

**ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU
S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 24. 4. 2024**

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 24. 4. 2024

Daň z příjmů

619/24.04.24 Srovnatelnost českého svěřenského fondu a zahraničního trustu

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

NEUZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

607/03.05.23 Odvod z elektřiny ze slunečního záření

Předkládají: Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109

Ing. Marcela Kripnerová, daňový poradce, č. osv. 5776

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 24. 4. 2024

Daň z příjmů

614/28.11.23 Daňový režim výplaty podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

617/28.02.24 Charakter plnění přijímaných a uskutečňovaných vydavateli palivových karet

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

Ing. Jakub Šindelář, daňový poradce, č. osv. 4784

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 24. 4. 2024

Daň z příjmů

619/24.04.24 Srovnatelnost českého svěřenského fondu a zahraničního trustu

Předkládá: Mgr. Zenon Folwarczny, daňový poradce, č. osv. 3661

Poděkování za pomoc s přípravou příspěvku patří Václavu Čepelákovi, koncipientovi v BDO Legal s.r.o., advokátní kancelář.

Tento koordinační výbor má za cíl nastolit větší jistotu zejména pro rodiny zakladatelů zahraničních trustů, nadací a obdobných struktur v oblasti zdanění v ČR.

Tento příspěvek se zabývá praktickou aplikací kritérií srovnatelnosti svěřenského fondu podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů („občanský zákoník“, „SF“) na modelovém příkladu vybraného srovnatelného institutu dle zahraničního práva - tzv. trustu, a to z pohledu dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Trust je jako právní institut pro správu cizího majetku jurisdikcí angloamerického práva (common-law) nadán velkou mírou autonomie. Jeho účelem je rozdělit vlastnictví majetku mezi osobu označenou jako “trustee”, které případnou práva a pravomoci vlastníka, a “beneficienta”, k jehož prospěchu má “trustee” povinnost tato práva a pravomoci vykonávat.

Jsme si vědomi skutečnosti, že český SF je právním transplantátem fiducie, trust-like institutu Quebeckého práva. Občanský zákoník této kanadské provincie (Code civil du Québec; „CCQ“) z roku 1994 se stal předlohou nejen pro úpravu svěřenského fondu, ale celého dílu šestého Občanského zákoníku – správy cizího majetku.

Nicméně pro správnou praxi považujeme pro podrobnější analýzu atributů tohoto institutu a jeho srovnatelnosti s trustem podle common law na modelové příkladě z možných jurisdikcí za vhodnější jurisdikci ostrovu Jersey (ostrov Jersey podléhá suverenity Spojeného království¹), dále jen „Jersey trust“, s ohledem na to, že (v současnosti) patří k jedním z nejčastěji používaných právních institutů tohoto typu z tzv. common-law jurisdikcí. Popis problému, analýzu a závěry naleznete níže.

Shrnutí/závěr předkladatele

Za zásadní při posuzování kritérií pro srovnatelnost SF a zahraničního trustu je považován princip oddělení rozdílných kvalit vlastnického práva k vyčleněnému majetku (formální vlastnictví je převáděno na vykonavatele trustu – správce trustu, aby

¹ Při analýze jsme vycházeli mimo jiné z e současně platných a účinných legislativních pramenů Jersey:

TRUSTS (JERSEY) LAW 1984 (<https://www.jerseylaw.je/laws/current/Pages/13.875.aspx>)

INCOME TAX (JERSEY) LAW 1961 (<https://www.jerseylaw.je/laws/current/Pages/24.750.aspx>)

Concessions and practices for tax

(<https://www.gov.je/TaxesMoney/IncomeTax/Technical/Guidelines/pages/concessionspractices.aspx#Miscellaneous>).

jej spravoval a držel ve prospěch obmyšleného (beneficienta) - ekvinitního vlastníka), neboť převod plného vlastnického práva k majetku zakladatelem na správce trustu bez určení beneficianta (oprávněné osoby) by nebyl ze své podstaty "trustem" (svěřením majetku do správy), ale bezúplatným nabytím majetku správcem trustu.

Z hlediska aplikace kritérií, které se týkají zdanění, považujeme za zásadní otázku přiřazování zdanitelného příjmu určité entitě/osobě. Cílem je zamezit tzv. "dvojitmu nezdanění" z titulu přiřazení příjmu odlišným osobám/entitám v důsledku rozdílné úpravy daňového práva jurisdikcí trustu resp. beneficianta. Otázka výše daně a efektivní sazby daně nebude podle aktuální právní úpravy posuzována. Rovněž nebude požadována srovnatelnost daňových systémů ČR a jurisdikce trustu jako celku (např. teritoriální systém zdanění vs. rezidenční systém zdanění, imputační systém a jiné systémy zdanění vyplácení zisku apod.). Podstatná je naopak otázka přiřazení zdanitelného příjmu určité entitě/osobě - v daném případě zdanění příjmů z nakládání s majetkem k tíži majetku trustu a přiřazení příjmu z titulu výplaty z trustu beneficiantovi.

Na základě níže uvedeného rozboru kritérií a posouzení kritérií na příkladu Jersey trustu (provedeného ve spolupráci s právním a daňovým poradcem působícím na ostrově Jersey a jedním ze správců Jersey trustu) jsme v souladu se závěry (i) koordinačního výboru 421/26.02.14. *Výklad pojmu svěřenský fond ve vztahu k zahraničním srovnatelným jednotkám („KOV“)* a (ii) koordinačního výboru 588/24.11.21 *Srovnatelnost zahraničních trustů a trustových struktur se svěřenským fondem*, („KOV2“) dospěli k závěru, že **předmětný institut „Jersey trust“ je srovnatelný s českým SF. A tedy, že se na Jersey trust použijí ustanovení dopadající na SF dle ZDP.**

Kritéria srovnatelnosti dle KOV

Generální finanční ředitelství (dále také „GFŘ“) ve svém stanovisku ke KOV vyjmenovalo šest kritérií, která musí zahraniční trust (jednotka) splňovat, aby byla splněna podmínka srovnatelnosti se svěřenským fondem podle občanského zákoníku, a to, že tato obdoba svěřenského fondu:

- 1) je vytvořena vyčleněním majetku zakladatele tak, že majetek je svěřen správcem 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, považován 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 [obmyšlený] rezidentem.

Přičemž GFŘ ve svém stanovisku v KOV2 připustilo volnější výklad podmínky č. 5 pro situace, kdy zahraniční 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 zahraniční trust sám je daňovým subjektem. Důkazní povinnost zůstává na poplatníkovi.

Analýza k jednotlivým „bodům srovnatelnosti“

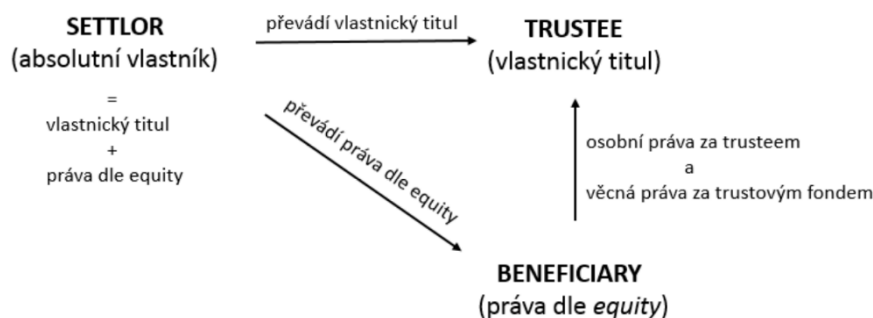
1) Vytvoření zahraničního trustu vyčleněním majetku zakladatele tak, že majetek je svěřen správci k určitému účelu smlouvou, nebo pořízením pro případ smrti.

Jako klíčovou podmínku tohoto kritéria vnímáme nutnost, aby fond (trust) vznikl vyčleněním majetku mimo dispozici zakladatele. Za podstatné považujeme, že v důsledku vytvoření trustu zaniká dosavadní (plné) vlastnictví zakladatele (tzv. settlor) k vyčleněnému majetku, a ve smyslu common law dochází k jeho rozštěpení na formálně-právní vlastnický titul (legal title/ ownership - formální vlastnický titul) a beneficiální (ekvitní) vlastnictví (equitable title/ownership - práva dle equity, ekvitní titul).

K podmínce svěřeni správci smlouvou viz bod 2) níže.

Účel založení není v podmínce uvedené v KOV konkrétně specifikován. Občanský zákoník definování účelu založení SF obecně ponechává na smluvní bázi (mezi zakladatelem a svěřenským správcem). I v případě zahraničního trustu by měla ohledně účelu platit smluvní volnost. Může se jednat například o založení za účelem prospěchu určitých osob (v praxi často rodinných příslušníků zakladatele) nebo za účelem naplnění charitativního záměru, případně kombinaci.

Převod práv vysvětluje následující diagram:



Aplikace na Jersey trust

SF představuje autonomní, oddělený samostatný majetek (a dluhy vzniklé při správě majetku) určený k vymezenému účelu. Nejinak je tomu v případě Jersey trustu, který materiálně rovněž vzniká vyčleněním majetku zakladatelem, jak také plyne níže z textu.

V obecné rovině je definováno, že Jersey trust je zakládán pro konkrétní osoby (pro jejich prospěch), popřípadě z důvodu naplnění charitativního záměru. Český SF je zakládán „k určitému účelu“, což uvádí i GFR v posuzované podmínce. Přičemž platí, že občanský zákoník definování účelu založení SF ponechává na smluvní bázi (mezi zakladatelem a svěřenským správcem) a účelem založení může být (a

pravidelně jím v praxi bývá) „prospěch osoby“ beneficianta. Dopad tohoto terminologického rozdílu tak z materiálního hlediska pro naplnění kritéria srovnatelnosti není prakticky žádný, neboť jde pouze o různé cesty k pojmenování totožného výsledku – účelu zřízení SF / Jersey trustu v podobě prospěchu konkrétní osoby, resp. konkrétních osob. To je současně zřejmě v praxi nejčastější případ „účelu“, či „cílů“ fondu v obou jurisdikcích.

Vznik Jersey trustu je možný mnoha způsoby, v praxi však téměř vždy vzniká jednostranným právním úkonem zakladatele (tzv. „trust deed“), vyjadřující jeho vůli vyčlenit majetek ve prospěch obmyšleného (beneficianta), který však pravidelně bývá potvrzený (podepsaný) rovněž správcem trustu, čímž se správce trustu zaváže majetek držet a spravovat a majetek je mu tak zakladatelem svěřen. Ačkoli jsou dány dílčí spíše drobnější rozdíly při vzniku SF a Jersey trustu, opět v konečném důsledku vnímáme, že se nejedná o podstatný rozdíl, který by měl mít za následek nesplnění první podmínky srovnatelnosti.

Závěr předkladatele: Na základě výše uvedeného tak uzavíráme, že stejně jako u SF je Jersey trust zakládán zakladatelem a spravován správcem ve prospěch obmyšleného, a to vyčleněním majetku z majetku zakladatele právním úkonem zakladatele. Dané kritérium tak máme proto za naplněné.

2) Správce zahraničního trustu majetek drží a spravuje, vykonává vlastnická práva k majetku vlastním jménem a na účet jednotky, vede účetnictví zahraniční jednotky.

V případě Jersey trustu plynou povinnosti uvedené v tomto kritériu, stejně jako je tomu v případě českého SF, správci trustu jako tzv. formálnímu vlastníkov, a to v podobě odpovídající konceptu rozložení vlastnického práva v rámci právního systému common law. Právní systém common law však oproti kontinentálnímu právu dokáže rozlišovat mezi tzv. „právním titulem vlastnictví“ (legal title), neboli formálním vlastnictvím, a „skutečným/spravedlivým titulem vlastnictví“ (equitable title), neboli ekvitním vlastnictvím, a každý z nich přiznat odlišné osobě. Právě koncept rozdělení vlastnictví je podstatou trustů v systému common law.

Jak již bylo uvedeno výše, Jersey trust vzniká v souladu s pravidly common law na základě právní dispozice s majetkem zakladatele trustu, který převádí formální vlastnictví na vykonavatele trustu – správce trustu, aby jej spravoval a držel ve prospěch obmyšleného (beneficianta) - ekvitního vlastníka. Z hlediska kontinentálního právního systému lze s jistou mírou nepřesnosti tento režim připodobnit rozdělení modalit vlastnického práva (např. práva věc držet a práva brát z věci plody a užitky).

Nositelem práv a povinností Jersey trustu je tak správce trustu („trustee“), který majetek vyčleněný do Jersey trustu drží a spravuje ve prospěch obmyšleného. Za tímto účelem správce trustu vykonává vlastnická práva k vyčleněnému majetku vlastním jménem a na účet Jersey trustu (tj. ve prospěch a k tíži majetku v Jersey trustu). Správce trustu je také povinen vést účetnictví Jersey trustu v souladu s legislativními požadavky ostrova Jersey.

Věříme, že specifické rysy právního systému common law, zejména odlišné pojetí duálního vlastnického práva, nemohou z materiálního hlediska zapříčinit nenaplnění kritéria srovnatelnosti, neboť v konečném důsledku vykonává vlastnická práva k majetku správce trustu, a to vlastním jménem a na účet Jersey trustu, a to za účelem naplnění podstaty Jersey trustu.

Závěr předkladatele: Vzhledem k výše uvedenému tak tuto podmínku komparability Jersey trustu a SF máme za splněnou.

3) Majetek není ani vlastnictvím správce trustu, ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím obmyšleného.

Jak již bylo nastíněno, právní systém common law dělí vlastnictví na formální vlastnický titul (převáděn na správce trustu) a práva dle equity / ekvitní titul (přiznávané obmyšleným = beneficietům).

Oproti tomu kontinentální právní nauka zná z teoretického hlediska vlastnictví pouze jediné a univerzální a s podobným dělením vlastnictví na formální a ekvitní pracovat nedokáže. Vlastnictví mohou osoby nabývat a pozbývat pouze celé a naráz. Občanský zákoník inspirovaný quebeckou právní úpravou proto upravil souběh odlišných kvalit vlastnického práva dvou stran k témuž předmětu vlastnického práva tak, že vytváří samostatně stojící majetek bez vlastníka. Majetek ve SF totiž není ani vlastnictvím správce, ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím osoby, které má být ze SF plněno.

Oba koncepty nicméně dosahují stejného cíle v tom smyslu, že zakladatel ztrácí možnost dispozice s majetkem vyčleněným do fondu a požitky z něj berou beneficieti. Toto „dělené vlastnictví“ („split ownership“) resp. „dvojitý vlastnictví“ („dual ownership“) je hlavním rysem trustů v jurisdikci systému common law.²

S ohledem na odlišný přístup common law a kontinentálního práva k vlastnictví chápeme, že účelem podmínky uvedené v KOV je úprava vlastnických práv ve smyslu oddělení odlišných kvalit vlastnického práva k témuž předmětu, jak je popsáno výše. Toto kritérium týkající se oddělení různých kvalit vlastnického práva považujeme za stěžejní, neboť převod majetku zakladatelem na správce trustu bez určení beneficieta by nebyl „trustem“ - svěřením majetku do správy, ale bezúplatným nabytím správcem trustu.

Aplikace na Jersey trust

V praktické rovině Jersey trust existenci tohoto odlišení využívá tak, že správci trustu přiznává právní titul k předmětnému majetku, avšak skutečný nárok na prospěch z tohoto majetku má pouze určený beneficiet. Beneficiet tak na jednu stranu v souladu s konkrétními podmínkami z trustu pobírá užitky či jiné příjmy, avšak zároveň s jeho podstatou nemůže žádným způsobem nakládat a trust je, coby formální vlastnictví třetí osoby, rovněž chráněn před beneficietovými věřiteli.³

² Srov. např. <https://academic.oup.com/tandt/article-abstract/21/5/501/1893686>

³ Z praktického hlediska lze tyto pojmy nejlépe ilustrovat na příkladu kupní smlouvy: Ve chvíli, kdy je smlouva dle common law uzavřena, nabývá kupující spravedlivý titul k předmětu koupě (neboť prodávající se po právu zavázal na něj věc převést a z hlediska spravedlnosti je tak na místě na kupujícího materiálně

Podle našeho názoru tento koncept splňuje podmínku v tom smyslu, že zakladatel ztrácí možnost dispozice s majetkem vyčleněným do fondu a požitky z něj berou beneficianti. To považujeme z hlediska posuzovaného kritéria za klíčové a na základě výše uvedeného proto uzavíráme, že naplnění daného kritéria (tj. že vydělený majetek není ani vlastnictvím správce trustu, ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím obmyšleného) je v případě Jersey trustu zajištěno právě nastavením rozložení vlastnického práva tak, že z materiálního hlediska není vyčleněný majetek vlastněn žádnou jedinou konkrétní osobou, která by disponovala tím, co je obsahem „plného“ vlastnického práva. Je tedy splněna podmínka srovnatelnosti, který se týká oddělení odlišných kvalit vlastnického práva k témuž předmětu u SF podle Občanského zákoníku a tzv. „děleného vlastnictví“ - „split ownership“) resp. „dvojího vlastnictví“ - dual ownership“, které je hlavním rysem trustů v jurisdikci systému common law.⁴

Závěr předkladatele: Vzhledem k výše uvedenému předmětné kritérium srovnatelnosti rovněž pokládáme za splněné.

4) Zahraniční trust nemá právní osobnost (právní subjektivitu).

Právní osobnost nebo také právní subjektivita je schopnost vystupovat jako subjekt a nikoli jako objekt práva, tedy schopnost být nositelem i vykonavatelem práv a povinností. V souladu s občanským zákoníkem je SF souborem majetku bez právní subjektivity, který byl zakladatelem vyčleněn z jeho vlastnictví ke zvláštnímu účelu a je spravován jmenovanou osobou – správcem trustu, ve prospěch zakladatele.

S ohledem na to, že v jurisdikcích common law platí oproti tuzemskému právnímu systému větší smluvní volnost, je nutno splnění této podmínky posuzovat individuálně.

Domníváme se, že tuto podmínku je nutno posuzovat s přihlédnutím k podmínkám 1) a 2), které se týkají podstaty trustů a svěrenských fondů spočívajících k oddělení odlišných kvalit vlastnického práva a podstaty obligačního vztahu mezi zakladatelem a svěrenským správcem. Práva vlastníka by měl vykonávat svěrenský správce (vlastním jménem), avšak na účet trustu (beneficientů), plná vlastnická práva by tedy neměl vykonávat trust jako právní subjekt sám ve svůj prospěch.

Aplikace na Jersey trust

Jersey trust nemá obdobně jako SF právní osobnost, neboť obligační vztahy, ani samostatné vlastnictví majetku nemohou být nositeli práv a povinností a nejsou ani „jinou právní osobou“, neboť nemají právní osobnost.

Závěr předkladatele: Vzhledem k výše uvedenému i v této otázce spatřujeme kritérium srovnatelnosti za naplněné.

hledět jako na vlastníka); jakmile smlouva nabude i účinnosti (je finalizována – například předáním předmětu koupě či zápisem do evidence) dojde rovněž k převodu formálního právního titulu a kupující se stává vlastníkem „plným.“ Viz například zde:

<http://obcanskyzakonik.justice.cz/index.php/home/infocentrum/media/483-sverenske-fondy-poprve-v-ceskem-pravu-o-co-presne-pujde-a-koho-to-muze-zajimat> či <http://www.bulletin-advokacie.cz/trusty-v-rekodifikaci-soukromeho-prava>

⁴ Srov. např. <https://academic.oup.com/tandt/article-abstract/21/5/501/1893686>

5) Zahraniční trust prokáže, že je podle práva státu, jehož je daňovým rezidentem, považován za poplatníka daně obdobné dani z příjmů právnických osob a jeho příjmy se podle práva tohoto státu ani z části nepřičítají jiným osobám.

Podstatou tohoto kritéria je, aby příjmy a výnosy ze zhodnocení majetku vyčleněného do trustu byly zdaňovány na úrovni trustu, šly k tíži tohoto majetku. Podstatná je otázka přiřazování zdanitelného příjmu určité entitě podle daňových předpisů platných v relevantní jurisdikci (obvykle v jurisdikci rezidence správce trustu) - a tedy zdanění příjmů k tíži majetku trustu. Jde o to, aby příjmy dosažené v rámci trustu nebyly považovány za příjmy jiné osoby – a trust tedy nebyl považován za daňově transparentní entitu. Záměrem je zamezit situacím, kdy dojde ke “dvojímu nezdanění” příjmů z titulu přiřazení příjmů odlišné osobě podle práva různých jurisdikcí.

Z hlediska obsahu tohoto kritéria tedy považujeme za zásadní, že daňové povinnosti za trust jsou plněny k tíži vyčleněného majetku, tj. obsahově totožně, jako to činí svěřenský správce ve vztahu k českému SF (viz KOV2). Otázku, zda je v daňovém přiznání po formální stránce uveden zahraniční trust (jako daňový subjekt) nebo svěřenský správce (příčemž daň jde k tíži trustu) nepovažujeme za podstatnou.

Tato podmínka nebude splněna, pokud daňový systém relevantní jurisdikce neobsahuje daň z příjmů, resp. této dani nebudou příjmy trustu podléhat jako celek. S ohledem na to, že ZDP nestanoví minimální sazbu daně, nebude otázka výše daně a nominální či efektivní sazby daně podle aktuální právní úpravy posuzována. Rovněž nebude požadována srovnatelnost daňových systémů ČR a jurisdikce zdanění příjmů trustu (např. teritoriální systém zdanění vs. rezidenční systém zdanění, imputační systém a jiné systémy zdanění vyplácení zisku, osvobození určitých druhů příjmů od daně apod.).

Aplikace na Jersey trust

SF nemá stejně jako Jersey trust právní subjektivitu, a proto správa majetku a výkon vlastnických práv k majetku jsou fakticky zajišťovány svěřenským správcem („trustee“). Naproti tomu z daňového hlediska je SF v českém právu považován za poplatníka daně z příjmů právnických osob („DPPO“), a to na základě fikce dané ust. § 17 odst. 1 písm. f) ZDP. SF tedy z pohledu daní z příjmů má status poplatníka DPPO a je mu přiznána určitá daňová „kvazi-subjektivita“. Z pohledu DPPO tak má SF podle českých daňových předpisů mimo jiné povinnost registrace k DPPO a povinnost podávat daňové přiznání k DPPO. Tuto skutečnost lze doložit potvrzením o daňovém rezidentství (daňovém domicilu) České republiky.

Daňová správa v Jersey přidělí Jersey trustu v souladu s lokálním právem „daňové identifikační číslo“, kterým je tento trust jednoznačně identifikován typicky v případě podávání přiznání k DPPO. Prakticky však finanční správa na Jersey nevystavuje potvrzení o daňovém domicilu Jersey trustu jako takového. Jeho daňová rezidence se v souladu s výše popsanou koncepcí převodu „právního titulu vlastnictví“ (legal title) na správce trustu („trustee“) na Jersey řídí rezidenstvím správce trustu (podobně jako v ČR - potvrzeno na základě závěru koordinačního výboru č. 611/21.06.23 Určení daňové rezidence trustů a trustových struktur). Příjmy trustu jeho správce („trustee“) **daní odděleně od svých příjmů**, tj. je zjevné, že se jedná o jiné příjmy než jeho osobní, že jde konkrétně o příjmy za trust a uvádí je na separátním daňovém přiznání.

Za zásadní považujeme, že daňové povinnosti za Jersey trust **plní správce trustu k tíži majetku Jersey trustu.**

Pokud je správce trustu daňovým rezidentem ostrova Jersey, tak zdaňuje **za Jersey trust** na Jersey všechny celosvětové příjmy trustu, přičemž tzv. "základní" sazba daně činí 20 % z příjmů.

Samozřejmě stejně jako ve všech státech, i na Jersey existují určité daňové úlevy. Příkladem se jedna z nich týká případu osvobození příjmu, plynoucího ze zdrojů mimo Jersey, pokud současně ani jeden z beneficentů (obmyšlených) není daňovým rezidentem Jersey, pak příjmy Jersey trustu jsou sice předmětem daně, ale jsou od ní osvobozené. To se děje na základě zveřejněné koncese (M1) na dani z příjmu na Jersey⁵, dle které nepodléhají dani z příjmů příznávaných za Jersey trust na Jersey příjmy:

- ze zdroje příjmů svěřenského fondu (*Jersey trustu*), pokud je tento zdroj mimo Jersey; a
- příjem svěřenského fondu (*Jersey trustu*), který je osvobozen, pokud jde o osobu, která není rezidentem Jersey (článek 118B zákona o dani z příjmu (Jersey) z roku 1961).

Nicméně tyto výjimky ~~Ale ani toto zvýhodněné zacházení s příjmem svěřenského fondu~~ se nevztahují na všechny příjmy svěřenských fondů (*Jersey trustu*), které mohou správcům vzniknout jménem svěřenských fondů (*Jersey trustu*) – příkladem příjmy z obchodování na Jersey a příjmy z pronájmu v Jersey podléhají standardní dani z příjmu na Jersey ve výši 20%.

Pokud by správce Jersey trustu byl daňovým rezidentem jiného teritoria (tedy nikoli ostrova Jersey), posuzovalo by se splnění kritéria č. 5 podle práva státu/teritoria, kde je trust daňovým rezidentem, tj. v souladu s výše uvedeným KOV č. 611/21.06.23 tam, kde je daňovým rezidentem správce trustu.

Závěr předkladatele: I s ohledem na závěr KOV2, ve kterém byl připuštěn volnější výklad dané podmínky srovnatelnosti, s ohledem na výše uvedené rovněž pokládáme dané kritérium za splněné, neboť plnění daňových povinností správcem trustu k tíži majetku Jersey trustu má stejný faktický dopad, jako kdyby byl Jersey trust sám daňovým subjektem.

Tímto je také naplněn požadavek, že Jersey trust není tzv. daňově transparentní entitou, tj. slovy GFR obsažené v KOV – příjmy Jersey trustu se podle práva Jersey ani z části nepřičítají jiným osobám.

6) Zisk ze zhodnocení majetku i výplata obmyšlenému je zdanitelným příjmem podle právní úpravy státu, v němž je [trust/beneficient] rezidentem.

Při projednávání KOV, jehož jsem byl předkladatelem, byla ze strany GFR deklarována potřeba „zdanit příjem“ alespoň v jedné jurisdikci – buď ve státě trustu nebo ve státě

⁵ Viz zde: <https://www.gov.je/TaxesMoney/IncomeTax/Technical/Guidelines/pages/concessionspractices.aspx#Miscellaneous>

daňové rezidence beneficenta, byť slovo "trust" ani „beneficient“ není v závěru KOV ze strany GFR explicitně zmiňováno.

Podle našeho názoru je obdobně jako u kritéria pod bodem 5) podstatné, zda příjem z titulu výplaty obmyšleného přiřazován určité osobě - zde beneficentovi. V případě beneficentů z více jurisdikcí považujeme za relevantní zejména postup při zdanění daňových rezidentů ČR. Obdobně jako u kritéria pod bodem 5) chápeme, že cílem této podmínky je zamezit situacím, kdy dojde ke "dvojímu nezdanění" příjmů z titulu přiřazení příjmů odlišné osobě podle práva zúčastněných jurisdikcí.

Z důvodu opatrnosti analyzujeme na příkladu Jersey trustu oba státy, nicméně nadále rozumíme i s ohledem na proběhlou diskusi nad KOV, že zdanění příjmu z trustu v obou státech není podmínkou bodu 6. KOV - postačuje zdanění („*subject to tax*“) v jednom státě – tj. zdanění beneficentů v ČR.

Aplikace na Jersey trust

V souladu s lokálním daňovým nastavením na Jersey nedochází na území Jersey k aplikaci srážkové či obdobné daně při výplatě beneficentům.

Ad. zdanění na úrovni beneficentů – ČR: Pro formulaci závěru tohoto koordinačního výboru, kdy srovnáváme Jersey trust s českým svěrenským fondem, je však relevantní pouze zdanění beneficentů, českých daňových rezidentů – jejich příjmy z Jersey trustu, obdobně jako z českého SF, jsou předmětem daně, resp. na výplaty z Jersey trustu je aplikován ZDP dle konkrétních případů/druhů příjmů.

Závěr předkladatele: S ohledem na výše uvedené naplnění kritéria zdanitelnosti zisku ze zhodnocení majetku a výplaty [„jistiny“] obmyšlenému považujeme pro Jersey trust za naplněnou.

Pro úplnost doplňujeme - Ad. zdanění na úrovni beneficentů – Jersey: Ke zdanění těchto zisků dochází až na úrovni jednotlivých obmyšlených (beneficentů) dle jejich daňové rezidence. Pokud jsou obmyšlení daňovými rezidenty Jersey, podléhá zdanění jejich příjmů z Jersey fondu dani na Jersey. Zároveň platí, pokud jsou obmyšlení (beneficenti) rezidenty Jersey, přiznávajícími daň v Jersey tak, že ve svém daňovém přiznání fyzických osob uvedou příjmy plynoucích z trustu v hrubé hodnotě před odvodem případné „korporátní“ daně Jersey trustu, která již byla zaplacená správcem trustu. Tyto příjmy se zdaní sazbou DPFO, přičemž se uplatní jako zápočet „korporátní“ daň Jersey trustu zaplacená k tíži majetku trustu – uplatňuje se tzv. underlying tax credit / imputation system.

Pro úplnost doplňujeme - Ad. zdanění na úrovni trustu: Jak bylo zmíněno, zisk ze zhodnocení majetku podléhá zdanění na úrovni Jersey trustu v té podobě, že daňové povinnosti jsou plněny správcem trustu k tíži majetku Jersey trustu. Příjmy ze zisku Jersey trustu podléhají standardně základní 20 % sazbě daně. Za splnění dodatečných podmínek, kupříkladu že všichni beneficenti Jersey trustu nejsou daňovými rezidenty Jersey, však lze na příjmy Jersey trustu aplikovat osvobození a výsledná daň je nulová. Avšak základní předpoklad, že zisk ze zhodnocení majetku je zdanitelným příjmem, je v případě Jersey trustu v jurisdikci Jersey naplněn.

Stanovisko GFŘ:

Příspěvek se zabývá srovnatelností tuzemského svěřenského fondu a trustu založeného na ostrově Jersey. Jedná se tedy o posouzení podmínek založení a fungování svěřenského fondu, které upravuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, v návaznosti na právní úpravu trustu na ostrově Jersey.

K danému není GFŘ oprávněno zaujmout stanovisko, protože výklad občansko-právního předpisu mu nepřísluší.

Na základě dohody s předkladatelem byl příspěvek uzavřen. Obecná koncepce řešení dané problematiky bude dále diskutována ve spolupráci KDP a GFŘ.

NEUZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

607/03.05.23 Odvod z elektřiny ze slunečního záření

Předkládají: Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109
Ing. Marcela Kripnerová, daňový poradce, č. osv. 5776

Účel příspěvku

Účelem příspěvku je vyjasnění některých praktických otázek souvisejících s odvodem z elektřiny ze slunečního záření podle zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“). Nejasnosti se týkají zejména následujících oblastí:

- definice odvodového období a počátku běhu lhůty pro stanovení daně,
- postup při opravě odvodu z důvodu dodatečné opravy dat výrobcem a v situaci, kdy o vrácení nebo výplatě zeleného bonusu rozhodl soud,
- praktické vykazání odvodu vztahujícího se k elektřině vyrobené ve starších obdobích.

Východiska

Odvod z elektřiny ze slunečního záření upravuje zákon č. 165/2012 Sb. o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“). Předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2022 po dobu trvání práva na podporu elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Povinnost odvádět odvod z elektřiny vyrobené v obdobích před 1. lednem 2022 (konkrétně od 1. ledna 2013) upravují předchozí platné verze zákona o podporovaných zdrojích energie. Podle § 15 zákona o podporovaných zdrojích energie je poplatníkem odvodu výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření. Plátcem odvodu je v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu operátor trhu a v případě hrazení formou výkupní ceny povinně vykupující. Tento příspěvek se zaměřuje na posouzení odvodu pouze v případě hrazení formou zeleného bonusu (nikoliv výkupní ceny).

Základem odvodu je podle § 16 částka bez daně z přidané hodnoty hrazená plátcem odvodu formou zeleného bonusu na elektřinu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období.

Odvodovým obdobím je podle § 19 kalendářní měsíc. Zákon o podporovaných zdrojích energie kromě definice v § 19 odvodové období blíže nespécifikuje. Konkrétnější interpretace je k dispozici například v informaci GFŘ k aplikaci ustanovení Čl. I bodu 2 a Čl. II bodu 2 zákona č. 402/2010 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, ve znění pozdějších předpisů. Podle této informace je plátcem povinen odvod ze základu odvodu provést do 25 dnů po skončení odvodového období (tj. kalendářního měsíce), ve kterém v souladu s platnými účetními předpisy o základu odvodu účtoval. Jedná se ovšem o informaci,

kteřá se vztahuje k zákonu č. 420/2010 Sb., který již není platný a který předcházal aktuálnímu zákonu o podporovaných zdrojích energie.

Sazby odvodu se liší podle období, ve kterém bylo zařízení pro výrobu elektřiny uvedeno do provozu. Sazba odvodu ze základu odvodu činí v případě výroby elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2009 v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu 11 %. Pokud byla elektřina vyrobena na zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2010, je sazba odvodu v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu 21 %. Tyto sazby jsou platné pro elektřinu vyrobenou ze slunečního záření v období od 1. ledna 2022 po dobu trvání práva na podporu elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Sazby odvodu platné pro elektřinu vyrobenou v obdobích před 1. lednem 2022 jsou upraveny v předchozích zněních zákona o podporovaných zdrojích energie.

Analýza a návrh řešení

1. Odvodové období a počátek běhu lhůty pro stanovení daně

Pokud budeme vycházet z doslovného znění zákona o podporovaných zdrojích energie, odvodovým obdobím je kalendářní měsíc, ve kterém byla elektřina ze slunečního záření vyrobena. V tomto případě by plátce odvodu měl vyúčtování odvodu podávat podle období, ve kterém byla elektřina vyrobena. V případě, že by výrobce elektřiny poskytl informace o výrobě elektřiny se zpožděním, měl by plátce odvodu podat dodatečné vyúčtování odvodu za období, kdy byla elektřina vyrobena s použitím sazby platné pro období výroby. Na druhou stranu výklad GŘZ zohledňuje okamžik zaúčtování a z praktického pohledu za odvodové období považuje období, ve kterém plátce o základu odvodu účtoval (tj. v období, kdy se o něm dozvěděl). Odvodové období tedy není navázáno na období výroby energie, ale na okamžik zachycení v účetnictví.

Na správné určení počátku odvodového období je navázána také lhůta pro stanovení daně. Podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Pokud za odvodové období považujeme kalendářní měsíc výroby elektřiny, lhůta pro stanovení daně (resp. odvodu) počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po měsíci, kdy byla elektřina vyrobena. Pokud bychom za odvodové období považovali měsíc, kdy plátce odvodu o základu odvodu účtoval, lhůta pro stanovení daně počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po měsíci zaúčtování. V tomto případě by tedy bylo možné odvést odvod i z elektřiny, která byla vyrobena před více než 3 lety, pokud základ odvodu související s touto elektřinou byl v souladu s účetními předpisy zaúčtován až později.

Definici odvodového období jako období zaúčtování odvodu podporují dle našeho názoru také pokyny k vyúčtování odvodu z elektřiny ze slunečního záření, které odkazují na ustanovení daňového řádu o dani vybírané srážkou (§ 233 a násl. daňového řádu). Výběr odvodu by se tedy měl řídit pravidly pro daň vybíranou srážkou. Srážkovou daň dále blíže upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních

z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů je plátce daně povinen srážku daně provést při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka a ve specifických případech nejpozději v den, kdy se o dluhu účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem. Na základě analogické interpretace by se tak za odvodové období považoval kalendářní měsíc, ve kterém plátce odvodu o základu odvodu účtoval. Stejně tak lhůta pro stanovení daně by se odvíjela od měsíce, ve kterém došlo k zaúčtování, nikoliv od měsíce, ve kterém byla elektřina vyrobena.

1.1. Návrh řešení

Navrhujeme § 19 zákona o podporovaných zdrojích energie vykládat v tom smyslu, že odvodovým obdobím se rozumí kalendářní měsíc, ve kterém plátce odvodu o základu odvodu účtoval v souladu s platnými účetními předpisy. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu pak počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po konci odvodového období.

2. Postup v případě opravy odvodu z důvodu dodatečné opravy dat výrobcem

V případě, že výrobce elektřiny obdržel zelený bonus neoprávněně nebo v nesprávné výši, a sdělí tuto skutečnost operátorovi trhu (plátcí odvodu), výrobce elektřiny zelený bonus vrátí. Plátce odvodu pak na základě těchto informací zaúčtuje snížení vyplaceného zeleného bonusu a zároveň může požádat o vrácení odvodu. Pokud byl zelený bonus původně zachycen v účetnictví v období starší než 3 roky, lhůta pro stanovení daně již uplynula (v návaznosti na určení odvodového období podle analýzy výše). Plátce odvodu by tak neměl možnost požádat o vrácení odvodu vztahujícího se k vrácenému zelenému bonusu, pokud o výplatě zeleného bonusu účtoval dříve než před 3 lety.

2.1. Návrh řešení

Lhůta pro stanovení daně počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po konci odvodového období. Za odvodové období je považován kalendářní měsíc, kdy plátce odvodu účtoval v souladu s účetními předpisy o poskytnutí zeleného bonusu. Pokud v období po uplynutí lhůty došlo k vrácení zeleného bonusu, o kterém plátce odvodu účtoval, již není možné požádat o vrácení odvodu, neboť lhůta pro stanovení daně již uplynula. Zaúčtování vrácení zeleného bonusu neovlivní běh lhůty pro stanovení daně.

3. Postup v případě opravy odvodu v návaznosti na rozhodnutí soudu

V některých případech je výrobce elektřiny povinen vrátit zelený bonus, případně má možnost uplatnit nárok na zelený bonus, na základě rozhodnutí soudu, Energetického regulačního úřadu („ERÚ“) nebo Státní energetické inspekce („SEI“). Soud/ERÚ/SEI může rozhodnout o povinnosti opravy i za období starší než 3 roky. Zde mohou nastat dvě situace.

1. Plátce odvodu o výplatě zeleného bonusu původně vůbec neúčtoval, jelikož neměl od výrobce elektřiny potřebné údaje. O zeleném bonusu následně účtuje až v návaznosti na rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI a poskytnutí údajů od výrobce elektřiny. Odvodovým obdobím v tomto případě by mělo být aktuální období, ve kterém o základu odvodu plátce účtoval na základě rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI. Lhůta pro stanovení daně tak začíná běžet od 25. dne následujícího měsíce po konci odvodového období. V tomto případě se domníváme, že je možné odvod uhradit i v případě, že elektřina byla vyrobena v období starším než 3 roky.
2. Plátce odvodu o výplatě zeleného bonusu a odvodu účtoval již před vydáním rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI v okamžiku, kdy mu výrobce elektřiny poskytl nezbytné údaje. Soud/ERÚ/SEI následně rozhodl, že má dojít k vrácení zeleného bonusu nebo dodatečné úhradě zeleného bonusu (s čímž se pojí také vrácení či úhrada odvodu). Pokud plátce odvodu účtoval o úhradě zeleného bonusu a odvodu v období starším než 3 roky, domníváme se, že lhůta pro stanovení daně již uplynula, tudíž není možné dodatečně žádat o vrácení odvodu, ačkoliv soud/ERÚ/SEI rozhodl o povinnosti vrátit zelený bonus, případně dodatečně odvod uhradit, pokud soud/ERÚ/SEI rozhodl o výplatě zeleného bonusu.

3.1. Návrh řešení

Rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI o úhradě nebo vrácení zeleného bonusu samo o sobě nemá vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně se nadále stanoví podle okamžiku, ve kterém v souladu s účetními předpisy plátce odvodu o základu odvodu účtoval.

4. *Praktické vykázaní odvodu vztahujícího se k elektřině vyrobené ve starších obdobích*

Pokud výrobce elektřiny sdělí plátci odvodu údaje o výrobě elektřiny za několik starších období současně (např. současně za roky 2022 a 2021), plátce odvodu bude o zeleném bonusu vztahujícím se k těmto rokům účtovat ve stejném období (tj. v období, kdy mu výrobce elektřiny poskytl údaje). Podle zákona o podporovaných zdrojích energie je sazba odvodu platná pro elektřinu vyrobenou v roce 2021 i v roce 2022 shodná (11 %). V případě, že je sazba odvodu ve více obdobích shodná, domníváme se, že plátce odvodu může podat pouze jedno (aktuálně platné) vyúčtování za odvodové období, kterým je kalendářní měsíc zaúčtování zeleného bonusu. Pokud by se sazba odvodu za elektřinu v jednotlivých letech lišila, plátce odvodu by měl podat vyúčtování podle jednotlivých sazeb daně (tj. vyúčtování platné v roce, ve kterém byla elektřina vyrobena).

4.1. Návrh řešení

Plátce odvodu podává vyúčtování odvodu podle sazby odvodu platné v roce výroby elektřiny. Pokud podává vyúčtování odvodu za elektřinu vyrobenou v několika letech, ve kterých se uplatní stejná sazba odvodu, podává pouze jedno aktuálně platné vyúčtování. Pokud se sazba odvodu v jednotlivých letech liší, podává plátce odvodu vyúčtování platná v roce výroby elektřiny s uvedením sazby odvodu platné v daném roce.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 24. 4. 2024

Daň z příjmů

614/28.11.23 Daňový režim výplaty podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

1. Úvod

Tématem tohoto příspěvku je režim daně z příjmů u výplaty podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě v případě zrušení právnické osoby s likvidací za situace, kdy společníkem právnické osoby, popř. jinou osobou oprávněnou k likvidačnímu zůstatku (dále jen „**společník**“) je a) fyzická osoba, nebo b) právnická osoba.

Navržené závěry jsou popsány na modelovém příkladu, kdy likvidovaná společnost vyplácí podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě, přičemž likvidovaná společnost i její společník jsou českými daňovými rezidenty, a jak likvidovaná společnost, tak i její společník – právnická osoba mají právní formu společnosti s ručením omezeným. Modelově dále uvažujeme

- daňovou zůstatkovou cenu majetku vypláceného jako podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě evidovanou u likvidované společnosti ve výši 1.000;
- účetní zůstatkovou cenu majetku vypláceného jako podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě evidovanou v účetnictví likvidované společnosti ve výši 2.000;
- daňovou nabývací cenu podílu v likvidované společnosti evidovanou u společníka ve výši 3.000;
- účetní nabývací cenu podílu v likvidované společnosti evidovanou u společníka ve výši 4.000;
- zjištěnou cenu majetku stanovenou znaleckým posudkem podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku („**ZOM**“) a prováděcí vyhlášky č. 441/2013 Sb., k ZOM ve výši 5.000; a
- tržní hodnotu majetku podle § 2 odst. 4 ZOM stanovenou posudkem znalce ve výši 6.000.

2. Výplata podílu na likvidačním zůstatku fyzické osobě

2.1. Legislativní úprava

Podle § 3 odst. 3 písm. a) ZDP se nepeněžní příjem pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování. Podle § 2 odst. 1 ZOM pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování, oceňují se majetek a služba obvyklou cenou. Podle § 1c odst. 1 vyhlášky k ZOM se spolu s určením obvyklé ceny nemovité věci nebo její tržní hodnoty určí i cena zjištěná.

Podle § 10 odst. 1 písm. f) ZDP jsou ostatními příjmy mj. podíl člena obchodní korporace s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na likvidačním zůstatku.

Podle § 10 odst. 4 ZDP je základem daně (dílním základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.

Podle § 10 odst. 8 ZDP je příjmem podle odstavce 1 písm. f) také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace při zániku členství v obchodní korporaci, pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě.

Dále podle § 10 odst. 8 ZDP jsou příjmy podle odstavce 1 písm. f) s výjimkou příjmů z podílu na likvidačním zůstatku a vypořádacího podílu u společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti plynoucí ze zdrojů na území České republiky samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně („srážková daň“) (§ 36).

Podle § 36 odst. 2 písm. f) ZDP činí zvláštní sazba daně z příjmů pro poplatníky uvedené v § 2 a § 17 15 %, a to z podílu na likvidačním zůstatku společníka v akciové společnosti nebo ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a člena družstva ve družstvu, sníženého o (daňovou) nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

Podle § 36 odst. 3 ZDP je základem daně pro zvláštní sazbu daně pouze příjem, pokud v tomto zákoně není stanoveno jinak.

2.2. Daňová povinnost u likvidované společnosti

Z ustanovení § 10 odst. 8 ZDP vyplývá, že celý příjem fyzické osoby z likvidačního zůstatku vyplaceného v nepeněžní formě je základem daně pro zdanění srážkovou daní podle § 36 ZDP. Z toho vyplývá, že fyzická osoba o takový příjem neupravuje svůj obecný základ daně.

Z úpravy v § 36 ZDP dále vyplývá, že podíl na likvidačním zůstatku vyplácený v nepeněžní formě fyzické osobě, českému daňovému rezidentovi, podléhá dani ve výši 15 %, která se ve smyslu § 38d odst. 1 ZDP vybírá srážkou. V § 36 ZDP je dále uvedeno, že základem daně je příjem, který je snížen o (daňovou) nabývací cenu podílu na likvidované obchodní společnosti, je-li plátcí (tj. likvidované společnosti) poplatníkem (tj. společníkem) prokázána. Nabývací cenou podílu je nepochybně myšlena nabývací cena daňová, neboť ZDP obsahuje samostatnou úpravu (daňové) nabývací ceny podílu v § 24 odst. 7 ZDP a účetní nabývací cena se použije pouze v případech, které ZDP specificky neupravuje.

Úprava v § 36 ZDP blíže nestanoví, co se myslí pojmem „příjem“. Pokud ZDP pojem „příjem“ nedefinuje, lze vycházet z obecného významu tohoto slova a za příjem považovat reálné zhodnocení majetku. Vzhledem k úpravě uvedené v § 3 odst. 3 ZDP se pro účely srážkové daně použije vždy cena zjištěná podle ZOM, a to i když se tato cena liší od tržní hodnoty majetku dle § 2 odst. 4 ZOM.

To znamená, že v modelovém případě má zdanitelný příjem fyzické osoby hodnotu 5.000, a to bez ohledu na to, jakým způsobem je pro společníka majetek získaný jako podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě hospodářsky využitelný.

Likvidovaná společnost sníží základ pro srážkovou daň o hodnotu daňové nabývací ceny podílu na likvidované společnosti u společníka, kterému bude podíl na likvidačním zůstatku vyplácet. Likvidovaná společnost nemá v praxi možnost vést standardní důkazní řízení ohledně daňové nabývací ceny podílu na likvidované společnosti u společníka, a proto bude vycházet z informace, kterou obdrží v dobré víře od společníka. I v případě, pokud jí společník poskytne nesprávnou informaci, daňové břemeno stíhá výlučně likvidovanou společnost, která může uplatnit pouze sekundární nárok vůči společníkovi.

To znamená, že pokud je v modelovém případě cena majetku vydaného společníkovi jako podíl na likvidačním zůstatku určená podle ZOM je 5.000 a daňová nabývací cena podílu na likvidované společnosti u společníka je 3.000, pak je základ daně pro srážkovou daň podle § 36 ZDP 5.000 – 3.000, tj. 2.000 a sražená daň ve výši 15% je 300.

2.3. Daňová povinnost u společníka

Podle § 10 odst. 4 ZDP je základem daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Toto ustanovení odpovídá úpravě uvedené v § 36 ZDP. Protože likvidovaná společnost v pozici plátce daně sráží daň z podílu na likvidačním zůstatku, nevstupuje podíl na likvidačním zůstatku ve smyslu § 38g odst. ZDP do obecného základu daně fyzické osoby, neboť příjem byl již zdaněn srážkovou daní. Nicméně pokud by zdanění podílu na likvidačním zůstatku podle § 10 odst. 1 písm. f) bod 1 ZDP srážkovou daní podle § 36 ZDP bylo konečné, postrádala by smysl zvláštní úprava uvedená v § 10 odst. 8 ZDP.

Tato úprava použitím slova „také“ naopak směřuje k tomu, že vedle srážkové daně podle § 36 odst. 2 ZDP musí fyzická osoba navíc do svého základu daně z ostatních příjmů podle § 10 ZDP zahrnout také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle ZOM (tj. 5.000), a hodnotou tohoto majetku zachycenou v účetnictví obchodní korporace při zániku členství (tj. 2.000), a to bez ohledu na výši daňové zůstatkové ceny. Zahrnutí do obecného základu daně společníka – fyzické osoby však brání výslovný odkaz na § 36 obsažený v § 10 odst. 8 ZDP. Toto zdanění by se mělo uplatnit navíc k obecnému zdanění dle § 36 odst. 2 ZDP.

To znamená, že základ daně pro srážkovou daň se navýší o rozdíl mezi oceněním podle ZOM (tj. 5.000) a účetní zůstatkovou cenou (tj. 2.000), přičemž podle § 10 odst. 4 lze základ daně snížit o daňovou nabývací cenu podílu (tj. 3.000). Pokud by byl takový základ kladný, zdanil by se sazbou 15%.

Úpravu v § 10 odst. 8 ZDP lze postavit na logice, že pokud by se podíl na likvidačním zůstatku vyplácel v peněžní formě, musela by likvidovaná společnost nejprve majetek zpeněžit prodejem, přičemž ze zisku z prodeje určeného jako rozdíl mezi hodnotou na trhu (v modelovém příkladu 6.000) a daňovou vstupní (resp. zůstatkovou) cenou prodaného majetku (v modelovém příkladu 3.000), tj. 3.000, by likvidovaná společnost musela odvést daň z příjmů právnických osob („DPPO“). Tento nerealizovaný zisk společnosti je zdaněn srážkou na úrovni společníka - fyzické osoby, a to i když zdanění u společníka – fyzické osoby neodpovídá základu daně, který by při prodeji vykazala likvidovaná společnost.

Ustanovení § 10 odst. 8 ZDP však lze ale vykládat i tak, že se celé vztahuje pouze k § 10 odst. 1 písm. f) ZDP a k uplatnění srážkové daně, přičemž další úprava základu daně již neprovádí. V takovém případě by likvidovaná společnost při uplatnění srážkové daně vycházela z ocenění vydávaného majetku podle ZOM (v modelovém příkladu 5.000), který by snižovala o jeho účetní zůstatkovou cenu majetku (v modelovém příkladu 2.000). Takový základ daně by byl dále snížen o daňovou nabývací cenu podílu (v modelovém příkladu 3.000), což by znamenalo nulový základ pro srážkovou daň.

Tento názor podporuje i odborná literatura: „Podíl na likvidačním zůstatku s. r. o. představuje u společníka – fyzické osoby – tzv. ostatní příjem podle § 10 odst. 1 písm. f) bodu 1 ZDP. Komplikací je, že u podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě se dle § 10 odst. 8 ZDP zdanitelným příjmem z titulu podílu na likvidačním zůstatku dále rozumí kladný rozdíl mezi znaleckým oceněním dané věci a její účetní hodnotou. Tento celkový příjem ale poplatník neuvádí do přiznání k dani z příjmů, protože podléhá tzv. srážkové dani 15%, kterou má povinnost vypočítat, srazit a odvést správci daně plátce příjmu aneb plátce daně, kterým je s. r. o. v likvidaci. V souladu s § 36 odst. 2 písm. f) ZDP je základem pro srážkovou daň příjem z podílu na likvidačním zůstatku společníka s. r. o. – včetně zmíněného kladného přesahu znalecké hodnoty bytové jednotky a její účetní hodnoty, který je snížený o prokázanou nabývací cenu podílu, jež se určí podle § 24 odst. 7 ZDP.“ (Děrgel Martin, Likvidace s.r.o., OaO. – Otázky a odpovědi v praxi. Ročník 2015. číslo 6, str. 14, (ASPI ID: LIT137253CZ).

V odborné literatuře se objevuje také jiný názor: "V případě, že likvidační zůstatek je vyplácen v nepeněžité formě, je základem daně (u fyzických i právnických osob) kladný rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou dle zákona o oceňování majetku (znaleckým posudkem) a vyšší hodnoty majetku zachycené v účetnictví společnosti. Tuto částku je opět možno snížit o nabývací cenu podílu." (Josková, L., Pravdová, M., Zachardová, L. Likvidace obchodních společností. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2022). V takovém případě by v modelovém příkladu byl základem daně rozdíl mezi oceněním podle ZOM (tj. 5.000) a součtem účetní zůstatkové ceny majetku u likvidované společnosti (tj. 2.000) a daňové nabývací ceny podílu společníka na likvidované společnosti (tj. 3.000). Srážková daň by se tedy neuplatnila, protože její základ by byl nulový.

Podle názoru předkladatele odkaz na § 36 ZDP uvedený v § 10 odst. 8 ZDP znamená, že srážková daň je konečná a u společníka již k dalšímu zdanění vyplaceného podílu na likvidačním zůstatku nedochází. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP je obecnou úpravu ve vztahu ke zvláštní úpravě pro fyzické osoby v § 10 odst. 8 ZDP a proto se § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP vztahuje pouze na právnické osoby.

2.4. Dílčí závěr

Pokud je společníkem likvidované společnosti fyzická osoba, je základem daně pro srážkovou daň součet následujících položek:

- (i) podle § 36 odst. 2 ZDP rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou podle ZOM a daňovou nabývací cenou podílu na likvidované společnosti evidovanou u společníka, a
- (ii) podle § 10 odst. 8 ZDP rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou podle ZOM a součtem účetní zůstatkové ceny majetku zachycené v účetnictví

likvidované společnosti a daňové nabývací ceny podílu na likvidované společnosti evidované u společníka.

Vzhledem k tomu, že § 10 odst. 8 ZDP výslovně odkazuje na zdanění srážkovou daní podle § 36 ZDP, nemá společník – fyzická osoba v případě vyplacení podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě povinnost upravit svůj obecný základ daně a sražená daň je konečná.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem, že společník, který je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, nepostupuje podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“) a sražená daň z vyplaceného podílu na likvidačním zůstatku je konečná.

Nesouhlas s uvedeným výpočtem základu daně pro srážkovou daň.

Obecná úprava – podíl na likvidačním zůstatku

Podíl člena obchodní korporace (s výjimkou společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti) na likvidačním zůstatku patří podle § 10 odst. 1 písm. f) ZDP mezi ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku.

Podle § 10 odst. 4 ZDP tvoří základ daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmů (což je v tomto případě podíl na likvidačním zůstatku) vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží. Podle § 10 odst. 6 ZDP se u příjmů z podílů na likvidačním zůstatku za výdaj považuje nabývací cena podílu. Rozdíl mezi příjmem z podílu na likvidačním zůstatku a nabývací cenou podílu na tomto podílu (je-li plátcí poplatníkem prokázána) je základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písmeno f) ZDP.

Aplikace pravidla pro ocenění nepeněžního příjmu a způsob zdanění příjmu z titulu podílu na likvidačním zůstatku

Plyne-li příjem z podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě, je nutné tento příjem pro potřeby daně z příjmů ocenit. Podle § 3 odst. 3 písm. a) ZDP se nepeněžní příjem pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování (tímto právním předpisem je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů, dále též „zákon o oceňování“). Rozdíl mezi příjmem z podílu na likvidačním zůstatku vypláceném v nepeněžní formě oceněným podle zákona o oceňování a (prokázanou) nabývací cenou je tedy základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písmeno f) ZDP.

Speciální úprava – podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě

Podle § 10 odst. 8 ZDP dále platí, že dochází-li k vypořádání podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě, je příjmem podle § 10 odst. 1 písm. f) ZDP také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu (zákonem o oceňování) a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace. V důvodové zprávě k zákonu č. 438/2003 Sb., který do § 10 odst. 8 ZDP zakotvil předmětné pravidlo, je uvedeno:

„Je-li vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl v nepeněžní formě, vstupuje podle předpisů o účetnictví do jeho ocenění hodnota majetku zachycená v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva. Navrhuje se, aby zdanitelným příjmem společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, je-li likvidační zůstatek nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě, byl i rozdíl mezi tržní cenou majetku a výší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyšší vypočtený nárok a společník nebo člen družstva tento rozdíl nebo jeho část hradí, bude o hrazenou část snížen příjem společníka nebo člena družstva zahrnovaný do obecného základu daně.“

Z výše uvedeného vyplývá, že je-li likvidační zůstatek vyplácen v nepeněžní formě, měl by být součástí základu daně také uvedený kladný rozdíl.

Příklad:

Ocenění nepeněžního příjmu z podílu na likvidačním zůstatku dle zákona o oceňování ve výši 5 000.

Výše příjmu z podílu na likvidačním zůstatku (§ 10 odst. 1 písm. f) ZDP	5 000
Výše hodnoty majetku v účetnictví	2 000
Kladný rozdíl (příjem podle § 10 odst. 8 ZDP)	3 000

Příjem podle § 10 ZDP by pak činil součet

nepeněžního příjmu (§ 10 odst. 1 písm. f) ZDP	5 000
a	
hodnoty kladného rozdílu (§ 10 odst. 8 ZDP)	3 000
Příjem podle § 10 ZDP celkem	8 000
Nabývací cena podílu podle § 10 odst. 6 ZDP	3 000

Základ daně pro srážkovou daň podle § 36 odst.2 ZDP **5 000**

Eliminace dvojího zdanění téhož příjmu

Hodnota kladného rozdílu ve smyslu § 10 odst. 8 ZDP (3 000) je již jednou v základu daně zahrnuta, a to v hodnotě podílu na likvidačním zůstatku oceněného podle zákona o oceňování ve smyslu § 3 odst. 3 písm. a) ZDP, která představuje příjem podle § 10 odst. 1 písm. f) ZDP.

V souladu s § 23 odst. 4 písm. d) ZDP se do základu daně nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka. Uvedený příjem v podobě kladného rozdílu podle § 10 odst. 8 ZDP proto nebude zahrnován do základu daně.

Výše příjmu z podílu na likvidačním zůstatku pro účely daně z příjmů fyzických osob tedy bude v tomto příkladě rovna 5 000. Jinými slovy, zdanitelným příjmem je podle § 3 odst. 3 písm. a) ZDP hodnota nepeněžního příjmu oceněného podle zákona o oceňování, tedy bez zohlednění kladného rozdílu ve smyslu § 10 odst. 8 ZDP.

Závěr

Nepeněžní příjem v podobě podílu na likvidačním zůstatku vyplaceného v nepeněžní formě oceněný podle zákona o oceňování v souladu s § 3 odst. 3 písm. a) ZDP (5 000) snížený o nabývací cenu (3 000) bude základem daně (2 000) pro zdanění zvláštní sazbou daně z příjmů ve výši 15 % ve smyslu § 36 odst. 2 písm. f) ZDP. Likvidovaná obchodní korporace v pozici plátce daně tedy srazí při „výplatě“ nepeněžního podílu na likvidačním zůstatku daň ve výši 300 ($15\% \times 2\,000 = 300$).

Podle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP se částka případného kladného rozdílu ve smyslu § 10 odst. 8 ZDP nezahrnuje do základu daně pro srážkovou daň.

3. Výplata podílu na likvidačním zůstatku právnické osobě

3.1. Legislativní úprava

Na rozdíl od legislativní úpravy pro fyzické osoby uvedené v § 3 a § 10 ZDP neobsahuje část druhá ZDP, která se týká DPPO, jakoukoliv zvláštní úpravu pro zdanění příjmu v podobě likvidačního zůstatku v nepeněžní formě. Pro právnické osoby proto platí obecná úprava obsažená ve společné třetí části ZDP.

V § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP je uvedeno, že výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se zvyšuje o kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle právních předpisů upravujících oceňování majetku, kterým je vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě, a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to u poplatníka, který je členem obchodní korporace.

Podle § 23 odst. 6 ZDP se za příjmy považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění oceněné podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Obsahově jde o ustanovení shodné s ustanovením § 3 odst. 3 ZDP.

3.2. Daňová povinnost u likvidované společnosti

Úprava v § 36 odst. 2 ZDP nerozlišuje mezi tím, kdy je společníkem likvidované společnosti fyzická osoba nebo právnická osoba. V případě fyzických osob platí zvláštní úprava pro ocenění nepeněžité příjmu uvedená v § 3 odst. 3 ZDP, pro právnické osoby platí obsahově shodná obecná úprava dle § 23 odst. 6 ZDP. Proto se i pro právnické osoby použije cena zjištěná podle ZOM, a to i když se liší od tržní hodnoty majetku, jak je definována v § 2 odst. 4 ZOM. To znamená, že pokud v modelovém příkladu je cena majetku vypláceného jako podíl na likvidačním zůstatku zjištěná podle ZOM 5.000 a daňová nabývací cena podílu společníka na likvidované společnosti ve výši 3.000, pak základem daně pro srážkovou daň podle § 36 ZDP je $5.000 - 3.000 = 2.000$ a sražená daň ve výši 15 % je 300.

3.3. Daňová povinnost u společníka

V případě společníka – právnické osoby - se vedle srážkové daně uplatní navíc také § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP, podle kterého má společník povinnost zvýšit svůj obecný základ daně o kladný rozdíl mezi oceněním nepeněžního likvidačního zůstatku podle ZOM a jeho hodnotou zachycenou v účetnictví obchodní korporace. V tomto případě se vychází z ocenění podle ZOM (tj. 5.000) a účetní zůstatkové ceny

převáděného majetku v účetnictví likvidované společnosti (tj. 2.000). Společník by tedy měl zvýšit svůj obecný základ daně o 3.000.

Stejně jako v případě fyzických osob lze předpokládat, že cílem úpravy v § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP je na úrovni společníka zdanit nerealizovaný zisk z prodeje majetku. Proto také úprava v § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP neumožňuje snížit obecný základ daně o daňovou nabývací cenu podílu, protože o tu už byl základ daně snížen v případě srážkové daně a docházelo by tak ke dvojímu uplatnění stejného nákladu u dvou různých základů daně. Obecnou úpravu v § 23 odst. 1 ZDP však nelze považovat za analogickou ke zvláštní úpravě v § 10 odst. 4 ZDP, protože zatímco § 10 odst. 8 ZDP hovoří o „příjmu“, § 23 odst. 3 ZDP hovoří o „zvýšení základu daně“.

Nicméně v odborné literatuře se objevuje i opačný názor: *"V případě, že likvidační zůstatek je vyplácen v nepeněžitě formě, je základem daně (u fyzických i právnických osob) kladný rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou dle zákona o oceňování majetku (znaleckým posudkem) a výší hodnoty majetku zachycené v účetnictví společnosti. Tuto částku je opět možno snížit o nabývací cenu podílu."* (Josková, L., Pravdová, M., Zachardová, L. Likvidace obchodních společností. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2022). V takovém případě by i u společníka, právnické osoby, byl základem daně rozdíl mezi oceněním podle ZOM a součtem účetní pořizovací (resp. zůstatkové) hodnoty majetku u likvidované společnosti a daňové nabývací ceny podílu.

Výše uvedená úprava v § 10 odst. 8 a § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 byla do ZDP vložena novelou č. 438/2003 Sb., čl. I, bod 66: *V § 10 se na začátek odstavce 8 vkládají věty "Příjmem podle odstavce 1 písm. f) a g) je také kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu 1a) a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva v souladu se zvláštním právním předpisem, 20) při zániku účasti společníka v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě. Pokud společníkovi nebo členovi družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo družstvu vznikne vedle práva na vypořádací podíl v nepeněžní formě současně i závazek vůči obchodní společnosti nebo družstvu, sníží se tento kladný rozdíl o částku závazku."*

Důvodová zpráva k § 10 odst. 8 ZDP uvádí: *Je-li vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl v nepeněžní formě, vstupuje podle předpisů o účetnictví do jeho ocenění hodnota majetku zachycená v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva. Navrhuje se, aby zdanitelným příjmem společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, je-li likvidační zůstatek nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě, byl i rozdíl mezi tržní cenou majetku a výší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyší vypočtený nárok a společník nebo člen družstva tento rozdíl nebo jeho část hradí, bude o hrazenou část snížen příjem společníka nebo člena družstva zahrnovaný do obecného základu daně.*

Mezi textem zákona a důvodové zprávy je evidentní rozpor co do metody ocenění (ZDP odkazuje na cenu zjištěnou podle ZOM a důvodová zpráva na tržní cenu). Důvodová zpráva se nezabývá otázkou, zda u fyzických osob je srážková daň konečná, nebo zda dochází také k úpravě základu daně u společníka, zmiňuje však

obecný základ daně ve vztahu k úhradě rozdílu mezi hodnotou vydaného majetku a vyšší nároku společníka.

Podle části I bod 116 novely č. 438/2003 Sb. se v § 23 odst. 3 na konci písmene a) doplňují body 7 až 12, které včetně poznámky pod čarou č. 94) znějí: „11. kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zvláštního právního předpisu 1a) a vyšší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva v souladu se zvláštním právním předpisem 20) u společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, pokud je podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě. Pokud společníkovi nebo členovi družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo družstvu vznikne vedle práva na vypořádací podíl v nepeněžní formě současně i závazek vůči obchodní společnosti nebo družstvu, sníží se tento kladný rozdíl o částku závazku, ...“

Důvodová zpráva k tomu uvádí: *Je-li vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl v nepeněžní formě, vstupuje podle předpisů o účetnictví do jeho ocenění hodnota majetku zachycená v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva. Navrhuje se, aby zdanitelným příjmem společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, je-li likvidační zůstatek nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě, byl i rozdíl mezi tržní cenou majetku a vyšší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyší vypočtený nárok a společník nebo člen družstva tento rozdíl nebo jeho část hradí, bude o hrazenou část snížena příjem společníka nebo člena družstva zahrnovaný do obecného základu daně. Dani vybírané srážkou ve výši 15 % by podléhala výše podílu na likvidačním zůstatku nebo vypořádacího podílu zjištěná v účetnictví.*

Z identického textu důvodové zprávy pro § 10 odst. 8 ZDP a pro § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 vyplývá úmysl zákonodárce sjednotit daňový režim u fyzických a právnických osob, který se ale neodrazil v textu ZDP, protože pro právnické osoby chybí výslovný odkaz na zdanění srážkovou daní podle § 36 ZDP.

K další úpravě došlo novelami ZDP č. 344/2013 Sb. (bod 291) a č. 267/2014 Sb. (bod 113). Důvodová zpráva k 267/2014 Sb. bodu 113 (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 11) uvádí, že se jedná o opravu zřejmé chyby v textu zákona. Komentář ASPI k ZDP uvádí: *Povinnost navýšit základ daně dle tohoto ustanovení dopadá pouze na obchodní korporace, které jsou v postavení člena obchodní korporace, tedy na obchodní korporace, které jsou společníkem jiné obchodní korporace. Skutečnost, že zákon zde používá pojem obchodní korporace znamená, že je nutné navíc mít na paměti, že toto ustanovení dopadá pouze na obchodní korporace, kterými jsou dle § 1 odst. 1 z. o. k. obchodní společnosti a družstva, ...*

Obchodní korporace je dle tohoto ustanovení povinna navýšit základ daně o kladný rozdíl mezi oceněním majetku dle zákona o oceňování majetku, kterým je vypořádáván vypořádací podíl nebo likvidační zůstatek v nepeněžní formě a vyšší jeho hodnoty zachycené v účetnictví obchodní korporace, která je členem (společníkem) obchodní korporace.

Znamená to tedy, že základ daně navyšujeme pouze za předpokladu, že znalecké ocenění nabývaného majetku z titulu vypořádacího podílu či likvidačního zůstatku

převyšuje hodnotu podílu zachyceného v účetnictví člena (společníka) obchodní korporace.

3.4. Dílčí závěr

Pokud je společníkem likvidované společnosti právnická osoba, je základem daně pro srážkovou daň podle § 36 odst. 2 ZDP rozdíl mezi cenou zjištěnou dle ZOM a daňovou nabývací cenou podílu na likvidované společnosti evidovanou u společníka.

Protože na právnické osoby nedopadá zvláštní úprava v § 10 odst. 8 ZDP, která výslovně odkazuje na uplatnění konečné srážkové daně, musí společník – právnická osoba postupovat podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP a upravit svůj obecný základ daně o kladný rozdíl mezi cenou majetku zjištěnou podle ZOM a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví likvidované společnosti.

Stanovisko GFR:

Souhlas s uvedeným výpočtem základu daně pro srážkovou daň.

Nesouhlas se závěrem ohledně aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP.

Obecná pravidla – předmět daně a ocenění nepeněžního příjmu

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou podle § 18 ZDP příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Podle § 23 odst. 6 ZDP se za příjem považuje jak peněžní plnění, tak i nepeněžní plnění, oceněné podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku (tj. podle zákona o oceňování).

U poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou ve smyslu § 21h ZDP příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaje jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví, s výjimkou poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví.

Aplikace pravidla pro ocenění nepeněžního příjmu a způsob zdanění příjmu z titulu podílu na likvidačním zůstatku

Ve smyslu § 36 odst. 2 písm. f) ZDP se příjem z podílu na likvidačním zůstatku společníka v akciové společnosti nebo ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a člena družstva ve družstvu, snížený o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána, zdaňuje zvláštní sazbou daně z příjmů ve výši 15 %.

Speciální úprava – podíl na likvidačním zůstatku v nepeněžní formě

Podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP (dříve bod 11) se výsledek hospodaření zvyšuje o kladný rozdíl mezi oceněním majetku podle zákona o oceňování, kterým je vypořádán likvidační zůstatek v nepeněžní formě, a výší jeho hodnoty zachycené v účetnictví likvidované obchodní korporace podle právních předpisů upravujících účetnictví, a to u poplatníka, který je členem této obchodní korporace.

Uvedené ustanovení (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 10. ZDP) bylo do ZDP zakotveno zákonem č. 438/2003 Sb., přičemž v důvodové zprávě je k této změně uvedeno následující:

„Je-li vypořádáván podíl na likvidačním zůstatku nebo vypořádací podíl v nepeněžní formě, vstupuje podle předpisů o účetnictví do jeho ocenění hodnota majetku zachycená v účetnictví obchodní společnosti nebo družstva. Navrhuje se, aby zdanitelným příjmem společníka nebo člena družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo členství v družstvu, je-li likvidační zůstatek nebo vypořádací podíl vypořádáván v nepeněžní formě, byl i rozdíl mezi tržní cenou majetku a výší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyší vypočtený nárok a společník nebo člen družstva tento rozdíl nebo jeho část hradí, bude o hrazenou část snížen příjem společníka nebo člena družstva zahrnovaný do obecného základu daně. Daní vybírané srážkou ve výši 15 % by podléhala výše podílu na likvidačním zůstatku nebo vypořádacího podílu zjištěná v účetnictví.“

Z výše uvedeného vyplývá, že je-li likvidační zůstatek vyplácen v nepeněžní formě, měl by společník, který je poplatníkem daně z příjmu právnických osob, postupovat následujícím způsobem:

Příklad:

Ocenění nepeněžního příjmu z podílu na likvidačním zůstatku dle zákona o oceňování ve výši 5 000.

Výše příjmu z podílu na likvidačním. zůstatku (§ 36 odst. 2 písm. f) ZDP	5 000
Nabývací cena podílu	3 000
Účetní ocenění majetku	2 000

Základ daně pro srážkovou daň dle § 36 odst. 2 písm. f) ZDP	2 000 (5 000 - 3 000)
Zvýšení VH dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP	3 000 (5 000 - 2 000)

Eliminace dvojího zdanění téhož příjmu

Hodnota kladného rozdílu ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP (3 000) je již zahrnuta v základu daně po srážkovou daň. Důvodem je skutečnost, že při výplatě likvidačního zůstatku v nepeněžní formě ocení likvidovaná obchodní korporace tento nepeněžní příjem společníka ve smyslu § 23 odst. 6 ZDP podle zákona o oceňování (5 000).

V souladu s § 23 odst. 4 písm. d) ZDP se do základu daně nezahrnují částky, které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka. O uvedený kladný rozdíl ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP proto nebude zvýšen výsledek hospodaření poplatníka, neboť tato částka již byla u téhož poplatníka zdaněna (byť prostřednictvím plátce zvláštní sazbou daně z příjmů vybíranou srážkou).

Závěr

Nepeněžní příjem v podobě podílu na likvidačním zůstatku vyplaceného v nepeněžní formě oceněný podle zákona o oceňování v souladu s § 23 odst. 6 ZDP (5 000) snížený o nabývací cenu (3 000) je základem daně (2 000) pro zdanění zvláštní sazbou daně z příjmů ve výši 15 % ve smyslu § 36 odst. 2 písm. f) ZDP. Likvidovaná obchodní korporace v pozici plátce daně tedy srazí při „výplatě“ nepeněžního podílu na likvidačním zůstatku daň ve výši 300 ($15 \% \times 2\,000 = 300$).

Podle § 23 odst. 4 písm. d) ZDP se výsledek hospodaření poplatníka, který je členem likvidované obchodní korporace, nezvyšuje o částku případného kladného rozdílu ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 10 ZDP.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

617/28.02.24 Charakter plnění přijímaných a uskutečňovaných vydavateli palivových karet

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353
Ing. Jakub Šindelář, daňový poradce, č. osv. 4784

1. Účel příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení výkladu ve věci uplatnění DPH u palivových karet v návaznosti na pokyny Výboru pro DPH (VAT Committee) ze dne 6. září 2023⁶ (dále jen „Pokyny“).

Pokyny byly vydané poté, co Výbor pro DPH opakovaně diskutoval rozsudek Soudního dvora EU ve věci Vega International⁷ a související judikaturu s cílem umožnit zachování stávajícího obchodního modelu kartových společností.

Pokyny Výboru pro DPH potvrdily, že činnost vydavatelů palivových karet lze obecně považovat za osvobozenou finanční službu. Vydavatelé palivových karet však mohou při správném nastavení struktury vystupovat v pozici odběratele a prodávajícího pohonných hmot.

Příspěvek popisuje běžnou praxi vydavatelů palivových karet v České republice a hodnotí, zda ve světle Pokynů vystupují v pozici odběratele a prodávajícího pohonných hmot, nebo zda poskytují osvobozené finanční služby.

Příspěvek neřeší uplatnění DPH u nabíjení elektrických vozidel, jelikož tato problematika je řešena na úrovni EU samostatně⁸.

2. Popis situace

2.1. Obchodní model

V obchodním modelu jsou zapojeny následující subjekty:

- (i) Vydavatel palivových karet je společnost, která vydává tzv. palivové karty, které poskytuje držitelům palivových karet. Držitel palivové karty předkládá palivovou kartu při nákupu pohonných hmot, resp. jiného zboží (dále jen „pohonné hmoty“) dodavateli, čímž prokazuje, že jedná v rámci smluvních ujednání mezi vydavatelem palivových karet a dodavatelem.

⁶ Guidelines outside meeting: DOCUMENT B – taxud.c.1(2023)11114065 – 1068 REV.

⁷ Rozsudek C-235/18 - Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH.

⁸ Problematikou se zabýval Výbor pro DPH (viz dokument Working paper No. 1019 Final dostupný **zde**) a VAT Expert Group (viz dokument Summary Minutes from 31 meeting on 10 June 2022 dostupný **zde**).

- (ii) Držitelé palivových karet jsou ve smluvním vztahu s vydavatelem palivových karet a disponují jeho palivovými kartami. Držitelé palivových karet svěřují karty svým pracovníkům – řidičům, nebo jiným osobám.
- (iii) Dodavatelé jsou vybrané čerpací stanice, které mají s vydavatelem palivových karet uzavřenou smlouvu.

Vydavatelé palivových karet uzavírají s dodavatelem rámecové smlouvy na nákup a prodej pohonných hmot. Na základě těchto smluv nakupují od dodavatelů pohonné hmoty za účelem jejich dalšího prodeje. Dodavatelé se ve smlouvě zavazují přijímat palivové karty vystavené vydavatelem palivových karet a po jejich předložení fyzicky dodat sjednané zboží.

Vydavatelé palivových karet dále uzavírají smlouvy na nákup a prodej pohonných hmot s držiteli palivových karet. Na základě těchto smluv poskytují vydavatelé palivových karet palivové karty držitelům palivových karet a dodávají jim pohonné hmoty. Hlavním předmětem smluv není poskytování úvěru, ani služeb souvisejících s administrativním zpracováním dodávek pohonných hmot.

Mezi držiteli palivových karet a dodavatelem neexistuje žádný smluvní vztah. Tyto strany se zpravidla ani neznají.

2.2. Dodání pohonných hmot

Plnění na základě výše uvedených smluv probíhá tak, že držitel palivové karty (respektive jeho pracovník – řidič nebo jiná osoba) předloží při čerpání pohonných hmot (nejpozději před opuštěním prostoru čerpací stanice) dodavatelovi na čerpací stanici palivovou kartu, která vydavatele palivových karet opravňuje k odběru pohonných hmot. Předložením palivové karty prezentuje, že jedná v rámci smluvních ujednání mezi vydavatelem palivové karty a příslušným dodavatelem.

Dodavatel palivovou kartu ověří a pokud nenarazí na žádné nesrovnalosti, schválí čerpání pohonných hmot jménem vydavatele karty. Držitel palivové karty (respektive jeho pracovník – řidič nebo jiná osoba) čerpá pohonné hmoty fyzicky přímo do nádrže dopravního prostředku. Vydavatel palivových karet žádným způsobem nemění kvalitu pohonných hmot (ani nemůže).

Dodavatelé jsou povinni provozovat terminály pro čtení palivových karet. Prostřednictvím terminálu získá vydavatel palivové karty okamžitě (v režimu on-line) potřebné informace o použité palivové kartě a o dodávaném zboží. Vydavatel palivové karty u každé dodávky pohonných hmot pomocí svého automatizovaného systému ověřuje splnění podmínek pro nákup a dodání pohonných hmot, které sjednal ve smlouvě s držitelem karty.

Každá vydaná palivová karta má své unikátní identifikační číslo. Podle tohoto čísla je systém vydavatele palivové karty schopen identifikovat držitele palivové karty, který na tuto kartu nakupuje pohonné hmoty. Držitel karty (respektive pověřený pracovník – řidič nebo jiná osoba) ověřuje svou totožnost zadáním osobního identifikačního čísla (PIN) na terminálu čerpací stanice.

Vydavatel palivové karty u každé dodávky ověří například zda dodané množství pohonných hmot nepřekračuje sjednaný limit pro jednu dodávku nebo limit za určité období, zda odpovídá druh odebíraných pohonných hmot a čerpací stanice a zda byly pohonné hmoty odebrány v možném čase (odběr pohonných hmot může být omezen na pracovní dny, pracovní dobu či jinak). Pokud jsou všechny podmínky splněny, vydavatel palivové karty transakci v systému automaticky schválí.

V praxi může dojít k tomu, že ověření v režimu on-line není možné. V takových případech nemůže vydavatel karty zpravidla pohonné hmoty zakoupit. Pouze ve výjimečných případech vydavatel palivových karet ověří, že jsou splněny podmínky pro čerpání pohonných hmot jiným způsobem, např. vydáním seznamu čísel palivových karet, na základě kterých není možné čerpat pohonné hmoty na jeho účet.

Vydavatel palivových karet vystavuje držitelům palivových karet faktury za pohonné hmoty dodané za určité období, zpravidla jednou nebo dvakrát za kalendářní měsíc.

2.3. Ceny pohonných hmot

Vydavatelé palivových karet sjednávají ceny pohonných hmot, resp. mechanismus pro jejich stanovení, s dodavateli a s držiteli palivových karet nezávisle na sobě. Z rozdílu mezi cenou, kterou účtují držitelům palivových karet, a cenou, za kterou nakupují pohonné hmoty od dodavatelů, generují vydavatelé palivových karet ziskovou marži.

a) Ceny sjednané s dodavateli

Na způsob stanovení ceny pohonných hmot nakupovaných od dodavatelů má vliv řada faktorů. Jako příklad uvádíme velikost dodavatele, síť jeho čerpacích stanic, obrát obchodu s konkrétním dodavatelem, měna, v jaké jsou pohonné hmoty dodavateli hrazeny (pokud se liší od měny, ve které platí pohonné hmoty držitel palivové karty, vydavatel palivových karet nese kurzové riziko), apod.

Ceny se často odvíjí od velkoobchodních spotových cen nebo od cen ropy na burze. V případě menších dodavatelů bývají ceny stanoveny i formou slevy z cen, za kterou daný dodavatel prodává pohonné hmoty na dané čerpací stanici běžným zákazníkům (tzv. totemová cena).

b) Ceny sjednané s držiteli palivových karet

Ceny sjednané s držiteli palivových karet se často odvíjí od tzv. totemových cen, které vydavatel palivových karet modifikuje určitými slevami. Výše slevy a podmínky, za kterých je poskytována, vždy závisí na konkrétním držiteli palivové karty a na obchodním rozhodnutí vydavatele palivových karet. V praxi mohou být ceny sjednány například tak, že vydavatelé palivových karet prodávají za nižší cenu pohonné hmoty čerpané u vybraných čerpacích stanic, zatímco pohonné hmoty čerpané u jiných čerpacích stanic jsou prodávány za vyšší cenu (přirážka k totemové ceně). Na výši slevy (či přirážky) z totemové ceny může mít vliv například držitel palivové karty, objem odebraných pohonných hmot nebo to, zda byly pohonné hmoty dodány v tuzemsku či v zahraničí. Slevy mohou mít podobu absolutní částky nebo mohou být vyjádřeny v procentech. V případě, že vydavatelé palivových karet poskytují slevy v závislosti na objemu dodaných pohonných hmot, zpravidla nerozlišují, u kterých dodavatelů držitelé palivových karet pohonné hmoty načerpali.

Prodejní ceny mohou být sjednány i jako ceníkové ceny, tj. ceny sjednané mezi vydavateli a držiteli palivových karet, které nemusí být vázané na totemové ceny. Ceníky pohonných hmot mohou být pravidelně aktualizovány v závislosti na změnách předem stanovených proměnných (např. cen ropy na burze) nebo mohou být ceny fixované na určité časové období.

Vydavatelé palivových karet mohou držitelům palivových karet účtovat nad rámec cen za pohonné hmoty poplatek za poskytnuté služby.

3. Pokyny Výboru pro DPH

Výbor pro DPH v Pokynech potvrdil, že činnost vydavatelů palivových karet lze obecně považovat za osvobozenou finanční službu v souladu s rozsudkem Soudního dvora EU č. C-235/2018 Vega International, s výjimkou situace, kdy jsou pohonné hmoty dodávány v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice⁹. V takovém případě jednájí vydavatelé palivových karet jako odběratelé a prodávající pohonných hmot, nikoli jako poskytovatelé finančních služeb.

Pokyny uvádějí podmínky, při jejichž splnění jsou pohonné hmoty dodávány v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice (tj. § 13 odst. 3 písm. b) českého zákona o DPH¹⁰) a minimální kritéria, která musí být splněna, aby ke splnění jednotlivých podmínek došlo.

4. Podmínky a kritéria stanovené Výborem pro DPH a jejich plnění

Podmínka 1: Právní vlastnictví k pohonným hmotám je převedeno na vydavatele palivových karet (prostředníka).

a) Strany nesou riziko nezaplacení na úrovni domnělé dodávky (tj. dodávky, které jsou fikcí pro účely DPH) nebo dodávky zboží, a to dodavatelé na úrovni dodávek vydavatelům palivových karet, a vydavatelé palivových karet na úrovni dodávek držitelům palivových karet.

Riziko, že držitelé palivových karet neuhradí své závazky, nesou výhradně vydavatelé palivových karet. Vydavatelé palivových karet se snaží toto riziko řídit, resp. snížit na přijatelnou úroveň, přijímáním různých opatření. Sledují například bonitu držitelů palivových karet, vyžadují depozita, zálohy, různé záruky, zástavy či se proti riziku neplacení ze strany držitelů palivových karet pojišťují. V žádném případě držitelé palivových karet nepřenáší riziko neplacení na dodavatele.

Riziko nezaplacení na straně vydavatelů palivových karet nesou dodavatelé. Dodavatelé nedokážou toto riziko přenést na držitele palivových karet, protože mezi nimi neexistuje žádný smluvní vztah.

Dané kritérium je tedy splněné.

⁹ Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „Směrnice“

¹⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)

b) Smluvní riziko škody pro držitele palivové karty nese vydavatel palivové karty. To znamená, že v případě, že podstatné vady paliva způsobí držiteli palivové karty škodu (např. v podobě poškození motoru způsobeného dodaným palivem), bude držitel palivové karty uplatňovat veškeré smluvní nároky, včetně nároků souvisejících s výrobkem, u vydavatele palivové karty, a nikoli u dodavatele.

Za kvalitu dodaného zboží ručí držitelům palivových karet vydavatelé palivových karet. Vydavatelé palivových karet omezují toto riziko tím, že ve smlouvách uzavíraných s držiteli palivových karet sjednávají maximální částku své odpovědnosti za škody.

Pokud tedy držitel palivové karty vznikne škoda způsobená např. nekvalitním palivem, držitel palivové karty uplatňuje nárok na náhradu vzniklé škody u vydavatele palivových karet. Vydavatel palivových karet nárok držitele palivové karty posoudí, a je-li oprávněný, jeho smluvní nároky uhradí. Vydavatel palivových karet následně uplatní nárok na náhradu prostředků vynaložených na náhradu vzniklé škody u příslušného dodavatele v souladu s podmínkami sjednanými s dodavatelem.

V praxi někteří vydavatelé palivových karet zmocňují dodavatele, aby jejich jménem uplatněné nároky na náhrady škod vyřizovali. I za těchto okolností ale platí, že smluvní riziko škody pro držitele palivové karty nese vydavatel palivové karty. Pouze k vyřízení uplatněného nároku na náhradu vzniklé škody zmocnil jinou osobu (v daném případě dodavatele).

Dané kritérium je tedy splněné.

c) Strany stanoví nezávisle na sobě cenu na každém článku řetězce, a to na úrovni společnosti obchodující s minerálními oleji a na úrovni vydavatele palivové karty.

Vydavatelé palivových karet sjednávají ceny, za které nakupují pohonné hmoty od dodavatelů, zcela nezávisle od cen, za které prodávají pohonné hmoty držitelům palivových karet. Rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou pohonných hmot je ziskovou marží vydavatele palivových karet.

Jelikož ceny jsou v obou případech sjednávány individuálně a vydavatelé palivových karet nejsou při sjednávání cen vázáni žádnými podmínkami, v praxi existuje široké spektrum způsobů, jak lze ceny stanovit (blíže viz komentář v části 2.3).

Dané kritérium je tedy splněné.

d) Potvrzením každé jednotlivé dodávky v rámci svých smluvních ujednání s dodavatelem a držitelem palivových karet, vydavatel palivové karty ověřuje podmínky nákupu jako jsou kvalita, množství, místo a čas, a potvrzuje, že držitel palivové karty má přímý přístup k palivu.

Jak vysvětlujeme v části 2.2. příspěvku, vydavatelé palivových karet u každé dodávky pohonných hmot ověřují pomocí svého automatizovaného systému kvalitu, množství, místo a čas dodávky. Pokud dodávky odpovídají podmínkám uvedeným ve smlouvě

uzavřené s daným držitelem palivové karty, vydavatel palivové karty transakci schválí, čímž držitel palivové karty dostane přímý přístup k pohonným hmotám.

Pokud některá smluvní podmínka není splněna, vydavatel palivových karet prostřednictvím svého automatizovaného systému transakci neschválí a k dodání pohonných hmot nedojde.

Dané kritérium je tedy splněné.

Jelikož jsou splněna všechna kritéria pro podmínku 1, podmínku 1 lze považovat za splněnou.

Podmínka 2: Dodávky pohonných hmot vydavateli palivových karet a dodávky pohonných hmot vydavatelem palivových karet jsou obdobné.

a) Vydavatel palivové karty nemění pohonné hmoty dodávané dodavatelem.

Vzhledem k tomu, že držitel palivové karty čerpá pohonné hmoty z výdejního stojanu dodavatele přímo do nádrže svého dopravního prostředku, vydavatel palivové karty nemění pohonné hmoty dodávané dodavatelem (ani nemůže). Dodávka pohonných hmot dodavatelem vydavateli palivových karet a dodávka pohonných hmot vydavatelem palivových karet držiteli palivových karet jsou tak totožné.

Dané kritérium je tedy splněné a podmínku 2 tak lze také považovat za splněnou.

Podmínka 3: Mezi zprostředkovatelem a příkazcem existuje smlouva.

a) Vydavatel palivové karty dodává na účet dodavatele nebo nakupuje na účet držitele palivové karty pohonné hmoty a zvolená struktura se odráží v jejich smlouvě. Smlouva výslovně odkazuje na dodávku pohonných hmot a doplňkových služeb, nikoli na poskytnutí úvěru nebo správu dodávek pohonných hmot.

Vydavatelé palivových karet uzavírají s držiteli palivových karet písemné smlouvy o nákupu a prodeji pohonných hmot. Charakterem se bude jednat o smlouvy, které nejsou ve smyslu § 1746 odst. 2 občanského zákoníku¹¹ jako typ smlouvy upraveny. Ačkoliv se nejedná o komisionářské smlouvy v právním smyslu, obsah těchto smluv je komisionářským smlouvám podobný.

Vydavatelé palivových karet nakupují pohonné hmoty přesně v množství a kvalitě požadované držitelem palivové karty, a to od dodavatele, kterého zvolil držitel palivové karty. Nákupem pohonných hmot vydavatelé palivových karet pro držitele palivových karet zajišťují požadované pohonné hmoty v požadovaný čas a na požadovaném místě. Vydavatelé palivových karet tak v podstatě jednají jako zprostředkovatelé a držitelé palivových karet jako příkazci.

Držitelé palivových karet nesou ekonomické riziko z dané transakce ve formě povinnosti zaplatit kupní cenu. Tento mechanismus je ve smlouvách uzavřených mezi vydavateli a držiteli palivových karet reflektován.

¹¹ Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Předmětem uzavřených smluv v žádném případě není poskytování úvěrů (či jiných forem financování), ani správa dodávek pohonných hmot.

Dané kritérium je tedy splněné.

b) Smlouva odráží ekonomickou realitu. Na čerpací stanici prokazuje držitel palivové karty existenci smlouvy pomocí identifikačního prostředku (např. palivové karty) vydaného vydavatelem palivové karty.

Smlouvy o nákupu a prodeji pohonných hmot uzavírané mezi vydavatelem a držitelem palivových karet plně odráží ekonomickou realitu předmětných transakcí.

Při každém nákupu pohonných hmot předkládá držitel palivové karty dodavateli palivovou kartu, čímž prokazuje, že má uzavřenou smlouvu s vydavatelem palivových karet, která zmocňuje vydavatele palivové karty odebrat pohonné hmoty od dodavatele. Pokud by držitel palivové karty dodavateli palivovou kartu nepředložil, vydavatel palivové karty by nemohl od dodavatele načerpat pohonné hmoty pro držitele.

Dané kritérium je tedy splněné.

c) Vydavatel palivové karty dostává za své služby zapláceno od zadavatele (dodavatele nebo držitele palivové karty).

Vydavatelé palivových karet získávají odměnu za zajištění pohonných hmot pro držitele palivových karet v podobě marže, tedy rozdílu mezi cenou, za kterou pohonné hmoty nakupují od dodavatelů, a cenou, za kterou tyto pohonné hmoty prodávají držitelům palivových karet.

Finanční správa stanovení odměny formou rozdílu mezi nákupní a prodejní cenou zajištěného plnění výslovně připouští pro komisionáře v informaci ke komisionářským smlouvám¹². Třebaže v posuzovaném případě vydavatelé palivových karet neuzavírají s držitelem palivových karet komisionářské smlouvy v právním smyslu, obsahem uzavíraných smluv je jednání vydavatele palivových karet jménem držitele palivových karet. Obsahově jsou tedy smlouvy uzavírané vydavatelem palivových karet s držitelem palivových karet stejné jako komisionářské smlouvy. Stanovení odměny za zajištění pohonných hmot rozdílem mezi nákupní a prodejní cenou by tedy i v tomto případě mělo být možné.

Dané kritérium je tedy splněné.

Jelikož jsou splněna všechna kritéria pro podmínku 3, podmínku 3 lze považovat za splněnou.

¹² Informace k uplatňování zákona o DPH při poskytnutí služby komisionáře v tuzemsku na základě komisionářské smlouvy, čj. č.j. 18/63 343/2007-181 ze dne 8.8.2007, dostupná **zde**.

3. Závěr

Pokud transakce, kterých se účastní vydavatel palivových karet, odpovídají věcně parametrům popsaným v tomto příspěvku, bez ohledu na jejich formálně právní rámec, budou považovány za nákup pohonných hmot od dodavatelů a prodej těchto pohonných hmot držitelům palivových karet ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice.