

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 23.3.2022

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK KE DNI 23.3.2022

Daň z příjmů

588/24.11.21 Srovnatelnost zahraničních trustů a trustových struktur se svěrenským fondem 2

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 23.3.2022

Daň z příjmů a DPH

590/21.01.22 Daňové a účetní souvislosti paušální náhrady nákladů poskytované zaměstnavateli na základě § 270 odst. 2 OSŘ ve znění zákona č. 286/2021 Sb....9

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

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM KE DNI 23.3.2022

DPH

591/23.03.22 Uplatnění DPH na služby poskytované obcemi autorizovaným obalovým společností a provozovatelům kolektivních systémů 14

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29.3.2022

DPH

592/23.03.22 Uplatňování daně z přidané hodnoty u vybraných transakcí finančního leasingu 20

Předkládá: Ing. Martin Krapinec, daňový poradce, č. osv. 4981

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

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK KE DNI 23.3.2022

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

¹ 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 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 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

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“) kontinentální 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 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;

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 beneficii 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 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 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

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 níž 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.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.

Stanovisko GFŘ:

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

Podmínky srovnatelnosti uvedené v KOV 421/26.02.14 jsou nastaveny tak, aby nedocházelo k diskriminaci tuzemských svěřenských fondů vůči zahraničním trustům a trustovým strukturám (dále jen „trust“). V opačném případě by mohlo docházet k tomu, že bychom přiznávali výhody ze zákona o daních z příjmů či smluv o zamezení dvojímu zdanění i entitám, které by na ně nedosáhly, a to s ohledem na odlišnou právní úpravu v zahraničních daňových předpisech. Konkrétní smlouvu o zamezení dvojímu

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

zdanění a výhody z ní vyplývající lze aplikovat pouze za podmínek uvedených v pokynu MF č. D-286, kdy výhody ze smluv jsou přiznávány za stanovených podmínek, k nimž patří i to, že daňový subjekt je poplatníkem a prokáže svou daňovou rezidenturu. To, že v § 17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p. (dále jen "zákon o daních z příjmů") je stanoveno, že svěřenský fond je daňovým poplatníkem, je jednou ze základních charakteristik tohoto daňového subjektu, na jejímž podkladě jsou uplatňována relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů. Pokud by poplatníkem nebyl, svěřenský fond jako takový by nemohl uplatňovat smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ani relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů (zvláštní režim zdanění pro tyto subjekty). Obdobně se postupuje i v jiných případech daňových subjektů, které jsou dle tuzemského zákona o daních z příjmů poplatníky, ale dle zahraničních předpisů jsou tyto subjekty považovány za transparentní entitu (např. různé formy podílových fondů nebo fondů penzijních společností). Stanovené podmínky srovnatelnosti tedy nelze považovat za restriktivní či irelevantní ve vztahu k aplikaci zákona o daních z příjmů či smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Z výše uvedeného je patrné, že GFŘ trvá na závěrech již uzavřeného příspěvku KV KDP 421/26.02.14. V mezidobí nedošlo k žádné skutečnosti, která by měla za následek revizi stávajících ustanovení zákona o daních z příjmů či správní praxe. Nicméně jsme si vědomi toho, že v praxi se v zahraničí často stává, že trust sám o sobě není daňovým subjektem, avšak daňové povinnosti za něj plní jiná osoba – obvykle správce trustu - k tíži majetku daného trustu, tedy tak, že daň z příjmů se platí ze základu daně z příjmů trustu a na vrub majetku trustu. To znamená, že faktický dopad je stejný, jako když trust sám je daňovým subjektem. V takovém případě lze konstatovat, že rozdíl je pouze formální, neboť ve skutečnosti dochází ke zdanění zisku trustu srovnatelně s daňovými pravidly uvedenými v zákoně o daních z příjmů a pokud tedy poplatník prokáže, že i přes tento formální rozdíl v systému zdanění trustu v zahraničí ve skutečnosti dochází ke zdaňování zisku trustu, jako když trust sám je daňovým subjektem, lze podmínku č. 5 považovat za splněnou.

Je třeba však rozlišovat situace, kdy trust je transparentní entitou. Tyto situace nejsou pokryty předloženým příspěvkem, příspěvek naopak mluví o situacích, kdy se řeší daňové povinnosti trustu jako takového a pouze jejich plnění je spravováno jinou osobou s ohledem na to, že trust není dle zahraniční právní úpravy poplatníkem. Platí tedy to, co je i uvedeno v řešené podmínce označené číslem 5, a to že: „...jeho příjmy se podle práva tohoto státu ani z části nepřičítají jiným osobám,”.

Podmínka srovnatelnosti uvedená pod č. 6 musí být splněna vždy, zde volnější výklad jako u podmínky č. 5 nelze připustit. Předmětem daně dle zahraniční právní úpravy musí být, stejně jako v ČR, jak příjem ze zhodnocení majetku trustu (svěřenského fondu) na úrovni trustu (svěřenského fondu), tak i výplaty obmyslenému.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 23.3.2022

Daň z příjmů a DPH

590/21.01.22 Daňové a účetní souvislosti paušální náhrady nákladů poskytované zaměstnavateli na základě § 270 odst. 2 OSŘ 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 účetnictví, 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 soudnímu 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). To tedy znamená, že například v případě mezd za prosinec 2021, kdy jejich zúčtování, výplata a srážka ze mzdy z titulu exekuce bude prováděna v lednu roku 2022, bude účtováno do výnosů v rámci 64. účetní skupiny v lednu 2022.

Stejně tak v případech, kdy rozhodnutí o srážkách ze mzdy nenabýlo právní moci a zaměstnavatel částku, která má být zaměstnanci sražena ze mzdy, zaměstnanci sice nevyplatí, ale dočasně ji „deponuje“ a vyčkává na nabytí právní moci rozhodnutí, bude náhrada účtována do výnosu až v období nabytí právní moci.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele s následujícím odůvodněním.

O nároku plátce mzdy vůči povinnému na paušálně stanovenou náhradu nákladů, které mu vznikly za kalendářní měsíc, v němž provádí úhradu srážky ze mzdy povinného, bude podle našeho názoru účtováno jako o pohledávce plátce mzdy (zaměstnavatele) vůči povinnému se souvztažným účtováním výnosů. Pro správné zaúčtování této pohledávky je určující okamžik jejího vzniku, tj. zda tento okamžik nastane v souvislosti se zaúčtováním mzdových nákladů vůči povinnému, anebo v okamžiku výplaty čisté mzdy. Okamžik uskutečnění účetního případu v případě této pohledávky vychází z příslušného ustanovení zákona č. 286/2021 Sb., který nově zavedl speciální paušální náhrady. Tuto skutečnost nestanoví účetní předpisy.

Pokud je skutečnost taková, že okamžik vzniku této pohledávky se shoduje s okamžikem provedení nezbytných úkonů, které má tato náhrada pokrýt, pohledávka se zaúčtuje do účetního období, ve kterém je účtováno o úhradě exekučních srážek povinnému nebo soudu. V daném příkladu to znamená, že o úhradě exekučních

srážek a paušální náhradě se účtuje v lednu 2022 (do účetního období roku 2022), resp. s ročním posunem, neboť novela občanského soudního řádu nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2022.

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.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

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.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2.3. DPH

Z hlediska DPH bude nezbytné především 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), se lze domnívat, že srážka ze mzdy je s tímto výkonem neoddělitelně spojena a představuje tak její nezbytnou součást (na zaměstnavatele je povinnost srážet uvalena z důvodu samotné existence zaměstnaneckého poměru, který je prostředkem k výkonu jeho ekonomické činnosti).

Dále bude nezbytné rozhodnout, zda výkon rozhodnutí formou srážky ze mzdy může představovat plnění ve formě služby za úplatu ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH).

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 vykonávaných rozhodnutí či věřitelů zaměstnance, pro které je srážka ze mzdy prováděna. Náhrada tak žádným způsobem nereflektuje rozsah poskytované činnosti.

Judikatura Soudního dvora EU sice konzistentně uvádí, že skutečnost, že plnění je poskytnuto za vyšší nebo nižší cenu než je pořizovací cena (či cena obvyklá), je irelevantní pro kvalifikaci plnění jako plnění za úplatu (souhrnně například bod 45 rozhodnutí C-263/15 Lajvér). V daném případě však konkrétní cena/úplata za uskutečněnou činnost pro jednoho oprávněného stanovena není („náhrada“ je stanovena jednotnou částkou za zaměstnance a nikoliv za počet provedených srážek). Dle našeho názoru tak neexistuje dostatečně úzká vazba mezi prováděnou činností (srážka) a poskytovanou náhradou, která by umožnila tuto činnost kvalifikovat jako službu za úplatu ve smyslu ustanovení ZDPH.

Přestože dle judikatury Soudního dvora EU může i paušalizovaná odměna představovat úplatu za provedenou službu (viz C-151/12 Le Rayon d'Or) v diskutovaném případě není argumentace tohoto případu na posuzovanou situaci přílehlavá. V případě Le Rayon d'Or byla paušální platba poskytována zejména v souvislosti s nepřetržitou připraveností poskytovatel služeb poskytnout v daný okamžik péči, kterou klient vyžaduje (viz bod 36). Tak tomu však v daném případě není.

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 také 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.

Závěr k části 2.3.

Náhrada nákladů poskytovaná na základě novelizovaného ustanovení § 270 OSŘ nepředstavuje úplatu ve smyslu zákona o DPH. Činnost zaměstnavatele spočívající v provádění srážky ze mzdy podle OSŘ tak není předmětem DPH. Jelikož je však tato činnost součástí jeho ekonomické činnosti, nemá výkon této činnosti vliv na uplatnění nároku zaměstnavatele na odpočet DPH na vstupu (odpočet bude uplatňován dle obecných pravidel s ohledem na charakter jeho ekonomické činnosti).

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM KE DNI 23.3.2022 DPH

591/23.03.22 Uplatnění DPH na služby poskytované obcemi autorizovaným obalovým společenstvem a provozovatelům kolektivních systémů

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění uplatnění DPH obcemi při poskytování služeb autorizovaným obalovým společenstvem (dále jen „AOS“) a provozovatelům kolektivních systémů, a to v návaznosti na jejich status jako osoby nepovinné k dani podle § 5 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., v platném znění, o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

Poskytování výše uvedených služeb v současné době není většinově považováno za uskutečňování zdanitelných plnění (tj. tyto služby se většinově nepovažují za předmět DPH), protože v souladu s Informací o uplatňování DPH u neziskových subjektů Ministerstva financí ze dne 28. ledna 2005, zveřejněnou na stránkách GFR, a ustálenou správní praxí, jsou obce při poskytování těchto služeb považovány za veřejnoprávní subjekty.

Předkládaný příspěvek rozvíjí v návaznosti na evropskou judikaturu argumentaci, proč by bylo vhodné přehodnotit tuto klasifikaci, a považovat činnosti obcí ve vztahu k AOS a provozovatelům kolektivních systémů za zdanitelné služby.

1. Služby poskytované obcemi v rámci odpadového hospodářství

V této části je podrobně vysvětleno, jaké služby poskytují obce autorizovaným obalovým společenstvem a provozovatelům kolektivních systémů, a to v návaznosti na to, jaké služby poskytují AOS a provozovatelé kolektivních systémů svým klientům.

Služby poskytované autorizovaným obalovým společenstvem

Ustanovení **§ 10 odst. 1** a **§ 12 odst. 1** zákona č. 477/2001 Sb., o obalech, v platném znění (dále jen „zákon o obalech“) stanoví osobám uvádějícím na trh či do oběhu obaly nebo balené výrobky (dále jen „výrobci“) povinnost zpětného odběru a využití odpadu z obalů.

Výrobci této povinnosti mohou dostat individuálně, přenesením této povinnosti na jinou osobu spolu s převedením vlastnického práva k obalu za účelem jeho dalšího uvedení do oběhu, nebo uzavřením smlouvy o sdruženém plnění s AOS.

AOS jsou podle **§ 16** zákona o obalech oprávněny zajišťovat sdružené plnění povinnosti zpětného odběru a využití odpadu z obalů, a k tomuto účelu uzavírat smlouvy o sdruženém plnění s výrobcem dle **§ 13 odst. 1 písm. c)** zákona o obalech.

Ustanovení **§ 59 odst. 4** zákona č. 541/2020 Sb., v platném znění, o odpadech (dále jen „zákon o odpadech“) stanoví obcím povinnost vytvořit obecní systém odpadového hospodářství, v rámci kterého přebírají veškerý komunální odpad od fyzických (nepodnikajících) osob.

Obce v souladu s povinností podle **§ 59 odst. 2** zákona o odpadech v obecním systému zřizují rovněž tříděný sběr komunálního odpadu. Podle **§ 10 odst. 4** zákona o obalech musí být sběrná místa pro odpady z obalů zařazena do obecního systému odpadového hospodářství.

Podle **§ 60 odst. 2** zákona o odpadech mohou obce ve vztahu k odpadům převzatým v rámci obecního systému za úplatu poskytovat služby AOS v rámci plnění jejich povinností podle zákona o obalech. V rámci této spolupráce uzavírají obce s AOS smlouvy o zajištění zpětného odběru a využití odpadů z obalů.

Spolupráce obcí s AOS má dobrovolný charakter. Za poskytnuté služby náleží obcím smluvní odměna, která v praxi závisí zejména na množství vyříděných odpadů z obalů¹⁰, průměrných nákladech na recyklaci a způsobech nakládání s využitelnými obalovými složkami komunálních odpadů. V oblastech, které nejsou upraveny zákonem o obalech či o odpadech se smlouva řídí soukromým právem (zákonem č. 89/2012 Sb., v platném znění, zákon občanský zákoník).

AOS musí podle **§ 21 odst. 1 písm. d)** zákona o obalech s obcemi zacházet rovným způsobem; jednotlivé obce tak nemůžou dojednat lepší podmínky či odměnu než ostatní obce.

Služby poskytované provozovatelům ostatních kolektivních systémů

Ustanovení **§ 12 odst. 1** zákona č. 542/2020 Sb., v platném znění, zákon o výrobcích s ukončenou životností (dále jen „zákon o výrobcích s ukončenou životností“) stanoví výrobcům elektrozařízení, baterií, akumulátorů, pneumatik nebo vozidel (dále jen „výrobci“) povinnost zajistit zpětný odběr elektrozařízení, baterií, akumulátorů, pneumatik nebo vozidel (dále jen „výrobky s ukončenou životností“) a jejich následné zpracování a využití nebo odstranění¹¹.

Za účelem splnění zákonných povinností zřizuje výrobce místa zpětného odběru podle **§ 15 odst. 1** zákona o výrobcích s ukončenou životností¹².

Současně mohou být místa zpětného odběru zřízena ve spolupráci s obcí v rámci využití obecního systému odpadového hospodářství podle **§ 16 odst. 1** zákona o výrobcích s ukončenou životností. Podle tohoto ustanovení je obec povinna umožnit využití obecního systému odpadového hospodářství i dalším výrobcům, přičemž s výrobcí jsou obcí sjednány nediskriminační podmínky pro využití obecního systému.

¹⁰ V souladu s § 21 odst. 1 písm. i) zákona o obalech je AOS povinna sledovat podíl odpadů z obalů v tříděném komunálním odpadu.

¹¹ Tato povinnost se případně může týkat distributora výrobku podle § 10 zákona o výrobcích s ukončenou životností, případně pověřeného zástupce výrobce podle § 11 odst. 4 zákona o výrobcích s ukončenou životností.

¹² Pokud je zpětný odběr zajišťován ve spolupráci s provozovatelem místa zpětného odběru, musí s ním podle § 12 odst. 1 zákona o výrobcích s ukončenou životností výrobce uzavřít smlouvu o zřízení místa zpětného odběru.

Podle **§ 9** zákona o výrobcích s ukončenou životností mohou výrobci dostat této povinnosti individuálně¹³ nebo v kolektivním systému prostřednictvím smlouvy o zajištění plnění povinností zpětného odběru, zpracování a využití nebo odstranění výrobků s ukončenou životností uzavřené s provozovatelem kolektivního systému¹⁴.

Bude-li provozovatel kolektivního systému plnit své povinnosti ve spolupráci s obcemi, je povinen podle **§ 36 odst. 3 písm. f) pododstavec 3** zákona o výrobcích s ukončenou životností přiložit k žádosti o autorizaci vzor smlouvy, kterou bude uzavírat s obcemi.

Zapojení obcí v těchto smluvních vztazích je stejně jako v případě zapojení obcí do smluvních vztahů s AOS dobrovolné, obce v zásadě nemůžou ovlivnit podmínky spolupráce, které jsou dány vzorovou smlouvou.

2. Postavení obce jako osoby nepovinné k dani

Podle **§ 5 odst. 4** ZDPH se obce při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to ani v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají poplatky nebo jiné úhrady. Činnosti, které obce v oblasti veřejné správy vykonávají, tak nejsou předmětem DPH¹⁵.

Ve světle tohoto ustanovení je tak třeba jako činnost, která není předmětem DPH, klasifikovat provozování obecního systému odpadového hospodářství dle **§ 59** zákona o odpadech, i když obce vybírají od občanů poplatky stanovené obecní vyhláškou.

V současné chvíli jsou však jako veřejnoprávní činnosti klasifikovány rovněž služby poskytované obcemi AOS a provozovatelům kolektivních systémů. Jedná se o ustálenou správní praxi, kterou založila Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů Ministerstva financí ze dne 28. ledna 2005, zveřejněná na stránkách GFR.

Obce dále v souvislosti s těmito plněními přijímají plnění na vstupu (např. služby svozových společností, nákup kontejnerů na tříděný odpad), která zpravidla podléhají DPH. Z důvodu klasifikace plnění na výstupu jako plnění nepodléhajících DPH si však obce nemohou u těchto plnění uplatnit nárok na odpočet DPH.

Předkladatel příspěvku se domnívá, že činnosti ve spolupráci s AOS a provozovateli kolektivních systémů by neměly být považované za činnosti vykonávané veřejnoprávním subjektem, a měly by být naopak považované za zdanitelná plnění z důvodů uvedených níže.

¹³ § 9 odst. 1 zákona č. 542/2020 Sb., v platném znění, zákon o výrobcích s ukončenou životností.

¹⁴ § 35 zákona č. 542/2020 Sb., v platném znění, zákon o výrobcích s ukončenou životností.

¹⁵ Ustanovení transponuje čl. 13 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), podle kterého se obce nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními poplatky, příspěvky či platby.

3. Podmínky veřejnoprávní činnosti

Ustálená judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) stanovuje, že pro klasifikaci veřejnoprávní činnosti je třeba splnit současně dvě podmínky¹⁶:

- 1) činnost vykonává subjekt podléhající veřejnému právu, a
- 2) subjekt vykonávající danou činnost musí jednat z titulu veřejné autority.

Evropská judikatura vyvozuje, že při posouzení první podmínky nelze omezit klasifikaci subjektu coby veřejnoprávního pouze na předmět nebo cíle jeho činnosti. Subjekt, který má být považován za veřejnoprávní, musí být integrován ve struktuře veřejné správy¹⁷.

Obce jsou beze sporu začleněny do struktury veřejné správy. Předkladatel se proto domnívá, že tuto podmínku není třeba dále zkoumat.

Z hlediska splnění druhé podmínky však dle předkladatele nelze považovat činnosti obcí vykonávané pro AOS a provozovatele kolektivních systémů za takové, při nichž jedná subjekt z titulu veřejné autority.

Veřejná autorita – judikatura SDEU

K této otázce existuje bohatá judikatura SDEU. Jedním z nejstarších případů, kdy se SDEU vyjadřoval k tomuto problému, je případ C-231/87 Piacenza. SDEU v bodech 15 a 16 uvedl následující (zvýrazněno předkladatelem):

*„(15) (...) Jelikož toto nařízení podmiňuje zacházení s veřejnoprávními subjekty jejich jednáním coby jednáním „veřejné autority“, vylučuje činnosti, které vykonávají nikoli jako subjekty podléhající **veřejnému právu**, ale jako subjekty podléhající **právu soukromému**. Proto jediným kritériem, které dovoluje jednoznačně rozlišit mezi těmito druhy aktivit, **je právní rámec, který se na ně vztahuje dle příslušného národního práva.***

(16) Z toho vyplývá, že veřejnoprávní subjekty uvedené v prvním pododstavci odst. 5 čl. 4 Šesté směrnice vykonávají činnosti jako „veřejnoprávní subjekty“ ve smyslu tohoto ustanovení, když tak činí v rámci zvláštního právního rámce, který se na ně vztahuje. Naopak, pokud jednají podle právního rámce, který se vztahuje na soukromé obchodníky, nelze je považovat za jednající jako „veřejné autority“. Vnitrostátnímu soudu náleží posoudit příslušnou aktivitu ve světle tohoto kritéria.“ (neoficiální překlad předkladatele)¹⁸.

¹⁶ Např. rozsudek SDEU ze dne 25. března 2010, Komise v. Nizozemsko, C-79/09; ve skutečnosti existuje ještě třetí podmínka – narušení hospodářské soutěže; tato podmínka není pro další posouzení relevantní.

¹⁷ Rozsudek SDEU ze dne 12. června 2008, Komise vs. Portugalsko, C-462/05.

¹⁸ Rozsudek SDEU ze dne 17. října 1989, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda a další proti Comune di Carpaneto Piacentino a další, C-231/87, v originále „(15) (...) In so far as that provision makes such treatment of bodies governed by public law conditional upon their acting 'as public authorities', it excludes therefrom activities engaged in by them not as bodies governed by public law but as persons subject to private law. Consequently, the only criterion making it possible to distinguish with certainty between those two categories of activity is the legal regime applicable under national law.“

(16) It follows that the bodies governed by public law referred to in the first subparagraph of Article 4(5) of the Sixth Directive engage in activities 'as public authorities' within the meaning of that provision when they do so

SDEU v případě C-174/14 Sudaçor uvedl: „...předmět či účel činnosti je v tomto ohledu irelevantní a závěr o tom, že je režim činnosti dotčené ve věci v původním řízení veřejnoprávní, lze učinit na základě skutečnosti, že je vykonávána s využitím výsad veřejné moci.“¹⁹ SDEU dále uvedl: „...že osvobození od daně stanovené v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2006/112 se týká hlavně činností vykonávaných veřejnoprávními subjekty jako orgány veřejné správy, které i když jsou hospodářské povahy, úzce souvisejí s uplatňováním výsad veřejné moci.“²⁰

Konceptem uplatnění výsad veřejné moci se SDEU blíže zabýval ve věci C-604/19 Gmina Wrocław. SDEU posuzoval situaci, kdy stavebníci, držitelé práva stavby, se za úplaty původnímu vlastníku (obci) stávali ze zákona vlastníky stavby. SDEU zdůraznil, že: „...obec Vratislav při provádění opatření, o nichž rozhodl vnitrostátní normotvůrce, **nemá rozhodovací pravomoc** ohledně osobní působnosti takovéto přeměny a podmínek jejího uplatňování.“²¹, a dále uvedl, že: „Je patrné, že podle ustanovení zákona o přeměně spočívá role obce Vratislav především v ověření skutkových okolností, vydání osvědčení o přeměně práva stavby k nemovitosti na plné vlastnické právo a v informování nového vlastníka o povinnosti hradit úplatu z přeměny. Jak uvedla generální advokátka v bodě 61 stanoviska, tato úplata, kterou mají hradit bývalí stavebníci, není stanovena obcí Vratislav **v rámci správního řízení** na základě pro ni stanoveného zvláštního veřejnoprávního režimu coby orgánem veřejné moci.“²²

Aplikace judikatury SDEU na činnost obcí

Z výše uvedeného vyplývá, že činnosti vykonávané na základě smluvních vztahů, ve kterých obce podléhají soukromému právu, tj. vztahují se na ně stejné podmínky jako na soukromé obchodníky, by neměly být považované za činnosti vykonávané z titulu veřejné autority.

I když obecný rámec spolupráce mezi obcemi na jedné straně a AOS a provozovateli kolektivních systémů na straně druhé, je dán zákonem o odpadech, zákonem o obalech a zákonem o výrobcích s ukončenou životností, konkrétní podmínky se řídí soukromým právem (občanským zákoníkem).

Obce mohou, ale nemusí vstupovat do spolupráce s AOS či provozovateli kolektivních systémů. Pokud se pro spolupráci nicméně rozhodnou, nemohou v dané smluvním vztahu uplatňovat výsad veřejné moci (stanovovat podmínky spolupráce). Obce nemají rozhodovací pravomoc. Naopak, AOS a provozovatelé musí vůči obcím vystupovat nediskriminačním způsobem, což ve své podstatě znamená, že podmínky spolupráce všech obcí budou podobné (shodné). Rovněž tak výše odměny za tuto činnost není stanovena obcí v rámci správního řízení na základě zvláštního veřejnoprávního režimu.

under the special legal regime applicable to them. On the other hand, when they act under the same legal conditions as those that apply to private traders, they cannot be regarded as acting 'as public authorities'. It is for the national court to classify the activity at issue in the light of that criterion.“

¹⁹ Rozsudek SDEU ze dne 29. října 2015, Sudaçor, C-174/14, čl. 70.

²⁰ Rozsudek SDEU ze dne 29. října 2015, Sudaçor, C-174/14, čl. 71.

²¹ Rozsudek SDEU ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, čl. 83.

²² Rozsudek SDEU ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, čl. 84.

4. Závěr

Předkladatel na základě výše uvedené judikatury SDEU navrhuje, aby služby poskytované obcemi autorizovaným obalovým společnostem dle zákona o obalech a provozovatelům kolektivních systémů dle zákona o výrobcích s ukončenou životností podléhaly běžnému režimu DPH, protože obce služby poskytují na dobrovolné bázi v rámci soukromoprávních vztahů, při nichž nevystupují z pozice veřejné autority.

Předkladatel příspěvku vychází z předpokladu, že tyto činnosti nespĺňují druhou podmínku pro klasifikaci činnosti coby veřejnoprávní, tj. nejsou vykonávány obcemi v postavení veřejnoprávní autority.

Změna kvalifikace plnění by současně znamenala změnu dosavadní dlouholeté správní praxe, která by mohla vyústit v povinnou registraci k DPH některých menších obcí. Z tohoto důvodu předkladatel navrhuje stanovení účinnosti změny od prvního dne měsíce, ve kterém nastane účinnost novely ZDPH zvyšující limit pro povinnou registraci k DPH na 2 000 000 Kč.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se stanoviskem, že poskytnutí služby obcí autorizované obalové společnosti v souvislosti se zákonem o obalech a výrobcům na základě zákona o výrobcích s ukončenou životností, není výkonem veřejné správy a obce se proto při výkonu této činnosti považují za osoby povinné k dani.

Nesouhlas s vymezením počátku započítávání těchto uskutečněných plnění do obrátu pro povinnou registraci až po zvýšení limitu pro povinnou registraci k DPH na 2 000 000 Kč.

Pro doplnění je nezbytné upozornit na skutečnost, že z údajů v příspěvku uvedených vyplývá, že obec je povinna třídít komunální odpad. Je zřejmé, že zejména odpadové nádoby na třídění obalů, slouží, kromě vkládání obalů, i k třídění dalšího komunálního odpadu (do příslušné nádoby jsou vkládány např. noviny a časopisy), který nemají povinnost výrobci zpětně odebírat dle zákona o obalech (obdobně postup u výrobců dle zákona o výrobcích s ukončenou životností) a jedná se o odpad vzniklý na základě zákona o odpadech – výkon veřejné správy. Na základě této skutečnosti například v případě, že obec zajišťuje svoz obsahu odpadových nádob, při uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících se svozem je nezbytné postupovat v souladu s ust. § 75 zákona o DPH a nárok na odpočet uplatnit v poměrné výši.

Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů Ministerstva financí ze dne 28. ledna 2005, zveřejněná na stránkách GFŘ, je v části, kdy je za výkon veřejné správy považována i recyklace obalů na základě smlouvy s AOS, nahrazena závěry tohoto koordinačního výboru.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29.3.2022

DPH

592/23.03.22 Uplatňování daně z přidané hodnoty u vybraných transakcí finančního leasingu

Předkládá: Ing. Martin Krapinec, daňový poradce, č. osv. 4981
Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466

Použité zkratky:

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

ZDPH – Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Směrnice o DPH - Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění

1 Účel příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění uplatňování daně z přidané hodnoty u vybraných základních transakcí finančního leasingu a tzv. zpětného finančního leasingu ve světle judikatury SDEU a existující praxe v podmínkách České republiky.

Zpětný finanční leasing byl historicky z pohledu DPH považován za dvě samostatné transakce – nabytí předmětu leasingu leasingovou společností od budoucího nájemce a finanční leasing tohoto předmětu stejné osobě. Takový postup dle našich zkušeností korespondoval s praxí daňových subjektů i kontrolních orgánů finanční správy. Nicméně během posledních několika měsíců se začaly objevovat výklady, které na tyto transakce v některých případech nahlížejí odlišným způsobem. Předmětem tohoto příspěvku je proto sjednocení interpretace z hlediska DPH u transakcí finančního leasingu tak, jak je vymezen v § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH.

Tento příspěvek neřeší problematiku daně z příjmů či jiných daní (mimo DPH) a účetní zachycení popisovaných transakcí.

2 Právní stav

Předmětem DPH je (mimo jiné) dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku²³.

Dodáním zboží se pak obecně rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem²⁴. V souvislosti s finančním leasingem pak ZDPH v návaznosti na judikaturu SDEU upřesňuje, že dodáním zboží se rozumí také přenechání zboží k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno a ke dni uzavření této smlouvy je zřejmé, že vlastnické právo k užívanému zboží bude za obvyklých okolností převedeno na jeho uživatele²⁵. Tyto smlouvy označujeme pro účely tohoto příspěvku jako smlouvy o „finančním leasingu“.

²³ § 2 odst. 1 ZDPH

²⁴ § 13 odst. 1 ZDPH

²⁵ § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH

Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží²⁶.

Převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem ZDPH ani Směrnice o DPH blíže nedefinuje. Z judikatury SDEU je však zřejmé, že tento převod zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastníkem, bez ohledu na skutečnost, zda k převodu právního vlastnictví k majetku dle příslušného práva došlo či nedošlo²⁷.

3 Standardní operace finančního leasingu

Ve standardních situacích smluv o finančním leasingu uzavírá leasingová společnost kupní smlouvu s dodavatelem leasovaného aktiva (předmět leasingu). Na základě této smlouvy získává leasingová společnost předmět leasingu do právního vlastnictví. Leasingová společnost také uzavírá smlouvu o finančním leasingu tohoto předmětu leasingu s leasingovým nájemcem.

V standardní situaci je dodavatel předmětu leasingu osobou odlišnou od leasingového nájemce.

3.1 Standardní operace finančního leasingu - posouzení z pohledu DPH

Vzhledem k tomu, že osoba dodavatele předmětu leasingu je v daném případě odlišná od osoby leasingového nájemce, jedná se z pohledu DPH o dodání zboží v dodavatelském řetězci, kdy leasingová společnost nabývá právo nakládat s předmětem leasingu jako vlastníkem na základě kupní smlouvy. Leasingová společnost právo nakládat s předmětem leasingu jako vlastníkem převádí dále na leasingového nájemce na základě smlouvy o finančním leasingu. Skutečnost, zda je předmět leasingu fyzicky dodán leasingové společnosti, či zda je předmět leasingu zaslán dodavatelem přímo leasingovému nájemci pak není pro účely DPH rozhodná²⁸.

3.2 Standardní operace finančního leasingu - závěr

S ohledem na výše uvedené navrhuje uzavřít, že ve standardních operacích finančního leasingu, jak jsou popsány výše, dochází z pohledu DPH k dodání zboží z dodavatele na leasingovou společnost a následně k dodání zboží na základě smlouvy o finančním leasingu z leasingové společnosti na leasingového nájemce. DPH u těchto transakcí bude uplatněna v souladu s postavením dodavatele a leasingové společnosti (plátce či neplátce DPH) a způsobem dodání (lokální dodání či případně intrakomunitární dodání či dovoz) předmětu leasingu.

4 Zpětný (finanční) leasing

Nájemce (resp. budoucí nájemce) má ve svém vlastnictví a užívá aktivum, které se stane předmětem zpětného (finančního) leasingu. Záměrem nájemce bývá obvykle získání dodatečných „finančních prostředků“ (zvýšení finanční likvidity) tím, že bude aktivum financováno formou finančního leasingu.

Leasingová společnost pořizuje aktivum, které je předmětem smlouvy o finančním leasingu, od budoucího nájemce do svého vlastnictví, a ve stejném okamžiku jej pronajímá zpět nájemci formou finančního leasingu. Leasingová společnost předmět

²⁶ § 14 odst. 1 ZDPH

²⁷ Například C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe

²⁸ Například C- 277/14, PPUH Stehcamp; bod 35

leasingu fyzicky nepřejímá. Předmět leasingu je kontinuálně v držení leasingového nájemce (dodavatele) a leasingová společnost nenese žádnou odpovědnost či rizika spojená s předmětem leasingu (například odpovědnost za vady předmětu leasingu, jeho stav či rizika spojená s odpovědností a provozem předmětu leasingu). Tato zůstávají na straně leasingového nájemce (dodavatele).

Dodavatel předmětu leasingu je tedy stejnou osobou jako leasingový nájemce.

4.1 Zpětný finanční leasing - posouzení z pohledu DPH

ZDPH problematiku zpětného leasingu výslovně neupravuje. Je proto nezbytné vycházet z obecných ustanovení popsanych výše.

V evropském kontextu se problematikou zpětného pronájmu nájemcem již dříve užívané věci (nemovitosti) zabýval SDEU v případě C-201/18 Mydibel. Ačkoliv SDEU primárně řešil otázku opravy dříve uplatněného odpočtu DPH, vyjádřil se v této souvislosti k otázce uskutečnění plnění u „sales and lease back“ transakcí. K danému SDEU konstatoval:

- „sale and lease back“ spočíval ve zřízení zákupního práva (tedy dočasného věcného práva) osobou povinnou k dani ve prospěch dvou finančních institucí spolu se současným poskytnutím leasingu ze strany těchto dvou finančních institucí osobě povinné k dani;
- tato transakce byla ryze finanční transakcí za účelem navýšení likvidních prostředků osoby povinné k dani;
- transakce „sales and lease back“ nebyla předmětem DPH (zřízení zákupního práva v daném případě nepodléhalo DPH);
- nemovitý investiční majetek zůstal v držbě osoby povinné k dani a byl používán pro její zdanitelnou činnost nepřetržitě a trvale, a to jak před danou transakcí, tak po ní.

Dle názoru SDEU převod a zpětný pronájem nešlo kvalifikovat jako „dodání zboží“. SDEU dovedl, že celá operace zpětného pronájmu měla v daném případě finanční charakter a byla provedena za účelem navýšení likvidních prostředků společnosti Mydibel.²⁹

4.2 Zpětný (finanční) leasing - závěr

S ohledem na závěry SDEU je nutno připustit, že v případě transakcí zpětného (finančního) leasingu jak jsou popsány výše, nedochází k převodu práva nakládat jako vlastník ve smyslu ZDPH z dodavatele (budoucího leasingového nájemce) na leasingovou společnost.

²⁹ Bod 41 rozsudku: Z toho vyplývá, že s výhradou ověření předkládajícím soudem představuje každá z transakcí sale and lease back (zpětný pronájem) dotčená ve věci v původním řízení jedinou operaci. Za těchto podmínek **nelze tyto transakce kvalifikovat jako „dodání zboží“**, jelikož práva převedená na finanční instituce dotčené ve věci v původním řízení v důsledku uvedených transakcí, tedy soukromoprávní nároky ze zákupního práva snižené o nároky plynoucí z leasingu nemovitostí, jejichž nositelem je společnost Mydibel, **neopravňují tyto instituce nakládat s nemovitostmi dotčenými ve věci v původním řízení jako vlastníci.**

Přestože by bylo možno argumentovat, že výslovné ustanovení ZDPH týkající se smluv o finančním leasingu³⁰ konstruuje právní fikci, kdy k dodání zboží ve smyslu ZDPH bude při uzavření smlouvy o finančním leasingu docházet vždy, bez ohledu na skutečný stav věci, tak s ohledem na názor SDEU ve věci Mydibel nemůže v popsaném případě dojít k dodání zboží ve smyslu ZDPH ze strany leasingové společnosti na leasingového nájemce, neboť právo nakládat jako vlastník leasingová společnost nenabyla a nemůže jej tedy dále převést na jinou osobu (respektive zpět). Je tedy možno v souladu se závěry SDEU uzavřít, že v případě zpětného (finančního) leasingu popsaného výše nedochází k dodání zboží pro účely DPH z (budoucího) leasingového nájemce na leasingovou společnost a zpět, ale pouze k jedné transakci, kdy leasingová společnost poskytuje leasingovému nájemci službu.

5 Technický zpětný (finanční) leasing

V případě technického zpětného finančního leasingu je situace obdobná, jak je popsáno v bodě 4 výše. Předmět leasingu však není (budoucím) leasingovým nájemcem užíván a před jeho uvedením do užívání, (budoucí) leasingový nájemce předmět leasingu převádí na leasingovou společnost, která jej ve stejném okamžiku prostřednictvím smlouvy o finančním leasingu převádí zpět na leasingového nájemce.

Pro účely tohoto příspěvku vycházíme z předpokladu, že předmět leasingu je kontinuálně v držení (v průběhu pořizování) leasingového nájemce a leasingová společnost nenese žádnou odpovědnost či rizika spojená s předmětem leasingu (například odpovědnost za vady předmětu leasingu, jeho stav či rizika spojená s odpovědností a provozem předmětu leasingu). Tato zůstávají na straně leasingového nájemce, který je případně řeší přímo s původním dodavatelem předmětu leasingu.

Dodavatel předmětu leasingu leasingové společnosti je stejnou osobou jako leasingový nájemce.

5.1 Technický zpětný (finanční) leasing - posouzení z pohledu DPH

S ohledem na výše uvedené a zejména skutečnost, že leasingová společnost nenese žádná rizika spojená s držbou předmětu leasingu, a jak uvedeno je výše, nenabývá dostatečná oprávnění k nakládání s předmětem leasingu jako vlastník, je možno plně odkázat na analýzu uvedenou v bodě 4.1.

5.2 Technický zpětný (finanční) leasing - závěr

V souladu se závěry SDEU je možno uzavřít, že v případě zpětného (finančního) leasingu popsaného výše nedochází k dodání zboží pro účely DPH z (budoucího) leasingového nájemce na leasingovou společnost a zpět, ale leasingová společnost poskytuje leasingovému nájemci službu.

6 Návrh závěru

S ohledem na výše uvedenou analýzu navrhuje potvrdit závěry uvedené výše pro popsané situace. Jelikož smlouvy o zpětném finančním leasingu mohou z technického a právního pohledu zahrnovat celou škálu ustanovení, která mohou postavení leasingového nájemce a leasingové společnosti upravovat odlišně od uvedeného výše, platí uvedené závěry týkající se smluv o zpětném leasingu (body 4 – 5) za

³⁰ § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH

uvedených předpokladů. Nelze vyloučit, že v případě jiných typů smluv mohou být závěry odlišné.

Jsme si vědomi, že posouzení smluv o zpětném finančním leasingu ze strany daňových subjektů a stejně tak i při prověrkách ze strany daňové správy v minulosti vycházelo z jiného posouzení situace, kdy převod předmětu leasingu na leasingovou společnost byl posuzován jako dodání zboží ve smyslu ZDPH a následný převod zboží na základě smlouvy o finančním pronájmu jako další (zpětné) dodání zboží ze strany leasingové společnosti na leasingového nájemce. Přestože v průběhu roku 2021 byla ze strany finanční správy zřejmě vydávána jednotlivá stanoviska ve smyslu navrhovaných závěrů tohoto koordinačního výboru, kontrolní praxe toto vždy dle našich poznatků nerefletovala.

Navrhujeme proto uzavřít, že u smluv uzavřených do dne zveřejnění projednaných závěrů tohoto příspěvku bude s ohledem na dosavadní správní praxi ze strany finanční správy pro účely DPH akceptován i postup, kdy u převodu zboží na základě kupní smlouvy, který předchází uzavření smlouvy o zpětném leasingu tohoto zboží (jak nového tak použitého), bude uplatněna DPH (obdobně jako u běžné leasingové transakce popsané v bodě 3 výše), a to za předpokladu konzistentního přístupu jak na straně leasingové společnosti tak leasingového nájemce.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěry předkladatelů uvedenými v bodech 4.2 Zpětný (finanční) leasing – závěr a 5.2 Technický zpětný (finanční) leasing – závěr.

Nicméně k tomuto je nutné podotknout, že předmětná služba má charakter finanční operace, která svým charakterem splní podmínky § 54 odst. 1 písm. c) ZDPH, a tudíž se jedná o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně.

Se závěry v bodě 6 souhlasíme, přičemž případné odlišné přístupy v posuzování uzavřených smluv jsou sjednoceny nejpozději zveřejněním závěrů tohoto příspěvku.