

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM**ke dni 19.4.2016****Daň z příjmů****475/16.04.13 Některé problémové otázky oznámení osvobozených příjmů dle § 38v ZDP a § 38w ZDP**

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osv. 1381
Ing. Jiří Nekovář, daňový poradce, č. osv. 0002
Ing. Lucie Rytířová, LL.M. daňový poradce, č. osv. 4038

1. Úvod

S účinností od 1.1.2015 byla do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) doplněna nová povinnost oznamovat osvobozené příjmy u fyzických osob (viz § 38v ZDP a §38w ZDP). Ustanovení § 38v zákona platí pro osvobozené příjmy přijaté ode dne nabytí účinnosti změny zákona o daních z příjmů (zákonem č. 267/2014 Sb.), tj. od 1. ledna 2015, jak vyplývá z obecného přechodného ustanovení k části první zákona č. 267/2014 Sb. a jak to i potvrzuje důvodová zpráva. Nejpozději mohou fyzické osoby oznámit osvobozené příjmy do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržely. Tato lhůta pro oznámení platí obecně i u poplatníků, kteří povinnost podávat daňové přiznání nemají. V případě plné moci udělené daňovému poradci pro podání daňového přiznání je oznámení možné podat v prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („DŘ“). Ačkoli je podání oznámení vázáno na lhůtu pro podání daňového přiznání, jedná se o samostatné podání, které nemá vazbu na daňové přiznání. Jinak řečeno, povinnost podat oznámení mají všechny osoby, které ve zdaňovacím období nabyly osvobozený příjem bez ohledu na to, zda podávají či nepodávají přiznání k dani z příjmu fyzických osob.

Tato nová povinnost přináší v praxi některé problematické výkladové otázky, kterým se věnujeme v tomto příspěvku.

2. Jednotlivé sporné případy**2.1. Oznámení příjmu, který je hrazen ve splátkách**

První otázkou, která v souvislosti s uvedeným oznámením osvobozených příjmů vzniká, je jak posuzovat limit 5 mil. Kč., do něhož není nutné příjmy (dle § 38v odst. 1 ZDP) hlásit v případě, kdy poplatník obdrží více příjmů ze stejného titulu (například proto, že cena je hrazena ve splátkách). Domníváme se, že z hlediska uvedeného limitu se nesčítají jednotlivé příjmy docílené v průběhu roku, a to ani tehdy, vznikají-li ze stejného titulu (například cena hrazená ve splátkách) (například jeden prodej, který je osvobozen dle § 4 odst. 1 ZDP, např. prodej cenných papírů od stejného emitenta při několika transakcích během roku) či plynou-li od stejného plátce (např.

příjmy osvobozené dle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP, § 6 odst. 9 písm. d), § 6 odst. 9 písm. i) ZDP). Tento náš názor vychází z těchto skutečností:

a) Domníváme se, že z hlediska jazykového výkladu je nutné posuzovat jednotlivé dílčí příjmy, nikoliv jednotlivý případ, respektive jednotlivý prodej majetku. Z jazykového výkladu pojmu „příjem“ používaného v ZDP u fyzických osob vyplývá, že se jedná o plnění plynoucí poplatníkovi. Pokud by měly být z hlediska daného limitu posuzovány všechny transakce plynoucí ze stejného titulu, muselo by být jazykové vyjádření dané úpravy odlišné. Muselo by být uvedeno, že se daný limit vztahuje na jednotlivý prodej či vztah (např. výkon pracovního poměru). Navíc v zákoně je uveden pojem příjem v jednotném čísle. To, že zdanitelným příjmem je u fyzické osoby jednotlivý příjem nikoliv celková cena, vyplývá z finančního (peněžitého) principu zdaňování příjmů u fyzické osoby, nikoliv celkové ceny (výjimky z této zásady pak stanoví výslovně zákon - viz § 23 odst. 13 ZDP).

b) To, že předmětný limit má být posuzován z hlediska konkrétního příjmu, de facto uvádí i důvodová zpráva, která vychází ze sčítání jednotlivých příjmů pouze v případě, kdy se jedná o účelové rozdělení jednoho příjmu na více splátek -- viz sněmovní tisk č.252:

Limit se posuzuje u jednotlivého příjmu, tj. daruje-li se např. věc hromadná jako podnik je tento příjem ve výši ocenění celého tohoto podniku a ne jeho jednotlivých složek. Případné účelové rozkládání příjmů tak, aby byly nižší než limit, se bude posuzovat jako obcházení tohoto zákona (např. rozložení příjmu v podobě 50 milionů Kč do 11 po sobě navazujících plnění, která nebudou překračovat zmíněný limit) a převáží tak materiální hledisko, které danou transakci ohodnotí jako jeden příjem.

c) To, že má být předmětný limit posuzován z hlediska jednotlivých příjmů, potvrzují i zveřejněné odpovědi GŘ k danému tématu (viz. <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/oznameni-o-osvobozenych-prijmech>). To potvrzuje i zápis z jednání sekce DPPO a DPFO za účasti zástupců GŘ k dané věci ze dne 15.9.2015

d) Pokud by měl být daný limit posuzován souhrnně za více příjmů plynoucích ze stejného titulu či od stejného plátce, znamenalo by to v praxi v některých případech i problém z hlediska aplikace. V některých případech nemusí být totiž konečná cena pevně stanovena v kupní smlouvě a například v případě prodeje podílu ve společnosti může být závislá na ekonomických ukazatelích prodávané společnosti. V těchto případech může být až následně zřejmé, kolik bude činit celková prodejní cena. Pak by ale v hraničních případech u prvních splátek nemuselo být jednoznačné, zda bude či nebude uvedený limit překročen. Obdobně v případě prodeje cenných papírů by muselo být sledováno, o jaké cenné papíry (od kterého emitenta) se jedná. Taktéž u příjmů ze závislé činnosti plynoucích od jednoho zaměstnavatele (plátce příjmů) by nebylo zřejmé, za jaký časový úsek se limit pos

d) Pokud by zákonodárce měl na mysli povinnost oznamovat nikoliv jednotlivý příjem, tak by do zákona uvedl povinnost oznamovat **úhrn osvobozených** příjmů za určené období, či **úhrn příjmů z konkrétního osvobozeného případu za určité období** což však neučinil.

Výše uvedené je možné dokumentovat na některých příkladech:

Poplatník prodá větší množství cenných papírů (příp. několik obrazů) z nichž celkový osvobozený příjem je vyšší než 5 mil. Kč. V tomto případě je třeba rozdělit, jaký příjem se váže ke konkrétnímu cennému papíru (obrazu), a pouze v případě, že za konkrétní cenný papír (obraz) obdržel poplatník příjem vyšší než 5 mil. Kč (vycházíme z toho, že cena je placena najednou; pokud by byla placena ve splátkách, představuje jednotlivá splátka jeden osvobozený příjem) pak tento konkrétní příjem podléhá povinnosti oznámit jej správci daně. V situaci, kdy poplatník v jednom dni obdrží několik částek (v souladu s výše uvedeným nemusí jít o úhradu celé kupní ceny, ale o splátku této ceny) za prodej různých cenných papírů (obrazů) z nichž žádná jednotlivá částka nepřevýší limit 5 mil. Kč, přestože ve svém součtu je úhrn příjmů vyšší než 5 mil. Kč, tak v tomto případě nepodléhají tyto jednotlivé příjmy oznamovací povinnosti. Jak již bylo uvedeno výše, v zákoně není uvedeno, že jde o úhrn příjmů.

Výše uvedené samozřejmě platí v souladu s tím, co uvádí důvodová zpráva pouze v případě, kdy rozdělení na splátky nebude účelové.

V případě hromadné věci, např. obchodní závod, se však limit posuzuje (v souladu s tím, co je uvedeno v důvodové zprávě) vzhledem k osvobozenému příjmu z celé hromadné věci, nikoli k jednotlivým věcem tvořícím hromadnou věc.

2.1.1. Závěr

2.1.1.1. Limit 5 mil. Kč., do jehož výše není nutné osvobozené příjmy v souladu s § 38v odst. 1 ZDP hlásit, se posuzuje z hlediska jednotlivých dosažených příjmů s tím, že tyto příjmy se v průběhu zdaňovacího období nesčítají.

2.1.1.2. V případě, kdy se u poplatníka jedná v případě jednoho prodeje o několik příjmů, posuzuje se limit 5 mil. Kč dle § 38v odst. 1 ZDP ve vztahu k jednotlivému příjmu. To platí i v případě více příjmů z jednoho titulu v rámci jednoho zdaňovacího období, kdy se příjmy (například výše uvedené splátky ceny) pro účely daného limitu také nesčítají. Například osvobozeným titulem bude prodej věci za splnění podmínek dle § 4 odst. 1 ZDP, kdy cena bude hrazen ve splátkách, kdy jednotlivé splátky představuje jednotlivý příjem, který se posuzuje z hlediska hranice 5 mil Kč. To platí za podmínky, že příjem není účelově rozdělen na jednotlivé splátky pouze z důvodu, aby nepřekročil hranici pro povinné oznámení.

2.1.1.3. Výše uvedené závěry platí i v případě, kdy v jednom dni plyne poplatníkovi několik osvobozených příjmů. Také v tomto případě se limit 5 mil. Kč posuzuje z hlediska jednotlivého příjmu a částky se nesčítají (viz výše uvedené příklady).

2.1.1.4. Výše uvedené platí i v případě osvobozených příjmů, plynou-li poplatníkovi od stejného plátce (např. příjmy osvobozené dle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP, § 6 odst. 9 písm. d) ZDP).

2.1.1.5. Z toho vyplývá, že pokud jde o případ, kdy osvobozený prodej byl realizován v době před 1.1.2015, ale splátky poplynou i po 31.12.2014, bude nutné tyto příjmy oznamovat, pokud výše jednotlivé splátky, kterou obdrží fyzické osoby po 31.12.2014, bude vyšší než 5 mil. Kč.

2.1.1.6. V případě hromadné věci, např. obchodní závod, se však limit posuzuje vzhledem k osvobozenému příjmu z celé hromadné věci, nikoli k jednotlivým věcem tvořícím hromadnou věc.

Stanovisko GŘ 2.1.:

Pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob obdrží příjem, který je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen a je vyšší než 5 000 000 Kč, je povinen oznámit správci daně tuto skutečnost do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel.

Pokud je osvobozený příjem hrazen ve splátkách a nejde o účelové rozdělení tohoto příjmu, bude se z hlediska limitu pro oznámení osvobozeného příjmu vyššího než 5 mil. Kč posuzovat konkrétní skutkový stav, resp. co a kdy je daným příjmem. Pokud je příjmem, který poplatník obdržel, splátka posuzuje se pro oznámení vždy výše každé jednotlivé splátky (resp. jednotlivý příjem). Pokud však dojde k obdržení několika splátek (např. z titulu jednoho prodeje) v průběhu jednoho dne, mohlo by toto nasvědčovat účelovosti daného jednání.

Souhlas se závěrem 2.1.1.1.

Závěr 2.1.1.2. - Souhlas v případě splátek. Nesouhlas v případě, kdy je v jednom čase jednomu subjektu prodáno více věcí (např. 3 obrazy jednomu kupujícímu) s jednou úhradou, V takovém případě se bude jednat o jeden posuzovaný příjem a nikoliv o 3 příjmy.

Závěr 2.1.1.3. – Souhlas za předpokladu, že se jedná o různé příjmy z různých titulů. Pokud by se však jednalo o “několik splátek” v jednom dni z jednoho titulu (např. prodej obrazu), mohlo by toto nasvědčovat účelovosti takového jednání.

Závěr 2.1.1.4.- Jako jednotlivý příjem lze posuzovat příjem plynoucí v daném okamžiku (v jednom čase) od téhož plátce. Vzhledem k různorodosti charakteru příjmů nelze zaujmout zobecňující stanovisko.

Souhlas se závěrem 2.1.1.5.

Souhlas se závěrem 2.1.1.6.

2.2. Okamžik oznámení příjmů z titulu dědictví

Spornou otázkou může být, ke kterému okamžiku je nutné oznamovat osvobozené příjmy z titulu dědictví. Z hlediska právního dědic nabývá majetek ke dni smrti zůstavitele. Nicméně domníváme se, že z hlediska oznámení osvobozených příjmů by měl být za relevantní okamžik považován až okamžik pravomocného skončení dědického řízení. K tomuto okamžiku by pak mělo docházet k případnému oznámení těchto osvobozených příjmů. Tento závěr je možné odůvodnit těmito skutečnostmi:

a) Teprve až ke dni pravomocného skončení dědického řízení bude v některých případech zcela jednoznačné a zcela nesporné, jaký majetek dědic zdědí. To se týká především situací, kdy zde může být spor mezi potencionálními dědici. Pokud vyjdeme z toho, že oznámení osvobozených příjmů by mělo být v zásadě provedeno v okamžiku, kdy by tyto příjmy podléhaly zdanění, pokud by nebyly osvobozeny od daně, domníváme se, že rozhodným dnem pro oznamování osvobozených příjmů je teprve datum pravomocného skončení dědického řízení. V souladu s judikaturou NSS (2 Afs 42/2005-136 ze dne 12.1.2006 Sbírka rozhodnutí NSS 5/2006, str. 408 (843/2006 Sb. NSS, 1 Afs 48/2007-43 ze dne 12.9.2007, 7 Afs 94/2008-55 ze dne 9.7.2009, IV.ÚS 650/05 ze dne 16.8.2007) dochází totiž teprve k tomuto okamžiku k navýšení majetku poplatníka, s kterým může reálně disponovat, a tedy k okamžiku, kdy by poplatníkovi vznikl příjem, který podléhá dani z příjmů. Logicky je pak možné osvobodit pouze příjem, který vznikl, to znamená, není možné osvobodit příjem, který teprve vznikne.

b) Tomuto závěru svědčí i koncept tzv. ležící pozůstalosti (§ 239a DŘ), který se v oblasti daňové od 1.1.2014 uplatňuje. Z něj je možné dle našeho názoru dovodit, že teprve až pravomocným skončením dědického řízení vznikají případné daňové povinnosti dědiců, protože do tohoto okamžiku se z daňového hlediska hledí na zůstavitele jako kdyby žil. Toto by mělo platit i pro účely plnění oznamovací povinnosti dle § 38v ZDP a § 38w ZDP.

2.2.1. Závěr

Domníváme se, že případné osvobozené příjmy z titulu dědictví budou oznamovány dle § 38v ZDP (pokud tyto příjmy budou osvobozeny) ke dni pravomocného skončení dědického řízení.

Stanovisko GFR 2.2.:

Souhlas se závěrem 2.2.1.

2.3. Limit 5 mil. Kč v případě dědění

Další spornou otázkou v uvedené souvislosti je, jakým způsobem posuzovat limit 5 mil. Kč v případě osvobozených příjmů z titulu dědictví. To znamená, zda se uvedený limit vztahuje na veškerý majetek nabytý dědicem z titulu jednoho dědictví, nebo je možné tento limit u jednoho dědictví a u jednoho dědice samostatně posuzovat dle jednotlivých věcí, které dědic v rámci dědictví nabývá. Domníváme se, že zákon tuto

otázku jednoznačně neřeší. Lze si proto představit, že za jednotlivý příjem je možné považovat z hlediska uvedeného limitu nikoliv celé dědictví, ale jednotlivé věci, které dědic nabývá. V takovém případě pak je nutné aplikovat zásadu v pochybnostech ve prospěch poplatníka (viz například ÚS ČR II. ÚS 254/01 ze dne 28. 11. 2003, ÚS ČR IV. ÚS 666/02 ze dne 15. 12. 2003 či ÚS ČR I. ÚS 22/99 ze dne 2. 2. 2000, 2 Afs 176/2004-140 ze dne 1. 6. 2005 2 Afs 20/2011-77 ze dne 15.4.2011, 7 Afs 45/2011-192 ze dne 23.11.2011, 7 Afs 44/2011-207 ze dne 23.11.2011, 1 Afs 14/2012-24 ze dne 9.2.2012, 5 Afs 72/2012-95 ze dne 28.2.2014 a 5 Afs 71/2012-37 ze dne 22.3.2013, 5 Afs 49/2014-57 ze dne 2.12.2014) a takovýto postup nebude jakýmkoliv způsobem sankcionován.

2.3.1 Závěr

V případě dědictví nebude sankcionován postup, kdy limit 5 mil. Kč, do jehož výše není nutné oznamovat osvobozené příjmy, bude posuzován z hlediska jednotlivých samostatných věcí nabytých z titulu jednoho dědictví.

Stanovisko GFR 2.3.1.:

Nesouhlas se závěrem 2.3.1.

V případě dědictví bude ke dni pravomocného skončení dědického řízení zcela jednoznačné a zcela nesporné, jaký majetek v jaké hodnotě dědic zdědí. Jedná se o jedno právní jednání, na základě kterého je patrné, jaký majetek resp. jakou část majetku v jaké hodnotě dědic zdědil, z tohoto důvodu bude ze strany správce daně požadována informace o celkové hodnotě zděděného majetku, nikoliv o jeho jednotlivých složkách.

Do limitu pro oznamovací povinnost se zahrnuje (viz důvodová zpráva k návrhu zákona č. 267/2014 Sb.) příjem z dědictví nesnížený o dluhy, nikoliv výsledná výše, o kterou se zvýšilo jmění poplatníka (tj. příjmy po zohlednění dluhů). Zdědí-li poplatník např. umělecké dílo oceněné na 15 mil. Kč spolu s 11 milionovým dluhem, vztahuje se na něho oznamovací povinnost.

2.4. Chybné uvedení výše osvobozeného příjmu

Jednou z povinných náležitostí oznámení dle § 38v ZDP je uvedení výše osvobozeného příjmu (§ 38v odst. 2 písm. a) ZDP). To nebude činit problém v případě úplatných transakcí. Problémem však může být situace, kdy půjde o bezúplatné transakce, především darování a dědění, resp. obecně u bezúplatných příjmů. V souladu se závěry jednání Koordinačního výboru č. 452/22.04.15 by některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů (viz zápis z jednání Koordinačního výboru ze dne 17.2.2016) měly být oceněny dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování. Domníváme se, že vyžadovat po poplatnících v těchto případech vždy vypracování znaleckého posudku by představovalo neodůvodněnou zbytečnou administrativní zátěž. Proto bychom v těchto případech navrhovali umožnit poplatníkům výši příjmů odborně odhadnout (např. za pomoci srovnání cen nemovitostí dle dostupných nabídek nebo vyjádření realitní kanceláře) bez nutnosti

doložit tuto částku např. znaleckým posudkem. Otázkou pak je, zda poplatníkovi hrozí sankce, když oznámení provede, výši příjmů odhadne, ale tato nebude přesně odpovídat ocenění tohoto příjmu dle zákona č.151/1997 Sb. o oceňování. Domníváme se, že by v těchto případech poplatníkovi neměla hrozit žádná sankce:

- Pokuta dle § 38w ZDP by v tomto případě hrozit neměla, neboť poplatník svoji oznamovací povinnost splnil.
- Domníváme se, že by z hlediska smyslu a cíle právní úpravy v takovémto případě neměla být ukládána ani pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy dle § 247a DŘ.
- Dále se domníváme, že v takovýchto případech by v souladu se základními zásadami správy daní (např. § 7 odst. 2 DŘ) neměl správce daně ani vyzývat daňový subjekt k doložení výše osvobozeného příjmu znaleckým posudkem zpracovaným podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování.

K závěru, že v těchto případech by poplatníkovi neměla hrozit žádná sankce, se klonili i zástupci GŘŘ při projednávání této problematiky na společném jednání Sekce DPPO a DPFO konaném dne 15.9.2015. To, že by v těchto případech neměla být ukládána sankce dle § 38w ZDP je uvedeno i na stránkách GŘŘ (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/oznameni-o-osvobozenych-prijmech>). Domníváme se, že totéž by mělo platit i ve vztahu k sankci dle § 247a DŘ.

2.4.1 Závěr

2.4.1.1. V případě osvobozených příjmů z titulu darů a dědění, respektive bezúplatných příjmů může poplatník výši osvobozeného příjmu odborně odhadnout (pomocí např. srovnání cen obdobných nemovitostí dle dostupných nabídek) a nemusí pro tyto účely zpracovávat znalecký posudek dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování.

2.4.1.2. Pokud výše odborného odhadu nebude odpovídat ocenění bezúplatného příjmu dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování, nebude z tohoto titulu hrozit poplatníkovi žádná sankce ani pokuta podle § 38w ZDP ani pokuta dle § 247a DŘ.

2.4.1.3. Správce daně v těchto případech nebude poplatníka vyzývat k doložení výše bezúplatného příjmu znaleckým posudkem zpracovaným dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování.

Stanovisko GŘŘ 2.4.1:

Souhlas se závěrem 2.4.1.1 a 2.4.1.3.

Závěr 2.4.1.2 – Sankce nebude hrozit za předpokladu, že odborný odhad nepovede k neoznámení osvobozeného příjmu (odhad bude nižší než 5 mil. Kč), jehož obdržení by byl při ocenění dle zákona o oceňování poplatník povinen oznámit.

2.5. Příjmy, které není nutné oznamovat

Z podstaty a výslovného znění daného ustanovení vyplývá, že na základě něj se oznamují příjmy, které jsou osvobozeny od daně. Z toho je ale možné jednoznačně dovodit, že není nutné oznamovat příjmy, které nebudou ve skutečnosti zdaněny, ale z jiných důvodů, než osvobození od daně. Takové příjmy jsou například příjmy, které nejsou zahrnovány do základu daně, respektive jsou vyloučeny základu daně na základě § 3 ZDP, respektive § 23 ZDP.

Dalším podobným případem může být situace, kdy půjde o příjem, který nebude ve skutečnosti zdaněn, ale nikoliv v důsledku osvobození od daně, ale například kvůli způsobu zaokrouhlování srážkové daně dle § 36 ZDP.

V těchto případech nebude tedy nutné oznamovat osvobozené příjmy dle § 38v ZDP.

2.5.1 Závěr

2.5.1.1. Na základě § 38v ZDP nebudou oznamovány příjmy, které nebudou ve skutečnosti zdaněny, ale v důsledku jiných skutečností, než je osvobození od daně. Půjde především o případy, kdy příjem nebude zdaněn na základě toho, že je vyloučen ze základu daně případně není zahrnut do základu daně dle § 3 ZDP, respektive 23 ZDP.

2.5.1.2. Dále pak půjde o případy, kdy příjem nebude zdaněn na základě jiné skutečnosti, například způsobu zaokrouhlování srážkové daně dle § 36 ZDP.

Stanovisko GFR 2.5.:

Oznamovací povinnost se vztahuje na příjmy, které jako osvobozené definuje ZDP, tj. příjmy uvedené v § 4, § 4a, § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3 ZDP.

Oznámení o osvobozených příjmech se netýká příjmů, které nejsou předmětem daně ve smyslu § 3 odst. 4 ZDP

Oznámení o osvobozených příjmech se netýká ani příjmů nezdaněných podle § 36 ZDP z důvodu zaokrouhlování.

2.6. Příjmy plynoucí do společného jmění manželů (dále jen "SJM") a příjmy plynoucí do podílového spoluvlastnictví

V případě příjmů plynoucích do SJM oznamuje osvobozené příjmy jeden z manželů (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/oznameni-o-osvobozenych-prijmech>). Z toho dle našeho názoru vyplývá, že

je na rozhodnutí manželů, který z manželů bude osvobozené příjmy oznamovat. V praxi může docházet k případům, kdy z jednoho případu (jednoho právního jednání) mohou plynout příjmy jak do společného jmění manželů, tak zároveň příjmy do výlučného vlastnictví jednoho z nich. Například spoluvlastnický podíl získala fyzická osoba děděním či darem do výlučného vlastnictví a další bude v rámci téhož právního jednání nabyt darem nebo děděním do společného jmění manželů. Nebo může být prodávaná věc, která je částečně (její spoluvlastnický podíl) součástí SJM a částečně (její další spoluvlastnický podíl) ve výlučném vlastnictví jednoho z manželů. Příjem z prodeje takovéto věci pak poplyne jak do SJM, tak do výlučného vlastnictví jednoho z manželů.

Není zřejmé, jak budou finanční orgány postupovat v takových případech, kdy celkový osvobozený příjem přesáhne limit uvedený v § 38v odst. 1 ZDP, ovšem pokud by příjem plynoucí do výlučného vlastnictví vykazoval jeden z manželů a příjem plynoucí do SJM druhý z manželů, limit by překročen nebyl. Domníváme se, že v takovémto případě povinnost oznamovat osvobozené příjmy nevzniká. Tento závěr je v souladu s tím, co je výše uvedeno u bodu 2.1. *Oznámení příjmu, který je hrazen ve splátkách*. To je že výše limitu se vztahuje k jednomu konkrétnímu příjmu, nikoliv k jednomu případu.

Obdobně, jak je uvedeno výše, se bude postupovat v případě osvobozených příjmů, které povedou ke vzniku podílového spoluvlastnictví. To znamená, že v případě, kdy bude například darován dům dvěma bratrům do podílového spoluvlastnictví, bude z hlediska limitu 5 mil Kč dle § 38v ZDP relevantní hodnota každého spoluvlastnického podílu, nikoliv hodnota domu. Příklad: Příjem z darování nemovitosti v hodnotě 6 mil. Kč dvěma bratrům stejným dílem (tj. každému jedné poloviny v hodnotě 3 mil. Kč) se neoznamuje ani u jednoho z nich.

2.6.1 Závěr

2.6.1. Je na rozhodnutí manželů, který z nich bude z hlediska § 38v ZDP oznamovat osvobozený příjem. U tohoto manžela se také posuzuje dosažení limitu pro oznámení osvobozených příjmů ve výši 5 mil Kč.

2.6.2. V situacích popsaných výše, kdy z jednoho případu budou vznikat dva osvobozené příjmy, přičemž jeden bude plynout do SJM a druhý do výlučného vlastnictví jednoho z manželů, je možné posuzovat tak, že tyto příjmy budou z hlediska limitu 5 mil Kč posuzovány separátně. To znamená, že příjem plynoucí do SJM je z hlediska oznamování dle § 38v ZDP příjmem toho z manželů, kterému neplyne příjem do jeho výlučného vlastnictví.

2.6.3. Obdobně, jak je uvedeno v bodech 2.6.1. a 2.6.3., bude postupováno v případě osvobozených příjmů, které povedou ke vzniku podílového spoluvlastnictví. Z hlediska limitu 5 mil Kč dle § 38v ZDP bude relevantní hodnota příslušného spoluvlastnického podílu, nikoliv celková hodnota věci.

Stanovisko GFR 2.6.:

Souhlas se závěrem 2.6.1 za předpokladu, že se jedná o příjem plynoucí do SJM.

Souhlas se závěrem 2.6.2.

Souhlas se závěrem 2.6.3.

2.7. Příjmy, o nichž může správce daně zjistit údaje z katastru nemovitostí

Podle zveřejněného „Sdělení k oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob“ není třeba oznamovat příjem z prodeje rodinného domu a souvisejícího pozemku, nebo jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a souvisejícího pozemku zapisované do katastru nemovitostí České republiky nebo na příjem z prodeje nemovitých věcí zapisovaných do katastru nemovitostí České republiky (ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a), b) a u) a § 4a písm. h) ZDP).

Domníváme se, že okruh těchto příjmů, v případě katastru nemovitostí, by měl být mnohem širší, a zahrnovat i příjmy z darování a dědění.

Podle důvodové zprávy mělo přijetí ust. § 38v „*limitovat často užívanou obranu stíhaných osob, spočívající v odkazu na to, že daný majetek, jehož původ má prokázat, byl nabyt prostřednictvím příjmu, který byl od daně osvobozen.*“ Dále podle důvodové zprávy „*(p)ředmětem oznamovací povinnosti tedy bude především movitý majetek, který nelze zjistit jiným způsobem. Zpravidla se bude jednat o zlato a drahé kovy, drahé kameny, šperky, starožitnosti, obrazy a další předměty či sbírky vyšší hodnoty.*“

Domníváme se, že v případě zápisu do katastru nemovitostí existuje pro případná budoucí daňová řízení sám o sobě jednoznačný důkazní prostředek o tom, zda daný osvobozený příjem v daném případě byl či nebyl dosažen. Vyžadování oznamování příjmů, nabytých darem nebo děděním nemovitostí, a to jen z důvodu např. absence ceny nemovitostí, jde nad rámec a účel zákona. Cenu takto nabyté nemovitosti může správce daně v případě potřeby určit stejným způsobem, jakým se výše navrhuje o poplatníků, tedy odborným odhadem.

Informace o dědictví nebo daru jsou citlivé informace, vždy hrozí jejich zneužití a měly by být vyžadovány k oznámení „řadovým“ pracovníkům správce daně skutečně jen ve výjimečných situacích, odůvodněných zákonem a jeho účelem. V případě příjmů z darování nebo zdědění nemovitých věcí, kdy je daná skutečnost zaznamenána v katastru nemovitostí, tomu tak není.

2.7.1. Závěr

Oznamovací povinnosti nepodléhají příjmy z darování nebo dědění nemovité věci, pokud je daná skutečnost zaznamenána v katastru nemovitostí.

Stanovisko GFR 2.7.:**Nesouhlas se závěrem 2.7.1.**

Podle § 38v odst. 3 ZDP se oznamovací povinnost nevztahuje na příjem, o němž může údaje podle odstavce 2 (tj. mimo jiné i údaj o výši příjmu) správce daně zjistit z rejstříků či evidencí, do kterých má přístup a které zveřejní na úřední desce a způsobem umožňující dálkový přístup, tj. příjmy uvedené ve "Sdělení k oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob" č. j. 2899/15/7100-10111-010440.

2.8. Příjem náhrady podle § 4 odst. 1 písm. u)

Přijetí příjmu v podobě náhrady za uvolnění bytu, který je osvobozen za podmínek uvedených v § 4 odst. 1 písm. u) ZDP, je poplatník povinen oznámit správci daně do konce zdaňovacího období, ve kterém k jeho přijetí došlo. Pokud by částka náhrady byla vyšší než 5 mil. Kč, vznikají nejasnosti, zda se na tyto případy také vztahuje § 38v ZDP.

Domníváme se, že z úmyslu zákonodárce vyjádřeného v důvodové zprávě k výše citované novele ZDP vyplývá úmysl postihnout oznamovací povinností pouze příjmy, o nichž správce daně není informován. Dvojí oznamování již jednou oznámeného příjmu by bylo zbytečnou zátěží jak pro poplatníka, tak pro správce daně, který by se musel vypořádat s jedním (v podstatě totožným) podáním navíc.

2.8.1. Závěr

Pokud poplatník oznámí přijetí příjmu dle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP a toto oznámení bude mít veškeré náležitosti stanovené § 38v odst. 2, lze tímto oznámením považovat oznamovací povinnost poplatníka danou § 38v za splněnou.

Stanovisko GFR 2.8.:**Souhlas se závěrem 2.8.1.****2.9. Příjem plynoucí v cizí měně**

Pokud plyne poplatníkovi příjem osvobozený od daně v cizí měně, je pro účely ověření dosažení limitu uvedeného § 38v ZDP (a případně také pro oznámení částky osvobozeného příjmu) nutné přepočíst do Kč. Vzniká otázka, jaký kurz by pro tento přepočet měl být použit, jedná-li se o poplatníka, který nevede účetnictví. Jelikož má poplatník povinnost oznamovat osvobozené příjmy dle § 38v ZDP, jakmile je obdrží (nejpozději do konce lhůty pro podání daňového přiznání), musí poplatník učinit posouzení o oznámení či neoznámení příjmů již při jejich obdržení. Z tohoto důvodu se domníváme, že se při přepočtu příjmu v cizí měně pro ověření limitu dle § 38v ZDP (a také pro nahlášení částky osvobozeného příjmu) uplatní pravidlo dle čtvrté věty v § 38 odst. 1 ZDP, tj. kurz k datu obdržení příjmu.

2.9.1. Závěr

Při posuzování limitu dle § 38v ZDP a při oznamování částky osvobozeného příjmu se pro přepočet příjmu v cizí měně použije směnný kurz k datu obdržení příjmu.

Stanovisko GFŘ 2.9.:

Pokud poplatník nevede účetnictví, použije s výjimkou uvedenou v § 38 ZDP odst. 2, jednotný kurs, nevyužije-li kursy devizového trhu uplatňované podle zvláštních právních předpisů o účetnictví.

Pokud poplatník použije v průběhu zdaňovacího období pro přepočet výše osvobozeného příjmu aktuální kurz, může v případě dalšího osvobozeného příjmu oznamovaného po skončení tohoto zdaňovacího období použít jednotný kurz stanovený dle § 38 odst. 1 ZDP.

3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.