

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 27. 1. 2021

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 27. 1. 2021

DPH

568/09.09.20 Uplatnění DPH při prodeji majetku plátcem 2

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

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

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

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991

Ing. Daniela Králová, daňový poradce, č. osv. 1880

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 27. 1. 2021

DPH

571/27.01.21 Uplatňování DPH u kompenzace za nespotřebovaný materiál 25

Předkládají: Ing. Václav Pačesný, daňový poradce č. osv. 2987

Ing. Aneta Šejvlová, daňový poradce č. osv. 5570

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 27. 1. 2021

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, jestliže tento majetek není obchodním majetkem plátce a k ekonomické činnosti se používá buď pouze zčásti, nebo vůbec. Jeho účelem naopak není řešit dodání majetku v případech, kdy je majetek před prodejem používán výhradně k ekonomické činnosti (tj. ze 100 %), ani dodání majetku pořízeného za účelem dalšího prodeje. Pojmem „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 DPH¹, čl. 2 Směrnice²).
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 Armbrecht**, bod 18, **C-77/01 EDM**, body 60-62).

A. Prodej majetku, který není součástí obchodního majetku, u něhož si plátce od počátku zvolil, že si jej ponechá pro soukromé užívání nebo k výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nebo jiné činnosti, která není ekonomickou činností (dále jen “pro soukromé užívání”), a který není používán k ekonomické činnosti

Považujeme v této souvislosti za nesporné, že **prodej majetku, který není plátcem zařazen do obchodního majetku a u něhož plátce po celou dobu, během níž dotčený majetek vlastní, projevuje vůli ponechat si jej v soukromých aktivech či v aktivech určených k výkonu v oblasti veřejné správy nebo jiné činnosti, která není ekonomickou činností (dále jen “v soukromých aktivech”)** [situace, kdy 1. vlastník majetku nenabyl v postavení osoby povinné k dani, 2. neeviduje tento majetek 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-**

¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

² Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

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 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 m², 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 majetku³. 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 smluv⁴. Nemovitosti nebyly

³ Zák. č. 172/92 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí

⁴ Např. § 55 odst.3 a § 19b zák. 219/2000 Sb., § 12 vyhl. 119/1988 Sb., §346 zák. č.109/1964 Sb.

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

B. Prodej majetku, který není součástí obchodního majetku, u něhož si plátce od počátku zvolil, že si jej ponechá v soukromých aktivech a který je/byl zčásti používán k ekonomické činnosti

Jsme přesvědčeni, že plátce může ponechat majetek mimo okruh svého obchodního majetku, jestliže po dobu jeho vlastnictví projevuje vůli ponechat si jej v soukromých aktivech, tj. mimo množinu obchodního majetku, přestože jej zčásti použije ke své ekonomické činnosti. To je situace vzniklá a následně vyjádřená plátcem tak, že plátce

- 1. nakoupí/získá majetek v postavení osoby nepovinné k dani,**
- 2. nezařadí a neviduje ho v soupisu 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 Menidjunt 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) směňuje pozemky, které nabyl v rámci transformace státního majetku⁵. 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.***

⁵ Zák. č. 172/92 Sb., o přechodu některých věcí z majetku České republiky do vlastnictví obcí

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 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. zděděním, nabytým v rámci transformace státního majetku do vlastnictví obce, nákupem pro soukromé využití bez uplatnění odpočtu apod.) a neevidovaný 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. Prodávající se totiž při prodeji „soukromé“ části majetku choval stejně jako při prodeji majetku obchodního – tedy jako podnikatel, slovy SDEU jako obchodník. 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 zasíťování 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 deklarováný 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 deklarováný 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 deklarováný 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 nenabyl v postavení osoby povinné k dani, od počátku si zvolil, že si jej ponechá v soukromých aktivech (tj. mimo množinu obchodního majetku), a po celou dobu, během níž tento majetek vlastní, projevuje tuto svou vůli, což vyjadřuje tím, že

- jej nevložit do obchodního majetku pro účely DPH a
- neeviduje jej v evidenci DPH a
- neuplatnil při jeho pořízení nárok na odpočet daně na vstupu,

ačkoli jej před prodejem zčásti používal pro ekonomickou činnost.

To platí za předpokladu, že při prodeji nepodnikal prodávající aktivní kroky, které využívají běžní obchodníci. Vždy by mělo být přihlédnuto ke všem okolnostem daného případu, včetně posouzení, zda není skutečný stav zastírán navenek deklarovaným stavem formálně právním.

Stanovisko GŘ:

Souhlas se závěrem předkladatelů.

Pro úplnost je nutné shrnout.

Zprvé judikatura Soudního dvora EU jasně uvedla, že kromě toho osoba povinná k dani, která prodá takový majetek, u něhož si zvolila, že si část ponechá pro soukromé užívání, nejedná jako taková osoba, pokud jde o prodej této části (v tomto smyslu viz rozsudek C-291/92 Armbricht, bod 24). **Tato osoba musí nicméně po celou dobu, během níž dotčený majetek vlastní, projevovat vůli ponechat si část tohoto majetku ve svém osobním majetku (viz rozsudek C-291/92 Armbricht, bod 21, jakož i C-331/14 Petar Kezić, bod 21). Z výše uvedené judikatury však nelze vyvodit, že prodej majetku, který tato osoba učinila součástí svého osobního majetku, osobou povinnou k dani není předmětem DPH pouze z tohoto důvodu. Vzhledem k tomu, že plnění uskutečněná za protiplnění osobou povinnou k dani jsou v zásadě předmětem DPH, jelikož tato osoba jednala jako taková, je ještě třeba, aby kromě toho, že učiní majetek součástí uvedeného osobního majetku, byl takový prodej uskutečněn dotyčnou osobou povinnou k dani nikoli v rámci provádění**

její hospodářské činnosti, nýbrž v rámci řízení a spravování jejího osobního majetku (v tomto smyslu viz rozsudek C-331/14 Petar Kezić, bod 22).

V tomto směru může být hodnoceno např. i to, zda při nákupu majetku poskytl prodávajícímu své DIČ či nikoliv, protože tato skutečnost do značné míry odráží postoj kupujícího k pořizovanému majetku a může být indicií, zda se kupující ve vztahu k předmětnému majetku považuje za soukromou osobu (konečného spotřebitele) či nikoliv. K tomuto je nezbytné přiměřeně odkázat na bod 58 rozsudku Soudního dvora EU C-118/11 Eon Aset, který zní:

58 Otázka, zda osoba povinná k dani nabyla majetek, když jednala jako taková, a sice pro účely své ekonomické činnosti ve smyslu článku 9 směrnice o DPH, je skutkovou otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu, k nimž patří také povaha majetku a doba, která uplynula mezi jeho nabytím a jeho použitím pro účely ekonomické činnosti osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bakcsi, bod 29).

V celkovém kontextu je nicméně nutné respektovat judikaturu SDEU, která v obecné rovině přiznává osobě povinné k dani právo se rozhodnout, zda majetek, který využívá jak k podnikatelským tak k soukromým účelům, zcela nebo částečně vloží do svého obchodního majetku či nikoliv a tím určit rozsah, v jakém jej učiní předmětem systému DPH anebo naopak jej z působnosti systému DPH vyloučí, což má dopad na ne/uplatnění DPH při jeho prodeji.

Zadruhé pokud např. obec před dodáním majetku (resp. před zahájením aktivit souvisejících s tímto dodáním) nebyla osobou povinnou k dani např. ve smyslu rozsudku Soudního dvora EU C-180/10 a C-181/10 Jarosław Ślaby a Emilian Kuć, je nezbytné posoudit, zda dodáním majetku, bude naplněna definice ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 3 ZDPH, tj. zda bude předmětný majetek využíván za účelem získávání pravidelného příjmu. Pakliže by tato definice splněna byla, stala by se obec osobou povinnou k dani ve smyslu § 5 ZDPH. V tomto ohledu by měla obec posoudit to, zda plánuje pravidelně získávat příjem při dodání obecního majetku. Vhodným kritériem mohou být samozřejmě s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu např. doba trvání obchodních transakcí, počet zákazníků a výše příjmů (srov. rozsudek C-263/11 Redlihs, bod 38).

Pokud by obec při získání předmětného pozemku nebyla v postavení osoby povinné k dani (předmětný pozemek nebyl zahrnut do obchodního majetku pro účely ZDPH ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH) a předmětný pozemek nebyl využíván k ekonomické činnosti, pak by obec při dodání majetku vystupovala jako osoba nepovinná k dani, a tudíž by uvedené dodání majetku nebylo předmětem daně pro nesplnění podmínek § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH. Bez ohledu na to, zda je obec před prodejem majetku osobou povinnou dani či osobou nepovinnou k dani, prodej majetku obcí by nebyl předmětem daně, pokud by obec při prodeji majetku byla v postavení osoby nepovinné k dani. Do této kategorie patří kromě prodeje majetku používaného k výkonu veřejné správy také prodeje majetku splňující podmínky výkonu vlastnického práva ve smyslu rozsudku C-180/10 a C-181/10 Jarosław Ślaby a Emilian Kuć, bod 45.

Zatřetí na druhou stranu je nutné uvést, že v případě obce, která je už před prodejem majetku osobou povinnou k dani z titulu své jiné činnosti, je předmětem daně každý

(tedy i první) prodej majetku splňující výše uvedená kritéria (srov. rozsudek C-62/12 Galin Kostov).

V obecné rovině se za použití majetku v rámci ekonomické činnosti považuje, zejména pokud předmětný majetek sloužil nebo měl sloužit pro účely ekonomické činnosti, nebo pokud je ekonomickou činností obce (resp. její nedílnou součástí) právě prodej předmětného majetku. Za případy, kdy je prodej majetku ekonomickou činností nebo její nedílnou součástí, se považují nejen situace, kdy obec majetek nakoupila či jinak pořídila za účelem jeho prodeje, tak i případy, které toto vymezení sice nespĺňují, protože majetek před prodejem nebyl použit k ekonomické činnosti ve smyslu výše uvedeného, ale před prodejem došlo k jeho cílenému podstatnému zhodnocení z důvodu prodeje (zejména navrhla-li obec z vlastního podnětu např. změnu územního plánu, přičemž tento návrh umožní z nezastavitelných pozemků učinit pozemky pro budoucí zastavění pozemků zejména RD, bude-li činit kroky k budoucímu zasíťování pozemků inženýrskými sítěmi, bude-li plánovat přivedení/zhotovení místních komunikací v blízkosti pozemků, atd., pak se bude jednat o aktivní kroky k obchodnímu prodeji pozemků ve smyslu rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-180/10 a C-181/10 Jarosław Ślaby a Emilian Kuć). Tímto zhodnocením, jehož účelem je prodej majetku za co nejvýhodnějších podmínek, se přitom rozumí nejenom technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů, ale jakékoliv podstatné zvýšení (zejména tržní) hodnoty majetku, ke kterému došlo z iniciativy obce. V takovémto případě je tudíž obec považována za osobu povinnou k dani vykonávající ekonomickou činnost. Je potřeba také zdůraznit, že podnikáním aktivních kroků při prodeji majetku se nerozumí pouze reklamní apod. činnost, ale i „zhodnocování“ majetku ve vazbě na jeho prodej, tak jak plyne z výše uvedené judikatury.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

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

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, MBA, daňový poradce, č. osv. 4991

Ing. Daniela Králová, daňový poradce, č. osv. 1880

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

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je sjednocení výkladu a odstranění pochybností, které se začínají objevovat mezi odbornou veřejností v souvislosti s novelou zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), která navazuje na zrušení daně z nabytí nemovitých věcí, zejména tedy s aplikací přechodných ustanovení ohledně okamžiku rozhodného pro uplatnění „původní a nové“ výše úroků z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou na financování bytové potřeby, na splacení úvěru nebo zápůjčky použité na financování bytové potřeby jako odčitatelné položky od základu daně z příjmů fyzických osob.

Autoři příspěvku si dovoluují již takto v úvodu upozornit na zásadní disproporci mezi čistým jazykovým zněním níže analyzovaných přechodných ustanovení upravených zákonem č. 386/2020 Sb. a jejich účelem částečně obsaženým v důvodové zprávě. Příslušná změna přechodných ustanovení v zákoně č. 386/2020 Sb. vytvářející výkladové obtíže, přitom nebyla dostatečně odůvodněna, neboť do shora uvedeného novelizačního zákona byla obsažena formou pozměňovacího návrhu. V této souvislosti tedy výklad provedený níže autory vychází z ustálené judikatury ústavního soudu⁶ ve věci (i) požadavku na určitost právní normy a (ii) možnosti užití nepravé retroaktivity v právním řádu. Z tohoto důvodu je od čistého jazykového znění zásadním způsobem abstrahováno.

2. Popis a relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů

Daň z nabytí nemovitých věcí byla zrušena dne 26. září 2020 zákonem č. 386/2020 Sb. ze dne 15. září 2020, a to se zpětným použitím pro vklady povolené katastrům nemovitostí od 1. prosince 2019, resp. pro podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, pokud lhůta pro jeho podání uplynula po 31. březnu 2020. Součástí zákona rušícího daň z nabytí nemovitých věcí jsou také změny v zákoně o daních z příjmů, které nabydou účinnosti dne 1. ledna 2021.

Do zákona o daních z příjmů je zapracováno zcela nové ustanovení § 4b – Bytová potřeba. V tomto ustanovení je definováno, co je považováno za bytovou potřebu pro účely zákona o daních z příjmů. Samotné znění nového ustanovení se moc neliší od

⁶ zejména nálezy Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008 a sp. zn. Pl. ÚS 9/08 ze dne 12. 7. 2011

původní právní úpravy bytové potřeby, která bude účinná do konce roku 2020 a která byla upravena v § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Jedná se především o technické upřesnění, sjednocení pojmů, kde slovo „koupě“ bylo nahrazeno pojmem „úplatné nabytí“.

Nicméně v novém ustanovení § 4b odst. 1 písm. b) je u úplatného nabytí pozemku, který byl pořízen za účelem výstavby bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru (bytová potřeba), zapracována na první pohled drobná úprava, která však může být pro poplatníky velmi významná. V původní právní úpravě platné do 31. prosince 2020 byla doba 4 let pro zahájení výstavby bytové potřeby počítána od okamžiku **uzavření úvěrové smlouvy**, zatímco nová právní úprava platná od 1. ledna 2021 začíná počítat časový test 4 let od okamžiku **nabytí pozemku** (tj. od okamžiku podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí). Domníváme se, že tímto došlo k časovému posunu, od kdy se bude sledovat 4letý časový test pro zahájení výstavby bytové potřeby, tzn. okamžik, který je rozhodný pro určení, zda byly naplněny podmínky zákona o daních z příjmů pro uplatnění úroků z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou jako položky odčitatelné od základu daně.

Bytovou potřebou se podle nového ustanovení § 4b zákona o daních z příjmů rozumí:

- a) výstavba bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a změna stavby,
- b) úplatné nabytí pozemku
 1. za předpokladu, že na pozemku bude zahájena výstavba bytové potřeby podle písmene a) do 4 let od okamžiku **nabytí pozemku**, nebo
 2. v souvislosti s pořízením bytové potřeby uvedené v písmenu c),
- c) úplatné nabytí
 1. bytového domu,
 2. rodinného domu,
 3. rozestavěné stavby bytového domu nebo rodinného domu,
 4. jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
- d) splacení vkladu právnické osobě jejím členem za účelem získání práva nájmu nebo jiného užívání bytu nebo rodinného domu,
- e) údržba a změna stavby bytového domu, rodinného domu, bytu v nájmu nebo v užívání nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru,
- f) vypořádání společného jmění manželů nebo vypořádání spoludědiců v případě, že předmětem vypořádání je úhrada podílu spojeného se získáním

- jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, rodinného domu nebo bytového domu,
- g) úhrada za převod podílu v obchodní korporaci jejím členem uskutečněná v souvislosti s převodem práva; nebo jiného užívání bytu,
- h) splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb uvedených v písmenech a) až g), pokud jsou splněny podmínky pro tyto bytové potřeby.

Novelizované ustanovení § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů bude mít následující znění:

„(3) Od základu daně se odečte částka, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, úrokům z hypotečního úvěru poskytnutého bankou, sníženým o státní příspěvek poskytnutý podle zvláštních právních předpisů, jakož i úvěru poskytnutého stavební spořitelnou, bankou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem, a použitým na financování bytových potřeb, pokud se nejedná o bytovou výstavbu, údržbu ani o změnu stavby bytového domu nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, prováděnou v rámci činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo pro účely nájmu. Použije-li se nebo používá-li se bytová potřeba nebo její část k činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, anebo k nájmu, lze odečíst úroků po dobu užívání bytové potřeby k uvedeným účelům uplatnit pouze v poměrné výši.

(4) V případě, že účastníky smlouvy o úvěru na financování bytové potřeby je více zletilých osob, uplatní odpočet buď jedna z nich, anebo každá z nich, a to rovným dílem. Jde-li o předmět bytové potřeby uvedený v § 4b odst. 1 písm. a) až c) a e), může být základ daně snížen pouze ve zdaňovacím období, po jehož celou dobu poplatník předmět bytové potřeby uvedený v § 4b odst. 1 písm. a) až c) vlastnil a předmět bytové potřeby uvedený v § 4b odst. 1 písm. a), c) a e) užíval k vlastnímu trvalému bydlení nebo trvalému bydlení druhého z manželů, potomků, rodičů nebo prarodičů obou manželů a v případě výstavby, změny stavby nebo koupě rozestavěné stavby užíval předmět bytové potřeby k vlastnímu trvalému bydlení nebo k trvalému bydlení druhého z manželů, potomků, rodičů nebo prarodičů obou manželů po splnění povinností stanovených zvláštním právním předpisem pro užívání staveb. Jde-li o předmět bytové potřeby uvedený v § 4b odst. 1 písm. b), u něhož nebude splněna podmínka zahájení výstavby bytové potřeby do 4 let od okamžiku nabytí pozemku, nárok na uplatnění odpočtu nezdanitelné části základu daně zaniká a příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období, ve kterém k této skutečnosti došlo, jsou částky, o které byl v příslušných letech z důvodu zaplacených úroků z úvěrů základ daně snížen. V roce nabytí vlastnictví však stačí, jestliže předmět bytové potřeby poplatník vlastnil ke konci zdaňovacího období. Jde-li o předmět bytové potřeby uvedený v § 4b odst. 1 písm. d), f), g), může být základ daně snížen pouze ve zdaňovacím období, kdy poplatník byt v nájmu nebo v užívání, jednotku, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, rodinný dům nebo bytový dům získaný podle § 4b odst. 1 písm. d), f), g) užíval k vlastnímu trvalému bydlení nebo k trvalému bydlení druhého z manželů, potomků, rodičů nebo prarodičů obou manželů. Úhrnná částka úroků, o které se snižuje základ

daně podle § 4b odst. 1 ze všech úvěrů poplatníků v téže společně hospodařící domácnosti, **nesmí překročit 150.000 Kč**. Při placení úroků jen po část roku nesmí uplatňovaná částka překročit jednu dvanáctinu této maximální částky za každý měsíc placení úroků.“

Přechodná ustanovení Čl. IV - bod 3

„Na úroky zaplacené ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou nebo bankou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem **použitých na financování bytové potřeby** podle § 15 odst. 3 písm. a) až g) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III, **obstarané před 1. lednem 2021** se použijí § 15 odst. 3 a 4, § 38k odst. 5 písm. e) a § 38l odst. 1 písm. b) až g) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III.“

Přechodná ustanovení Čl. IV - bod 4

„Na úroky zaplacené ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou nebo bankou v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem **vynaložených na splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb** uvedených v § 15 odst. 3 písm. a) až g) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III, **obstaraných před 1. lednem 2021** se použijí § 15 odst. 3 a 4, § 38k odst. 5 písm. e) a § 38l odst. 1 písm. b) až g) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. III.“

Důvodová zpráva k původnímu návrhu (sněmovní tisk č. 866 z 8. volebního období PS PČR):

V části „2.2.2. Odpočet úroků z úvěrů poskytnutých pro bytovou potřebu“ je uvedeno následující:

„Navrhovaná změna se nicméně bude týkat až poplatníků, kteří si na úvěr obstarají bytovou potřebu od 1. ledna 2022 (pozn. autora sbírkového znění upraveno na 2021). Na bytové potřeby obstarané před tímto datem včetně jejich refinancování se použije dosavadní právní úprava, tj. takovým poplatníkům bude nadále umožněno uplatnit nezdanitelnou část základu daně podle stávajícího § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů.“

K čl. IV důvodové zprávy je dále uvedeno:

„K bodu 4

Toto přechodné ustanovení se týká bytové potřeby upravené v § 4b odst. 1 písm. h) (dříve § 15 odst. 3 písm. h) zákona o daních z příjmů), tedy splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb uvedených v písmenech a) až g) tohoto ustanovení, pokud jsou splněny podmínky pro tyto bytové potřeby. V návaznosti na zrušení odpočtu úroků z úvěrů podle dosavadního § 15

odst. 3 a 4 se tímto přechodným ustanovením zajišťuje, že se tato změna nebude týkat úvěrů zde vyčtených, které si poplatník sjedná sice po 1. lednu 2022 (pozn. autora sbírkové znění zákona upraveno na 2021), avšak za účelem splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb, které byly obstarány před 1. lednem 2022 (pozn. autora sbírkové znění zákona upraveno na 2021).

Např. se tedy bude jednat o situace, kdy si poplatník sjednal hypoteční úvěr, za který si před 1. lednem 2022 (pozn. autora sbírkové znění zákona upraveno na 2021) pořídil byt k vlastnímu bydlení. Bude-li poplatník po 1. lednu 2022 (pozn. autora sbírkové znění zákona upraveno na 2021) potřebovat refinancovat tuto svou hypotéku tím, že si za účelem jejího splacení sjedná další úvěr, pak se na tento nově sjednaný úvěr bude vztahovat režim před 1. lednem 2022 (pozn. autora sbírkové znění zákona upraveno na 2021), tzn., poplatník bude mít v případě tohoto nového úvěru zachovanou možnost odečíst zaplacené úroky od základu daně.“

3. Právní rozbor

3.1. Vymezení pojmu *obstarání bytové potřeby*

Je zjevné, že zákonodárce používá ve shora uvedených přechodných ustanoveních zcela nové pojmosloví *sui generis*, a to konkrétně *obstarání bytové potřeby*. Přestože je možné samostatně nalézt v § 4b zákona o daních z příjmů termín *bytová potřeba* včetně jeho definice, pojmosloví *obstarání bytové potřeby* již nalézt v platném veřejném ani soukromém právu nelze. Absence legální definice tohoto pojmu, a to zejména části *obstarání*, je přitom z hlediska právní jistoty adresátů normy zásadní, neboť od okamžiku naplnění znaků *obstarání* bude odvozena možnost či nemožnost uplatnění příslušné nezdánitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů.

Ze shora uvedené důvodové zprávy lze *prima facie* dovodit, že cílem dotčených přechodných ustanovení bylo zejména postavit na jisto, že novelizované znění § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů nebude uplatněno na (i) na obligační vztahy sjednané před 1. lednem 2021 a (ii) změny obligačních vztahů nastalé po 1. lednu 2021, které nejsou navázány na převod či přechod nemovité věci samotné. Zjednodušeně řečeno vyloučit z režimu § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů platného od 1. ledna 2021 úvěrové smlouvy uzavřené před tímto datem a rovněž refinancování těchto úvěrových smluv. Zákonodárce však zde zvolil pojmosloví (*obstarání bytové potřeby*), které nelze s prostým uzavřením úvěrové smlouvy směřovat a dále provedl navazující změnu znění odst. 3 a 4 (srov. § 15 odst. 4 věta 3 znění účinného do 1. ledna 2021 a po 1. lednu 2021) a není tak zřejmé na jaké situace dále zákonodárce cílil.

V zásadě je možné uvažovat dvě linie výkladu uvedených přechodných ustanovení.

Výklad *stricto sensu*

Jelikož v případě shora nastíněné změny § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů lze považovat ustanovení důvodové zprávy a znění zákona za nejasné, kdy

důvodová zpráva nejenom tento pojem výslovně nevymezuje, ale navíc pojednává o situaci mírně odlišné, je třeba se zabývat i možným jazykovým významem pojmosloví *obstarání bytové potřeby*. To je přitom z hlediska lexikálního použito ve formě dokonání jednání poplatníka, tj. mělo by se tedy jednat o stav, kdy předmětná bytová potřeba již z hlediska platných právních norem vznikla, neboť zde zákonodárce nepoužil sousloví **obstarávání bytové potřeby**, ale prosté obstarání. To poté zásadním způsobem ovlivňuje případný jazykový výklad dotčeného ustanovení. Nutno si však uvědomit, že takovýto výklad by zásadním způsobem zasáhl do právní jistoty poplatníků, neboť by nebylo možné uplatnit § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů zejména u dlouho probíhající výstavby nemovitých věcí, jejichž formálně-právní zhmotnění ve formě kolaudačního souhlasu, zápisu v katastrálním rejstříku, atd. nastane až po 1. lednu 2021. V této věci je poté nezbytné poukázat na náleží Ústavního soudu České republiky sp. zn. Pl. ÚS 9/08 ze dne 12. 7. 2011, č. 236/2011 Sb. stanovující ústavně-právní kautely tzv. nepravé retroaktivity. Výslovně: „*Nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměrování ‚zklamané‘ důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti. O nepřípustnosti tohoto druhu retroaktivity přitom může svědčit jeho nedostatečné odůvodnění v rámci vadného legislativního procesu, popř. jeho důsledky, v jejichž rámci je porušen např. princip rovnosti adresátů práva.*“ Aplikováno na dotčená přechodná ustanovení, pokud by se mělo jednat o formu přípustné nepravé retroaktivity, musel by zákonodárce (i) dostatečně zřejmě odůvodnit provedenou změnu a zároveň (ii) vyhodnotit dopad do sféry poplatníků v důsledku provedené změny, a to především z hlediska intenzity zásahu do sféry poplatníka.

Tímto výkladem by dotčená přechodná ustanovení negativně dopadla na značné množství poplatníků realizujících výstavbu nemovité věci, respektive *bytové potřeby*, na níž v minulých letech sjednaly financování úvěrovou formou a předpokládají jejich dostavění až po 1. lednu 2021. Tito poplatníci by již totiž nemohli od 1. ledna 2021 uplatňovat vyšší nezdanitelnou část základu daně dle § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů platného do 31. prosince 2020, neboť bytovou potřebu do 31. prosince 2020 nestihli obstarat. Tento výklad by zároveň vedl ke značným pochybnostem ohledně jeho ústavní-konformnosti.

Výklad sensu largo

Pojem *obstarání bytové potřeby* může být na druhé straně vykládán širěji, a to zejména ve smyslu příkladu uvedeného v důvodové zprávě jako *uzavření úvěrové smlouvy*. Je třeba však poukázat na limity takového výkladu, neboť ten by v daném případě nebyl úplně systematický. Nicméně autoři příspěvku jsou přesvědčeni, že nelze uvažovat takový výklad jaký je nastíněn výše v části Výklad *stricto sensu*. Lze se pouze domnívat, že odchýlným užitím pojmosloví *obstarání bytové potřeby* od *uzavření úvěrové smlouvy*, chtěl zákonodárce zamezit spekulativnímu jednání poplatníků, kdy by těsně před 1. lednem 2021 došlo k formálně-právnímu uzavření úvěrové smlouvy, a to čistě za účelem požití výhody plynoucí z § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů, které by však nebylo navázáno na reálně zahájení výstavby nemovité věci či činností intenzivně směřujících k výstavbě nemovitosti (například zpracování architektonické studie, stavebně-technické dokumentace, atd.).

In genere by tedy mohlo být vycházeno z obdobného konceptu, který je užívaný v jiné oblasti veřejného práva, a to zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jiných navazujících předpisech, kdy je pro účely pořizování dlouhodobého majetku stěžejní okamžik rozhodnutí o pořízení dlouhodobého majetku, zde by se však nejednalo o moment rozhodnutí, ale *obstarání bytové potřeby* by mohlo být vykládáno jako **časově ohraničená soustavná aktivita, jenž nastane od okamžiku uzavření úvěrové smlouvy, zahájená realizací první činnosti směřujících k pořízení bytové potřeby (zpravidla zpracování architektonické studie či stavebně-technické dokumentace)**. Za předpokladu, že (i) tato aktivita započala před 1. lednem 2021 a (ii) jedná se o činnost bezprostředně navázanou na další postup v realizaci výstavby, byl by poplatník oprávněn uplatnit nezdanitelnou část základu daně de § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmu.

Při vyhodnocování naplnění obou z výše uvedených podmínek bude nezbytné posoudit individuálně každou jednotlivou situaci.

3.2. Vymezení okamžiku započetí běhu 4 leté lhůty pro účely § 4b písm. b) bod 1 a § 15 odst. 3 zákona o daních z příjmů

Jak již bylo krátce zmíněno výše u úplatného nabytí pozemku, který byl pořízen za účelem výstavby bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, oproti původní právní úpravě platné do 31. prosince 2020, kdy byla doba 4 let pro zahájení výstavby bytové potřeby počítána od okamžiku uzavření úvěrové smlouvy, nová právní úprava platná od 1. ledna 2021 začíná počítat časový test 4 let od okamžiku nabytí pozemku (tj. od okamžiku podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí).

Domníváme se, že tak došlo k časovému posunu, od kdy se bude sledovat 4letý časový test, zda byly naplněny podmínky zákona o daních z příjmů pro uplatnění úroků úvěru ze stavebního spoření, z hypotečního úvěru poskytnutého bankou a z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou jako odčitatelné položky od základu daně. Časový test 4 let pro účely § 4b písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů bude naplněn, pokud bude zahájena výstavba bytové potřeby (tj. výstavby bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, nebo změna stavby) nejpozději do 4 let od nabytí pozemku (tj. od okamžiku podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí).

Přestože není zcela zřejmé, zda bylo záměrem zákonodárce podřadit i tuto změnu pod přechodná ustanovení vymezená výše (čl. IV, bod 3 a 4), dle jazykového znění by měla být aplikována i na běh této lhůty. Byl-li tedy sjednán hypoteční či jiný úvěr ještě před 1. lednem 2021, přičemž byla splněna podmínka návaznosti dalších soustavných kroků směřujících k pořízení pozemku, uplatní se úprava § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů ve znění před 1. lednem 2021. Pro úplnost lze uvést, že zde by bylo případně možné uvažovat i o variantě příznivější pro poplatníka, neboť zde jakékoliv vymezení účelu této změny absentuje a formálně-právně by tak měl být uplatněn princip *in dubio pro libertate*⁷, nicméně bylo by nelogické, že by zákonodárce chtěl změnit i běh této lhůty.

⁷ například náleží Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008

4. Příklady

4.1 Výstavba bytového/rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a změna stavby

Poplatník uzavřel dne 5. října 2020 s bankou hypoteční úvěr na výstavbu rodinného domu. Pozemek pod rodinným domem je ve vlastnictví poplatníka, koupě pozemku byla financována z vlastních finančních prostředků poplatníka. První činnosti směřující k pořízení předmětné nemovité věci spočívající ve zpracování architektonické studie a následně stavebně-technické dokumentace k podání žádosti o stavební povolení byly realizovávány dne 10. listopadu 2020. První část finančních prostředků byla zaslána na účet poplatníka dne 15. prosince 2020, kdy byl pozemek zastaven ve prospěch banky. První stavební práce započaly dne 20. ledna 2021. Dne 20. května 2021 je dosaženo jednoho metru výšky hrubé stavby. Stavbu s pozemkem zaměřil geodet a dne 15. června 2021 byl podán návrh na vklad do katastru nemovitostí takto rozestavěného domu. Vklad vlastnického práva bude povolen dne 25. června 2021 zpětně k datu podání návrhu na vklad (tj. k 15. červnu 2021). Výstavba rodinného domu bude dokončena dne 31. prosince 2022.

Návrh řešení:

Jelikož činnosti směřující k pořízení předmětné nemovité věci započaly dne 5. října 2020 a soustavně pokračovaly od tohoto data (tj. byla zpracována architektonické studie, stavebně-technická dokumentace, první stavební práce započaly dne 20. ledna 2021 atd.), došlo tak k naplnění pojmu *obstarání bytové potřeby* - výstavba rodinného domu - financované z předmětu úvěru do konce roku 2020, poplatník bude oprávněn dle „staré“ právní úpravy odečítat od základu daně úroky z hypotečního úvěru maximálně do výše 300.000 Kč za zdaňovací období.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že v případě výstavby bytového/rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a změna stavby bude rozhodující okamžik (tj. den), kdy započnou jakékoliv činnosti směřující k pořízení předmětné nemovité věci, což může být i okamžik uzavření hypotečního úvěru, jako tomu je uvedeno v příkladu výše, pokud budou následovat další činnosti soustavně pokračující a směřující k pořízení bytové potřeby. Poplatník je oprávněn prokázat naplnění daných skutečností do konce roku 2020 správci daně prostřednictvím např. kopie uzavřené hypoteční smlouvy, architektonickou studií, stavebně-technická dokumentací, foto dokumentací, atd.

4.2 Úplatné nabytí pozemku, bytového/rodinného domu, rozestavěné stavby bytového/rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru

4.2.1 Úplatné nabytí pozemku

Poplatník plánuje postavit rodinný dům, na který má vypracovanou architektonickou studii, kterou mu architekt připravil a předal dne 1. listopadu 2020. Poplatník však stále hledal vhodný pozemek, který se mu podařilo najít a dne 18. prosince 2020 uzavřel s bankou hypoteční úvěr koupí pozemku za účelem výstavby rodinného domu. Čerpání zapůjčených finančních prostředků proběhne dne 30. ledna 2021.

Dne 28. února 2021 je dosaženo jednoho metru výšky hrubé stavby. Následně dne 22. dubna 2021 je podán návrh na vklad do katastru nemovitostí. Vklad vlastnického práva je povolen dne 30. dubna 2021 zpětně k datu podání návrhu na vklad (tj. k 22. dubnu 2021).

Návrh řešení:

Jelikož činnosti směřující k pořízení předmětné nemovité věci započaly dne 1. listopadu 2020 a soustavně pokračovaly od tohoto data, došlo tak k naplnění pojmu **obstarání bytové potřeby** – koupě pozemku za účelem výstavby rodinného domu - financované z předmětu úvěru do konce roku 2020, poplatník bude oprávněn dle „staré“ právní úpravy odečítat od základu daně úroky z hypotečního úvěru maximálně do výše 300.000 Kč za zdaňovací období. Prokazování správci daně bude aplikováno obdobně, jak je naznačeno v příkladu 4.1.

4.2.2 Úplatné nabytí jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru

Poplatník plánuje koupit byt (tj. jednotku, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru). Poplatník uzavřel dne 8. prosince 2020 s bankou hypoteční úvěr koupí bytu. K čerpání zapůjčených finančních prostředků proběhne dne 15. ledna 2021. Dne 18. ledna 2021 je uzavřena kupní smlouva na koupi bytu. Následně dne 20. ledna 2021 bude podán návrh na vklad do katastru nemovitostí. Vklad vlastnického práva bude povolen dne 2. února 2021 zpětně k datu podání návrhu na vklad (tj. k 20. lednu 2021).

Návrh řešení:

Jelikož činnosti směřující k pořízení předmětné nemovité věci započaly dne 8. prosince 2020 a soustavně pokračovaly od tohoto data, došlo tak k naplnění pojmu **obstarání bytové potřeby** – koupě jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru - financované z předmětu úvěru do konce roku 2020, poplatník bude oprávněn dle „staré“ právní úpravy odečítat od základu daně úroky z hypotečního úvěru maximálně do výše 300.000 Kč za zdaňovací období.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že v případě úplatného nabytí jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, bude rozhodující okamžik (tj. den), kdy započnou jakékoliv činnosti směřující k pořízení předmětné nemovité věci, což může být i okamžik uzavření hypotečního úvěru, nebo uzavření kupní smlouvy podle toho, který okamžik započal dříve. Prokazování správci daně bude aplikováno obdobně, jak je naznačeno v příkladu 4.1.

4.3 Údržba a změna stavby bytového domu, rodinného domu, bytu v nájmu nebo v užívání nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru

Poplatník plánuje rekonstruovat rodinný dům, který zdědil po rodičích v květnu 2018. Na rekonstrukci má vypracovanou architektonickou studii, na kterou uzavřel dne

1. listopadu 2020 smlouvu s architektem. Dne 8. ledna 2021 uzavřel poplatník s bankou hypoteční úvěr za účelem údržby a změny stavby rodinného domu. Čerpání zapůjčených finančních prostředků proběhne dne 30. ledna 2021. První stavební práce započnou dne 10. února 2021 (stavební povolení při této rekonstrukci není vyžadováno). Kompletní rekonstrukce bude dokončena 5. ledna 2022.

Návrh řešení:

Jelikož činnosti směřující k provedení rekonstrukce započaly dne 1. listopadu 2020 a soustavně pokračovaly od tohoto data, došlo tak k naplnění pojmu *obstarání bytové potřeby* - údržby a změny stavby rodinného domu - financované z předmětu úvěru do konce roku 2020, poplatník bude oprávněn dle „staré“ právní úpravy odečítat od základu daně úroky z hypotečního úvěru maximálně do výše 300.000 Kč za zdaňovací období.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že v případě rekonstrukce rodinného domu bude rozhodující okamžik (tj. den), kdy započnou jakékoliv činnosti směřující k rekonstrukci předmětné nemovité věci, což může být např. okamžik uzavření smlouvy na vypracování architektonické studie, uzavření smlouvy hypotečního úvěru, pokud tyto činnosti soustavně pokračují. Prokazování správci daně bude aplikováno obdobně, jak je naznačeno v příkladu 4.1.

4.4 Splacení úvěru nebo zápůjčky použitých poplatníkem na financování výše uvedených bytových potřeb (tzv. refinancování)

4.4.1 Refinancování „starého“ úvěru nebo zápůjčky uzavřené minulosti

Poplatník uzavřel dne 8. prosince 2019 s bankou hypoteční úvěr na koupi bytu. Čerpání zapůjčených finančních prostředků proběhlo dne 15. ledna 2020. Vklad vlastnického práva byl povolen dne 2. února 2020 zpětně k datu podání návrhu na vklad (tj. k 20. lednu 2020). Následně dne 20. ledna 2022 dojde k refinancování hypotečního úvěru z roku 2019.

Návrh řešení:

Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že pro posouzení nároku na odpočet úroků při refinancování hypotečních úvěrů, úvěrů ze stavebního spoření uzavřených do konce roku 2020 se použije dosavadní právní úprava, tj. takovým poplatníkům bude nadále umožněno uplatnit nezdanitelnou část základu daně podle stávajícího § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů, **poplatník bude oprávněn dle „staré“ právní úpravy odečítat od základu daně úroky z hypotečního úvěru maximálně do výše 300.000 Kč za zdaňovací období.** Poplatník prokáže správci daně, že je pouze jedná o původní úvěrovou smlouvu, která byla refinancována.

4.4.2 Refinancování úvěru nebo zápůjčky uzavřené v roce 2020

Varianta a)

Poplatník uzavřel dne 8. prosince 2020 s bankou hypoteční úvěr na koupi bytu. K čerpání zapůjčených finančních prostředků proběhne dne 30. května 2022 a tím

začnou být účtovány úroky z hypotečního úvěru. V roce 2020 nebyla uzavřena žádná smlouva o smlouvě budoucí kupní na koupi nemovité věci a ani poplatník nevyvíjel žádnou soustavnou činnost na obstarání bytové potřeby. Vklad vlastnického práva bude povolen dne 1. července 2022 zpětně k datu podání návrhu na vklad (tj. k 20. červnu 2022). Následně dne 20. ledna 2023 dojde k refinancování hypotečního úvěru uzavřeného dne 8. prosince 2020.

Návrh řešení:

V tomto případě poplatník nevyvíjel dostatečnou soustavnou činnost do konce roku 2020, která by vedla k naplnění pojmu obstarání bytové potřeby, proto poplatník bude oprávněn uplatnit nezdanitelnou část základu daně podle novelizovaného § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů, tj. **poplatník bude oprávněn dle „nové“ právní úpravy odečítat od základu daně úroky z hypotečního úvěru maximálně do výše 150.000 Kč za zdaňovací období**. Tento závěr bude aplikován i na následné refinancování hypotečního úvěru v roce 2023, jelikož bytová potřeba nebyla poplatníkem obstarána před 1. lednem. 2021 (tj. **poplatník bude oprávněn dle „nové“ právní úpravy odečítat od základu daně úroky z refinancovaného hypotečního úvěru maximálně do výše 150.000 Kč za zdaňovací období**).

Varianta b)

Poplatník uzavřel dne 8. prosince 2020 s bankou hypoteční úvěr na koupi bytu. Dne 10. prosince 2020 je uzavřena smlouva o smlouvě budoucí kupní na nemovitou věc (byt). K čerpání zapůjčených finančních prostředků proběhne dne 30. ledna 2020. Dne 18. ledna 2020 je uzavřena kupní smlouva. Vklad vlastnického práva bude povolen dne 2. února 2021 zpětně k datu podání návrhu na vklad (tj. k 20. lednu 2021). Následně dne 20. ledna 2022 dojde k refinancování hypotečního úvěru z roku 2020.

Návrh řešení:

Jelikož činnosti směřující k obstarání předmětné nemovité věci započaly již dne 8. prosince 2020 a soustavně pokračovaly od tohoto data, použije se při refinancování takových hypotečních úvěrů, úvěrů ze stavebního spoření dosavadní právní úprava, tj. takovým poplatníkům bude nadále umožněno uplatnit nezdanitelnou část základu daně podle stávajícího § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů, **poplatník bude oprávněn dle „staré“ právní úpravy odečítat od základu daně úroky z hypotečního úvěru maximálně do výše 300.000 Kč za zdaňovací období**. Prokazování správci daně bude aplikováno obdobně jak je naznačeno v příkladu 4.1. včetně předložení kopie úvěrové smlouvy, která byla refinancována.

4.5 Počítání lhůty dle § 4b písm. b) bod 1 zákona o daních z příjmů účinného od 1. ledna 2021

Úvěrovou smlouvu ze stavebního spoření poplatník uzavřel s bankou na pořízení pozemku za účelem výstavby rodinného domu dne 10. prosince 2020, v průběhu měsíce ledna 2021 byl pozemek poplatníkem pořízen a návrh na vklad vlastnického

práva k pozemku do katastru nemovitostí proběhl dne 31. ledna 2021. Vklad vlastnického práva bude povolen dne 15. února 2021 zpětně k datu podání návrhu na vklad (tj. k 31. lednu 2021).

Návrh řešení:

4letý časový test pro zahájení výstavby bytového domu, rodinného domu, jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru se bude počítat podle staré právní úpravy platné do 31. prosince 2020, tzn. od 10. prosince 2020, kdy došlo k uzavření úvěrové smlouvy, bude běžet 4 letá lhůta, během které by měla být zahájena výstavba bytové potřeby. Pokud by úvěrová smlouva byla uzavřena po 1.1.2021 a současně návrh na vklad do katastru nemovitostí se uskutečnil po tomto datu, aplikovala by se nová právní úprava platná od 1. ledna 2021 (tj. 4letý časový test by začal běžet okamžikem podáním návrhu na vklad vlastnického práva k pozemku do katastru nemovitostí).

4.6 Osvobozený příjem z prodeje nemovité věci nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů

Dále dochází k prodloužení časového testu pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob příjmu z prodeje nemovité věci nebo vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem dle § 4 odst. 1 písm. b) ze současných 5 na 10 let.

Důvodová zpráva k původnímu návrhu (sněmovní tisk č. 866 z 8. volebního období PS PCR):

„Podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen příjem z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem, přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví k nim dobu 5 let. Tento časový test 5 let platný již od nabytí účinnosti zákona o daních z příjmů, tj. od r. 1993, je velmi krátký a ze strany řady poplatníků dochází podle zjištění zástupců Finanční správy České republiky ke spekulacím pro získání nezdaněného příjmu, kdy již při koupi předmětné nemovité věci kupující v mnoha případech počítá s tím, že danou věc po 5 letech výhodně prodá, aniž by příjem z prodeje zdanil. Jde zejména o příjem z prodeje pozemků nebo bytových domů.“

Nově je do tohoto ustanovení zapracována možnost zachování osvobození od daně z příjmů fyzických osob příjmu z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem, u kterých nepřesáhne doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem nebo vypořádáním spoluvlastnictví minimální dobu 10 let, v případě, že poplatník použije získané finanční prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby, a to ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal nebo nejpozději do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal.

Návrh řešení:

Dle přechodných ustanovení lze uzavřít, že došlo-li k nabytí vlastnického práva k nemovité věci do konce roku 2020, bude pro účely stanovení, zda bude příjem z prodeje této nemovité věci nebo příjem z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem od daně osvobozen či podléhat dani z příjmů fyzických osob, aplikován 5letý časový test mezi nabytím vlastnického práva k nemovité věci a jejím prodejem. Rozhodný okamžik je tedy okamžik podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí (tj. den podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí), ke kterému je zpětně pak zapsána katastrem nemovitostí změna ve vlastnictví k nemovité věci.

Pokud došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci od 1. ledna 2021 (tj. den, který byl podán návrh na vklad do katastru nemovitostí se uskutečnil po 31. prosinci 2020), bude nově na příjem z prodeje nemovité věci nebo příjem z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem aplikován 10letý časový test mezi nabytím vlastnického práva k nemovité věci a jejím prodejem či vypořádáním spoluvlastnictví.

4.7 Oznamovací povinnost příjmů z prodeje nemovité věci nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem dle § 4b odst. 2

Ustanovení nového § 4b zákona o daních z příjmů zároveň stanoví:

*„(2) Osvobození příjmu, které je podmíněné vynaložením z tohoto příjmu získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, se použije, **oznámí-li poplatník správci daně získání těchto prostředků do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k jejich získání došlo.***

(3) Učiní-li poplatník správci daně oznámení podle odstavce 2, je podmínka pro osvobození příjmu spočívající v použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby splněna, pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob

- a) použije tyto prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal, nebo*
- b) použil částku odpovídající získaným prostředkům na obstarání vlastní bytové potřeby před jejich získáním, nejdříve však ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal.*

(4) Nedojde-li ke splnění podmínky pro osvobození příjmu spočívající v použití získaných prostředků na obstarání vlastní bytové potřeby, je tento příjem příjmem podle § 10 ve zdaňovacím období bezprostředně následujícím po zdaňovacím období, ve kterém poplatník prostředky získal.“

Dle nové právní úpravy zákona o daních z příjmů platné od 1. ledna 2021 došlo k rozšíření oznamovací povinností, a to i na příjmy z prodeje nemovitých věcí nebo z vypořádání spoluvlastnictví k nemovitým věcem osvobozené od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, pokud nebude naplněn časový test 10 let mezi nabytím vlastnického práva k nemovité věci a jejím prodejem, avšak poplatník použije získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby ve zdaňovacím období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém poplatník tyto

prostředky získal nebo nejpozději do konce zdaňovacího období bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém poplatník tyto prostředky získal.

Do konce roku 2020 se oznamovací povinnost vztahovala pouze na příjmy z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnovala nebytový prostor jiný než garáž, sklep, nebo komoru, osvobozené od daně dle § 4 odst.1 písm. a) zákona o daních z příjmů, pokud nebylo naplněno, že poplatník měl v předmětné nemovité věci bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem, avšak poplatník použil získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby.

V § 4 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů platného do konce roku 2020 pak bylo dále upraveno, že je možné získané prostředky použít na uspokojení vlastní bytové potřeby nejpozději do 1 roku následujícího po roce, v němž prostředky přijal; příjem byl osvobozen i v případě, že prostředky byly vynaloženy na obstarání vlastní bytové potřeby v době 1 roku před jejich obdržením. Poplatník měl povinnost tuto skutečnost oznámit správci daně do konce zdaňovacího období, ve kterém finanční prostředky přijal.

Návrh řešení:

Právní úprava v § 4 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů byla zrušena a její obdoba byla zapracována do nového § 4b zákona o daních z příjmů, které nabyde účinnosti dne 1. ledna 2021. Jak je zmíněno výše nově bude poplatník povinen oznámit správci daně také přijetí příjmu z prodeje nemovité věci, u které nebude naplněn 10-letý časový test mezi nabytím vlastnického práva k nemovité věci a jejím prodejem, avšak poplatník použije získané prostředky na obstarání vlastní bytové potřeby.

Dochází však k prodloužení lhůty pro oznámení správci daně obdržení osvobozeného příjmu dle § 4 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona o daních z příjmů. Původní lhůta do konce zdaňovacího období, ve kterém byly finanční prostředky přijaty, je prodloužena do lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k získání finančních prostředků došlo.

5. Závěr

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným dílčím závěrům/návrhům řešení a současně navrhuje tyto závěry vhodně publikovat.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 27. 1. 2021

DPH

571/27.01.21 Uplatňování DPH u kompenzace za nespotřebovaný materiál

Předkládají: Ing. Václav Pačesný, daňový poradce č. osv. 2987
Ing. Aneta Šejvlová, daňový poradce č. osv. 5570

Použité zkratky:

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

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

1. Účel příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení výkladu ve věci uplatnění DPH v situaci, kdy je předmětem daně kompenzace ze strany zákazníka za nespotřebovaný materiál při ukončení výrobního procesu.

2. Popis situace

Výrobce zboží (dále jen „Prodávající“) zajišťuje pro zákazníka (dále jen „Kupující“) na základě kupní smlouvy výrobu a dodání výrobků na základě detailní specifikace výrobku Kupujícím. Kupující specifikuje nejen výrobek, ale i základní výrobní postup a komponenty, ze kterých se má výrobek smontovat (vyrobit). Prodávající je na základě kupní smlouvy povinen se předzásobit materiálem tak, aby dostal požadavkům Kupujícího na dodání výrobků v čase i v kvalitě. V návaznosti na vývoj poptávky po výrobku na trhu se Kupující může rozhodnout výrobu objednaného výrobku ukončit. V důsledku takového rozhodnutí Kupujícího však může Prodávajícímu zůstat nespotřebovaný materiál na skladě. Tento materiál je jak pro Prodávajícího, tak pro Kupujícího dále nevyužitelný a dochází buď k jeho prodeji pod nákupní cenou třetí osobě, nebo k jeho fyzické likvidaci. Prodávající má z kupní smlouvy povinnost pokusit se materiál nejprve prodat na trhu. Kupující je dle kupní smlouvy zavázán kompenzovat Prodávajícímu rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou tohoto materiálu. Materiál, který se nepodaří prodat, se zlikviduje. Tento likvidovaný materiál zůstává ve vlastnictví Prodávajícího, nedochází k převodu vlastnických práv na Kupujícího. Kupující se v kupní smlouvě zavazuje uhradit Prodávajícímu kompenzaci za zlikvidovaný materiál ve výši nákupní ceny zlikvidovaného materiálu. Předmětem tohoto příspěvku je otázka, jakému daňovému režimu DPH tato kompenzace za nespotřebovaný materiál (zlikvidovaný nebo prodaný pod nákupní cenou třetí osobě) podléhá.

3. Právní stav

3.1. Komunitární úprava

Konkrétně uvedenou situací se SDEU nezabýval, lze však vycházet z ustálené judikatury v oblasti kompenzačních plateb u poskytování služeb při jejich předčasném ukončení či jejich nevyužití (C- 295/17 MEO; C-250/14 Air France-KLM).

Rozhodnutím SDEU v případě C-295/17 MEO soud konstatoval zdanění úplat souvisejících s předčasným ukončením smluvního vztahu z důvodu na straně klienta bez ohledu na to, zda vnitrostátní právo posuzuje tyto úplaty jako náhradu škody či smluvní pokutu. Důležitá je přímá souvislost úplat za předčasné ukončení smlouvy s poskytnutým plněním.

Rozhodnutím SDEU v případě C-250/14 Air France-KLM soud konstatoval zdanění úplat za letenky v případech, kdy cestující letenky nevyužil.

V návaznosti na dříve uvedená rozhodnutí SDEU dovozujeme, že kompenzace nespotřebovaného materiálu je předmětem daně. Je však otázkou, zda se jedná o samostatnou službu, nebo to má být součástí ceny za dodání zboží (výrobků).

3.2. Vnitrostátní úprava

Předmět daně

V ustanovení § 2 ZDPH jsou taxativně vyjmenovány činnosti, jež jsou předmětem daně. Činnosti, které nejsou uvedeny v tomto ustanovení, nejsou předmětem daně. Předmětem daně tedy například není ani náhrada škody nebo smluvní pokuta. Dle ustanovení § 2913 zákona č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník v případě porušení povinností plynoucích ze smlouvy je povinna jedna strana nahradit druhé straně škodu vzniklou porušením smlouvy. Domníváme se, že v tomto případě se nejedná o porušení povinností plynoucích ze smlouvy, jelikož smlouva danou situaci dopředu předjímá, čili se nejedná o náhradu škody ani smluvní sankci, která by nebyla předmětem daně, a naopak kompenzace nespotřebovaného materiálu je předmětem daně.

Kompenzace nespotřebovaného materiálu jako poskytnutí služby

Prodávající se zavázal mít k dispozici určitou úroveň skladové zásoby materiálu a strpět likvidaci nespotřebovaného materiálu nebo jeho prodej pod nákupní cenou třetí osobě při ukončení výrobního programu. Kupující se naopak zavázal k úhradě (kompenzaci) nákladů souvisejících s nespotřebovaným materiálem. Dle ustanovení § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH se poskytnutím služby rozumí také zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. Kompenzaci nespotřebovaného materiálu lze považovat za samostatné plnění, které je poskytnutím služby a v návaznosti na toto začlenění odvozovat konkrétní režim pro zdanění s ohledem na registraci k dani z přidané hodnoty Kupujícího a další podmínky ZDPH (poskytnutí služby v tuzemsku, do EU či do třetí země).

Kompenzace nespotřebovaného materiálu jako součást úplaty dodávaných výrobků

V návaznosti na § 36 odst. 1 ZDPH je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění. Otázkou je, zda lze

považovat kompenzaci nespotřebovaného materiálu za navýšení ceny původního plnění dodání výrobků (zboží) a přistoupit v souladu s § 42 odst. 1 písm. f) ZDPH k opravě základu daně za dodané výrobky (zboží) prostřednictvím opravného daňového dokladu (vrubopisu). Pokud ano, je další otázkou, jak postupovat při stanovení základu daně a přiřazení hodnoty nespotřebovaného materiálu jednotlivým původním plněním dodání výrobků (zboží) a jejich režimu DPH v případech, kdy například některá plnění byla zdanitelným dodáním zboží v tuzemsku a jiná osvobozeným dodáním zboží do EU či vývozem zboží. Předpokládáme, že v tomto případě lze aplikovat ustanovení § 36 odst. 9 ZDPH, kdy se pro uskutečněná plnění stanoví celková cena, která zahrnuje dodání zboží s různými sazbami daně, případně osvobozená plnění od daně, základ daně se pro jednotlivá zdanitelná plnění stanoví v poměrné výši odpovídající poměru cen určených podle právních předpisů upravujících oceňování majetku jednotlivých plnění k celkovému součtu těchto určených cen. V praxi se toto ustanovení aplikuje zejména při převodu nemovitých věcí.

Kompenzace ztráty z prodeje materiálu

Pokud se při ukončení výrobního programu podaří nespotřebovaný materiál prodat externím zájemcům o tento materiál (třetím osobám), Kupující v souladu se svým závazkem z titulu kupní smlouvy uhradí Prodávajícímu kompenzaci ve výši rozdílu mezi kupní a prodejní cenou tohoto materiálu, neboť v těchto případech zpravidla dochází k prodeji materiálu výrazně pod jeho nákupní cenou. Pokud by tato kompenzace nebyla považována za samostatné plnění (službu), ani za součást ceny prodaných výrobků, nabízí se varianta, aby tato kompenzace byla připočtena k základu daně za prodaný materiál a zdaněna ve stejném režimu DPH, ve kterém je zdaňován samotný prodej tohoto materiálu třetí osobě.

Služba nebo zboží?

Úplaty spojené s předčasným ukončením služby, či úplaty spojené s nečerpáním objednané služby, jsou v návaznosti na výše uvedenou judikaturu SDEU považovány z pohledu DPH za dodání této služby. Zde se nabízí použití analogie s výše zmíněným řešením služeb také na případ dodání zboží, tzn. že kompenzace za zlikvidovaný materiál placené podle kupní smlouvy by měly být součástí ceny (základu daně) za prodej výrobků. Vzhledem k tomu, že výše této kompenzace je známa až po ukončení výrobního programu, tedy až poté, co byly všechny výrobky již dodány, znamenalo by to dodatečné navýšení ceny výrobků (vystavení vrubopisů).

Je však otázkou, zda je možné k této analogii mezi úplatou spojenou s předčasným ukončením služby a kompenzací za zlikvidovaný materiál na základě kupní smlouvy na dodání výrobků (zboží) vůbec přistoupit, zda odlišné definice plnění v případě služeb a zboží takovou analogií umožňují nebo naopak vylučují.

Definice plnění pro případ dodání zboží a poskytnutí služby se liší. Zatímco při dodání zboží je plnění definováno samostatně pro každý jednotlivý případ dodání zboží, definice plnění při poskytnutí služby je výrazně širší povahy a jedno plnění může být u služeb například poskytováno kontinuálně několik dní, měsíců, či let. Přičemž definice toho, co je považováno za službu, je rovněž poměrně široká (všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, včetně věcného břemene, závazání se k povinnosti zdržet se určitého jednání, strpět určité jednání či situaci, ...).

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že na rozdíl od výše zmíněných judikátů u služeb nelze výše popsaný případ kompenzací za nespotřebovaný materiál automaticky přiřadit k „hlavnímu“ plnění podle kupní smlouvy, tedy k předchozím dodávkám výrobků (zboží), a proto by měl být považován za samostatné plnění službového charakteru.

4. Závěr

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného, aby byla zajištěna alespoň minimální právní jistota výrobců při zdaňování kompenzací za nespotřebovaný materiál ze strany zákazníků.

Stanovisko GŘ

GŘ k uvedenému uvádí, že příspěvek je velmi obecný a neobsahuje jasný závěr, co vlastně předkladatelé navrhuji, a jak by mělo být k danému případu přistoupeno.

Předně je nutné zdůraznit, že Soudní dvůr EU mj. stanovil, že pokud jde o hodnotu smluvních ujednání v rámci kvalifikace plnění jako zdanitelného plnění, je třeba připomenout, že zohlednění hospodářské a obchodní reality je základním kritériem pro použití společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek C-653/11 Newey, bod 42 a citovaná judikatura).

Dále je nutné uvést, že z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že dodání zboží nebo poskytnutí služby „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112/ES předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží či poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (v tomto smyslu viz např. rozsudek C-283/12 Serebryannay vek, bod 37 a citovaná judikatura). Z předložených okolností příspěvku mj. plyne, že mezi Prodávajícím a Kupujícím existuje právní ujednání (vztah) na dodání zboží, které vyžaduje určitou mírou předzásobením Prodávajícím, přičemž existuje smluvní ujednání, které řeší následky toho, pokud tyto zásoby zůstanou nespotřebovány (takové ujednání je reálně ekonomicky zdůvodnitelné). „Likvidace“ takových zásob dle příspěvku může nastat formou prodeje nespotřebovaných zásob a finanční kompenzací do pořizovací hodnoty zásob, nebo formou faktické likvidace zásob, přičemž Kupující i v tomto případě toto kompenzuje Prodávajícímu. Smluvní ujednání stanoví odměnu pro Prodávajícího od Kupujícího za službu „likvidace“ zásob a nezáleží, jakým způsobem bude nakonec provedena, zda formou prodeje pod kupní cenou nebo fyzickou likvidací (dále jen služba „likvidace“). Za těchto okolností se má za to, že jsou splněny podmínky poskytnutí služby za úplatu.

V tomto ohledu je ještě nutné zdůraznit, že službu likvidace není možné považovat za službu poskytnutou dle § 14 odst. 1. písm. d) ZDPH tedy za zdržení se /strpění určitého jednání nebo situace. Z informací poskytnutých v příspěvku se v zásadě jedná o službu ve smyslu § 14 odst. 1 věty první ZDPH. Prodávající se v tomto ohledu ničeho nezdržuje nebo netrpí určitou situací.

