovaný stav je v daném případě pro posouzení povahy prodeje rozhodující.**
  
3. Obec prodává z vlastní iniciativy budovu, která sloužila jednak jako kanceláře pro zaměstnance obecního úřadu a zároveň byla částečně využívána ke krátkodobým zdaňovaným pronájmům (kulturní sál). Budovu obec nezařadila do obchodního majetku. Nabídka prodeje byla umístěna na úřední desce obce, inzerována v místním zpravodaji a obec také využila služeb realitní kanceláře, která daný pozemek zahrnula do své nabídky. **Prodej není předmětem daně, protože obec provedla pouze základní úkony potřebné k prodeji, její činnost směřující k prodeji se tak liší od běžných obchodních postupů, které volí obchodníci pro maximalizaci zisku. Formálně deklarovaný stav je v daném případě pro posouzení povahy prodeje rozhodující.**
  
4. Město prodává z vlastní iniciativy budovy, které nebyly zařazeny do obchodního majetku a byly v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. na základě zřizovací listiny předány k hospodaření příspěvkové organizaci. Jedná se o budovy dříve využívané příspěvkovou organizací školského typu k uskutečňování osvobozených i zdaňovaných ekonomických činností. Nabídka prodeje byla umístěna na úřední desce města, do v místního zpravodaje a město také využilo služeb realitní kanceláře, která dané nemovitosti zahrnula do své nabídky. **Prodej není předmětem daně, protože město provedlo pouze základní úkony potřebné k prodeji, jeho činnost směřující k prodeji se tak liší od běžných obchodních postupů, které volí obchodníci pro maximalizaci zisku. Formálně deklarovaný stav je v daném případě pro posouzení povahy prodeje rozhodující.**

**Závěr:**

Prodej majetku není předmětem daně v případě, že prodávající tento majetek

- nevložil do obchodního majetku pro účely DPH,
- neeviduje jej v evidenci DPH a

- neuplatnil při jeho pořízení nárok na odpočet daně na vstupu, ačkoli jej před prodejem z části používal pro ekonomickou činnost.

To platí za předpokladu, že při prodeji nepodnikal prodávající aktivní kroky, které využívají běžní obchodníci.