

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 24. 11. 2021

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

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

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 2

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

Příspěvek č. 573, neuzavřen, na žádost předkladatele bude opětovně upraven text příspěvku a příspěvek bude předložen a projednán na jednání v 01/2022.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 24.11.2021

DPH

586/15.09.21 Oprava základu daně při zpětných platbách zdravotním pojišťovnam 6

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

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN, V KONKRÉTNÍCH BODECH S ROZPOREM

Daň z příjmů

587/24.11.21 Vstupní cena zásob a majetku, který není hmotným majetkem a nehmotného majetku, u přijímajícího poplatníka 11

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

Ing. Jiří Hlaváč Ph.D. daňový poradce, č. osv. 3221

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

588/24.11.21 Srovnatelnost zahraničních trustů a trustových struktur se svěrenským fondem 21

Předkládá: Ing. Helena Navrátilová, daňový poradce, č. osv. 133

Příspěvek po dohodě s předkladatelem neuzavřen, odložen na jednání v 01/2022.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 24.11.2021

DPH

589/24.11.21 Uplatnění DPH při zřízení práva stavby 27

Předkládají: Ing. Stanislav Pokorný, daňový poradce, č. osv. 4664

Ing. Jevgenija Bajžíková, daňový poradce, č. osv. 5063

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

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

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

Ing. Jiří Hlaváč, Ph.D., daňový poradce, č. osv. 3221

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.

II. Vklad cenných papírů a podílů

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

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

II.1. Výše nabývací ceny

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

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

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

II.2. 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**.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 24.11.2021

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“.¹ 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 judikaturou² 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 propláácí 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:

...

¹ 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.

² 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 léčivech³.

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

³ 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.

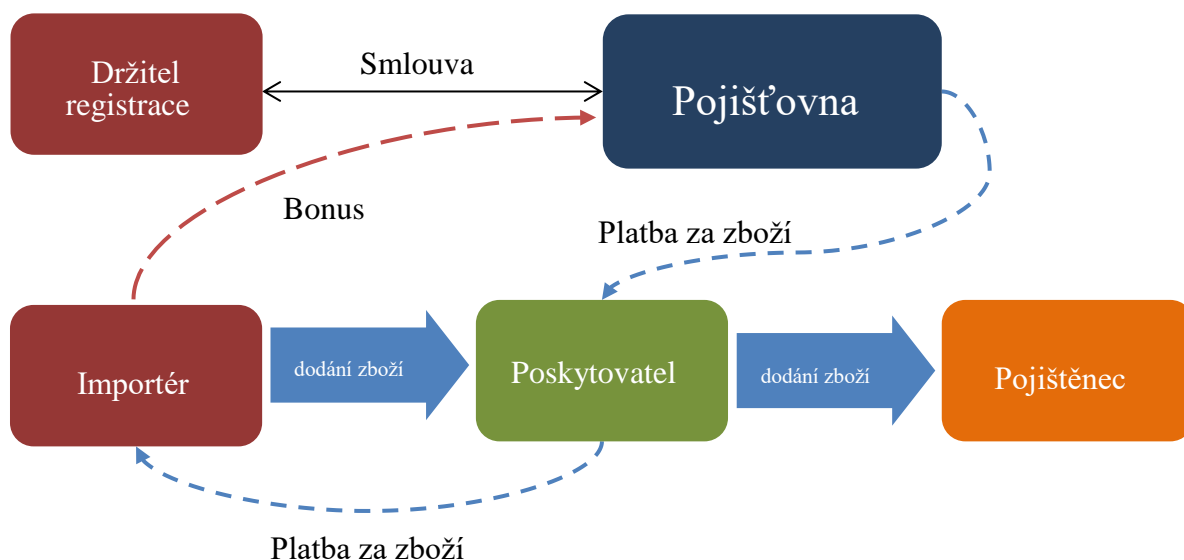
Naše zkušenosti však také ukazují, že ZP (zejména v poslední době) trvají na uzavření Smlouvy s držitelem rozhodnutí o registraci. Tím je typicky zahraniční osoba, která přímo nedodává léky na český trh (a zpravidla v České republice nemá žádné technické ani personální zdroje a není ani plátcem DPH).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

Stanovisko GFR:

GFR souhlasí s navrženými závěry, neboť i inportér může provést opravu základu daně v případě, že je uveden rovněž na smlouvě o limitaci rizik spojených s hrazením léčivého přípravku (Smlouvy) nebo má závazkový vztah s držitelem rozhodnutí o registraci léku k přistoupení jejich závazků vyplývajících ze Smlouvy.

Závěry podporuje i rozsudek SD EU ve věci C-717/19 Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe ze dne 6. října 2021.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN, V KONKRÉTNÍCH BODECH S ROZPOREM**Daň z příjmů****587/24.11.21 Vstupní cena zásob a majetku, který není hmotným majetkem a nehmotného majetku, 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
Ing. Jiří Hlaváč Ph.D. daňový poradce, č. osv. 3221

Tento příspěvek navazuje na předchozí příspěvek na toto téma (*Ing. Jan Kotala, Mgr. Zenon Folwarczny, LL.M., Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, 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, „předchozí KV“*). V tomto příspěvku se zabýváme majetkovými složkami, které nebyly specifikovány v předchozím KV, a které je možné vyčlenit do svěřenského fondu, resp. vložit do obchodní korporace či rodinné fundace – (i) zásobami a hmotným majetkem, který není hmotným majetkem dle ZDP a (ii) nehmotným majetkem (v tomto příspěvku neřeším problematiku nehmotného majetku dle § 32a ZDP ve znění platném do 31.12.2020, který byl předmětem výše uvedeného předchozího příspěvku, ale pouze nehmotný majetek dle účetních předpisů). V tomto případě je věc částečně výslovně řešena v § 24 odst. 2 písm. v) ZDP a § 24 odst. 11 ZDP. Nicméně tato ustanovení nepokrývají všechny situace, které mohou v praxi nastat. V souladu se stanovisky GFR k předchozímu KV i u výše zmíněných majetkových složek platí, že ZDP výslovně nedefinuje jejich „daňovou nabývací hodnotu“, ale předmětná relevantní ustanovení (§ 24 odst. 2 písm. v) ZDP a § 24 odst. 11 ZDP) pouze v některých případech omezují daňovou uznatelnost účetních nákladů, které v těchto případech vznikají, tj. účetních odpisů a nákladů z titulu spotřeby zásob či jiných situací, kdy je možné zásoby uplatnit jako daňový výdaj (např. škoda). Pokud danou situaci výslovně nepokrývají daná ustanovení mělo by v souladu s § 21h ZDP platit, že účetní náklady budou daňově relevantní.

Osobu, která majetek vkládá či vyčleňuje do svěřenského fondu, rodinné fundace či obchodní korporace dále označujeme jako převodce a svěřenský fond, rodinnou fundaci či obchodní korporaci, která majetek nabývá, pak jako nabyvatele.

1. Zásoby

V případě zásob je výslovně řešena a upravena situace, kdy převodce je účetní jednotka nebo jde o fyzickou osobu, která měla tyto zásoby zahrnuté v obchodním majetku. Smyslem úpravy § 24 odst. 11 ZDP je zamezení tzv. přečeňovacího efektu a zachování z pohledu daňového původních cen u převodce.

Ustanovení takto reguluje i situace, kdy dochází k násobným vkladům či přeměnám.

Z jazykového vyjádření § 24 odst. 11 ZDP by se na první pohled mohlo zdát, že jde o regulaci pouze maximální hodnoty, kterou z hlediska daňového je možné dát do daňových nákladů. Nicméně se domníváme, že z hlediska principu a podstaty dané regulace (to je při zohlednění jiného než pouze jazykového výkladu daného ustanovení a zásady v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu) by tento systém měl být aplikován i v situacích, kdy v rámci vyčlenění či vkladu dojde k ocenění na nižší částku, než v jaké byly zásoby zachyceny u převodce. V takovéto situaci by měl rozdíl mezi vyšší původní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele základ daně snižovat.

Na druhé straně ustanovení § 24 odst. 11 ZDP nedopadá na situaci, kdy převodcem zásob je fyzická osoba, která neměla tyto zásoby zahrnuté v obchodním majetku. V takové situaci se domníváme, a to i v návaznosti na závěry k předchozímu KV (573/24.03.21), že v souladu s § 21h ZDP bude plně daňově přebíráno účetní zachycení u nabyvatele, tj. včetně cen, ve kterých budou tyto zásoby oceněny v účetnictví nabyvatele bez jakéhokoliv omezení.

1.1. Závěry

1.1.1. Převodce je účetní jednotka

1.1.1.1. Z hlediska uplatnění do daňových výdajů u nabyvatele platí omezení dle § 24 odst. 11 ZDP, tj. do daňově relevantních nákladů je možné uplatnit maximálně částku zachycenou v účetnictví převodce při zohlednění případných účetních opravných položek (§ 24 odst. 11 ZDP).

1.1.1.2. Pokud by došlo k tomu, že zásoby budou v rámci vkladu či vyčlenění oceněny nižší částkou, než je původní cena u převodce, bude v případě spotřeby možné u nabyvatele rozdíl uplatnit jako položku snižující základ daně.

1.1.1.3. Výše uvedené omezení se uplatní i v případě, kdy došlo k opakovaným vkladům či přeměnám.

1.1.2. Převodcem je fyzická osoba, která měla zásoby zahrnuté v obchodním majetku

1.1.2.1. V tomto případě platí obdobné omezení ve výši hodnoty zachycené v daňové evidenci obdobně jako v předchozím případě 1.1.1., a to v souladu s § 24 odst. 11 ZDP. V zásadě ve většině případů půjde o pořizovací cenu zásob.

1.1.1.2. Pokud by došlo k tomu, že zásoby budou v rámci vkladu či vyčlenění oceněny nižší částkou, než je hodnota původní cena zachycená v daňové evidenci u převodce, bude v případě spotřeby možné u nabyvatele rozdíl uplatnit jako položku snižující základ daně.

1.1.3. Převodce je fyzická osoba, která neměla zásoby zahrnuté v obchodním majetku.

V tomto případě se úprava § 24 odst. 11 ZDP nepoužije a na základě § 21h ZDP a v souladu se závěry k předchozímu KV (573/24.03.21) bude plně přejímán postup z účetnictví nabyvatele, to znamená, že daňově relevantním nákladem v případě spotřeby bude účetní hodnota zásob zachycená u nabyvatele.

Stanovisko GFŘ**K dílčímu závěru č. 1.1.1. (převodce je obchodní korporace)****k bodu 1.1.1.1.**

Souhlas se závěrem předkladatele, že v případě prodeje zásob nabytých vkladem se u nabyvatele uplatní omezení dle § 24 odst. 11 ZDP.

k bodu 1.1.1.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 24 odst. 11 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj při prodeji zásob nabytých vkladem, tj. limituje výdaj, který je ve smyslu § 21h ZDP při prodeji zásob u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výší jeho hodnoty evidovanou v účetnictví vkladatele. Pokud je tedy u nabyvatele výdaj související s prodejem vložených zásob vyšší než hodnota zásob u vkladatele uplatní se limitace daňově uznatelného výdaje uvedená v § 24 odst. 11 ZDP. V situaci, kdy při prodeji vložených zásob je u nabyvatele související výdaj nižší než hodnota zásob u vkladatele se ustanovení § 24 odst. 11 ZDP neuplatní, neboť výdaj související s prodejem zásob nepřekračuje výši jeho hodnoty u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v hodnotě zásob snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

k bodu 1.1.1.3.

Souhlas se závěrem předkladatele, že v případě prodeje zásob, které byly nabyty opakovaným vkladem, se u nabyvatele uplatní omezení dle § 24 odst. 11 ZDP.

K dílčímu závěru č. 1.1.2. (převodce je fyzická osoba, která měla zásoby zahrnuté v obchodním majetku)**k bodu 1.1.2.1.**

Souhlas se závěrem předkladatele, že v případě prodeje zásob nabytých vkladem se u nabyvatele uplatní omezení dle § 24 odst. 11 ZDP. Pouze upozorňujeme, že u neúčtujících poplatníků je nákup zásob jednorázově uplatněn ve výdajích, takže hodnota evidovaná u vkladatele bude nula a ne pořizovací cena.

k bodu 1.1.2.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 24 odst. 11 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj při prodeji zásob nabytých vkladem, tj. limituje výdaj, který je ve smyslu § 21h ZDP při prodeji zásob u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výší jeho hodnoty evidovanou v daňové evidenci vkladatele. Pokud je tedy u nabyvatele výdaj související s prodejem vložených zásob vyšší než hodnota zásob u vkladatele uplatní se limitace daňově uznatelného výdaje uvedená v § 24 odst. 11 ZDP. V situaci, kdy při prodeji vložených zásob je u nabyvatele související výdaj nižší než hodnota zásob u vkladatele se ustanovení § 24 odst. 11 ZDP neuplatní, neboť výdaj související s prodejem zásob nepřekračuje výši jeho hodnoty u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v hodnotě zásob snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

K dílčímu závěru č. 1.1.3. (převodce je fyzická osoba, která neměla zásoby zahrnuté v obchodním majetku)

Souhlas se závěrem předkladatele, že v tomto případě se při prodeji zásob nabytých vkladem u nabyvatele neuplatní omezení dle § 24 odst. 11 ZDP.

2. Hmotný majetek, který není hmotným majetkem dle ZDP

I v tomto případě je zde omezení při uplatňování účetních odpisů jakožto daňově uznatelného nákladu v situacích, kdy převodce je právnická osoba nebo fyzická osoba, která měla majetek zahrnut v obchodním majetku. V těchto situacích jsou daňově uznatelné náklady z titulu účetních odpisů omezeny zůstatkovou účetní cenou u převodce.

Částečně spornou je však otázka, co se má rozumět pod zůstatkovou účetní cenou v případě poplatníka, který vede daňovou evidenci, když ustanovení § 24 odst. 11 ZDP na tuto situaci výslovně pamatuje a hovoří o hodnotě zachycenou v daňové evidenci. Domníváme se, že zde mohou být dva alternativní závěry, a sice, že půjde o hodnotu zachycenou v daňové evidenci (jde o pořizovací cenu v případě úplatného nabytí) nebo, že díky absenci této hodnoty (účetní zůstatkové ceny), se daná restrikce neuplatní. Jelikož takováto hodnota v daňové evidenci není k dispozici, vyjde se z první části věty § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP (tzn., že daňově relevantním nákladem je účetní odpis) a omezení, které stanoví druhá část věty nebude aplikováno.

Také v této situaci není jakkoli regulována situace, kdy převodce je fyzická osoba, která takovýto majetek neměla zahrnut v obchodním majetku. Domníváme se, že v této situaci v souladu s první větou § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP budou daňovým nákladem účetní odpisy z takovéhoho majetku bez jakéhokoliv omezení.

Obdobně jako v případě zásob by z jazykového výkladu mohlo vyplývat, že z omezení daňových výdajů zůstatkovou účetní cenou se uplatní pouze v případě, kdy dojde v rámci vyčlenění či vkladu ke zvýšení hodnoty tohoto majetku. Stejně jako v případě zásob se domníváme, že z hlediska smyslu a principu dané právní úpravy by mělo platit, že v případě, kdy dojde k ocenění takovéhoho majetku směrem dolů, měl by být rozdíl mezi zůstatkovou účetní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele položkou snižující základ daně.

Na rozdíl od úpravy § 24 odst. 11 ZDP nejsou výslovně regulovány situace přecenění při násobných vkladech či přeměnách. Účetní odpisy z hlediska daňové relevance jsou tak u nabyvatele omezeny zůstatkovou účetní cenou u převodce i v případě, kdy před tím (před realizací vkladu) došlo u převodce k navýšení vstupní a tím i zůstatkové účetní ceny například z titulu přeměn či vkladů.

2.1. Závěry

2.1.1. Převodce je obchodní korporace

2.1.1.1. V tomto případě budou daňově uznatelné účetní odpisy u nabyvatele omezeny zůstatkovou účetní cenou u převádějící obchodní korporace.

2.1.1.2. Na rozdíl od zásob v tomto případě neplatí daná restrikce na násobné vklady či přeměny. To znamená, že u nabyvatele se vychází ze zůstatkové účetní ceny u

převodce bez ohledu na to, jestli nebyla předtím navýšena vstupní účetní cena takového majetku a tím i zůstatková účetní cena u převodce z titulu vkladu či přeměny.

2.1.1.3. Pokud by došlo k tomu, že majetek bude přeceněn směrem dolů, bude rozdíl mezi zůstatkovou účetní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele položkou snižující základ daně. Toto snížení je možné realizovat buďto jednorázově nebo postupně po dobu účetního odpisování.

2.1.2. Převodce je fyzická osoba, která měla daný majetek evidován v obchodním majetku.

2.1.2.1. I v tomto případě by mělo platit, že daňová relevance účetních odpisů u nabyvatele je omezena zůstatkovou účetní cenou. Je otázka, o jakou hodnotu se jedná v případě fyzické osoby, která vede daňovou evidenci. Domníváme se, že v tomto případě mohou být dva alternativní závěry:

2.1.2.1.1. Půjde o hodnotu zachycenou v daňové evidenci (ve většině případů o pořizovací hodnotu takového majetku).

2.1.2.1.2. Alternativním výkladem by pak bylo, že jelikož takováto hodnota není v případě daňové evidence k dispozici, daná restrikce se neuplatní a v souladu s první větou § 24 odst. 1 písm. v) bod 1. ZDP budou účetními odpisy bez dalšího daňově relevantní.

2.1.2.2. Pokud by došlo k tomu, že majetek bude přeceněn směrem dolů, bude rozdíl mezi zůstatkovou účetní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele položkou snižující základ daně. Toto snížení je možné realizovat buďto jednorázově nebo postupně po dobu účetního odpisování.

2.1.3. Převodce je fyzická osoba, která neměla daný majetek zahrnutý v obchodním majetku.

V tomto případě nebude uplatněno popsané omezení v daňové uznatelnosti účetních odpisů a v souladu s § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP budou daňovým výdajem účetní odpisy bez dalšího.

K dílčímu závěru č. 2.1.1. (převodce je obchodní korporace)

k bodu 2.1.1.1.

Souhlas se závěrem předkladatele, že v tomto případě budou účetní odpisy z hmotného majetku, který není hmotným majetkem podle ZDP, u nabyvatele daňově uznatelným výdajem pouze do výše zůstatkové ceny tohoto majetku evidované u vkladatele ke dni vkladu (viz § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP).

k bodu 2.1.1.2.

Souhlas se závěrem předkladatele.

Při nabytí hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP, na základě opakovaného vkladu bude u nabyvatele účetní odpis dle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1 ZDP daňovým výdajem jen do výše zůstatkové ceny tohoto majetku u „předchozího“ vkladatele ke dni vkladu, a to i v případě, že byl tento majetek u vkladatele rovněž nabyt vkladem.

k bodu 2.1.1.3.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 24 odst. v) bod 1 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj z hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP, nabytého vkladem, tj. limituje účetní odpisy, které jsou ve smyslu § 21h ZDP u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výší zůstatkové ceny tohoto majetku evidované u vkladatele ke dni vkladu. Pokud je tedy u nabyvatele zůstatková cena vloženého majetku vyšší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu uplatní se limitace daňově uznatelných účetních odpisů uvedená v § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP, a to až od okamžiku, kdy úhrn účetních odpisů převyšší tuto zůstatkovou cenu. V situaci, kdy u vloženého majetku je u nabyvatele zůstatková cena nižší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu se ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 neuplatní, neboť účetní odpisy z hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP nepřekračují zůstatkovou cenu u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v zůstatkových cenách snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

K dílčímu závěru č. 2.1.2. (převodce je fyzická osoba, která měla hmotný majetek, který není hmotným majetkem dle ZDP zahrnutý v obchodním majetku)**k bodu 2.1.2.1. (k bodu 2.1.2.1.1. a 2.1.2.1.2.)**

Souhlas se závěrem předkladatele, že i v tomto případě by mělo platit, že daňová uznatelnost účetních odpisů u nabyvatele je omezena zůstatkovou cenou ke dni vkladu u vkladatele, který vede daňovou evidenci.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že pokud je převodcem fyzická osoba, která vede daňovou evidenci, bude u nabyvatele výše účetních odpisů z tohoto majetku jako daňově uznatelného nákladu limitována hodnotou majetku zachycenou v daňové evidenci vkladatele (fyzické osoby) nebo nebude limitována vůbec, vzhledem ke skutečnosti, že limitující zůstatková cena majetku není v daňové evidenci k dispozici.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP limituje účetní odpisy výší zůstatkové ceny evidované u vkladatele, kdy u pojmu zůstatková cena je uveden odkaz na účetní předpisy, a to bez ohledu na to, zda vkladatel byl či nebyl účetní jednotkou. Z pohledu účetních předpisů má pak pojem zůstatková cena zcela jednoznačný obsah, neboť se jí rozumí „netto“ hodnota aktiva vykázaná v rozvaze či přehledu o majetku a závazcích. Pro fyzickou osobu, která vede daňovou evidenci, a vkládaný majetek uplatnila ve výdajích, je tak nutné zůstatkovou cenou rozumět pořizovací cenu sníženou o hodnotu majetku zahrnutou do výdajů. Tato koncepce odpovídá i smyslu limitace v § 24 odst. 2 písm. v) zákona o dních z příjmů, tj. omezit opětovné uplatnění výdaje z vloženého majetku.

Pokud fyzická osoba tento majetek s nulovou zůstatkovou cenou vloží do obchodní korporace, pak jeho nabyvatel nemůže účetní odpisy z tohoto majetku uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj, neboť není naplněna podmínka § 24 odst. 2 písm. v) bodu 1 pro uplatnění účetních odpisů, a to do výše zůstatkové ceny u vkladatele ke dni vkladu.

k bodu 2.1.2.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Ustanovení § 24 odst. v) bod 1 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj z hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP, nabytého vkladem, tj. limituje účetní odpisy, které jsou ve smyslu § 21h ZDP u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výší zůstatkové ceny tohoto majetku evidované u vkladatele ke dni vkladu. Pokud je tedy u nabyvatele zůstatková cena vloženého majetku vyšší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu uplatní se limitace daňově uznatelných účetních odpisů uvedená v § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 ZDP, a to až od okamžiku, kdy úhrn účetních odpisů převyšší tuto zůstatkovou cenu. V situaci, kdy u vloženého majetku je u nabyvatele zůstatková cena nižší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu se ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 1 neuplatní, neboť účetní odpisy z hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP nepřekračují zůstatkovou cenu u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v zůstatkových cenách snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

K dílčímu závěru č. 2.1.3. (převodce je fyzická osoba, která neměla hmotný majetek, který není hmotným majetkem dle ZDP, zahrnutý v obchodním majetku)

Souhlas se závěrem předkladatele.

V této souvislosti je nutné si uvědomit, že z § 4 odst. 4 ZDP vyplývá, že obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob se pro účely daní z příjmů rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci. Ohledně daňové evidence pak z § 7b odst. 1 ZDP vyplývá, že daňová evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích v zákonem stanoveném členění a údaje o majetku a dlužích. Pokud tedy poplatník pořízení majetku zaevidoval v daňových výdajích v daňové evidenci, stal se tento majetek součástí obchodního majetku poplatníka.

3. Nehmotný majetek

Úprava je v tomto případě obdobná jako v případě hmotného majetku, který není hmotným majetkem dle ZDP (viz. předchozí bod 2.) s tím, že daná restrikce je přísnější, kdy je jednak stanovena podmínka úplatného nabytí majetku převodcem (dále vycházíme z tohoto, že tato podmínka je splněna) a dále je daná restrikce z jazykového hlediska vyjádřena tak, že pokud by se jednalo o vklad od fyzické osoby, která daný majetek neměla zahrnut v obchodním majetku, nebude možné žádné účetní odpisy uplatnit jako daňově uznatelný náklad.

Pro tyto případy je zde ještě speciální úprava pro daňové nerezidenty, kdy výše účetních odpisů je omezena výší úhrady, kterou musí prokázat vkladatel. Domníváme se, že jde o úhradu, za kterou daný nehmotný majetek nerezident nabyt. Tato omezení budou platit bez ohledu, zda jde o podnikatele či nepodnikatele, o účetní či neúčetní jednotku a není také relevantní, zda a jaké náklady z titulu vkládaného nehmotného majetku případně uplatňoval převodce v zahraničí. Pro účely přepočtu na koruny se použije kurz ČNB ke dni vyčlenění nebo vkladu.

3.1. Závěry

3.1.1. Převodce je obchodní korporace

V tomto případě platí závěry uvedené výše pod body pod body 2.1.1.1. až 2.1.1.3.

3.1.2. Převodce je fyzická osoba, která měla daný majetek evidován v obchodním majetku.

V tomto případě platí závěry uvedené výše pod body pod body 2.1.2.1 a 2.1.2.2.

3.1.3. Převodce je fyzická osoba, která neměla daný majetek zahrnutý v obchodním majetku.

3.1.3.1.1. V tomto případě je textace § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP nastavena tak, že zřejmě žádné účetní odpisy jako daňový výdaj nebude možné uplatnit.

3.1.3.1.2. V této souvislosti uvádíme, že považujeme tento závěr za restrikcii, kterou zákonodárce nezamýšlel, a vyšla najevo až díky zrušení kategorie daňového NM – v porovnání s předchozí daňovou úpravou (uvedenou v předchozím příspěvku). Neodůvodněně poškozují poplatníky a byla by vhodná legislativní úprava při nejbližší novelizaci daňových předpisů.

3.1.4. Převodcem je daňový nerezident

3.1.4.1. Výše účetních odpisů je omezena výší úhrady, za kterou daňový nerezident nehmotný majetek nabyt. Výši úhrady musí prokázat převodce.

3.1.4.2. Výše úhrady prokázaná převodcem platí pro všechny případy, kdy je převodce daňový nerezident (podnikatel, nepodnikatel, účetní jednotka) a nijak se nemění i v případě, kdy daňový nerezident uplatňoval v zahraničí u daného vkladného nehmotného majetku nějaké daňové relevantní náklady.

3.1.4.3. Pro účely přepočtu na koruny se použije kurz ČNB ke dni vyčlenění nebo vkladu.

K dílčímu závěru č. 3.1.1. (převodce je obchodní korporace)

Souhlas se závěrem předkladatele, že v tomto případě budou účetní odpisy z nehmotného majetku u nabyvatele daňově uznatelným výdajem pouze do výše zůstatkové ceny tohoto majetku prokázané u vkladatele ke dni jeho vkladu (viz § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP).

Souhlas se závěrem předkladatele, že při nabytí nehmotného majetku na základě opakovaného vkladu bude u nabyvatele účetní odpis dle § 24 odst. 2 písm. v) bodu 2 ZDP daňovým výdajem jen do výše zůstatkové ceny tohoto majetku u „předchozího“ vkladatele ke dni vkladu, a to i v případě, kdy byl tento majetek u vkladatele rovněž nabyt vkladem.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že v případě, že vkládaný nehmotný majetek bude přeceněn směrem dolů, bude rozdíl mezi zůstatkovou účetní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele položkou snižující základ daně.

Ustanovení § 24 odst. v) bod 2 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj z nehmotného majetku nabytého vkladem, tj. limituje účetní odpisy, které jsou ve smyslu § 21h ZDP u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výší zůstatkové ceny tohoto majetku prokázané u vkladatele ke dni jeho vkladu. Pokud je tedy u nabyvatele zůstatková cena vloženého majetku vyšší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu uplatní se limitace daňově uznatelných účetních odpisů uvedená v § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP. V situaci, kdy u vloženého nehmotného majetku je u nabyvatele zůstatková cena nižší než zůstatková cena u vkladatele ke dni

vkladu se ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) neuplatní, neboť účetní odpisy z nehmotného majetku nepřekračují zůstatkovou cenu u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v zůstatkových cenách snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

K dílčímu závěru č. 3.1.2. (převodce je fyzická osoba, která měla nehmotný majetek zahrnutý v obchodním majetku)

Souhlas se závěrem předkladatele, že i v tomto případě by mělo platit, že daňová uznatelnost účetních odpisů u nabyvatele je omezena zůstatkovou cenou ke dni vkladu u vkladatele, který vede daňovou evidenci.

Nesouhlas se závětem předkladatele, že pokud je převodcem fyzická osoba, která vede daňovou evidenci, bude u nabyvatele výše účetních odpisů z tohoto majetku jako daňově uznatelného nákladu limitována hodnotou majetku zachycenou v daňové evidenci vkladatele (fyzické osoby) nebo nebude limitována vůbec, vzhledem ke skutečnosti, že limitující zůstatková cena majetku není v daňové evidenci k dispozici.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP limituje účetní odpisy nehmotného majetku výší zůstatkové ceny evidované u vkladatele, kdy u pojmu zůstatková cena je uveden odkaz na účetní předpisy, a to bez ohledu na to, zda vkladatel byl či nebyl účetní jednotkou. Z pohledu účetních předpisů má pak pojem zůstatková cena zcela jednoznačný obsah, neboť se jí rozumí „netto“ hodnota aktiva vykázaná v rozvaze či přehledu o majetku a závazcích. Pro fyzickou osobu, která vede daňovou evidenci, a vkládaný majetek uplatnila při jeho pořízení ve výdajích, je tak nutné zůstatkovou cenou rozumět pořizovací cenu sníženou o hodnotu majetku zahrnutou do výdajů. Tato koncepce odpovídá i smyslu limitace v § 24 odst. 2 písm. v) zákona o daních z příjmů, tj. omezit opětovné uplatnění výdaje z vloženého majetku.

Pokud fyzická osoba tento majetek s nulovou zůstatkovou cenou vloží do obchodní korporace, pak jeho nabyvatel nemůže účetní odpisy z tohoto majetku uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj, neboť není naplněna podmínka § 24 odst. 2 písm. v) bodu 2 pro uplatnění účetních odpisů, a to do výše zůstatkové ceny u vkladatele ke dni vkladu.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že v případě, že vkládaný nehmotný majetek bude přeceněn směrem dolů, bude rozdíl mezi zůstatkovou účetní cenou u převodce a nižším oceněním u nabyvatele položkou snižující základ daně.

Ustanovení § 24 odst. v) bod 2 ZDP limituje daňově uznatelný výdaj z nehmotného majetku nabytého vkladem, tj. limituje účetní odpisy, které jsou ve smyslu § 21h ZDP u nabyvatele účetním nákladem (součástí výsledku hospodaření), a to výší zůstatkové ceny tohoto majetku prokázané u vkladatele ke dni jeho vkladu. Pokud je tedy u nabyvatele zůstatková cena vloženého majetku vyšší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu uplatní se limitace daňově uznatelných účetních odpisů uvedená v § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP. V situaci, kdy u vloženého nehmotného majetku je u nabyvatele zůstatková cena nižší než zůstatková cena u vkladatele ke dni vkladu se ustanovení § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 neuplatní, neboť účetní odpisy z nehmotného majetku nepřekračují zůstatkovou cenu u vkladatele. Ustanovení, na základě kterého by bylo možné o uvedený rozdíl v zůstatkových cenách snížit u nabyvatele základ daně, ZDP neobsahuje.

K dílčímu závěru č. 3.1.3. (převodce je fyzická osoba, která neměla nehmotný majetek zahrnutý v obchodním majetku)**k bodu 3.1.3.1.1.**

Souhlas se závěrem předkladatele, že v případě, kdy vkladatelem nehmotného majetku je fyzická osoba, která neměla nehmotný majetek zahrnutý v obchodním majetku, nemůže nabyvatel účetní odpisy z tohoto majetku uplatnit jako daňově uznatelný výdaj (viz § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 ZDP).

k bodu 3.1.3.1.2.

K návrhu předkladatele na legislativní úpravu § 24 odst. 2 písm. v) bodu 2 ZDP uvádíme, že příslušná změna ZDP není v kompetenci Generálního finanční ředitelství.

K dílčímu závěru č. 3.1.4. (převodce je daňový nerezident)**k bodu 3.1.4.1.**

Souhlas s návrhem předkladatele, že výše účetních odpisů jako daňově uznatelného nákladu je limitována prokázanou výší úhrady, za kterou daňový nerezident (vkladatel) nehmotný majetek nabyt. Výše úhrady je prokazována u vkladatele, ale jako limit daňové uznatelnosti účetních odpisů ji musí prokázat nabyvatel.

k bodu 3.1.4.2.

Souhlas s návrhem předkladatele, že výše úhrady prokázané vkladatelem se použije jako limit daňové uznatelnosti účetních odpisů u nabyvatele bez ohledu na charakter vkladatele (podnikatel, nepodnikatel, účetní jednotka) a na skutečnost, zda z majetku byly v zahraničí uplatněny daňově relevantní náklady.

k bodu 3.1.4.3.

Souhlas s návrhem předkladatele.

Ke všem dílčím odpovědím z oblasti nehmotného majetku pak GFŘ v souladu s předkladatelem tohoto příspěvku zdůrazňuje, že tato část příspěvku neřeší problematiku nehmotného majetku dle § 32a ZDP ve znění platném do 31.12.2020 (viz čl. XII body 10. až 12. zákona č. 609/2020 Sb.), který byl předmětem příspěvku 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, ale pouze nehmotný majetek dle účetních předpisů.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

588/24.11.21 Srovnatelnost zahraničních trustů a trustových struktur se svěřenským fondem

Předkládá: Ing. Helena Navrátilová, daňový poradce, č. osv. 133

1. Srovnatelnost zahraničních trustů a trustových struktur se svěřenským fondem

1.1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení přístupu k posuzování srovnatelnosti zahraničních trustů a zahraničních trustových struktur (dále „trust“) obdobných svěřenskému fondu, a to s ohledem na možnost aplikovat na majetek vkládaný do zahraničního trustu a plynoucí ze zahraničního trustu do rukou českých daňových rezidentů příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů.

Tento příspěvek navazuje na KOV 421/26.02.14 Výklad pojmu svěřenský fond ve vztahu k zahraničním srovnatelným jednotkám. Od projednání uvedeného příspěvku došlo ke zpřesnění a doplnění některých ustanovení zákona o daních z příjmů („ZDP“) týkajících se svěřenského fondu a podstatně se rozmnožily zkušenosti s přeshraničními vztahy se zahraničními trusty. Kromě toho nová pravidla týkající se svěřenských fondů a zahraničních trustů byla vtělena do dalších českých právních předpisů.

1.2. Východiska

Česká republika otevřela otázku uznání trustů už tím, že v občanském zákoníku účinném od 1. 1. 2014 dosti podrobně upravila svěřenský fond⁴. Na tento nový institut reagovala i novela zákona o daních z příjmů účinná od 1. 1. 2014. Došlo tak k rozšíření možných právních forem správy, převodu a případně přechodu, majetku mezi poplatníky v tuzemsku i ve vztahu k zahraničním osobám. Čeští daňoví rezidenti se stávají zakladateli nebo beneficienty tuzemských svěřenských fondů i trustů.

Svěřenský fond představuje autonomní, oddělený samostatný majetek (a dluhy vzniklé při správě majetku) určený k vymezenému účelu. K jeho zřízení je třeba, aby zakladatel vyhotovil statut, svěřenský fond byl zapsán do evidence svěřenských fondů a svěřenský správce se ujal správy majetku. Svěřenský správce je povinen postupovat podle předem daných, zákonem vymezených a smluvně sjednaných pravidel. Svěřenský fond je zpravidla zřízen za účelem podpory předem určeného okruhu

⁴ Inspirací byla úprava trustu v občanském zákoníku provincie Quebec, Kanad, který vychází z tradice občanského práva kontinentální Evropy.

fyzických osob, resp. za účelem držby a správy majetku a jeho přenosu mezi generacemi. Majetek vyčleněný do svěřenského fondu tak má sloužit nebo z něj má být plněno obmyšleným (beneficientům), kterými mohou být zejména tuzemští i zahraniční poplatníci, fyzické osoby a případně zbytkově fundace a další osoby především z filantropických důvodů.

Svěřenský fond je značně formalizované uspořádání, jehož rozhodující právní znaky jsou v občanském zákoníku explicitně stanoveny. Tím se svěřenský fond částečně liší od anglosaského trustu, pro který platí větší smluvní volnost. Lze však konstatovat, že svěřenský fond se v mnoha ohledech podobá i obdobným trustovým strukturám v jiných právních řádech, které rovněž vycházejí z kontinentálního práva. Pro všechny tyto jednotky – zahraniční trusty platí, že jsou etablovány jako složité majetkové vztahy (relativní majetková práva) zahrnující vlastnictví majetku jako absolutní právo. Tyto obligační vztahy, ani samostatné vlastnictví majetku nemohou být nositeli práv a povinností a nejsou ani „jinou právní osobou“, neboť nemají právní osobnost. Za trust je nositelem práv a povinností obvykle jeho správce, který náklady spojené se správou hradí k tíži majetku v trustu. Při vytvoření trustu dochází k vyčlenění majetku z majetku zakladatele jeho předáním do správy správci trustu smlouvou, nebo pořízením pro případ smrti s tím, aby majetek sloužil určitému účelu uvedenému zejména ve statutu či jiném obdobném zřizovacím dokumentu. Správce trustu majetek drží a spravuje, přičemž vykonává vlastnická práva k majetku vlastním jménem a ve prospěch a k tíži majetku v daném trustu.

1.3. Popis problému

GFŘ ve svém stanovisku v KOV 421/26.02.14 vyjmenovalo šest kritérií, která musí trust (jednotka) splňovat, aby byla splněna podmínka srovnatelnosti se svěřenským fondem zřízeným podle občanského zákoníku:

- 1) je vytvořena vyčleněním majetku zakladatele tak, že majetek je svěřen správci k určitému účelu smlouvou, nebo pořízením pro případ smrti,*
- 2) její správce majetek drží a spravuje, vykonává vlastnická práva k majetku vlastním jménem a na účet jednotky, vede účetnictví zahraniční jednotky,*
- 3) její majetek není ani vlastnictvím správce, ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím obmyšleného,*
- 4) nemá právní osobnost (právní subjektivita),*
- 5) prokáže, že je podle práva státu, jehož je daňovým rezidentem, považována za poplatníka daně obdobné dani z příjmů právnických osob a jeho příjmy se podle práva tohoto státu ani z části nepřičítají jiným osobám,*
- 6) zisk ze zhodnocení majetku i výplata obmyšlenému je zdanitelným příjmem podle právní úpravy státu, v němž je rezidentem.*

Ze zkušeností s fungováním trustů a z rozboru některých zahraničních předpisů o daních z příjmů, které dopadají na trusty, však vyplývá, že podmínky srovnatelnosti trustu se svěřenským fondem uvedené např. v bodech 5) a 6) jsou nedůvodně restriktivní, resp. irelevantní pro aplikaci příslušných ustanovení smlouvy o zamezení

dvojitmu zdanění a zákona o daních z příjmů a vedou k diskriminaci trustů, pokud jde o daňový režim příjmů plynoucích do těchto trustů ze zdrojů v ČR a z těchto trustů jejich beneficiantům, kteří jsou daňovými rezidenty ČR.

Nadbytečnost podmínek uvedených výše např. v bodech 5) a 6) je zřejmá např. z poměrně časté skutečnosti, že trust není sám daňovým subjektem, avšak daňové povinnosti za něj plní správce trustu⁵ k tíži majetku daného trustu, tedy tak, že daň z příjmů se platí ze základu daně z příjmů trustu a na vrub majetku trustu⁶. To znamená, že faktický dopad je stejný, jako když trust sám je daňovým subjektem.⁷ Obdobně, pro účely aplikace příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů není důležitá podmínka, že příjem trustu je v zahraničí zdaňován jako příjem právnické osoby nebo fyzické osoby⁸. Stejně tak z hlediska aplikace zákona o daních z příjmů je zjevně irelevantní podmínka, aby zisk ze zhodnocení majetku a výplata obmyšlenému byly zdanitelným příjmem podle právní úpravy státu, v němž je trust rezidentem. Důvodem je, že český daňový rezident je povinen při zdanění zisku nebo jiné výplaty plynoucí mu z trustu postupovat podle ZDP, resp. příslušné smlouvy o zamezení dvojitmu zdanění. Uvedená podmínka může vést k bezpředmětné diskvalifikaci např. trustů, které jsou daňovými rezidenty států, které aplikují teritoriální či semi-teritoriální princip zdanění nebo vyjímají ze zdanění některé druhy příjmů fyzických osob. Tyto a další prvky zahraničního daňového režimu nemají žádný význam pro daňový režim vyčlenění majetku do trustu nebo příjmů plynoucích z trustu ve prospěch českých daňových rezidentů podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů.

1.4. Návrh řešení

Podle našeho názoru je třeba sjednotit přístup k trustům v daňovém právu s přístupem k trustům v ostatních předpisech právního řádu ČR.

Na trusty, které byly zřízeny podle zahraničního práva a jejichž hlavní právní charakteristiky odpovídají základním právním znakům, fungování a strukturu požadovaným pro svěřenské fondy občanským zákoníkem, se použijí příslušná

⁵ Tato koncepce vyhovuje pojetí trustu v common law, resp. tradičního principu správy majetku v trustu pro a namísto zřizovatele či beneficianta trustu – fyzické osoby, vyskytuje se však i u trustových struktur („trust-like structures“) kontinentální typu.

⁶ Tuto skutečnost reflektují Článek 1, bod 2. protokolu č. 64 / 2014 S.m.s., který upravuje smlouvu mezi Vládou České republiky a Vládou Singapurské republiky o zamezení dvojitmu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu; Článek 1.3 odst. 2 sdělení č. 75/2008 S.m.s., o Smlouvě mezi Českou republikou a Novým Zélandem o zamezení dvojitmu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. V nich se stanoví pro případ, kdy správce trustu podléhá zdanění na Novém Zélandu nebo v Singapuru, že pokud jde o dividendy, úroky nebo licenční poplatky, které jsou pobírány trustem ze zdrojů na území ČR, má se za to, že pro účely článků 10, 11 a 12 je správce trustu skutečným vlastníkem dividend, úroků nebo licenčních poplatků;

⁷ K tomu poznamenáváme, že i v českém právním řádu existuje určitá dvoukolejnost, když např. v Katastru nemovitostí se zapisuje jako vlastník nemovité věci správce svěřenského fondu, a nikoliv svěřenský fond sám, zatímco v daňových věcech se uplatňuje fikce, že poplatníkem daně z příjmů je svěřenský fond, přičemž jeho povinnosti plní svěřenský správce.

⁸ Aplikace daně z příjmů fyzických osob má především historické důvody z hlediska obvyklého účelu trustu, kterým byla a je správa majetku, jehož ultimátními beneficianty jsou fyzické osoby.

ustanovení ZDP (jakož i dalších právních předpisů o daních) platná a účinná pro svěřenské fondy.

Konkrétní daňový režim srovnatelných trustů v zahraničí nemůže mít žádný význam pro aplikaci českých právních předpisů o daních, obdobně jako tomu je u jiných institutů cizího práva, které pro daňové účely posuzujeme tak, že je srovnáváme v základních právních znacích/připodobňujeme je k obdobným právním formám, institutům či nástrojům podle českého práva (obchodní korporace, cenné papíry, obligační vztahy a dal.). Jiné, dodatečné podmínky jsou nadbytečné a bezpředmětné, neboť nejsou významné pro aplikaci českých právních předpisů o daních a ve svém důsledku v přeshraničních vztazích nežádoucím způsobem znevýhodňují trusty, které dodatečné podmínky nesplňují. Tento přístup je tedy rovněž odůvodněn tím, že zákon o daních z příjmů obsahuje ustanovení týkající se svěřenského fondu podle občanského zákoníku, české trustové struktury, která je možno aplikovat, i na příjmy srovnatelných trustů, resp. příjmy plynoucí z těchto trustů v přeshraničních vztazích, a to právě za podmínky, že jejich základní právní znaky jsou srovnatelné se svěřenským fondem. Otázka, zda lze předmětná ustanovení zákon o daních z příjmů aplikovat na trusty v případě, že dojde k přemístění daňové rezidence trustu do ČR, je řešena v samostatném příspěvku, který se týká daňové rezidence trustů a svěřenských fondů.

1.5. Odůvodnění

Zásadním východiskem je, jak navrhovatel daňových právních předpisů, Ministerstvo financí ČR, koncepčně přistupuje k pojmu svěřenský fond. V Důvodové zprávě k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí se uvádí: „... záměrně použitý pojem „svěřenský fond“ podle koncepce uplatňované v daňových zákonech nezahrnuje pouze svěřenský fond podle nového občanského zákoníku, ale i zahraniční instituty daného typu (např. trusty v zemích common law). Podle zmíněné koncepce platí, že hovoří-li ustanovení daňového zákona o konkrétním institutu, vztahuje se i na zahraniční instituty obdobného charakteru. V opačném případě, má-li se dané ustanovení týkat pouze institutu českého práva, použije se dovětek odkazující na příslušný zákon, kterým je daný institut upraven, např. „svěřenský fond podle občanského zákoníku“. Bez této koncepce by ve všech případech, nejen u svěřenských fondů, musela většina ustanovení daňových předpisů výslovně zmiňovat i instituty zahraničního práva, což by vedlo ke značnému prodloužení textu právního předpisu a tím i k jeho nesrozumitelnosti. I úplatné vyčlenění nebo nabytí nemovitě věci do zahraničního institutu, např. trustu, bude tedy předmětem daně, a to nezávisle na tom, zda majetek v tomto institutu je či není podle příslušné zahraniční právní úpravy předmětem vlastnictví. Bude-li majetek v tomto zahraničním institutu, např. trustu, ve vlastnictví tohoto institutu, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 1. Půjde-li o zahraniční institut např. trust, obdobný svěřenskému fondu podle občanského zákoníku, tj. o oddělené a nezávislé vlastnictví obdobně jako je tomu u svěřenského fondu podle § 1448 nového

občanského zákoníku, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 2.“

Zastáváme tak názor, že je třeba se opřít o zásadu, že pro účely daňových předpisů, stejně jako pro účely jiných právních předpisů, mají být v ČR trusty uznávány jako obdoba svěřenských fondů a podrobeny stejnému daňovému režimu, ledaže příslušný právní předpis výslovně stanoví něco jiného, a to za předpokladu, že představují instituty zahraničního práva obdobné svěřenskému fondu. To znamená, že jejich základní právní znaky jsou srovnatelné se základními právními znaky požadovanými občanským zákoníkem.

Výše uvedené lze dále odůvodnit tím, že ačkoliv ČR nepřistoupila k Haagské úmluvě o právu rozhodném pro trust a o jeho uznání z 1. 7. 1985, přihlásila se k jejím principům a účelu, a to jak výslovnou právní normou pro uznání trustu v soukromém právu, tak i přístupem k zahraničním trustům, jak je deklarován v důvodové zprávě k zákonu o mezinárodním právu soukromém. Ustanovení § 73 odst. 4 zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů („ZMPS“) obsahuje kolizní normy pro trusty (v ZMPS „fondy“) a stanoví, že fond zřízený v zahraničí se uznává i v oblasti českého práva, vykazuje-li základní právní znaky požadované pro něj českým právem, tj. občanským zákoníkem. Zákonodárce tak vyjádřil svoji vůli, aby důsledky pro takto kvalifikovaný, srovnatelný zahraniční trust byly v českém právním řádu stejné, jako jsou předvídané pro svěřenský fond zřízený v souladu s příslušnými ustanoveními občanského zákoníku.

Podpůrně je dále možno uvést, že v rámci principu jednoty právního řádu, rovného zacházení a úsilí o transparentnost je na místě vzít v úvahu také zásady a pravidla platná pro zahraniční trusty v nejnovějším právním předpisu, který upravuje evidenci skutečných majitelů⁹.

Ustanovení § 2 ZESM vymezuje pojem právní uspořádání jako svěřenský fond nebo zahraniční svěřenský fond. Zahraničním svěřenským fondem se rozumí svěřenský fond nebo jemu strukturou nebo funkcemi podobné zařízení řídicí se právem jiného státu. ZSEM těmto jednotkám ukládá stejné povinnosti, a to v rozsahu, v jakém spadají do působnosti českého právního řádu.¹⁰ Podle Důvodové zprávy k § 2 ZESM. bude „*vždy klíčové, aby si příslušný svěřenský správce (respektive osoba ve funkci obdobné svěřenskému správci) vyhodnotil, zda spravuje uspořádání, které lze funkčně či strukturně (organizačně) připodobnit svěřenskému fondu“*. Podobností struktury zahraničního uspořádání se svěřenským fondem se rozumí organizace správy, povaha spravovaného majetku a práva a povinnosti osob zapojených v rámci právního uspořádání. Dále z důvodové zprávy vyplývá, že vzhledem k tomu, že česká právní

⁹ zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „ZESM“)

¹⁰ Tato úprava navazuje na čl. 31 tzv. IV AML směrnice, podle něž se evidenční povinnost uplatní jen ohledně právních uspořádání, která se svou strukturou nebo funkcemi podobají svěřenskému fondu.

úprava účely a cíle svěřenského fondu neomezuje, bude třeba vycházet z (formálního) posouzení, jak dané právní upořádání funguje a co se jeho zřízením sleduje.¹¹

Lze shrnout, že v oblasti ZESM se přístup k zahraničním trustům a svěřenským fondům posouvá hlouběji od formálně právních znaků (základních právních znaků) k fungování a struktuře zahraničního trustu, v nichž je třeba hledat a o ně opírat posuzování podobnosti a srovnatelnosti zahraničního trustu se svěřenským fondem.

S ohledem na výše uvedené lze podle našeho názoru dospět k závěru, že srovnatelnost základních právních znaků, způsob fungování, struktura vnitřní organizace trustů jsou základem pro jejich srovnatelnost se svěřenským fondem. Bude-li trust v těchto důležitých charakteristikách posouzen jako srovnatelný se svěřenským fondem, měla by pak být ve vztahu k příjmům ze zdrojů na území ČR a příjmům plynoucím ve prospěch daňových rezidentů ČR aplikována ustanovení zákona o daních z příjmů vztahující se ke svěřenským fondům.

Pokud by podmínky zdanění příjmů, resp. plnění ve prospěch srovnatelných trustů či ve prospěch obmyšlených byly buď limitující, nebo méně příznivé ve srovnání se zdaněním příjmů a plněním ve prospěch obmyšlených svěřenských fondů, mohlo by dojít k omezení základní svobody usazování a ve vztahu k členským státům EU, resp. svobody volného pohybu kapitálu vůči třetím státům. Případné omezení svobody volného pohybu kapitálu vůči třetím státům navíc nesmí představovat ani v daňových věcech prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb¹².

1.6. Závěr

Na trusty, které byly zřízeny podle zahraničního práva a jejichž základní právní znaky odpovídají základním právním znakům, fungování a struktuře požadovaným pro svěřenské fondy občanským zákoníkem, se použijí příslušná ustanovení ZDP platná a účinná pro svěřenské fondy. Prokázání příslušných právních skutečností je vždy na poplatníkovi.

Navrhujeme přijmout výše uvedený závěr a vhodným způsobem jej publikovat.

¹¹ Podobností struktury zahraničního uspořádání se rozumí organizace správy, povaha spravovaného majetku a práva a povinnosti osob zapojených v rámci právního uspořádání

¹² viz rozsudek SDEU C-646/15 Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 24.11.2021

DPH

589/24.11.21 Uplatnění DPH při zřízení práva stavby

Předkládají: Ing. Stanislav Pokorný, daňový poradce, č. osv. 4664
Ing. Jevgenija Bajzíkova, daňový poradce, č. osv. 5063

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění způsobu uplatnění DPH u stavebních platů, které jsou placeny stavebníkem vlastníkovi nemovitosti jako úplata za zřízení práva stavby. Tento příspěvek neřeší způsob zdanění DPH u zřízení práva stavby, za které se smluvní strany ujednaly jednorázovou úplatou.

Tento příspěvek navazuje na příspěvek Koordinačního výboru KDPČR 412/13.11.13 K § 56 a 56a zákona o DPH ve znění účinném od 1. ledna 2014, předkladatelé Ing. Stanislav Kryl a Ing. Jan Rambousek. Generální finanční ředitelství ve svém stanovisku nepotvrdilo možnost postupného zdaňování stavební platů prostřednictvím ujednání dílčích plnění ve smlouvě. V praxi tak nastává nejistota ohledně níže uvedených skutečností:

- Zda zřízení práva stavby je nutné zdanit jednorázově na začátku ze sumy všech stavebních platů, nebo jej lze zdaňovat průběžně s každým stavebním platem.
- Zda v případě postupného zdanění formou dílčích plnění se způsob zdanění DPH v čase mění v závislosti na charakteru a stáří budoucí stavby.
- Pokud by zdanění formou dílčích plnění nebylo možné, jak ke dni předání pozemku do užívání stanovit základ daně v případech, kdy výše stavebních platů není dopředu známa (je proměnlivá), případně zda je možné opravit po 3 letech základ daně.
- Pokud právo stavby zřizuje neplátce, v jakém okamžiku vstupují stavební platy do obratu pro povinnou registraci plátce DPH.
- V příspěvku neřešíme situace, kdy je právo stavby zřízeno s následným odkupem pozemků, ke kterým je právo stavby zřízeno, tj. situace, na které dopadá úprava dle § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH.

2. Použité zkratky

ZDPH - Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v současném znění
Směrnice DPH – Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

DUZP - Datum uskutečnění zdanitelného plnění

3. Situace

3.1 Stavební platy

Stavebník uzavřel s Vlastníkem pozemku smlouvu, ve které Vlastník zřizuje ve prospěch Stavebníka právo stavby ke svým pozemkům. Právo stavby bude pro tyto

účely zřízeno na dobu určitou za účelem výstavby a užívání nemovitosti (maximálně 99 let).

Stavebník je povinen platit Vlastníkovi za zřízení práva stavby na pozemcích měsíční/čtvrtletní/pololetní stavební platy. Výše stavebních platů může být fixní nebo se může v čase měnit v závislosti na různých kritériích.

U proměnlivých stavebních platů bývá okamžik přechodu mezi jednotlivými stavebními platy zpravidla pohyblivý a nelze pevně předvídat. Smluvní strany mohou například stanovit, že Stavebník bude platit stavební plat ve výši X ode dne vzniku práva stavby do dne nabytí právní moci stavebního povolení a následně bude platit stavební plat ve výši Y od nabytí právní moci stavebního povolení dál.

Kromě výše popsané změny stavebních platů v čase, bývá v praxi běžné, že stejně jako u nájmu nemovité věci dochází i u stavebních platů ke každoroční valorizaci s přihlédnutím k hodnotě inflačního indexu. Inflační index je každoročně zveřejňován Českým statistickým úřadem a není dopředu znám. Nelze proto přesně předvídat, jakým způsobem se hodnota stavebních platů bude v čase měnit.

Dále se lze setkat s tím, že Vlastník je oprávněn navýšit vybrané stavební platy o vedlejší náklady, které mu vznikly v příslušném období z titulu zaplacených poplatků a dalších odvodů vzniklých v souvislosti s předmětnými pozemky. Tato kalkulační položka stavebních platů opět není dopředu známa a lze ji pouze velmi hrubě odhadovat.

3.2 Změny práva stavby

V praxi zpravidla dochází k tomu, že Vlastník poskytne Stavebníkovi právo postavit na jeho pozemku stavbu. Následně bude postavena stavba a v průběhu práva stavby tato stavba „zestárne“, tj. uplyne 5 let od vydání kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně stavby. Může také dojít i k situaci, kdy nemovitost, která je předmětem hmotného práva stavby projde podstatnou změnou, po které je vydán kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí a následně začíná běžet nový pětiletý test pro osvobození od DPH. Tyto dvě situace uvádíme, pouze jako ilustrační příklad, v praxi mohou nastat i jiné situace.

V případě nastavení dílčích plnění se každý stavební plat považuje za platbu za samostatné dílčí plnění. Může tedy být sporné, zda se zdanění dílčích plnění v průběhu času mění v závislosti na příslušné stavbě – např. stavba pro sociální bydlení, stavba starší 5 let, podstatná změna stavby

3.3 Vlastník pozemku není plátce DPH

Pokud Vlastník pozemku vystupuje v postavení osoby povinné k dani, která dosud není plátcem DPH, protože dosud nepřekročila příslušný obrat pro povinnou registraci dle § 6 ZDPH, ani neposkytuje jiná plnění, která by k registraci vedla, mohou dle našeho názoru nastat dvě situace:

(i) Vlastník a Stavebník sjednají úplatu formou stavebních platů, avšak ve smluvním ujednání neprojeví vůli zdaňovat stavební platy průběžně (např. formou ujednání o dílčích plněních nebo průběžném vystavování daňových dokladů). V tomto případě by se uplatnila základní pravidla pro stanovení DUZP dle § 21 odst. 2 ZDPH, tj.

jednorázové DUZP ke dni zřízení práva stavby (tj. ke dni předání nemovité věci do užívání). Pokud by celková suma budoucích stavebních platů překročila 1 mil Kč, pak by Vlastníkovi vznikla povinnost registrace k DPH a stal by se plátcem DPH od prvního dne druhého měsíce následujícího po překročení obratu. Předpokladem je, že zřízení práva stavby jakožto dodání zboží nespĺňuje podmínky ustanovení § 4a odst. 2 ZDPH pro vyloučení z obratu, protože se nejedná o dodání dlouhodobého majetku dle § 4 odst. 4 písm. d) ZDPH¹³.

Prodleva mezi okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění a okamžikem, kdy se Vlastník stane plátcem DPH povede k tomu, že celá úplata za zřízení práva stavby nebude podléhat DPH a rovněž ani následné průběžné platby (stavební platy) nebudou podléhat DPH (jedná se o platby po DUZP).

(ii) Vlastník a Stavebník sjednají úplatu za právo stavby formou stavebních platů a ze smluvního ujednání je patrná vůle smluvních stran zdaňovat stavební platy průběžně. Vlastník bude jednotlivé stavební platy započítávat do obratu pro účely registrace k DPH a následně poté, co překročí zákonný obrat a stane se plátcem DPH (od prvního dne druhého měsíce po měsíci překročení obratů), začne stavební platy zdaňovat DPH.

Dílčí otázka I

Pokud je mezi Vlastníkem pozemku a Stavebníkem ujednána úplata za zřízení práva stavby formou stavebních platů a ze smluvního ujednání je zřejmá vůle smluvních stran zdaňovat stavební platy průběžně (například formou ujednání o dílčích plněních ve smyslu § 21 odst. 7 ZDPH nebo formou ujednání o postupném vystavování daňových dokladů za jednotlivá zúčtovací období dle článku 64 Směrnice), může Vlastník odvádět DPH postupně z každého stavebního platu?

Dílčí otázka II

V případě, kdy je ujednána úplata za právo stavby formou stavebních platů a smluvní strany projeví vůli tyto stavební platy zdaňovat průběžně mění se způsob uplatnění DPH v průběhu let v závislosti na změně samotné stavby?

Dílčí otázka III

Může Vlastník pozemku vystupující v postavení osoby povinné k dani, který není plátcem DPH a který sjedná se Stavebníkem úplatu ve formě stavebních platů, postupovat obdobně jako plátce DPH, a ujednat se Stavebníkem postupné zdaňování stavebních platů?

4. Rozbor české a evropské legislativy

4.1. Stavebních platy jako dílčí plnění

- Dle § 4 odst. 2 písm. b) ZDPH se právo stavby považuje za zboží (dochází k fikci, kdy je služba považována za zboží). Tato fikce byla do ZDPH zavedena zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. v rámci rekodifikace soukromého práva.

¹³ Dlouhodobý majetek je pro účely DPH definován odkazem na zákon o daních z příjmu. Dle §26 odst. 2) a 3) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů výslovně stanoví, že hmotným majetkem je mimo jiné právo stavby u poplatníka, který nevede účetnictví. Argumentací a contrario tak lze dojít k závěru, že právo stavby u poplatníka, který vede účetnictví, není pro účely daně z příjmů považován za hmotný majetek.

- Dle ustanovení § 498 odst. 1 a § 1242 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („OZ“), se právo stavby považuje za věcné právo k nemovitosti a za věc nemovitou, a to i v případě, kdy je právem stavby zatížen pouze pozemek a samotná stavba na pozemku zatím nestojí.
- Dle § 56 odst. 5 se za **vybranou nemovitou věc** pro účely DPH považuje právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí. Převod práva stavby k pozemku, na kterém zatím žádná stavba nestojí (tj. právo stavbu postavit), není v ZDPH explicitně upraven jako vybraná nemovitá věc. Ustanovení § 56 ZDPH osvobozuje od DPH za splnění některých podmínek
 - odst. 1 – dodání určitých pozemků;
 - odst. 3 - dodání vybrané nemovité věci.
- V případě zřízení práva stavby, jehož součástí stavba zatím není, se osvobození dle § 56 ZDPH neuplatní (nejedná se o dodání pozemku ani o dodání vybrané nemovité věci) a takové plnění podléhá základní sazbě DPH. Toto potvrzuje i Informace GFR¹⁴.
- DUZP u zřízení práva stavby jakožto nemovité věci se řídí speciálními pravidly dle § 21 odst. 2 ZDPH, a to jako den předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo den doručení vyrozumění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva. U práva stavby sice dochází k zápisu věcného práva do Katastru nemovitosti, nicméně se nejedná o „zápis změny vlastnického práva“, neboť vlastník nemovité věci se nemění. Proto lze usuzovat, že by se práva stavby týkal pouze den předání nemovité věci do užívání.
- V rámci příspěvku na Koordinační výbor KDPCŘ číslo 412/13.11.13 – *K § 56 a 56a ZDPH ve znění účinném od 1. ledna 2014* bylo uzavřeno, že pokud by Vlastník stanovil DUZP dle výše citovaného ustanovení, pak by základem daně při zřízení práva stavby musela být celková úplata, tj. součet všech budoucích stavebních platů.
- Domníváme se ale, že smluvní strany nemusí postupovat dle ustanovení § 21 odst. 2 ZDPH a v některých případech prakticky ani nemohou. Jak bylo popsáno v situaci, suma budoucích stavebních platů v praxi často není dopředu známa a odvíjí se od několika proměnných. Pokud by měla být DPH odvedena na začátku z odhadované sumy stavebních platů a následně opravována dle skutečnosti, lze takové opravy dle § 42 ZDPH provádět pouze 3 roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost odvést DPH. ZDPH tedy nepočítá s možností opravy základu daně po celou dobu zřízení práva stavby (až 99 let), tak jak je tomu například u finančního leasingu dle § 42 odst. 9 písm. b) ZDPH.
- Směrnice DPH v článku 64 předpokládá u plnění trvalejší povahy, která vedou k postupným vyúčtováním a platbám, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění

¹⁴ Informace č. j. 6717/15/7000-20116-101206 ve znění dodatku č. 1 Č. j. 162134/15/7100-20116-050485

„uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují.“ Tento článek Směrnice musí členské státy EU povinně implementovat do své legislativy (nejedná se o tzv. may provision).

- Článek 64 Směrnice DPH byl do českého ZDPH implementován prostřednictvím tzv. dílčích plnění, které upravuje ustanovení § 21 odst.7 ZDPH. Znění článku 64 Směrnice je poněkud obecnější, než § 21 odst. 7 ZDPH a nevyžaduje konkrétní ujednání ve smlouvě, DUZP je poslední den vyúčtovacího období. Směrnice DPH navíc nijak neomezuje možnost použití článku 64 pouze na konkrétní typy smluv ani na situace, kdy výše budoucích plateb není dopředu známa.
- Článek 64 Směrnice DPH (a potažmo jeho česká implementace v § 21 odst. 7 ZDPH) by se měly aplikovat na plnění, která nemají jednorázovou povahu, ale předpokládají delší trvání právního vztahu, při kterém dochází k postupným platbám. V případě zřízení práva stavby je jednorázovost plnění dána pouze právní fikcí obsaženou v ZDPH, podle které se jedná o dodání zboží. Nicméně je zřejmé, že právo stavby ve skutečnosti není plněním jednorázové povahy a právní vztah mezi smluvními stranami trvá po celou dobu existence práva stavby. Aplikace článku 64 Směrnice DPH na zřízení práva stavby je tak dle našeho názoru v souladu s logikou Směrnice DPH.
- Výkladem článku 64 se zabýval Soudní dvůr EU („SDEU“) například ve věci C-548/17 baumgarten sports & more GmbH. SDEU řešil, zda úplata agentury za zprostředkování fotbalového hráče, jejíž výplata je ve splátkách a je podmíněna několika budoucími skutečnostmi, má být zdaněna v okamžiku zprostředkování nebo až v okamžiku skutečné výplaty této provize. Ve svém rozsudku SDEU došel k závěru, že Směrnice DPH brání tomu, „*aby se mělo za to, že zdanitelné plnění a daňová povinnost, které se týkají takové služby zprostředkování profesionálních fotbalových hráčů poskytované agentem, jako je služba dotčená v původním řízení, za niž dochází k podmíněným splátkovým platbám během několika let po zprostředkování, vznikly k datu tohoto zprostředkování*“. SDEU uzavřel, že by se na danou situaci měl aplikovat právě článek 64 Směrnice DPH.
- Analogicky v případě práva stavby, pokud bude úplata ujednána formou stavebních platů, dochází k podmíněným splátkovým platbám a měl by se uplatnit článek 64 Směrnice DPH.
- Pokud by daňová správa trvala na tom, že DUZP při zřízení práva stavby musí být stanoveno jednorázově ke dni dle § 21 odst. 2 ZDPH a není možné průběžně zdaňovat stavební platy, pak by ZDPH musel rovněž umožňovat opravy základu daně dle § 42 po celou dobu zřízení práva stavby stejně jako u finančního leasingu, nikoliv jen 3 roky.

Dílčí závěr I

Pokud je úplata za zřízení práva stavby sjednána formou stavebních platů, mohou Vlastník pozemku a Stavebník zdaňovat stavební platy DPH průběžně za předpokladu, že ze smluvního ujednání je patrné, že mají v úmyslu postupovat dle článku 64 Směrnice DPH nebo ustanovení § 21 odst. 7 ZDPH

4.2. Změna práva stavby v průběhu jeho životnosti

- V případě průběžného zdaňování stavebních platů se každý stavební plat považuje za platbu za samostatné dílčí plnění a DUZP nastává průběžně dnem uvedeným ve smlouvě nebo koncem vyúčtovacího období. V průběhu životnosti práva stavby může docházet k jeho změnám, které mají potenciální vliv na zdanění a je třeba ujasnit, zda takové změny mají dopad na zdanění či nikoliv. Jako příklad lze uvést dvě situace níže. V praxi mohou patrně nastat i další situace.

(i) Vlastník nejprve zřídí vůči Stavebníkovi právo postavit na pozemku stavbu a toto právo stavby podléhá základní sazbě DPH 21 % (pokud je Vlastník plátcem DPH). Následně bude postavena stavba a v průběhu práva stavby tato stavba „zestárne“¹⁵. Obecně zdanění práva stavby, jehož součástí je stavba, se odvíjí od druhu a stáří předmětné stavby a může podléhat první snížené sazbě (stavby pro sociální bydlení) nebo být po uplynutí 5 let osvobozeno od DPH bez nároku na odpočet daně na vstupu. Případná opce zdanění dle § 56 odst. 6 ZDPH by vedla k uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v souladu s § 92d ZDPH.

(ii) Vlastník převede na Stavebníka právo stavby, na kterém již stojí stavba, od jejíhož prvního kolaudačního rozhodnutí nebo souhlasu uplynulo 5 let. Takové zřízení práva stavby bude v souladu s § 56 odst. 3 osvobozeno od DPH. Stavebník následně provede podstatnou změnu stavby, která splňuje podmínky pro obnovení pětiletého testu pro osvobození od DPH a případné dodání takové nemovité věci by již podléhalo zdanění.

- Právo stavby je zřízeno na začátku při zápisu do Katastru nemovitostí (KN). Domníváme se, že pro účely zdanění je rozhodující právě stav nemovité věci ke dni zápisu do KN a ten se s postupem času nijak nemění. Skutečnost, že Stavebník postaví na pozemku stavbu ani jakákoliv jiná změna stavby, nemůže změnit charakter plnění, které poskytl Vlastník. Celkovým plněním Vlastníka bylo zřízení práva stavby v podobě, v jaké se pozemek či stavba nachází na začátku. Ujednáním o průběžném zdaňování dochází pouze k rozpadu celkového plnění na dílčí části a tato skutečnost by již neměla ovlivnit způsob zdanění. Jinými slovy všechny budoucí stavební platy budou podléhat stejnému způsobu zdanění jako při zřízení práva stavby.

¹⁵ Uplyne 5 let od vydání kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně stavby

Dílčí závěr II

Při průběžném zdanění stavebních platů bude způsob zdanění stanoven s přihlédnutím ke stavu pozemku nebo stavby v okamžiku zápisu práva stavby do KN, tzn. nedojde k následné změně charakteru plnění po vybudování stavby nebo jakékoliv změně již vybudované stavby.

4. 3 Vlastník neplátce DPH

- Domníváme se, že samotná skutečnost, že Vlastník pozemku při uzavření smlouvy není plátcem DPH nebrání v tom, aby smluvní strany postupovali obdobně dle závěrů výše. Pokud je úplata za zřízení práva stavby ujednána formou stavebních platů, pak lze i v tomto případě nastavit zdanění DPH průběžně formou dílčích plnění ve smyslu § 21 odst. 7 ZDPH nebo postupného vystavování daňových dokladů dle článku 64 Směrnice DPH.
- Při rozložení zdanění DPH do jednotlivých dílčích plnění může dojít k situaci, že obrat pro účely DPH nebude překročen a výsledkem bude nezdanění jednotlivých stavebních platů.
- V případě, že ze smluvního ujednání není patrná vůle smluvních stran zdaňovat stavební platy průběžně, pak obecným postupem dle § 21 odst. 2 ZDPH nastane DUZP jednorázově ke dni předání nemovité věci do užívání. I tato situace může vést k tomu, že Vlastník pozemku nezdaní celou úplatu za zřízení práva stavby, protože k jeho faktické registraci k DPH dojde až od prvního dne druhého měsíce po překročení obratu.

Dílčí závěr III

Sjednají-li si smluvní strany platbu za zřízení práva stavby formou stavebních platů, pak tyto stavební platy mohou zdaňovat průběžně, pokud ze smluvního ujednání je patrné, že postupují dle § 21 odst. 7 ZDPH nebo článku 64 Směrnice DPH.

5. Návrh řešení

Navrhujeme přijmout výše popsané dílčí závěry a náležitým způsobem je publikovat.

Stanovisko GFŘ:

GFŘ vázáno právním názorem MF souhlasí se závěry předkladatelů.