

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 15. 9. 2021

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 24. 9. 2021

Daň z příjmů

584/19.05.21 Některé nejasné otázky ohledně nové metody paušální daně16

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 15. 9. 2021

DPH

585/15.09.2021 Nájem nemovitých věcí – praktické dopady příspěvku

576/19.05.21 27

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

PŘÍSPĚVEK V PROJEDNANÝCH ČÁSTECH UZAVŘEN BEZ
ROZPORU KE DNI 16. 6. 2021

PŘÍSPĚVEK V ČÁSTI II. VKLAD CENNÝCH PAPÍRŮ a PODÍLŮ, ODLOŽEN

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

586/15.09.2021 Oprava základu daně při zpětných platbách zdravotním pojišťovnám

Předkládá: Ing. Martin Novák, daňový poradce, č. osv. 4523

Ing. Tomáš Synák, daňový poradce, č. osv. 5199

**PŘÍSPĚVEK V PROJEDNANÝCH ČÁSTECH UZAVŘEN BEZ
ROZPORU KE DNI 16. 6. 2021
PŘÍSPĚVEK V ČÁSTI II. VKLAD CENNÝCH PAPÍRŮ a PODÍLŮ, ODLOŽEN
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 obchodního 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 svěrenského 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 svěrenského 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 svěrenského 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 svěrenského 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 svěrenského 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 svěrenského 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“.

Stanovisko GFŘ:

K dílčímu závěru č. 1

k bodu 1

Souhlas se závěrem předkladatele.

Při stanovení vstupní ceny vloženého hmotného majetku se postupuje dle § 29 odst. 8 ZDP.

k bodu 2

Souhlas se závěrem předkladatele.

Vstupní cena vloženého hmotného majetku bude stanovena dle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP.

k bodu 3

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Nabyvatel vkladu dle § 30 odst. 10 ZDP pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem (tj. vkladatelem), a to ze vstupní ceny, ze které odpisoval vkladatel při zachování způsobu odpisování. To znamená, že nabyvatel vkladu musí od vkladatele převzít vstupní cenu (§ 29 odst. 1 ZDP), zůstatkovou cenu (§ 29 odst. 2 ZDP), způsob odpisování (§ 30 odst. 2 ZDP) i dobu odpisování (§ 30 odst. 1 ZDP). V případě, kdy vkladatel nezapočal odpisování vloženého hmotného majetku, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku vstupní cena, z níž by vkladatel odpisy uplatňoval (§ 29 odst. 1 ZDP).

k bodu 4

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Nabyvatel vkladu dle § 32a odst. 4 ZDP pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem (tj. vkladatelem, který měl majetek zahrnut ve svém obchodním majetku, a mohl jej odpisovat). To znamená, že nabyvatel vkladu musí od vkladatele převzít vstupní cenu.

k bodu 5

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 32a odst. 4 ZDP, dle kterého nabyvatel u vloženého nehmotného majetku pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem (tj. vkladatelem), se vztahuje pouze na případy, kdy vkladatelem mohly být u tohoto majetku uplatňovány daňové odpisy (tj. např. vkladatel, který je fyzickou osobou, měl nehmotný majetek zahrnut v obchodním majetku).

Vzhledem ke skutečnosti, že ZDP explicitně neupravuje postup u nabyvatele v případě vkladu nehmotného majetku, u kterého nemohly být u vkladatele uplatňovány daňové odpisy (např. vkladatel, který je fyzickou osobou, neměl nehmotný majetek zahrnut v obchodním majetku), použije se na tento případ ve smyslu ustanovení § 32a odst. 7 ZDP postup pro stanovení vstupní ceny uvedený pro hmotný majetek v ustanovení § 29 odst. 8 ZDP a § 29 odst. 1 písm. d) ZDP. To znamená, že v případě vkladu nehmotného majetku fyzickou osobou, který nebyl zahrnut v obchodním majetku vkladatele a byl fyzickou osobou pořízen v době kratší než 5 let před jeho vložením, je u nabyvatele vstupní cenou dle § 29 odst. 8 ZDP pořizovací cena (při úplatném pořízení majetku), vlastní náklady (u majetku vyrobeného ve vlastní režii) nebo cena stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí (jedná-li se o majetek nabytý vkladatelem bezúplatně). V případě vkladu nehmotného majetku fyzickou osobou, který nebyl zahrnut v obchodním majetku vkladatele a byl fyzickou osobou pořízen v době delší než 5 let před jeho vložením, je u nabyvatele vstupní cenou dle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP reprodukční pořizovací cena. Ve všech případech se musí jednat o nehmotný majetek, který je způsobilý k odpisování.

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 uvedenou 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...*“. Intepretaci 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/ážia:

- 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**

Stanovisko GFŘ:

V této části je příspěvek odložen.

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 vyšší daňově relevantní nabývací ceny, ale pro některé situace obsahuje ustanovení o vyšší 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 nabyl úplatně,
- 2. cena podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku ke dni nabytí pozemku členem obchodní korporace, pokud jej nabyl bezúplatně.

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.);

Stanovisko GFR:

K dílčímu závěru č. 3

k bodu 1

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

Při prodeji pozemku nabytého vkladem od vkladatele, který je fyzickou osobou, která neměla pozemek zahrnut v obchodním majetku a vklad uskutečnila do 5 let od nabytí pozemku, může nabyvatel uplatnit dle § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP jako daňově uznatelný výdaj pořizovací cenu pozemku, za kterou jej úplatně nabyl vkladatel, nebo cenu podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku ke dni nabytí pozemku vkladatelem, pokud jej nabyl bezúplatně.

K nabývací hodnotě pozemku k okamžiku jeho vyčlení/vkladu se nevyjadřujeme, neboť ustanovení § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP je aplikovatelné pouze při prodeji pozemku nabytého vkladem/vyčleněním.

Pro vymezení nabývací ceny pozemku nabytého vkladem u jeho příjemce by byla nutná legislativní úprava v ZDP.

k bodu 2

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

Při prodeji pozemku nabytého vkladem od vkladatele, který je fyzickou osobou, která neměla pozemek zahrnut v obchodním majetku a vklad uskutečnila po 5 letech od nabytí pozemku, může nabyvatel uplatnit jako daňově uznatelný výdaj reprodukční pořizovací cenu ke dni vkladu, tj. cenu stanovenou podle právních předpisů upravujících oceňování majetku pro účely vkladu.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. ta) ani § 24 odst. 11 ZDP limitující daňově uznatelný výdaj v případě prodeje pozemku nabytého vkladem nelze v tomto případě uplatnit.

K nabývací hodnotě pozemku k okamžiku jeho vyčlení/vkladu se nevyjadřujeme, neboť ustanovení § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP je aplikovatelné pouze při prodeji pozemku nabytého vkladem/vyčleněním.

Pro vymezení nabývací ceny pozemku nabytého vkladem u jeho příjemce by byla nutná legislativní úprava v ZDP.

k bodu 3

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 24 odst. 11 ZDP se neuplatňuje u nabyvatele při nabytí pozemku vkladem od právnické osoby nebo fyzické osoby, která tento pozemek měla zahrnut v obchodním majetku, ale uplatní se u nabyvatele až v případě prodeje takto nabytého pozemku, kdy nabyvatel může jako daňově uznatelný výdaj uplatnit cenu pozemku evidovanou v jeho účetnictví maximálně však do výše hodnoty pozemku evidované v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele.

III. Vklad pohledávek

U pohledávek je vhodné zvážit relevantnost několika ustanovení:

U obchodních korporací při „prvotním“ nepeněžitým vkladu při založení společnosti je nutné pohledávku **ocenit 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).

Stanovisko GŘ:

K dílčímu závěru č. 4 k bodu 1

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Skutečnost, že ZDP výslovně neupravuje výši nabývací ceny pohledávky nabyté vkladem u jeho příjemce (obchodní společnosti nebo svěřenského fondu) není důvodem k tomu, aby byla konstruována nabývací cena pro účely ZDP ve výši účetní hodnoty přijatého vkladu, tj. v reprodukční pořizovací ceně ke dni vkladu/vyčlenění. Při nakládání s těmito pohledávkami bude jejich nabyvatel uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj „hodnotu“ pohledávky, která je stanovena v příslušných ustanoveních ZDP (např. § 24 odst. 2 písm. s), § 24 odst. 11 ZDP).

Pro vymezení nabývací ceny pohledávky nabyté vkladem u jejího příjemce by byla nutná legislativní úprava v ZDP.

k bodu 2

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 3

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 4

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Při prodeji (resp. postoupení) pohledávky nabyté následným vkladem se uplatní ustanovení § 24 odst. 11 ZDP, přičemž příslušný výdaj bude možné uplatnit jako daňově uznatelný pouze do výše hodnoty pohledávky evidované v účetnictví nebo daňové evidenci u „prvního“ vkladatele (právnícké osoby nebo fyzické osoby, která měla pohledávu zahrnutou v obchodním majetku).

Příklad: Poplatník C (obchodní korporace) nabytl pohledávku vkladem (za 120) od společníka B (obchodní korporace), která ji rovněž nabyla vkladem (za 100) od fyzické osoby A, která ji měla v „soukromém“ majetku (za 60). Při prodeji (postoupení) pohledávky může společnost C dle § 24 odst. 11 ZDP uplatnit související výdaj jako daňově uznatelný pouze do výše jeho hodnoty evidované v účetnictví společníka B ve výši 100, hodnotou výdaje ve výši 60 u poplatníka A, který měl pohledávku v „soukromém“ majetku, nebude výdaj u společníka C limitován.

k bodu 5

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 6

Souhlas se závěrem předkladatele.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 24. 9. 2021**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 dani, 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 věčné 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.

Stanovisko GFR:

S navrženým stanoviskem nelze souhlasit.

Smyslem úprav základu daně podle § 23 odst. 8 ZDP je, aby též z důvodu přechodu mezi různými daňovými režimy poplatníka byla eliminována negativní a nežádoucí daňová optimalizace, jejímž nástrojem by se tak stal v daném případě institut paušální daně, a to nejen v čase reálného přechodu mezi různými způsoby stanovení daňové povinnosti poplatníka, ale také z důvodu zneužití tohoto institutu do budoucna ve zdaňovacích obdobích následujících. Jde o vyloučení stavu, kdy vlivem přechodů mezi zdaňovacími obdobími s různým režimem zdanění by mohlo dojít k nezdanění některých složek majetku a dluhů nebo naopak k jejich opakovanému zahrnutí do zdanitelných příjmů a daňově uznatelných výdajů.

Jinými slovy, jak uvedl NSS ve svém rozhodnutí ze dne 5. 6. 2014, pod čj.: 9 Afs 78/2013 – 28 (viz bod 22) ke smyslu úprav podle § 23 odst. 8 ZDP, “mění-li poplatník způsob v uplatnění výdajů, měl by začínat „s čistým stolem“, což dopadá bezesporu též na povinnost úprav z důvodu přechodu mezi zdaňovacími obdobími, kdy je poplatníkovi stanovena daň ve výši paušální daně, a zdaňovacími obdobími, kdy poplatník využije postup podle § 7 odst. 7 ZDP”.

ZDP v ustanovení § 23 odst. 8 požaduje provedení úprav základu daně mimo jiné při změně způsobu uplatnění výdajů (skutečné na %), při změně ve vedení povinných evidencí (DE nebo účetnictví) a dále též při změně způsobu stanovení daně (při přechodu ze zdaňovacího období, ve kterém daň není rovna paušální dani, do zdaňovacího období, za které je daň rovna paušální dani a naopak). Příslušné úpravy je vždy nutné provést podle § 23 odst. 8 písm. b) bodů 1, 2 nebo 3 ZDP v závislosti na tom, jakým způsobem stanovoval svou daň v prvním uvedeném zdaňovacím období.

Obecně je třeba konstatovat, že poplatník vstupem do paušálního režimu nerezignuje na své příjmy a výdaje, na majetek (pohledávky, zásoby aj.) a dluhy, neboť tyto mu nadále vznikají, pouze se pro dané zdaňovací období rozhodl pro jiný způsob stanovení daně – formou paušální daně.

GFŘ odkazuje na ustanovení § 23 odst. 8 ZDP, podle kterého je zákonem jednoznačně daná povinnost poplatníkovi, 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 ZDP, **upravit základ daně za zdaňovací období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, 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.** Úpravy se vždy provádí o stavy příslušných položek k okamžiku přechodu z jednoho zdaňovacího období do druhého. Z povinnosti provádění těchto úprav tak vyplývá, že poplatník musí přesto, že mu zákon neukládá vedení takové evidence, zjistit skutečný stav pohledávek, dluhů a zásob k poslednímu dni zdaňovacího období, za které má daň rovnu paušální dani a po kterém přechází do zdaňovacího období, ve kterém daň určuje na základě účetnictví nebo využívá paušální výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP.

Zmíněné úpravy se vztahují k okamžiku přechodu, tj. **k 1. 1. příslušného roku**, i když jsou skutečně prováděny až při podání DAP (po skončení zdaňovacího období), protože v předchozím zdaňovacím období, kdy byl poplatník v paušálním režimu, nelze z důvodu absence základu daně úpravu provést. O hodnotu pohledávek se základ daně zvyšuje stejně jako v případě přechodu z daňové evidence na uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP. Protože se úpravy provádějí k datu 1. 1., tak při úhradě takové pohledávky v průběhu zdaňovacího období uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP lze následně aplikovat § 23 odst. 4 písm. d) ZDP, podle kterého se do základu daně nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka, tj., tyto příjmy již nevstoupí do zdanitelných příjmů, ke kterým by potom poplatník uplatnil výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP.

Jak sám předkladatel uvádí, stejně se postupuje při přechodu z vedení daňové evidence na uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP, pouze se zmíněná úprava provádí v jiném zdaňovacím období.

V konkrétních, zákonem stanovených situacích se pohledávky vyloučí ze základu daně. Tato situace může podle Přílohy č. 2 k ZDP nastat při přechodu z vedení účetnictví na vedení daňové evidence, což nedopadá na výše uvedenou situaci.

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.

Stanovisko GŘŘ:

Nesouhlas se stanoviskem. Viz bod 1.1.

Obdobně jako u bodu 1.1. GŘŘ odkazuje na ustanovení § 23 odst. 8 ZDP, podle kterého je zákonem jednoznačně daná povinnost poplatníkovi, 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 ZDP, upravit základ daně za zdaňovací období, ve kterém poplatník vede účetnictví nebo uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ZDP, 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.

Zmíněné úpravy se opět vztahují k okamžiku přechodu, tj. k 1. 1. příslušného roku, i když jsou skutečně prováděny až při podání DAP (po skončení zdaňovacího období),

protože v předchozím zdaňovacím období, kdy byl poplatník v paušálním režimu, nelze z důvodu absence základu daně úpravu provést. Při úhradě takového dluhu v průběhu zdaňovacího období uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP, nelze takovou úhradu žádným způsobem promítnout do daňových výdajů a poplatník by takový výdaj nikdy nepromítnul při zjišťování základu daně, čímž by byl zkrácen na svých právech. Jak sám předkladatel uvádí, stejně se postupuje při přechodu z vedení daňové evidence na uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP, pouze se zmíněná úprava provádí v jiném zdaňovacím období.

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 nespoteřované 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 nespoteřoval 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 zpochybnován ani jeden z postupů poplatníka.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas se stanoviskem.

ZDP neumožňuje poplatníkovi zvolit postup při úpravách dle § 23 odst. 8 ZDP podle jeho vlastního uvážení. Zmíněné úpravy se vztahují k okamžiku přechodu, tj. **k 1. 1. příslušného roku**, i když jsou skutečně prováděny až při podání DAP (po skončení zdaňovacího období), protože v předchozím zdaňovacím období, kdy byl poplatník v paušálním režimu, nelze z důvodu absence základu daně úpravu provést. V dané situaci je proto nutné zvolit analogický postup jako při přechodu z vedení daňové evidence na uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP a o cenu nespotřebovaných zásob základ daně zvýšit. Při dalším prodeji těchto zásob se do základu daně zahrne pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně.

Jak sám předkladatel uvádí, stejně se postupuje při přechodu z vedení daňové evidence na uplatnění výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP, pouze se zmíněná úprava provádí v jiném zdaňovacím období.

Doplnění autorem na základě projednání:

Lze stanovisko GŘ chápat tak, jak je uvedeno v následujícím příkladu?

Poplatník minulých 20 let uplatňoval paušální výdaje. V roce 2021 měl příjem 500 tis. Kč a uplatnil paušální daň. Při přechodu z uplatňování paušálních výdajů na paušální daň neměl povinnost dodanit zásoby. K 31. 12. 2021 má na skladě nespotřebované zásoby materiálu nahromaděné za celou dobu podnikání v hodnotě 3 mil. Kč. V roce 2022 uplatňuje opět paušální výdaje. Výdaje na pořízený materiál neuplatnil nikdy na snížení základu daně. Přesto má povinnost si zvýšit základ daně (v prvním roce opětovného použití paušálních výdajů) o hodnotu zásob tj. o 3 mil. Kč a tedy odvést z příjmů 500 tis. Kč dosažených v období paušálních daně na dani minimálně 557 tis. Kč (1,2 tis. paušální daň + 15 % resp. 23 % z hodnoty zásob)?

Anebo dle uvedené zásady zahajování „s čistým stolem“ (zahájení paušálního režimu (k 1. 1. 2021), bude dodávat pouze část zásob pořízenou v roce 2021 a v případě zásob určených dle druhu bude mít povinnost prokazovat, zda zásoby evidované k 31. 12. 2021 pořídil v roce 2021 nebo dříve?

Stanovisko GŘ:

Vzhledem ke skutečnosti, že poplatník uplatňující výdaje % z příjmů je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, nemá povinnost vést evidenci zásob. V letech, kdy uplatňoval výdaje % z příjmů, tedy žádné zásoby neevidoval a z tohoto důvodu tak žádné zásoby za toto období nebudou součástí nespotřebovaných zásob, o jejichž cenu se ve smyslu § 23 odst. 8 ZDP upravuje základ daně. V takovém případě mu následně při přechodu ze zdaňovacího období, kdy jeho daň je rovna paušální dani do zdaňovacího období, kdy bude zase uplatňovat výdaje % z příjmů, vznikne povinnost zvýšit základ daně za zdaňovací období, ve kterém uplatňuje výdaje % z příjmů, o cenu nespotřebovaných zásob, které eviduje, tj. o cenu nespotřebovaných zásob pořízených v roce, kdy jeho daň byla rovna paušální dani.

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, nejedená 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.

Stanovisko GFR:

Souhlas s první větou stanoviska.

Nesouhlas se závěrem, že v situaci, kdy daň poplatníka není rovna paušální daní a poplatníkovi vznikne povinnost podat DAP, ve kterém vyčíslí skutečné příjmy a výdaje, tak že v takovém případě se jím vedená evidence stane zpátky daňovou evidencí podle ZDP se všemi důsledky. Pokud se poplatník rozhodne a platně vstoupí do paušálního režimu, nemá od okamžiku vstupu do paušálního režimu povinnost vést daňovou evidenci podle § 7b ZDP (tj. od 1. 1. příslušného roku nevede daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP se všemi dopady vyplývajícími z § 4 odst. 4 ZDP).

Doplnění autorem na základě projednání:

Lze stanovisko GFR chápat tak, jak je uvedeno v následujícím příkladu?

Poplatník vstoupil do paušálního režimu. Z důvodu, že (a) příjmy dle § 7 překročily 1 mil. Kč, nebo (b) se stal plátcem DPH, nebo (c) měl příjmy v § 9 nebo v § 10, které nesouvisí s jeho podnikáním (nejedná se přitom o pronájem nebo prodej majetku, který před vstupem do paušálního režimu měl zařazen do obchodního majetku; jedná se o příjmy, které by byly v dílčím základu daně i při vedení daňové evidence) podává poplatník za toto období přiznání. Tento poplatník, může (při dodržení dalších podmínek) za dané období dle § 26 odst. 5 ZDP uplatnit odpisy majetku, který používá pro dosažení příjmů dle § 7; nevztahuje se na něj ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) a může uplatnit výdaje za opravy a údržbu tohoto majetku; může dle ZDP § 24 odst. 1 písm. k) uplatnit skutečné výdaje za PHM a v případě, že se v následujícím období rozhodl pro jiný způsob vykazování výdajů, bude se na něj pro potřeby § 23 odst. 8 ZDP hledět jako na poplatníka, který vedl daňovou evidenci.

Stanovisko GFŘ:
Souhlas.**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.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se stanoviskem, viz. bod 2.

Vstupem do paušálního režimu (tj. od 1. 1. příslušného roku) poplatník přestává vést daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP se všemi dopady vyplývajícími z § 4 odst. 4 ZDP. Plynou-li v tomto režimu poplatníkovi příjmy z nájmu či prodeje majetku, který byl před přechodem na paušální daň v obchodním majetku poplatníka a jejich celková výše přesáhne 15 tis. Kč, jedná se o příjmy dle § 9 a § 10 ZDP a takhle je nutné je do podaného DAP uvést, i když následně není poplatníkovi stanovena paušální daň, protože je povinen podat DAP za příslušné zdaňovací období. V takovém případě poplatník ovšem nadále zůstává v paušálním režimu.

Doplnění autorem na základě projednání:

Lze stanovisko GFŘ chápat tak, jak je uvedeno v následujícím příkladu?

Poplatník vstoupil do paušálního režimu. Pronajme nebo prodá majetek, který používá v souvislosti s dosahováním příjmů dle § 7 a související příjmy převyšují 15 tis. Kč.

Vzhledem k tomu, že nevede daňovou evidenci, není prodáný resp. pronajatý majetek součástí obchodního majetku a jedná se tudíž o příjmy dle § 10 resp. § 9. Z tohoto

důvodu neuplatní paušální daň, ale musí podat přiznání. I když se rozhodne uplatnit v dílčím základu dle § 7 skutečné výdaje, příjem z pronájmu výše uvedeného majetku zůstane zařazen do dílčího základu daně dle § 9, a pokud poplatník neuplatňuje z jiných pronájmů dle § 9 paušální výdaje, může i zde uplatnit odpisy a náklady na opravu a údržbu pronajatého majetku na snížení dílčího základu dle § 9 (a to přesto, že majetek byl v daném období kromě pronájmu používán i pro dosahování příjmů dle § 7). Přesněji řečeno uplatní poměrnou část odpisů a poměrnou část výdajů na opravu a údržbu jako výdaj v § 7 a poměrnou část v § 9.

Příjem z prodeje majetku zůstane zařazen do dílčího základu daně dle § 10, a tento příjem lze snížit o zůstatkovou cenu majetku (a to přesto, že majetek byl v daném období používán i pro dosahování příjmů dle § 7). Odpisy tohoto majetku a případné náklady na opravy a údržbu tohoto majetku uplatní jako výdaj v dílčím základu dle § 7.

Stanovisko GŘ:

Nesouhlas.

Za předpokladu, že poplatník po celé zdaňovací období, kdy byl poplatníkem v paušálním režimu, pronajímal majetek, jedná se o pronájem majetku, který není zahrnut v OM, a tudíž se jedná o příjmy dle § 9 ZDP a pouze při stanovení tohoto dílčího základu daně lze uplatnit výdaje vztahující se k tomuto majetku. Nebude tedy uplatněna poměrná část odpisů a výdajů na opravu a údržbu jako výdaj dle § 7 ZDP, ale všechny výdaje pouze související s příjmy dle § 9 ZDP. I když poplatník tento majetek používal pro dosažení příjmů dle § 7 ZDP, nejedná se o majetek zařazený v OM, a proto nelze výdaje k příjmům dle § 7 ZDP uplatnit.

Jedná-li se o prodej majetku v roce, kdy je poplatník v paušálním režimu, tak skutečnost, že je poplatník v paušálním režimu značí, že tento majetek již není v OM. Není proto možné ani do doby prodeje uplatnit výdaje na opravu a údržbu u příjmů dle § 7 ZDP. Následně lze u příjmů z prodeje tohoto majetku, které se zahrnou do příjmů dle § 10 ZDP, uplatnit výdaje v souladu s ust. § 10 odst. 5 ZDP.

4. Závěr

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 15. 9. 2021

DPH

**585/15.09.2021 Nájem nemovitých věcí – praktické dopady příspěvku
576/19.05.21**

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 projednal s GFŘ příspěvek 576/19.05.21, v němž si kladl za cíl v obecné rovině vyřešit otázku aplikace § 56a odst. 3 ZDPH. Konkrétně předkladatel dovedl následující (dál jen “Názor Předkladatele”):

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.

GFŘ s Názorem Předkladatele vyjádřilo nesouhlas a příspěvek 576/19.05.21 byl uzavřen s rozporem. Nicméně ukazuje se, že GFŘ vyjádřilo svůj pohled na věc způsobem, který zakládá další nejasnosti v praxi.

Pro předhlednost toho, kde vznikají zásadní nejasnosti v textu odpovědi GFŘ, předkladatel postupně vpisuje vlastní komentáře do celé příslušné reakce GFŘ (včetně poznámek pod čarou), která je v následující části barevně odlišena.

Cílem tohoto příspěvku je získat jednotnou interpretaci aplikace §56a odst. 3 ZDPH v této věci.

2 Rozbor problematiky

Tato část je členěna na tři pasáže. Prvá pasáž ukazuje, z čeho vyplývá setrvávající praktická nejasnost. Druhá pak vysvětluje, co nejspíše vedlo GFŘ k určitým závěrům. Třetí pasáž již jen věc tematicky doplňuje, a to v oblasti domnělého cíle, který zákonodárce mohl sledovat.

2.1. Praktické nejasnosti

Pro jistotu předkladatel předem podotýká, že poznámka pod čarou č. 2 náleží k textu formulovanému GFŘ - předkladatel ji z ilustrativních důvodů zvýraznil žlutě.

Stanovisko GFR:

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 GFR nesdílí pohled předkladatele na danou věc.

V tomto ohledu je nutné zásadně uvést, že režim zdanění¹, 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.

Předkladatel chápe výše uvedený text tak, že GFR chce vyjádřit, že datum uskutečnění plnění nastává tak, jak je uvedeno v §21 ZDPH. V tomto lze souhlasit.

Přechodné 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 243², 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 vztaheno k daňovým povinnostem, které nastaly do 31. 12. 2020 a právy a povinnostmi 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.

Ve výše uvedeném textu lze nalézt pouze

1. Tvrzení v rámci první věty o tom, že dotčené přechodné ustanovení je nutné vykládat tak, že nájmy nemovité věci uvedené v § 56a odst. 3 ZDPH budou povinně osvobozeny bez ohledu na den uzavření smlouvy, a

¹ V tomto smyslu srov. § 47 odst. 2 ZDPH.

² 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 GFR).

2. Zdůvodnění ve druhé větě, v jehož rámci GFŘ ujasňuje, že předmětné přechodné ustanovení dle bodu 11. Novely týkající se otázky aplikace §56a odst. 3 ZDPH nezasahuje pro futuro.

Toto zdůvodnění ad bod 2) je přitom v rozporu s tvrzením ad bod 1). Na jednu stranu GFŘ tvrdí, že předmětné přechodné ustanovení je vztaženo k daňovým povinnostem, které nastaly do 31. 12. 2020 a nikoli k daňovým povinnostem pro futuro, a na druhou stranu současně tvrdí, že je nutné toto přechodné ustanovení vykládat v tom smyslu, že nájmy nemovité věci uvedené v § 56a odst. 3 ZDPH budou od 1.1.2021 pro futuro povinně osvobozeny od daně bez ohledu na to, kdy byla uzavřena nájemní smlouva dle tuzemských právních předpisů.

Rozporuplný názor GFŘ na (ne)aplikovatelnost bodu 11. přechodného ustanovení Novely je zdrojem nejasností zmíněných v úvodu. To vše je dále zesíleno faktem, že ve skutečnosti ani jedna z variant pohledu na předmětná přechodná ustanovení (tj. zda je či není relevantní pro futuro) neodpovídá znění ZDPH. Postačí srovnat předmětná ustanovení následujícím způsobem:

- a) Text ZDPH před Novelou zněl „Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jinému plátcí pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatňuje daň”.
- b) Zákonodárce Novelou doplnil jen to, že toto neplatí pro nájem v situacích vyjmenovaných v §56a odst. 3 písm. a)-f) ZDPH.
- c) Zákonodárce v přechodném ustanovení nastavil pravidla pro daňové povinnosti, které nastaly do 31. 12. 2020. Text přechodného ustanovení se vymezuje pouze k daňovým povinnostem do 31.12.2020 a ubezpečuje, že práva a povinnosti s nimi související setrvávají.
- d) Jak vyplývá z předchozího bodu, daňové povinnosti nastávající po 1.1.2021 přechodné ustanovení vůbec nekomentuje.
- e) Přechodné ustanovení ani neukládá, že v minulosti provedená rozhodnutí o zdanění přestávají být účinná pro futuro (to ostatně vyplývá jednak z předchozích bodů, tak i z prosté dikce přechodného ustanovení).

Ve snaze o syntézu rozebíraného stanoviska GFŘ s významem předmětných ustanovení ZDPH překladatel dochází k těmto dvěma variantám:

Varianta A

GFŘ přechodné ustanovení bodu 11. Novely bere v potaz, ale vykládá je v tom smyslu, že učiněná rozhodnutí pozbudou pro nájmy od 1.1.2021 svého účinku. Tzn. GFŘ vykládá dané přechodné ustanovení, jako kdyby znělo například takto:

„Rozhodnutí o uplatnění daně učiněná na základě znění §56a odst. 3 ZDPH přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nejsou účinná pro plnění s datem uskutečnění

ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, a to v případech vyjmenovaných v §56a odst. 3 písm. a)-f) ve znění §56a odst. 3 ZDPH ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“

Předkladatel výše „modelovým příkladem“ přechodného ustanovení chce ilustrovat, že přisuzovat takovýto význam skutečně přijaté zákonné úpravě by bylo hrubé nerespektování aktuálního znění zákona. Viz body a-c výše.

Aby takový výklad byl alespoň myslitelný, bylo by nezbytné tuto interpretaci podpořit jasně seznatelným úmyslem zákonodárce o pozbytí účinku rozhodnutí. Takový úmysl však nelze vysledovat z textu důvodové zprávy (případně Novely) ani v nejmenší míře. K tomu blíže viz část 2.3. *Cíl zákonodárce*.

Varianta B

GFŘ přechodné ustanovení bodu 11. Novely bere skutečně jako zcela nerelevantní a svůj pohled opírá čistě jen o nové znění §56a odst. 3 ZDPH. Podobně jako výše ve variantě A lze však konstatovat, že samotné doplnění §56a ZDPH k 1.1.2021 nemůže mít takový význam, aby historická rozhodnutí učiněná na základě znění §56a odst. 3 ZDPH do 31.12.2020 přestávala být účinná pro plnění od 1.1.2021. K tomu by bylo zapotřebí právě takové přechodné ustanovení (či jeho obdoba), které v rámci „modelového příkladu“ ve variantě A předkladatel představil.

Skutečně přijaté přechodné ustanovení není v žádném případě obdobné představenému „modelovému příkladu“ přechodného ustanovení.

2.2. Nesouvisející odkaz na důvodovou zprávu

Nelze si nepovšimnout citace důvodové zprávy k Novele použité GFŘ (v poznámce pod čarou 2), která s problematikou nijak nesouvisí, nicméně na základě níž GFŘ pravděpodobně dovozuje svůj pohled na řešení.

“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)”

Je však nutno si uvědomit, že ze zákonodárcovy vůle, již vyjádřil k aplikaci nového znění §101a ZDPH, nelze dovozovat pravidla pro aplikaci §56a odst. 3 ZDPH. Proto výše komentované výroky GFŘ zakládají praktickou pochybnost o tom, zda GFŘ při formulování svého postoje vycházelo ze správných předpokladů.

2.3. Cíl zákonodárce

S ohledem na očividně vadný odkaz na nesouvisející pasáž důvodové zprávy k Novele není pak zcela zřejmé, kam míří GFŘ následujícím prohlášením. Generálním

finančním ředitelstvím deklarovaný cíl nelze vysledovat z textu důvodové zprávy (případně textu Novely) ani trochu, natož přiměřeně:

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.

I navazující tvrzení GFR tak lze chápat ambivalentně - opět vychází z ničím nepodloženého tvrzení o cíli zákonodárce a opět se opírá o přechodné ustanovení bodu 11. Novely, jehož dosah na řešenou problematiku je nulový, jak vysvětleno výše v části 1.1.

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 takováto 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 legisvakanci 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.

Podle názoru předkladatele takovýto Generálním finančním ředitelstvím deklarovaný důvod pro stanovení dvouleté legisvakanci lhůty nelze sice vyloučit, ale

- nelze jej vysledovat z textu důvodové zprávy a Novely;
- stejně tak rozumným důvodem mohlo být pro zákonodárce to, aby plátcí, kteří například teprve zahajovali v době procesu přijímání Novely výstavbu, měli dostatečnou míru jistoty v tom, zda budou moci nájem zdaňovat. Krátká legisvakanci lhůta by v jejich případě naopak přinesla poměrně vysokou míru nejistoty. Právě proto byla lhůta stanovena na cca 2 roky, což je doba reflektující dlouhou dobu výstavby a neurčitost toho, jak a kdy se podaří prostory v novostavbě pronajmout. Plátcům tak byl vydán jasný signál, jaký režim budou nuceni následovat, zahájí-li pronájem až v roce 2021;
- stejně tak mohl být záměr zákonodárce jiný. Dostupné materiály odpověď nedávají.

3 Závěr a Návrh

Lze pracovat s hypotézou, že GFR neúmyslně popsalo v příspěvku 576/19.05.21 situaci odlišnou od té, která v jeho rámci byla řešena, tj. že došlo k pouhému vzájemnému nepochopení diskutujících.

Výše uvedený rozbor přitom svědčí o správnosti Názoru Předkladatele, jenž byl vyjádřen v příspěvku 576/19.05.21 takto:

„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.“

Předkladatel nevyklučuje, že existuje argumentace, která by poukázala na nesprávnost Názoru Předkladatele. Pokud však taková argumentace nebude k dispozici, předkladatel navrhuje přijmout výše uvedený Názor Předkladatele a náležitým způsobem jej publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Se závěrem předkladatele nesouhlasíme.

Dochází zde k dezinterpretaci závěrů GFŘ k předcházejícímu příspěvku.

GFŘ zásadně uvádí, že cílem zákonodárce 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 povinně osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Úvahy předkladatele nemění závěry GFŘ vyjádřené k předcházejícímu příspěvku. Byla-li tedy uzavřena nájemní smlouva např. v roce 2019 či 2020, tak takováto 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 legisvakanci lhůtu a to z toho důvodu, aby bylo osobám umožněno upravit smluvní vztahy včetně skutečností uvedených ve veřejných rejstřících tak, aby plně refletovaly novou právní úpravu.

V podrobnostech viz stanovisko GFŘ k předcházejícímu příspěvku.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK **DPH**

586/15.09.2021 Oprava základu daně při zpětných platbách zdravotním pojišťovnám

Předkládá: Ing. Martin Novák, daňový poradce, č. osv. 4523
Ing. Tomáš Synák, daňový poradce, č. osv. 5199

1. Účel příspěvku

Tento příspěvek volně navazuje na předcházející příspěvky týkající se problematiky tzv. „nepřímých bonusů“.³ Jeho účelem je především sjednocení výkladu evropské judikatury ve vztahu k tuzemské praxi týkající se poskytování zpětných plateb zdravotním pojišťovnám farmaceutickými společnostmi.

2. Právní úprava a její výklady

Judikatura SDEU

Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie („SDEU“) ve věci C-462/16 Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG představuje bonus, který poskytne farmaceutická společnost zdravotní pojišťovně, snížení základu daně na straně farmaceutické společnosti v situaci, kdy velkoobchodníci dodávají léčivé přípravky lékárnám, které je vydávají osobám krytým zdravotním pojištěním, z něhož je takto pojištěným osobám hrazena cena za nákup léčivých přípravků.

SDEU v souladu se svou předchozí judikaturou⁴ připomněl, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH v zásadě stanovuje členským státům povinnost, aby snížily základ daně pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. K tomu SDEU uzavřel, že skutečnost, že v této situaci není přímým příjemcem dodávek léčivých přípravků zdravotní pojišťovna, která proplácí úhrady svým pojištěncům, ale sami tito pojištěnci, nemůže narušit přímou souvislost mezi učiněnými dodávkami zboží a přijatým protiplněním.

Bonus je přiznán farmaceutickou společností povinně (dle smluvního ujednání) zdravotní pojišťovně, která uhradila svým pojištěncům výdaje, které posledně uvedení vynaložili na koupi léčivých přípravků. Dle SDEU za těchto podmínek farmaceutická společnost nemůže volně nakládat v plném rozsahu s prostředky, které utřžila z prodeje svých léčivých přípravků lékárnám či velkoobchodníkům a nemůže se tedy v tomto rozsahu jednat o protiplnění obdržené za prodej léčivých přípravků.

Zákon o DPH

§42 Oprava základu daně

(1) Plátce opraví základ daně, nastanou-li tyto skutečnosti:

...

³ Příspěvky KOOV č. 340/14.09.11 Nepřímé bonusy, č. 350/14.12.11 Bonusy poskytované finálním zákazníkům a č. 403/29.05.13 Poskytnutí nepřímého bonusu od zahraničního výrobce zboží.

⁴ Např. rozsudek SDEU ve věci C-317/94 Elida Gibbs.

f) další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně podle § 36 a 36a po dni uskutečnění zdanitelného plnění.

...

(3) Oprava základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné

a) dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně,

...

(4) Při opravě základu daně plátce

a) vystaví opravný daňový doklad, nebo

b) provede opravu základu daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, pokud plátce

1. neměl povinnost vystavit daňový doklad nebo

2. vystavil daňový doklad, ale pro účely vystavení opravného daňového dokladu mu není osoba, pro kterou se původní plnění uskutečnilo, dostatečně známa.

(5) Plátce je povinen vystavit opravný daňový doklad a vynaložit úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby se tento daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění do 15 dnů ode dne uvedeného v odstavci 3.

...

Předcházející příspěvky KOOV

V příspěvku č. 340/14.09.11 *Nepřímé bonusy* GFŘ mimo jiné připustilo, že při poskytnutí nepřímých bonusů dochází ke snížení základu daně. Dále upřesnilo, že s ohledem na skutečnost, že aplikace nepřímého bonusu nedopadá na přímého odběratele poskytovatele bonusu, provede plátce, který nepřímý bonus poskytuje, pouze opravu v evidenci pro daňové účely.

Tyto závěry GFŘ později potvrdilo a dále rozvedlo v příspěvcích č. 350/14.12.11 *Bonusy poskytované finálním zákazníkům* a č. 403/29.05.13 *Poskytnutí nepřímého bonusu od zahraničního výrobce zboží*.

3. Situace

Držitel rozhodnutí o registraci uvádí léčivé přípravky („léky“) na trh v České republice na základě registrace těchto léků v souladu se zákonem o léčivech⁵.

Držitel rozhodnutí o registraci je farmaceutická společnost, která přímo anebo prostřednictvím jiné osoby vyrábí léky a zároveň má oprávnění tyto léky uvádět do oběhu na českém trhu.

Léky jsou pacientovi dodávány přes distribuční řetězec, který zpravidla zahrnuje držitele rozhodnutí o registraci, importéra, (velko)distributory a poskytovatele zdravotních služeb.

Držitel rozhodnutí o registraci může uvádět léky na český trh přímo (držitel registrace je zároveň importérem) nebo prostřednictvím importéra (tj. držitel registrace a importér jsou dvě různé entity (osoby)). V takovém případě jsou často držitel rozhodnutí o

⁵ Zejména § 25 zákona č. 378/2007 Sb., zákon o léčivech a o změnách některých souvisejících zákonů, v platném znění.

registraci a importér součástí stejné mezinárodní skupiny farmaceutických společností (na vyšší úrovni mají společného vlastníka).

Léky jsou dodávány českým poskytovatelům zdravotních služeb, např. nemocnice nebo lékárny (dále „Poskytovatelé“). Poskytovatelé dále poskytují či podávají léky v nezměněném stavu v rámci zdravotní péče (mimo jiné) pojištěncům, kteří jsou pojištěni u zdravotních pojišťoven (dále „ZP“). Poskytovatelé mají se ZP uzavřené smlouvy o úhradě léčivých přípravků poskytnutých či podaných pojištěncům.

ZP s dodavatelem léků (držitelem rozhodnutí o registraci) uzavírají smlouvy o limitaci rizik/nákladů spojených s hrazením léčivých přípravků („Smlouvy“). Dodavatel se Smlouvou zavazuje poskytnout ZP platbu při dosažení dohodnutého limitu ročních nákladů na léčivý přípravek vynaložený ZP, a tím zajistit dosažení úspory nákladů vynaložených na léčivé přípravky z veřejného zdravotního pojištění (platbu dále označujeme jako „Bonus“). Účelem Smlouvy je zvýšit dostupnost léku v rámci poskytování zdravotní péče v České republice, a to kompenzací objemu vynaložených nákladů ZP v souvislosti s terapií lékem. Bonus vyplacený dle Smlouvy nemá povahu prostředků, které jsou získávány v systému zdravotního pojištění. Účelem Smlouvy není jakkoli zasahovat do procesu stanovení maximální ceny a/nebo výše a podmínek úhrady léku, ani jakýmkoli způsobem zasahovat či ovlivňovat preskripční chování lékařů. ZP za Bonus neposkytují protistraně žádné plnění (tj. Bonus nepředstavuje úplatu za poskytnutí služby).

4. Předmět posouzení

Ve většině případů je importér plátce DPH, který pořizuje léky (tuzemský nákup, pořízení zboží z jiného členského státu nebo dovoz) a dodává je na český trh Poskytovatelům. Z titulu lokálního dodání léků importér odvádí DPH na výstupu.

V případech, kdy je Smlouva uzavřena mezi ZP a importérem (plátcem DPH) dle zkušenosti předkladatelů finanční správa obecně akceptuje snížení daně na výstupu importérem z titulu Bonusu poskytnutého ZP.

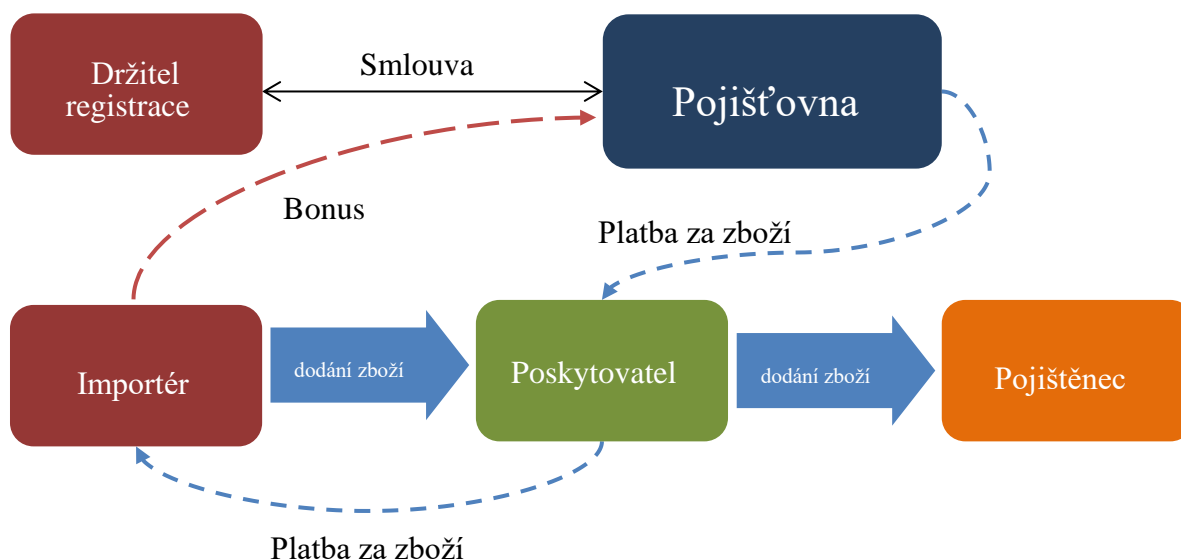
Naše zkušenosti však také ukazují, že ZP (zejména v poslední době) trvají na uzavření Smlouvy s držitelem rozhodnutí o registraci. Tím je typicky zahraniční osoba, která přímo nedodává léky na český trh (a zpravidla v České republice nemá žádné technické ani personální zdroje a není ani plátcem DPH). Importér bývá ve Smlouvách zpravidla uveden jako zástupce Držitele rozhodnutí o registraci.

Plnění smluvních podmínek a vypořádání bonusu v praxi však i nadále fakticky obstarává importér. ZP komunikuje výhradně s importérem, platby zasílá importér (držitel rozhodnutí o registraci je smluvní stranou spíše formálně). Tato situace vede k pochybnostem, zda importér je oprávněn snížit DPH na výstupu z titulu Bonusů vyplacených ZP.

V praxi pak existují případy, kdy uzavření Smlouvy s držitelem rozhodnutí o registraci požadují pouze některé ZP. To vede k situaci, kdy Smlouva na stejný lék je s jednou ZP uzavřena importérem a s druhou ZP držitelem rozhodnutí o registraci. ZP nadále

zasílají požadavky k platbě Bonusu na importéra. Importér vyplácí Bonusy oběma ZP za stejný lék, oba případy fungují identicky, jsou odlišeny pouze formálním uvedením importéra pouze jako zástupce držitele rozhodnutí o registraci (v případě druhé pojišťovny).

(viz. schéma níže)



5. Závěr

Závěr A: Domníváme se, že i za těchto podmínek by měl být importér oprávněn opravit základ daně a daň z titulu výplaty Bonusu. Podmínky popsané ve výše uvedených koordinačních výborech a relevantních rozsudcích Soudního dvora EU, zejména zachování principu neutrality, jsou splněny.

Přestože jsou importér a držitel rozhodnutí o registraci odlišné osoby, Bonus vyplácí a ekonomicky nese importér. Skutečnost, že Smlouva je formálně uzavřena s jiným subjektem, vyplývá pouze z požadavků ZP, kterými se farmaceutické společnosti musí řídit.

Pokud však ve výsledku Bonus ekonomicky nese importér, jsou splněny podmínky uvedené v judikatuře SDEU (tj. importér neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění). Dle našeho názoru tedy musí existovat nárok na úpravu základu daně ve prospěch importéra, jelikož výplata Bonusu jde k jeho tíži, a nezíská tak část úplaty z ceny dodaných léků (smyslem Bonusu je v konečném důsledku snížit cenu léčivého přípravku dodaného na český trh).

Závěr B: Pro potvrzení právní jistoty někteří importéři uzavírají s držitelem rozhodnutí o registraci smlouvu, na základě které přistupují k jeho závazkům vyplývajících ze Smlouvy. Importér je tímto smluvně zavázán vyplácet zdravotním pojišťovnám Bonus, přičemž importérovi nevzniká subrogační nárok vůči držiteli rozhodnutí o registraci na úhradu Bonusu.

Dle našeho názoru existuje nárok na úpravu základu daně ve prospěch importéra, jelikož výplata Bonusu jde k jeho tíži, a nezíská tak část úplaty z ceny dodaných léků.

Dle našich zkušeností je tato situace běžná (a z pohledu snížení DPH z titulu poskytnutého nepřímého bonusu finanční správou aprobovaná) v jiných členských státech, například na Slovensku.

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad uvedený v závěrech výše a vhodným způsobem jej publikovat.