

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM

DPH

450/18.03.15 Uplatnění DPH v případě pobídek v nájemních vztazích

Předkládají: Ing. Martin Šandera, daňový poradce č. 4446
Ing. Bc. Michala Darebná, daňový poradce č. 4909

1 Úvod

Předmětem tohoto příspěvku je vyjasnění otázky správné aplikace daně z přidané hodnoty („DPH“) na pobídky v nájemních vztazích v podobě neúčelového finančního příspěvku ze strany pronajímatele nájemci.

2 Popis situace

Při uzavírání nájemních smluv pronajímatelé často poskytují nájemcům určité výhody, například v podobě sníženého nájemného v počáteční fázi nájemního vztahu, nebo také poskytnutí obvykle jednorázového neúčelového finančního příspěvku nájemci v počátku nájemního vztahu. Věcným smyslem takového příspěvku může být jak částečná či úplná kompenzace souvisejících nákladů nájemce (například na přestěhování do pronajímaných prostor, úpravy těchto prostor či odstupné za předčasné ukončení předchozího nájmu), tak i motivace potenciálního nájemce vůbec vstoupit do nájemního vztahu s tímto novým pronajímatelem, respektive motivace stávajícího nájemce zůstat v nájemním vztahu i nadále. V praxi přitom mohou nastat i situace, kdy je v nájemní smlouvě výslovně uvedeno například to, že bez poskytnutí pobídky by nájemce nájemní vztah neuzavřel (resp. neprodloužil), nebo také povinnost vrátit pronajímateli odpovídající část pobídky, pokud nájemce nedodrží smluvenou dobu nájmu.

V případě takovýchto neúčelových finančních příspěvků ze strany pronajímatele nájemci potom často vzniká otázka, zda předmětná úhrada má či nemá podléhat DPH. Odpovědi na tuto a na související otázky jsou předmětem tohoto příspěvku. Příspěvek se naopak nezabývá účelovými úhradami od pronajímatelů nájemcům za konkrétní plnění, např. za provedení úprav prostor do podoby požadované pronajímatelem (např. jednotný styl s ostatními nájemci), za propagaci pronajímatele nájemcem apod.

3 Analýza

Klíčem k vyřešení nejasností ohledně správné aplikace DPH u nájemní pobídky v podobě jednorázového neúčelového finančního příspěvku by mělo být správné vymezení jejího věcného obsahu, tj. v zásadě zda se jedná či nejedná o úhradu za nějaké samostatné zdanitelné plnění v podobě poskytnutí určité služby nájemcem pronajímateli, a pokud nikoliv, tak jaký charakter tedy úhrada má.

3.1 **Pobídka coby úhrada za poskytnutí samostatné služby**

Poskytnutí služby pro účely DPH je vymezeno v § 14 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“). Podle § 14 odst. 1 ZDPH se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, a to včetně zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.¹

Uzavření nájemní smlouvy a vstup do nájemního vztahu s sebou nese řadu práv a povinností obou smluvních stran, např. závazek pronajímatele přenechat předmět nájmu k užití nájemci, zdržet se výkonu užívacích práv k předmětu nájmu, strpět nájemce ve svých prostorách, nebo naopak závazek nájemce dodržovat sjednaná „pravidla“ či strpět například návštěvy pronajímatele v najatých prostorách. Všechna tato práva a povinnosti vyplývající z uzavřeného nájemního vztahu jsou integrální součástí tohoto nájemního vztahu a tudíž komponentou poskytnuté služby pronájmu jakožto celku. Úplatou za tuto službu jakožto celek je sjednané nájemné, které by mělo plně reflektovat veškerá práva a povinnosti obou smluvních stran utvářející nájemní vztah.

Při posuzování, zda poskytnutí pobídky v podobě jednorázového finančního příspěvku pronajímatele nájemci představuje úplatu za poskytnutou službu či nikoliv, a zda tedy je či není předmětem DPH, by mělo být tudíž zkoumáno, zda pronajímatel získá vstupem konkrétního nájemce do nájemního vztahu jakýchkoliv dodatečných výhod či užitků, které lze vymezit, mimo těch, které přímo vyplývají z nájemní smlouvy. Tuto logiku a přístup zaujal i Soudní dvůr Evropské unie („SDEU“) v rozsudku k případu C-409/98 Mirror Group (dále jen „Rozsudek“). Uvedený Rozsudek se primárně zabýval otázkou osvobození pobídky od DPH. Otázce ohledně osvobození nicméně předchází otázka, zda se jedná vůbec o poskytnutí služby a tudíž zda je pobídka předmětem DPH. K tomuto SDEU v 26. bodě Rozsudku uvedl, že *„plátce daně, který pouze provádí úhradu finančních prostředků v souvislosti s poskytovanou službou, resp. který se k takovéto výplatě zavázal, ještě sám o sobě neuskutečňuje poskytování služeb podle článku 2 odst. 1 Šesté směrnice. Je zřejmé, že nájemce, který se zavazuje (i za přijetí úplaty od pronajímatele) pouze stát se nájemcem a hradit nájemné, tímto samotným úkonem neposkytuje pronajímateli služby.“* SDEU tímto tedy vyslovuje tezi, že jak samotným vstupem do nájemního vztahu, tak i hrazením nájemného a tím pádem i dalším setrváváním v nájemním vztahu nájemce ještě neposkytuje služby ve smyslu Šesté směrnice, a tudíž plnění, které by bylo předmětem daně.

K otázce, kdy by pobídka naopak měla být předmětem DPH, SDEU dále v 27. bodě Rozsudku uvedl, že budoucí nájemce by uskutečnil poskytnutí služby za úplatu, pokud by měl být v postavení tzv. kotevního nájemce a pronajímatel by s vědomím zvýšení atraktivity nabízených prostor díky přítomnosti takového nájemce měl tomuto nájemci poukázat úplatu za jeho závazek přesunout své podnikání do předmětné budovy.

Konkrétní definici kotevního nájemce pro tyto účely přitom Rozsudek blíže nerozvádí, pouze předpokládá vlastnost kotevního nájemce spočívajícího ve zvýšení atraktivity

¹ § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH

nabízených prostor pro ostatní (potenciální) nájemce. V praxi však bude pro správné ošetření pobídky z pohledu DPH vždy zásadní, aby se skutečnost, zda se v konkrétním případě jedná či nejedná o kotevního nájemce, dalo určit jednoznačně a to navíc způsobem, který je prokazatelný. Je tedy zřejmé, že samotné známé jméno nájemce nebude automaticky znamenat, že se jedná o kotevního nájemce.

Pro tyto účely proto navrhuje přístup konzistentní s přístupem daňových správ i v jiných zemích EU², a sice že nájemce bude možné považovat za kotevního pouze v případě, je-li zcela zřejmé a prokazatelné (např. ze smluvní dokumentace), že k postavení kotevního nájemce přistoupil a udělil pronajímateli oprávnění použít existenci nájemního vztahu s tímto kotevním nájemcem při propagaci nabízených prostor. Naopak pouhé zveřejnění informace o tom, že se nájemce stěhuje do předmětných prostor, však ještě samo o sobě nepředstavuje naplnění statusu kotevního nájemce.

Dílčí závěr: Vstupuje-li tedy nájemce do nájemního vztahu (resp. setrvává-li nájemce v nájemním vztahu) s pronajímatelem v pozici kotevního nájemce s potenciálem zvýšit atraktivitu nabízených prostor pro ostatní potenciální nájemce, potom je přijatá pobídka úplatou za toto samostatné plnění a tudíž předmětem DPH. Je-li věcným obsahem pobídky naopak pouhý stimul ke zvýšení motivace nájemce stát se či zůstat i nadále nájemcem, případně kompenzace jeho nákladů souvisejících se vstupem do nájemního vztahu, přičemž pronajímatel v důsledku poskytnuté pobídky nedosáhne žádných vymezitelných sekundárních výhod či užitků mimo těch přímo vyplývajících z nájemní smlouvy, potom pobídka nepředstavuje úplatu za poskytnutou službu.

3.2 ***Pobídka, která není úhradou za poskytnutí samostatné služby***

3.2.1 ***Sleva z nájemného vs. úhrada mimo předmět DPH***

Není-li pobídka úplatou za samostatné plnění, je nutné se dále zabývat otázkou, zda tato pobídka má přímou a bezprostřední vazbu s nájmem samotným, a zda může tedy představovat slevu z nájemného, či nikoliv.

Otázkou existence přímé vazby mezi plněním a úplatou se opakovaně zabýval SDEU³. SDEU mimo jiné zdůraznil, že musí existovat smluvní vztah a reciprocita (oboustranný závazek) mezi poskytovatelem a příjemcem plnění. Tyto závěry je přitom nutné aplikovat nejenom při hledání vazby u úplaty samotné, ale i u plateb, které mohou potencionálně snižovat úplatu.

V případě pobídek se nájemce většinou smluvně zaváže, že v nájemním vztahu setrvá po určitou dobu. Pokud tento závazek nedodrží, musí celou nebo část pobídky vrátit. U těchto druhů pobídek je zřejmé, že konečná výše pobídky se odvíjí od skutečné doby trvání nájmu. Existuje tak přímá vazba mezi pobídkou a budoucím nájmem a ekonomickou podstatou pobídky je proto sleva z ceny budoucího nájmu.

² Velká Británie: HM Revenue & Customs Guideline č. VATSC46800

³ Viz např. rozsudek C-16/93 R.J.Tolsma

V praxi nicméně může nastat i spíše výjimečná situace, kdy pobídka není vázána na minimální dobu setrvání v nájmu a při ukončení nájemního vztahu je nevratná. V takovémto případě neexistuje dostatečně silná přímá vazba mezi pobídkou a nájemným. Je sice zřejmé, že nájemce poskytl pobídku s cílem přilákat nájemníka (či jej motivovat k prodloužení nájemní smlouvy), ale naproti tomu nájemník se k ničemu dalšímu již nezavazuje a v tomto smluvním vztahu chybí reciprocita. Z tohoto důvodu nelze na takovou pobídku nahlížet jako na slevu z nájemného, ale pouze jako na poskytnutí finančních prostředků, které není předmětem DPH.

Dílčí závěr: Není-li pobídka úplatou za samostatné plnění, je slevou z nájemného v těch případech, kdy existuje dostatečně silná přímá vazba mezi pobídkou a budoucím nájmem, tj. v situacích, kdy je nájemce povinen pobídku v případě nedodržení minimální doby setrvání v nájmu zcela či zčásti vrátit. Pokud naopak pobídka není vázána na minimální dobu setrvání v nájmu a při ukončení nájemního vztahu je nevratná, potom se nejedná o slevu z nájemného, ale pouze o poskytnutí finančních prostředků mimo předmět DPH.

3.2.2 **Zdanění pobídky představující slevu z nájemného daní na výstupu**

Jelikož u pobídek představujících slevu z nájemného předchází okamžik poskytnutí finančních prostředků okamžiku poskytnutí samotné nájemní služby, ke které je pobídka slevou, vznikají otázky ohledně charakteru předmětné úhrady provedené směrem k nájemci včetně jejího správného ošetření z pohledu DPH v okamžiku úhrady, a analogicky ohledně způsobu zohlednění pobídky (slevy) při následném předepisování nájemného v průběhu trvání nájemního vztahu.

U běžných forem poskytnutých slev v zásadě platí, že:

- Je-li sleva poskytnuta již ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, potom je základ daně v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH snížen o tuto slevu, tj. základem daně je částka po slevě.
- Pokud je sleva poskytnuta po dni uskutečnění zdanitelného plnění, provede plátce daně (dodavatel) opravu základu daně podle § 42 ZDPH a vystaví opravný daňový doklad, měl-li původně povinnost vystavit daňový doklad. V celkovém pohledu je tedy daň opět vypočtena a odvedena ze základu daně odpovídající částce po slevě.

Zcela jistě není pochyb o tom, že ani v situaci, kdy poskytnutí slevy z ceny plnění předchází samotnému uskutečnění tohoto plnění, by měl být zachován přístup konzistentní s výše popsány situacemi, a sice že v celkovém pohledu by opět měla být DPH odvedena pouze z částky po slevě. Jak konstatoval SDEU v bodě 16 rozsudku k případu C-230/87 *Naturally Yours Cosmetics Ltd.*, základem pro výpočet daně je úplata, kterou osoba skutečně obdržela. Podobně v bodu 12 pozdějšího rozsudku C-38/93 *H.J. Glawe Spiel* SDEU konstatuje, že úplatou za plnění je jen to, co si poskytovatel může ponechat pro sebe. V případě poskytnutí pobídky pronajímatel ve skutečnosti obdrží a může si ponechat pro sebe jen část nájemného po odečtení pobídky, kterou předem poskytl. Výše popsany přístup ke slevám poskytnutým před uskutečněním souvisejícího plnění potvrzuje i důvodová zpráva ZDPH ve vztahu k prvotnímu znění ustanovení § 36 odst. 5 ZDPH, podle které jsou

v tomto ustanovení „*uvedeny položky, které se do základu daně nezahrnují. Částka, kterou obdržel plátce ... a sleva z ceny, která je poskytnuta nejpozději k datu uskutečnění zdanitelného plnění.*“ Z uvedeného zcela zjevně vyplývá záměr zákonodárce postupovat podle § 36 odst. 5 ZDPH (tj. zdaňovat pouze částku po slevě) i v případě slev poskytnutých ještě před datem (resp. dnem) uskutečnění zdanitelného plnění, ke kterému se sleva váže. Na tomto výkladu nic nemění ani několik novelizací uvedeného ustanovení uskutečněných od data první účinnosti ZDPH, jelikož předmětné pravidlo je v prakticky nezměněné podobě zachováno doposud. Lze tedy shrnout, že ve výsledku je základem daně ve všech případech pouze cena po slevě.

Otázkou je však správný způsob a správný časový okamžik zohlednění slevy v základu daně, a to právě s ohledem na případně sjednané odkládací podmínky. S ohledem na skutečnost, že v okamžiku poskytnutí peněžních prostředků ve výši pobídky ještě nebylo pronajímatelem uskutečněno žádné související zdanitelné plnění, ke kterému by pobídka mohla být považována za slevu, není v souladu se zněním § 42 odst. 5 ZDPH možné a nedává ani smysl opravovat budoucí základ daně a výši daně a snižovat tak daň na výstupu z budoucího nájemného na straně pronajímatele. V závislosti na podobě případných odkládacích podmínek navíc nemusí nájemci k datu poskytnutí peněžních prostředků ještě vzniknout nárok na konečnou slevu z nájemného. Úhrada pobídky nájemci proto v daný okamžik představuje pouhé poskytnutí finančních prostředků určených k dalšímu zúčtování, a to buď formou zápočtu na budoucí pohledávky z nájemného při budoucím přiznání slevy, anebo formou jejich plného nebo částečného vrácení zpět v situaci, kdy nájemce nesplní podmínky pro přiznání slevy. V okamžiku poskytnutí peněžních prostředků ve výši pobídky (slevy) tudíž nevzniká povinnost odvést z částky přijaté nájemcem DPH ani jedné ze smluvních stran.

3.2.3 **Zohlednění slevy při následném předepisování nájemného**

Praktický postup v průběhu trvání nájmu bude s ohledem na skutečnost, že uvedená pobídka představuje slevu z budoucího nájemného, a to navíc s případnými odkládacími podmínkami, odvislý od existence takovýchto odkládacích podmínek a zároveň od jejich případného plnění či neplnění ze strany nájemce.

Situace 1: *Sleva (pobídka) je poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit poměrnou část pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu*

V takovémto případě jsou podmínky pro vznik nároku nájemce na slevu naplňovány průběžně a souběžně se vznikem nároku pronajímatele na samotné nájemné, ke kterému se sleva váže. Z tohoto důvodu by měla být sleva přiznávána průběžně přímo z předepsovaného nájemného.

Nájemci tudíž bude účtována a zároveň bude nájemcem hrazena plná výše nájemného, tedy částka nájemného před slevou, a to z toho důvodu, že sleva již byla nájemci uhrazena dříve formou pobídky. Do základu DPH však vstoupí pouze částka na úrovni nájemného po slevě, a to v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH. Příslušný doklad bude obsahovat zúčtování odpovídající proporcionální části poskytnutých finančních prostředků k započtení proti přiznané slevě. To prakticky znamená, že pokud bude

například za dané zúčtovací období na daňovém dokladu přiznána sleva z nájemného v určité výši a o tuto slevu bude zároveň snížena základ daně, bude pronajímatelem celková výše nájemného včetně DPH (tj. celková pohledávka pronajímatele) navýšena ještě o tuto slevu odpovídající alikvotní části z již poskytnuté finanční pobídky, nicméně v úrovni bez DPH (viz odstavec 3.2.1.).

Příklad

Zadání:

Pobídka ve výši 480 poskytnuta na počátku nájemního vztahu, minimální sjednaná doba nájmu 24 měsíců, měsíční nájemné 100 bez DPH, osvobození dle § 56a ZDPH neuplatňováno.

Řešení:

Každý měsíc v průběhu prvních 24 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	$100 - (480/24) = 100 - 20 = 80$
DPH 21 %:	16,8
Bez DPH:	$480/24 = 20$
K úhradě celkem:	$80 + 16,8 + 20 = 116,8$
Každý měsíc po uplynutí prvních 24 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121

Situace 2: Sleva (pobídka) je poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit celou částku pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu

Je-li konečné přiznání plné výše slevy navázáno na splnění stanovených podmínek k určitému pozdějšímu okamžiku v průběhu nájmu, potom nelze v období před splněním těchto podmínek postupovat podle § 36 odst. 5 ZDPH, jelikož sleva ještě nebyla ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (nájmu za jednotlivá zúčtovací období) finálně přiznána. Pro účely opravy základu daně a výše daně u již uskutečněných zdanitelných plnění naopak slouží ustanovení § 42 ZDPH, a to konkrétně odst. 1 písm. b).

Prakticky by tato situace měla být řešena tak, že po dobu předcházející okamžik splnění odkládací podmínky pro přiznání slevy bude nájemné předepisováno a nájemcem hrazeno v plné výši, přičemž této plné výši bude odpovídat i základ daně a daň. V okamžiku splnění podmínek pro konečné přiznání slevy (pobídky) jako celku pronajímatel vystaví v souladu s § 45 odst. 4 ZDPH souhrnný opravný daňový doklad ke všem předchozím daňovým dokladům k jednotlivým platbám nájemného za dobu předcházející okamžik splnění sjednaných odkládacích podmínek. Naopak v případě nesplnění odkládacích podmínek bude pronajímateli vrácena plná částka pobídky, a to bez jakýchkoliv dopadů z pohledu DPH.

Určitou potíž nicméně může v tomto případě představovat znění § 42 odst. 5 ZDPH, které omezuje aplikovatelnost opravy základu daně a výše daně pouze na ta zdanitelná plnění, u kterých ještě neuplynula lhůta 3 let od konce zdaňovacího

období vzniku povinnosti přiznat u nich daň. Pokud by byl okamžik konečného přiznání slevy navázán na splnění podmínek v období delším než 3 roky (například v případě závazku setrvat v nájmu po dobu alespoň 5 let), potom by při postupování zcela a pouze podle textu zákona nebylo možné u části dříve uskutečněných zdanitelných plnění opravu provést. V zájmu snahy o nalezení takového řešení této situace, které bude proveditelné, svými dopady v zásadě konzistentní s dopady při sjednání kratší doby lhůty pro odkládací podmínky a bude zároveň co nejméně administrativně zatěžující jak pro správce daně, tak i pro daňové poplatníky, proto navrhuje pro tyto případy přípustnost i takového praktického postupu, v jehož rámci by předmětem opravy základu daně a výše daně podle § 42 ZDPH byla plná výše slevy (pobídky), avšak pouze ve vztahu k těm relevantním předchozím základům daně a částkám daně, u kterých je to s ohledem na ustanovení § 42 odst. 5 ZDPH v období provedení opravy ještě možné.

Příklad

Zadání (A):

Pobídka ve výši 480 poskytnuta na počátku nájemního vztahu, minimální sjednaná doba nájmu 24 měsíců, měsíční nájemné 100 bez DPH, osvobození dle § 56a ZDPH neuplatňováno.

Řešení (A):

Každý měsíc v průběhu prvních 23 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121
24. měsíc doby nájmu – při splnění odkládací podmínky	
Základ daně:	$100 - (480/24) = 100 - 20 = 80$
DPH 21 %:	16,8
Bez DPH:	$480/24 = 20$
K úhradě celkem:	$80 + 16,8 + 20 = 116,8$
+ souhrnný opravný doklad k předchozím 23 měsícům	
Každý měsíc po uplynutí prvních 24 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121

Zadání (B):

Pobídka ve výši 1.200 poskytnuta na počátku nájemního vztahu, minimální sjednaná doba nájmu 60 měsíců, měsíční nájemné 100 bez DPH, osvobození dle § 56a ZDPH neuplatňováno.

Řešení (B):

Každý měsíc v průběhu prvních 59 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0

K úhradě celkem:	121
60. měsíc doby nájmu – při splnění odkládací podmínky	
Základ daně:	$100 - (1.200/60) = 100 - 20 = 80$
DPH 21 %:	16,8
Bez DPH:	$480/24 = 20$
K úhradě celkem:	$80 + 16,8 + 20 = 116,8$
+ souhrnný opravný doklad k předchozím 36 měsícům	
Každý měsíc po uplynutí prvních 60 měsíců doby nájmu	
Základ daně:	100
DPH 21 %:	21
Bez DPH:	0
K úhradě celkem:	121

4 Závěr

Na základě výše uvedeného navrhuje přijetí následujících sjednocujících závěrů:

- 1) Vstupuje-li nájemce do nájemního vztahu (resp. setrvává-li nájemce v nájemním vztahu) v pozici kotevního nájemce s potenciálem zvýšit atraktivitu nabízených prostor pro ostatní potenciální nájemce, potom je přijatá pobídka úplatou za toto samostatné plnění a tudíž předmětem DPH. Je-li věcným obsahem pobídky naopak pouhé zvýšení motivace nájemce stát se či zůstat i nadále nájemcem aniž by měl pronajímatel v důsledku poskytnuté pobídky prokazatelně dosáhnout jakýchkoliv vymezitelných sekundárních výhod či užitků mimo těch přímo vyplývajících z nájemní smlouvy, potom pobídka nepředstavuje úplatu za poskytnutou službu.
- 2) Pokud pobídka není úplatou za samostatné plnění, je slevou z nájemného pouze v těch případech, kdy existuje dostatečně silná přímá vazba mezi pobídkou a budoucím nájmem, tj. v situacích, kdy je nájemce povinen pobídku v případě nedodržení minimální doby setrvání v nájmu zcela či zčásti vrátit. Pokud naopak pobídka není vázána na minimální dobu setrvání v nájmu a při ukončení nájemního vztahu je nevratná, potom se nejedná o slevu z nájemného, ale pouze o poskytnutí finančních prostředků mimo předmět DPH.
- 3) U pobídek představujících slevu z budoucího nájemného nezvzniká v okamžiku poskytnutí finančních prostředků ve výši pobídky povinnost odvést z této úhrady DPH ani jedné ze smluvních stran.
- 4) Je-li sleva poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit poměrnou část pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu, bude sleva považována za poskytnutou průběžně přímo z předepisovaného nájemného. Nájemci bude předepisována a zároveň nájemcem bude hrazena částka nájemného před slevou (jelikož sleva již byla nájemci poukázána dříve), nicméně do základu DPH vstoupí pouze částka na úrovni nájemného po slevě, a to v souladu s § 36 odst. 5 ZDPH.
- 5) Pokud je sleva poskytnuta s odkládací podmínkou v podobě povinnosti nájemce vrátit plnou výši pobídky při nedodržení minimální sjednané doby nájmu, potom po dobu předcházející okamžik splnění odkládací podmínky bude nájemné předepisováno a nájemcem hrazeno v plné výši, přičemž této plné výši bude

odpovídat i základ daně a daň. V okamžiku splnění odkládací podmínky (tedy poskytnutí slevy) pronajímatel vystaví v souladu s § 45 odst. 4 ZDPH souhrnný opravný daňový doklad ke všem předchozím platbám nájemného za dobu předcházející tento okamžik splnění sjednaných odkládacích podmínek.

Uplyne-li od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat uskutečnění původních zdanitelných plnění, již více než 3 roky, bude v takovémto případě přípustné provedení opravy základu daně a výše daně v plné výši pobídky i pouze ve vztahu ke zdanitelným plněním, u kterých je provedení opravy základu daně a výše daně ještě v souladu s § 42 odst. 5 ZDPH možné.

5 Návrh opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFR

Nesouhlas s navrhovaným řešením.

V případě těchto pobídek není jednoznačně dovoditelné, že jde o slevu. Ačkoliv předkladatelé argumentují judikaturu, kde se v příspěvku snaží odlišit tzv. kotevního nájemce od jiných nájemců, tak ale přesto i v této pobídce spatřujeme poskytnutí služby za úplatu a nikoliv slevu na nájemném. Nejsme názoru, že by klíčovým prvkem pro určení protiplnění mohlo být pouze zvýšení atraktivity, jak je uvedeno v příspěvku příp. poskytnutí reklamy, jak se zaobíral SDEU v rozsudku C-409/98. Sice v tomto rozsudku C-409/98 je uvedeno, že nájemce, který se zaváže, i když výměnou za platbu od majitele, pouze stát se nájemcem a platit nájem, neuskutečňuje, pokud jde o tuto transakci, poskytování služeb majiteli. Tak ale na straně druhé už zde není uvedeno, že by takováto částka byla slevou. Zároveň je třeba vzít v úvahu, že příspěvkem řešené situace jsou spojené s povinností zůstat v nájemním vztahu a dále s povinností v případě nedodržení sjednané doby nájmu poměrnou část pobídky vrátit příp. je vyplacení pobídky spojeno s odkládací podmínkou. A to už dle našeho názoru nese prvky poskytnutí služby, neboť za poskytnutí služby se považuje i zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání či situaci. A pokud je nájemce zavázán za poskytnutou pobídku setrvat po určitou dobu v nájmu, pak z tohoto pohledu lze dle názoru GFR zahrnout řešené pobídky pod poskytnutí služby.

Výše zmíněný závěr SDEU, že není poskytnutím služby pouze stát se nájemcem, je dle názoru GFR aplikovatelný na ty situace také v příspěvku zmíněné, a to ty, kdy poskytnutí pobídky není spojeno s povinností zůstat po sjednanou dobu v nájemním vztahu a pobídka je nevratná.