

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 9. 9. 2020****DPH****567/09.09.20 Prodej nemovitosti včetně stávajících nájmu jako pozbytí obchodního závodu – aplikace § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH**

Předkládají: Ing. Jana Jirmásková, daňový poradce, č. osv. 4033  
JUDr. Filip Oudes

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit interpretaci a definovat možnosti aplikace ust. § 13 odst. 9 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), u prodeje dlouhodobého hmotného majetku (dodání nemovité věci) společně s postoupením platných nájemních smluv vztahujících se k této nemovité věci. Předmětem tohoto příspěvku je posouzení problematiky pouze z hlediska DPH<sup>18</sup>.

**1. Popis situace**

Prodávající se rozhodl k prodeji nemovitosti, kterou dlouhodobě vlastní. Prostory v předmětné nemovitosti prodávající pronajímá několika nájemcům na základě nájemních smluv. Prodávající předmětnou nemovitost prodává kupujícímu, který plánuje v pronájmu nemovitosti pokračovat, a proto je předmětem obchodní transakce i převod nájemních smluv na kupujícího. Nájemní smlouvy nejsou z důvodu prodeje nemovitosti vypovídány. Po uskutečnění převodu vlastnických práv k dané nemovitosti nebude kupující s nájemci uzavírat nové nájemní smlouvy ani měnit podmínky v těchto smlouvách. Stávající smlouvy budou pokračovat, pouze kupující nahradí prodávajícího na pozici pronajímatele.

Co se týče dodavatelských smluv na správu nemovitosti nebo na dodávku energií, tak je naopak běžné, že kupující zpravidla uzavírá nové dodavatelské smlouvy.

**2. Právní rozbor**

Článek 19 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) uvádí:

*„Je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce.“*

---

<sup>18</sup> Pozbytí obchodního závodu bylo již koordinačním výborem diskutováno, a to konkrétně právní nástupnictví při pozbytí obchodního závodu, viz příspěvek 463/14.10.15 *Právní nástupnictví pro účely DPH při převodu obchodního závodu*. V rámci tohoto příspěvku bylo ve stanovisku GFŘ konstatováno, že „je Finanční správou ČR obecně akceptováno, že na právního nástupce jsou převedena i veškerá práva a povinnosti vyplývající z uplatňování ZDPH“.

Česká republika této možnosti stanovené Směrnicí využila a současné znění ust. § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH, v němž je tato možnost zakotvena, deklaruje, že „*pozbytí obchodního závodu, pokud se jedná o hmotný majetek*“, se pro účely ZDPH nepovažuje za dodání zboží. Dřívější úprava prodeje podniku v ZDPH, která se odkazovala na zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník a vycházela z obchodního zákoníku, byla do novely ZDPH účinné od 1. ledna 2014 v rozporu s konceptem nastaveným Soudním dvorem Evropské unie (dále jen „SDEU“)<sup>19</sup>.

Bližší vysvětlení pojmů uvedených v čl. 19 Směrnice a ust. § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH však Směrnice ani ZDPH dále neobsahují, a proto je nutné při výkladu ust. § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH vycházet v první řadě z výkladů SDEU v rámci jeho rozhodovací praxe.

## 2.1. Judikatura SDEU

Problematikou převodu souhrnu majetku nebo jeho části (podniku) se SDEU opakovaně zabýval, zejména v rozsudcích C-497/01 Zita Modes, C-444/10 Christel Schiever, C-651/11 X BV a C-17/18 Virgil Mailat. Nejdůležitější závěry vyplývající z těchto rozsudků lze shrnout do následujících bodů:

- *Převod podniku je autonomní pojem unijního práva, který musí být v rámci EU vykládán jednotně bez ohledu na to, jak ho definuje národní právo jednotlivých členských států EU. Protože chybí definice tohoto pojmu ve Směrnici, je nutné vycházet z kontextu celého ustanovení a cílů příslušné úpravy*<sup>20</sup>.
- *Jestliže členské státy využijí možnosti dle čl. 19 Směrnice, musí aplikovat toto pravidlo na jakýkoli převod souhrnu aktiv nebo jeho části, a proto nemohou omezit uplatnění tohoto pravidla pouze na některé transfery, při zachování podmínek daných druhou větou tohoto článku (přijmutí opatření, pokud nabyvatel není osobou plně povinnou k dani)*<sup>21</sup>.
- *Aby se jednalo o převod podniku nebo jeho samostatné části ve smyslu čl. 19 Směrnice, musí být souhrn převedených složek dostatečný natolik, aby umožnil provozování samostatné hospodářské činnosti*<sup>22</sup>.
- *Pokud činnost nevyžaduje přímo konkrétní prostory, jedná se o převod podniku, i když se nepřevádí nemovitosti nebo užívací práva k nemovitosti. V takovém případě je už např. prodej zásob a vybavení prostor dostačující k tomu, aby se jednalo o převod podniku. Naopak v případě, že je ekonomická činnost pevně svázána s konkrétními*

---

<sup>19</sup> Viz například článek *Daň z přidané hodnoty: praktické využití nejnovější judikatury Evropského soudního dvora* od Ing. Tomáše Brandejse zveřejněný v e-Bulletinu Komory daňových poradců ČR 1/2012.

<sup>20</sup> Viz bod 22 rozsudku C-444/10 Christel Schiever.

<sup>21</sup> Viz bod 31 rozsudku C-497/01 Zita Modes.

<sup>22</sup> Viz bod 25 rozsudku C-444/10 Christel Schiever.

*prostory, nebude se jednat o převod podniku, jestliže nedojde i k převodu užívacích práv k těmto prostorům (alespoň nájmu)<sup>23</sup>.*

*- Záměry nabyvatele mohou být v určitých případech zohledněny při celkovém posouzení transakce, ale musí být podpořeny objektivními poznatky. Nabyvatel tak musí mít v úmyslu využívat převedený obchodní majetek nebo část podniku, a nikoliv pouze okamžitě provést likvidaci předmětné činnosti, případně prodej zásob<sup>24</sup>.*

## **2.2. Judikatura NSS**

Předmětnou problematikou se několikrát zabýval i Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“). Z judikatury NSS, která se převodem podniku zabývala, lze odkázat například rozsudky ve věci ZBIROVIA<sup>25</sup>, Gestra CZ<sup>26</sup> a Autobazar Vysočina<sup>27</sup>. Z těchto rozsudků lze výše uvedené závěry doplnit o následující:

*- Jednou z indicií, že se bude jednat o převod podniku, může být skutečnost, že k převáděné části je samostatně vedeno účetnictví<sup>28</sup>.*

*- Přebod podniku znamená, že je převáděn funkční celek, který může nadále fungovat pod vedením kupujícího. V takovém případě není podstatné, kolika smlouvami nakonec k převodu došlo, neboť pro daňové potřeby na ně bude nahlíženo jako na smlouvu o prodeji podniku. Podstatné v takové situaci je, zda byl dosažen shodný stav<sup>29</sup>.*

*- Pokud se objektivně jedná o prodej podniku, není toto plnění předmětem DPH. V takovém případě pak nepřichází v úvahu nárokování odpočtu DPH, a to ani v případě bezvadných daňových dokladů prokazujících zaplacení DPH<sup>30</sup>.*

Předmětem žádného z výše uvedených rozsudků však nebyl prodej budovy včetně existujících nájemních smluv. V rozsudku Zita Modes se jednalo o prodej zásob (konfekčního oblečení), u Christel Schiever o prodej zásob včetně vybavení prodejny a zároveň pronajmutí prodejny. Prodej podílů a zároveň poskytnutí služeb byl předmětem rozsudku X BV. V případě Virgil Mailat došlo k pronajmutí nemovitosti a hmotných aktiv a majetku souvisejícího s provozem restaurace. V případě Autobazaru Vysočina se jednalo o vklad samostatné organizační jednotky - dílny provádějící servisní činnost, kterou tvořil nemovitý majetek, drobný hmotný investiční majetek, nehmotná aktiva a pracovní smlouva s jedním zaměstnancem. Odkup výrobního areálu a přeúčtování hrubé mzdy byly pak předmětem ve věci Gestra CZ.

---

<sup>23</sup> Viz body 27 až 29, 34 rozsudku C-444/10 Christel Schiever.

<sup>24</sup> Viz body 25 a 26 rozsudku C-17/18 Virgil Mailat.

<sup>25</sup> Č. j. 7 Afs 60/2010 – 148 ze dne 27. října 2011.

<sup>26</sup> Č. j. 2 Afs 14/2011 – 103 ze dne 18. září 2012.

<sup>27</sup> Č. j. 5 Afs 309/2016 – 43 ze dne 17. října 2018.

<sup>28</sup> Viz rozsudek Gestra CZ.

<sup>29</sup> Viz rozsudek Autobazar Vysočina.

<sup>30</sup> Viz rozsudek ZBIROVIA.

### 2.3. Právní úprava a výkladová stanoviska v členských státech

Jak je uvedeno v závěrech SDEU, pojem převod podniku (obchodního závodu) musí být vykládán jednotně ve všech členských státech, které v souladu s čl. 19 Směrnice nepovažují úplatný převod souhrnu majetku nebo jeho části za dodání zboží.

V případě České republiky neexistuje žádný oficiální výklad, který by se zabýval problematikou převodu obchodního závodu ve vztahu k prodeji nemovitosti společně s existujícími nájemními smlouvami. Podle článku 19 Směrnice postupovaly mimo jiné Velká Británie a Německo a ve svých daňových předpisech upravily, kdy převod podniku není předmětem DPH. Na rozdíl od České republiky jsou ale v těchto státech dohledatelná výkladová stanoviska orgánů finanční správy.

#### A) Velká Británie

Na základě § 5 odst. 3 písm. c) britského zákona o DPH z roku 1994 může britské ministerstvo financí v nařízení definovat transakce, které nejsou považovány za dodání zboží ani za poskytnutí služby<sup>31</sup>. Situace, kdy převod souhrnu obchodního majetku nebo jeho části není předmětem DPH, je pak upravena zejména v Nařízení o DPH (zvláštní ustanovení) z roku 1995 (SI 1995/1268)<sup>32</sup>.

V případě Velké Británie je převod souhrnu obchodního majetku nebo jeho části, který není předmětem DPH, označován jako „*transfer of going concern*“ (dále jen „TOGC“). Krom výše uvedených právních předpisů je na britských vládních stránkách dohledatelný interní manuál britské daňové správy HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) k problematice DPH a TOGC<sup>33</sup>. V rámci tohoto manuálu HMRC poskytuje bližší výklad pojmu TOGC i ve vztahu k ekonomické činnosti v podobě pronájmu nemovitostí nebo jejich částí s přihlédnutím k závěrům vyplývajícím z britské judikatury a judikatury SDEU. Z předmětného manuálu vyplývají mimo jiné i následující závěry<sup>34</sup>:

- *Aby se podle HMRC jednalo o převod obchodního závodu (TOGC), není podmínkou, aby nemovitost byla v okamžiku prodeje pronajata celá (část může prodávající sám využívat nebo může být část neobsazena).*

- *Důležité pro klasifikaci prodeje jako TOGC naopak je, že existují nájemníci před i po transakci, přičemž tento status nájemce by měl být formální (existuje nájemní smlouva nebo smlouva o budoucím nájmu, která je též převáděna).*

- *O TOGC se jedná i v případě, že je nemovitost prodána stávajícímu nájemci, pokud je část nemovitosti pronajímána i jiným nájemcům a nedojde k ukončení těchto nájmu.*

<sup>31</sup> <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/section/5>

<sup>32</sup> <http://www.legislation.gov.uk/uksi/1995/1268/contents/made>

<sup>33</sup> <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-transfer-of-a-going-concern>

<sup>34</sup> Dle neformálního autorského překladu.

- *Pokud investor v oblasti nemovitostí vlastní několik pronajatých nemovitostí prodává jednu nemovitost kupujícímu, tak se může jednat o TOGC za předpokladu, že tato nemovitost je pronajata či částečně pronajata.*
- *Pokud je prodáno společně několik nemovitostí jako jediné portfolio, může se jednat o jediné TOGC ačkoliv nebudou zachovány všechny vlastnosti (některé budovy nejsou dokončeny či je ještě není možné legálně pronajímat). Pravidla TOGC se v takovém případě vztahují na převod podniku jako celek a nikoliv na dílčí majetek tohoto podniku.*
- *Pravidla o TOGC u pronájmu nemovitosti jsou stejná bez ohledu na to, zda se nemovitost pronajímá k bytovým či nebytovým (komerčním) účelům.*
- *O TOGC se jedná i v případě, že nájemníci zatím využívají „rent-free“ období, pokud v budoucnu mají podle smlouvy nájemné začít platit.*
- *Naopak v případě, že je nemovitost prodána stávajícímu jedinému nájemci, tak se o TOGC nebude jednat v případě, že nájemce nebude nemovitost využívat k původnímu účelu – pronájmu nemovitosti (např. kupující bude v nemovitosti sídlit nebo uskutečňovat svou jinou ekonomickou činnost).*
- *Pokud vlastník nemovitosti dovolí někomu ji jen dočasně obývat bez práva ji obývat i po jejím prodeji, tak se nejedná o TOGC.*
- *O TOGC se nejedná ani v případě, kdy developer, jehož ekonomická činnost spočívá v prodeji nemovitostí, pouze uvádí nemovitost na trh - prodává budovu včetně nájmu společnosti, která bude prostory v budově následně jen pronajímat (kupující není developerem).*

## **B) Německo**

Podle § 1 odst. 1a německého zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz), ze dne 21. února 2005, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „UStG“), nepodléhá prodej podniku jako celku jinému podnikateli DPH<sup>35</sup>. V Německu se převod souhrnu obchodního majetku nebo jeho části, který stojí mimo DPH, označuje jako „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ nebo jako „Veräußerung eines Unternehmens im Ganzen“ (dále jen „GVG“). K výkladu UStG vydalo německé ministerstvo financí Vyhlášku DPH ze dne 1. října 2010, která je průběžně aktualizována<sup>36</sup>. Tato vyhláška obsahuje i výklad pojmu GVG<sup>37</sup>, v rámci něhož německá daňová správa zohledňuje krom judikatury SDEU i judikaturu Spolkového finančního soudu (Bundesfinanzhof; dále jen „BFH“). K pojmu GVG z vyhlášky vyplývají například následující závěry<sup>38</sup>:

---

<sup>35</sup> [https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/78902\\_1/](https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/78902_1/)

<sup>36</sup>

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuertypen/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/Umsatzsteuer-Anwendungserlass-aktuell-Stand-2020-02-06.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=16](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuertypen/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/Umsatzsteuer-Anwendungserlass-aktuell-Stand-2020-02-06.pdf?__blob=publicationFile&v=16)

<sup>37</sup> Bod 1.5 .vyhlášky.

<sup>38</sup> Dle neformálního autorského překladu.

- *Dodání nemovitosti, která není pronajímána před prodejem nebo nebude pronajímána po prodeji, obecně není GVG. Aby se jednalo o GVG, musí nabyvatel pokračovat v pronajímání nemovitosti.*

- *Prodej pronajaté nemovitosti předchozímu nájemci pro jeho vlastní ekonomické účely bez pokračování pronajímání nemovitosti nelze považovat za GVG.*

- *O GVG se jedná i v případě, že kupující následně pronajme pouze část budovy, která byla dříve pronajímána celá. To platí bez ohledu na to, zda je pronajatá část budovy „nezávislá podle občanského práva“.*

- *Jde stále o GVG, i když v době prodeje nemovitosti, která je pronajímána, dočasně neplatí nájemníci z obchodních důvodů (rent-free) nájem.*

Podle BFH se naopak nejedná o GVG v případě, že developer prodá nemovitost včetně stávajících nájemních smluv společnosti, která plánuje pokračovat v pronajímání prostor v dané nemovitosti. Je tomu z toho důvodu, že ani v případě krátkodobých pronájmů není udržitelnou ekonomickou činností developera pronájem nemovitosti, ale prodej nemovitosti, kdy její pronájem může přidat na její lukrativnosti. Kupující společnost naopak pořizuje nemovitost za účelem jejího pronajímání. Vzhledem k této rozdílné klasifikaci tak nemůže nový vlastník nemovitosti pokračovat v původní ekonomické činnosti jako celku<sup>39</sup>.

#### **4. Závěry**

##### ***Dílčí závěr 1***

Na základě výše uvedeného se domníváme, že prodej nemovitosti včetně souvisejících nájemních smluv bude považován za pozbytí obchodního závodu ve smyslu ust. § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH, který nebude předmětem DPH. To platí, pokud v okamžiku prodeje nemovitosti existují nájemní smlouvy či dohody o budoucím nájmu nemovitosti či alespoň její části za úplatu, které nebudou ukončeny z důvodu prodeje nemovitosti, a kupující pouze nastoupí na pozici prodávajícího.

Pro posouzení není vůbec relevantní, kolika smlouvami dochází k převodu nemovitosti a nájemních smluv a ani to, jak se tyto smlouvy nazývají. Stejně na posouzení nemá vliv k jakým účelům je či bude nemovitost pronajímána.

##### ***Dílčí závěr 2***

Problematika prodeje nemovité věci včetně souvisejících nájemních smluv jako pozbytí obchodního závodu nebyla doposud předmětem judikatury SDEU či NSS nebo odborné diskuze. Z tohoto důvodu navrhuje i s ohledem na požadavek právní jistoty, aby byl výše uvedený dílčí závěr, pokud podle něj již nebylo postupováno, aplikován až na situace, které nastanou po projednání tohoto příspěvku.

---

<sup>39</sup> Například rozhodnutí BFH sp. zn. V R 45/02 ze dne 24. února 2005, dostupné:

**<https://www.iww.de/quellenmaterial/id/5427>**

## 5. Shrnutí

Navrhujeme přijmout výše popsané dílčí závěry.

### **Stanovisko GFŘ:**

**Se závěrem předkladatelů dílčí nesouhlas.**

**GFŘ se závěrem předkladatelů nesouhlasí z těchto důvodů.**

**Zaprvé závěr předkladatelů je velmi obecný a nezohledňuje všechny možné okolnosti případů při prodeji nemovitých věcí spolu s převodem nájemních smluv, které by mohly být dle předkladatelů považovány za pozbytí obchodního závodu ve smyslu § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH.**

**Ve všech případech je nutné vycházet z konkrétních okolností s přihlédnutím k tomu, jak daná transakce probíhala mezi prodejcem nemovité věci a jejím nabyvatelem včetně podmínek převodu nájemních smluv. Jak totiž konstatoval Soudní dvůr EU k tomu, aby se jednalo o převod obchodního majetku nebo samostatné části podniku, musí být souhrn převedených složek dostatečný na to, aby umožnil provozování samostatné hospodářské činnosti, a že otázka, zda tento souhrn musí zahrnovat jak nemovitý, tak i movitý majetek, musí být posouzena s ohledem na povahu dané hospodářské činnosti (v tomto smyslu viz rozsudky C-444/10 Schriever, body 25 a 26, jakož i C-17/18 Mailat, bod 15).**

**Z judikatury mj. plyne, že pozbytí obchodního závodu musí být posuzováno i na základě povahy ekonomické činnosti. Jak totiž výše správně poukázali předkladatelé zejména v případě, kdy obchodní korporace zabývající se developmentem (příkladně korporace vykonává ekonomickou činnost, která zahrnuje dodání nemovitých věcí), dodá nemovité věci včetně s nimi související nájemní smlouvy obchodní korporaci, pak se nejedná o pozbytí obchodního závodu ve smyslu § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH. Jádrem ekonomické činnosti developera je právě situace, že dodává nemovité věci (obchoduje s nemovitými věcmi jako běžný obchodník) včetně případného postoupení nájemních smluv. Pro developera zpravidla netvoří nemovité věci samostatnou část jeho podniku, ale spíše se jedná o zásoby určené k prodeji. Pouhý převod zásob totiž není pozbytím obchodního závodu (v tomto smyslu viz rozsudky C-497/01 Zita Modes, bod 40, a C-444/10 Schriever, bod 24).**

**Zadruhé závěr předkladatelů může platit pouze za předpokladu, že ze všech okolností případu bude zřetelně vyplývat, že převáděné nemovité věci včetně nájemních smluv tvoří samostatný podnik nebo jeho část, který je schopný provozování samostatné ekonomické činnosti.**

**Lze tak předeslat, že pouhý prodej nemovitosti včetně souvisejících nájemních smluv nebude za všech okolností považován za pozbytí obchodního závodu ve smyslu ust. § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH.**

**GFŘ uvádí rámcový příklad, který je možné považovat za pozbytí obchodního závodu ve smyslu § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH.**

- *Obchodní korporace vlastní několik nemovitých věcí v různých městech ČR (jádem ekonomické činnosti je situace, kdy se jedná např. o institucionálního investora do nemovitých věcí, který vlastní portfolio nemovitých věcí, které pronajímá), přičemž bude převádět nemovitou věc včetně nájemních smluv s obchodníky provozujícími maloobchod, přičemž takovéto nájemní smlouvy nebudou zanikat prodejem nemovité věci na jinou obchodní korporaci, která je obdobným institucionálním investorem do nemovitých věcí, a současně pokud nabývající obchodní korporace získá takové složky obchodního závodu, které umožňují obchodnímu závodu provozovat danou ekonomickou činnost spjatou s převodem tohoto obchodního závodu, načež nabývající obchodní korporace bude pokračovat ve stávající činnosti (neprovede likvidaci takovéto ekonomické činnosti), pak lze takovouto transakci považovat za pozbytí obchodního závodu ve smyslu § 13 odst. 9 písm. a) ZDPH.*