

**ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 19. 5. 2021**

PŘÍSPĚVEK JE PO DOHODĚ S KDP UZAVŘEN KE DNI 19. 5. 2021

**s rozporem v bodě 3.1
bez rozporu v bode 4.1.
Daň z příjmů**

575/24.03.21 Online podvody a daňová uznatelnost souvisejících nákladů 3

Předkládají: Ing. Karin Osinová, daňový poradce, č. osv. 4835

Ing. Daniel Szmaragowski, daňový poradce, č. osv. 3590

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 19. 5. 2021

DPH

576/19.05.21 Nájem nemovitých věcí – časové souvislosti 20

Předkládá: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 19. 5. 2021

DPH

577/19.05.21 Prominutí DPH rozhodnutími ministryně financí 23

Předkládají: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

Ing. Michaela Strnadová, daňový poradce č. osv. 3490

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM KE DNI
19. 5. 2021**

DPH

578/19.05.21 Brexit a princip vzájemnosti 28

Předkládá: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 19. 5. 2021

Spotřební daň

**579/19.05.21 Výroba minerálních olejů (jako vybraných výrobků) ve světle
zákona o spotřebních daních 29**

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, č. osv. 10

Přílohy:

2021 Sulc-Ivo_Výroba MO - příloha 1 odůvodnění.....63

2021 Sulc-Ivo_Výroba MO - příloha 2 judikáty.....74

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM KE DNI
19. 5. 2021**

Daň z příjmů

**580/19.05.21 Zahájení odpisování nově pořizované budovy v návaznosti na
kolaudaci části stavby schopné samostatného užívání 44**

Předkládají: Ing. Pavel Zahradník, daňový poradce, č. osv. 2287

Ing. Jan Bonaventura, daňový poradce, č. osv. 3111

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 19. 5. 2021**Daň z příjmů**

582/19.05.21 Aplikace časového testu pro osvobození příjmů z prodeje podílů, které byly součástí společného jmění manželů 50

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

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

Ing. Lucie Petanová, daňový poradce, č. osv. 4614

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 19. 5. 2021**Daň z příjmů**

583/19.05.21 Odpisy nehmotného majetku u poplatníků vedoucí jednoduché účetnictví 54

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

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY**Daň z příjmů**

573/24.03.21 Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku, nabývací cena cenných papírů a obchodních podílů a daňově uznatelné náklady u ostatního majetku evidovaného u přijímajícího poplatníka

Předkládají: Ing. Jan Kotala, daňový poradce, č. osv. 4515

Mgr. Zenon Folwarczny, LL.M., daňový poradce, č. osv. 3661

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

Daň z příjmů

581/19.05.21 Některé praktické aspekty uplatňování závěrů přijatých v rámci příspěvku č. 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. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

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

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

Daň z příjmů

584/19.05.21 Některé nejasné otázky ohledně nové metody paušální daně

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

PŘÍSPĚVEK JE PO DOHODĚ S KDP UZAVŘEN**KE DNI 19. 5. 2021****s rozporem v bodě 3.1****bez rozporu v bodě 4.1.****Daň z příjmů****575/24.03.21 Online podvody a daňová uznatelnost souvisejících nákladů**

Předkládají: Ing. Karin Osinová, daňový poradce, č. osv. 4835

Ing. Daniel Szmaragowski, daňový poradce, č. osv. 3590

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

1 Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit přístup ve věci daňového posouzení nákladů vynaložených v souvislosti s kybernetickými podvody.

Použité zkratky

- ZDP - zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů;
- OZ – zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

2 Úvod do problematiky

Stále častěji se setkáváme se situacemi, kdy se obchodní společnosti stávají oběťmi sofistikovaných podvodných technik sociálního inženýrství. V podnikatelské sféře se setkáváme nejčastěji s následujícími typy útoků:

Blokace dat prostřednictvím ransomware

Podvodné subjekty získají neoprávněný přístup do interních systémů obchodní společnosti, kde prostřednictvím speciálního software zablokují či odcizí důležitá data (např. účetní záznamy, klientská data, citlivá osobní data, aj.) a následně požadují zaplacení nemalé finanční částky za vrácení dat či přístupů. Aby mohla obchodní společnost pokračovat ve své ekonomické činnosti, musí ve velmi krátkém čase vyhodnotit, zda je schopna zpětně alespoň část klíčových dat získat z jiných zdrojů či podpůrných systémů a za obrovského úsilí alespoň částečně replikovat původní systém, nebo uhradit požadovanou částku, jelikož ztráta dat by měla negativní dopad na výkon činnosti, nebo jej zcela znemožnila, případně vedla k poškození reputace napadené obchodní společnosti nejen v případě následné kontroly finančním úřadem.

Podvody prostřednictvím sociálního inženýrství - Blagging

Druhým nejčastějším typem podvodného jednání je situace, kdy se podvodný subjekt na základě znalostí poplatníka či celé skupiny vydává za oprávněnou osobu (ředitel firmy,

finanční ředitel holdingové řídicí společnosti, apod.) a manipuluje konkrétního zaměstnance obchodní společnosti prostřednictvím telefonu, e-mailu či jiných komunikačních prostředků k provedení převodu finančních prostředků na podvodný účet. (tzv. CEO – Command Executive Order)

Oběť je zpravidla hlavní účetní či jiný pracovník poplatníka s přístupem k provádění plateb jménem společnosti. Oběť se v praxi domnívá, že ji oslovila skutečně existující osoba, přičemž za zobrazeným telefonním číslem či e-mailem stojí podvodník, kterému se například podařilo zachytit část dřívější komunikace a dokáže tak věrně nasimulovat instrukce odpovídající zaběhlým postupům či pozmění číslo bankovního účtu na zachycené faktuře od dodavatele. Oběť proto podvodné jednání neodhalí a v dobré víře finanční prostředky odešle na požadovaný účet.

V obou výše uvedených případech se obchodní společnosti potýkají s vynaložením významných finančních prostředků, jejichž daňové posouzení není z textu ZDP zcela zřejmé.

3 Rozbor problematiky - Blokace dat

Částka vynaložená na odblokování dat je zpravidla účtována prostřednictvím nákladových účtů, v praxi nejčastěji na vrub účtu ostatních provozních nákladů. Bez ohledu na zvolený nákladový účet je však potřeba vyjasnit, zda lze tyto náklady považovat za daňově uznatelné. Dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP se za daňově uznatelné výdaje (náklady) považují ty, které jsou vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Z podstaty popsané situace je evidentní, že ztráta zablokovaných dat by vedla k negativním dopadům na ekonomickou činnost poplatníka, popř. ke znemožnění další činnosti, nebo ztrátě dobrého jména, což by mělo v konečném důsledku dopad na schopnost generovat a zejména udržet zdanitelné příjmy. Současně lze předpokládat, že pokud by se jednalo o pro chod společnosti nepodstatná data, nebude požadovaná částka po zohlednění hodnoty takových dat pachateli uhrazena.

Domníváme se proto, že náklady vynaložené na znovu zpřístupnění odcizených dat lze podřadit pod předmětné ustanovení ZDP. prokázání skutečností vedoucích ke ztrátě dat a možností jejich znovuzískání bude v souladu s rozložením důkazního břemene na straně daňového subjektu. Ten bude muset prokázat, že disponuje podpůrnou dokumentací prokazující, že skutečně došlo k blokaci dat podvodnými subjekty. K prokázání této skutečnosti bude moci poplatník využít například potvrzení policejního orgánu o pachateli takového činu (případně o neznámém pachateli), potvrzení nezávislého subjektu se specializací v oblasti ochrany a obnovy dat apod.

Současně ustanovení § 25 ZDP explicitně nespécifikuje, že uvedené náklady nelze posoudit jako daňově uznatelné.

3.1 Dílčí závěr:

Náklady obchodní společnosti prokazatelně vynaložené na získání podvodně odcizených/zablokovaných dat, klíčových pro chod obchodní společnosti, lze dle výše uvedeného považovat za daňově uznatelné v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP.

4 Rozbor problematiky - Blagging

V daném případě je pro daňové posouzení klíčové, zda jsou odcizené finanční prostředky vymáhány po zaměstnanci, který v dobré víře transakci provedl, či nikoliv a dále, zda má poplatník k dispozici potvrzení policie o škodě vzniklé neznámým pachatelem. Případné zavinění ze strany zaměstnance či jiné osoby pak bude řešeno prostřednictvím pracovně právních (či jiných obecných) předpisů a bude účtováno jako výnos/příjem poplatníka.

Z hlediska daňového charakteru takových nákladů budou podmínky § 24 odst. 1) ZDP obvykle v případech, kdy poplatník dosahuje zdanitelných příjmů naplněny, neboť náklad vznikl z rizik, která vznikají při podnikatelské činnosti.

Další klíčová ustanovení ZDP jsou v dané situaci zejména tato:

- **§ 24, odst. 2, písm. l):** „Škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy.“
- **§ 25, odst. 1, písm. n):** „Škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v § 24.“

Současně je však nutné vyjasnit, zda je na danou situaci možné nahlížet jako na škodu definovanou ZDP. Dle § 25, odst. 2 ZDP se škodou rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních a subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. Oproti tomu OZ definuje škodu širěji, a sice jako majetkovou újmu, kterou se rozumí újma na jmění¹, nikoliv pouze na majetku, jak je tomu v případě ZDP. Z uvedeného pak vyplývá, že podle ZDP se škodou rozumí pouze fyzické poškození/zcizení majetku a nikoliv finanční újma, kdežto OZ posuzuje škodu jako újmu na jmění, tedy i na finančním majetku. Vystává tedy otázka, jak se z pohledu ZDP vypořádat se škodou, která vznikne na peněžních prostředcích, resp. finančním majetku. Přestože ZDP v § 25 uvedenou situaci neřeší, domníváme se, že je možné postupovat analogicky jako v případě škody na hmotném majetku a v případě, že je k dispozici potvrzení policie o

¹ **§ 2894, odst. 1, OZ:** „Povinnost nahradit jinému újmu zahrnuje vždy povinnost k náhradě újmy na jmění (škody).“

§ 495, OZ: „Souhrn všeho, co osobě patří, tvoří její majetek. Jmění osoby tvoří souhrn jejího majetku a jejích dluhů.“

Komentář k OZ dále uvádí, že: „Jmění je přitom třeba vykládat ve smyslu § 495 OZ jako souhrn majetku a dluhů osoby. Jměním se tak rozumí komplex kladných a záporných majetkových hodnot (aktiv a pasiv) náležející určité osobě, což je rozdíl oproti majetku, který je třeba chápat jen jako souhrn aktivních hodnotových položek náležející určité osobě.“

škodě vzniklé neznámým pachatelem, bude možné i újmu na finančním majetku posoudit jako daňově uznatelnou v souladu s § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. l) ZDP. Tento závěr podporuje analogicky rovněž výklad Ing. Sedlákové v případě odcizení hotovosti z pokladny, jež by mělo být považováno za daňově uznatelné, je-li k dispozici potvrzení policie o neznám pachateli².

Pokud bude učiněn závěr, že k odcizení prostředků došlo v důsledku nedbalosti a obchodní společnost předepíše zaměstnanci, který transakci provedl, k úhradě náhrady škody v souladu s § 257, odst. 2, zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, tato náhrada bude představovat zdanitelný příjem poplatníka. Náklady v podobě odcizených peněžních prostředků pak budou v souladu s ustanovením § 25, odst. 1, písm. n) považovány za daňově uznatelné do výše této náhrady. Bude-li však zároveň k dispozici potvrzení policie o neznámém pachateli, lze část újmy přesahující přijatou náhradu škody od zaměstnance považovat za daňově uznatelnou v souladu s § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. l) ZDP.

4.1 Dílčí závěr:

Analogicky k případům škody na hmotném majetku, kdy je k dispozici potvrzení policie o škodě vzniklé neznámým pachatelem, navrhuje náklady z titulu škody na finančním majetku (vzniklou újmu) související s podvodným jednáním posoudit jako daňově uznatelné ve smyslu ustanovení ZDP tedy v případech, kdy je daňová uznatelnost za obdobných podmínek možná při vzniku škody na hmotném majetku, tj. § 24, odst. 2, písm. l) ZDP.

V ostatních případech při dostižení pachatele nebo předpisu náhrady škody zaměstnanci, který transakci provedl (aniž by zároveň bylo vydáno potvrzení policie o neznámém pachateli), by se postupovalo v souladu s ustanovením § 25, odst. 1, písmeno n) a jako daňově uznatelné by předmětné náklady byly posouzeny do výše související náhrady.

Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuje názor GFŘ k dílčím závěrům pod body 3.1 a 4.1 vhodně publikovat.

K bodu 3.1.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Dle názoru GFŘ se jedná o finanční plnění, která lze obecně nazvat jako nedobrovolné finanční částky, které mají obdobný charakter jako platby „výkupného“.

Obecně platí, že mezi výdaji a očekávanými příjmy musí existovat přímý vztah (jasná vazba), výdaj musí být přiměřený; pokud by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podvodným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl.

² Odpověď Ing. Sedlákové na dotaz č. 8 na str. 84-85, FDÚB III/2016

Ač předkladatel postavil argumentaci pro daňovou uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP na zdůvodnění, že bez úhrady tohoto plnění by došlo k negativním dopadům na ekonomickou činnost subjektu a mělo by to dopad na schopnost generovat a udržet zdanitelné příjmy, o přímý vztah mezi příjmy a výdaji se nejedná, neboť podvodný subjekt jedná nezákonně a vyplacení „výkupného“ je následkem tohoto protiprávního jednání.

Dále je zřejmé, že podkladem pro vynaložení této platby není žádné smluvní ujednání, a lze předpokládat také absenci účetních dokladů. Pro daňový subjekt se jedná jednoznačně o ekonomicky nevýhodnou operaci, kterou by za běžných podmínek dobrovolně nerealizoval. Daňový subjekt tak nemá žádný rozhodovací vliv na skutečnost, kdy a v jaké výši tuto platbu uhradí. Tyto skutečnosti určuje pouze podvodný subjekt.

V daném případě se tak jedná o jakousi inominátní platbu a nelze předpokládat, že za běžných, standardních obchodních podmínek by si dvě nezávislé strany sjednaly úhradu „výkupného“ s tím, že pro daňový subjekt existuje i reálné riziko, že požadavek na platbu se může od podvodného subjektu opakovat.

Jak předkladatel sám uvádí, jedná se o podvodné jednání, přičemž toto jednání je trestným činem. Tyto skutečnosti a míra zavinění pro naplnění skutkového stavu podvodu nespadá do posouzení finanční správy, nicméně by mělo obecně platit, že lze na straně poškozených firem předpokládat dodržování alespoň minimálních zásad opatrnosti a předcházení těmto situacím.

Náklady na předcházení těmto situacím nebo náklady na obnovu dat, které provede servisní firma systému/dodavatel/ specializovaná firma, budou za splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP daňově uznatelné.

Na základě výše uvedeného **nelze bez dalšího přijmout obecný závěr předkladatele, že náklady prokazatelně vynaložené na znovu získání dat od podvodného subjektu lze považovat za výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP.**

K bodu 4.1. – souhlas se závěrem předkladatele

K odstavci prvnímu uvádíme:

Z rozboru problematiky v bodech 2 a 4 (podvodné jednání/blagging) vyplývá, že obětí podvodného jednání je v těchto případech konkrétní zaměstnanec nebo jiná osoba s přístupem k provádění plateb, která převede finanční prostředky na podvodný účet, a tato situace bude primárně řešena prostřednictvím pracovních právních vztahů.

Škodou se dle § 25 odst. 2 ZDP rozumí **fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen.**

Aby tedy bylo možno mluvit o škodě z hlediska ZDP, musí být splněny tyto podmínky:

- ✓ je způsobeno fyzické znehodnocení na majetku ve vlastnictví poplatníka,
- ✓ majetek je následkem vzniklé škody vyřazen.

Obecně platí, že škody jsou daňově neuznatelným nákladem (viz § 25 odst. 1 písm. n) ZDP). V souladu s tímto ustanovením nelze za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů uznat manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v § 24 ZDP, tedy s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. l) ZDP. Z § 24 odst. 2 písm. l) ZDP vyplývá, že k tomu, aby škoda byla daňově účinná, je třeba doložit potvrzení policie, že škoda byla způsobena neznámým pachatelem. Smyslem a účelem dané právní úpravy je umožnit poplatníkovi odečíst od základu daně škodu v situaci, kdy se pachatele - původce škody - policii nepodaří zjistit a poplatník tak nemá možnost vymáhat náhradu způsobené škody na konkrétní osobě. Ze znění tohoto ustanovení lze tak dovodit jednoznačný úmysl zákonodárce, aby si daňové subjekty, jímž byla neznámým pachatelem způsobena škoda, mohly alespoň tuto škodu uplatnit jako daňový náklad, neboť jejich pohledávka z titulu odpovědnosti za způsobenou škodu existuje pouze v teoretické rovině a nelze ji reálně vůbec uplatnit, jelikož dlužník této pohledávky je neznámý a nezjistitelný. Účelem existence daňově uznatelné škody je postižení situace, kdy dojde ke snížení majetku poplatníka v důsledku vyřazení majetku, přičemž tato škoda je omezena výší případné náhrady.

Poplatník je tedy povinen prokázat, zda došlo k újmě (nebo úbytku) na jeho majetku, v důsledku které byl nucen majetek vyřadit ze své evidence. Pokud lze toto prokázat, pak lze přistoupit k posuzování daňové uznatelnosti vzniklých výdajů (nákladů) z titulu škody.

V případě převodu finančních prostředků na podvodný účet **nelze vyloučit situace**, kdy takto vzniklá škoda naplní podmínky ustanovení § 25 odst. 2 ZDP. V těchto případech by pak bylo možné při splnění všech zákonem stanovených podmínek postupovat podle § 25 odst. 1 písm. n) ZDP (resp. § 24 odst. 2 písm. l) ZDP, pokud se bude jednat o škodu způsobenou neznámým pachatelem dle potvrzení Policie ČR).

Se závěrem uvedeným v odstavci druhém – tj. řešení pro známého pachatele, lze souhlasit.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

573/24.03.21 Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku, nabývací cena cenných papírů a obchodních podílů a daňově uznatelné náklady u ostatního majetku evidovaného u přijímajícího poplatníka

Předkládají: Ing. Jan Kotala, daňový poradce, č. osv. 4515

Mgr. Zenon Folwarczny, LL.M., daňový poradce, č. osv. 3661

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

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je stanovení daňové vstupní ceny u majetku a jiných majetkových složek a dále nabývací ceny cenných papírů a obchodních podílů (dále jen „**podílů**“) a částek, které budou považovány za daňově uznatelné u ostatních majetkových složek dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „**ZDP**“) u „přijímajícího“ poplatníka v případě, že poplatník tento majetek nabyl vkladem/vyčleněním od svého společníka/zakladatele či třetí osoby (dále jen „**vkladatel**“).

Výše uvedená oblast v případě jiného než hmotného a nehmotného majetku nebyla v minulosti řešena, a navíc, zákonná úprava je v této oblasti velmi strohá. Problematika je aktuální nejen v případě vkladů majetků do obchodních korporací, ale i v případě vyčlenění majetku do fundace, ústavu či svěřenského fondu (dále jen „**svěřenský fond**“ nebo „**obchodní korporace**“), jelikož se ve smyslu § 21f ZDP se pro účely daně z příjmů na vyčlenění nebo zvýšení majetku ve svěřenském fondu **hledí jako** na vklad do obchodní korporace.

Závěry tohoto příspěvku jsou aplikovatelné jak na **vklady do obchodních korporací, tak na vyčlenění majetku do svěřenských fondů**. Níže uvedená analýza se týká pouze **přijímajícího poplatníka**, který nabývá majetek **od vkladatele, zakladatele či třetí osoby** (dále jen „**vklad**“).

Chtěli bychom také tímto příspěvkem aktualizovat témata řešená v příspěvku č. 415/18.12.13 *Výklad některých základních ustanovení novely zákona o daních z příjmů a zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s ohledem na daňový režim svěřenských fondů* (dále jen „**Výklad č. 415/18.12.13**“), jelikož od jeho projednání došlo k poměrně významným změnám právní úpravy.

Předmětem tohoto příspěvku jsou pouze vklady takového majetku, který byl dlouhodobým hmotným majetkem nebo dlouhodobý nehmotný majetkem dle ZDP do dne nabytí účinnosti zákona č. 609/2020 Sb. (daňový balíček 2021).

2. Popis situace

Osobu vkladatele omezujeme pro účely tohoto příspěvku na daňového rezidenta ČR, jímž je

- a. fyzická osoba, přičemž ta může mít dvě postavení, a to

- nepodnikající fyzická osoba (tj. „občan“) a
- podnikající fyzická osoba, která měla příslušný majetek zahrnutý ve svém obchodním majetku ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP (pouze vybrané případy);

b. právnická osoba, která je účetní jednotkou vedoucí účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“)

Vkladatel vložil do obchodní korporace následující majetek:

I. hmotný a nehmotný majetek dle ZDP;

II. cenné papíry a podíly;

III. pozemky; a

IV. pohledávky.

Obchodním majetkem rozumíme majetek, který byl (nebo je) zahrnut v obchodním majetku vkladatele, fyzické osoby, ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP, tj. vkladatel o tomto majetku účtoval ve smyslu ZoÚ nebo o něm vedl daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP.

S ohledem na výše uvedené je potřebné rozhodnout, **v jaké výši bude stanovena vstupní cena, nabývací cena a daňově uznatelné náklady** majetku u obchodní korporace při vkladu nebo prodeji nebo jiných daňově relevantních operacích.

3. Návrh řešení

Níže analyzujeme kategorie majetku zmíněné výše s ohledem na to, zda, případně jak ZDP upravuje v jejich případě daňovou nabývací cenu u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu.

I. Vklad hmotného a nehmotného majetku dle ZDP

V případě hmotného a nehmotného majetku obsahuje ZDP úpravu – až na některé výjimky u majetku, u kterého docházelo u vkladatele k jeho odpisování. Daňovou hodnotou se v případě nabytí hmotného a nehmotného majetku rozumí vstupní cena stanovená dle § 29 ZDP, ze které obchodní korporace či svěřenský fond tento majetek odpisuje způsobem uvedeným v § 30 a dále ZDP.

a) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu v době **kratší než 5 let** po jeho nabytí fyzickou osobou, pokud tento **nikdy nebyl zahrnut do obchodního majetku fyzické osoby** **§ 29 odst. 8 ZDP**

- „U hmotného majetku, který poplatník uvedený v § 2 ZDP (tj. fyzická osoba) pořídil v době kratší než 5 let před jeho vložením do obchodní korporace a nebyl zahrnut do obchodního majetku, je u nabyvatele vstupní cenou, byl-li pořízen úplatně, pořizovací cena, byl-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, jsou vstupní cenou vlastní náklady, a při nabytí hmotného majetku bezúplatně, cena hmotného majetku podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí...Dnem vkladu do obchodní korporace se pro účely tohoto zákona rozumí den uvedený ve smlouvě o vkladu.“

b) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu v době delší než 5 let po jeho nabytí fyzickou osobou, pokud tento nikdy nebyl zahrnut do obchodního majetku fyzické osoby § 29 odst. 1 písm. d) ZDP

- „Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu ...“

Jelikož ZDP neuvádí žádné ustanovení, které by specificky řešilo vklad hmotného majetku, který nebyl zahrnut v obchodním majetku a byl vložen v době delší jak 5 let po nabytí vkladatelem, použije se v těchto případech obecné pravidlo – vstupní cena hmotného majetku bude u obchodní korporace a svěřenského fondu ve výši reprodukční pořizovací ceny ke dni vkladu.

c) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu právnickou osobou nebo fyzickou osobou, která tento majetek měla zahrnutý ve svém obchodním majetku § 30 odst. 10 písm. b) bod. 1 ZDP

- „Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem

- o ... **b) poplatník u hmotného majetku nabytého**

- **1. vkladem společníka, který byl zároveň u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku au právnické osoby v jejím majetku, ...“**

d) Vklad nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu

Pro vklad nehmotného majetku je relevantní ustanovení § 32a odst. 7 ZDP, které říká, že pokud není v ZDP uvedeno jinak, použijí se ustanovení pro hmotný majetek obdobně i pro nehmotný majetek. Daňové odpisování se však u hmotného majetku řídí jinými pravidly než odpisování majetku nehmotného – například u nehmotného majetku § 32a odst. 4 stanoví „... U nehmotného majetku, nabytého vkladem nebo přeměnou, **pokračuje** nabyvatel v odpisování započatém původním odpisovatelem za podmínky, že **vkladatelem**, zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací **mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány ...“**

*Tato textace § 32a odst. 4 se dostala do ZDP novelou zákon č. 669/2004 Sb. – sněmovní tisk č. 718 a v důvodové zprávě zákonodárce uvádí: „V obou případech se shodně navrhuje doplnění, které řeší problém následných vkladů nehmotného majetku v případě, kdy předcházející uživatel **měl právo** odpisy v základu daně z příjmů uplatňovat, tzn., že vždy je předpokladem původně nabytí práv k nehmotnému majetku **za úplatu, popř. zděděním nebo darováním**. Pokud první uživatel **nepořídil právo k užívání úplatně (zděděním, darováním)** a v **důsledku toho neodpisuje účetně ani daňově, nelze takový majetek odpisovat ani v případě jeho vkladu či převodu na nástupnickou společnost, kdy dochází pro účely vkladu nebo přeměny k ocenění převáděného práva.“***

Zde vzniká otázka, co znamená slovo „**mohly**“ ve větě „**mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány ...**“;

1. Vkladatel fyzická osoba měl nehmotný majetek vždy mimo svůj obchodní majetek, ale (i) mohl ho zařadit do obchodního majetku a (ii) mohl/měl právo majetek odepisovat; NEBO
2. Vkladatel fyzická osoba pro uplatnění výše uvedeného ustanovení § 32a odst.4 ZDP musel mít nehmotný majetek ve svém obchodním majetku, protože jen tehdy mohl/měl právo majetek daňově odpisovat.

Navrhujeme, že ustanovení § 32a odst. 4 ZDP se má vykládat způsobem uvedeným výše v bodě č. 2, jelikož se domníváme, že tímto postupem dojde ke sblížení uplatňování vstupní ceny u příjemce vkladu (tj. obchodní korporace či svěřenského fondu) v případech hmotného i nehmotného majetku.

Pro situaci v bodě 1. je ustanovení § 32a odst. 4 ZDP nerelevantní.

Dílčí závěr č. 1:

1. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem fyzickou osobou, která tento majetek neměla nikdy zahrnutý ve svém obchodním majetku a tento majetek nabyta v době kratší než 5 let před jeho vložením, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat pořizovací ceně majetku u vkladatele, byl-li pořízen úplatně**, vlastním nákladům, byl-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, reprodukční pořizovací ceně majetku podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí, byl-li pořízen vkladatelem jinak než úplatně nebo ve vlastní režii.
2. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem fyzickou osobou, která tento majetek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku vůbec a nabyta ho v době delší než 5 let před jeho vkladem, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat reprodukční pořizovací ceně**.
3. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem právnickou osobou či fyzickou osobou, která tento majetek měla zahrnutý v obchodním majetku, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat vstupní ceně majetku u vkladatele snížené o daňové odpisy uplatněné vkladatelem (nabyvatel bude pokračovat v započatém odpisování při zachování způsobu odpisování)**.
4. V případě vkladu nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu, pokud měl vkladatel tento majetek zahrnut ve svém obchodním majetku (mohl uplatňovat odpisy), bude u příjemce vkladu vstupní cenou majetku „**daňová zůstatková cena**“ nehmotného majetku evidovaná u vkladatele.
5. V případě vkladu nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu, pokud vkladatel tento majetek neměl zahrnut ve svém obchodním majetku, bude u příjemce vkladu vstupní cenou majetku „**reprodukční**“

pořizovací cena“ neb ZDP explicitně neupravuje situaci pro vkladatele převádějího majetek jiný než „obchodní“.

II. Vklad cenných papírů a podílů

Úvodem se vypořádáme (pro tento příspěvek) s irrelevantními ustanoveními týkajícími se cenných papírů a podílů:

- Ustanovení o nabývací ceně cenného papíru a podílu uvedené v **§ 24 odst. 7 ZDP** resp. **§ 10 odst. 5 ZDP** je pro tento příspěvek nerelevantní, neboť se vztahuje na definici cenného papíru a podílu z pohledu vkladatele.
- Dále nebudeme vycházet ze zvláštní definice hodnoty podílu uvedené v **§ 23b odst. 5 ZDP**, která řeší specifickou situaci výměny podílů - pro námi popisované účely nejsou podmínky tohoto ustanovení naplněny.

II.1. Výše nabývací ceny

Určení nabývací ceny cenného papíru a podílu u příjemce vkladu – obchodní korporace či svěřenského fondu – je pro účely ZDP důležitá, protože

- i. snižuje základ daně u příjmů z titulu výplat z držby cenných papírů a podílů nabytých vkladem/vyčleněním a z titulu snížení základního kapitálu, podílu na likvidačním zůstatku, výplaty vypořádacího podílu a výplaty ostatních kapitálových fondů/ážia a
- ii. bude relevantní jako daňově uznatelný náklad v případě prodeje cenných papírů a podílů (a to buď celá nabývací cena nebo její část, pokud došlo k daňově relevantnímu přecenění cenných papírů).

ZDP neobsahuje žádné ustanovení pro **určení nabývací ceny** podílu či cenného papíru **u příjemce** vkladu (obchodní korporace či svěřenského fondu), a proto se při přijetí cenných papírů a podílů stanoví nabývací cena pro účely ZDP v účetní hodnotě přijatého vkladu, tj. v reprodukční pořizovací ceně ke dni vkladu/vyčlenění. Domníváme se, že při absenci explicitního ustanovení ZDP je účetní hodnota položkou, která se použije i pro daňové účely. Ostatně v jistém smyslu vztah ZDP a účetních předpisu zmiňuje § 21h ZDP.

II.2. Výplaty z vlastního kapitálu u podílů a cenných papírů přijatých vkladem

Do výše účetní (=daňově) nabývací ceny cenných papírů a obchodních podílů, by fakticky nepodléhaly zdanění příjmy z titulu snížení základního kapitálu, podílu na likvidačním zůstatku, výplaty vypořádacího podílu a výplaty ostatních kapitálových fondů/ážia. Tyto výplaty nejsou „prodejem“ ani „spotřebou“ zmiňovanou jako podmínka v §24 odst. 11 ZDP, a proto se toto ustanovení neuplatní.

II.3. Prodej cenných papírů a podílů přijatých vkladem

Pokud jde o prodeje cenných papírů a podílů nabytých vkladem, u obchodní korporace či svěřenského fondu budou relevantní „standardní“ ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) a § 24 odst. 11 ZDP.

S ohledem na komplikovanost textace ustanovení **§ 24 odst. 11 ZDP** jej citujeme níže: „Při **prodeji** majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona ani podle zvláštního právního předpisu²⁰⁾, nebo obdobného právního předpisu v zahraničí a **byl nabyt vkladem, při přeměně**, při převodu obchodního závodu podle § 23a, při fúzi obchodních společností nebo při rozdělení obchodní společnosti podle § 23c, lze související výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnit jen do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele, u zanikající, u rozdělované nebo u převádějící obchodní korporace **před oceněním tohoto majetku reálnou hodnotou**. ... Obdobně se postupuje při vyřazení majetku z důvodu spotřeby. Takto stanovený výdaj (náklad) se použije i při následném vkladu, následné přeměně¹³¹⁾, převodu obchodního závodu podle § 23a nebo fúzi obchodních společností nebo rozdělení obchodní společnosti.

Pokud shrneme pro tento příspěvek relevantní závěry z ustanovení **§ 24 odst. 11 ZDP**, pak toto ustanovení určuje

1. daňově uznatelný náklad při **prodeji** či **spotřebě** majetku
2. (re-vklad tj.) nabývací cenu podílu u příjemce majetku nabytého vkladem v případě, že majetek je dále vložen do obchodní korporace
... a týká se majetku
3. nabytého mj. **vkladem „u příjemce vkladu“**, ale **pouze**
4. **pokud** vkladatel **vedl účetnictví nebo měl vkládaný majetek v daňové evidenci**.

Pokud níže použijeme slovo „omezení“ či „limit“, pak dle §24 odst. 11. ZDP tím myslíme **„hodnoty evidované v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele“**.

Pro správné stanovení daňově uznatelného nákladu při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem lze učinit následující závěr:

- A. při prodeji je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní pouze ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **nikoliv limit** § 24 odst. 11 ZDP, pokud se prodává podíl či cenný papír nabytý vkladem/vyčleněním **od fyzické osoby z jejího „soukromého majetku“**.
- B. při prodeji je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP, pokud se prodává podíl či cenný papír nabytý vkladem/vyčleněním **od účetní jednotky nebo fyzické osoby, která majetek v okamžiku vkladu/vyčlenění evidovala v daňové evidenci/měla ve svém obchodním majetku**.

II.4. Vklad cenných papírů a podílů přijatých vkladem („re-vklad“)

Poslední věta § 24 odst. 11 ZDPzní „*Takto stanovený výdaj (náklad) se použije i při následném vkladu...*“. Interpretaci této věty demonstrujeme na níže uvedených příkladech:

1. Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly X od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry a podíly X od A. Osoba A je (i) **účetní jednotkou** či (ii) fyzickou osobou **držící** cenné papíry a podíly **ve svém obchodním majetku/daňové evidenci**.
 - a. U poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů X se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit § 24 odst. 11 ZDP převzatý (přes B) od A**. (analogie se závěrem II.3.B)
 - b. Nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu „limitu“ dle § 24 odst. 11 ZDP převzatého (přes B) od A.
2. Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly X od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry a podíly X od A. Osoba A je fyzickou osobou **držící** cenné papíry a podíly X v „**soukromém**“ majetku.
 - a. U poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů X se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP, ale **neuplatní se limit § 24 odst. 11 ZDP** neb pro poplatníka B tento limit neplatil (viz závěr II.3.A), a tím pádem poplatník C tento limit nemohl převzít.
 - b. Nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu zachycenou v knihách B při přijetí cenných papírů či podílů X od A.

Dílčí závěr č. 2:

Pokud níže uijeme slovo „omezení“ či „limit“, pak dle §24 odst. 11 ZDP tím myslíme „*hodnoty evidované v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele*“.

1. **U příjemce** vkladu (obchodní korporace či svěřenského fondu) bude nabývací cenou podílu nebo cenného papíru nabytého vkladem / vyčleněním pro účely ZDP jeho

ocenění v účetnictví příjemce vkladu (resp. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

2. **Příjmy** obchodní korporace či svěřenského fondu z titulu výplat z držby cenných papírů a podílů nabytých vkladem/vyčleněním plynoucích ze snížení základního kapitálu, podílu na likvidačním zůstatku, výplaty vypořádacího podílu a výplaty ostatních kapitálových fondů/áží:

- a. nejsou „prodejem“ ani „spotřebou“ zmiňovanou jako podmínka v §24 odst. 11 ZDP, a proto se toto ustanovení na ně neuplatní;
- b. **nebudou** u příjemce **podléhat zdanění do výše** nabývací ceny cenných papírů a podílů **upravené** o (i) předchozí výplaty či vklady do vlastního kapitálu a (ii) daňově relevantní přecenění cenných papírů.

3. **Při prodeji** cenných papírů a podílů nabytých vkladem/vyčleněním:

- a. je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní pouze ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **nikoliv limit** § 24 odst. 11 ZDP, **pokud** se prodává podíl či cenný papír nabytý vkladem/vyčleněním **od fyzické osoby z jejího „soukromého majetku“**.
- b. je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP, pokud se prodává podíl či cenného papír nabytý vkladem/vyčleněním **od účetní jednotky nebo fyzické osoby, která majetek v okamžiku vkladu/vyčlenění evidovala v daňové evidenci/měla ve svém obchodním majetku**.

4. Při vkladu cenných papírů a podílů přijatých vkladem („re-vklad“) platí, že

- a. v příkladu níže
 - u poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP **převzatý (přes B) od A**;
 - nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu „limitu“ dle § 24 odst. 11 ZDP převzatého (přes B) od A.

Příklad: Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry či podíly od A. Osoba A je (i) **účetní jednotkou** či (ii) fyzickou osobou **držící** cenné papíry či podíly **ve svém obchodním majetku/daňové evidenci**.

- b. V příkladu níže

- u poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP, ale **neuplatní se limit** § 24 odst. 11 ZDP neb pro poplatníka B tento limit neplatil, a tím pádem poplatník C tento limit nemohl převzít;

- nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu zachycenou v knihách B při přijetí cenných papírů či podílů X od A.

Příklad: Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry či podíly od A. Osoba A je fyzickou osobou **držící** cenné papíry či podíly v „**soukromém**“ **majetku**

III. Vklad pozemků

Pro účely určení nabývací ceny pozemku je důležité zmínit, že pozemek v průběhu držby obchodní korporace či svěřenský fond nemůže (v účetnictví podle českých účetních standardů či) pro účely ZDP „přeceňovat“. V okamžiku prodeje bude tedy do daňově uznatelných nákladů vstupovat daňově relevantní nabývací cena. ZDP nestanoví výši daňově relevantní nabývací ceny, ale pro některé situace obsahuje ustanovení o výši daňově uznatelných nákladů při prodeji pozemku nabytého vkladem/vyčleněním – z této hodnoty lze dovodit daňově relevantní nabývací cenu pozemku nabytého vkladem.

Dle našeho názoru je relevantní u pozemků *lex specialis* § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP a také §24 odst. 11 ZDP. **Tj. postupně**

- revidujeme § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP, pakliže nenalzáme odpověď,
- analyzujeme §24 odst. 11 ZDP, a když i toto ustanovení nedává odpověď,
- je cena stanovena znalcem pro účely vkladu/vyčlenění nejbližší možnou volbou (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

Pro úplnost uvádíme § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP:

Nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se rozumí: „u obchodní korporace cena pozemku nabytého vkladem člena, který je fyzickou osobou, který neměl pozemek zahrnutý v obchodním majetku a vklad uskutečnil do 5 let od nabytí pozemku; touto cenou pozemku se rozumí:

- 1. pořizovací cena, která byla zjištěna u člena obchodní korporace, pokud jej nabytí úplatně,
- 2. cena podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku ke dni nabytí pozemku členem obchodní korporace, pokud jej nabytí bezuplatně.

Z výše uvedeného lze dovodit:

1. ZDP neupravuje situaci, kdy vkladatel nepodnikající fyzická osoba (tj. „občan“) uskutečnila vklad/vyčlenění v době delší než 5 let (včetně), a proto se domníváme, že cena uvedená v účetnictví obchodní korporace či svěřenského fondu je v takovém

případě nejbližší možnou volbou - je to cena stanovená znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

2. Jelikož je pozemek majetkem, který se neodpisuje podle ZDP ani podle ZoÚ, uplatní se při jeho prodeji ustanovení § 24 odst. 11 ZDP. Pro úplnost uvádíme, že limit dle § 24 odst. 11 ZDP se neuplatní v případě nepodnikající fyzické osoby, která neměla pozemek zahrnutý ve svém obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění.

Dílčí závěr č. 3:

1. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem/vyčleněním od nepodnikající fyzické osoby, která tento pozemek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění, a vklad/vyčlenění uskutečnila do 5 let od nabytí pozemku, se řídí limitem § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP; tentýž limit platí při prodeji pozemku.
2. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem či vyčleněním od nepodnikající fyzické osoby, která tento pozemek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku, a vklad/vyčlenění uskutečnila po 5 letech od nabytí pozemku, není relevantní § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP ani 24 odst. 11 ZDP. Pozemek se pro účely ZDP ocení nabývací cenou ve výši stanovené znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cenou ke dni vkladu/vyčlenění); tentýž limit platí při prodeji pozemku.
3. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem/vyčleněním od právnické osoby nebo fyzické osoby, která tento majetek měla zahrnut v obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění, (ne) uplatňuje limit § 24 odst. 11 ZDP (viz analogicky Dílčí závěr č.2 bod 1.C. a 3.C.);

III. Vklad pohledávek

U pohledávek je vhodné zvážit relevantnost několika ustanovení:

U obchodních korporací při „prvotním“ nepeněžitým vkladu při založení společnosti je nutné pohledávku **ocení znalcem** dle § 143 odst. 4 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „ZOK“). Při zvyšování základního kapitálu dle § 469 odst. 1 ZOK postačí ocenění obecně uznávaným nezávislým odborníkem.

Dále je relevantní **§ 25 odst.1 písm. zc) ZDP**

Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména ...odpis pohledávky^{22b)} nebo tvorbu opravné položky^{22a)} u pohledávky nabyté obchodní korporací na základě vkladu uskutečněného od 1. července 1996, s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 9 [týká se pohledávky nabyté při přeměně],

Z výše uvedeného plyne, že

- (i) daňovou cenou pohledávky ke dni jejího nabytí obchodní korporací či svěřenským fondem je hodnota stanovená znalcem, příp. po založení svěřenského fondu postačuje posudek vyhotoven uznávaným odborníkem.
- (ii) k takové pohledávce nelze tvořit daňově účinnou opravnou položku

Dílčí závěr č. 4:

1. ZDP explicitně neřeší nabývací cenu pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním u příjemce - v takovém případě je daňově relevantní nabývací hodnotou cena stanovená znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

2. Při prodeji (resp. postoupení) pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním, bude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP pouze v případě, že pohledávka byla evidována v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele – pohledávka se promítne v nákladech do výše hodnoty evidované v účetnictví nebo daňovou evidencí „vkladatele“.

3. Při prodeji (resp. postoupení) pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním, nebude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP v případě, že pohledávka nebyla evidována v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele. Daňově relevantním nákladem je hodnota evidovaná v účetnictví u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu.

4. Při následném vkladu/vyčlenění pohledávky nabyté vkladem nebude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP u následného přijímajícího poplatníka (viz analogicky Dílčí závěr č.2 bod 1.C.)

5. Při úhradě pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním bude relevantní účetní hodnota pohledávky zachycená u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu (neplatí limit § 24 odst. 11 ZDP, neboť se nejedná o „spotřebu“ pohledávky).

6. Tvorba daňově relevantní opravné položky či odpis této pohledávky není možný dle § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP. (pro účely tohoto příspěvku vycházíme z toho, že se nejedná o vklad obchodního závodu či jeho části dle § 23a ZDP).

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 19. 5. 2021

DPH

576/19.05.21 Nájem nemovitých věcí – časové souvislosti

Předkládá: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

1 Cíl příspěvku

Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Novela“), upravil § 56a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Novela přinesla určitá omezení v možnosti aplikovat daň na nájem nemovitých věcí, uvedených od 1.1.2021 v § 56a odst. 3 ZDPH v jednotlivých písmenech a) - f).

Předkladatel si klade za cíl v obecné rovině vyřešit otázku, zda § 56a odst. 3 ZDPH, ve znění platném od 1.1.2021, povinně dopadá na nájem nemovitých věcí uvedených v § 56a odst. 3 ZDPH, ve znění platném od 1.1.2021, pokud je tento nájem poskytován dle smlouvy uzavřené před 1.1.2021 a pronajímatel se ke dni uzavření nájemní smlouvy rozhodl postupovat dle znění § 56a odst. 3 ZDPH platného před 1.1.2021, tj. rozhodl se v souladu se ZDPH u nájmu aplikovat daň.

Danou problematiku lze přiblížit na ilustrativním příkladu:

Plátce pořídil stavbu rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí. Následně v roce 2019 uzavřel smlouvu o nájmu této nemovitosti na dobu tří let počínající 1.3.2019. Nájemné bylo sjednáno na měsíční bázi tak, že byla naplněna pravidla §21 odst. 7 ZDPH pro určení DUZP v případě dílčích plnění. Smlouva uvádí jako DUZP příslušných dílčích plnění vždy poslední den každého kalendářního měsíce.

Smlouvu pronajímatel uzavřel s plátcem, který nájem (respektive najatou věc) od počátku používal, používá a nadále plánuje používat pro své ekonomické činnosti. Ustanovení §56a odst. 3 ZDPH tak pronajímateli dávalo právo rozhodnout, že se u nájmu uplatňuje daň³. Pronajímatel tohoto práva využil, rozhodl se nájemné zatížit DPH. Rozhodnutí (informace) o tom, že nájemné podléhá DPH, je nade vší pochybnost uvedeno ve smlouvě.

2 Rozbor problematiky

Je otázkou, zda nájemné s DUZP po 1.1.2021 je či není povinně osvobozené dle §56a odst. 3 ZDPH, tj. v jakém rozsahu na smluvní vztah popsany výše dopadá Novela.

Novela obsahuje obecné přechodné ustanovení, dle něhož: „Pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“ Rovněž obsahuje i speciální přechodné ustanovení k § 56a ZDPH jako celku, které zní: „Pro daňové

³ Viz §56a odst. 3) ZDPH ve znění před 1.1.2021 „Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jinému plátcovi pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatňuje daň“.

povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodů 112 a 238 až 243, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodů 112 a 238 až 243.“

Platí tak, že pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období před 1.1.2021 se ZDPH ve znění účinném před 1.1.2021. Totéž platí i pro práva s nimi související.

S daňovou povinností týkající se nájmu (a příslušným zdaňovacím obdobím) souvisí právo rozhodnout, že se u nájmu uplatňuje daň, dané ustanovením §56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném před 1.1.2021. Toto právo má následující vlastnosti:

- Právo rozhodnout se o zdanění nájmu a daňová povinnost z toho vyplývající jsou v principu existenčně propojeny. Daňová povinnost v měsících března 2019 až prosinec 2020 nade vší pochybnost vznikla právě díky tomuto právu. Souvislost daňové povinnosti (zdaňovacího období) a práva zdanit nájemné dle §56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném před 1.1.2021 je nesporná.
- Toto právo dané ustanovením §56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném před 1.1.2021 je jediné a homogenní, dopadá na nájemní vztah jako celek. Nelze aprobovat, že pronajímatel se v době uzavření nájemní smlouvy rozhodl uplatnit daň jen u nájemného vztahujícího se k období před 1.1.2021 a naopak neuplatnit daň u nájemného vztahujícího se k období po 1.1.2021. Jinými slovy nelze aprobovat, že toto stále shodné, nedělitelné, jediné a homogenní právo se řídí zněním ZDPH platného před 1.1.2021 (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím před 1.1.2021), a současně se jím ale neřídí (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím po 1.1.2021). Přejícná ustanovení nic takového neumožňují, naopak tomuto právu přisuzují jen a pouze úpravu dle §56a odst. 3 ZDPH ve znění účinném před 1.1.2021.

3 Závěr

Lze tak uzavřít, že pokud je nájem poskytován dle nájemní smlouvy uzavřené před 1.1.2021 a pronajímatel se ke dni uzavření nájemní smlouvy rozhodl postupovat dle znění § 56a odst. 3 ZDPH platného před 1.1.2021, tj. rozhodl se v souladu se ZDPH u nájmu aplikovat daň, pak samotná změna §56a odst. 3) ZDPH provedená zákonem č. 80/2019 Sb. nezpůsobuje, že nájemné s DUZP po 1.1.2021 je povinně osvobozené do DPH.

4 Návrh

Navrhuji přijmout výše uvedený závěr a náležitým způsobem jej publikovat.

Stanovisko GŘ:

Se závěrem předkladatele nesouhlasíme a to z níže uvedených důvodů.

Co se týče postoje k přechodným ustanovením zákona č. 80/2019 Sb. je nutné sdělit, že GŘ nesdílí pohled předkladatele na danou věc.

V tomto ohledu je nutné zásadně uvést, že režim zdanění⁴, příp. osvobození je dle znění zejména § 20a a § 21 ZDPH ve vazbě na § 51 odst. 2 ZDPH nutné přiznat ke dni uskutečnění plnění, přičemž dle § 21 odst. 9 ZDPH se u nájmu nemovité věci osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně považuje plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku. Je-li nájem nemovité věci dle § 56a odst. 3 ZDPH osvobozen od daně bez nároku na odpočet, pak je plátce povinen toto plnění přiznat nejpozději k poslednímu dni kalendářního roku (nestanoví-li si plátce dílčí plnění např. předkladatelem uváděný příklad každoměsíčního plnění). Na tomto nemůže ničeho změnit ani okolnost, že si smluvní strany ve smlouvě uzavřené do 31. 12. 2020 sjednaly, že nájem nemovité věci bude předmětem zdanění. Přejícné ustanovení v bodě 11. k Novele stanoví, že 11. Pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodů 112 a 238 až 243, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodů 112 a 238 až 243⁵, na které se ostatně odkazuje předkladatel, je nutné vykládat v tom smyslu, že nájmy nemovité věci uvedené v § 56a odst. 3 ZDPH budou povinně osvobozeny od daně bez ohledu na to, kdy byla uzavřena nájemní smlouva dle tuzemských právních předpisů (např. dle občanského zákoníku). Předmětné přechodné ustanovení je totiž vztahováno k daňovým povinnostem, které nestaly do 31. 12. 2020 a práva a povinnosti s nimi souvisejícími, přičemž tyto práva a povinnosti je nutné vztahovat právě k těmto daňovým povinnostem do 31. 12. 2020 a nikoli k daňovým povinnostem pro futuro. Cílem zákonodárce, který lze přiměřeně vysledovat i z textu důvodové zprávy, bylo striktní oddělení režimu zdanění u nájmu nemovitých věcí, u kterých vznikla povinnost přiznat plnění do 31. 12. 2020, od režimu zdanění, u kterého nastala účinnost od 1. 1. 2021. Cílem zákonodárce tak bylo a musí být i takto k § 56a odst. 3 ZDPH přistupováno, že vznikla-li povinnost přiznat plnění na základě znění § 51 odst. 2 ZDPH ve vazbě na § 56a odst. 3 ZDPH od 1. 1. 2021, pak i když si smluvní strany ujednaly, že nájem bude zdaněn podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, tak i takovýto nájem bude na základě znění § 56a odst. 3 ZDPH včetně bodu 11. přechodných ustanovení povinně osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Byla-li tedy uzavřena nájemní smlouva např. v roce 2019 či 2020, tak takovýto nájemní smlouva nemohla mít vliv ani na právní jistotu a legitimní očekávání osob stran zdanění nájmu nemovité věci. Novela § 56a odst. 3 ZDPH v tomto ohledu mj. stanovila dlouhou legisvakantní lhůtu a to z toho důvodu, aby bylo osobám umožněno upravit smluvní vztahy včetně skutečností uvedených ve veřejných rejstřících tak, aby plně reflektovaly novou právní úpravu.

⁴ V tomto smyslu srov. § 47 odst. 2 ZDPH.

⁵ V tomto ohledu je nutné zmínit i to, že důvodová zpráva k předmětnému přechodnému ustanovení zní:
K bodu 11

Přechodné ustanovení reaguje na zavedení povinné elektronické formy pro podávání všech podání uvedených v § 101a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. mimo jiné i řádného nebo dodatečného daňového přiznání, identifikovanou osobou v ustanovení § 101a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty s navrhovanou účinností od 1. ledna 2021. Tímto přechodným ustanovením je zakotveno, že nová úprava § 101a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se použije na všechna podání, tj. i na řádná a dodatečná daňová přiznání činěná za zdaňovací období roku 2021, nikoli za zdaňovací období dřívější (pozn.: důraz přidán GFŘ).

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 19. 5. 2021

DPH

577/19.05.21 Prominutí DPH rozhodnutími ministryně financí

Předkládají: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

Ing. Michaela Strnadová, daňový poradce č. osv. 3490

1 Cíl příspěvku

S ohledem na *rozhodnutí ministryně financí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události*, zveřejněné ve Finančním zpravodaji 8/2021 (dále jen „Rozhodnutí“), je cílem příspěvku vyjasnit pro účely aplikační praxe, že plátce daně může postupovat dle ZDPH, tj. může aplikovat DPH v případě dodání zboží adresovaných Rozhodnutím⁶. V takovém případě má poskytovatel plnění povinnost tuto daň v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“) přiznat a zaplatit a příjemce plnění má nárok na její odpočet (za splnění obecných podmínek §72 a násl. ZDPH).

2 Rozbor zákonného rámce

Při dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani vzniká dle §20a ZDPH povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty za předpokladu, že zdanitelné plnění ke dni přijetí úplaty je známo dostatečně určitě. Nárok na odpočet daně vzniká dle §72 odst. 3) ZDPH kupujícímu, je-li plátcem, okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, za splnění obecných podmínek § 72 a násl. ZDPH. V souladu s ustálenou judikaturou lze nárok na odpočet daně vyloučit pouze v případech, kdy příjemce plnění neunesl svoje důkazní břemeno ohledně existence daného plnění nebo v případě, že nárok na odpočet daně by vylákan podvodným způsobem. Takové situace však nejsou předmětem příspěvku.

Jde o základní pravidla vyplývající ze Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nedává České republice možnost neuplatňovat na dodání zboží adresovaných Rozhodnutím standardní či sníženou sazbu DPH. ZDPH se od těchto pravidel neodchyluje.

2.1 Zákonný rámec Rozhodnutí

Jak vyplývá z Rozhodnutí, prominutí daně je založeno na aplikaci § 260 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

⁶ Rozhodnutí tato dodání vymezuje popisem zboží a okamžikem dodávky (například musí jít o zdanitelné plnění uskutečněné v období od 3. února 2021 do 3. dubna 2021)

Dle §260 daňového řádu platí následující:

(1) Ministr financí může z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně

a) z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo

b) při mimořádných, zejména živelných událostech.

(2) Rozhodnutím podle odstavce 1 se promíjí daň nebo příslušenství všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká.

(3) Rozhodnutí se oznamuje zveřejněním ve Finančním zpravodaji.

Ustanovení § 260 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podmiňuje rozhodnutí o prominutí daně "mocí úřední". Vzhledem k tomu, že v případě DPH jde o daň harmonizovanou na úrovni EU, domníváme se, že Ministr financí ve vztahu k této dani takovouto úřední mocí nadán není, a nemůže proto zavést možnost nezdaňovat daní z přidané hodnoty dodání zboží adresované Rozhodnutím. Nulovou sazbu Směrnice neumožňuje, ba přímo vyžaduje zdanění standardní, případně sníženou sazbou daně. Pravomoc legitimně nezatěžovat dodání zboží adresované Rozhodnutím nemá Česká republika jako členský stát (pokud by tak učinila, jednala by v rozporu se závazky vyplývajících z jejího členství v EU, tj. jednala by protiprávně), není tak možné, aby měla moc úřední ministryně financí k zavedení možnosti nezatěžovat dodání zboží DPH. Ministryně financí může mít moc úřední promíjet dle § 260 daňového řádu jen ty daně, jejichž neaplikování není protiprávní. Moc úřední musí zůstat v mezích možností, které jsou v souladu s právem.

Je přirozené, že orgány České republiky nadané zákonodárnou mocí mohou českou legislativu přijmout v takové podobě, která nebude odpovídat Směrnici, tj. například přijmout takovou právní úpravu, podle níž například právě dodání zboží adresovaná Rozhodnutím nebudou podléhat dani z přidané hodnoty. Učiní-li tak, půjde o výkon jejich zákonodárných pravomocí (jakkoli díky tomu může České republice hrozit žaloba na porušení povinností vyplývajících z práva Evropské unie). Pokud by měla mít tutéž pravomoc ministryně financí, znamenalo by to, že by fakticky disponovala zákonodárnou mocí. Nicméně ministryně financí zákonodárnou mocí přirozeně nadána není, ve skutečnosti disponuje pouze mocí úřední, která je – jak uvedeno v předchozím odstavci – v rámci §260 daňového řádu omezena jen na ty daně, jejichž prominutí/neaplikování není protiprávní.

Dílčí závěr 1:

Využití § 260 Daňového řádu k vydání Rozhodnutí není dle našeho názoru v daném případě možné. V případě, že plátce prominutí DPH ve smyslu Rozhodnutí neaplikuje a postupuje dle platného znění ZDPH, tedy daň z uskutečněného plnění či přijaté úplaty v souladu se ZDPH přizná a uvede na daňovém dokladu, má povinnost tuto daň přiznat a zaplatit v souladu s §108 ZDPH, a příjemce takového plnění má nárok na odpočet daně při splnění obecných podmínek stanových v § 72 a násl. ZDPH.

2.2 Praktické důsledky Rozhodnutí

Je nepochybné, že *institut prominutí daně* obecně má v legislativě svoje nezastupitelné místo. Zcela jistě je žádoucí napravovat dopady nesrovnalostí vyplývajících z daňových zákonů či zmírňovat dopady mimořádných situací. Uplatňování tohoto institutu by mělo odpovídat jeho smyslu a účelu, a tedy zmírňovat dopady uvedených situací, nikoli naopak. Ačkoli Rozhodnutí zcela vybočuje ze zákonného rámce §260 daňového řádu, jeho smysl je nejen seznatelný (zmírňovat dopady mimořádných situací, tj. v případě pandemie koronaviru), ale i explicitně deklarovaný v odůvodnění Rozhodnutí (Ministryně financí přistoupila k prominutí DPH za účelem zmírnění dopadů mimořádné události v podobě zajištění cenově dostupnějšího přístupu k obličejovým maskám splňujícím příslušné parametry)⁷.

Pokud tak existuje vůle ministryně financí konat ve výše uvedeném smyslu, pak pro naplnění její vůle je současně nezbytné, aby byl příjemci plnění umožněn nárok na odpočet daně (za splnění obecných podmínek § 72 ZDPH) v situacích, kdy poskytovatel plnění postupoval v souladu se ZDPH a přiznal daň na výstupu. V současné době se totiž řada plátců daně ocitá v situaci, kdy se jejich pozornost primárně zaměřuje na neustálé změny v opatřeních omezujících jejich ekonomickou činnost a klíčovou otázkou je pro ně „přežití“. Není tedy nijak překvapivé, že Rozhodnutí, stejně jako Informace GFŘ, která následně vysvětluje jeho význam a praktickou aplikaci, může uniknout jejich pozornosti⁸. V důsledku přiznání DPH ze strany poskytovatele ve vztahu k plnění dotčenému Rozhodnutím by se však příjemce takového plnění mohl dostat do situace, kdy mu bude ze strany správce daně odmítán nárok na odpočet daně, přestože poskytovatel plnění postupoval v souladu se ZDPH. Ačkoli je oprava přiznané daně možná, vyžaduje dodatečnou administrativu na straně poskytovatele plnění⁹. ZDPH navíc nezakládá povinnost poskytovatele uvedenou opravu provést, a v řadě případů tedy může dojít k tomu, že poskytovatel nebude ochoten z pochopitelných důvodů k opravě přistoupit.

⁷ Podobně je mj. uvedeno v odůvodnění *R O Z H O D N U T Í o prominutí daně a příslušenství daně z důvodu mimořádné události* zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 16/2021, kterým je rozšířena časová působnost prominutí, smyslem prominutí je zajištění cenově dostupnějšího přístupu k obličejovým maskám splňujícím příslušné parametry.

⁸ Plátcům daně byla mj. ponechána minimální lhůta na implementaci vzhledem k tomu, že Rozhodnutí dopadá na plnění uskutečněná od 3. února 2021, přičemž bylo zveřejněno Finančním zpravodajem z 1. února 2021. Z textace Rozhodnutí navíc plyne, že prominutí daně dopadá i na přijaté úplaty ve vztahu k plněním, která byla uskutečněná v období od 3. února 2021, tedy i na případy, kdy ještě před zveřejněním Rozhodnutí došlo k přiznání daně na výstupu z titulu přijaté úplaty ze strany poskytovatele plnění, a to v souladu se ZDPH, a mohlo tedy již dojít i k uplatnění nároku na odpočet daně na straně příjemce. Nárok na odpočet daně uplatněný v souladu se ZDPH nemůže být následně odepřen pouze na základě Rozhodnutí.

⁹ Oprava podle § 43 ZDPH je přípustná pouze v dodatečném daňovém přiznání, které je ovšem možné nejdříve v období doručení opravného daňového dokladu. Poskytovatel plnění je tedy v situaci, kdy musí ověřovat období doručení opravného daňového dokladu a navíc ho stíhá 5-denní lhůta pro podání následného kontrolního hlášení.

Daň odvedená poskytovatelem a nenárokovatelná příjemcem tak ve výsledku bude navyšovat cenu daného zboží, dojde k porušení pravidla neutrality DPH a Rozhodnutí se nejen že zcela mine účinkem, ale dokonce může vyvolat negativní důsledky. To odporuje vůli ministryně financí deklarované v Rozhodnutí, která evidentně neměla v úmyslu navozovat situace, které ve výsledku povedou ke zdražování zboží adresovaného Rozhodnutím, obzvláště v situaci, kdy nošení daných ochranných pomůcek je povinné.

Dílčí závěr 2:

Ačkoli Rozhodnutí zcela vybočuje ze zákonného rámce §260 daňového řádu, vůle ministryně financí v něm deklarovaná musí být vykládána tak, že příjemci plnění je umožněn nárok na odpočet daně (za splnění obecných podmínek § 72 ZDPH) v situacích, kdy poskytovatel plnění postupoval v souladu se ZDPH a přiznal daň na výstupu.

3 Návrh

Vzhledem k výše uvedenému navrhuje přijmout oba výše uvedené Dílčí závěry. Pro úplnost navrhuje potvrdit současně i následující závěry:

- Stejný přístup bude aplikován i ve vztahu k Rozhodnutí *ministryně financí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události*, zveřejněné ve Finančním zpravodaji 35/2020¹⁰ (dále jen Rozhodnutí II).
- V případě, že plátce aplikuje prominutí DPH ve smyslu Rozhodnutí (případně Rozhodnutí II), DPH nepřizná a neuvede na daňovém dokladu, příjemci plnění samozřejmě nevzniká nárok na odpočet daně z takového plnění.

Stanovisko GFŘ:

GFŘ s uvedenými závěry předkladatem nesouhlasí.

Jakkoliv se mohou dílčí závěry zdát relevantní, vedly by k naprosté nepřehlednosti v aplikační praxi. Někdo by plnění osvobozoval, někdo zdaňoval a všichni by uplatňovali nárok na odpočet.

K dílčímu závěru 1 a 2, zda je možné vydat takové rozhodnutí, se GFŘ necítí být zmocněné k vyjádření. Rozhodnutí existuje a FS nezbývá, než jej respektovat při aplikační praxi, a to se všemi důsledky, které z prominutí plynou.

Daň je tímto rozhodnutím prominuta a musí dojít ke shodnému postupu u všech plátců. Nelze plátcům připouštět diskreci v úvaze, že tak budou postupovat, pokud se jim bude chtít.

¹⁰ Ačkoli v tomto případě byla České republice dána možnost aplikovat sníženou sazbu daně nebo osvobození s nárokem na odpočet daně, Česká republika této možnost nevyužila a příslušnou zákonnou úpravu nepřijala. Viz Směrnice Rady (EU) 2020/2020, kterou se mění směrnice Rady 2006/112/ES, pokud jde o dočasná opatření v reakci na pandemii COVID-19, která souvisí s daní z přidané hodnoty, jež se použije na očkovací látky proti onemocnění COVID-19 a diagnostické zdravotnické prostředky in vitro

GFŘ připouští navrhovaný postup (uplatnění daně a u příjemce uplatnění nároku na odpočet) pouze u záloh, u kterých vznikla povinnost přiznat daň před uskutečněným zdanitelným plněním, a zdanitelné plnění se uskutečnilo ve vymezeném časovém úseku. Tam plátce uplatnil daň na výstupu a jen na něm záleží, zda si tuto daň opraví nebo plnění ponechá zatížené daní. V takovém případě má i příjemce plnění nárok na odpočet daně.

Pokud se budeme zabývat zdanitelným plněním uskutečněným ve vymezeném časovém úseku, postup by měl být již jednotný a měl by respektovat vůli promítnutou v rozhodnutí.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM**KE DNI 19. 5. 2021****DPH****578/19.05.21 Brexit a princip vzájemnosti**

Předkládá: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

4 Cíl příspěvku a popis problému

Dle §83 odst. 3) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“) platí, že *„daň vrací na základě principu vzájemnosti. Principem vzájemnosti se rozumí, že stát, ve kterém má zahraniční osoba sídlo, nevyměřuje daň z přidané hodnoty nebo obdobnou všeobecnou daň ze spotřeby, nebo pokud je taková daň vybrána, je osobě povinné k dani se sídlem v tuzemsku ve výši vybrané daně vrácena.“*

V souvislosti s odchodem Velké Británie z EU vzniká v praxi aplikační nejasnost, zda princip vzájemnosti ve výše uvedeném významu po 1.1.2021 existuje mezi Českou republikou a Velkou Británií.

Setkali jsme se v praxi s názory, že existenci principu vzájemnosti správci daně prokazuje plátce, který má zájem požádat o vrácení daně dle §83 ZDPH. Tento názor je dle názoru předkladatele nesmyslný, neboť je to stát (respektive příslušný správní orgán), který s protistranou, tj. druhým státem (respektive s příslušným správním orgánem), o principu vzájemnosti rozhoduje. Stejně jako toto rozhodnutí nečiní za Českou republiku plátce (plátcí), tak prokazování toho, že takové rozhodnutí bylo/nebylo učiněno, přirozeně neleží na plátcí či na plátcích. Ti mají být o tomto rozhodnutí vhodnou formou dopředu zpraveni.

Po relativně dlouhé období roku 2021 již subjekty usazené ve Velké Británii hradí služby/zboží včetně české DPH. Nejsou přitom doposud schopny identifikovat, zda taková DPH zůstane jejich nákladem, nebo zda dostanou možnost o tuto DPH požádat prostřednictvím §83 ZDPH.

5 Návrh

Navrhuji přijmout závěr, že Generální finanční ředitelství zveřejní informaci, zda princip vzájemnosti ve smyslu §83 odst. 3) ZDPH byl s Velkou Británií vyjednáán a v jakém rozsahu. Do doby zveřejnění nebude u žádostí o vrácení daně podávané subjekty usazenými ve Velké Británii podle §83 zákona o DPH testována podmínka dle §83 odst. 3) ZDPH.

Stanovisko GFR:

GFR s návrhem souhlasí částečně a Informaci k potvrzení principu vzájemnosti připravilo, nicméně nelze souhlasit s druhou větou navrženého závěru.

Pro úplnost lze uvést, že dohoda o vzájemnosti mezi Velkou Británií a Českou republikou nebyla uzavřena, nicméně princip vzájemnosti byl splněn na základě faktické vzájemnosti při vrácení DPH mezi Českou republikou a Velkou Británií. Velká Británie členským státům EU daň vrací, o čemž také informovala na svých webových stránkách: <https://www.gov.uk/guidance/refunds-of-uk-vat-for-non-uk-businesses-or-eu-vat-for-uk-businesses#sect3>

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 19. 5. 2021

Spotřební daň

579/19.05.21 Výroba minerálních olejů (jako vybraných výrobků) ve světle zákona o spotřebních daních

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, číslo osv. 10

Cílem příspěvku je pokusit se jednoznačně definovat způsoby možné výroby minerálních olejů tak, jak je předvídá zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v platném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), zejména pro využití jeho ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních. Předmětem tohoto příspěvku je pouze analýza a význam pojmu „výroba vybraných výrobků“, který používá zákon o spotřebních daních ve vztahu k minerálním olejům. Není nutné připomínat, že definice pojmu „výroba“ vybraných výrobků, která je obsažena v zákoně o spotřebních daních, je uměle vytvořenou konstrukcí procesu, který je spojen s právními následky, zejména v návaznosti na ustanovení § 19 zákona o spotřebních daních.

Dotčené ustanovení zákona o spotřebních daních [§3 písm. r)] => Právní fikce „výroby“ pro potřeby zákona o spotřebních daních:

Pro účely tohoto zákona se rozumí

- r) **výrobou** proces, při kterém
1. vybraný výrobek vznikne,
 2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně,
s výjimkou činností podle § 45 odst. 12,
 3. z minerálního oleje, který je uveden pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury,
s výjimkou činností podle § 45 odst. 12,

Předvídatelnost práva má předcházet korupci

„Nejvyšší správní soud již v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publikovaném pod č. 1778/2009 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že: „...je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost...byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. Přípuštění opaku by bylo popřením požadavku legality zdanění (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod) a principů právního státu, z nichž vyplývá, že úmysl zákonodárce musí být vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu. Není-li tomu tak, nelze příslušná ustanovení aplikovat k tíži soukromé osoby, nýbrž k tíži státu.““

Příspěvek má za cíl poukázat, že výklad pojmu „Výroba“ vybraných výrobků tak, jak jej reprodukuje v dnešní době společně Generální ředitelství cel a stejně tak i soudy je, lidově řečeno „poplatný starému režimu spotřební daně“, chcete-li chybný, či popisuje něco, co již několik let neplatí. Je až absurdní, jak si soudy ulehčují práci a místo toho, aby danou problematiku zkoumaly v čase. Přitom opisují bezhlavě to, co někdo vytvořil, a co je, vlastně bylo poplatné zákonu, který již více jak patnáct let neplatí. Dnes již skutečně neplatí, že výroba vybraného výrobku má stejný význam, jako

výroba čehokoliv. Je to o to horší, že se těchto historických výkladů, poplatné době před patnácti lety, drží stále i Celní správa České republiky, jako správce daně, a to včetně právní sekce, odboru správních činností Generálního ředitelství cel, když rozhoduje v této věci o opravném prostředku zasažených podnikatelů.

Následuje základní analýza pojmu včetně navržených závěrů jednotlivých výkladů a jako příloha pak odůvodnění analýzy (příloha č. 1) a přehled uvedených judikátů ve vztahu k odůvodnění významu pojmu „výroba“ Celní správou České republiky (příloha č.2).

Analýza významu pojmu „výroba minerálních olejů“ podle ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních

Výroba minerálních olejů, jako vybraných výrobků definovaných obecně v ustanovení § 1 zákona o spotřebních daních¹¹ a specifikovaných v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, musí probíhat v souladu s ustanovením § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních v podniku na výrobu vybraných výrobků¹², v daňovém skladu, s výjimkou uvedenou v § 59 zákona o spotřebních daních. Touto podmínkou je dán význam tohoto pojmu „výroba“. Osoba, která hodlá přijímat, skladovat, zpracovávat, či dál dodávat minerální oleje, by měla mít najisto postaveno, zda její činnost je kvalifikována jako výroba ve smyslu zákona o spotřebních daních a zda je tedy požadováno zvláštní zacházení s těmito minerálními oleji.

[Preambule] Výroba vybraných výrobků do poloviny roku 2005

„Výroba vybraných výrobků“ nebyla do poloviny roku 2005 zákonem o spotřebních daních definována. To vedlo k tomu, že vznikly historicky výkladové metody, o které se ještě dnes opírají soudy, ale i celní orgány. Od poloviny roku 2005¹³ je tomu ale jinak. Do zákona o spotřebních daních se doplnil tento pojem a stanovil se tak jeho význam pro účely zákona o spotřebních daních. Důvodem tohoto doplnění zákona byla snaha zákonodárce upozornit na změnu zavedené praxe, při definování výroby vybraných výrobků v rámci unijních změn. Do poloviny roku 2005 byl tento pojem držen jen výkladem¹⁴, což nestačilo. Proto se zákonodárci rozhodli, z důvodu právní jistoty uživatelů zákona, doplnit do zákona o spotřebních daních význam a účel tohoto pojmu a odchýlit se tak od dosavadního historického výkladu. Bohužel i po této novele zákona o spotřebních daních výklad pojmu „výroba vybraných výrobků“ zamrzl na tomto historickém výkladu poplatnému do poloviny roku 2005.

Aplikace zákona o spotřebních daních je, ve vztahu k jakémukoliv jinému zákonu, který více, či méně definuje význam pojmu „výroba“ [výroba čehokoliv], speciální normou. Proto se pro účely aplikace zákona o spotřebních daních (od poloviny roku 2005), uplatní zásada *lex specialis derogat legi generali*. Proto bude mít význam pojmu „výroba vybraných výrobků“ podle zákona o spotřebních daních přednost před jakýmkoliv jiným výkladem pojmu výroba (čehokoliv). Podle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích

¹¹ S podporou ustanovení § 7 zákona o spotřebních daních

¹² Ustanovení § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních

¹³ Zákon č. 217/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

¹⁴ Viz důvodová zpráva k zákonu č. 217/2005 Sb. a následující část odůvodnění tohoto předkladu v příloze

stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Pomocně se posuzuje i trestnost, podle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. „Trestnost“ činu se posuzuje a „trest“ se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější. Je tedy otázkou, proč si toho nejsou soudy ani dnes vědomi při aplikaci zákona o spotřebních daních? Je otázkou, že ani správce daně na tyto právní nesrovnalosti soudy neupozorní?

Závěr č.1

Význam pojmu „výroba vybraných výrobků“ nelze vykládat ve světle dnes již neplatného zákona, zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních¹⁵ (dále také jen „starý zákon o spotřebních daních“). Lze připustit výklad pojmu „výroba vybraných výrobků“ podle tohoto starého zákona o spotřebních daních, ale nejdéle pro hmotně právní skutkové stavy nastalé do 30. 6.2005.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Definice výroby, uvedená v § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních, se podstatou neodchyluje od výkladu tohoto pojmu do 30. 6. 2005 (kdy tento pojem nebyl v zákoně definován), respektive od definice výroby v zákoně č. 587/1992 Sb. (od 1. 1. 1995, do 31. 12. 2003). Jako zásadní rozdíl mezi výkladem tohoto pojmu uvedeným v příspěvku a výkladem celních orgánů, se jeví především definice uvedená v § 3 písm. r) bod 2. zákona o spotřebních daních, podle něhož je výrobou proces, při kterém „z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, ...“.

Náš výklad pojmu „výroba“ podle tohoto ustanovení je následující. Podle § 7 zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně vybrané výrobky. Pokud z jednoho vybraného výrobku vznikne jiný vybraný výrobek, jde o jiný předmět daně a jedná se o výrobu. Není podstatné, zda vzniklý vybraný výrobek je předmětem daně podle stejného nebo jiného ustanovení zákona o spotřebních daních, ale to, že finální výrobek je odlišný (jiný) od výrobku původního. Tato změna může spočívat i ve změně vnější úpravy.

Tento výklad odpovídá např. rozsudku NSS čj. 8 Afs 2/2010 – 69, jehož závěry byly potvrzeny usnesením Ústavního soudu II. ÚS 3393/10. V případě, ke kterému se vztahuje tento rozsudek, proběhla výroba výrobku, který byl předmětem daně dle § 67 odst. 1 (předmět daně z lihu) zákona o spotřebních daních, na jiný vybraný výrobek, který byl rovněž předmětem daně dle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Podle tohoto rozsudku „... v obou případech (pozn.: v případě zákona č. 587/1992 Sb. a zákona č. 353/2003 Sb., ve znění od 1. 7. 2005) je nepochybné, že výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení“.

K definici „výroby“ v zákoně o spotřebních daních od 1. 7. 2005 ve vztahu k předchozím úpravám se NSS vyjádřil např. v rozsudcích čj. 5 Afs 65/2007 – 56, čj. 5 Afs 96/2006 – 63 nebo čj. 5 Afs 96/2006 – 58 (publ. pod č. 1268/2007 Sb.), podle kterých „... zákon účinný před i po rozhodném období (tj. před 1. 1. 2004, a 1. 7. 2005) legální definici výroby obsahuje, přitom obsah tohoto pojmu je zjevně shodný. V obou

¹⁵ Účinnost od 1. 1.1993 do 1. 1.2004

případech je totiž nepochybné, že výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení.“

Rozhodovací činnost NSS je při výkladu pojmu „výroba“ dlouhodobě konzistentní (viz např. rozsudek NSS čj. 3 Afs 242/2017 – 35), stejně jako výklad orgánů Celní správy České republiky.

Autor příspěvku pojem „výroba“ podle § 3 písm. r) bod 2. zákona o spotřebních daních vykládá v tom smyslu, že se již existující minerální olej musí změnit do té míry, že již není předmětem spotřební daně podle dosavadního konkrétního ustanovení § 45, do kterého byl zařazen při jeho vzniku.

Vzhledem k tomuto zásadnímu rozporu mezi výkladem orgánů Celní správy České republiky a výkladem autora příspěvku v této klíčové otázce, se k ostatním závěrům vyjádříme stručněji, jelikož právě z tohoto rozporu odlišné závěry vycházejí.

[1] Vznik vybraného výrobku, minerálního oleje [§ 3 písm. r) bod 1]

MOTO: „Jde o výrobu nového výrobku, stejně tak i o výrobu nového vybraného výrobku“

Podnětem k tomuto příspěvku je právní názor Generálního ředitelství cel, který význam pojmu „výroba vybraných výrobků“ rozšiřuje do nepředvídatelných rozsahů. V minulém roce se totiž objevil názor odboru správních činností, právní sekce Generálního ředitelství cel, ve vztahu k významu pojmu „výroba vybraných výrobků“, který se opírá o českou judikaturu. Cituji vyjádření Celní správy České republiky: *„Podle § 3 písm. r) bod 1. zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí výrobou proces, při kterém vybraný výrobek vznikne. Judikatura opakovaně dovodila, že výrobou nového vybraného výrobku je i podstatná změna obchodního balení, resp. vnějšího označení vybraného výrobku¹⁶.“*

Lze souhlasit s první větou, která je opisem teze zákona. Ale druhá věta, zaměřená na podstatnou změnu balení, či vnějšího označení, s odkazem na judikaturu, která řeší problematiku výroby vybraných výrobků, tedy i minerálních olejů, podle platného zákona o spotřebních daních do 30. 6.2005, je zcela, v dnešní době, mimo právní rámec deklarovaný zákonem o spotřebních daních. Přehled předmětné judikatury, na kterou se výše uvedená citace Generálního ředitelství cel odkazuje, je ve druhé příloze této analýzy.

Závěr č. 2

¹⁶ [Citace z odůvodnění Generálním ředitelství cel] „Srov. např. „Městský soud správně dovodil, že pojem výroba je autonomním pojmem zákona o spotřebních daních, jehož obecný význam je ve vztahu k posouzení daňové povinnosti irelevantní. Vycházel přitom z judikatury správních soudů i Ústavního soudu, podle níž se výrobou rozumí jak technologický proces vzniku nového výrobku, tak vnější změna v úpravě či změna nomenklaturního označení (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006-58, č. 1268/2007 Sb. NSS). Pod tento pojem pak spadá mimo jiné také neúmyslné smíchání výrobků (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 12. 8. 2015, č. j. 1 Afs 82/2015-31), či nové právně významné označení výrobku (nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2019, č.j. 3 Afs 242/2017-35)

Proces, při kterém vybraný výrobek (minerální olej) vznikne, je proces zpracování surovin, které nejsou předmětem spotřební daně, přičemž jejím zpracováním vznikne výrobek, který je podřaditelný pod příslušný kód nomenklatury, zejména u minerálních olejů nebo pod jednotlivý, zákonem definovaný předmět spotřební daně z minerálních olejů tak, jak jej definuje ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme s upřesněním.

Závěr popisuje výrobu pouze podle § 3 písmen. r) bod 1. zákona o spotřebních daních.

Závěr č. 3

Zpracováním již existujícího minerálního oleje, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, nemůže již dojít ke vzniku „nového“ vybraného výrobku, nového minerálního oleje. Opak by vylučoval použití bodů 2 a 3 tohoto ustanovení [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních].

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Pokud vybraný výrobek (minerální olej) dozná změn ve své podstatě či ve vnější úpravě a vznikne jiný vybraný výrobek, jedná se o výrobu podle bodu 2., případně i bodu 3. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních]. Viz vyjádření k závěru č. 1.

Systematické řazení a vymezení bodů 2. a 3. v ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních ve vztahu k bodu 1, téhož ustanovení, vylučuje současný vznik minerálního oleje jako nového vybraného výrobku. Je pravdou, že zpracováním již existujícího minerálního oleje dochází k výrobě nového výrobku, ale nedochází k výrobě nového vybraného výrobku.

Závěr č. 4

Zpracováním již existujícího minerálního oleje, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních (např. jeho mísením s jinou surovinou), může dojít buď

- a) k jeho zániku,
- b) k výrobě výrobku, který není předmětem spotřební daně,
- c) ke změně předmětu spotřební daně původního minerálního oleje
 - na jinou úroveň předmětu spotřební daně mimo minerální oleje (v úrovni ustanovení § 1 zákona o spotřebních daních), nebo
 - na jinou úroveň předmětu spotřební daně v rámci jednotlivých kategorií (podmnožin) předmětu daně z minerálních olejů uvedených v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, nebo
- d) ke změně jeho původního kódu nomenklatury.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Postupy podle písm. c) a písm. d) jsou výrobou vybraného výrobku, kdy je možná i jejich kombinace. Písm. c) je neúplné, kdy z vybraného výrobku může výrobou vzniknout i vybraný výrobek, který je od původního odlišný, ale je předmětem daně podle stejného ustanovení (ale není stejným předmětem daně, tj. není stejným vybraným výrobkem). Viz vyjádření k závěru č. 1.

Závěr č. 5

Zpracování již existujícího minerálního oleje, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních (např. jeho mísením s jinou surovinou), přičemž dojde při jeho zpracování

a) k zániku tohoto minerálního oleje,

b) k výrobě výrobku, který není předmětem spotřební daně,

není výrobou tak, jak ji definuje právní fikce „výroby“ pro potřeby, či účely zákona o spotřebních daních.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme.

Pokud při zpracování minerálního oleje dojde k jeho úplnému zániku nebo vyrobený výrobek není vybraným výrobkem, tj. není předmětem spotřební daně, nejedná se o výrobu vybraného výrobku.

Závěr č. 6

Výrobou nového vybraného výrobku, v tomto případě minerálního oleje, není ani podstatná změna jeho obchodního balení, resp. vnějšího označení vybraného výrobku, pokud nedojde současně k předvídaným změnám v ustanovení § 3 písm. r) body 2 a 3 zákona o spotřebních daních (ke změně předmětu daně, či ke změně kódu nomenklatury).

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Podstatná změna obchodního balení, resp. vnějšího označení vybraného výrobku, je výrobou předvídanou právě v ustanovení § 3 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních. Je nezbytné zdůraznit, že definice podle bodu 2. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních] nehovoří o předmětu daně podle jiného ustanovení, ale o jiném předmětu daně, tj. o jiném vybraném výrobku, viz vyjádření k závěru č. 1.

Následující analýza ustanovení § 3 písm. r) body 2. a 3. zákona o spotřebních daních vychází ze systematiky daného ustanovení, kdy tyto body přicházejí v úvahu pouze tehdy, pokud již vybraný výrobek (minerální olej) existuje. Objektivně-teleologický výklad tohoto ustanovení totiž podtrhuje význam těchto dvou bodů pouze za předpokladu, že existuje minerální olej, u kterého lze změnit jeho konkrétní současné zařazení předmětu spotřební daně, či změnu jeho kódu nomenklatury. Tyto body (2.

a 3.) předmětného ustanovení zachycují případy „výroby“ vybraných výrobků (minerálních olejů) za předpokladu, že se již existující minerální olej změní do té míry, že již není předmětem spotřební daně podle dosavadního konkrétního ustanovení § 45, do kterého byl zařazen při jeho vzniku, či jej již nelze podřadit pod kód nomenklatury, pod který byl tento minerální olej při jeho vzniku zařazen.

Půjde tedy o situace, kdy původní jeden nebo více minerálních olejů je (jsou) předmětem zpracování, úpravy, a to nejspíše nějakým smísením navzájem, či s jiným minerálním olejem, či s jinou látkou. Půjde o situace, kdy u původního (jednoho, či více) minerálního oleje dojde tímto zpracováním, či smísením ke změně jeho (jejich) předmětu spotřební daně, či jeho kódu nomenklatury, přičemž ostatní minoritní minerální oleje, které měly vliv na změnu předmětu spotřební daně, resp. na změnu kódu nomenklatury zpracováním, či smísením zaniknou.

Rozhodně, jak je uvedeno výše v závěru č. 3, nedochází tímto zpracováním již existujícího minerálního oleje k výrobě nového vybraného výrobku (minerálního oleje), neboť pak by body 2 a 3 v ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních postrádaly jakýkoliv smysl, či logiku a pro svou nadbytečnost by byly nerealizovatelné.

[2] Z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně [§ 3 písm. r) bod 2]

MOTO: „Jde sice o výrobu nového výrobku, ale nejde o výrobu nového vybraného výrobku“

Zákon o spotřebních daních zpracovává příslušné předpisy Evropské unie a definuje v souladu s těmito předpisy zboží (vybrané výrobky), které má být zatíženo spotřební daní, či za předem definovaných podmínek od této daně daňově zvýhodněno. Mezi těmito vybranými výrobky jsou i energetické produkty, resp. minerální oleje, kterých se tento příspěvek týká. Přestože zákon o spotřebních daních nedefinuje vybrané výrobky ve svém předmětu úpravy tohoto zákona (v ustanovení § 1) jako předmět spotřební daně, definuje jen co se pro účely tohoto zákona o spotřebních daních rozumí vybraným výrobkem, nelze odhlédnout od toho, že toto základní a systematické členění lze uchopit, jako základní členění předmětu spotřební daně na úrovni základního členění předmětu spotřební daně¹⁷. Pokud zákon o spotřebních daních předvídá možnou změnu předmětu spotřební daně a deklaruje takovou změnu jako výrobu vybraného výrobku, je tedy zcela logické, že by mohlo docházet ke změně předmětu spotřební daně těchto vybraných výrobků již na této základní úrovni předmětu spotřební daně¹⁷. V případě minerálních olejů lze ale takovou změnu předmětu spotřební daně vyloučit, neboť nelze předvídat změnu minerálního oleje, či jeho směsi na líh, víno, pivo, či tabákové výrobky¹⁸.

Aby bylo možné naplnit u minerálních olejů podstatu ustanovení § 3 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních, je tedy nutné chápat změnu předmětu spotřební daně jako takové zpracování, smísení, či úpravu minerálního oleje, která vede k přeřazení původního minerálního oleje pod jiný předmět spotřební daně, než byl původně

¹⁷ Např. dolihováním vína (následně s obsahem alkoholu více jak 22% etanolu) a změnu předmětu spotřební daně z vína na líh (tedy již na úrovni § 1 zákona o spotřebních daních).

¹⁸ Autorovi tohoto příspěvku není znám případ takové změny minerálního oleje (možná zatím).

zařazen. Obdobně to platí i pro jakékoliv směsi minerálních olejů uvedených v odstavci 1 a 2 § 45 zákona o spotřebních daních.

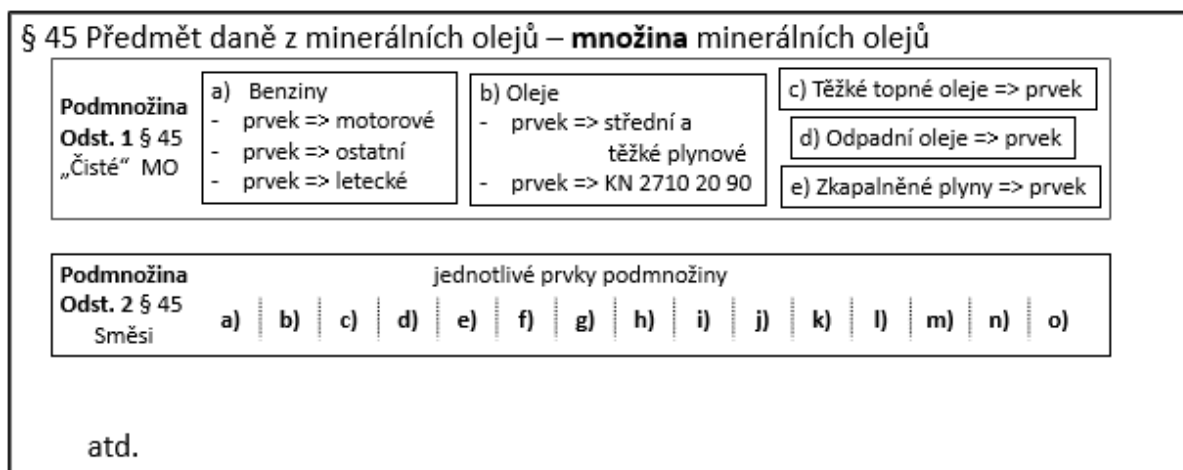
Přichází v úvahu tedy jen změna předmětu spotřební daně na úrovni ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních. Ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních definuje předmět spotřební daně z minerálních olejů jako „množinu“ minerálních olejů, jako „čistých“ minerálních olejů, včetně zkapalněných ropných plynů a směsí minerálních olejů. Tuto množinu minerálních olejů, které jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů, doplňují ještě další výrobky (dále uvedené také jako „podmnožiny“, či „prvky množiny“), které mohou sloužit pro pohon motorů, výrobu tepla, či jako přísada nebo plnidlo (aditiv) do minerálních olejů určených k použití, nabízených k prodeji nebo používaných pro pohon motorů s výjimkou výrobků, které absorbují vodu z minerálních olejů v nádržích a palivových systémech.

Ustanovení § 45 (jako množina minerálních olejů včetně směsí) ve svých odstavcích (jako podmnožina) a písmenech konkrétních odstavců (jako prvek množiny, či podmnožiny) definuje úrovně, jako jednotlivé objekty předmětu spotřební daně z minerálních olejů. Není namístě zde rozepisovat jednotlivé úrovně předmětu spotřební daně z minerálních olejů, ale jako příklad dělení jednotlivé úrovně by mohlo posloužit ustanovení § 45 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.

Toto ustanovení deklaruje, že předmětem spotřební daně (z minerálních olejů) jsou následující tři, přesně definované prvky podmnožiny „čistých“ minerálních olejů. Tyto prvky, které tvoří nejnižší úroveň předmětu spotřební daně, jsou

- i) motorové benziny uvedené pod kódy nomenklatury 2710 12 41 až 2710 12 59,
- ii) ostatní benziny, kterými se pro účely spotřebních daní rozumí benziny jiné než motorové uvedené pod kódy nomenklatury 2710 12 11 až 2710 12 25 a 2710 12 90, a
- iii) letecké pohonné hmoty benzinového typu uvedené pod kódy nomenklatury 2710 12 31 a 2710 12 70,

Pro přehlednost uvádím grafické znázornění jednotlivých úrovní předmětu spotřební daně z minerálních olejů definovaných v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních:



Co toto dělení množiny minerálních olejů tedy znamená? Návodně a předvídatelně rozděluje množinu předmětu spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních tak, aby bylo možno dovodit, co je konkrétně předmětem spotřební daně z minerálních olejů. Co prvek, to předmět spotřební daně u kterého může dojít ke změně. Takové členění jednotlivých dílčích částí ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních vede k předvídatelnosti možné změny předmětu spotřební daně z minerálních olejů tak, jak to předpokládá ustanovení § 3 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních. Takové členění předmětu spotřební daně z minerálních představuje určitost a jasnost záměru a úmysl zákonodárce, pokud spojil se změnou předmětu spotřební daně u minerálního oleje důsledek takové změny ve formě výroby vybraného výrobku (se všemi atributy k výrobě povinnými).

Osoba, která nakládá s minerálními oleji, by měla mít v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem stanoveno, kdy může dojít ke změně předmětu spotřební daně, tedy k výrobě vybraného výrobku a kdy ke změně předmětu spotřební daně nedochází. Výše uvedený výklad a následující závěry tento požadavek na předvídatelnost zákona doplňují a ujasňují.

Závěr č. 7

Pokud dojde např. u motorového benzínu kódu nomenklatury 2710 12 41 k takovému zpracování, že se změní jeho kód nomenklatury, ale stále to bude kód nomenklatury náležící do skupiny motorového benzínu, tedy v deklarovaném rozmezí 2710 12 41 až 2710 12 59, nedochází ke změně předmětu spotřební daně. Proto ani nedochází k výrobě podle ustanovení § 3 písm. r) bod 2. zákona o spotřebních daních.¹⁹

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme částečně, respektive s upřesněním.

Jedná se o výrobu podle bodu 3. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních]. Podle způsobu zpracování a ostatních změn může (nemusí) jít současně i o výrobu podle bodu 2. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních], viz vyjádření k závěru č. 1.

Pokud bychom připustili, že i změna kódu nomenklatury na úrovni prvku množiny minerálních olejů by byla klasifikována jako změna předmětu spotřební daně, pak by ustanovení § 3 písm. r) bod 3 zákona o spotřebních daních bylo nadbytečné a nesystémové. Jeho objektivní dopad na definici výroby by byl zcela zpochybněn.

Závěr č. 8

Pokud dojde, např. u motorového oleje kódu nomenklatury 2710 19 71²⁰ ke změně jeho kódu nomenklatury, např. na kód nomenklatury 2710 99 – odpadní oleje²¹, dochází ke změně předmětu spotřební daně z minerálních olejů tak, jak jej předvídá ustanovení § 3 písm. r) bod 2., ale současně dochází i ke změně kódu

¹⁹ Změnou kódu nomenklatury dochází k předvídané výrobě podle ustanovení § 3 písm. r) bod 3 zákona o spotřebních daních

²⁰ Předmět spotřební daně podle ustanovení § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních

²¹ Předmět spotřební daně podle ustanovení § 45 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních

nomenklatury tak, jak jej předvídá ustanovení § 3 písm. r) bod 3. zákona o spotřebních daních.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme s upřesněním.

Podstatné pro závěr, že se jedná o výrobu i podle bodu 2. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních] je, že jde o nový vybraný výrobek, viz vyjádření k závěru č. 1.

Závěr č. 9

Pokud dojde k mísení minerálního oleje, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů s jinou surovinou, která tímto smísením zanikne, přičemž nemá žádný vliv na změnu předmětu spotřební daně (např. i s jiným minerálním olejem) a ke změně předmětu spotřební daně výsledného produktu tudíž nedojde, nejde ve vztahu k ustanovení § 3 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních o výrobu.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Výrobou je i smíchání minerálního oleje se surovinami, které předmětem spotřební daně nejsou. Vzniklý minerální olej je odlišný jak od vstupujícího minerálního oleje, tak i ostatních vstupujících surovin. Minerální olej použitý při výrobě je sice ve vyrobeném výrobku jako složka přítomen, ale nový minerální olej je od původního odlišný. Množství takto vyrobeného minerálního oleje odpovídá součtu množství původního minerálního oleje a množstvím ostatních surovin. Jde tedy o výrobu podle § 3 písmen. r) bod 1. i 2., případně i bodu 3. zákona o spotřebních daních.

Jako příklad lze uvést výrobu „emulzní nafty“, kdy se do motorové nafty přidává voda (cca 9 procent) a emulganty (cca 2 procenta), tj. výsledný produkt oproti původnímu minerálnímu oleji objemově výrazně „naroste“ a je odlišný od původního.

Obdobně je výrobou výroba lihovin „studenou cestou“, tj. smíchání lihu, vody a dalších ingrediencí (cukr, aroma atd.).

Stejným způsobem lze pohlížet na výrobu benzinů s obsahem lihu (B5, B10), kdy jsou minerální oleje – benziny míseny s denaturovaným lihem, tj. předmětem daně z lihu, přičemž základem daně (z minerálních olejů) vyrobeného výrobku je celkový objem vyrobeného výrobku a výsledný výrobek je opět odlišný od původního.

Výrobou může být rovněž i mísení dvou nebo více minerálních olejů, kde výsledný minerální olej je odlišný od původního, např. mísení motorové nafty s metylestery mastných kyselin.

Jako příklad lze uvést smísení dvou minerálních olejů v rámci jednoho prvku podmnožiny

| | | |
|---------------------------------|---|---------------------------------|
| MO kódu nomenklatury 2710 12 21 | → | MO kódu nomenklatury 2710 12 25 |
| MO kódu nomenklatury 2710 12 25 | | |

[3] Z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury [§ 3 písm. r) bod 3] *MOTO: „Jde sice o výrobu nového výrobku, ale nejde o výrobu vybraného výrobku, tedy ani o výrobu nového vybraného výrobku“*

Generální ředitelství cel rozvíjí výše uvedený výklad o vzniku nového vybraného výrobku ještě takto, citují: *„Výrobou nového vybraného výrobku se tedy ve smyslu zákona o spotřebních daních rozumí i proces, kdy z minerálního oleje jednoho kódu nomenklatury vznikne minerální olej jiného kódu nomenklatury (změní se nomenklatura), aniž je rozhodné, zda v tom kterém případě jde o minerální olej, který je předmětem daně (to je rozhodné v bodě 2. téhož ustanovení).“*

Tento výklad Generálního ředitelství cel je zcela účelový a neodpovídá nejen samotnému textu tohoto ustanovení, ale ani záměru zákonodárce. Připomeňme si onen bod 3. tohoto ustanovení: *„Pro účely zákona o spotřebních daních se rozumí výrobou proces, při kterém z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12.“*

Je nutné důrazně odmítnout názor, výklad Generálního ředitelství cel, že, v případě změny kódu nomenklatury minerálního oleje, jde o výrobu nového vybraného výrobku. Jak bylo výše v tomto příspěvku popsáno, nejde v případě změny kódu nomenklatury minerálního oleje o vznik – výrobu nového vybraného výrobku, ale o zpracování již existujícího minerálního oleje.

Pojem „minerální olej“

Ustanovení § 3 písm. r) bod 3 zákona o spotřebních daních se netýká všech vybraných výrobků, ale jen minerálních olejů. Pojem „minerální olej“, není pro účely zákona o spotřebních daních jakkoliv definován. Za využití různých zdrojů (např. wikipedie) lze (jako) minerální olej definovat též jako ropný olej, jako jeden z produktů frakční destilace ropy. Lze usuzovat, že minerální olej je olej, který projde procesem mineralizace.

Je tedy otázkou, kterou zákon o spotřebních daních nijak neřeší, jaký je tedy význam, či obsah tohoto pojmu pro účely zákona o spotřebních daních, zejména pak pro potřeby definice pojmu výroba vybraných výrobků, v návaznosti na případnou změnu kódu nomenklatury u minerálních olejů. Jak je již výše v příspěvku uvedeno, srozumitelnost a předvídatelnost práva je základním znakem právního státu.

Podpůrně [pozitivně] lze pojem „minerální olej“ vymezit za pomoci ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, kde jsou vyjmenovány ty konkrétní oleje, výrobky, či směsi, které mají být, resp. jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů. Mám za to, že jde opět o jakousi právní fikci, uměle vytvořenou množinu olejů, výrobků, či různých směsí. Přičemž z tohoto ustanovení je nade vše pochybnost jasná, že se nejedná vždy o minerální oleje v tom pravém slova smyslu, ale jde i o jiné výrobky, než klasické minerální oleje.

Ustanovení § 3 písm. r) bod 3 zákona o spotřebních daních platí tedy výhradně jen pro minerální olej, který již existuje a je přiřaditelný k minerálním olejům, k množině tam uvedených olejů, výrobků, či směsí uvedeným v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních. U neexistujícího minerálního oleje nemůže docházet ke změně kódu nomenklatury.

Závěr č. 10

Minerálním olejem se pro účely zákona o spotřebních daních rozumí olej nebo výrobek, který je definován v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních a to včetně jakékoliv směsi vybraných výrobků uvedených v odstavci 1 § 45 a v odstavci 2 § 45 zákona o spotřebních daních, jako minerální olej, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme.

Druhá část věty ve výše uvedeném výkladu Generálního ředitelství cel, začínající slovy „aniž je rozhodné...“ je ale zcela zavádějící. V této části věty je uvedeno, že o výrobu podle ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních půjde i tehdy, pokud dojde ke změně kódu nomenklatury jakéhokoliv minerálního oleje, tedy i toho, který není předmětem spotřební daně.

Je absurdní, aby bylo bráno mísení, např. palmového oleje kódu nomenklatury 1511 s řepkovým olejem kódu nomenklatury 1514 (oba jsou určeny pro potravinářské účely), a které nejsou tudíž předmětem spotřební daně, jako výroba pro potřeby aplikace zákona o spotřebních daních.

Tzn., že:

Závěr č. 11

Budou-li smíseny dva oleje, které nejsou předmětem spotřební daně a nevznikne tímto smísením výrobek podřaditelný pod kód nomenklatury definovaných minerálních olejů v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, včetně případných směsí minerálních olejů, nepůjde ve smyslu ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních o výrobu.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme s upřesněním.

Před závěrem č. 11 uvedená úvaha uvádí palmový (KN 1511) a řepkový olej (KN 1514), oba určené pro potravinářské účely. Uvedené oleje určené pro potravinářské účely nejsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů, tj. nejsou tedy ani minerálními oleji. Odkaz na výklad Generálního ředitelství cel tedy není přílehlavý.

K tomu, aby došlo ke změně kódu nomenklatury minerálního oleje, musí původní, existující minerální olej doznat takových změn, které povedou ke změně jeho kódu nomenklatury. Toho bude nejspíše dosaženo opět smísením tohoto minerálního oleje s nějakou jinou látkou, se surovinou, která bude mít vliv na tuto změnu výsledného

kódu nomenklatury minerálního oleje. Lze také předvídat, že i vlivem stárnutí minerálního oleje, vlivem okolního prostředí, či jeho užitím může dojít k takovým změnám, které povedou také ke změně jeho kódu nomenklatury. Určitě nelze ale za změnu kódu nomenklatury určit legislativní změny, vyvolané aktualizací jednotlivých kódů nomenklatury, např. rozhodnutím Komise, či jejím nařízením.

Závěr č. 12

Pokud bude docházet k předvídanému mísení minerálních olejů uvedených v ustanovení § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních s jinými látkami, či surovinami a tímto zpracováním vznikne směs deklarovaná v ustanovení § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních nedochází k výrobě podle ustanovení § 3 písm. r) bod 3. zákona o spotřebních daních, ale dochází k výrobě podle ustanovení § 3 písm. r) bod 2. zákona o spotřebních daních (s výjimkou činností podle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních).

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme, respektive není jednoznačný.

I smícháním minerálního oleje s jinou surovinou, která není minerálním olejem, může dojít ke vzniku minerálního oleje, jehož kód nomenklatury je odlišný od použitých surovin. Viz komentář k závěru č. 9.

Otázkou ale také je, který kód nomenklatury, kterého minerálního oleje, či jiné suroviny, bude ten, který se bude posuzovat pro potřeby ustanovení § 3 písm. r) bod 3. zákona o spotřebních daních? Začněme nejprve jednoduchou variantou, mísení dvou minerálních olejů stejné podmnožiny => mísení dvou speciálních druhů benzínu, kdy jeden z nich do své struktury pojme druhý, který současně zanikne:

| | | |
|---------------------------------|---|---------------------------------|
| MO kódu nomenklatury 2710 12 21 | → | MO kódu nomenklatury 2710 12 25 |
| MO kódu nomenklatury 2710 12 25 | → | |

Z příkladu je patrné, že může docházet také ke zpracování stávajícího minerálního oleje určitého kódu nomenklatury, kdy se tento minerální olej smísí s jinou látkou, s jinou surovinou, třeba i minerálním olejem, který při jeho smísení s původním minerálním olejem zanikne a nebude mít přitom takový vliv na fyzikální, či chemické, či jiné vlastnosti původního minerálního oleje, že ke změně kódu nomenklatury nedojde. Z příkladu je patrné, že u minerálního oleje kódu nomenklatury 2710 12 25 ke změně kódu nomenklatury nedojde.

Ale jak je to u tohoto druhého minerálního oleje, který se vmísil do „prvního“ minerálního oleje a zanikl? Dochází u něj ke změně kódu nomenklatury? Nabízí se následující logický závěr:

Závěr č. 13

Smísením minerálního oleje konkrétního kódu nomenklatury s jiným minerálním olejem, nebo s jinou surovinou, přičemž tento minerální olej konkrétního kódu nomenklatury smísením zanikne, nedochází u tohoto zaniknutého minerálního oleje ke změně kódu nomenklatury. To ani nejde, pokud tento minerální olej zanikl.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Pokud dochází k „zániku“, tak všech surovin (minerálních olejů) do vyrobeného výrobku vstupujících. Všechny tyto suroviny jsou pak přítomny ve výrobku pouze ve formě složky, nikoliv samostatně. U jednoho z uvedených minerálních olejů tak nepochybně při postupu od suroviny po výrobek dojde i ke změně kombinované nomenklatury. Celkové množství takto vyrobeného minerálního oleje konkrétního kódu nomenklatury odpovídá objemu obou vstupujících surovin. Viz komentář k závěru č. 9.

Závěr č. 14

Pokud dojde k mísení původního minerálního oleje konkrétního kódu nomenklatury s jiným minerálním olejem, jiného kódu nomenklatury, který tímto smísením zanikne a výsledný produkt nedozná změny kódu nomenklatury oproti původnímu, hlavnímu minerálnímu oleji, nedochází k výrobě ve vztahu k ustanovení § 3 písm. r) bod 3 zákona o spotřebních daních.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Pokud dochází k „zániku“, tak všech surovin (minerálních olejů) do vyrobeného výrobku vstupujících. Všechny tyto suroviny jsou pak přítomny ve výrobku pouze ve formě složky, nikoliv samostatně. U jednoho z uvedených minerálních olejů tak nepochybně při postupu od suroviny po výrobek dojde i ke změně kombinované nomenklatury. Celkové množství takto vyrobeného minerálního oleje konkrétního kódu nomenklatury odpovídá objemu obou vstupujících složek. Viz komentář k závěrům č. 9 a 13.

Pokud budou předmětem smísení dva nebo více minerálních olejů, či bude smíchán minerální olej s jinou surovinou, přitom u výsledného výrobku bude zjištěn zcela odlišný kód nomenklatury od vstupních olejů, či surovin, není pochyb, že dochází k výrobě tak, jak ji předvídá ustanovení § 3 písm. r) bod 3. zákona o spotřebních daních. V takovém případě lze konstatovat, že původní minerální oleje, či další vstupní suroviny smísením, jejich zpracováním, zanikly a vznikl minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury (s výjimkou činností podle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních).

ZÁVĚREČNÝ NÁVRH

Pokud nebude Ministerstvo financí souhlasit s předloženými názory, lze očekávat, že v rámci svého stanoviska k těmto závěrům, zaujme svůj jednoznačný a předvídatelný názor. Záměrem předkladatele příspěvku, jak bylo již uvedeno v úvodu příspěvku, je dosáhnout takového výkladu, aby se uživatelé tohoto zákona o spotřebních daních jednoznačně dozvěděli, v jakých případech se jedná o „výrobu minerálních olejů“ podle zákona o spotřebních daních, a v jakých případech se o „výrobu minerálních olejů“ nejedná.

Navrhuji po projednání publikovat jako závěr všechny popsané a odsouhlasené způsoby výroby vybraných výrobků, např. v podobě metodického pokynu Ministerstva financí ČR (Generálního ředitelství cel).

Vyjádření GŘC:

Se závěrečným návrhem nesouhlasíme.

K pojmu „výroba“ uvedeném v zákoně o spotřebních daních existuje rozsáhlá judikatura, s konstantními závěry soudů různých stupňů. V souladu s těmito závěry je tento pojem dlouhodobě konstantně vykládán i orgány Celní správy České republiky. Nesouhlas předkladatele příspěvku s tímto výkladem není za takovéto situace důvodem pro zpracování zvláštní metodiky.

Přílohy:

- 1) Výroba minerálních olejů – odůvodnění výše uvedených závěrů, historický vývoj
- 2) Přehled judikátů, na které se Celní správa České republiky odkazuje při svém odůvodnění významu pojmu výroba

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM**KE DNI 19. 5. 2021****Daň z příjmů****580/19.05.21 Zahájení odpisování nově pořizované budovy v návaznosti na kolaudaci části stavby schopné samostatného užívání**

Předkládají: Ing. Pavel Zahradník, daňový poradce, číslo osv. 2287

Ing. Jan Bonaventura, daňový poradce, číslo osv. 3111

Vymezení sporné otázky

Předmětem tohoto příspěvku je vyjasnění otázky, zda a případně za jakých podmínek lze zahájit odpisování nově pořizované budovy, pokud je vydán kolaudační souhlas s užíváním části stavby schopné samostatného užívání, některé části budovy však zůstávají nezkolaudovány.

Pokud poplatník provádí výstavbu budovy způsobem „Shell & Core,“ jsou prostory v budově ponechány v základní úpravě a nájemci si je přizpůsobují podle svých potřeb. Provedení některých stavebních prací zajišťují samotní nájemci a poplatník tak disponuje pouze kolaudačním souhlasem na část stavby schopné samostatného užívání, zahrnující společné prostory a technologie (případně i některé další prostory, např. některé kanceláře). Přizpůsobení prostor ze strany nájemců může trvat i poměrně dlouhou dobu, mj. i v závislosti na tom, jak rychle se poplatníkovi podaří pro jednotlivé prostory nájemce získat.

Návrh řešení

Podle § 26 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „ZDP“) lze odpisování zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (viz též § 26 odst. 10 ZDP).

ZDP nepočítá s tím, že by bylo možné odpisovat pouze část²² hmotného majetku (na rozdíl od účetních předpisů upravujících tzv. komponentní odpisování, které je však daňově irelevantní – viz poslední věta v ustanovení § 23 odst. 1 písm. a) ZDP a § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví).

V zásadě tak přichází v úvahu tyto varianty:

- možnost zahájit odpisování nově pořizované budovy již na základě kolaudačního souhlasu s užíváním části stavby schopné samostatného užívání, zahrnující minimálně společné prostory a technologie;

²² Do jisté míry výjimkou je odpisování hmotného majetku ve spoluvlastnictví (§ 29 odst. 5 ZDP), to ale není předmětem toho příspěvku.

- možnost zahájit odpisování nově pořizované budovy až na základě kolaudačního souhlasu (nebo kolaudačního rozhodnutí) s užíváním poslední části stavby vymezené ve stavebním povolení.
- možnost zahájit odpisování nově pořizované budovy v poměrné výši.

Domníváme se, že správný je závěr, že nově pořizovanou budovu lze pro účely § 26 odst. 5 ZDP považovat za způsobilou obvyklému užívání už v okamžiku, kdy je vydán kolaudační souhlas s užíváním alespoň části této budovy, pokud je tato část schopna samostatného užívání. Tedy pokud zahrnuje alespoň společné prostory a technologie.

Budovou se totiž rozumí nadzemní stavba včetně její podzemní části prostorově soustředěná a navenek převážně uzavřená obvodovými stěnami a střešní konstrukcí (§ 3 písm. a) vyhlášky č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby) a v případě, že jsou zkolaudovány její společné prostory a technologie, tak je fakticky budova způsobilá obvyklému užívání ve smyslu výše uvedeném, přestože některé vnitřní prostory budovy si budou přizpůsobovat jednotliví nájemci a toto přizpůsobení může být předmětem samostatných kolaudací.

Takový postup odpovídá i smyslu odpisování, tedy vyjádření morálního či fyzického opotřebení majetku. Hlavní části stavby, jako je vnější plášť, střecha, sítě a další společné části, včetně technologií jsou opotřebovávány nezávisle na tom, zda jsou některé vnitřní části stavby dokončeny či nikoliv.

Dokončovací práce pak budou ve většině případů technickým zhodnocením, které zvýší vstupní či zůstatkovou cenu a promítne se do odpisů v dalších letech.

Naopak opačný postup, kdy bylo nutné se zahájením odpisování čekat až na kolaudaci poslední části budovy, resp. stavby, jak byla vymezena ve stavebním povolení, by znamenal, že většina prostor v budově bude již předtím využívána (např. pronajata) a proti příjmům z toho plynoucím by nebylo možné uplatit odpisy, a to i několik let.

Pro poměrné odpisování nenacházíme argumenty ani v rovině právní, ani z věcného hlediska. Rovněž by se obtížně hledal klíč, dle něhož by se odpisy stanovovaly. Například proto, že opotřebení vnějšího pláště probíhá zcela nezávisle na vnitřním uspořádání a využití a klíčem by tedy těžko mohl být například počet dokončených a nedokončených pater, kdy by se fakticky odpisovala jen část pláště apod.

Závěr

Navrhujeme přijmout a obvyklým způsobem publikovat následující závěr:

Odpisování nově pořizované budovy lze podle § 26 odst. 5 ZDP zahájit na základě kolaudačního souhlasu s užíváním části stavby schopné samostatného užívání, pokud se jedná o takovou část stavby, která představuje samotnou budovu, tj. zahrnuje minimálně její společné prostory a technologie.

Zároveň navrhujeme přijmout závěr, že pokud doposud někteří poplatníci uplatňovali odpisy pouze na základě podílu zkolaudovaných pater, nebude tento postup rozporován.

Stanovisko GFR:

Souhlas s první větou závěru předkladatele.

U nově pořizované samostatné části stavby, která představuje samostatnou budovu, která je pořizována systémem „kolaudačního minima/Shell & Core,“ lze dle § 26 odst. 5 ZDP zahájit daňové odpisování pokud:

- budou splněny všechny podmínky předpisů upravujících vznik staveb nebo jejich částí v souladu se stavebním povolením, v souladu s projektovou dokumentací, která by měla být přizpůsobena zamýšlenému typu výstavby a z kolaudačního rozhodnutí bude zřejmé, že dokončená stavba, resp. její část, je schopná samostatného užívání a je tedy stavebně a konstrukčně samostatně funkční a
- v souladu s předpisy upravujícími účetnictví bude účetní jednotka účtovat o dlouhodobém hmotném majetku, vč. jeho ocenění a a to v analytickém členění dle § 46 odst. 2 VoÚ, ČÚS 001 (bod 2.2.) a ČÚS 013 (bod 6.) a
- zároveň budou u odpisovatele (§ 28 odst. 1 ZDP) splněny všechny podmínky stanovené v ZDP pro odpisování hmotného majetku (zejména podmínky pro vznik hmotného majetku - § 26 odst. 10 ZDP, jeho vymezení § 26 odst. 2 písm. b) a c) ZDP, průkazné stanovení vstupní ceny hmotného majetku dle § 29 odst. 1 ZDP, zařazení do odpisové skupiny dle § 30 odst. 1 ZDP v případech, kdy bude hmotný majetek sloužit více účelům, stanovení způsobu odpisování HM atd.).

K větě druhé uvedeného závěru uvádíme, že není zřejmé, dle jakého zákonného ustanovení by poplatník postupoval při stanovení „odpisů na základě podílu zkolaudovaných pater“. GFŘ nebude obecně tento postup odpisování odsouhlasovat, vzhledem k tomu, že nejsou zřejmé stavební, účetní ani daňové souvislosti.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

581/19.05.21 Některé praktické aspekty uplatňování závěrů přijatých v rámci příspěvku č. 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. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, č. osv. 4503

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

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

1. Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je odstranění nejasných oblastí vzniklých na základě uzavření příspěvku č. 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 (dále jen „Příspěvek“) s rozporem. Zejména se jedná o vyjasnění otázky jakým způsobem se z hlediska výkladu nastíněného Generálním finančním ředitelstvím vypořádat se situacemi, kdy dochází při veřejno-správním řízení k nečinnosti či *ultima ratio* k vydání negativního rozhodnutí *in rem* a jeho následné revokaci odvolacím orgánem.

2. Nečinnost správního orgánu

Zejména v řízeních dle zákona č. 183/2006 Sb., Stavební zákon (dále jen „SZ“) může docházet v obecné rovině k průtahům stavebního řízení tj. faktickému oddálení vydání stavebního povolení, a to bez vůle či jakéhokoliv přičinění samotného účastníka řízení. Bude-li posléze stavební povolení vydáno po 31.12.2020 u řízení započatých před tímto datem, dle závěrů Generálního finančního ředitelství obsažených v Příspěvku, bude poplatník *ad absurdum* postižen dvakrát, a to v rovině (i) nemožnosti zahájení výstavby a (ii) uplatněním nižšího limitu nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

Lze se přitom domnívat, že ve většině případů není uvedená situace striktně řešena dle příslušných právních předpisů, tj. v dané situaci podáním podnětu na ochranu před nečinností dle § 80 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „SŘ“)²³, jelikož takový krok učiněný účastníkem správního řízení / poplatníkem zpravidla vede pouze ke zhoršení dosavadního stavu v řízení o věci samé. Má-li však být zachována maximální výše nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 ZDP ve znění platném do 31.12.2020, je však nutné, aby došlo k prokázání neopodstatněných průtahů na straně správního orgánu správci daně. To se přitom jeví jako možné *de facto* výhradně podaným podnětem dle § 80 SŘ.

Návrh řešení:

²³ blíže například Potěšil, L., Hejč, D., Rigel, F., Marek, D.: Správní řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, 916 s.

Byl-li poplatníkem podán podnět na ochranu před nečinností dle § 80 SŘ před 1.1.2021, na jehož základě správní orgán vydá stavebního povolení, bude poplatník oprávněn využít znění § 15 odst. 3 a 4 ZDP, které bylo účinné do 31.12.2020.

Předkladatelé dále doplňují, že správně by měla být shora uvedená logika uplatněna i v případech, kdy není postup dle § 80 SŘ využit, nicméně jsou si vědomi, že z hlediska schopnosti prokázat shora uvedenou nečinnost správního orgánu, se pravděpodobně jedná o jediné možné prakticky uchopitelné řešení.

3. Vady návrhu na vklad do katastrálního rejstříku

V řízeních dle zákona č. 256/2013, Sb., o katastru nemovitostí (dále jen „ZoKN“) mohou vznikat při vkladových řízeních²⁴ situace, kdy návrh na vklad je postižen vadou podání, jenž může být odstranitelná či neodstranitelná²⁵. Bude-li dále vzato v úvahu, že příslušný vklad v katastru nemovitostí teprve vede ke konstitutivnímu převodu či vzniku vlastnického práva k předmětné nemovité věci, zpravidla bude při existenci vad docházet k posunutí následného okamžiku provedení vkladu katastrem nemovitostí. V případě neodstranitelných vad podání se posléze bude jednat *ultima ratio* o zamítnutí návrhu na vklad dle § 15 ZoKN a nutnost podání návrhu zcela nového. Samotné vady podání zpravidla spočívají u odstranitelných vad v nedostatecích ryze formální povahy (například chybějící povinné přílohy, aj.), u neodstranitelných vad poté v právních nedostatecích předložených listin pro provedení vkladu či v marném uplynutí lhůty k provedení doplnění či odstranění odstranitelných vad podání.

Dle závěrů Generálního finančního ředitelství obsažených v Příspěvků je rozhodným den provedení vkladu. Z kontextu závěrů Generálního finančního ředitelství se nicméně lze domnívat, že tím byl míněn nikoliv den provedení vkladu, ale den, k němuž je vlastnické právo zapisováno, tj. zpětně k datu podání návrhu na vklad. Tedy v případě existence jakýchkoliv odstranitelných vad podání nezpůsobujících posunutí okamžiku zápisu vlastnického práva v katastrálním rejstříku, se uplatní znění ZDP účinné před 31.12.2020, a to za předpokladu že návrh na vklad byl podán do 31.12.2020. Při existenci neodstranitelných vad, které způsobí posunutí okamžiku zápisu vlastnického práva až do roku 2021, však může být poplatník *ad absurdum* opět postižen dvakrát, a to v rovině (i) oddálení vkladu vlastnického práva a (ii) uplatněním nižšího limitu nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 3 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

Návrh řešení:

Došlo-li při řízení o vkladu k existenci neodstranitelných vad podání, v jejichž důsledku se posunul okamžik zápisu vlastnického práva do katastrálního rejstříku, nicméně pokud by bylo učiněno podání jako právně a formálně bezvadné, byl by vklad proveden ještě před 31.12.2020, je poplatník oprávněn využít znění § 15 odst. 3 a 4 ZDP účinné do 31.12.2020, a to za předpokladu, že jednání ze strany poplatníka nebylo účelové.

4. Závěr

²⁴ viz § 11 ZoKN (bližší Baudyš, P.: Katastrální zákon. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2014, 421 s.)

²⁵ například Vitek, M., Kábrtová, B. Jak na katastr nemovitostí? E-pravo.cz, ISSN:1213-189X. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/jak-na-katastr-nemovitosti-106922.html>

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 19. 5. 2021

Daň z příjmů

582/19.05.21 Aplikace časového testu pro osvobození příjmů z prodeje podílů, které byly součástí společného jmění manželů

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, č. osv. 3990
JUDr. Jana Fuksová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 5029
Ing. Lucie Petanová, daňový poradce, č. osv. 4614

6 Cíl příspěvku

Tento příspěvek se zabývá problematikou nejednoznačné aplikace časového testu pro osvobození příjmů z prodeje podílů v kontextu vypořádání společného jmění manželů. Cílem příspěvku je odstranění pochybností, zda a jakým způsobem se do časového testu pro osvobození započítává doba, po kterou byl daný podíl součástí společného jmění manželů, a potvrzení, že lze tyto závěry obdobně vztáhnout i na další časové testy pro osvobození příjmu z prodeje majetku, který byl předmětem vypořádání společného jmění manželů.

7 Právní rámec problematiky

7.1 Soukromoprávní úprava společného jmění manželů

Společné jmění manželů („SJM“) je upraveno v § 708 a následující zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), kde je rovněž definováno, co SJM tvoří a co do SJM zahrnout nelze. V rámci ustanovení § 709 odst. 3 občanského zákoníku je rovněž upraveno, že součástí SJM je také podíl manžela v obchodní společnosti, stal-li se manžel v době trvání manželství společníkem v obchodní společnosti, přičemž nabytí podílu nezakládá účast druhého manžela na této společnosti.

Vlastnická práva a povinnosti k věcem v SJM náleží tedy v plném rozsahu oběma manželům (manželé nejsou spoluvlastníky věcí v SJM, ale oba tyto věci společně a nerozdílně vlastní). Platí tedy, že každý z manželů má vlastnické právo k celé věci v SJM, jenž je ovšem omezeno stejným právem druhého manžela. Z charakteru tohoto „solidárního“ vlastnictví by tedy nemělo být podstatné, kdo je např. v obchodním rejstříku evidován jako společník.

Pojem „podílení“ se má obecně dvě roviny, přičemž u podílu v obchodní společnosti jsou tyto dvě roviny zvláště zřetelné. První rovinu představuje hodnota osobní, nemajetková, kterou lze také označit jako společenstevní (tzn. kdy má dotyčná osoba práva a povinnosti vyplývající pro něj z postavení společníka obchodní korporace). Druhou rovinu pak představuje hodnota majetková, kdy majetková hodnota podílu zůstává manželům společná a je součástí jejich společného jmění. Právě majetková hodnota podílu bývá předmětem vypořádání SJM.

7.2 Zákonná úprava – daň z příjmů

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. Doba 5*

let mezi nabytím a úplatným převodem podílu se zkracuje o dobu, po kterou byl poplatník členem této obchodní korporace před přeměnou obchodní korporace, nebo o dobu, po kterou byl tento podíl prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele, v případě, že jde o úplatný převod podílu nabytého děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem. ...“

ZDP tedy explicitně neupravuje, zda se do doby mezi nabytím a úplatným převodem podílu zahrnuje či nezahrnuje doba, po kterou byl podíl součástí SJM.

Obecně pak problematiku SJM v ZDP řeší mj. ustanovení § 3 odst. 4 písm. c), dle kterého nejsou příjmy z rozšíření rozsahu nebo vypořádání SJM předmětem daně z příjmů fyzických osob, přičemž tato úprava se do ZDP dostala zákonem č. 492/2000 Sb. Podle důvodové zprávy k tomuto zákonu bylo uvedené ustanovení doplněno do ZDP mimo jiné proto, aby se předešlo pochybnostem o tom, zda příjmy z rozšíření nebo zúžení SJM jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob či nikoli. Z důvodové zprávy lze tedy dovozovat, že cílem zákonodárce bylo potvrdit, že vypořádání SJM je daňově neutrální skutečností.

Zároveň stejným zákonem bylo do ZDP implementováno ustanovení § 4 odst. 2, které výslovně uvádí, že v případě vlastnictví nemovitostí nepřerušuje doba mezi nabytím a prodejem nemovitosti, pokud v této době mimo jiné došlo k zániku nebo vypořádání SJM. Dle důvodové zprávy je cílem této úpravy, aby časovému testu bylo podrobeno období ode dne, kdy spoluvlastník věc nabyt do podílového spoluvlastnictví, bez ohledu na skutečnost, že později došlo k reálnému rozdělení této věci, do dne prodeje. Obdobně jako v případě výslovné úpravy, že vypořádání SJM nedává vzniknout zdanitelnému příjmu, představuje i toto ustanovení spíše potvrzení skutečnosti, která ovšem vyplývá již ze samotné podstaty SJM. Následně toto ustanovení doznalo určitých kosmetických úprav, zejména v souvislosti s rekodifikací soukromého práva.

Dle našeho názoru by se vypořádáním SJM neměl přerušovat časový test ani v případě osvobození příjmu z prodeje podílu podle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP. Jak bylo uvedeno výše, oba manželé jsou vlastníky celé věci (celého podílu) a jejich majetkové právo je pouze omezeno stejným právem i druhého za manželů. Nicméně vlastníky podílu se manželé stávají již za doby trvání SJM a jeho vypořádáním pouze jeden z manželů své vlastnické právo pozbývá, zatímco u druhého přetrvává a přestává být pouze omezeno obdobným právem druhého z manželů. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) ZDP pro účely časového testu posuzuje dobu mezi nabytím a úplatným převodem, přičemž k nabytí podílu došlo oběma manžely za trvání SJM a jeho vypořádání nezakládá nové nabytí podílu. Již ze samotného textu zákonného ustanovení lze tedy dovozovat, že není dán titul pro přerušení časového testu. Nadto je třeba upozornit, že v situaci, kdy časový test není dle výslovné úpravy přerušen v případě osvobození nemovitostí, bylo by v rozporu s principem rovnosti, aby byl časový test přerušen u vlastnictví podílu. Pro tento rozdíl přitom není dán ospravedlnitelný důvod. Z dostupných podkladů ani nevyplývá, že by tento rozdíl byl úmyslem zákonodárce.

8 Výklad relevantních ustanovení a jejich aplikace na posuzovanou situaci²⁶

²⁶ V rámci všech příkladů je předpokládáno, že nedošlo za doby trvání manželství k modifikaci SJM.

Příklad 1: Fyzická osoba – manželka se za dobu trvání manželství stala společníkem v obchodní korporaci. Rovněž v obchodním rejstříku je tato fyzická osoba – manželka vedena jako společník. Manželka nemá a neměla podíl zařazen v obchodním majetku. Neboť se společníkem v obchodní společnosti stala za dobu trvání manželství, je tento podíl dle úpravy § 709 odst. 3 občanského zákoníku součástí SJM.

Po 10 letech od okamžiku, kdy se manželka stala společníkem v obchodní korporaci, dojde k rozvodu manželství a v rámci uzavřené dohody o majetkovém vypořádání SJM je tento podíl převeden do výlučného vlastnictví manželky.

Manželka se následně za 2 roky od nabytí právní moci dohody o vypořádání společného jmění manželů a tedy od okamžiku, kdy nabyla podíl do svého výlučného vlastnictví, rozhodne tento podíl prodat.

Dílčí závěr 1:

Domníváme se, že vypořádáním společného jmění manželů v tomto případě nedochází k narušení běhu časového testu pro osvobození, neboť po celou dobu je manželka vlastníkem majetkové hodnoty podílu, manželka je rovněž společníkem v obchodní korporaci a jako taková je zapsaná v Obchodním rejstříku. Ve svém důsledku tedy manželka předmětný podíl vlastnila po dobu 12 let – tj. 10 let kdy byl podíl součástí SJM a následně další 2 roky jako výlučný vlastník podílu v návaznosti na uzavřenou dohodu o majetkové vypořádání společného jmění manželů.

Domníváme se tedy, 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, neboť fyzická osoba - manželka vlastnila podíl v obchodní korporaci více než 5 let.

Příklad 2: Fyzická osoba – manžel se za dobu trvání manželství stal společníkem v obchodní korporaci. Rovněž v obchodním rejstříku je tato fyzická osoba – manžel vedena jako společník. Manžel nemá a neměl podíl zařazen v obchodním majetku. Neboť se společníkem v obchodní společnosti stal za dobu trvání manželství, je tento podíl dle úpravy § 709 odst. 3 občanského zákoníku součástí SJM.

Po 10 letech od okamžiku, kdy se manžel stal společníkem v obchodní korporaci, dojde k rozvodu manželství a v rámci uzavřené dohody o majetkovém vypořádání společného jmění manželů je tento podíl převeden do výlučného vlastnictví manželky.

Manželka se za 2 roky od nabytí právní moci dohody o vypořádání společného jmění manželů a tedy od okamžiku, kdy nabyla podíl do svého výlučného vlastnictví, rozhodne tento podíl prodat.

Dílčí závěr 2:

I v tomto případě se s odkazem na výše uvedené argumenty domníváme, že jsou v daném případě splněny podmínky pro uplatnění osvobození příjmů z úplatného převodu podílu v obchodní korporaci dle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP. Domníváme se, že ani v tomto případě vypořádáním společného jmění manželů nedochází k narušení běhu časového testu pro osvobození. Byť manželka za dobu trvání manželství nebyla v pozici společníka (tzn. nemohla vykonávat práva a plnit povinnosti společníka obchodní společnosti a nebyla zapsaná v Obchodním rejstříku), byla majetková

hodnota obchodního podílu manželům společná. Po dobu trvání manželství byla manželka rovněž vlastníkem majetkové hodnoty obchodního podílu, její majetkové právo k podílu bylo omezeno pouze shodným majetkovým právem jejího manžela. V tomto ohledu se příklad 1 a 2 nijak neodlišují. Doba, po kterou tuto majetkovou hodnotu manželka vlastnila v rámci SJM, by měla být do časového testu pro osvobození rovněž zahrnuta a vypořádání SJM by nemělo přerušovat běh časového testu podle § 4 odst. 1 písm. s) ZDP.

9 Aplikace závěrů i na další časové testy

Obdobně by se mělo postupovat i v situacích, kdy jsou v rámci vypořádání SJM součástí tohoto vypořádání další aktiva, u kterých se osvobození příjmů z jejich prodeje odvíjí od délky jejich držby.

V praxi se jedná např. osvobození příjmů z prodeje motorového vozidla, kdy příjem z prodeje je dle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP osvobozen pouze za podmínky, že doba mezi jeho nabytím a prodejem přesahuje dobu 1 roku. Obdobně jako u podílů je i v případě motorového vozidla v technickém průkazu evidován jako vlastník pouze jeden z manželů, ačkoli je vozidlo, které bylo nabyto za dobu trvání manželství, součástí SJM. Navrhujeme tedy přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného, tj. že vypořádání společného jmění manželů nenarušuje běh časového testu ani pro osvobození příjmů z prodeje hmotné movité věci dle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP, a to bez ohledu na to, který z manželů byl za dobu trvání manželství evidován v příslušném registru či rejstříku jako vlastník této hmotné movité věci (pokud takový registr či rejstřík existuje), byl-li zároveň tento hmotný movitý majetek součástí společného jmění manželů.

Obdobné závěry lze vztáhnout i na další případy časového testu odvislého od doby držby, typicky u cenných papírů podle § 4 odst. 1 písm. x) ZDP.

10 Závěr

Předkladatelé navrhují přijmout sjednocující závěr, že vypořádání SJM nenarušuje běh časového testu pro osvobození příjmů z převodu obchodního podílu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. s) ZDP, a to bez ohledu na to, který z manželů za dobu trvání manželství byl v obchodním rejstříku evidován jako společník, byl-li zároveň tento podíl součástí společného jmění manželů. Obdobně vypořádání SJM nenarušuje časový test ani v případě ostatních příjmů z prodeje majetku zahrnutého v SJM, např. motorových vozidel či jiných dopravních prostředků podle § 4 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, případně cenných papírů podle § 4 odst. 1 písm. x) ZDP.

Po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme uvedené závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas s navrhovaným závěrem.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 19. 5. 2021**Daň z příjmů****583/19.05.21 Odpisy nehmotného majetku u poplatníků vedoucí jednoduché účetnictví**

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

Popis problému:

Novelou 609/2020 Sb. byl ze zákona o daních z příjmů odstraněno speciální ošetření odpisů nehmotného majetku (§ 32a) a u majetku pořízeného po účinnosti novely zákona budou základ daně snižovat účetní odpisy nehmotného majetku (namísto daňových odpisů, jak tomu je u majetku pořízeného před touto novelou).

Změna nebyla iniciována předkladatelem zákona, nebyla zdůvodněna v žádné důvodové zprávě, ani ve zveřejněné diskusi v parlamentu, tudíž se nelze odkazovat na úmysly zákonodárce, čeho chce danou změnou dosáhnout.

Poplatníci účtující v soustavě jednoduchého účetnictví neuplatňují účetní odpisy a výdaj na pořízení znemožňuje uplatnit § 25 odst. 1 písm. a): „*Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku²⁰⁾ a nehmotného majetku²⁰⁾, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2,...*“. Vzhledem k tomu by při striktním výkladu nemohli uplatnit vstupní cenu nehmotného majetku na snížení základu daně žádným způsobem (na rozdíl od fyzických osob, které nevedou účetnictví, kterým toto umožňuje § 24 odst. 2 písm. zn) zákona o daních z příjmů).

Dá se předpokládat, že cílem novely nebylo znevýhodnit subjekty účtující v soustavě jednoduchého účetnictví a že vzniklá situace je pouze nedopatřením předkladatele pozměňovacího návrhu.

Přitom z důvodové zprávy zákona číslo 170/2017 Sb. K bodu 65 vyplývá:

„Komplexní revize zákona o daních z příjmů v souvislosti s vedením jednoduchého účetnictví by představovala rozsáhlou úpravu, proto bude provedena v rámci připravovaného nového zákona o dani z příjmů nebo v nejbližší novele stávajícího zákona. Při aplikaci jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů však v zásadě platí, že na poplatníka, který vede jednoduché účetnictví, dopadají ta ustanovení zákona o daních z příjmů, která aplikuje poplatník, který nevede účetnictví...“

Vzhledem k tomu, že novela s komplexní revizí zatím realizována nebyla, dá se předpokládat, že i stávající změny jsou do zákona implementovány v duchu, že je potřeba následně je komplexní novelou přizpůsobit pro stanovování základu daně z jednoduchého účetnictví.

Návrh řešení:

S odkazem na bod 65 důvodové zprávy zákona č. 170/2017 aplikovat od roku 2021 na poplatníky vedoucí jednoduché účetnictví § 24 odst. 2 písm. zn) zákona o daních z příjmů a při pořízení nehmotného majetku (který splňuje ostatní podmínky pro daňovou uznatelnost) uplatnit výdaj na jeho pořízení jako položku snižující základ daně (daňově uznatelný výdaj) v okamžiku zaplacení.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

“Odůvodnění k pozměňovacímu návrhu přijatému na půdě Poslanecké sněmovny k vypuštění ustanovení § 32a ZDP:

Navrhuje se zrušení povinnosti poplatníka daně z příjmů vedoucího účetnictví daňově odpisovat nehmotný majetek, která je v současné době zakotvena v § 32a ZDP a na něj navazujících ustanovení zákona o daních z příjmů. Podle dosavadní právní úpravy je tento poplatník povinen odpisovat nehmotný majetek pro účely daní z příjmů, pokud se jedná o majetek, který splňuje podmínky stanovené pro nehmotný majetek v § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nově bude možné výdaje související s pořízením nehmotného majetku, který byl doposud poplatník povinen daňově odpisovat, uplatnit jako výdaje v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví.

Důvodem návrhu nové úpravy je zjednodušení administrativy související se stanovením základu daně. Odpisování nehmotného majetku se z hlediska daně z příjmů několikrát měnilo. V současné době poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří nevedou účetnictví, uplatní výdaje spojené s pořízením nehmotného majetku do výdajů daňových při jeho zaplacení v souladu s § 24 odst. 2 písm. zn) zákona o daních z příjmů, zatímco fyzické a právnické osoby vedoucí účetnictví stanovují jak účetní, tak daňové odpisy. Proto se navrhuje sjednotit způsob účetního a daňového odpisování a i pro účely stanovení základu daně z příjmů použít účetní odpisy.“

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

584/19.05.21 Některé nejasné otázky ohledně nové metody paušální daně

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

Se zavedením nové koncepce paušálního režimu a dani rovné paušální dani (dále jen „zdanění paušální daní“) od zdaňovacího období roku 2021 zavádí zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) i povinnosti úprav základu daně ve zdaňovacích obdobích, kdy se střídá zdanění paušální daní se stanovením daňové povinnosti jiným způsobem (dále jen „přechod na paušální daň“ nebo „přechod z paušální daně“). Přitom výše uvedené stanovení daňové povinnosti jiným způsobem může být úpravou hospodářského výsledku z podvojného účetnictví poplatníka (dále jen „z účetnictví“) z rozdílu mezi příjmy a skutečnými výdaji (dále jen „z daňové evidence“) nebo dle § 7 odst. 7 ZDP (dále jen „uplatněním paušálních výdajů“).

Poplatníkem budeme vždy rozumět poplatníka, který se přihlásil k režimu paušální daně.

K přechodu na paušální daň nepostačuje pouze vstup poplatníka do režimu paušální daně, ale dochází k němu až naplněním určitých zákonem stanovených podmínek (dále jen „potřebných podmínek paušální daně“). Obdobně i v dalších letech režimu paušální daně mohou být období, kdy poplatník nebude zdaněn paušální daní, ale výše daňové povinnosti bude stanovena jinak, a to často aniž by poplatník opustil paušální režim.

O skutečnosti, zda bude uplatněna paušální daň či jiný způsob zdanění, se tedy poplatník dozví až v průběhu období, někdy až po jeho ukončení.

Přitom ZDP dává v některých případech za povinnost upravit hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji v předchozím období (dále jen „provést potřebné úpravy“) obdobně jako například při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje (viz § 23 odst. 8 autorem podtržena část textu týkající se přechodu na a z paušální daně):

„Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, ukončení nájmu nebo zahájení likvidace, se upraví

a) u poplatníků uvedených v § 17, kteří vedou účetnictví, o zůstatky vytvořených rezerv^{22a)} a opravných položek, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období, které nebudou prokazatelně zúčtovány v období likvidace²⁰⁾,

b) u poplatníků uvedených v § 2

1. pokud vedou účetnictví, o zůstatky vytvořených rezerv^{22a)} a opravných položek, záloh, které by byly zúčtovány prostřednictvím účtů nákladů a výnosů, pokud o

částkách z daného titulu nebylo zároveň účtováno prostřednictvím dohadných účtů, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období; avšak nájemné a úplata u finančního leasingu se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení činnosti, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti a do ukončení nájmu,

2. pokud vedou daňovou evidenci, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a hodnotu dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv^{22a}); přitom úplata z finančního leasingu se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nebo do ukončení nájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z nájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši,

3. v případech, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 nebo podle § 9 odst. 4, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)].

Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9), a činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, (§ 7) nebo nájem (§ 9) přerušeny. Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence nebo zahájení vedení záznamů o příjmech a výdajích nebo při přechodu ze zdaňovacího období, ve kterém jejich daň není rovna paušální dani, do zdaňovacího období, za které je jejich daň rovna paušální dani. Stejným způsobem postupuje osoba spravující pozůstalost při skončení řízení o pozůstalosti. Základ daně (dílní základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo; v tomto případě se na poplatníka hledí, jako by nebyl v prodlení, pokud podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo.

Při přechodu ze zdaňovacího období, ve kterém daň poplatníka není rovna paušální dani, do zdaňovacího období, za které je jeho daň rovna paušální dani, se základ daně upraví za zdaňovací období, ve kterém jeho daň není rovna paušální dani; v tomto případě se na poplatníka hledí, jako by nebyl v prodlení, pokud podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém je daň rovna paušální dani.

Při přechodu ze zdaňovacího období, za které je daň poplatníka rovna paušální dani, do zdaňovacího období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7, se základ daně upraví za zdaňovací období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y), o hodnotu dluhů, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, a o cenu nespotřebovaných zásob; v případě přechodu na vedení daňové evidence se základ daně neupravuje.

V souvislosti s uvedeným textem mohou vznikat některé nejasnosti:

1. Přechod z paušálního režimu na paušální výdaje

Dle posledního odstavce výše citovaného § 23 odst. 8 má poplatník, který přechází z paušální daně na paušální výdaje povinnost základ daně upravit o hodnotu (určitých) pohledávek, hodnotu (určitých) závazků a cenu nespotřebovaných zásob. Text zákona však neupřesňuje, zda o danou hodnotu či cenu základ daně zvyšovat, či snižovat.

1.1. Pohledávky

Při přechodech z daňové evidence nebo paušálních výdajů na vedení účetnictví, se provádí úprava o hodnotu pohledávek rovněž. Důvodem této úpravy je skutečnost, že se jedná o částky, které by přechodem unikly zdanění, neboť v období vedení daňové evidence nebo uplatňování paušálních výdajů nebyly příjmem (a tudíž nebyly zdaněny) a v období vedení účetnictví by nebyly výnosem (a tudíž nevstoupily do základu daně). Je tedy zřejmé, že požadovanou úpravou je zvýšení základu daně o hodnotu pohledávek a docílení zdanění všech příjmů.

Při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje se provádí úprava o hodnotu pohledávek před provedením změny. Důvodem úpravy není skutečnost, že by bez úpravy neproběhlo zdanění některých částek, ale posun zdanění těchto částek do období, kdy jsou uplatněny i související skutečné výdaje (zamezení možnosti znovu k těmto částkám uplatnit paušální výdaje v následujícím roce inkasa). Daná úprava tedy znamená zvýšení základu daně o hodnotu pohledávek. V následujícím období se již částky znovu nezdaňují dle § 23 odst. 4. písm. d). Je zde tedy vyjádřena myšlenka zdaňovat příjmy v období, kdy byly činností poplatníka dosaženy nezávisle na tom, kdy byly inkasovány (neboli zavedení časové souvislosti pro poplatníka, který nevede účetnictví alespoň v okamžicích změny způsobu vykazování).

Při přechodu z účetnictví na daňovou evidenci, se v roce vedení účetnictví sníží základ daně o hodnotu pohledávek (Viz Příloha 2 bod 1. b). Důvodem je skutečnost, že by dané příjmy byly zdaňovány v obou obdobích – v období vedení účetnictví jako výnosy a v období daňové evidence jako příjem v podobě inkasa pohledávky. Zákonodárce mohl ponechat vyloučení na § 23 odst. 4 písm. d) – vyloučení částek již jednou zdaněných, ale speciální úpravou dosáhl toho, že se zdanění provede v období daňové evidence a nikoliv v období vedení účetnictví.

Z těchto tří příkladů je vidět, že povinnost upravit základ daně o hodnotu pohledávek může být zvýšením i snížením základu daně z důvodů právě jednoho zdanění dané částky, anebo z důvodů posunu zdanění do „logice více odpovídajícího období“.

Při přechodu z paušální daně na paušální výdaje budou pohledávky vzniklé, ale nezaplacené v období paušální daně (ve významné většině) uhrazeny v období uplatňování paušálních výdajů. Částky tedy vstoupí do základu daně v období paušálních výdajů jako příjem, (uplatní se k tomuto příjmu paušální výdaje) a budou zvyšovat základ daně. Následně (po ukončení zdaňovacího období v rámci úpravy rozdílu mezi příjmy a výdaji) by měl poplatník základ daně upravit o hodnotu pohledávek, které měl před rokem na začátku zdaňovacího období. Pokud by úpravou bylo myšleno zvýšení základu daně, objevili by se tyto částky v základu daně v tomto období podruhé (přesněji pouze ty, které byly v daném roce uhrazené, se objeví podruhé, dá se však předpokládat, že to bude významná většina). Jelikož by dle § 23 odst. 4 písm. d) docházelo ke zdanění stejné částky dvakrát, bude provedená úprava (v rozsahu pohledávek v daném roce zaplacených) vyloučena. V konečném efektu by tedy zvýšení proběhlo pouze o pohledávky z minulých období v daném období neuhrazené. Nelze předpokládat, že takový výklad byl úmyslem zákonodárce.

Pokud úpravou bylo myšleno snížení základu daně, pak by to interpretovalo pojetí, že v rámci paušální daně je zahrnuto zdanění poskytnutých plnění poplatníka v daném období nezávisle na tom, zda příjem inkasoval v daném období či v obdobích následujících, a proto budou v následujících obdobích ze základu daně vyňaty. Tedy stejný princip jako při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje – zavedení věcné a časové souvislosti zdanění.

Návrh řešení:

Úpravami o hodnotu pohledávek v poslední větě § 23 odst. 8 v období, kdy poplatník uplatňuje paušální výdaje po období, kdy uplatňoval paušální daň, je míněno snížení základu daně o hodnotu pohledávek splňující dané předpoklady.

1.2. Dluhy

Dluhy, které má poplatník v okamžiku přechodu na paušální výdaje, se při úhradě nestanou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť budou vynaloženy v období paušálních výdajů. Tudíž není nutné řešit, zda při přechodu budou zvyšovat či snižovat základ daně.

Otázkou je, zda zákonodárce neměl na mysli dluhy, které by byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud by poplatník vedl daňovou evidenci. Výše daňově uznatelných výdajů, která se od těchto dluhů odvíjí, žádným způsobem neovlivňuje výši daňové povinnosti ani v jednom z obou období. Základ daně bude v obou obdobích nezávislý na tom, zda dluhy související s náklady v roce uplatnění paušální daně byly uhrazeny ve stejném roce, nebo později v období uplatňování paušálních výdajů. Ani zvýšení základu daně o tyto dluhy, ani snížení nemá tedy charakter nápravy (nezamezuje dvojímu uplatnění výdajů, nezamezuje znevýhodnění v podobě nemožnosti si výdaje uplatnit, nezpůsobuje přesun výdajů z jednoho období do druhého). Není proto pravděpodobné, že by bylo úmyslem zákonodárce, aby tento posun v platbě ovlivnil základ daně v období uplatňování paušálních výdajů ať již jako snížení nebo zvýšení daňové povinnosti.

Při přechodu z daňové evidence na paušální výdaje se provádí obdobná úprava. Tato úprava se provede v období, kdy poplatník uplatňuje skutečné výdaje dle § 24. Formulace „dluhy, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,“ v období, kdy poplatník vede daňovou evidenci, tedy postihuje výdaje uváděné

v § 24. Při přechodu z paušální daně na paušální výdaje se úprava provádí v období, kdy poplatník uplatňuje paušální výdaje dle § 7 odst. 7. Formulace „dluhy, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů,“ zahrnuje prázdnou množinu dluhů, protože zaplacení jakéhokoli dluhu/výdaje neumožňuje zahrnutí této částky do daňově uznatelných výdajů.

Návrh řešení:

Úprava o hodnotu dluhů v poslední větě § 23 odst. 8 se na případ přechodu na paušální výdaje nevztahuje, neboť se nejedná o dluhy, které by mohly být výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

1.3. Cena zásob

Pokud by poplatník pořídil zásoby materiálu pouze v takovém rozsahu, v jakém je potřeboval pro naplnění svých zakázek prodaných v roce uplatnění paušální daně, pokud by veškeré výrobky v tom roce vyrobené prodal, pokud by neměl polotovary ani rozpracovanou výrobu, pak by nemusel provádět při přechodu na paušální výdaje žádnou úpravu. Otázkou je, zda skutečnost, že pořídil více materiálu, než potřeboval pro své zakázky, vyrobil polotovary nebo výrobky na sklad, popř. měl rozpracovanou výrobu, pro něj znamenala daňovou výhodu v některém období (pak by z logiky věci bylo nutné o cenu zásob základ daně zvyšovat) nebo daňovou nevýhodu (pak by bylo nutné základ daně o cenu zásob snižovat). Pořízení zásob však neovlivňuje daň ani v období paušální daně, ani v období uplatnění paušálních výdajů.

Jinými slovy není rozumné opodstatnění pro to, aby byl důvod poplatníkovi v roce uplatňování paušálních výdajů snižovat základ daně o zásoby, které měl na počátku období, ani není oprávněný důvod tento základ daně zvyšovat. Rovněž snížením nebo zvýšením základu daně nedojde k efektu přesunutí daňové povinnosti do jiného období. Z tohoto důvodu nelze dovodit, zda měl zákonodárce na mysli zvýšení či snížení základu daně o cenu zásob.

Pokud při obdobném přechodu z daňové evidence na paušální výdaje má být zvýšen základ daně o nespotřebované zásoby. V tomto případě má tento požadavek logiku v tom, že se jedná o částku, která byla uplatněna v daném období na snížení základu daně. Úpravou se anuluje výhoda poplatníka, který si před přechodem na paušální výdaje pořídil a nespotřeboval zásoby, jejichž pořízení v následujícím období by základ daně nesnižovalo.

Požadavek obdobného zvýšení základu daně při přechodu z paušální daně na paušální výdaje by poplatníka znevýhodňovalo, protože výdaje na pořízení zásob v období, kdy uplatňoval paušální daň, mu základ daně nesnížily, ale úpravou mu má být základ daně zvýšen jen proto, že zásoby nakoupil dopředu a ne až v období jejich spotřeby.

Návrh řešení:

Vzhledem k tomu, že z textu zákona není zřejmé, zda se při přechodu z paušální daně na paušální výdaje má základ daně o cenu zásob zvýšit, či snížit, nebude zpochybňován ani jeden z postupů poplatníka.

2. Evidence příjmů, výdajů, pohledávek, dluhů, zásob a dalších skutečností

Paušální režim je z politických důvodů propagován jako snížení nároku na evidenci poplatníka. Přesto bude muset poplatník evidovat své příjmy, pohledávky, dluhy a zásoby a popřípadě i výdaje. Příjmy eviduje k prokázání naplnění podmínek pro paušální daň (nepřekročení hranice 1 mil. Kč v základu daně dle § 7 a nepřekročení hranice 15 tis. Kč v dalších dílčích základech daně). Pohledávky, dluhy a zásoby eviduje pro případ, že by v následujícím období nenaplnil příslušné podmínky pro uplatnění paušální daně, rozhodl se uplatnit paušální výdaje a musel zvyšovat základ daně dle § 23 odst. 8 o stavy k poslednímu dni uplatnění paušální daně. Poplatníkovi přitom nestačí stavy „zjistit“, jak je uvedeno v důvodové zprávě, ale jakožto skutečnost, kterou v rámci svého daňového přiznání uvádí, musí ji umět i prokázat, přičemž bez průběžné evidence může být v důkazní nouzi. Výdaje nemá povinnost evidovat ze zákona. Ale pokud bude uvažovat o uplatnění skutečných výdajů dle § 24 v případě nesplnění podmínek pro uplatnění paušální daně, bude muset výdaje průběžně evidovat. Jeho nutná evidence se tedy ve srovnání s nutnou evidencí při uplatňování paušálních výdajů zvýšila na plný rozsah daňové evidence, tak jak je specifikována v § 7b ZDP. Otázkou je, zda je tato evidence daňovou evidencí se všemi důsledky pro účely pro ZDP.

Návrh řešení:

Pokud vede poplatník evidenci v rozsahu daňové evidence, ale následně bude zdaněn paušální daní, nejjedená se o daňovou evidenci dle § 7b ZDP se všemi důsledky, mimo jiné nemá obchodní majetek. Pokud poplatník nesplní podmínky pro paušální daň a podá přiznání, ve kterém uplatní skutečné výdaje, stane se tato evidence daňovou evidencí.

3. Pronájem a prodej majetku v období paušální daně

Pokud poplatník v období, kdy uplatnil paušální daň, měl příjmy z pronájmu nebo prodeje majetku, a nejedná se o pronajímání nebo prodej na základě živnostenského oprávnění (viz též závěr z KOOV 563/18.03.20 – bod 1 a 3), vzniká otázka, zda tyto příjmy pro účely posuzování paušální daně považovat za součást příjmů dle § 7 (a zahrnout je při posuzování splnění limitu 1 mil. Kč), nebo je vzhledem k tomu, že se jedná o pronájem nebo prodej majetku nezahrnutého v obchodním majetku, považovat za příjem dle § 9 resp. dle § 10. Pokud by byly považovány za příjmy dle § 9 a § 10 a přesáhly by v součtu 15 tis. Kč, znemožnilo by to poplatníkovi splnit podmínky paušální daně a poplatník by byl povinen podat přiznání. V případě, že by v přiznání uplatnil skutečné výdaje, deklaroval by tím, že vede daňovou evidenci a pokud tento majetek v ní eviduje (např. uplatňuje odpisy majetku), byl by pronajímáný nebo prodáný majetek součástí obchodního majetku. V takovém případě by příjmy z pronájmu nebo prodeje tohoto majetku muset zahrnout v rámci podávaného daňového přiznání do dílčího základu dle § 7. Pokud neporuší ostatní podmínky paušální daně, bude z přiznání vyplývat, že splňuje podmínky pro paušální daň a k podanému přiznání nebude přihlédnuto (§ 38lh odst. 1 věta druhá).

Návrh řešení

Vzhledem k tomu, že výše uvedený postup není v souladu s úmyslem paušální daně a vzhledem k tomu, že by vedl nezamýšlenému důsledku (povinnost podávat přiznání,

ke kterému nebude přihlédnuto), je možné dle rozhodnutí poplatníka považovat příjmy z pronájmu a prodeje majetku, který byl v okamžiku před přechodem na paušální daň v obchodním majetku poplatníka, za příjem v dílčím základu dle § 7 nebo za příjem dle § 9 a §10.

4. Závěr

Po projednání příspěvku navrhuje předkladatel přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat, popřípadě iniciovat změny zákona.

Příloha 1

MOTO – ustanovení § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních:

Vybrané výrobky se mohou vyrábět výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků podle odstavce 2 písm. a), pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59 odst. 2, § 78 odst. 3, § 89 odst. 3, § 99 odst. 3 a 5 a § 100a odst. 1). Porušení této povinnosti, které se podle živnostenského zákona považuje za závažné porušení podmínky stanovené zákonem o spotřebních daních, správce daně oznámí příslušnému obecnímu živnostenskému úřadu.

Odůvodnění jednotlivých závěrů použitých v příspěvku

Toto odůvodnění výkladu pojmu „Výroba“ pro účely zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), využitých v předkládaném příspěvku je založeno nejen na jazykovém výkladu, ale zejména na logickém a jeho systematickém výkladu zaměřeném také na historickém vývoji významu pojmu. Je tedy logické, že obecný pojem „výroba“ tak, jak jej známe z obvyklé, běžné výroby čehokoliv, nemůže obstát v případě jeho výkladu pro potřeby aplikace zákona o spotřebních daních. Je nutné se od tohoto obecného výkladu odchýlit, neboť to vyžaduje účel zákona o spotřebních daních, jeho historie a systematické souvislosti. Jako předkladatel příspěvku mám za to, že je v následující části uvedena i objektivita významu tohoto pojmu tak, aby mu rozuměla osoba, adresát tohoto právního předpisu, jestliže předpokládá, že daný pojem byl doplněn do zákona o spotřebních daních a přijat racionálně uvažujícím zákonodárcem.

Obsah pojmu „výroba“ vybraných výrobků, definován zákonem o spotřebních daních

Tento příspěvek má za cíl poukázat, že není možné dnes vykládat tento pojem tak, že „výrobou nového vybraného výrobku je i podstatná změna obchodního balení, resp. vnějšího označení vybraného výrobku (např. vnější změna v úpravě vybraného výrobku)“.

Již několikrát jsem psal o problematice aplikace zákona o spotřebních daních a prakticky pokaždé jsem poukazoval na složitost některého z výkladů tohoto zákona. Ať už to bylo např. ve vztahu k rozdílnosti pojmu „daňová povinnost“ a jejímu vzniku a pojmu „povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit“ a okamžiku vzniku této povinnosti. I tady jsem také poukazoval na fakt, že nejen samotný správce daně zaměřuje, snad ne účelově, tyto pojmy a tím i jejich vznik dané povinnosti, ale jsou to i soudy, které nemají v této věci jasno.

Nyní se zaměřím a poukáži na další nešvar, který vnáší do právní i správní praxe značný chaos, a kterého se pak zuby nehty drží nejen správce daně, ale i následně české soudy. Jedná se o výklad a náplň „jednoduchého“ pojmu, jako je „výroba“, který je definován právě pro zákon o spotřebních daních v jeho ustanovení definující základní pojmy v ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních.

Dosud přebírají všichni ti, kteří jsou odpovědní za správný chod českého státu, zejména ti, kteří mají dohlížet na spravedlivý proces (možná, chcete-li v „právním“ státu) v České republice, myšlenku pátého senátu z dubna 2007, pojatou v odůvodnění rozsudku ze dne 26. 4.2007, č.j. 5 Afs 96/2006-58²⁷, publ. Pod č. 1268/2007 Sb. Nejvyššího správního soudu.

Stejně tak se přitom všichni opírají o nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 6.2000, sp. zn. II. ÚS 157/97. Nikdo z těchto osob, které rozhodují o bytí, či nebytí podnikatelů, při tomto opisování judikatury již neuvažuje, zda ony judikáty, včetně nálezu Ústavního soudu, jsou poplatné době, kterou posuzují. Je nade vše pochybnost jasná, že v tomto případě nevychází soudy ze

²⁷ Zdrojem všech uváděných judikátů je www.nssoud.cz, či <https://nalus.usoud.cz>

skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu²⁸, natož tak z právního stavu platného v době, která je předmětem posuzované, či souzené věci.

Přesto, že bylo právní posouzení ve výše uvedených soudních rozhodnutích poplatné době do poloviny roku 2005, soudům vůbec nevadí, že se od 1. 7.2005 změnila právní teorie, a že byl, právě z důvodu chaosu ve výkladu pojmu „výroba“ po přijetí zákona o spotřebních daních v roce 2003 (s účinností od 1. 1.2004), do základních pojmů doplněn význam pojmu „výroba“ pro potřeby zákona o spotřebních daních.

Závěrům v uvedených judikátech²⁹ by bylo možné dát za pravdu jednoznačně tehdy, pokud jde o znění zákona o spotřebních daních účinného do 30. 6. 2005. Tehdy účinné znění zákona totiž fakticky nevymezovalo, co se rozumí „výrobou“. Do zavedení nového pojmu „výroba“ a jeho významu do zákona o spotřebních daních (do 30. 6.2005) se význam pojmu „výroba“ dovozoval výkladem. Bohužel, tem se dostatečně nerozšířil a proto zcela zapadl.

Na tomto místě je třeba připomenout, že podle závěrů rozšířeného senátu v usnesení ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007-87, č. 1926/2009 Sb. NSS, ve věci NATO HQ, „[s]oud ve správním soudnictví vždy v posuzované věci zkoumá, zda právní předpis nebo jeho ustanovení, která byla použita, na věc skutečně dopadají. Použití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu (rozsudku krajského soudu), mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách.“

Princip ochrany tzv. legitimního očekávání je v judikatuře soudů České republiky v čele s Ústavním soudem uznáván jako součást souboru základních principů demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky). Pro účely posouzení lze poznamenat, že tento princip je v oboru správního práva úzce spojen s principy ochrany právní jistoty, spravedlivosti a předvídatelnosti aktů veřejné moci a důvěry v ně a s principem zákazu libovůle [srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 12/14, podle kterého: „[p]ro demokratický právní stát je charakteristický princip právní jistoty, spočívající mimo jiné v tom, že právní pravidla budou jasná a přesná a budou zajišťovat, že právní vztahy a jejich důsledky zůstanou pro adresáty pravidel předvídatelné. Závazky a sliby, které na sebe stát vezme vůči jednotlivcům, by měly být dodržovány (princip legitimního očekávání).“].

Jak si lze vysvětlit názor Ústavního soudu, který publikoval ve svém usnesení ze dne 19. 1.2012, zn. III. ÚS 3392/10 ve věci stěžovatele Herba Vitalis s.r.o. ve vztahu ke zdaňovacím obdobím v kalendářním roce 2006, že nelze dovodit ani excesivní odklon od dosavadních výkladových nebo procesních standardů obecných soudů ani od zásad přezkumu, traktovaných v judikatuře Ústavního soudu. To si ani on, vrcholný orgán soudní moci, který má dohlížet na ústavní pořádek, nevšiml, že došlo ke změně, k doplnění zákona o spotřebních daních?

Pohled do historie, aneb jak vznikl dosavadní názor soudů

„VÝROBA“ vybraných výrobků do konce roku 2003

Vzhledem k tomu, že se dosud publikované judikáty ve vztahu k výkladu pojmu „výroba“ vybraných výrobků, který je dnes zákonem o spotřebních daních definován, je nutné připomenout text, dnes již neplatného zákona, zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních³⁰ (dále také jen „starý zákon o spotřebních daních“).

²⁸ Ustanovení § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb.,

²⁹ A v dalších uvedených dále v textu

³⁰ Účinnost od 1. 1.1993 do 1. 1.2004

Ani v tomto starém zákoně o spotřebních daních nebyla definice „výroby“ od samého počátku, tedy od ledna 1993. Do tohoto starého zákona o spotřebních daních se doplnila definice „výroby“ až novelou zákona č. 260/1994 Sb. s účinností od 1. 1.1995.

Důvodová zpráva k tomuto zákonu stručně uvádí, že touto definicí se jednoznačně vymezuje pojem „výroba“ vybraných výrobků. Toto vymezení mělo umožnit lepší orientaci plátců daně i správců daně, kdy je nutno rozhodnout zejména o vrácení daně podle § 12 odst. 1 písm. b).

Ve starém zákoně o spotřebních daních definice „výroby“ byla uvedena jen proto, že běžné, či obecné pojetí pojmu výroba rozšiřovala.

Nyní je ale na místě poukázat na jeden z judikátů, o který se i dnes opírají správní orgány a stejně tak i soudy. Tímto judikátem je nález Ústavního soudu ze dne 27. 6.2000, sp. zn. II. ÚS 157/97!

V této kauze se Ústavní soud zabýval mj. právě i vymezením pojmu „výroba“³¹ vybraných výrobků ve vztahu ke zdaňovacím obdobím **v kalendářním roce 1993**. V tu dobu skutečně starý zákon o spotřebních daních definici „výroby“ neobsahoval a proto dospěl k závěrům a řekněme, že po právu, že: *„díkce definice svědčí výše uvedenému širšímu významu, totiž, že nejde jen o samotný technologický proces vzniku výrobku, při němž dochází ke změně jeho vnitřních vlastností, ale též o postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního jen v důsledku své vnější úpravy, změny. Vnější úpravou výrobku nepochybně může být i jeho nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení při uspokojování určité potřeby, jež je rozdílné od určení výrobku původního.“*

Ústavní soud uzavřel náhled na činnost stěžovatele (v kauze ústavní stížnosti) takto: *„Proces administrativní změny, tj. právně významné nové označení výrobku, je podle Ústavního soudu „výrobou“ ve smyslu uvedeného 3 zákona č. §587/1992 Sb., o spotřebních daních.“*

Tomuto závěru je možné dát za pravdu jednoznačně tehdy, pokud jde o znění starého zákona o spotřebních daních, resp. pokud jde o znění nového zákona o spotřebních daních účinné do 30. 6.2005.

Nález Ústavního soudu ze dne 27. 6.2000, sp. zn. II ÚS 157/97 nemůže být v žádném příkladě pramenem výkladu pojmu „výroba“ vybraných výrobků tak, jak jej dnes³² definuje platný zákon o spotřebních daních.

Nález Ústavního soudu ze dne 27. 6.2000, sp. zn. II. ÚS 157/97 se věnoval definici pojmu „výroba“ vybraných výrobků, ale v právním prostředí starého zákona o spotřebních daních a to s přihlédnutím na definici „výroby“ vybraných výrobků, která je dnes zcela odlišná. Také je nutné připomenout, že předmětná doba, resp. „výroba“ vybraných výrobků, kterou řešil Ústavní soud, proběhla v roce 1993³³. Už i podle datumu, kdy Ústavní soud rozhodoval o této kauze, kdy objasňoval definici „výroby“ vybraných výrobků, tj. 27. 6.2000, svědčí o tom, že nemůže být jeho názor relevantní pro výklad pojmu „výroba“ vybraných výrobků nejméně od poloviny roku 2005.

³¹ S odkazem na nesprávnou novelu starého zákona o spotřebních daních

³² Od zdaňovacího období červenec 2005

³³ Ve dnech 4. – 18. 3.1994 provedli u stěžovatele pracovníci Finančního úřadu Ostrava I kontrolu daně z přidané hodnoty za rok 1993, při níž mj. zjistili, jak uvádí zpráva o daňové kontrole ze dne 18. 3. 1994, č.j. 230/53/94, že stěžovatel nakupoval palivovou směs označenou položkou sazebníku 27100039, nepodléhající spotřební dani, a tuto palivovou směs prodával jako motorovou naftu NM 30 nebo NM 49 (položka celního sazebníku 27100059), která již spotřební dani podléhá.

Náhledem do ustanovení § 2 – Vymezení pojmů, pod písm. e) starého zákona o spotřebních daních zjistíme relevantní definici pro význam pojmu „výroba“ vybraných výrobků:

Pro účely tohoto zákona se rozumí

e) výrobou vybraných výrobků proces, při kterém vybraný výrobek vznikne nebo dozná změn ve své podstatě či ve vnější úpravě, s výjimkou uvedenou v § 19 odst. 5 a 6,

Náhled do ustanovení § 19 Předmět daně z uhlovodíkových paliv a maziv

(5) Za výrobu benzínu se nepovažuje smíchání dvou či více druhů benzínů, pokud tyto benziny mají stejnou sazbu daně.

(6) Za výrobu paliv a maziv uvedených v odstavci 1 písm. a) a c) se nepovažuje přidání jedné nebo více přísad nebo plniv do kapalného paliva a maziva pro vznětové nebo zážehové motory (aditivace), pokud celková hmotnost přísad nepřekročí 0,2 % celkové hmotnosti tohoto paliva a maziva.

Tento historický základ výkladu pojmu „výroba“ vybraných výrobků se projevil v některých judikátech poplatné předmětné době, tj. do konce roku 2003. Samozřejmě, že nejde v tomto případě vznášet žádnou námitku proti aplikaci tohoto právního výkladu pro uplatnění starého zákona o spotřebních daních v platném znění a zejména účinném do konce roku 2003.

„VÝROBA“ vybraných výrobků od roku 2004

Do 30. 6.2005 neobsahoval zákon o spotřebních daních definici „výroby“.

Od 1.1.2004 se v souladu s předpisy EU v zákoně o spotřebních daních vedle pojmu výroba používá i pojem zpracování. Za výrobu se považuje je ten technologický postup, při kterém vzniká nový výrobek. Pokud se stávající výrobek jen upraví, aniž by tím vznikl výrobek nový, nejedná se o výrobu, ale pouze o zpracování³⁴.

Zde stojí za povšimnutí, že je to právě Generální ředitelství cel, které do světa „vytrubuje“, že vedle výroby vybraných výrobků (kdy vybraný výrobek vzniká) může existovat i úprava již vyrobeného vybraného výrobku, která je nazývána zpracováním vybraného výrobku.

Z důvodů absence definice pojmu „výroba“ vybraných výrobků v zákoně o spotřebních daních a z důvodu předvídatelnosti práva, iniciovala Komora daňových poradců České republiky projednání příspěvku komory na Koordinačním výboru³⁵ právě na téma „výroba“ vybraných výrobků a její význam pro aplikaci zákona o spotřebních daních.

Dne 17. 12.2003 proběhlo na Ministerstvu financí ČR jednání s následujícím výstupem³⁶:

Stanovisko MF - GŘCMF – GŘC uplatňuje následující výklad pojmu „výroba“:

1. O výrobu vybraných výrobků s výjimkou minerálních olejů se jedná v případě, že
 - a. vybraný výrobek vznikne a je tedy jej možno zařadit pod kód nomenklatury celního sazebníku, nebo

³⁴ Stanovisko Generálního ředitelství cel z dubna 2004, č.j. 59219/2004

³⁵ Koordinační výbor vznikl v roce 1993 z iniciativy Komory daňových poradců jako platforma, na které budou projednávány spolu s MF problémové okruhy ve výkladech zákonů a případy, kdy dochází k rozporům v platných právních předpisech.

³⁶ Zdroj <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/17122003.pdf>

- b. z vybraného výrobku, který je definován jako předmět daně, vznikne jiný vybraný výrobek, který je definován jako jiný předmět daně.

2. O výrobu minerálních olejů se jedná v případě, že

- a. minerální olej vznikne a je tedy jej možno zařadit pod kód nomenklatury celního sazebníku,
- b. minerální olej dozná takových změn, že se změní jeho zařídění pod kódem nomenklatury celního sazebníku, nebo
- c. z minerálního oleje, který je definován jako předmět daně, vznikne jiný minerální olej, který je definován jako jiný předmět daně.

Už koncem roku 2003 bylo tedy ujednáno, jak vykládat pojem „výroba“ vybraných výrobků, byť tento pojem zákon o spotřebních daních ještě neobsahoval. Bylo ujednáno, že co není v souladu s touto definicí „výrobou“, je tedy zpracováním vybraných výrobků.

V lednu 2004 vydalo Ministerstvo financí České republiky, ve spolupráci s Generálním ředitelstvem cel stanovisko č.j. 37780/2003 ve kterém potvrzuje názor publikovaný na koordinačním výboru: *„Definice výroby sice není zákonem stanovena, ale u minerálních olejů se vychází z principu, že výrobou je proces, při kterém*

- a) minerální olej vznikne,*
- b) z jednoho předmětu spotřební daně se stane jiný předmět daně – např. smícháním benzínu, který je předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 1 písm. a) zákona a je zaříděn do kódu 2710 11, s lihem vznikne lihobenzinová směs, která je sice rovněž zaříděna do kódu 2710 11, ale je předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 2 písm. d) zákona, nebo*
- c) z minerálního oleje zaříděného do kódu celního sazebníku vznikne olej zaříděný do jiného kódu – např. smícháním motorové nafty (2710 19) s metylesterem řepkového oleje vznikne směsná nafta (3824 90 9).*

Pokud není splněna ani jedna z výše uvedených skutečností, nejedná se o výrobu, ale o zpracování.“

Co na to soudy? Ujmul se čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (viz výše)?

Dne 26. 4.2007 vydal Nejvyšší správní soud rozsudek pod č.j. 5 Afs 96/2006-58, na který se celní orgány, ale i soudy stále odkazují. O co v této souzené věci jde?

- **Posuzované zdaňovací období – únor 2004**

Spornou v projednávané věci byla otázka, zda žalobce značením a mísením vstupní suroviny (motorové nafty) vyrobil nový výrobek topný olej extralehký, zda tedy je výrobcem. V souzené věci vyšlo najevo, že původní motorová nafta kódu nomenklatury 2710 19 41 doznala barvením a značením změnu na topný olej extra lehký nízkosírný kódu nomenklatury 2710 19 45.

Přitom žalovaný (v tomto případě Celní ředitelství Praha) při posuzování této věci dospěl k závěru, že žalobce výrobcem není. Žalovaný zastával názor, že samotný proces barvení a mísení suroviny není výrobou. Vycházel přitom z platného znění zákona a rovněž ze stanoviska Ministerstva obchodu a průmyslu ze dne 29. 1. 1994, z něhož vyplývá, že barvení a značkování minerálních olejů není výrobou topných olejů z hlediska zákona č. 136/1994 Sb. Opomenul ale fakt, že tímto mísením surovin došlo ke změně kódu nomenklatury hlavního, nosného oleje. Ona změna kódu nomenklatury se tentokrát žalovanému nehodila do odůvodnění stížnosti, neboť v dané věci chtěl stížností dospět k výroku, že žalobce není výrobce, neboť nevyráběl, aby nemusel žalo/bci vracet spotřební daň ve výši cca 3,5 miliónu korun.

Pátý senát v odůvodnění svého rozsudku ale zcela jednoznačně potvrdil, že: „*Za situace, kdy zákon o spotřebních daní v rozhodném období³⁷ nevymezoval, co se rozumí výrobou, ačkoli takovou definici obsahoval před i po rozhodném období, nelze definici výroby bez dalších souvislostí přejímat z jiného právního předpisu, který pro účely v tomto předpise stanovené takovou definici obsahuje. Nelze proto přisvědčit žalovanému, argumentuje-li pro rozhodné období definicí výroby obsažené v zákoně č. 136/1994 Sb., která je obsahově zcela odlišná od definice relevantní pro účely spotřební daně. Takovou interpretaci právní normy je nutno odmítnout tím spíše, kdy zákon účinný před i po rozhodném období (tj. před 1. 1. 2004, a 1. 7. 2005) legální definici výroby obsahuje, přitom obsah tohoto pojmu je zjevně shodný. V obou případech je totiž nepochybné, že výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení.*“

Zdůrazňuji, že se pátý senát v tomto svém rozsudku vyjádřil k pojmu „výroba“ vybraných výrobků tak, jak jej definuje v období před 1. 1.2004 (tedy za platnosti starého zákona o spotřebních daních) a v období před 1. 7.2005 (tedy v období, kdy zákon o spotřebních daních definici pojmu „výroba“ vybraných výrobků neobsahoval). Při svém rozhodování byl ale zcela nepochybně již ovlivněn záměrem zákonodárce, vyjádřeným v novele zákona o spotřebních daních presentované zákonem č. 217/2005 Sb., neboť jako první poukazuje na změnu nomenklaturního označení výrobku, která je synonymem výroby pro aplikaci zákona o spotřebních daních.

V tomto případě lze než souhlasit s právním názorem pátého senátu, že „*V obou případech je totiž nepochybné, že výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení.*“ Tomuto závěru je možné dát za pravdu jednoznačně tehdy, pokud jde o znění starého zákona o spotřebních daních, resp. pokud jde o znění nového zákona o spotřebních daních účinné do 30. 6.2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4.2007, č.j.: 5 Afs 96/2006-58, publ. pod. č. 1268/2007 Sb. Nejvyšší správní soud nemůže být v žádném případě pramenem výkladu pojmu „výroba“ vybraných výrobků tak, jak jed dnes definuje platný zákon o spotřebních daních, s výjimkou poukazu právního názoru pátého senátu na změnu kódu nomenklatury u vybraného výrobku, u minerálního oleje.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4.2007, č.j.: 5 Afs 96/2006-58, publ. pod. č. 1268/2007 Sb. NSS, posuzoval význam pojmu „výroba“ vybraných výrobků ve vztahu k aplikaci zákona o spotřebních daních ve znění platném do 30. 6.2005. Posuzované zdaňovací období bylo únor 2004. Odůvodnění rozsudku je relevantní pro období před novelou zákona o spotřebních daních zákonem č. 217/2005 Sb., tedy pro zdaňovací období do června 2005. Odůvodnění rozsudku lze také akceptovat na souzené, či posuzované věci od 1. 7.2005, ale jen v části zákonné podmínky „výroby“, kterou je také změna kódu nomenklatury.

Doplnění zákona o spotřebních daních o vymezení pojmu „výroba“ vybraných výrobků zákonem č. 217/2005 Sb., s účinností od 1. 7.2005

Novelou provedenou zákonem č. 217/2005 Sb. však s účinností od 1. 7.2005 došlo k významnému doplnění základních pojmů, definic pro potřeby aplikace zákona o spotřebních daních. Je tak evidentní, že se významným způsobem mění dosavadní výklad tak důležitého pojmu, jako je „výroba“ vybraných výrobků.

Jak bylo již výše uvedeno, absence významu „výroba“ vybraných výrobků použitého v zákoně o spotřebních daních, působila v období od 1. 1.2004 do 30. 6.2005 mnoho výkladových

³⁷ Únor 2004

problémů. Přitom význam tohoto pojmu „výroba“ vybraných výrobků sebou nese mnoho dalších daňových povinností³⁸, jako je např. výroba vybraných výrobků v prostorách daňového skladu [§ 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních], případný vznik daňové povinnosti, či vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit aj.

Z důvodu právní jistoty se tedy zákonodárce rozhodl, možná lze říci, že byl dohnán nesprávnou výkladovou metodou soudů, k doplnění definice samotného pojmu „výroba“ vybraných výrobků do zákona o spotřebních daních s účinností od 1. 7.2005 zákonem č. 217/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

Tento zákon doplnil definici pojmu „výroba“ vybraných výrobků do zákona o spotřebních daních takto:

Novelizační bod č. 6

V § 3 se na konci písmene p) tečka nahrazuje čárkou a doplňují se písmena q) až s), která znějí:

q) ...

r)...

s) výrobou proces, při kterém

1. vybraný výrobek vznikne,
2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně,
3. z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury."

Změnu výkladového pojetí pojmu „výroba“ vybraných výrobků potvrzuje mj. i důvodová zpráva k zákonu č. 217/2005 Sb. Důvodová zpráva k tomuto doplnění definice pojmu „výroby“ uvádí: „*Tato definice (dle důvodové zprávy k tomuto zákonu) byla dosud řešena výkladem, ale na základě požadavků subjektů se tato definice přenáší do zákona. Na rozdíl od definice platné do konce roku 2003 se za výrobu již nepovažuje změna ve vnější úpravě výrobku (např. při lahvování vína nedochází ke změně média, takže se pro účely zákona o spotřebních daních nejedná o výrobu).*“

V roce 2004 uvádí Ing. Ondřej Denkstein³⁹ příklady, které lze podle názoru legislativy MF ČR považovat za výrobu vybraných výrobků, např.:

- a. z ropy vznikne pohonná hmota (např. benzín, motorová nafta) nebo topné medium (např. lehký nebo těžký topný olej),
- b. smícháním benzínu, který je předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 1 písm. a) zákona a je zatříděn do kódu celního sazebníku 2710 11 41, s lihem vznikne lihobenzinová směs, která je sice rovněž zatříděna do kódu celního sazebníku 2710 11 41, ale je předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 2 písm. d) zákona,
- c. smícháním motorové nafty (kód 2710 19 41) s metylesterem řepkového oleje vznikne směsná nafta (kód celního sazebníku 3824 90 99).

³⁸ Viz procesní ustanovení zákona o spotřebních daních a stejně tak i podle daňového řádu

³⁹ V předmětné době pracovník legislativního oddělení 111, odboru Spotřebních daní MF ČR, Generální ředitelství cel, zdroj: Denkstein, O.; K některým otázkám zákona o spotřebních daních. Finanční, daňový a účetní bulletin, 2004, č. 4.

Podle komentáře k tomuto ustanovení, resp. k pojmu „výroba“ vybraných výrobků se vyjadřují také autoři KOTENOVÁ B., PETROVÁ P., TOMÍČEK M. *Zákon o spotřebních daních. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer České republiky, 2010, s.15⁴⁰:

„Aby daný proces představoval pro účely zákona „výrobu“, musí buďto vzniknout zcela nový výrobek podléhající spotřební dani, nebo musí v rámci tohoto procesu vzniknout jiný vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně než původní vybraný výrobek, z něhož nový výrobek vznikl.

V případě minerálních olejů postačí, aby v rámci procesu došlo ke změně kódu nomenklatury daného minerálního oleje.

S účinností od 1. dubna 2010 byly z definice výroby, resp. výjimek z výroby, vyjmuty případy týkající se pouze minerálních olejů, které jsou přesunuty do speciální části zákona týkající se minerálních olejů. V obecné části je pouze umístěn odkaz na § 45 odst. 12.“

Zákonodárce tedy svým záměrem, poukázat na význam pojmu „výroba“ vybraných výrobků používaný v zákoně o spotřebních daních tak, jak jej již definoval nejen v závěru z jednání koordinačního výboru ze dne 17. 12.2003, ale i ve svých stanoviscích (viz výše), která vydal v období, kdy ještě zákon o spotřebních daních definici pojmu „výroby“ vybraných výrobků neobsahoval.

Čtenářům znalým zákona o spotřebních daních není nutné připomínat, že vybranými výrobky se podle ustanovení § 1 odst. 2 zákona o spotřebních daních rozumí minerální oleje, líh, pivo, víno a meziproducty a tabákové výrobky, které jsou předmětem daně z tabákových výrobků. Nemusím ani připomínat, že když vybraný výrobek vznikne, tak už existuje, dokud nezanikne. Ano, lze souhlasit z výše uvedeným výkladem, resp. komentářem, že se může původní vybraný výrobek, již existující, v rámci nějakého zpracovatelského procesu „přerodit“ do jiného vybraného výrobku, který je jiným předmětem spotřební daně, než původní vybraný výrobek.

Jaký je možné udělat další závěr?

Podle záměru zákonodárce, který vtělil do definice pojmu „výroba“ vybraných výrobků prostřednictvím novely zákona o spotřebních daních (z.č. 217/2005 Sb.) nelze již tedy považovat pouhou, jakoukoliv vnější úpravu vybraných výrobků jako výrobu nového, či dalšího, jiného vybraného výrobku. Pokud je určitý pojem definován v zákoně, pro účely tohoto zákona, nelze než akceptovat jeho význam, či definici tohoto pojmu podle tohoto zákona. Nelze tento pojem doplňovat o jiné právní významy, které definují obdobný pojem, ale pro jiný zákon odlišně.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu⁴¹ je jedním z principů právního státu princip právní jistoty a z toho plynoucí požadavek na jasnost a určitost zákona. Neurčitost zákona však sama o sobě k závěru o jeho neústavnosti nestačí. Neústavnost některého z ustanovení právního předpisu nutno považovat za rozpornou s požadavkem právní jistoty, a tudíž i právního státu (čl. 1 Ústavy) toliko tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení normativního obsahu daného ustanovení i pomocí obvyklých interpretačních postupů.

Proto ve světle této novely zákona o spotřebních daních, která definuje pojem „výroba“ vybraných výrobků, nemůže obstát pro zdaňovací období započaté 1. 7.2005 právní názor vyjádřený prostřednictvím nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 6.2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, že „*díkce definice svědčí výše uvedenému širšímu významu, totiž, že nejde jen o samotný*

⁴⁰ Resp. KOTENOVÁ B., PETROVÁ P., TOMÍČEK M. *Zákon o spotřebních daních. Komentář*. 2. aktualizované vydání, Praha: Wolters Kluwer České republiky, 2015, s.17 a 18

⁴¹ Pl. ÚS 23/02 (č. 476/2004 Sb.)

technologický proces vzniku výrobku, při němž dochází ke změně jeho vnitřních vlastností, ale též o postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního jen v důsledku své vnější úpravy, změny. Vnější úpravou výrobku nepochybně může být i jeho nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení při uspokojování určité potřeby, jež je rozdílné od určení výrobku původního.“

Stejně tak nemůže ani obstát pro zdaňovací období započaté 1. 7.2005 právní názor vyjádřený prostřednictvím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4.2007, č.j.: 5 Afs 96/2006-58, publ. pod. č. 1268/2007 Sb. Nejvyšší správní soud, že „výrobou se rozumí vnější změna v úpravě vybraného výrobku“.

Novela zákona o spotřebních daních doplňující definici „výroby“ vybraných výrobků

- **Zákonem č. 37/2008 Sb., s účinností od 1. 3.2008**
- **Zákonem č. 59/2010 Sb., s účinností od 1. 4.2010**

Pro úplnost historického pohledu na vývoj významu definice pojmu „výroba“ vybraných výrobků v zákoně o spotřebních daních je vhodné poukázat na dvě novely zákona o spotřebních daních, které upravují, či doplňují stávající text zákona o spotřebních daních ve vazbě na definici pojmu „výroba“ vybraných výrobků.

- Novela Zákonem č. 37/2008 Sb., s účinností od 1. 3.2008

Z důvodu, uvedeného v důvodové zprávě k zákonu č. 37/2008 Sb. lze vyčíst že právě v souvislosti se zaváděním prodeje biopaliv na čerpacích stanicích se konečným spotřebitelům pohonných hmot umožňuje, aby plnili nádrže dopravních prostředků různými druhy pohonných hmot bez rizika daňového postihu ze strany správce daně. Mohlo by totiž docházet k náhodným případům, kdy by daný subjekt doplnil do běžné nádrže dopravního prostředku, kde se již nachází čistá motorová nafta, například MEŘO, a tím by de facto splnil definici výroby podle zákona o spotřebních daních. Stal by se tak plátcem spotřební daně. Tato „výroba“ vybraných výrobků by neprobíhala v daňovém skladu, jak ukládá zákon, se všemi důsledky, které ze zákona o spotřebních daních pro takovou výrobu vyplývají.

V § 3 písm. s) se na konci textu bodu 2 doplňují slova
„ ; výrobou podle tohoto bodu není smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu v běžných nádržích motorových dopravních prostředků (§ 63 odst. 2) na čerpacích stanicích^{10a)}“.

V § 3 písm. s) se na konci textu bodu 3 doplňují slova
„ ; výrobou podle tohoto bodu není smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu v běžných nádržích motorových dopravních prostředků (§ 63 odst. 2) na čerpacích stanicích^{10a)}“.

Poznámka pod čarou č. 10a zní:

„10a) § 2 písm. d) zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění zákona č. 575/2006 Sb.“.

- Novela zákonem č. 59/2010 Sb. (účinnost od 1. 4.2010) upravuje stávající text:

- V § 3 písm. u) bodech 2 a 3 se slova „ ; výrobou podle tohoto bodu není smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu v běžných nádržích motorových dopravních prostředků (§ 63 odst. 2) na čerpacích stanicích^{10a)}“ nahrazují slovy „ , s výjimkou činností podle § 45 odst. 12“.

V § 45 se doplňuje odstavce 12, který zní:

- „(12) Za výrobu minerálních olejů se nepovažuje
 - a) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu v běžných nádržích motorových dopravních prostředků (§ 63 odst. 2) na čerpacích stanicích^{10a)},
 - b) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu ve skladovacích nádržích čerpacích stanic^{10a)}, pokud se jedná o minerální oleje, u nichž již byla spotřební daň zaplacená a jejichž sazba daně není nižší než sazba daně vzniklé směsi.“.

Jaký je tedy poslední stav definice pojmu „výroba“ vybraných výrobků na začátku roku 2021 (ust. § 3 písm. r zákona o spotřebních daních):

Pro účely tohoto zákona (o spotřebních daních) se rozumí výrobou proces, při kterém

1. vybraný výrobek vznikne,
2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12,
3. z minerálního oleje, který je uveden pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12,

Závěrem této části lze konstatovat, že se nelze při výkladu pojmu „výroba“ vybraných výrobků, který používá zákon o spotřebních daních ve svém ustanovení § 3, opírat striktně o gramatický, či jazykový výklad. Jazykový výklad je pouhé přiblížení k aplikovanému právnímu předpisu.⁴²

Důležitý je právě historický výklad tohoto pojmu „výroba“ vybraných výrobků, který jsem se pokusil výše nastínit, či podložit jednotlivými konkrétními historickými důkazy a tvrzeními. Je tedy logické, že se mnou provedený historický exkurz do vývoje tohoto pojmu opírá zejména o úmysl zákonodárce při přijímání této právní normy (proč byla právě takto přijata). Proto jsem poukázal na tvorbu zákona o spotřebních daních při daňové reformě roku 1993. Tento historický výklad (originalistický) podpírá i výklad teleologický, neboť ten zjišťuje objektivní význam pojmu „výroba“ vybraných výrobků z pohledu osoby, která má tomuto významu pojmu dostatečně rozumět (předvídat jeho dopady na jeho podnikání).

⁴²Například nález Ústavního soudu ze dne 17. prosince 1997, sp.zn. Pl. ÚS 33/97, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2004, čj. 3 Afs 24/2004.

Směrnice RADY ES (EU)

Pro ucelený pohled na „výrobu“ doplňuji i relevantní ustanovení

- Směrnice RADY 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS

KAPITOLA III - VÝROBA, ZPRACOVÁNÍ A DRŽENÍ; Článek 15

1. Každý členský stát přijme předpisy pro výrobu, zpracování a držení zboží podléhajícího spotřební dani v souladu s touto směrnicí.
 2. Výrobu, zpracování a držení zboží podléhajícího spotřební dani, nebyla-li dosud zaplacená, je nutno uskutečňovat v daňovém skladu.
- Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků

Článek 6

Za výrobce se považuje fyzická nebo právnická osoba usazená v Unii, která zpracovává tabák na tabákové výrobky určené k maloobchodnímu prodeji.

Tuto „tabákovou“ definici do zákona o spotřebních daních zákonodárce dosud nezpracoval.

Příloha 2

Přehled judikátů, které se opírají o význam pojmu „výroba“ vybraných výrobků, uvedený ve výše popsaných rozsudcích Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu a jejich doktrinární výklad (bez dalšího komentáře):

[4] Usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 1.2012, č.j. III. ÚS 3392/10

- **Posuzované zdaňovací období - červen a červenec 2006**

„Lze proto uzavřít, že oba soudy (zejména pak Nejvyšší správní soud) se plně vypořádaly se všemi právními otázkami, jež stěžovatel učinil základem svých námitek, opírajíce se přitom - zejména při výkladu pojmu výroba ve smyslu § 3 zákona o spotřebních daních - i o vlastní konstantní judikaturu; nelze přitom přehlédnout, že právě právní názor Nejvyššího správního soudu k pojetí výroby pro potřeby tohoto zákona vyznívá zcela souladně i závěrem, jež k této otázce zaujal Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 157/97 (publ. ve Sbírce nálezů a usnesení ÚS, sv. 18, č. 99), podle něhož **při výrobě "nejde jen o samotný technologický proces vzniku výrobku, při němž dochází ke změně jeho vnitřních vlastností, ale též o postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního jen v důsledku své vnější úpravy, změny. Vnější úpravou výrobku nepochybně může být i jeho nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení při uspokojování určité potřeby, jež je rozdílné od určení výrobku původního".** [...]

Shrnutím řečeného je namístež úsudek, že zde není relevantní důvod, pro který by provedená řízení a jejich výsledek bylo možné hodnotit jako ústavněprávně nepřijatelné; podmínky, za kterých soudy provedené řízení a jeho výsledek překračuje hranice ústavnosti, zde tedy splněny nejsou; **nelze dovodit ani excesivní odklon od výkladových nebo procesních standardů obecných soudů ani od zásad přezkumu, traktovaných v judikatuře Ústavního soudu.**“

[5] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6.2005, sp. zn. 5 Afs 161/2004 – 66:

- **Problematika tabáku – rok 2002**

[6] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6.2009, sp. zn. 9 Afs 88/2008 – 99:

- **Posuzované zdaňovací období - únor 2006**

[strana 112 odůvodnění rozsudku – poslední odstavec]

„Mimo výše uvedené Nejvyšší správní soud pro úplnost připomíná, že otázkou zpracování, resp. posouzení „výroby“ se již zabýval např. ve svém rozsudku **ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 161/2004 – 66**, publikovaném pod č. 1050/2007 Sb. NSS, v němž vyslovil, že *„pokud žalobce nakoupenou surovinu dále přesíval, třídil, rozvažoval, balil a konečný produkt označil názvem, který předurčoval jeho účel použití, zhotovoval předmět – výrobek určený k odbytu, tedy vyráběl.“*“

[7] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10.2010, sp. zn. 8 Afs 2/2010 – 69:

- **Posuzované zdaňovací období - září a prosinec 2006**

[strana 72 a 73 odůvodnění rozsudku – poslední odstavec]

„Např. v rozsudku **z 26. 4. 2007, čj. 5 Afs 96/2006 - 58**, (v němž soud odkázal na obdobný rozsudek, a to **z 24. 6. 2005, čj. 5 Afs 161/2004 - 66**), bylo uvedeno, že „výrobou je nejen samotný technologický proces vzniku výrobku, při kterém dochází ke změně jeho vnitřních

vlastností, ale též postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního jen v důsledku své vnější úpravy“. Obdobně Ústavní soud v nálezu z 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, judikoval, že vnější úpravou výrobku, v jejímž důsledku je finální produkt odlišný od produktu původního, „může být i jeho nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení při uspokojování určité potřeby, jež je rozdílné od určení výrobku původního“.

Z novější judikatury lze poukázat na rozsudek z 26. 6. 2009, čj. 9 Afs 88/2008 - 99, v němž soud rovněž odkázal na citovaný rozsudek pátého senátu, Citovanou starší judikaturu lze tedy využít i pro výklad zákona č. 353/2003 Sb.“

[8] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8.2015, sp. zn. 1 Afs 82/2015 – 58

- **Posuzované zdaňovací období - srpen a říjen 2010 a únor 2011**

[bod 19 a 20 odůvodnění rozsudku]

„(19) Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006 – 58, publ. pod č. 1268/2007 Sb. NSS konstatoval, že výrobu je třeba chápat nejen jako technologický proces vzniku nového výrobku, při němž dochází ke změně vlastností, ale rovněž postup, kdy konečný produkt se odlišuje od původního produktu jen v důsledku své vnější úpravy. Výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení. K otázce výroby se vyslovil rovněž Ústavní soud v nálezu ze dne 27. 6. 2000, ve věci sp. zn. II. ÚS 157/97, kde mimo jiné konstatoval, že výrobou ve smyslu § 3 zákona o spotřebních daních je i proces administrativní změny, tj. právně významné nové označení výrobku.

(20) Jak ze samotného ustanovení zákona o spotřebních daních, tak i z k němu se vztahující judikatury jednoznačně vyplývá, co je obsahem pojmu výroba. Není zde dán tedy žádný prostor pro jakékoliv pochybnosti, při nichž by měla být právní úprava vykládána ve prospěch stěžovatele, jak se sám domnívá.“

[9] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10.2019, sp. zn. 3 Afs 242/2017 – 35:

- **Posuzované zdaňovací období - září 2010**

[v bodě 21 odůvodnění rozsudku – závěr bodu]

„Městský soud správně dovedl, že pojem výroba je autonomním pojmem zákona o spotřebních daních, jehož obecný význam je ve vztahu k posouzení daňové povinnosti irelevantní. Vycházel přitom z judikatury správních soudů i Ústavního soudu, podle níž se výrobou rozumí jak technologický proces vzniku nového výrobku, tak vnější změna v úpravě či změna nomenklaturního označení (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006-58, č. 1268/2007 Sb. NSS). Pod tento pojem pak spadá mimo jiné také neúmyslné smíchání výrobků (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 12. 8. 2015, č. j. 1 Afs 82/2015-31), či nové právně významné označení výrobku (nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97).