

## **ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 28. 11. 2023**

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 28. 11. 2023**

#### **Daň z příjmů**

**615/28.11.23 Rozsah výnosů z poskytnutých úvěrů dle § 5a zákona o rezervách**

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, č. osv. 3990

JUDr. Jana Fuksová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 5029

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 28. 11. 2023**

#### **Daň z příjmů**

**616/28.11.23 Nahrazení Pokynu GFŘ D-22 Pokynem GFŘ D-59 s úpravou textu k § 6 odst. 7 písm. c) a e) ZDP – vyloučení plnění ve formě vydání paměťové karty řidiče (umožňující obsluhu digitálního tachografu), kterou musí být řidič vybaven podle zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů z předmětu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti**

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osv. 3680

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

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

#### **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

### **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 28. 11. 2023**

#### **Daň z příjmů**

**611/21.06.23 Určení daňové rezidence trustů a trustových struktur**

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

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 28. 11. 2023****Daň z příjmů****615/28.11.23 Rozsah výnosů z poskytnutých úvěrů dle § 5a zákona o rezervách**

Předkládají: Ing. Ladislav Malůšek, daňový poradce, č. osv. 3990  
JUDr. Jana Fuksová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 5029

**1 Popis problému**

Tento příspěvek se zabývá problematikou daňových opravných položek podle § 5a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), konkrétně vymezením kvalifikačních podmínek pro ostatní finanční instituce. Příspěvek se zaměřuje na vymezení pojmu výnosy z poskytnutých úvěrů ve smyslu § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách (dále také jako „kvalifikované výnosy“).

Předkladatelé tímto příspěvkem navazují na svůj předešlý příspěvek na koordinační výbor č. 501/10.05.17 z 5. dubna 2017, který se zabýval otázkou vymezení výnosů z poskytnutých úvěrů dle § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách. Generální finanční ředitelství ve svém stanovisku k tomuto příspěvku bez výhrad potvrdilo názor předkladatelů, že výnosy z použití a rozpuštění natvořených opravných položek k pohledávkám z poskytnutých úvěrů, které jsou v souladu s účetními předpisy účtovány ve prospěch účtové skupiny 75, lze považovat za kvalifikované výnosy.

Předkladatelé by se v rámci tohoto příspěvku chtěli zabývat otázkou, jaké další výnosy realizované v bezprostřední souvislosti s poskytovanými úvěry lze považovat za kvalifikované výnosy ve smyslu ustanovení § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách. V praxi úvěrové instituce evidují kromě úroků i další výnosy, které inherentně souvisí s poskytnutým úvěrem a které by úvěrové instituce bez poskytnutí úvěru nerealizovaly. Příkladem těchto výnosů mohou být např. výnosy ze zprostředkování pojištění schopnosti splácet poskytnutý úvěr. Úvěrová instituce svým klientům zprostředkovává pojištění schopnosti splácet. Toto pojištění v konkrétní situaci může a nemusí být podmínkou pro uzavření smlouvy o úvěru za daných podmínek. Pojištění schopnosti splácet je však vždy spojeno s konkrétním spotřebitelským úvěrem poskytnutým danou institucí, tj. nedochází k samostatnému zprostředkování pojištění (např. úvěrů neposkytnutých danou institucí). Úvěrové instituci tedy vznikají díky poskytnutí úvěru i výnosy ze zprostředkování pojištění (provize). Tyto výnosy by úvěrová instituce nerealizovala, kdyby nedošlo k poskytnutí úvěru.

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit, že tyto druhy výnosů vzniknuvších díky poskytnutí úvěru lze považovat za kvalifikované výnosy ve smyslu ustanovení § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách.

**2 Posouzení problematiky****2.1 Zákonná úprava**

Pro posouzení uvedené problematiky je klíčové ustanovení § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách, které upravuje tzv. kvalifikované výnosy jako jeden z definičních znaků ostatní finanční instituce, která je oprávněna tvořit daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám z úvěrů:

*„výnosy, včetně úroků z prodlení, z poskytnutých úvěrů podle odstavce 1 u nich dosáhnou alespoň jedné poloviny celkových výnosů v příslušném zdaňovacím období.*

Zákon o rezervách k dané problematice dále stanoví, že „výnosy podle písmene b) se rozumí výnosy zaúčtované v souladu se zvláštním právním předpisem.“. Tímto zvláštním předpisem je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Zákon o rezervách, ani zákon o účetnictví však pojem výnosy z poskytnutých úvěrů nijak blíže nedefinují.

Jelikož zákonná úprava, ani její gramatický výklad nenabízí jednoznačnou odpověď na diskutovanou otázku, je potřeba se zaměřit na další výkladové metody. Předně je třeba zkoumat vývoj této právní úpravy v čase a následně i smysl a účel právní úpravy, resp. zjevný úmysl zákonodárce stojící za předmětnou zákonnou úpravou.

## 2.2 Historický výklad

Ustanovení § 5a bylo do zákona o rezervách včleněno novelizujícím zákonem č. 438/2003 Sb., a to na základě pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru. K tomuto ustanovení proto neexistuje důvodová zpráva, ze které by bylo možné jednoznačně dovodit úmysl zákonodárce.

Aktuálního znění doznalo ustanovení § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách až novelou provedenou zákonem 669/2004 Sb. (dále jen „Novela“). V původním znění byla podmínka formulována následovně:

*„úrokové výnosy, včetně úroků z prodlení, z poskytnutých úvěrů podle odstavce 1 u nich dosáhnou alespoň jedné poloviny celkových výnosů v příslušném zdaňovacím období“.*

Novelou došlo k zásadní změně, kdy sledovanou veličinou přestaly být pouze úrokové výnosy z poskytnutých úvěrů, ale nově jsou posuzovány veškeré „výnosy, včetně úroků z prodlení, z poskytnutých úvěrů“. Novelou tak došlo k rozšíření posuzovaných výnosů, a to na veškeré výnosy z poskytnutého úvěru. Ve světle historického vývoje předmětného ustanovení tedy nelze pojem výnosy z poskytnutých úvěrů omezovat pouze na úroky a úroky z prodlení. Historický vývoj podporuje závěr, že pojem výnosy z poskytnutých úvěrů by měl zahrnovat veškeré výnosy, které vznikají z titulu poskytnutého úvěru, tj. veškeré výnosy, které by nevznikly, kdyby nebyl daný úvěr poskytnut.

## 2.3 Teleologický výklad

Rozsah zákonné definice kvalifikovaných výnosů lze interpretovat i prostřednictvím smyslu a účelu právní úpravy tvorby opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vzniklým z úvěrů, včetně příslušenství poskytnutými spořitelními a úvěrními družstvy a ostatními finančními institucemi ve smyslu ustanovení § 5a zákona o rezervách.

S ohledem na podstatu a vymezení podmínek pro tvorbu těchto opravných položek lze dovodit, že úmyslem zákonodárce bylo umožnit finančním institucím s obdobnou činností jako banky, tj. osobám oprávněným poskytovat spotřebitelský úvěr dle zákona č. 257/2016 Sb., o spotřebitelském úvěru, ve znění pozdějších předpisů, poskytujícím úvěry jako svou převažující činnost, tvořit opravné položky k pohledávkám z úvěrů za obdobných podmínek, jaké platí pro banky. Podmínku, že se jedná o převažující činnost finanční instituce, vyjádřil zákonodárce zejména tím, že kvalifikované výnosy mají tvořit alespoň polovinu celkových výnosů finanční instituce v příslušném zdaňovacím období.

S ohledem na smysl a účel právní úpravy, kterým je umožnit tvorbu opravných položek všem subjektům, jejich převažující (nadpoloviční) činností je poskytování spotřebitelských úvěrů, je nezbytné do množiny kvalifikovaných výnosů zahrnout veškeré výnosy z této činnosti, tj. veškeré výnosy, které se k poskytnutým úvěrům váží natolik, že nebýt úvěru, výnos by se nerealizoval.

## 2.4 Aplikace na posuzovanou problematiku

Poskytovatel spotřebitelských úvěrů na základě poskytnutých úvěrů v praxi negeneruje pouze úrokový výnos z poskytnutého úvěru, ale i jiné výnosy, které by nerealizoval nebýt poskytnutého úvěru, např. výnos ze zprostředkování pojištění schopnosti splácet. Ačkoliv se nejedná o službu, která podmiňuje poskytnutí úvěru, je tato služba poskytována pouze a výhradně jako služba k poskytnutému úvěru. Úvěrové instituce pojištění schopnosti splácet nezprostředkovávají samostatně. Zprostředkování pojištění schopnosti splácet je inherentně spojeno s poskytnutými úvěry, výnosy ze zprostředkování by nebyly realizovány, pokud by nedošlo ke sjednání a poskytnutí úvěru. Ekonomicky tedy výnos ze zprostředkování pojištění představuje výnos z poskytnutého úvěru.

Předkladatelé jsou na základě uvedeného přesvědčení, že mezi výnosy z poskytnutých úvěrů patří veškeré výnosové položky, jejichž vznik je z ekonomického podstaty podmíněn existencí poskytnutých úvěrů. To znamená, že kromě úrokových výnosů a případně úroků z prodlení, by se jako kvalifikované výnosy měly považovat např. i výnosy ze zprostředkování pojištění schopnosti splácet poskytnutý spotřebitelský úvěr, tj. výnosy, které by poskytovatelem úvěru nebyly generovány, pokud by nedošlo k poskytnutí spotřebitelského úvěru.

Předkladatelé v této souvislosti podotýkají, že výše uvedená interpretace rozsahu pojmu kvalifikovaných výnosů dle ustanovení § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách není v rozporu s prameny práva či odbornou literaturou. Zmiňovaný smysl a účel právní úpravy naopak potvrzují i závěry předchozího příspěvku koordinačního výboru.

## 3 Závěr

Na základě výše uvedeného je dle předkladatelů možné přijmout následující závěr, který po projednání příspěvku na koordinačním výboru doporučujeme vhodným způsobem publikovat:

**Pojem výnosy z poskytnutých úvěrů podle § 5a odst. 2 písm. b) zákona o rezervách je nutno vykládat tak, že zahrnuje veškeré výnosy vzniklé na základě**

poskytnutého úvěru, které by bez existence tohoto úvěru nebyly realizovány, vč. např. výnosů ze zprostředkování pojištění schopnosti splácet poskytnutý úvěr.

### **Stanovisko GFŘ:**

**Nesouhlas se závěrem předkladatele.**

Dle názoru GFŘ je třeba výklad vztahovat ke smyslu a účelu celého ustanovení § 5a ZoR, zejména pak k provázanosti ustanovení § 5a odst. 1 ZoR, které vymezuje pohledávky, ke kterým lze vytvářet opravné položky, a ustanovení § 5a odst. 2 ZoR, které pro účely aplikace § 5a ZoR vymezuje ostatní finanční instituce, tedy subjekty, které mohou opravné položky vytvářet.

### **1. jazykový výklad**

Zákonná podmínka v § 5a odst. 2 písm. b) ZoR je formulována následovně

„b) výnosy, včetně úroků z prodlení, z poskytnutých úvěrů podle odstavce 1 u nich dosáhnou alespoň jedné poloviny celkových výnosů v příslušném zdaňovacím období.“

Použití slovního spojení „z poskytnutých úvěrů“ jednoznačně vyjadřuje přímou vazbu mezi výnosem a poskytnutím finančních prostředků, nikoliv i vazbu nepřímou, tj. souvislost s poskytnutím finančních prostředků.

### **2. historický výklad**

Vzhledem k absenci odůvodnění zavedení § 5a do ZoR formou pozměňovacího návrhu k návrhu zákona č. 438/2003 Sb. nelze úmysl zákonodárce jednoznačně dovodit.

### **3. teleologický výklad**

Z formulace textu ustanovení § 5a ZoR v pozměňovacím návrhu k návrhu zákona č. 438/2003 Sb. však lze dle GFŘ dovodit, že hlavním smyslem zavedení ustanovení § 5a ZoR bylo umožnit sektoru spořitelních a úvěrních družstev a sektoru ostatních finančních institucí poskytujících peněžní prostředky fyzickým osobám ve formě úvěru tvorbu opravných položek k pohledávkám z těchto úvěrů jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Důvodem této právní úpravy bylo zejména zrovnoprávnění podmínek na trhu u subjektů poskytujících úvěry jako převažující předmět svého podnikání (ve srovnání s bankami).

Ustanovení § 5a ZoR tak umožnilo spořitelním a úvěrním družstvům a „ostatním finančním institucím“ (což byly především další nebankovní subjekty poskytující zejména spotřebitelské úvěry) vytvářet daňově uznatelné opravné položky k úvěrovým pohledávkám poskytnutým fyzickým osobám. Vzhledem k tomu, že možnost tvorby opravných položek k pohledávkám z úvěrů byla zavedením § 5a ZoR umožněna i neregulovaným nebankovním institucím, jejichž činnost nebyla v době přijetí pozměňovacího návrhu upravena jiným právním předpisem, bylo třeba tyto

tzv. „ostatní finanční instituce“ pro účely aplikace § 5a ZoR vymeziť. Toto vymezení bylo upraveno v § 5a odst. 2 takto

„(2) Ostatními finančními institucemi se pro účely tohoto zákona rozumějí právnické osoby za současného splnění těchto podmínek:

a) poskytují úvěry jako své podnikání<sup>6f)</sup> na základě živnostenského oprávnění<sup>6g)</sup> k této činnosti,

b) úrokové výnosy, včetně úroků z prodlení, z poskytnutých úvěrů podle odstavce 1 u nich dosáhnou alespoň jedné poloviny celkových výnosů v příslušném zdaňovacím období,

c) jejich základní kapitál k poslednímu dni zdaňovacího období činí alespoň 2 000 000 Kč.

Výnosy podle písm. b) se rozumí výnosy zaúčtované v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>17)</sup>. Ostatními finančními institucemi pro účely tohoto ustanovení nejsou banky<sup>4)</sup>.“

Pozměňovacím návrhem k zákonu č. 669/2004 Sb. došlo s účinností od 1. 1. 2005 k některým úpravám ustanovení § 5a ZoR, kdy (mimo jiné):

1. V § 5a odst. 1 ZoR byla zavedena legislativní zkratka „úvěry“, která již zahrnovala jak úvěry dle § 497-507 obchodního zákoníku tak i půjčky dle § 657-658 občanského zákoníku. Legislativní zkratka rozšířila okruh smluvních ujednání (úvěr a nově i půjčka) zakládajících titul pro vznik pohledávky, ke které lze vytvářet opravné položky dle § 5a ZoR.

2. V § 5a odst. 2 písm. b) ZoR byl namísto „úrokového výnosu“ zaveden širší pojem „výnos“. Podmínka byla nově formulována tak, že:

„b) výnosy, včetně úroků z prodlení, z poskytnutých úvěrů podle odstavce 1 u nich dosáhnou alespoň jedné poloviny celkových výnosů v příslušném zdaňovacím období.“

Výnosy dle § 5a odst. 2 písm. b) ZoR pro účely vymezení množiny ostatních finančních institucí představovaly výnosy z úvěrů poskytovaných dle smlouvy o úvěru a z půjček poskytovaných na základě smlouvy o půjčce. Přitom u obou smluvních ujednání je pro účely § 5a odst. 2 písm. b) ZoR výnosem i úrok z prodlení.

#### 4. systematický výklad

Zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, jak už z jeho názvu vyplývá, upravuje podmínky tvorby rezerv a opravných položek pro účely stanovení základu daně z příjmů. V souladu s principem jednoty právního řádu je třeba na pojem „výnos z poskytnutých úvěrů“ nahlížet i optikou zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů používal a nadále používá pojem „výnos z ...“ v celé řadě ustanovení. Namátkou vybíráme tato:

- „výnosy z vkladů na vkladních knížkách“ v § 8 odst. 1 písm. c) ZDP,
- „úrokové výnosy z hypotečních zástavních listů,“ v § 4 a § 19 ZDP v období od 1. 1. 1995 do 31. 12. 2007, nebo

- „úroky a jiné výnosy z úvěrových finančních nástrojů“ v § 22 odst. 1) písm. g) bod 4 ZDP.

Tyto pojmy přitom byly vždy interpretovány tak, že se jedná o výnos mající přímou vazbu na daný instrument.

### **Závěr:**

Z hlediska smyslu a účelu zákona pojem „výnos z poskytnutých úvěrů“ nezahrnuje jakýkoliv výnos související s poskytnutím úvěru. Jedná se o výnos (odměnu), který je generován z titulu samotného poskytnutí finančních prostředků jednak jako odměna za poskytnutí těchto prostředků (v podobě úroku) a jednak jako úhrada nákladů na jeho uzavření a následnou správu.

Výnosy generované v důsledku poskytování dalších (jiných) služeb souvisejících s poskytnutím samotného úvěru (např. předkladatelem uváděné zprostředkování pojištění schopnosti splácet poskytnutý úvěr) již nepředstavují výnosy zahrnované pro účely naplnění podmínky § 5a odst. 2 písm. b) ZoR. Je tomu tak proto, že základním cílem ustanovení § 5a ZoR bylo zrovnoprávnění podmínek na trhu u subjektů poskytujících úvěry jako převažující předmět svého podnikání, kdy právě kritérium převažujících výnosů z poskytnutých úvěrů potvrzuje vymezení těchto subjektů tím, že zohledňuje pouze výnosy z poskytnutých úvěrů a nikoliv výnosy z dalších podnikatelských aktivit.

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 28. 11. 2023****Daň z příjmů**

**616/28.11.23 Nahrazení Pokynu GFŘ D-22 Pokynem GFŘ D-59 s úpravou textu k § 6 odst. 7 písm. c) a e) ZDP – vyloučení plnění ve formě vydání paměťové karty řidiče (umožňující obsluhu digitálního tachografu), kterou musí být řidič vybaven podle zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů z předmětu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti**

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osv. 3680  
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

**1. Úvod**

Při nahrazení Pokynu GFŘ D – 22 Pokynem GFŘ D - 59 došlo m.j. v komentáři k § 6 odst. 7 písm. c) a e) ZDP k vypuštění textu tohoto znění – cit.: „za vydání paměťové karty řidiče (umožňující obsluhu digitálního tachografu), kterou musí být řidič vybaven podle zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů“. V celkovém kontextu tedy došlo k vypuštění jednoho z vyjmenovaných plnění, které nejsou u fyzické osoby předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 6 odst. 7 písm. c) a e) ZDP.

Důvodem této změny a navazujícími dopady do zdanění fyzických osob se zabýváme v tomto příspěvku.

**2. Popis dané problematiky**

**Citace z Pokynu GFŘ D – 59 (který s účinností od 1.1.2023 nahrazuje Pokyn GFŘ D – 22):**

„K § 6 odst. 7 písm. c) a e)

*Předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. c) a e) zákona nejsou plnění např.:*

*- za odborná vyšetření řidičů podle § 87a zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o silničním provozu"), protože tato vyšetření jsou součástí pravidelných lékařských prohlídek.“*

**Citace z Pokynu GFŘ D – 22 (který nahrazuje Pokyn GFŘ D – 6 a lze jej využít od zdaňovacího období roku 2014) :**

„K § 6 odst. 7 písm. c) a e)

*Předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. c) a e) zákona nejsou plnění např.:*

*- za vydání paměťové karty řidiče (umožňující obsluhu digitálního tachografu), kterou musí být řidič vybaven podle zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů,*

*- za odborná vyšetření řidičů podle § 87a zákona o silničním provozu, protože tato vyšetření jsou součástí pravidelných lékařských prohlídek.“*

**Citace z Pokynu GFŘ D – 6 (který bylo možno použít od zdaňovacího období započatého v r. 2011):**



„K § 6 odst. 7 písm. c)

*Předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. c) zákona nejsou např. částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje*

*- za vydání paměťové karty řidiče (umožňující obsluhu digitálního tachografu), kterou musí být řidič vybaven podle § 110a zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů, nebo*

*- za odborná vyšetření řidičů podle § 87a zákona o silničním provozu, protože tato vyšetření jsou součástí pravidelných lékařských prohlídek.“*

Z uvedené metodické úpravy, dle názoru předkladatelů, tedy vyplývá, že smyslem a účelem bylo u fyzických osob (zaměstnanců) vyloučit z předmětu daně plnění za vydání paměťové karty řidiče (umožňující obsluhu digitálního tachografu), kterou musí být řidič vybaven podle zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů.

Paměťová karta řidiče, či později již jen karta řidiče je dlouhodobě upravena v ustanovení § 110a zákona o silničním provozu, ve znění pozdějších předpisů. Změna ustanovení § 110a zákona o silničním provozu, ve znění pozdějších předpisů, která byla přijata v r. 2020, nemění nic na věcné podstatě – zákonem č. 337/2020 Sb., se vydefinovaly jasnější podmínky, za kterých lze kartu řidiče žadateli vydat, které reflektují požadavky unijního práva (viz důvodová zpráva k bodu 7 části III zákona č. 337/2020 Sb.).

Na základě uvedených skutečností dovozujeme, že nebyl věcný, legislativní ani metodický důvod provést v rámci vydání Pokynu GFŘ D – 59 v komentáři k § 6 odst. 7 písm. c) a e) ZDP věcnou změnu a i po vydání tohoto pokynu účinného od 1.1.2023 platí, že – cit. „*Předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. c) a e) zákona nejsou plnění např.:*

*- za vydání paměťové karty řidiče (umožňující obsluhu digitálního tachografu v silniční dopravě), kterou musí být řidič vybaven podle zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů.“*

*Pozn.: změny oproti původnímu textu z Pokynu GFŘ D – 22 jsou vyznačeny předkladateli příspěvkem žlutou barvou – pokud je text přeškrtnut, tak se vypouští.*

### 3. Závěr

Navrhujeme potvrdit, že i od 1.1.2023, tedy od účinnosti Pokynu GFŘ D – 59 platí metodický závěr vztahující se k ustanovení § 6 odst. 7 ZDP, že předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. c) a e) zákona nejsou plnění např. za vydání karty řidiče (umožňující obsluhu tachografu v silniční dopravě), kterou musí být řidič vybaven podle zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů.

Navrhujeme přijmout výše uvedený závěr a vhodným způsobem jej publikovat.

**Stanovisko GFŘ:**

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **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 vykázala 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.

### **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 nepeněžitě 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 nepeněžitě formě. Pokud společníkovi nebo členovi družstva při zániku jeho účasti v obchodní společnosti nebo družstvu vznikne vedle práva na vypořádací podíl v nepeněžitě 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 nepeněžitě 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 nepeněžitě formě, byl i rozdíl mezi tržní cenou majetku a výší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyšuje 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 zprávou 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 výší 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 výší 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 výší jeho hodnoty podle předpisů o účetnictví. Pokud hodnota vydávaného majetku převyšuje 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. 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 výší 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.**

## **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 nespecifikuje. 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 plátce 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, která se vztahuje k zákonu č. 420/2010 Sb., který již není platný a který předcházel 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 GFŘ 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 vrací. 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 plátcovi 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 28. 11. 2023****Daň z příjmů****611/21.06.23 Určení daňové rezidence trustů a trustových struktur**

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

Poděkování za připomínky k textu patří JUDr. Vlastimilu Piherovi, advokátovi v Kocián Šolc Balaščík, advokátní kancelář, s.r.o.

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit přístup k určování daňové rezidence trustů a trustových struktur včetně svěřenských fondů.

Určení daňové rezidence se v tomto příspěvku týká pouze trustů a trustových struktur, které jsou ve svých základních právních znacích srovnatelné se svěřenským fondem, a svěřenských fondů samých (dále společně jen „trust“). Trust se může kvalifikovat jako jednotka, (i) která je podle právního řádu státu, podle něž je zřízena, poplatníkem daně z příjmů, jako tomu je v případě svěřenských fondů podle § 17 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů („ZDP“), nebo (ii) jejíž správce, ve smyslu svěřenský správce, „trustee“, (dále jen „správce trustu“) je za daný trust a k tíži majetku trustu poplatníkem daně z příjmů. Takový trust, resp. jeho správce je pak také zpravidla považován za osobu ve smyslu příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

Tento příspěvek navazuje na příspěvek KOV 588/24.11.21, nedotýká se však uzavřené problematiky zdanění zahraničních podílových fondů řešené v KOV 377/11.07.12.

**1. Popis problému**

Vzhledem k absenci výslovné právní úpravy a specifickým znakům trustu mohou v praxi vznikat pochybnosti o určení státu daňové rezidence trustu. Důvodem je, že daňová rezidence se obecně určuje mj. podle bydliště nebo sídla dané osoby. Trust však nemá bydliště ani sídlo, kterým je u právnické osoby zpravidla místo sídla zapsané v příslušném úředním rejstříku. Vzniká tak otázka, zda jako kritérium pro určení daňové rezidence lze použít místo vedení, kterým se podle § 17 odst. 3 ZDP rozumí adresa místa, ze kterého je daná osoba řízena.

V případě, že trust je považován podle příslušných národních předpisů o daních za daňového rezidenta ve dvou státech, je pro účely zamezení dvojímu zdanění třeba určit, ve kterém ze smluvních států bude považován za daňového rezidenta, kde je jeho *situs*. Obecně se stát daňové rezidence určuje podle těsnosti osobní vazby, samotné existence – fyzické přítomnosti, řízení či fungování dané jednotky ve vztahu k určitému státu, případě s ohledem na to, kde je situován její majetek, a to zejména v případě nemovitého majetku. Správci trustu (tedy i svěřenskému správci) obvykle náleží plná správa majetku a výkon povinností podle statutu trustu (nehledě na to, že může běžným obhospodařováním majetku podle stanovených pravidel pověřit jinou osobu). Místo, ve kterém správce trustu vykonává takovouto správu svěřeného majetku se tak jeví jako relevantní pro určení daňové rezidence trustu.

To však vyvolává otázku, zda místo, ze kterého je trust správcem trustu spravován ve smyslu civilně právních předpisů, je možné považovat za místo, ze kterého je trust řízen, tedy za místo vedení ve smyslu Modelové konvence o zdanění příjmu a kapitálu OECD a komentáře k ní, resp. prováděných smluv o zamezení dvojímu zdanění sjednaných Českou republikou.

Správce trustu vykonává obvykle plnou správu majetku trustu, jejíž součástí jsou klíčová řídicí, případně obchodní a další rozhodnutí ve smyslu Sdělení Ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000. Podle našeho názoru je tak možné použít k určení daňové rezidence trustu pro účely zákona o daních z příjmů, resp. příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

- místo sídla nebo místo (skutečného) vedení, pokud se liší od sídla, správce trustu, který je právnickou osobou nebo
- bydliště správce trustu, který je fyzickou osobou,

v němž správce trustu vykonává správu svěřeného majetku.

## 2. Odůvodnění

Uvedený návrh systematicky navazuje na přístup k jakýmkoliv jiným osobám v případě, že dojde ke konfliktu v určení daňové rezidence podle národních právních předpisů o daních, kdy se aplikuje článek Rezident příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, v případě České republiky zpravidla sjednaný na základě článku 4 Modelové konvence o zdanění příjmu a kapitálu OECD. Podle něj se použije k určení daňové rezidence kromě bydliště (a hierarchie navazujících určovatelů) zpravidla sídlo nebo místo (skutečného) vedení, tj. místo, kde je osoba centrálně řízena a kontrolována, resp. kde je hlavní místo vedení. Místem vedení je tak zpravidla místo, kde má správce trustu bydliště nebo své sídlo nebo místo, kde skutečně vykonává svoji činnost, resp. má svoji pobočku, ze které trust spravuje.

Tento přístup též reflektuje např. § 73 odst. 2 [zákona č. 91/2012 Sb.](#), o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů, který jako hraniční určovatel uvádí primárně místo, z něhož je fond (ve smyslu trust) spravován, nebo čl. 31 odst. 1 tzv. V. AML směrnice, který nově hovoří o "svěřenském fondu spravovaném v daném členském státě" (který dále reflektuje § 12 zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů, ve znění pozdějších předpisů, když váže povinnost evidování skutečných majitelů na místo, kde má svěřenský správce nebo správce trustové struktury bydliště, sídlo nebo pobočku, z níž je daná jednotka spravována.

Pro úplnost dodáváme, že pro určení daňové rezidence trustu je významný pouze výkon takové správy, která dosáhne určité intenzity, zejména v rámci diskrece správce trustu. Pro určení daňové rezidence trustu tedy není relevantní běžné obhospodařování majetku trustu prováděné nezávislým správcem majetku, který je povinen se řídit stanovenou strategií a limity<sup>1</sup>.

Z výše uvedeného dále vyplývá, že právo, kterým se řídí určitý trust, resp. jeho zakladatelské a další dokumenty, není pro určení daňové rezidence relevantní. Dále

---

<sup>1</sup> Z principiálně shodné úvahy vychází též příspěvek č. 377/11.07.12 ve vztahu k investičním fondům.



je zřejmé, že dojde-li ke změně rozhodných skutečností během doby trvání trustu, může dojít i ke změně daňové rezidence se všemi standardními daňovými důsledky.

### 3. Závěr

Navrhujeme, aby pro určení daňové rezidence trustu bylo rozhodné místo sídla, popřípadě místo vedení právnické osoby, která je správcem trustu, nebo bydliště správce trustu, je-li správcem trustu fyzická osoba, popřípadě jiné místo, z něhož správce trustu skutečně vykonává správu, resp. řízení trustu,

(i) s tím, že za rozhodující se zásadně považuje sídlo nebo místo vedení správce trustu, který je právnickou osobou, nebo bydliště správce, který je fyzickou osobou, v němž se vykonávají činnosti správy trustu, které mají povahu klíčových řídicích a dalších zásadních rozhodnutí v rámci diskrece správce trustu,

(ii) přičemž za takové místo se zásadně nepovažuje místo výkonu obhospodařování majetku prováděné nezávislými správci majetku v rámci běžné (obvyklé) správy majetku trustu (na profesionální bázi).

Každý případ je však třeba posuzovat individuálně, přičemž je třeba vzít v úvahu ustanovení zákona o daních z příjmů, příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, právní jednání, kterým byl trust zřízen, a především příslušné skutkové okolnosti.

Navrhujeme přijmout výše uvedený závěr a vhodným způsobem jej publikovat.

#### **Stanovisko GFR:**

*Z textu příspěvku chápeme, že předkladatel se chce ujistit, jakým způsobem se stanoví daňová rezidence podle ZDP u (i) svěřenského fondu založeného podle občanského zákoníku a (ii) zahraničního trustu, který je ve svých základních právních znacích srovnatelný se svěřenským fondem a je poplatníkem daně z příjmů právnických osob podle § 17 odst. 1 ZDP (dále společně také jen "trust"). Pro účely určení daňového rezidentství podle ZDP je relevantní úprava zakotvená v ZDP, a to konkrétně ustanovení § 17 odst. 3 a odst. 4. Podle § 17 odst. 3 ZDP se považuje za daňového rezidenta České republiky takový poplatník daně z příjmů právnických osob, který má na území České republiky sídlo nebo místo svého vedení (ZDP zavádí pro tento „duální“ test legislativní zkratku „sídlo“ – dále v tomto textu jen „Sídlo dle ZDP“). Kromě toho se má podle předmětného ustanovení za to, že poplatník, který není právnickou osobou a který je založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má na území České republiky své Sídlo dle ZDP.*

*Svěřenský fond zřízený podle českých právních předpisů sice nemá žádné sídlo, avšak podle fikce v § 17 odst. 3 ZDP se má za to, že má na území České republiky své Sídlo dle ZDP. Svěřenský fond zřízený podle českých právních předpisů tedy je podle ZDP daňovým rezidentem České republiky. V případě zahraničních trustů je situace z právního pohledu obdobná, tj. zahraniční trust typicky nemá žádné sídlo. Na rozdíl od svěřenského fondu však nespadá pod zákonnou fikci Sídla dle ZDP. Z tohoto důvodu souhlasíme se závěrem předkladatele, že při stanovení daňového rezidentství zahraničního trustu se vychází z místa jeho (skutečného) vedení. Přitom platí, že místo skutečného vedení zahraničního trustu je místo, odkud svěřenský správce (tzv. trustee) spravuje majetek zahraničního trustu. To znamená, že daňové rezidentství*

*zahraničního trustu nemusí být shodné s daňovým rezidenstvím trusteeho. V praxi lze nicméně očekávat (zejména u rodinných trustů), že tomu tak bude.*

*Pokud správce trustu v rámci výkonu své činnosti pověří nezávislého správce majetku obhospodařováním majetku trustu, či jeho části (tzv. asset management), nemá tato skutečnost vliv na daňovou rezidenci trustu.*

*Pro úplnost dodáváme, že výše uvedené vychází ze základní právní povahy trustu. Konkrétní případy je vždy třeba posuzovat individuálně s přihlédnutím ke konkrétním skutečnostem a okolnostem, například v situaci, kdy v praxi zakladatel fakticky uplatňuje významný vliv na skutečné vedení trustu (aniž by formálně zastával roli svěřenského správce).*