

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 26.1.2022

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK KE DNI 26.1.2022

Daň z příjmů

573/24.03.21 Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku, nabývací cena cenných papírů a obchodních podílů a daňově uznatelné náklady u ostatního majetku evidovaného u přijímajícího poplatníka 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

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

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

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů a DPH

590/21.01.22 Daňové a účetní souvislosti paušální náhrady nákladů poskytované zaměstnavateli na základě § 270 odst. 2 OS ve znění zákona č. 286/2021 Sb....

Předkládají: Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK KE DNI 26.1.2022

Daň z příjmů

573/24.03.21 Vstupní cena hmotného a nehmotného majetku, nabývací cena cenných papírů a obchodních podílů a daňově uznatelné náklady u ostatního majetku evidovaného u přijímajícího poplatníka

Předkládají: Ing. Jan Kotala, daňový poradce, č. osv. 4515

Mgr. Zenon Folwarczny, LL.M., daňový poradce, č. osv. 3661

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

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 „**vladatel**“).

Výše uvedená oblast v případě jiného než hmotného a nehmotného majetku nebyla v minulosti řešena, a navíc, zákonná úprava je v této oblasti velmi strohá. Problematika je aktuální nejen v případě vkladů majetků do obchodních korporací, ale i v případě vyčlenění majetku do fundace, ústavu či svěřenského fondu (dále jen „**svěřenský fond**“ nebo „**obchodní korporace**“), jelikož se ve smyslu § 21f ZDP se pro účely daně z příjmů na vyčlenění nebo zvýšení majetku ve svěřenském fondu **hledí jako** na vklad do obchodní korporace.

Závěry tohoto příspěvku jsou aplikovatelné jak na **vklady do obchodních korporací, tak na vyčlenění majetku do svěřenských fondů**. Níže uvedená analýza se týká pouze **přijímajícího poplatníka**, který nabývá majetek **od vkladatele, zakladatele či třetí osoby** (dále jen „**vklad**“).

Chtěli bychom také tímto příspěvkem aktualizovat témata řešená v příspěvku č. 415/18.12.13 *Výklad některých základních ustanovení novely zákona o daních z příjmů a zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s ohledem na daňový režim svěřenských fondů* (dále jen „**Výklad č. 415/18.12.13**“), jelikož od jeho projednání došlo k poměrně významným změnám právní úpravy.

Předmětem tohoto příspěvku jsou pouze vklady takového majetku, který byl dlouhodobým hmotným majetkem nebo dlouhodobý nehmotný majetkem dle ZDP do dne nabytí účinnosti zákona č. 609/2020 Sb. (daňový balíček 2021).

2. Popis situace

Osobu vkladatele omezujeme pro účely tohoto příspěvku na daňového rezidenta ČR, jímž je

- a. fyzická osoba, přičemž ta může mít dvě postavení, a to
 - nepodnikající fyzická osoba (tj. „občan“) a
 - podnikající fyzická osoba, která měla příslušný majetek zahrnutý ve svém obchodním majetku ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP (pouze vybrané případy);
- b. právnická osoba, která je účetní jednotkou vedoucí účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“)

Vkladatel vložil do obchodní korporace následující majetek:

I. hmotný a nehmotný majetek dle ZDP;

II. cenné papíry a podíly;

III. pozemky; a

IV. pohledávky.

Obchodním majetkem rozumíme majetek, který byl (nebo je) zahrnut v obchodním majetku vkladatele, fyzické osoby, ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP, tj. vkladatel o tomto majetku účtoval ve smyslu ZoÚ nebo o něm vedl daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP.

S ohledem na výše uvedené je potřebné rozhodnout, **v jaké výši bude stanovena vstupní cena, nabývací cena a daňově uznatelné náklady** majetku u obchodní korporace při vkladu nebo prodeji nebo jiných daňově relevantních operacích.

3. Návrh řešení

Níže analyzujeme kategorie majetku zmíněné výše s ohledem na to, zda, případně jak ZDP upravuje v jejich případě daňovou nabývací cenu u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu.

I. Vklad hmotného a nehmotného majetku dle ZDP

V případě hmotného a nehmotného majetku obsahuje ZDP úpravu – až na některé výjimky u majetku, u kterého docházelo u vkladatele k jeho odpisování. Daňovou hodnotou se v případě nabytí hmotného a nehmotného majetku rozumí vstupní cena stanovená dle § 29 ZDP, ze které obchodní korporace či svěřenský fond tento majetek odpisuje způsobem uvedeným v § 30 a dále ZDP.

a) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu v době **kratší než 5 let** po jeho nabytí fyzickou osobou, pokud tento **nikdy nebyl zahrnut do obchodního majetku fyzické osoby** **§ 29 odst. 8 ZDP**

- „U hmotného majetku, který poplatník uvedený v § 2 ZDP (tj. fyzická osoba) pořídil v době kratší než 5 let před jeho vložením do obchodní korporace a nebyl zahrnut do obchodního majetku, je u nabyvatele vstupní cenou, byl-li pořízen úplatně, pořizovací cena, byl-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, jsou vstupní cenou vlastní náklady, a při nabytí hmotného majetku bezúplatně, cena hmotného majetku podle zvláštního právního předpisu o

oceňování majetku ke dni nabytí...Dnem vkladu do obchodní korporace se pro účely tohoto zákona rozumí den uvedený ve smlouvě o vkladu.“

b) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu v době delší než 5 let po jeho nabytí fyzickou osobou, pokud tento nikdy nebyl zahrnut do obchodního majetku fyzické osoby

§ 29 odst. 1 písm. d) ZDP

- „*Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí reprodukční pořizovací cena v ostatních případech určená podle zvláštního právního předpisu ...“*

Jelikož ZDP neuvádí žádné ustanovení, které by specificky řešilo vklad hmotného majetku, který nebyl zahrnut v obchodním majetku a byl vložen v době delší jak 5 let po nabytí vkladatelem, použije se v těchto případech obecné pravidlo – vstupní cena hmotného majetku bude u obchodní korporace a svěřenského fondu ve výši reprodukční pořizovací ceny ke dni vkladu.

c) Vklad hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu právnickou osobou nebo fyzickou osobou, která tento majetek měla zahrnutý ve svém obchodním majetku

§ 30 odst. 10 písm. b) bod. 1 ZDP

- „*Ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, který je poplatníkem uvedeným v § 2 nebo v § 17 odst. 3 nebo stálou provozovnou poplatníka uvedeného v § 17 odst. 4 na území České republiky, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem*

- **... b) poplatník u hmotného majetku nabytého**

- **1. vkladem společníka, který byl zároveň u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku au právnické osoby v jejím majetku, ...“**

d) Vklad nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu

Pro vklad nehmotného majetku je relevantní ustanovení § 32a odst. 7 ZDP, které říká, že pokud není v ZDP uvedeno jinak, použijí se ustanovení pro hmotný majetek obdobně i pro nehmotný majetek. Daňové odpisování se však u hmotného majetku řídí jinými pravidly než odpisování majetku nehmotného – například u nehmotného majetku § 32a odst. 4 stanoví „... *U nehmotného majetku, nabytého vkladem nebo přeměnou, **pokračuje** nabyvatel v odpisování započatém původním odpisovatelem za podmínky, že **vkladatelem**, zanikající nebo rozdělovanou obchodní korporací **mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány ...“***

*Tato textace § 32a odst. 4 se dostala do ZDP novelou zákon č. 669/2004 Sb. – sněmovní tisk č. 718 a v důvodové zprávě zákonodárce uvádí: „V obou případech se shodně navrhuje doplnění, které řeší problém následných vkladů nehmotného majetku v případě, kdy předcházející uživatel **měl právo** odpisy v základu daně z příjmů uplatňovat, tzn., že vždy je předpokladem původně nabytí práv k nehmotnému majetku **za úplatu, popř. zděděním nebo darováním**. Pokud první uživatel **nepořídil právo k užívání úplatně (zděděním, darováním)** a v **důsledku toho neodpisuje účetně ani daňově**, nelze takový majetek odpisovat ani v případě jeho vkladu či převodu na nástupnickou*

společnost, kdy dochází pro účely vkladu nebo přeměny k ocenění převáděného práva.“

Zde vzniká otázka, co znamená slovo „**mohly**“ ve větě „**mohly být odpisy u tohoto nehmotného majetku uplatňovány ...**“;

1. Vkladatel fyzická osoba měl nehmotný majetek vždy mimo svůj obchodní majetek, ale (i) mohl ho zařadit do obchodního majetku a (ii) mohl/měl právo majetek odepisovat; NEBO
2. Vkladatel fyzická osoba pro uplatnění výše uvedeného ustanovení § 32a odst.4 ZDP musel mít nehmotný majetek ve svém obchodním majetku, protože jen tehdy mohl/měl právo majetek daňově odpisovat.

Navrhujeme, že ustanovení § 32a odst. 4 ZDP se má vykládat způsobem uvedeným výše v bodě č. 2, jelikož se domníváme, že tímto postupem dojde ke sblížení uplatňování vstupní ceny u příjemce vkladu (tj. obchodní korporace či svěřenského fondu) v případech hmotného i nehmotného majetku.

Pro situaci v bodě 1. je ustanovení § 32a odst. 4 ZDP nerelevantní.

Dílčí závěr č. I.:

1. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem fyzickou osobou, která tento majetek neměla nikdy zahrnutý ve svém obchodním majetku a tento majetek nabyta v době kratší než 5 let před jeho vložením, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat pořizovací ceně majetku u vkladatele, byl-li pořízen úplatně**, vlastním nákladům, byl-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, reprodukční pořizovací ceně majetku podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí, byl-li pořízen vkladatelem jinak než úplatně nebo ve vlastní režii.
2. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem fyzickou osobou, která tento majetek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku vůbec a nabyta ho v době delší než 5 let před jeho vkladem, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat reprodukční pořizovací ceně**.
3. V případě vkladu hmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu vkladatelem právnickou osobou či fyzickou osobou, která tento majetek měla zahrnutý v obchodním majetku, bude výše vstupní ceny hmotného majetku k okamžiku nabytí tohoto majetku **odpovídat vstupní ceně majetku u vkladatele snížené o daňové odpisy uplatněné vkladatelem (nabyvatel bude pokračovat v započatém odpisování při zachování způsobu odpisování)**.
4. V případě vkladu nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu, pokud měl vkladatel tento majetek zahrnut ve svém obchodním majetku (mohl uplatňovat odpisy), bude u příjemce vkladu vstupní cenou majetku „**daňová zůstatková cena**“ nehmotného majetku evidovaná u vkladatele.

5. V případě vkladu nehmotného majetku do obchodní korporace či svěřenského fondu, pokud vkladatel tento majetek neměl zahrnut ve svém obchodním majetku, bude u příjemce vkladu vstupní cenou majetku „**reprodukční pořizovací cena**“ neb ZDP explicitně neupravuje situaci pro vkladatele převádějícího majetek jiný než „obchodní“.

Stanovisko GŘ:

K dílčímu závěru č. I

k bodu 1

Souhlas se závěrem předkladatele.

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

k bodu 2

Souhlas se závěrem předkladatele.

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

k bodu 3

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

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

k bodu 4

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

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

k bodu 5

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

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

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

II. Vklad cenných papírů a podílů

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

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

II.1. Výše nabývací ceny

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

II.3. Vklad cenných papírů a podílů přijatých vkladem („re-vklad“)

Poslední věta § 24 odst. 11 ZDPzní „*Takto stanovený výdaj (náklad) se použije i při následném vkladu...*“. Interpretaci této věty demonstrujeme na níže uvedených příkladech:

1. Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly X od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry a podíly X od A. Osoba A je (i) **účetní jednotkou** či (ii) fyzickou osobou **držící** cenné papíry a podíly **ve svém obchodním majetku/daňové evidenci**.
 - a. U poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů X se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP **převzatý (přes B) od A**. (analogie se závěrem uvedeným výše pod bodem II.2.b.)
 - b. Nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu „limitu“ dle § 24 odst. 11 ZDP převzatého (přes B) od A.
2. Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly X od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry a podíly X od A. Osoba A je fyzickou osobou **držící** cenné papíry a podíly X **v „soukromém“ majetku**.
 - a. U poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů X se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP, ale **neuplatní se limit** § 24 odst. 11 ZDP neb pro poplatníka B tento limit neplatil (viz závěr uvedený výše pod bodem II.2.a.), a tím pádem poplatník C tento limit nemohl převztít.
 - b. Nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu zachycenou v knihách B při přijetí cenných papírů či podílů X od A.

Dílčí závěr č. II.:

Pokud níže užijeme slovo „omezení“ či „limit“, pak dle §24 odst. 11 ZDP tím myslíme „*hodnoty evidované v účetnictví nebo v daňové evidenci u vkladatele*“.

1. **U příjemce** vkladu (obchodní korporace či svěřenského fondu) bude nabývací cenou podílu nebo cenného papíru nabytého vkladem / vyčleněním pro účely ZDP jeho **ocenění v účetnictví příjemce vkladu (resp. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění)**.

2. Při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem/vyčleněním:

- a. je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní pouze ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **nikoliv limit** § 24 odst. 11 ZDP, **pokud** se prodává podíl či cenný papír nabytý vkladem/vyčleněním **od fyzické osoby z jejího „soukromého majetku“**.
- b. je pro obchodní korporaci či svěřenský fond relevantní ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP, pokud se prodává podíl či cenného papír nabytý vkladem/vyčleněním **od účetní jednotky nebo fyzické osoby, která majetek v okamžiku vkladu/vyčlenění evidovala v daňové evidenci/měla ve svém obchodním majetku**.

3. Při vkladu cenných papírů a podílů přijatých vkladem („re-vklad“) platí, že

- a. v příkladu níže
 - u poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP a **také limit** § 24 odst. 11 ZDP **převzatý (přes B) od A**;
 - nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu „limitu“ dle § 24 odst. 11 ZDP převzatého (přes B) od A.
- Příklad: Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry či podíly od A. Osoba A je (i) **účetní jednotkou** či (ii) fyzickou osobou **držící** cenné papíry či podíly **ve svém obchodním majetku/daňové evidenci**.
- b. V příkladu níže
 - u poplatníka C při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem se uplatní § 24 odst. 2 písm. r) a w) ZDP, ale **neuplatní se limit** § 24 odst. 11 ZDP neb pro poplatníka B tento limit neplatil, a tím pádem poplatník C tento limit nemohl převztít;
 - nabývací cena podílu na (C) v knihách (B) po vkladu cenných papírů či podílů X do C se zvýší o hodnotu zachycenou v knihách B při přijetí cenných papírů či podílů X od A.

Příklad: Poplatník (C-obchodní korporace) přijal cenné papíry či podíly od vkladatele (B – obchodní korporace či svěřenský fond), a tento poplatník (B) přijal vkladem/vyčleněním cenné papíry či podíly od A. Osoba A je fyzickou osobou **držící** cenné papíry či podíly **v „soukromém“ majetku**

Stanovisko GFŘ

K dílčímu závěru č. II.

k bodu 1

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

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

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

k bodu 2

písm. a)

Souhlas se závěrem předkladatele.

V případě prodeje cenných papírů (obchodních podílů) nabytých vkladem přímo od fyzické osoby, která je nemá zahrnutu v obchodním majetku, se uplatní pouze ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP bez limitu uvedeného v § 24 odst. 11 ZDP. U podílů nabytých vkladem a neoceňovaných reálnou hodnotou (vzhledem k absenci „limitace“ nabývací cenou) je možné snížit základ daně ve výši souvisejícího účetního nákladu.

písm. b)

Souhlas se závěrem předkladatele.

Při prodeji cenných papírů a podílů nabytých vkladem od účetní jednotky nebo fyzické osoby, která tento majetek evidovala v daňové evidenci, se uplatní ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP a u podílů nabytých vkladem a neoceňovaných reálnou hodnotou (vzhledem k absenci „limitace“ nabývací cenou) je možné snížit základ daně ve výši souvisejícího účetního nákladu, přičemž v obou případech lze příslušný výdaj dle § 24 odst. 11 ZDP uplatnit jako daňově uznatelný pouze do výše hodnoty cenného papíru nebo podílu evidovaného v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele (právnícké osoby nebo fyzické osoby, která měla cenné papíry zahrnuté v obchodním majetku).

k bodu 3

k příkladu pod a)

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

Při prodeji cenných papírů a podílů nabytých následným vkladem se u poplatníka C uplatní ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP a u podílů nabytých vkladem a neoceňovaných reálnou hodnotou (vzhledem k absenci „limitace“ nabývací cenou) je

možné snížit základ daně ve výši souvisejícího účetního nákladu, přičemž v obou případech lze výdaj dle § 24 odst. 11 ZDP uplatnit jako daňově uznatelný pouze do výše hodnoty cenného papíru nebo obchodního podílu evidovaného v účetnictví nebo daňové evidenci u „prvního“ vkladatele, tj. poplatníka A (právnícké osoby nebo fyzické osoby, která měla cenné papíry zahrnuté v obchodním majetku).

Jak již bylo uvedeno pod bodem 1 k dílčímu závěru č. II., ZDP neupravuje výši nabývací ceny cenného papíru nabytého vkladem u jeho příjemce (obchodní společnosti nebo svěřenského fondu), a proto se nebudeme ke stanovení její výše vyjadřovat.

k příkladu pod b)

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Při prodeji cenných papírů a podílů nabytých následným vkladem se u poplatníka C uplatní ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) a u podílů nabytých vkladem a neoceňovaných reálnou hodnotou (vzhledem k absenci „limitace“ nabývací cenou) je možné snížit základ daně ve výši souvisejícího účetního nákladu, přičemž v obou případech lze výdaj dle § 24 odst. 11 ZDP uplatnit jako daňově uznatelný pouze do výše hodnoty cenného papíru nebo obchodního podílu evidovaného v účetnictví nebo daňové evidenci u „předchozího“ vkladatele, tj. u poplatníka B. Hodnotou cenných papírů či podílů X u poplatníka A, který je měl v „soukromém“ majetku, nebude výdaj u poplatníka C dle § 24 odst. 11 ZDP limitován.

Jak již bylo uvedeno pod bodem 1 k dílčímu závěru č. II., ZDP neupravuje výši nabývací ceny cenného papíru nabytého vkladem u jeho příjemce (obchodní společnosti nebo svěřenského fondu), a proto se nebudeme ke stanovení její výše vyjadřovat.

III. Vklad pozemků

Pro účely určení nabývací ceny pozemku je důležité zmínit, že pozemek v průběhu držby obchodní korporace či svěřenský fond nemůže (v účetnictví podle českých účetních standardů či) pro účely ZDP „přeceňovat“. V okamžiku prodeje bude tedy do daňově uznatelných nákladů vstupovat daňově relevantní nabývací cena. ZDP nestanoví výši daňově relevantní nabývací ceny, ale pro některé situace obsahuje ustanovení o výši daňově uznatelných nákladů při prodeji pozemku nabytého vkladem/vyčleněním – z této hodnoty lze dovodit daňově relevantní nabývací cenu pozemku nabytého vkladem.

Dle našeho názoru je relevantní u pozemků *lex specialis* § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP a také §24 odst. 11 ZDP. **Tj. postupně**

- revidujeme § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP, pakliže nenalzáme odpověď,
- analyzujeme §24 odst. 11 ZDP, a když i toto ustanovení nedává odpověď,
- je cena stanovena znalcem pro účely vkladu/vyčlenění nejbližší možnou volbou (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

Pro úplnost uvádíme § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP:

Nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se rozumí: „u obchodní korporace cena pozemku nabytého vkladem člena, který je fyzickou osobou, který neměl pozemek zahrnutý v obchodním majetku a vklad uskutečnil do 5 let od nabytí pozemku; touto cenou pozemku se rozumí:

- 1. pořizovací cena, která byla zjištěna u člena obchodní korporace, pokud jej nabytí úplatně,
- 2. cena podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku ke dni nabytí pozemku členem obchodní korporace, pokud jej nabytí bezuplatně.

Z výše uvedeného lze dovodit:

1. ZDP neupravuje situaci, kdy vkladatel nepodnikající fyzická osoba (tj. „občan“) uskutečnila vklad/vyčlenění v době delší než 5 let (včetně), a proto se domníváme, že cena uvedená v účetnictví obchodní korporace či svěřenského fondu je v takovém případě nejblíže možnou volbou - je to cena stanovená znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

2. Jelikož je pozemek majetkem, který se neodpisuje podle ZDP ani podle ZoÚ, uplatní se při jeho prodeji ustanovení § 24 odst. 11 ZDP. Pro úplnost uvádíme, že limit dle § 24 odst. 11 ZDP se neuplatní v případě nepodnikající fyzické osoby, která neměla pozemek zahrnutý ve svém obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění.

Dílčí závěr č. III:

1. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem/vyčleněním od nepodnikající fyzické osoby, která tento pozemek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění, a vklad/vyčlenění uskutečnila do 5 let od nabytí pozemku, se řídí limitem § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP; tentýž limit platí při prodeji pozemku.
2. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem či vyčleněním od nepodnikající fyzické osoby, která tento pozemek neměla zahrnutý ve svém obchodním majetku, a vklad/vyčlenění uskutečnila po 5 letech od nabytí pozemku, není relevantní § 24 odst. 2 písm. ta) ZDP ani 24 odst. 11 ZDP. Pozemek se pro účely ZDP ocení nabývací cenou ve výši stanovené znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cenou ke dni vkladu/vyčlenění); tentýž limit platí při prodeji pozemku.
3. Obchodní korporace či svěřenský fond při přijetí pozemku nabytého vkladem/vyčleněním od právnické osoby nebo fyzické osoby, která tento majetek měla zahrnut v obchodním majetku v okamžiku vkladu/vyčlenění, (ne)uplatňuje limit § 24 odst. 11 ZDP (viz analogicky Dílčí závěr č.2 bod 1.C. a 3.C.);

Stanovisko GFR:

K dílčímu závěru č. III

k bodu 1

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

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

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

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

k bodu 2

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

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

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

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

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

k bodu 3

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

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

IV. Vklad pohledávek

U pohledávek je vhodné zvážit relevantnost několika ustanovení:

U obchodních korporací při „prvotním“ nepeněžitým vkladu při založení společnosti je nutné pohledávku **ocenit znalcem** dle § 143 odst. 4 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „ZOK“). Při zvyšování základního kapitálu dle § 469 odst. 1 ZOK postačí ocenění obecně uznávaným nezávislým odborníkem.

Dále je relevantní **§ 25 odst.1 písm. zc) ZDP**

Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména ...odpis pohledávky^{22b)} nebo tvorbu opravné položky^{22a)} u pohledávky nabyté obchodní korporací na základě vkladu uskutečněného od 1. července 1996, s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 9 [týká se pohledávky nabyté při přeměně],

Z výše uvedeného plyne, že

- (i) daňovou cenou pohledávky ke dni jejího nabytí obchodní korporací či svěřenským fondem je hodnota stanovená znalcem, příp. po založení svěřenského fondu postačuje posudek vyhotoven uznávaným odborníkem.
- (ii) k takové pohledávce nelze tvořit daňově účinnou opravnou položku

Dílčí závěr č. IV:

1. ZDP explicitně neřeší nabývací cenu pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním u příjemce - v takovém případě je daňově relevantní nabývací hodnotou cena stanovená znalcem pro účely vkladu/vyčlenění (tj. reprodukční pořizovací cena ke dni vkladu/vyčlenění).

2. Při prodeji (resp. postoupení) pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním, bude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP pouze v případě, že pohledávka byla evidována v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele – pohledávka se promítne v nákladech do výše hodnoty evidované v účetnictví nebo daňovou evidencí „vkladatele“.

3. Při prodeji (resp. postoupení) pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním, nebude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP v případě, že pohledávka nebyla evidována v účetnictví nebo daňové evidenci u vkladatele. Daňově relevantním nákladem je hodnota evidovaná v účetnictví u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu.

4. Při následném vkladu/vyčlenění pohledávky nabyté vkladem nebude platit omezení dle § 24 odst. 11 ZDP u následného přijímajícího poplatníka (viz analogicky Dílčí závěr č.2 bod 1.C.)

5. Při úhradě pohledávky nabyté vkladem/vyčleněním bude relevantní účetní hodnota pohledávky zachycená u přijímající obchodní korporace či svěřenského fondu (neplatí limit § 24 odst. 11 ZDP, neboť se nejedná o „spotřebu“ pohledávky).

6. Tvorba daňově relevantní opravné položky či odpis této pohledávky není možný dle § 25 odst. 1 písm. zc) ZDP. (pro účely tohoto příspěvku vycházíme z toho, že se nejedná o vklad obchodního závodu či jeho části dle § 23a ZDP).

Stanovisko GŘ:**K dílčímu závěru č. IV****k bodu 1**

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

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

k bodu 2

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 3

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 4

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

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

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

k bodu 5

Souhlas se závěrem předkladatele.

k bodu 6

Souhlas se závěrem předkladatele.

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 fond¹. 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

¹ Inspirací byla úprava trustu v občanském zákoníku provincie Quebec, Kanad, který vychází z tradice občanského práva kontinentální Evropy.

podle předem daných, zákonem vymezených a smluvně sjednaných pravidel. Svěřenský fond je zpravidla zřízen za účelem podpory předem určeného okruhu 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 právnickou 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

GŘŘ 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 dvojímu 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 beneficiům, 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 trustu² k tíži majetku daného trustu, tedy tak, že daň z příjmů se platí ze základu daně z příjmů trustu a na vrub majetku trustu³. To znamená, že faktický dopad je stejný, jako když trust sám je daňovým subjektem.⁴ 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 osoby⁵. 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 dvojímu 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.

² 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“) kontinentálního typu.

³ 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 dvojího 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 dvojímu 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;

⁴ 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.

⁵ Aplikace daně z příjmů fyzických osob má především historické důvody z hlediska obvyklého účelu trustu, kterým byla a je správa majetku, jehož ultimátními beneficienty jsou fyzické osoby.

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 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 zákona 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 nemovité 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 přepisů, 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 majitelů⁶.

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.⁷ 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

⁶ zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „ZESM“)

⁷ Tato úprava navazuje na čl. 31 tzv. IV AML směrnice, podle nějž se evidenční povinnost uplatní jen ohledně právních uspořádání, která se svou strukturou nebo funkcemi podobají svěřenskému fondu.

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 úprava účely a cíle svěřenského fondu neomezuje, bude třeba vycházet z (formálního) posouzení, jak dané právní upořádání funguje a co se jeho zřízením sleduje.⁸

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 plateb⁹.

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.

⁸ Podobností struktury zahraničního uspořádání se rozumí organizace správy, povaha spravovaného majetku a práva a povinnosti osob zapojených v rámci právního uspořádání

⁹ viz rozsudek SDEU C-646/15 Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů a DPH

590/21.01.22 Daňové a účetní souvislosti paušální náhrady nákladů poskytované zaměstnavateli na základě § 270 odst. 2 OS ve znění zákona č. 286/2021 Sb.

Předkládají: Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

1. Úvod - popis problému

Zákonem č. 286/2021 Sb. dochází s účinností od 1. ledna 2022 ke změně zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen OSŘ). Jednou ze změn, která tato novelizace přináší, je zavedení speciální paušální náhrady nákladů pro zaměstnavatele, který provádí exekuci ze mzdových prostředků zaměstnance. Bez ohledu na počet exekucí je tato náhrada ve výši 50 Kč za jednoho zaměstnance (dále také jen „náhrada“).

Uvedená úprava zní následovně:

§ 270 odst. 2 OSŘ poslední dvě věty:

„Plátce mzdy má vůči povinnému nárok na paušálně stanovenou náhradu nákladů, které mu vznikly za kalendářní měsíc, v němž provádí srážky ze mzdy povinného. Náklady plátce mzdy jsou náklady výkonu rozhodnutí. Provádí-li plátce mzdy zároveň srážky k vydobytí několika pohledávek vůči témuž povinnému, náleží mu náhrada nákladů pouze jednou. Právo na částku náhrady nákladů, jež nebyla odečtena podle § 289 odst. 2, § 291 odst. 3 nebo § 293 odst. 1 ze sražené částky před jejím vyplacením nebo zasláním, zaniká.“

Důvodová zpráva (Sněmovní tisk č. 545) pak k dané věci uvádí:

„...K bodu 8 (§ 270 odst. 2):

Nově se na základě podnětů z praxe navrhuje, aby plátcí mzdy nebo jiného příjmu, který v rámci výkonu rozhodnutí srážkami ze mzdy provádí úkony podle občanského soudního řádu (provádí srážky ze mzdy), náležela v souvislosti s těmito úkony náhrada nákladů.

Na základě ustanovení § 177 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, bude institut náhrady nákladů plátce mzdy aplikován i v rámci daňové exekuce. Tyto náklady budou představovat samostatný nárok, který bude v případě daňové exekuce vznikat plátcí mzdy přímo na základě občanského soudního řádu, přičemž tyto náklady nebudou řazeny mezi exekuční náklady ve smyslu daňového řádu, ale půjde o nárok svého druhu.

Podle platné právní úpravy je plátce mzdy nebo jiných příjmů povinen např. provádět ze mzdy povinného stanovené srážky (§ 282 odst. 1 o.s.ř.), vyplácet

oprávněnému částky sražené ze mzdy povinného (§ 283 o.s.ř.) nebo vydat potvrzení o tom, zda byl nařízen výkon rozhodnutí srážkami ze mzdy, kterým soudem a v čí prospěch (§ 294 odst. 1 o.s.ř.).

Podle sdělení Svazu průmyslu a dopravy ČR plátcí mzdy především zavádějí výkony rozhodnutí do účetního systému, vypočítávají srážky, komunikují se soudem, případně s ním korespondují. Nejvíce času zabere vyhodnocení a zpracování prvotního výkonu rozhodnutí a poté administrativa při ukončení pracovního poměru zaměstnance s výkonem rozhodnutí, nebo ukončení samotného výkonu rozhodnutí. Administrativa se výrazně zvyšuje, pobírá-li zaměstnanec nemocenské.

Občanský soudní řád přitom zároveň např. stanoví, že jestliže plátce mzdy neprovede ze mzdy povinného srážky řádně a včas, provede-li je v menším než stanoveném rozsahu nebo nevyplatí-li srážky oprávněnému bez odkladu po tom, kdy mu bylo doručeno vyrozumění, že nařízení výkonu rozhodnutí nabylo právní moci nebo kdy dospěly další měsíční částky mzdy, může oprávněný uplatnit proti plátcí mzdy u soudu právo na vyplacení částek, které měly být ze mzdy povinného sraženy.

V souvislosti s výše uvedenými úkony vznikají plátcům mzdy určité náklady, např. na mzdy zaměstnancům vedoucím účetnictvím, na případnou korespondenci se soudem nebo na kancelářské potřeby. Tyto náklady nejsou plátcům mzdy podle platné právní úpravy hrazeny.

Navrhuje se výslovně zakotvit nárok plátce mzdy na náhradu nákladů vůči povinnému a rozhodování soudu o tomto nároku, a to i v případě, že výkon rozhodnutí má být zastaven.

Dále se stanoví, že neodečte-li plátce mzdy náhradu z provedených srážek, které mají být vyplaceny oprávněnému (povinnému) nebo zaslány soudu (v exekuci soudním exekutorovi) poté, co byl vyrozuměn o tom, že usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí nabylo právní moci, případně po tom, co novému plátcí mzdy bylo doručeno usnesení, které ho informuje o nařízení výkonu rozhodnutí srážkami ze mzdy, nebo poté, co byl po povolení odkladu zastaven výkon rozhodnutí, nárok na paušální náhradu nákladů zaniká. Tímto způsobem bude zamezeno tomu, aby na náhradě nákladů vznikl nedoplatek, který by dále navyšoval dluh povinného a který by bylo třeba vymáhat později v řízení o výkonu rozhodnutí. Plátcí mzdy také tato úprava dává možnost nárok na náhradu nákladů nerealizovat.

Návrh předpokládá, že paušální náhrada bude náležet plátcí mzdy, kterému bylo doručeno usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí, případně, pobírá-li povinný mzdu zároveň od více plátců, všem plátcům, kteří vyplácejí mzdy, na které se vztahuje nařízený výkon rozhodnutí. Nastoupí-li povinný do nového zaměstnání, bude paušální náhrada náležet i novému plátcí mzdy.....".

Z výše uvedeného a z informací k této nové právní úpravě vyplývá, že postup zaměstnavatele měl být takový, že pokud např. exekovaná částka činí 500 Kč, tak zaměstnavatel zaměstnanci z jeho mzdy srazí 500 Kč, přičemž 450 Kč zašle na účet uvedený v exekuci a 50 Kč si ponechá. Otázkou je, jaké má tato nová právní úprava účetní a daňové konsekvence.

2. Daňové a účetní souvislosti

2.1. Účetnictví a daň z příjmů - postup u zaměstnavatele

Domníváme se, že z účetního hlediska by uvedená náhrada měla být účtována do výnosů v rámci 64. účetní skupiny, a to v okamžiku, kdy se účtuje o srážkách ze mzdy z titulu exekuce. Účtování mínusem do nákladů by dle našeho názoru znamenalo porušení brutto principu účtování. Jde totiž o určitý paušál, kdy nelze určit konkrétní náklady, na které je poskytnut.

V každém případě pak platí, že toto zvýšení výsledku hospodaření zaměstnavatele bude v souladu s § 21h ZDP daňově relevantní.

Pokud půjde o zaměstnavatele, který nevede účetnictví (to je vede daňovou evidenci, uplatňuje výdaje paušálem, případně vede jednoduché účetnictví), nebude z hlediska cash principu náhrada představovat zdanitelný příjem zaměstnavatele. O tuto částku totiž vyplatí zaměstnanci nižší čistou mzdu. Tato čistá mzda představuje daňově relevantní výdaj a bude o náhradu, kterou si zaměstnavatel ponechá (nevyplatí) ji nižší.

Závěr k části 2.1.

2.1.1. Náhrada bude účtována do výnosů v rámci 64. účetní skupiny, a to v okamžiku, kdy se účtuje o srážkách ze mzdy z titulu exekuce s tím, že půjde o daňově relevantní zvýšení výsledku hospodaření (zvýšení základu daně či snížení daňové ztráty).

2.1.2.1. Pokud půjde o zaměstnavatele, který nevede účetnictví (vede daňovou evidenci, uplatňuje výdaje paušálem nebo vede jednoduché účetnictví), nebude u něj náhrada představovat zdanitelný příjem.

2.2. Daň z příjmů fyzických osob - postup u zaměstnance

Uvedená náhrada představuje *de facto* úhradu, která je povinně (na základě zákona) strhávána z čisté mzdy zaměstnance a představuje paušalizovanou výši nákladů zaměstnavatele, které mu vznikly v souvislosti s prováděním výkonu rozhodnutí dle § 270 OSŘ. Z podstaty tedy nelze *per se* hovořit o jakémkoliv prospěchu získaném zaměstnancem a předmětná náhrada nemůže představovat jakýkoliv zdanitelný příjem. Na straně zaměstnance tak nevzniká nepeněžitý příjem z tohoto titulu. Tato částka představuje *de facto* část čisté mzdy, která byla již zdaněna s tím, že tato část čisté mzdy není na základě zákona vyplacena zaměstnanci, ale použita na náhradu nákladů zaměstnavatele. Je samozřejmé, že tato částka náhrady je "v prvním korku" zdaněna daní ze závislé činnosti v rámci hrubé mzdy zaměstnance.

Závěr k části 2.2.

Z titulu provedené srážky paušalizované výše náhrady dle § 270 OSŘ ze mzdy nevzniká povinnému (zaměstnanci, vůči němuž je nařízen výkon rozhodnutí) žádný další zdanitelný příjem.

Je samozřejmé, že tato částka náhrady je "v prvním kroku" zdaněna daní ze závislé činnosti v rámci hrubé mzdy zaměstnance.

2.3. DPH

Z hlediska DPH bude nezbytné rozhodnout, zda výkon rozhodnutí formou srážky ze mzdy může představovat plnění ve formě služby ve smyslu DPH. Ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH) pak stanoví, že předmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.

Otázkou, kterou je nutno vyřešit je, zda paušalizovaná náhrada nákladů dle novelizovaného ustanovení § 270 OSŘ představuje úplatu zaměstnavatele za provedenou činnost. Zásadním bodem této úvahy je pak skutečnost, že náhrada je stanovena v absolutní výši bez ohledu na rozsah činnosti poskytované zaměstnavatelem. Náhrada se poskytuje pouze jednou bez ohledu na počet věřitelů zaměstnance, pro které je srážka ze mzdy prováděna. Náhrada tak žádným způsobem nereflektuje rozsah poskytované činnosti. Ve smyslu judikatury Soudního dvora EU pak dle našeho názoru neexistuje dostatečně úzká vazba mezi přijatou úhradou (náhrada nákladů) a činností (a jejím rozsahem) zaměstnavatele (například C-246/08 Komise vs. Finsko). Lze proto uzavřít, že provádění srážky ze mzdy zaměstnance nepředstavuje poskytnutí služby za úplatu a není proto předmětem DPH.

I v případě, kdy by činnost spojená s výkonem rozhodnutí srážkou ze mzdy, mohla přes argumentaci uvedenou výše představovat službu za úplatu, bude nezbytné dále zkoumat, zda zaměstnavatel jedná v rámci své ekonomické činnosti. V daném případě s ohledem na skutečnost, že existence zaměstnaneckého poměru bude v případech, kdy zaměstnavatel vykonává ekonomickou činnost souviset s tímto výkonem (ekonomické činnosti), lze argumentovat, že srážka ze mzdy je činností spojenou s tímto výkonem ekonomické činnosti zaměstnavatele a představuje tak její nezbytnou součást.

V takovém případě se domníváme, že budou naplněny podmínky pro uplatnění osvobození této činnosti od DPH podle § 54 ZDPH. Zaměstnavatel je v postavení osoby, která na základě rozhodnutí mění finanční situaci zaměstnance. Zároveň se dle našeho názoru nejedná o činnosti vymáhání dluhů, neboť zaměstnavatel vykonává pouze příkaz soudu, za předpokladu, že vyplácí mzdu, z níž lze srážku provést, a nikoli další činnosti pro vymáhání typické (viz například C-175/09 AXA UK plc).

V případě, že by činnost zaměstnavatele byla zahrnuta pod režim § 54 ZDPH, lze argumentovat, že tato činnost je pouze doplňkovou činností zaměstnavatele uskutečňovanou příležitostně. Zaměstnavatel tuto činnost vykonává pouze na základě soudního rozhodnutí a nejedná se o činnost, která by byla jeho primárním ekonomickým zájmem. Poskytnutí takové činnosti se pak nezapočítává do koeficientu podle § 76 ZDPH.

Závěr k části 2.3.

Náhrada nákladů poskytovaná na základě novelizovaného ustanovení § 270 OSŘ nepředstavuje úplatu ve smyslu zákona o DPH. I pokud by tomu tak bylo, pak činnost

zaměstnavatele provádějící srážku ze mzdy v rámci své ekonomické činnosti představuje činnost osvobozenou podle § 54 ZDPH. S ohledem na charakter činnosti se pak v každém případě jedná o činnost doplňkovou uskutečňovanou příležitostně.