

## Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 17.2.2016

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 4.3.2016**

#### **Daň z příjmů**

#### **452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů ..... 2**

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757  
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osv. 3680  
Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252  
Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

### **ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY**

#### **Daň z příjmů**

#### **468/16.12.15 Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné činnosti**

.....  
Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7  
Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

#### **470/21.01.16 Vybrané otázky týkající se započitatelnosti nákladů do odpočtu na výzkum a vývoj .....**

Předkládá: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS, daňový poradce, č. osv. 4503

#### **471/17.02.16 Bezúplatný příjem z titulu převodu podílu v obchodní korporaci mezi daňovými nerezidenty .....**

Předkládají: Ing. Radek Novotný, daňový poradce, č. osvědčení 2986  
Ing. Michal Dušek, daňový poradce, č. osvědčení 4056

## **NEPROJEDNANÝ PŘÍSPĚVEK** **Daň z příjmů**

### **452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů**

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757  
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680  
Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252  
Ing. Petr Toman, daňový poradce č. osv. 3466

#### **1. Úvod**

V tomto příspěvku se zabýváme některými aspekty bezúplatných příjmů, které od 1.1.2014 podléhají zdanění daní z příjmů s tím, že v této úpravě došlo poslední novelou ZDP (zákonem č.267/2014 Sb.) k některým změnám.

#### **2. Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu**

První otázkou, kterou je v souvislosti s danou věcí nutné řešit, je ustanovení, na základě kterého je nutné zvýšit základ daně v případě bezúplatného příjmu. Domníváme se, že tímto ustanovením je § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP:

*„...16. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, pokud se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech a nejedná se o příjem osvobozený od daně nebo příjem, který není předmětem daně, nebo o příjem ve formě daru účelově poskytnutého na pořízení hmotného majetku nebo na jeho technické zhodnocení....“.*

Na základě tohoto ustanovení je nutné zvýšit základ daně za podmínky, že o daném bezúplatném příjmu nebude účtováno ve výnosech. V případě účtování ve výnosech se bude v takovém případě vycházet z účetnictví (viz. zejména ust. § 23 odst. 1 a 10 a od 1. 1. 2015 také ust. § 21h ZDP). Speciální úprava je pak v případě bezúplatných příjmů v podobě peněžitého daru na pořízení hmotného majetku a jeho technické zhodnocení, kdy takové příjmy snižují vstupní cenu a zároveň nejsou předmětem daně (§ 29 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 9 ZDP).

Související právní úpravou, k § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP je ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP, které naopak umožňuje základ daně snížit:

*8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech,*

#### **Důvodová zpráva k § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP**

*„...Obecně v návaznosti na inkorporaci daně darovací do zákona o daních z příjmů bude poplatník povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o hodnotu bezúplatného příjmu (daru), pokud o tomto příjmu nebude účtovat ve výnosech nebo pokud se nebude jednat o příjem osvobozený, resp. příjem, který*

*nebude předmětem daně. V situaci, kdy tento bezúplatný příjem využije k dosažení dalších příjmů, navrhuje se, aby mohl o hodnotu tohoto příjmu výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji snížit. Pokud bezúplatný příjem obdrží poplatník, který ho nevyužije pro dosahování dalších zdaňovaných příjmů (v podnikání), výsledek hospodaření ani rozdíl mezi příjmy a výdaji snižovat nebude...“.*

Tato úprava je logická, protože vychází z toho, že pokud by poplatník obdržel jako bezúplatný příjem peněžní prostředky a ty následně použil způsobem splňujícím podmínky § 24 odst. 1 ZDP, byl by celkový základ daně stejný – tzn. příjem peněžních prostředků by byl zdanitelný příjem a vynaložení prostředků by bylo daňově relevantním nákladem. Pokud půjde o poskytnutí nepeněžitého plnění (bezúplatný příjem), bude výsledný dopad na základ daně z příjmů u příjemce kombinací ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP stejný. Příkladem aplikace dané právní úpravy může být situace, kdy například malíř pro firmu zadarmo vymaluje kancelář. Na straně dané firmy bude základ daně zvýšen dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a zároveň vzhledem k používání dané kanceláře pro účely podnikání bude možné základ daně o tu samou částku snížit dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

Domníváme se, že stejným způsobem je možné aplikovat dané ustanovení na:

a) Bezúročné zápůjčky, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití poskytnutých peněžitých prostředků z titulu bezúročné zápůjčky, resp. uspořené prostředků, které nebude možné vynaložit na úroky.

b) Výpůjčky a výprosy, kdy splnění podmínky pro aplikaci § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP je nutné testovat ve vztahu k použití majetku získaného výpůjčkou či výprosem.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví. Opačný výklad by představoval nepřipustnou diskriminaci mezi FO a PO, což bez relevantního odůvodnění takového postupu není možné (viz. rozsudek NSS 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15.5.2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15.5.2014).

V dané souvislosti je nutné zdůraznit, že v případě bezúročné zápůjčky, dále v případě výpůjčky a výprosu, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, jelikož došlo k vypuštění věty, která vycházela z toho, že ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se použije i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule. Z relevantní judikatury totiž jednoznačně vyplývá, že dle znění platného do 31.12.2013 se ustanovení § 23 odst. 7 ZDP v takových případech nemělo aplikovat (viz. 5 Afs 174/2006-70, 5 Afs 143/2006-72 ze dne 17.8.2007, 2 Afs 146/2006-76 ze dne 17.7.2007).

## **2.1. Závěr k bodu 2.**

2.1.1 V případě, kdy je poplatníkovi bezúplatně poskytnuta služba (například vymalování kanceláře, zadarmo vedené účetnictví a podobně), kterou využije tak, že jsou naplněny podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP (přičemž nejde o použití na příjmy, které nejsou předmětem daně a jsou od daně osvobozeny), bude postupováno tak,

že o stejnou částku bude základ daně zvýšen (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP) a zároveň bude o stejnou částku základ daně snížen (§ 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2. Stejným způsobem, jak je uvedeno v bodě 2.1.1., bude postupováno v případě:

2.1.2.1. Bezúročných zápůjček, kdy o neuplatněný obvyklý úrok bude u příjemce takové bezúročné zápůjčky základ daně zvýšen a zároveň v případě, kdy použití prostředků z titulu zápůjčky splní podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP, bude základ daně o tu samou částku snížen (kombinace ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP).

2.1.2.2. výpůjček a výpros, kdy o hodnotu majetkového prospěchu získaného přijetím bezúplatné výpůjčky či výprosy majetku bude u příjemce výpůjčky (vypůjčitele) či výprosy (výprosník) základ daně zvýšen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a současně o tožnou částku bude základ daně snížen dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

2.1.3. V případě bezúročné zápůjčky, a dále v případě výpůjčky a výprosy, nebude od 1.1.2015 aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Výjimkou mohou být pouze případy zneužití práva, kdy skutečným obsahem právního jednání bude úplatné plnění. V případě aplikace ustanovení § 23 odst. 7 ZDP u poskytovatele, nemůže být u příjemce použitý postup pro zdanění bezúplatného příjmu zejména dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ve spojení s § 23 odst. 6 ZDP.

2.1.4. Závěry dle bodu 2.1.1 až 2.1.3. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

### **Stanovisko GŘ**

#### **K bodu 2.1.1.**

**Souhlas se závěrem.**

#### **K bodu 2.1.2.1**

**Se závěrem lze souhlasit.**

**Pro úplnost je nutné zdůraznit, že, pokud bude u bezúročné zápůjčky o neuplatněný obvyklý úrok u příjemce takové bezúročné zápůjčky základ daně zvýšen podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 16. ZDP, pak § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP lze při dodržení všech zákonem stanovených podmínek použít na stejnou částku pouze za předpokladu, že poplatník doloží, že zápůjčkou získané peněžní prostředky v plné výši použil na dosažení, zajištění a udržení příjmů.**

**Bezúplatný příjem v podobě majetkového prospěchu z titulu bezúročné zápůjčky bude pro účely ZDP oceněn pro účely daně z příjmů právnických osob podle § 23 odst. 6 ZDP (tj. podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku), pro účely daně z příjmů fyzických osob podle § 3 odst. 3 ZDP.**

#### **K bodu 2.1.2.2.**

**Souhlas se závěrem.**

**K závěrům 2.1.1. a 2.1.2. je nutné na základě výše uvedeného podotknout, že nemusí vždy platit, že se bude základ daně zvyšovat i snižovat o stejnou částku.**

**K bodu 2.1.3.**

**Lze souhlasit s tvrzením že, v případě bezúročné zápůjčky, výpůjčky a výprosy, nebude u věřitele aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Výjimkou budou samozřejmě vždy případy, kdy dochází k zastření skutečného stavu stavem formálně právním podle daňového řádu.**

**V případě zastření skutečného stavu (úplatného) stavem formálně právním (bezúplatným) nebude u dlužníka aplikováno ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 proto, že mu nevzniká majetkový prospěch.**

**K bodu 2.1.4**

**Souhlas se závěrem.**

### **3. Forma uplatnění práva na snížení základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP**

Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP v plném rozsahu zní, cit.: „*Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 c) lze snížit o 8. hodnotu bezúplatného příjmu poplatníka, o kterou byl zvýšen výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 3 písm. a) bodu 16, pokud je tento bezúplatný příjem využit k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozené, a o bezúplatném příjmu nebylo účtováno v nákladech*“

Z citovaného textu vyplývá, že toto snížení výsledku hospodaření výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji je dispozitivní – viz „*lze snížit*“.

Dle našeho názoru však platí, že toto snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP při současném uplatnění příslušných procesních postupů ze strany daňového subjektu. Pro zohlednění této položky snižující základ daně správcem daně je nutnou podmínkou její aktivní uplatnění a prokázání daňovým subjektem v probíhajícím daňovém řízení u správce daně

#### **3.1. Závěr k bodu 3.**

V návaznosti na naplnění jednoho ze základních principů správy daní – tj. správné stanovení daně – platí, že snížení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji při stanovení základu daně dle § 23 odst. 3. písm. c) bod 8 ZDP provede poplatník či správce daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího řízení vždy, když budou naplněny podmínky ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP při současném uplatnění příslušných procesních postupů ze strany daňového subjektu. Pro zohlednění této položky snižující základ daně správcem daně je nutnou podmínkou její aktivní uplatnění a prokázání daňovým subjektem v probíhajícím daňovém řízení u správce daně.

**Stanovisko GŘ****Souhlas se závěrem.**

*Možnost snížení výsledku hospodaření dle § 23 odst. 3 písm. c) ZDP) je právem, nikoliv povinností daňového subjektu. Správce daně pak ke snížení výsledku hospodaření dle citovaného ustanovení přihlíží pouze tehdy, pokud bylo poplatníkem uplatněno a prokázáno. Správce daně toto snížení nemůže uplatnit sám proti vůli daňového subjektu.*

**4. O jakou částku upravovat základ daně v návaznosti na popis a závěry obsažené v bodě 2.**

Jak bylo v předcházejícím bodě 2. uvedeno, dochází v popsáných případech realizace bezúplatných příjmů k úpravě základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP. V těchto ustanoveních však ZDP neřeší částku, resp. výši úpravy základu daně. Pro tyto účely je nutno získané (přijaté) bezúplatné příjmy rozdělit do dvou kategorií:

- a) peněžní
- b) nepeněžní (tj. včetně různých majetkových prospěchů)

ad a) zde není problém s určením výše (částky) úpravy základu daně – částka zvyšující základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP bude dána jmenovitou hodnotou získaných peněžních prostředků (peněžních darů); základ daně pak bude ve většině případů snížen prostřednictvím řádně zaúčtovaného nákladu (při splnění podmínek § 24 odst. 1, popř. navazujících ustanovení ZDP), který bude následně hrazen ze získaných peněžních darů

ad b) v tomto případě je dle našeho názoru nutno pro účely správného vyčíslení základu daně použít pro ocenění nepeněžního bezúplatného příjmu (včetně majetkového prospěchu) úpravu z ustanovení § 23 odst. 6 ZDP a ocenit tyto nepeněžní příjmy podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, pokud ZDP nestanoví jinak (viz. např. nepeněžní příjem u pronajímatele z titulu bezúplatně přenechaného tech. zhodnocení provedeného nájemcem).

**4.1. Závěr k bodu 4.**

V návaznosti na závěry provedené v rámci bodu 2. a 3. a dále v návaznosti na popis obsažený výše v bodu 4. doporučujeme přijmout závěr, že při splnění podmínek uvedených v ustanoveních § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP, je dopad těchto ustanovení do úprav základu daně neutrální – tzn., že totožná částka je položkou zvyšující a současně i položkou snižující výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji. Tento neutrální dopad do základu daně platí za podmínky, že celá částka bezúplatného příjmu plní podmínky pro snížení základu daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP. Uvedený postup platí např. i v případě opakujících se plnění a jejich ocenění v návaznosti na § 3 odst. 3 písm. b) ZDP – tj. jednorázové zvýšení i snížení výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP o celý pětinašobek hodnoty ročního plnění.

**Stanovisko GFŘ**

Souhlas se závěrem.

Dojde-li ke zvýšení základu daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP, bude **totožná částka** zároveň částkou snižující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP a tato úprava bude ve svém důsledku neutrální.

Podle názoru GFŘ bude základ daně snížen pouze o částku, která splní podmínky pro snížení základu daně.

**Příklad:** Dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16. ZDP bude zvýšen základ daně o hodnotu bezúplatného příjmu 100, k dosažení zajištění a udržení příjmů daňový subjekt použije pouze částku ve výši 60, o kterou sníží základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP. U částky 40 daňový subjekt neprokáže splnění podmínky § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP, a proto o tuto částku nebude snížen základ daně.

Souhlas se způsobem ocenění peněžních i nepeněžních bezúplatných příjmů uvedeným v písmenech a) i b). V obou případech se použije ocenění podle § 23 odst. 6 ZDP, tj. podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.

Na straně fyzických osob se majtkový prospěch oceňuje podle § 3 odst. 3 ZDP.

**4.2. Závěr k bodu 4.**

Postupy a závěry obsažené výše v předcházejících bodech pak platí v případech dodatečné změny výše částky bezúplatného příjmu např. z důvodu dodatečného zjištění jiného ocenění tohoto bezúplatného příjmu.

**Stanovisko GFŘ**

Souhlas se závěrem.

**4.3. Závěr k bodu 4.**

S ohledem na neutralitu popsanou v bodě 4.1. tohoto příspěvku je daňový subjekt povinen řádně prokázat ocenění bezúplatného příjmu zejména v případech, kdy nebude mít právo na plné uplatnění částky snižující základ daně dle § 23 odst. 3 písm. c) bod 8. ZDP.

Výše uvedené závěry doporučujeme přijmout i s ohledem na skutečnosti dále popsanné v následujícím bodě 5, který navazuje na dosti nejasné a nejednoznačné znění důvodové zprávy k předmětným ustanovením.

**Stanovisko GFŘ**

Daňový subjekt bude bez ohledu na zmiňovanou neutralitu postupovat dle stanoveného způsobu ocenění (viz stanovisko k bodu 4.1.) a výši ocenění musí být vždy schopen prokázat ve smyslu ustanovení § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

## **5. Případy, kdy nejde o bezúplatný příjem a důsledky, které z toho vyplývají**

V dané souvislosti vzniká otázka, zda všechny případy, kdy zde není úhrada, je nutné posoudit z hlediska ZDP jako bezúplatný příjem (tento pojem není v ZDP jakkoliv blíže definován) se všemi důsledky, které z tohoto vyplývají a to i v souladu s tím, co je výše uvedeno pod bodem 2. *Zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného příjmu.* Domníváme se, že tomu tak není, o čemž svědčí i důvodová zpráva k novele zákona č.267/2014 Sb.:

Důvodová zpráva K § 19b odst. 1 písm. d):

*„...Dále se z důvodu zajištění stejného daňového režimu majetkového prospěchu z bezúplatného poskytování věcí k užití u daně z příjmů fyzických a právnických osob se tento příjem přesouvá z režimu vynětí předmětu daně do režimu osvobození od daně z příjmů. Současně se navrhuje obdobný limit pro osvobození jako u daně z příjmů fyzických osob v § 4a písm. m) bodě 4.*

*Samotná forma „smlouvy o výpůjčce nebo výprose“ nemusí automaticky znamenat, že se jedná o bezúplatný příjem. Tato smlouva může být součástí daleko širších smluvních ujednání v rámci ekonomických vztahů.*

*Navržená úprava se proto nepoužije například u výpůjčky v režimu zajištění závazku převodem práva, kde vypůjčitel nezískává žádný prospěch a tento institut je v první řadě využíván k eliminaci rizik na straně věřitele a je srovnatelný se zástavním právem v případě nemovitostí. Stejně tak se nepoužije při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele a dále v případě výpůjček muzejních a galerijních předmětů pro různé expozice u veřejně prospěšných poplatníků.....“.*

Z výše uvedené důvodové zprávy vyplývá, že v případech zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a také při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek pro půjčitele, se pro účely ZDP nejedná o bezúplatný příjem. Tento výklad vychází z ekonomické podstaty popsanych operací. Je samozřejmé, že vlastní výpůjčka je sama o sobě i v těchto případech bezúplatná. Je však nezbytné zohlednit i ostatní související a vzájemně provázané právní vztahy. Z nich pak jednoznačně vyplývá, že bezúplatný příjem vypůjčiteli v těchto případech nevzniká. Je totiž nezbytné zohlednit ekonomickou podstatu daných vzájemně provázaných právních vztahů (viz. například rozsudek II. ÚS 438/2001 ze dne 2. 10. 2002). V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou jde z ekonomické podstaty věci o formu pořízení majetku. Při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek jde o součást smluvních podmínek úplatné operace (dodávek zboží), která je obecně pro obě strany ekonomicky výhodná i při zohlednění předmětné výpůjčky. Proto v těchto případech nebude na straně vypůjčitele docházet k dodanění z titulu bezúplatného příjmu.

Domníváme se, že v souladu s touto ekonomickou podstatou daných operací je nezbytné na uvedené dva případy pohlížet i z hlediska možnosti uplatnění nákladů na opravy vypůjčeného majetku. To znamená, že v těchto případech je možné u vypůjčitele uplatňovat náklady na opravy do daňově uznatelných nákladů a to i v případech kdy se nejedná o běžné (obvyklé) opravy dle § 2199 odst.1 o.z.. Tento závěr není v rozporu ani s rozhodnutím NSS 2 Afs 76/2009-81 ze dne 5.2.2010 + I.



ÚS 1245/10 ze dne 15.9.2010. Toto rozhodnutí řešilo specifický případ pronájmu pily mezi podnikateli, což je jiná situace, než výše uvedené dva případy.

Výše uvedené závěry platí i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP (bez ohledu na to, zda vedou či nevedou účetnictví). To platí bez ohledu na to, že uvedená část důvodové zprávy se týká pouze PO. Opačný výklad by představoval nepřipustnou diskriminaci mezi FO a PO, což je nepřipustné (viz. 8 Afs 66/2013-49 ze dne 15. 5. 2014, 8 Afs 67/2013-49 ze dne 15. 5. 2014). Mimo to z důvodové zprávy nevyplývá, že by v případě FO měl v těchto případech platit jiný výklad než v případě PO. Takový závěr by byl v rozporu s ekonomickou podstatou věci, jak je popsáno výše.

Dále se domníváme, že existují i jiné případy, kdy není sjednána cena a přesto v těchto případech nevzniká bezúplatný příjem. Pokud vyjdeme z ekonomické podstaty dané transakce, je dalším takovým případem

a) Poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem do obchodní korporace či družstevníka do družstva. V těchto případech je totiž také nutné vyjít z ekonomické podstaty dané operace. Prospěch z takovéto bezúročné zápůjčky nenaplňuje již ze své ekonomické podstaty charakteristiku bezúplatného plnění. Při poskytnutí bezúročné zápůjčky společníkem za účelem posílení finanční situace společnosti je dle našeho názoru nesporné, že lze objektivně identifikovat protiplnění získané ve vztahu k poskytnutému financování (spočívající zejména v očekávaném zvýšení hodnoty podílu, příp. možnosti získání vyšších podílů na zisku). To, že nejde na straně obchodní korporace či družstva o bezúplatný příjem, vyplývá z toho, že obchodní korporace použije poskytnuté i uspořené prostředky k dosažení vyššího zisku. Tím, že zde nebudou účtovány úroky, bude mít obchodní korporace vyšší zisk a tím i vyšší vlastní kapitál. Společník tedy neposkytuje obchodní korporaci bezúplatnou zápůjčku proto, aby se společnost obohatila, ale proto, aby naopak došlo k nárůstu zisku a vlastního kapitálu obchodní korporace. Lze ostatně též argumentovat, že případný prospěch získaný v souvislosti bezúročnou zápůjčkou společníka má z ekonomického hlediska obdobné dopady jako zvýšení jeho vkladu do vlastního kapitálu společnosti, což dle existujících výkladů nepředstavuje bezúplatný příjem přijímající společnosti. V případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál, ostatně judikatura jednoznačně potvrdila závěr, že nejde o bezúplatnou operaci (viz. 7 Afs 100/2012 ze dne 27.2.2013, 7 Afs 3/2005-80 ze dne 27.7.2006-NSS 12/2006, str. 1099 č. 996/2006 Sb). Podobně jako v případě vkladu nezvyšujícího základní kapitál dochází i v tomto případě k navýšení vlastního kapitálu. To se pozitivně projeví na výši vlastního kapitálu obchodní korporace či družstva i na výši zisku a tím i na vyšších podílech na zisku. Všechny tyto skutečnosti jsou z pohledu společníka pozitivní a následně se projeví i na jeho následných vyšších příjmech (ať již z titulu prodeje obchodního podílu či podílu na zisku). Nadto, byla nová úprava bezúplatných plnění zavedena do ZDP v souvislosti s „včleněním“ úpravy daně darovací do ZDP. V zásadě by tedy rozsah případů, na které dopadá nová úprava bezúplatných plnění, neměl být odlišný. Tento výklad je v souladu s ustálenou správní praxí z hlediska právní úpravy platné do 31.12.2013, kdy se z hlediska daně darovací dlouhodobě MF i GFR vycházelo z toho, že nejde o bezúplatnou operaci, kdy by bylo nutné dodávat na straně společnosti majetkový prospěch (viz. například, Stanovisko MF ze dne 14. 5. 1998 „Půjčka společníka do společnosti“ – bezúročná půjčka společníka do společnosti nepředstavuje majetkový

prospěch. (Ing. Zdeněk Morávek, *Poskytnutí úvěrů a půjček mezi jednateli, společníky a společnostmi DHK 21/2009, str. 13*), *Odpověď Ing. Bachora na dotaz č.2 na str. 64 FDÚB I/2009, Odpověď Ing. Bachora na dotaz č. 2 na str. 50 až 51 (FDÚB II/2009) Ing. Drahomíra Martincová, Zápůjčky (bezúročné a nízkouročené) v roce 2014 z hlediska daně z příjmů, str. 43-48, FDÚB IV/2014*). Interpretace, že by shodná situace měla být vykládaná pro účely ZDP odlišně, by tak byla v přímém rozporu s dřívější správní praxí v oblasti daně darovací a daňovým režimem bezúplatných plnění. Výše nastíněný koncept je ostatně promítnut také v úpravě cen obvyklých. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP explicitně umožňuje odchýlit se od pravidel tržních podmínek v případech, kdy člen korporace poskytuje své korporaci financování a případná odměna za tuto službu je sjednána nižší, než jaká by byla dosažena v případě, že by se jednalo o nespojené subjekty.

Obdobně by (ze stejných důvodů, jak je uvedeno výše) uvedené závěry měly platit i v případě:

a) Ručení společníka za obchodní korporaci (její dluhy), které je členem a družstevníka za družstvo. Ekonomická podstata tohoto vztahu je shodná s poskytnutím bezúročné zápůjčky uvedené v bodě a). Navíc záměr respektovat uvedenou ekonomickou podstatu takových vztahů dle našeho názoru vyplývá i z důvodové zprávy.

b) Vznik jakéhokoli právního vztahu ze zákona popř. jiného právního předpisu, který nemůže poplatník přímo ovlivnit. Jako příklad lze uvést zákonné ručení za dluhy v případě rozdělení obchodní společnosti v návaznosti na příslušná ustanovení zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění p.p. – při tomto (samozřejmě bezúplatném zákonném) ručení dle našeho názoru u příjemce ručení nevzniká žádný majetkový prospěch, který by měl zvyšovat základ daně, ale přitom při běžném smluvním bezúplatném ručení lze sledovat vznik majetkového prospěchu a pak uplatnění postupů dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP. Podobnými případy je například:

b1) Daňové ručení například v případě daně z nabytí nemovité věci, když poplatníkem je převodce.

b2). Ručení v případě převodu obchodního závodu dle § 2177 odst. 1 o.z. a § 2182 odst. 2 o.z.

## **5.1. Závěr k bodu 5.**

5.1.1. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek, nejde o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně u vypůjčitele.

5.1.2. V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou a dále při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek může vypůjčitel uplatnit náklady na opravy odpovídající běžnému užívání v rozsahu sjednaném ve smlouvě o výpůjčce nebo v případech, kdy povinnost provedení oprav vyplývá z právních předpisů.

5.1.3. Závěry dle bodu 3.1.1 a 3.1.2. se uplatní i v případě fyzických osob s příjmy dle § 7 ZDP a § 9 ZDP, a to ať již vede či nevede daná fyzická osoba účetnictví.

5.1.4. V případě bezúročné zápůjčky společníka do obchodní korporace či družstevníka do družstva nejde o u obchodní korporace o bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.5. V případě ručení společníka za obchodní korporaci a družstevníka za družstvo nevzniká bezúplatný příjem, který by měl vést ke zvýšení základu daně na straně obchodní korporace či družstva.

5.1.6. Při vzniku bezúplatného právního vztahu přímo ze zákona, popř. jiného právního předpisu nedochází k bezúplatnému příjmu. Jako příklad lze uvést případy, kdy jiný právní předpis stanoví ručení (ručení přímo na základě právní úpravy) což může být například:

5.1.6.1. Daňové ručení například v případě daně z nabytí nemovité věci, když poplatníkem je převodce.

5.1.6.2. Ručení za vzájemné dluhy v případě rozdělení dle § 257 ZP a § 258 zákona o přeměnách,

5.1.6.3. Ručení v případě převodu obchodního závodu dle § 2177 odst. 1 o.z. a § 2182 odst. 2 o.z.

## **Stanovisko GFR**

### **K bodu 5.1.1.**

**Souhlas se závěrem.**

### **K bodu 5.1.2.**

**Souhlas se závěrem.**

*V případě zajištění závazku převodem práva s následnou výpůjčkou platí, že za předpokladu, že výpůjčitel vynaloží náklady nad rámec svých povinností stanovených obecným právním předpisem nebo smluvním ujednáním, se nebude u výpůjčitele jednat o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.*

*Při výpůjčce strojů, zařízení, šablon a forem pro zajištění smluvních dodávek lze souhlasit se závěrem, že výpůjčitel je oprávněn náklady na opravu uplatnit v základu daně.*

### **K bodu 5.1.3.**

**Souhlas se závěrem, že je nutné postupovat stejným způsobem jak u právnických osob, tak u podnikajících fyzických osob.**

### **K bodům 5.1.4. a 5.1.5.**

**Souhlas se závěrem s výjimkou případů, kdy vůle společníka směřuje k poskytnutí bezúplatného plnění (viz modelový příklad):**

*Společnost pořádá dětský den pro děti z dětského domova, přičemž by chtěla pro tyto účely najmout nafukovací skákací hrad. Nájem od třetí osoby je podmíněn složením určité zálohy, pro jejíž úhradu dočasně zapůjčí peníze společník (nepožaduje přitom úrok). Společník tuto zápůjčku provede právě za tímto účelem. Tento vztah pak již nelze hodnotit standardní optikou společník-společnost, ale vstupuje tam odlišný prvek od toho, že společník chce vybavit svou společnost zdroji,*

*a to prvek altruismu a vzdání se určité majetkové hodnoty (v podobě dočasné dispozice s majetkem).*

*K bodu 5.1.6.*

*Lze souhlasit, že v případě, kdy právní předpis přímo stanoví povinnost ručení, tj. ručení vzniká přímo ze zákona, nelze tento bezúplatný právní vztah posuzovat pro účely ZDP jako bezúplatný příjem.*

## **6. Návrh na opatření**

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

### **468/16.12.15 Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné činnosti**

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7  
Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv.3826

#### **1 Bezplatný výkon funkce nebo jiné činnosti**

V §59 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, je uvedeno: *“není-li odměňování ve smlouvě o výkonu funkce sjednáno v souladu s tímto zákonem platí, že výkon funkce je bezplatný”*. Pokud tedy nemá člen orgánu sjednanou odměnu, vykonává obecně funkci bezúplatně.

Obdobně je možné, aby fyzická osoba vykonávala bezúplatně pro jinou osobu další funkce (např. funkci člena výboru pro audit nebo jiného výboru, kdy výbor není orgánem společnosti – např. výbor pro kvalitu, výbor pro odměňování apod.), či jiné činnosti (např. poradenství v rámci marketingových akcí apod.).

Za předmět daně z příjmů fyzických osob nelze považovat situace, kdy korporace hradí náklady spojené s výkonem funkce člena orgánu fyzickou osobou. V praxi nastávají následující situace:

i) Korporace svým jménem a na své náklady nese náklady spojené s funkcí člena orgánu, jako jsou zejména náklady na dopravu (např. letenky) a ubytování při zasedání orgánu, odborný rozvoj člena orgánu v přímé souvislosti s funkcí člena orgánu a poskytnutí telekomunikačních prostředků a telekomunikačních služeb nutných pro efektivní výkon funkce.

ii) Korporace hradí členovi svého orgánu v penězích náhradu nákladů, které člen vynaložil v přímé souvislosti s funkcí člena orgánu, a to v rozsahu a ve výši, kterou stanoví zákoník práce pro cestovní náhrady poskytované zaměstnancům zaměstnavatelem, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce.

#### **2 Bezúplatný výkon z pohledu ZDP**

Pokud by byla funkce člena orgánu nebo činnost člena výboru, který není orgánem nebo činnost poradce apod. vykonávána bezúplatně (dale “výkon funkce/činnosti”), předpokládáme, že tento výkon funkce/činnosti by neměl dopad do daně z příjmů na straně člena orgánu, výboru či osoby poskytující tuto činnost a ani na straně osoby, v jejímž orgánu či výboru osoba bezúplatně působí či vykonává jinou bezúplatnou činnost.

Rovněž tak nemá na straně člena orgánu žádné dopady do daně z příjmů situace, kdy korporace zajišťuje hmotné podmínky pro výkon funkce (doprava, ubytování, odborný rozvoj, technické vybavení) anebo korporace hradí v penězích členovi orgánu jeho náklady spojené s výkonem funkce, a to do výše náhrad dle § 6 odst. 7 ZDP (cestovní náhrady).

Odůvodnění názoru:

## **2.1 Dopad na straně fyzické osoby vykonávající funkci/činnost**

Bezúplatně vykonávaná funkce/činnost znamená, že fyzické osobě vykonávající funkci/činnost nevzniká zdanitelný příjem, neboť nedochází k navýšení majetku fyzické osoby v souvislosti s výkonem funkce/činnosti. Tuto skutečnost potvrdila i judikatura Nejvyššího správního soudu, např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136 konstatuje: „*lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.*“

Fyzická osoba a to ani spojená fyzická osoba ve smyslu §23 odst. 7 ZDP tedy nemůže dosáhnout zdanitelného příjmu, pokud se příjem reálně neprojevil v majetkové sféře této fyzické osoby, resp. nedošlo k navýšení majetku fyzické osoby.

Výše uvedené pak platí i v situacích, kdy korporace zajišťuje členovi svého orgánu podmínky pro výkon jeho funkce anebo mu v penězích poskytuje náhradu nákladů vynaložených členem orgánu v souvislosti s výkonem jeho funkce.

Zajištění podmínek pro výkon funkce na straně člena orgánu vůbec nepředstavuje jeho reálný příjem ve smyslu navýšení majetku, a proto nelze o zdanění tohoto „fiktivního“ příjmu uvažovat. To plyne z judikatury<sup>1</sup>, podle které zajištění podmínek umožňujících splnit závazek vyplývající ze smlouvy nelze považovat za příjem podléhající dani z příjmu fyzických osob. Není přitom podstatné, zda jde o příjem podle příkazní nebo jiné smlouvy, neboť obdobné vynětí platí pro zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 7 písm. e) ZDP.<sup>2</sup>

Z judikatury také plyne<sup>3</sup>, že pojmy „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ použité v ZDP jsou širší než pojmy v zákoníku práce. Cestovní náhrady (ve smyslu pojmu „cestovní náhrady“ uvedeném v §152 zákoníku práce) lze vyplácet i jiným osobám, než pouze těm v pracovním poměru. To vyplývá jednak ze smluvní volnosti, jednak ze systematiky ZDP, který v § 6 odst. 7 počítá s náhradami cestovních výdajů v souvislosti s výkonem závislé činnosti (tedy náhrada od zaměstnavatele zaměstnanci v širším daňovém smyslu dle § 6 odst. 1 ZDP). Pro uplatnění vynětí cestovní náhrad poskytnutých členovi orgánu dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP ze

<sup>1</sup> Rozsudek ÚS, č.j. II ÚS 686/05

<sup>2</sup> Podle důvodové zprávy k návrhu z.o.S. č. 344/2013 Sb. bylo toto ustanovení do ZDP vloženo pro právní jistotu poplatníků i správců daně. Jde o výdaje (náklady) zaměstnavatele, ze kterých zaměstnanci nemají žádný majetkový prospěch. Jde zejména o náklady vynaložené na vybavení, osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, na pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců..

<sup>3</sup> Rozsudek NSS, č.j. I Afs 87/2015, bod 20

zdanění tedy není podstatné, zda v souvislosti s výkonem činnosti plyne tomuto členovi též jiný příjem ve formě odměny za tuto činnost.

## **2.2 Dopad na straně osoby, ve které je funkce/činnost vykonávána**

U právnické osoby jsou předmětem daně z příjmů pouze příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (§18 odst. 1 ZDP). Bezúplatným výkonem funkce/činnosti fyzické osoby ve vztahu k právnické osobě nedochází rozhodně k nakládání s majetkem právnické osoby ale také ani k realizaci jakékoli činnosti této právnické osoby. S ohledem na §18 odst. 1 ZDP se tak lze domnívat, že pokud právnická osoba nevykonává sama činnost či nenakládá se svým majetkem, nemůže ani realizovat zdanitelný příjem. Současně je třeba zdůraznit, že v návaznosti na zrušení zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí nedošlo k rozšíření předmětu daně z příjmů právnických osob. Na základě této úvahy by tak právnické osobě vůbec nevznikl zdanitelný příjem z titulu výkonu bezúplatné funkce/činnosti fyzické osoby.

I pokud by bylo možné připustit, že by bezúplatným výkonem funkce/činnosti fyzické osoby mohlo dojít k realizaci příjmu z činnosti právnické osoby, je třeba zdůraznit, že judikatura Nejvyššího správního soudu potvrdila, že i pro právnickou osobu platí, že za zdanitelný příjem je možné považovat pouze příjem reálný. Např. v rozsudku ze dne 19.4.2012 č.j. 5 Afs 45/2011-94 Nejvyšší správní soud uvedl, že obdobné závěry pro definici zdanitelného příjmu fyzické osoby platné pro fyzickou osobu platí i pro osobu právnickou: *“Od uvedených závěrů nemá senát nyní ve věci rozhodující důvodu se odchýlit, přitom skutečnost, že ve výše uvedené věci byl posuzován příjem ve vztahu k fyzické osobě, je zcela nerozhodná, neboť závěr o požadavku reálnosti příjmu, nikoli o pouhou jeho „zdánlivost“ či „virtuálnost“, je beze zbytku platný i pro případ, kdy poplatníkem daně z příjmů je osoba právnická.”*

U fyzické osoby jsou příjmem podléhajícím dani z příjmů všechny peněžní i nepeněžní příjmy. Nepeněžní příjem se obecně oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Lze konstatovat, že fyzická osoba a to ani spojená fyzická osoba ve smyslu §23 odst. 7 ZDP, nemůže dosáhnout zdanitelného příjmu, pokud se příjem reálně neprojevil v majetkové sféře této fyzické osoby, resp. nedošlo k navýšení majetku fyzické osoby (odůvodnění viz bod 2.1 výše).

Pokud by bezúplatný příjem mohl být považován za reálný zdanitelný příjem u fyzické nebo právnické osoby, bylo by možné bezúplatný výkon funkce/činnosti fyzické osoby ošetřit na straně příjemce z pohledu zákona odaních z příjmů zvýšením základu daně (dle §23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP) a následným snížením základu daně (dle §23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP). Detailně je zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného zdanitelného příjmu rozebráno předkladateli příspěvku na KOOV č. 452/22.04.15 *„Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů“*. Závěrem využití tohoto způsobu by byl celkový základ daně stejný (jednalo by se o zdanitelný příjem a vynaložení daňově relevantního nákladu) jako v případě, kdy bezúplatný příjem by vůbec nebyl předmětem daně. Co se týká možného vztahu s §23 odst. 7 ZDP, odkazujeme taktéž na zmíněný příspěvek.

Lze tedy učinit závěr, že pokud by byla funkce člena orgánu nebo činnost člena výboru, který není orgánem nebo činnost poradce apod. vykonávána bezúplatně, neměla by tato skutečnost dopad do základu daně z příjmů na straně fyzické a/nebo právnické osoby, v jejímž orgánu či výboru osoba bezúplatně působí či vykonává jinou bezúplatnou činnost.

### **3 Závěr**

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFŘ ke zdanění výkonu bezúplatné činnosti vhodně publikovat.



# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

### **470/20.01.16 Vybrané otázky týkající se započitatelnosti nákladů do odpočtu na výzkum a vývoj**

Předkládají: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS, daňový poradce, č. osv. 4503

#### **1. Úvod**

Cílem příspěvku je potvrdit možnost zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje podle § 34a a násl. zákona o daních z příjmů<sup>4</sup>(„ZDP“) i náklady

- i. na kvalifikující se služby poskytnuté výzkumnou organizací usazenou v jiném členském státě Evropské unie, a
- ii. na kvalifikující se služby poskytnuté institucí obdobnou veřejné vysoké škole zřízené dle zákona o vysokých školách („ZVŠ“)<sup>5</sup>, která je usazena v jiném členském státě Evropské unie, a
- iii. na odměny jednatelů (či jiných členů statutárních orgánů<sup>6</sup>) podílejících se zcela nebo zčásti na uskutečňování projektů výzkumu a vývoje.

Pro účely příspěvku předpokládáme, že všechny ostatní zákonné podmínky pro možnost uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, jsou v diskutovaných případech splněny.

#### **2. Právní rámec**

ZDP vymezuje výdaje, které lze, případně nelze, zahrnout do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje („odpočet“), v ustanovení § 34a a dále. Blíže je daná problematika rovněž rozpracována v pokynu Ministerstva financí D-288<sup>7</sup>.

##### **2.1 Služby poskytnuté výzkumnou organizací usazenou v jiném členském státě Evropské unie**

Do množiny výdajů, které do odpočtu zahrnout podle ZDP lze, patří výdaje na služby pořízené od výzkumné organizace „vymezené v zákoně upravujícím podporu výzkumu a vývoje pro účely poskytování podpory“ za předpokladu, že souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a jedná se o činnosti, náklady na něž by byly běžně započitatelné, pokud by je prováděl sám poplatník.

Zákon o podpoře výzkumu a vývoje z veřejných prostředků<sup>8</sup> („ZV&V“) výzkumnou organizací od roku 2009 definuje jako právnickou osobu, organizační složku státu nebo organizační jednotku ministerstva, zabývající se výzkumem a vývojem

<sup>4</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

<sup>5</sup> Zákon č. 111/1998 Sb., v platném znění - §5 a násl.

<sup>6</sup> Včetně právnické osoby, kterou v postavení statutárního orgánu musí zastupovat zmocněná fyzická osoba – viz § 154 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

<sup>7</sup> Pokyn D-288 čj. 15/96 003/2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jak vyplývá ze změn provedených sdělením MF čj. 15/32 213/2010 uveřejněných ve Finančním zpravodaji č. 4/2010 a sdělením čj. MF-11384/2014/15 uveřejněným ve Finančním zpravodaji č. 4/2014 („pokyn D-288“)

<sup>8</sup> Zákon č. 130/2002 Sb., v platném znění

1. jejímž hlavním účelem je provádět základní výzkum, aplikovaný výzkum nebo vývoj a šířit jejich výsledky prostřednictvím výuky, publikování nebo převodu technologií; jde-li o územní samosprávný celek, ustanovení o hlavním účelu výzkumné organizace se vztahuje na jeho organizační složku,
2. která zisk zpětně investuje do vymezených činností výzkumu a vývoje,
3. k jejímž vymezeným výzkumným kapacitám nebo výsledkům nemají přednostní přístup subjekty provádějící ekonomickou činnost spočívající v nabídce zboží nebo služeb, které by na ni mohly uplatňovat vliv.

S účinností od 1. července 2014 pojem definuje přímo závazné nařízení Komise Evropské unie č. 651/2014 („**Nařízení EU**“). Výzkumnou organizací<sup>9</sup> je dle Nařízení EU subjekt bez ohledu na jeho právní postavení nebo způsob financování, jehož hlavním cílem je provádět nezávisle základní výzkum, průmyslový výzkum nebo experimentální vývoj nebo veřejně šířit výsledky těchto činností formou výuky, publikací nebo transferu znalostí. Pokud tento subjekt vykonává zároveň hospodářské činnosti, je třeba pro financování, náklady a příjmy z těchto hospodářských činností vést oddělené účetnictví. Podniky, jež mohou uplatňovat rozhodující vliv na takovýto subjekt, např. jako podílníci nebo členové, nesmí mít přednostní přístup k výsledkům, jichž dosáhl.

Bez ohledu na soulad ustanovení ZV&V s Nařízením EU, lze jednoznačně dovodit, že ani jeden z uvedených právních předpisů výzkumnou organizaci nijak teritoriálně neomezuje.

Podle Všeobecné dohody o obchodu službami<sup>10</sup> musí Česká republika poskytnout každému subjektu, který má nárok na z ní vyplývající výhody, takové zacházení, které je nejvýhodnější ze všech těch způsobů zacházení, které v daném okamžiku poskytuje jiným obdobným dodavatelům služeb. Podobný přístup má i Evropská dohoda<sup>11</sup>, podle níž Česká republika obecně nesmí se subjekty z jiných členských států nakládat méně příznivým způsobem než s domácími subjekty<sup>12</sup>, pokud k tomu neexistuje legitimní důvod ve smyslu článků 48<sup>13</sup> a 54<sup>14</sup> Evropské dohody. Pokud by

---

<sup>9</sup> Tzv. organizace pro výzkum a šíření znalostí – bod 83 článku 2

<sup>10</sup> Česká republika je signatářem Dohody o zřízení Světové obchodní organizace publikované ve sbírce zákonů Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 191/1995 Sb. Přílohu 1B k této dohodě tvoří Všeobecná dohoda o obchodu službami („**Dohoda o obchodu službami**“), kterou je Česká republika vázána. Ustanovení čl. II odst. 1 (Zacházení podle nejvyšších výhod) této dohody nazvané stanoví: „Pokud jde o kterékoli opatření, na které se vztahuje Dohoda, poskytnete každý člen okamžitě a bezpodmínečně službám a dodavatelům služeb kteréhokoli jiného člena zacházení ne méně příznivé, než které poskytuje obdobným službám a dodavatelům služeb kterékoli jiné země.“

<sup>11</sup> Evropská dohoda zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, vyhlášená sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 7/1995 Sb., v platném znění

<sup>12</sup> Dle ustanovení čl. 45 odst. 1 věty druhé Evropské dohody je Česká republika obecně povinna poskytovat pro podnikání společností ze Společenství zacházení ne méně příznivé, než je poskytováno vlastním společenstvem. Dále je Česká republika při činnosti společností ze Společenství podnikajících v České republice poskytovat zacházení ne méně příznivé, než je poskytováno vlastním společenstvem.

<sup>13</sup> Dle výhrady formulované v čl. 48 Evropské dohody ustanovení čl. 45 Evropské dohody mimo jiné nevylučují, aby Česká republika, použila zvláštních pravidel o podnikání a činnosti na svém území poboček a zastoupení společností druhé strany, v daném případě společností ze Společenství, nezavedených na území České

Česká republika zamýšlela omezit započitatelné náklady pouze na domácí výzkumné organizace, musela by tak podle našeho názoru učinit výslovně. Jelikož česká legislativa žádné takové omezení neklade, lze uzavřít, že pro zahrnutí nákladů není rozhodující, zda povolené činnosti na zakázku dodávala výzkumná organizace usazená v České republice, nebo v jiném členském státě Evropské unie, je-li zahraniční výzkumná organizace v postavení výzkumné organizace dle přímo použitelného Nařízení EU.

#### *Dílčí závěr*

Mezi náklady započitatelné do odpočtu lze započíst i náklady na zákonem o daních z příjmů vymezené služby nakoupené od výzkumné organizace usazené v jiném státě Evropské unie, má-li postavení výzkumné organizace dle přímo použitelného Nařízení EU.

## **2.2 Služby poskytnuté veřejnou vysokou školou usazenou v jiném členském státě Evropské unie**

Do množiny výdajů, které do odpočtu zahrnout podle ZDP lze, patří výdaje na služby pořízené od veřejné vysoké školy za předpokladu, že souvisí s realizací projektu výzkumu a vývoje a jedná se o činnosti, u nichž by byly vynaložené náklady do odpočtu běžně započitatelné, pokud by je prováděl sám poplatník.

ZDP veřejnou vysokou školu nijak teritoriálně neomezuje a ani přímo či nepřímo (formou poznámky pod čarou) neodkazuje na jiný český právní předpis, který by tak činil.

Za veřejnou vysokou školu je však dle českého právního řádu možné považovat výhradně instituci zřízenou v souladu se ZVŠ.

Nicméně, na základě argumentů diskutovaných v předchozí kapitole (princip nediskriminace ve Všeobecné dohodě o obchodu službami a Evropské dohodě) se domníváme, že by bylo vůči obdobám veřejných vysokých škol usazených v jiných členských státech EU diskriminační, pokud by si čeští daňoví poplatníci směli odečíst výdaje jen od českých veřejných vysokých škol.

#### *Dílčí závěr*

Mezi náklady započitatelné do odpočtu lze zahrnout i náklady na zákonem o daních z příjmů vymezené služby nakoupené od veřejné vysoké školy usazené v jiném státě Evropské unie, je-li její forma a postavení srovnatelné s veřejnou vysokou školou zřízenou dle českých právních předpisů.

---

republiky, která jsou odůvodněna právními nebo technickými rozdíly mezi těmito pobočkami a zastoupeními ve srovnání s pobočkami a zastoupeními společností zavedených na území České republiky. Rozdíl zacházení nebude přesahovat rámec toho, co je naprosto nezbytné v důsledku takových právních anebo technických rozdílů.

<sup>14</sup> Dle výhrady veřejného zájmu, formulované v ustanovení čl. 54 Evropské dohody, se ustanovení tohoto oddílu včetně ustanovení čl. 45 Evropské dohody použijí s přihlédnutím k omezením odůvodněným na základě veřejného zájmu, bezpečnosti nebo zdraví.

## 2.3 Odměny členů statutárních orgánů

Jednatelé či členové představenstva jsou ze zákona<sup>15</sup> povinni obchodním vedením společnosti. Judikatura<sup>16</sup> potvrzuje, že obchodní vedení zahrnuje organizaci a řízení podniku, řízení zaměstnanců, rozhodování o provozních záležitostech, tj. např. zásobování, odbyt, reklama, vedení účetnictví a rozhodování o podnikatelských záměrech. Tedy zahrnuje i vedení projektů výzkumu a vývoje, pokud se jim společnost věnuje.

Vztah jednatele ke společnosti může být upraven smlouvou o výkonu funkce, případně v oblasti vnitřního řízení společnosti podle některých právních názorů i pracovní smlouvou. Vzhledem k nejasnosti právní přípustnosti 2 různých smluvních vztahů mezi jednatelem a společností, pro účely další diskuze uvažujeme pouze jednatele se smlouvou o výkonu funkce. Smlouva o výkonu funkce není pracovně právní smlouvou.

V praxi se stává, že jednatel či člen představenstva (dále jen „**jednatel**“) společnosti se podílí v rámci obchodního vedení na projektu výzkumu a vývoje; příkladem mohou nastat následující situace:

- i. jednatel se v rámci obchodního vedení přímo podílí na projektu výzkumu a vývoje,
- ii. jednatel obchodně vede společnost zabývající se výhradně výzkumem a vývojem,
- iii. jednatel se zabývá obchodním vedením společnosti, která se kromě jiného, věnuje i výzkumu a vývoji.

Pokud jednatel za svou práci pobírá odměnu, je otázkou, zda je možné náklad na ni ve výše uvedených situacích zahrnout do odpočtu.

Jelikož je množina nákladů, které lze, případně nelze, zahrnout do odpočtu vymezena pouze obecnými podmínkami a výčtem zakázaných nákladů, lze rovněž jako vodítko použít výkladový pokyn D-288.

Pokyn D-288 odměnu jednatele (na rozdíl od odměn zaměstnanců na základě pracovní smlouvy) nezmiňuje a je nutné vycházet pouze u úpravy obsažené v § 34a a navazujících ustanoveních ZDP.

Zákonnými podmínkami pro uznání nákladu do odpočtu jsou:

- a. souvislost s projektem výzkumu a vývoje,
- b. daňová uznatelnost podle ZDP,
- c. samostatné evidování nákladu, a
- d. neexistence výslovného vyloučení z odpočtu podle § 34b odst. 2 ZDP.

Odměna jednatele

- není z odpočtu vyloučena podle § 34b odst. 2 ZDP,
- je obecně nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy daňově uznatelným nákladem, a

<sup>15</sup> Zákon č. 90/2012, Sb., o obchodních korporacích, v platném znění

<sup>16</sup> Např. usnesení Nejvyššího soudu České republiky, ze dne 5. 4. 2006, sp. zn. 5 Tdo 94/2006.

- lze ji stejně jako jiné typy osobních nákladů (např. na zaměstnance účastníci se projektu výzkumu a vývoje) evidovat samostatně.

Souvislost s projektem je určitě splněna v případě přímé účasti jednatele na projektu. Pokud se jednatel plně věnuje projektu, domníváme se, že ji lze započíst v plném rozsahu. Pokud se jednatel podílí i na jiných činnostech, lze náklad započítat v poměrné části podle času stráveného na výzkumu a vývoji podle samostatné evidence času.

V případě jednatele společnosti, která se zabývá výhradně výzkumem a vývojem, se domníváme, že odměna jednoznačně souvisí s projekty výzkumu a vývoje bez ohledu na to, jestli se jich jednatel přímo účastní nebo nikoli, jelikož jiný předmět činnosti společnost nemá. Odměna je proto plně započitatelná. V případě, že společnost provádí několik různých projektů, rozpočítá se mezi ně odměna jednatele za použití vhodného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

Pokud se jedná o jednatele společnosti, pro kterou je výzkum a vývoj pouze jednou z jejích aktivit, domníváme se, že lze do dopočtu započítat takovou část odměny, která poměrně odpovídá projektu výzkumu a vývoje. Poměrnou část lze určit pomocí ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

#### *Dílčí závěr*

Mezi náklady započitatelné do dopočtu lze započíst i odměny jednatelů (či dalších členů statutárních orgánů), a to

- plně, v rozsahu v jakém se jednatel přímo účastní projektu výzkumu a vývoje (dle evidence stráveného času),
- plně, pokud vede společnost, jejíž jedinou aktivitu je výzkum a vývoj (rozdělení mezi více projektů lze provést na základě ekonomicky zdůvodnitelného kritéria),
- poměrně, pokud vede společnost, jejíž jednou z aktivit je výzkum a vývoj, přičemž poměrná část se určí pomocí vhodného ekonomicky zdůvodnitelného kritéria.

### **3. Závěr**

Navrhujeme potvrdit dílčí závěry obsažené v příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem publikovat.

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

### **471/17.02.16 Bezúplatný příjem z titulu převodu podílu v obchodní korporaci mezi daňovými nerezidenty**

Předkládají: Ing. Radek Novotný, daňový poradce, č. osvědčení 2986

Ing. Michal Dušek, daňový poradce, č. osvědčení 4056

#### **1. Úvod**

V praxi se vyskytují dva protichůdné názory na daňový režim v situaci, kdy dochází k bezúplatnému převodu podílu v obchodní korporaci, která má sídlo na území České republiky, mezi dvěma českými daňovými nerezidenty. Protichůdnost těchto názorů vychází z rozdílného výkladu § 22 odst. 1 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit výklad tohoto ustanovení.

#### **2. Vymezení problému**

##### **2.1 Předpoklady**

Chápeme, že v současné době není zcela ujasněný obsah pojmu bezúplatný příjem. Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že bezúplatný převod podílu v obchodní korporaci představuje pro nabyvatele bezúplatný příjem.

##### **2.2 Situace**

Český daňový nerezident (dále jen „Převodce“) drží podíl v obchodní korporaci, která je českým daňovým rezidentem (dále jen „Podíl“). Převodce převede tento podíl na jiného českého daňového nerezidenta (dále jen „Nabyvatel“).

##### **2.3 Sporná otázka**

Představuje bezúplatný příjem Nabyvatele z titulu bezúplatně nabytého Podílu příjem ze zdrojů na území České republiky, který dle ZDP podléhá dani z příjmů?

##### **2.4 Výkladové varianty**

První výkladová varianta (dále také „**Výkladová varianta č. 1**“) vychází z gramatiky předmětného ustanovení, které pracuje s pojmem: „*příjmy z převodu*“. Při úplatných převodech je nepochybné, že příjem (z titulu sjednané úplaty) získává převodce. Nicméně při bezúplatných převodech lze uvažovat o tom, že příjem (z titulu bezúplatně získaného podílu) získává nabyvatel. Dle výkladové varianty č. 1 v posuzované situaci Nabyvatel realizuje příjem ze zdrojů na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

Druhá výkladová varianta (dále také „**Výkladová varianta č. 2**“) bere v potaz i další výkladové metody, které podporují závěr, že bezúplatný příjem z převodu podílu v obchodní korporaci nespadá pod předmětné ustanovení. Dle výkladové varianty č.

2 v posuzované situaci Nabyvatel nerealizuje příjem ze zdrojů na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

### 3. Relevantní právní úprava

#### 3.1. **Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP ve znění účinném od 1. ledna 2009**

Předmětné ustanovení bylo do ZDP včleněno zákonem č. 2/2009 Sb., a to s účinností od 1. ledna 2009. Jeho znění, které se nezměnilo do 31. prosince 2013, bylo následující: „*příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky*“.

Důvodová zpráva k zákonu č. 9/2009 Sb. k tomuto ustanovení uvádí: „*Navrhuje se doplnit definici zdroje příjmů tak, aby plně odpovídala politice České republiky při vyjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění. Řada účinných smluv o zamezení dvojího zdanění dává České republice právo na zdanění příjmů z prodeje nemovitostí umístěných na jejím území, resp. podílů ve společnostech se sídlem na jejím území, bez ohledu na to, zda příjem plyne od daňového rezidenta nebo nerezidenta. Pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění umožňuje zdanit příjem ve státu zdroje, Česká republika by měla tohoto práva využít a příjem by měl být zdaněn, protože v opačném případě je daň vybrána ve druhém smluvním státu.*“ (zvýrazněno autory tohoto příspěvku)

Z výše uvedeného vyplývá, že smyslem a účelem nově včleněného ustanovení bylo rozšířit výčet příjmů ze zdrojů na území ČR o příjem z převodu u prodávajícího, či přesněji řečeno o příjem z (úplatného) převodu u převodce. Tomu ostatně odpovídá i tehdejší podřazení bezúplatného převodu pod daň darovací (blíže viz bod 0 níže).

#### 3.2 **Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP ve znění účinném od 1. ledna 2014**

V návaznosti na rekonstrukci soukromého práva bylo předmětné ustanovení změněno zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. s účinností od 1. ledna 2014, a to následovně: „*příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích, které mají sídlo na území České republiky*“.

Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. k této změně uvádí: „*Změna reaguje na rekonstrukci soukromého práva, konkrétně na zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Ustanovení § 1 odst. 1 zákona vymezuje obchodní korporace jako obchodní společnosti a družstva. Z tohoto důvodu bylo přistoupeno k terminologické změně, která tuto úpravu reflektuje.*“

Uvedená změna tedy pouze reagovala na změnu v terminologii soukromého práva a neměla v úmyslu jakkoli měnit rozsah příjmů spadajících pod toto ustanovení. Nelze však vyloučit, že k této změně mohlo dojít v souvislosti s rozšířením předmětu daně z příjmů v důsledku inkorporace daně dědické a darovací do ZDP, která bylo provedena totožným zákonným opatřením. Touto otázkou se zabýváme v dalších kapitolách tohoto příspěvku.

### **3.3 Bezúplatný převod majetku před 1. lednem 2014**

Bezúplatný převod majetku před 1. lednem 2014 obecně podléhal dani darovací dle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „**ZoDDN**“), nikoliv dani z příjmů. V případě bezúplatného převodu majetku (včetně podílu v obchodní společnosti) bylo klíčovou otázkou, zda byl majetek poskytnut/nabyt na území ČR. V případě, že tomu tak bylo, podléhal bezúplatný převod dani darovací bez ohledu na státní příslušnost, pobyt nebo sídlo převodce a nabyvatele. Naopak v případě, kdy byl majetek poskytnut/nabyt mimo území ČR, podléhal dani darovací pouze v případě, kdy alespoň jedna osoba (převodce nebo nabyvatel) byla buďto fyzickou osobou, která byla občanem ČR s trvalým pobytem na území ČR, nebo právnickou osobou, která měla sídlo na území ČR.

V případě převodu mezi dvěma daňovými nerezidenty (přesněji řečeno fyzickou osobou, která nebyla občanem ČR s trvalým pobytem na území ČR, nebo právnickou osobou, která neměla sídlo na území ČR) tedy bylo rozhodující, zda majetek byl poskytnut/nabyt na území ČR.

### **3.4 Bezúplatný převod majetku od 1. ledna 2014**

S účinností od 1. ledna 2014 byla daň darovací zrušena a předmět této daně (spolu s daní dědickou) inkorporován do zákona o dani z příjmů. V této souvislosti byl rozšířen i výčet příjmů ze zdrojů na území ČR, a to konkrétně v nově včleněném § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP. Podle tohoto ustanovení se za příjem ze zdrojů na území ČR považuje bezúplatný příjem, který plyne od daňového rezidenta (nebo od stálé provozovny).

Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. k tomuto ustanovení uvádí: „*Navrhovaná úprava doplňuje titul pro zdanění příjmů plynoucích zahraničním daňovým rezidentům, a to jednak v souvislosti se zrušením zákona pojednávajícího o dani darovací, kdy nově budou dotčené příjmy spadat do režimu zákona o daních z příjmů, a jednak ...*“

V souvislosti s inkorporací daně dědické a darovací do ZDP tak došlo ke změně v předmětu daně u bezúplatných převodů majetku, kdy je nabyvatelem majetku „daňový nerezident“<sup>17</sup>. Zatímco před 1. lednem 2014 se podle ZoDDN testovala (v prvním kole) osoba převodce (dárce) a případně (v druhém kole) i místo poskytnutí/nabytí majetku, od 1. ledna 2014 se podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP testuje pouze osoba převodce (dárce).

## **4. Výkladové metody**

### **4.1 Jazykový výklad**

Vzhledem k tomu, že ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP používá pojem „*příjmy z převodu*“, lze pomocí prostého (izolovaného) jazykového výkladu uvažovat o závěru,

<sup>17</sup> Pojem „daňový nerezident“ představuje (i) ve vztahu k dani darovací fyzickou osobou, která není občanem České republiky s trvalým pobytem na území České republiky, nebo právnickou osobou, která nemá sídlo na území České republiky a (ii) ve vztahu k dani z příjmů daňového nerezidenta ve smyslu § 17 odst. 4 ZDP.



že bezúplatný příjem nabyvatele z titulu převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR je příjmem ze zdrojů na území ČR bez ohledu na daňový status převodce. V souvislosti s bezúplatným převodem totiž nabyvatel skutečně získává benefit, který obecně podléhá dani z příjmů. To by znamenalo, že v posuzovaném případě by Nabyvatel měl příjem ze zdrojů na území ČR, který dle ZDP podléhá dani z příjmů v ČR. ZDP nicméně v obdobných případech používá poměrně dost roztráštěnou terminologii. V ZDP se vyskytují, či vyskytovaly, následující termíny: příjem z prodeje<sup>18</sup>, příjem z převodu<sup>19</sup>, příjem z úplatného převodu<sup>20</sup>, příjem z nabytí<sup>21</sup> nebo příjem z úplatného nabytí<sup>22</sup>. To podle názoru autorů tohoto příspěvku znamená, že ani prostý (izolovaný) jazykový výklad nedává jednoznačnou odpověď. Pokud by totiž předmětné ustanovení mělo poskryvat příjem na straně nabyvatele, bylo by mnohem příznačnější, aby obsahovalo pojem „příjem z nabytí“ případně „příjem z bezúplatného nabytí“, jak je tomu v jiných ustanoveních ZDP.

Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu navíc vyplývá, že jazykový výklad je pouhé přiblížení k aplikovanému právnímu předpisu.<sup>23</sup> Je tedy nutné zabývat se i dalšími výkladovými metodami (a to zejména v případě, kdy jazykový výklad nedává jednoznačnou odpověď).

## 4.2 Systematický výklad

Systematický výklad vyžaduje, abychom předmětné ustanovení zkoumali nejen izolovaně, nýbrž i ve vazbě na další ustanovení ZDP, případně v širším kontextu.

V této souvislosti je nutné uvést, že každý z výše uvedených druhů příjmů ze zdrojů na území ČR<sup>24</sup> má jinou metodu výběru daně. Zatímco bezúplatné příjmy spadající pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP podléhají srážkové dani ve výši 15 % dle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP (případně ve výši 35 % dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP), příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích spadající pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se zdaňují v daňovém přiznání podávaném poplatníkem. Plátcí příjmů z převodu podílů v obchodní korporaci nicméně může vzniknout povinnost zajistit daň ve výši 10 % dle § 38e odst. 1 písm. b) ZDP.

V případě bezúplatného převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR mezi převodcem, který je daňovým rezidentem, a nabyvatelem, který je daňovým nerezidentem, by při výše uvedeném striktním jazykovém výkladu § 22 odst. 1 písm. h) ZDP byl převodce postaven před nejistotu, zda má z bezúplatného příjmu vypláceného nabyvateli (i) srazit daň nebo (ii) nikoliv a případně srazit zajištění daně.

<sup>18</sup> Například § 4 odst. 1 písm. a) až c) ZDP, § 4 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění účinném před 1. lednem 2015 nebo § 38e odst. 1 písm. a) ZDP.

<sup>19</sup> Kromě diskutovaného ustanovení například § 4 odst. 1 písm. r) ZDP ve znění účinném před 1. lednem 2015, § 10 odst. 1 písm. b) a c) ZDP nebo § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 ZDP.

<sup>20</sup> § 4 odst. 1 písm. r), v) a w) ZDP ve znění účinném od 1. ledna 2015.

<sup>21</sup> Například § 3 odst. 4 písm. a) bod 1 ZDP nebo § 4 odst. 1 písm. u), ze) a zf) ZDP.

<sup>22</sup> § 18a odst. 1 písm. f) ZDP.

<sup>23</sup> Například nález Ústavního soudu ze dne 17. prosince 1997, sp.zn. Pl. ÚS 33/97, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2004, č.j. 3 Afs 24/2004.

<sup>24</sup> Bezúplatné příjmy dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP a příjmy z převodu podílů v obchodních korporacích dle § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že systematika ZDP podporuje závěr, že bezúplatný příjem z titulu (bezúplatného) převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR nespadá pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP, nýbrž toliko pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP.

Pro úplnost uvádíme, že jsme si vědomi věcného záměru novely ZDP, podle kterého má MF v plánu řešit konflikt metod výběru daně s účinností od 1. ledna 2017. MF tedy velmi pravděpodobně ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP tak, že toto ustanovení pokrývá nejen převodce, ale i nabyvatele. S ohledem na argumenty uvedené v tomto příspěvku se však domníváme, že tento výklad ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP nemůže obstát.

### **4.3 Historický výklad**

Historický výklad zkoumá úmysl zákonodárce při přijímání právní normy.

#### **4.3.1 Rozšíření výčtu příjmů ze zdrojů od 1. ledna 2009**

Jak jsme již uvedli v kapitole 3.1 výše, zřejmým cílem zákonodárce, při přijímání zákona č. 2/2009 Sb., bylo včleněním nového § 22 odst. 1 písm. h) do ZDP rozšířit výčet příjmů ze zdrojů na území ČR o příjem z titulu (úplatného) převodu podílu u převodce, nikoliv o příjem z titulu (bezúplatného) převodu podílu u nabyvatele.

#### **4.3.2 Inkorporace daně dědické a darovací pod daň z příjmů**

Z důvodové zprávy k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. nelze vyčíst,<sup>25</sup> že by cílem zákonodárce bylo rozšířit množinu příjmů spadajících pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP o bezúplatný příjem (z titulu bezúplatného převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR) u nabyvatele.

Nic v důvodové zprávě také nenaznačuje, že by bezúplatný příjem z tohoto titulu plynoucí daňovému nerezidentovi od jiného daňového nerezidenta měl mít odlišný daňový režim než bezúplatný příjem ze stejného titulu avšak plynoucí daňovému nerezidentovi od daňového rezidenta.

Vzhledem k výše uvedenému se domníváme, že historický výklad vede k jednoznačnému závěru, a to že bezúplatný příjem z titulu (bezúplatného) převodu podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR spadá pouze pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP a nikoliv pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

### **4.4 Teleologický výklad**

Teleologický výklad (přesněji tzv. objektivně-teleologický výklad) zjišťuje objektivní význam určitého textu z pohledu znalého adresáta právního předpisu, tj. jak může určitému textu rozumět znalá osoba, jestliže předpokládá, že daný text byl přijat racionálně uvažujícím zákonodárcem. Často se v souvislosti s tímto výkladem také hovoří o jeho úloze vystihnout smysl a účel právní normy v souvislosti s potřebami společnosti v aktuální situaci, v níž se má norma realizovat (tj. zda původní záměr

<sup>25</sup> Ani z komentáře k relevantním ustanovením ZDP (tj. jak k § 22 odst. 1 písm. g), tak k § 22 odst. 1 písm. h), ani z obecného komentáře ohledně inkorporace daně dědické a darovací do ZDP.

zákonodárce odpovídá aktuálnímu stavu právní normy a případně i stavu společenských zájmů).

Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.1, záměrem zákonodárce ve vztahu k § 22 odst. 1 písm. h) ZDP bylo umožnit České republice zdanění příjmů v situacích, kdy jí toto právo poskytuje smlouva o zamezení dvojího zdanění. Adresát právní normy, který je obeznán s principy zdanění obsaženými v Modelové smlouvě OECD a ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou, rozumí, že předmětné ustanovení směřovalo k právu zdanění, které České republice poskytuje Článek 13 některých smluv o zamezení dvojího zdanění (zejména smlouva s Německem,<sup>26</sup> případně tzv. „nemovitostní“ smlouvy jako například smlouva s Kypry nebo Dánskem<sup>27</sup>). Objektivně-teleologický výklad z pozice adresáta znalého principů mezinárodního zdanění pak nutně musí vést k závěru, že pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP spadá pouze příjem z titulu (úplatného) převodu podílu na straně zcizitele (tj. převodce).

Tento závěr ob stojí i z pohledu následného rozšíření předmětu daně z příjmů v podobě inkorporace daně dědické a darovací do ZDP. Jak bylo popsáno v kapitolách 0 a 0, začlenění daně darovací do ZDP vedlo k určité „drobné“ změně v předmětu daně v případě bezúplatného převodu majetku mezi (alespoň jedním) daňovým nerezidentem. Tato skutečnost však, jak jsme již také vysvětlili, nemůže mít žádný vliv na původní smysl a účel předmětného ustanovení.

#### 4.5 Shrnutí

Systematický, historický i objektivně-teleologický výklad vedou k závěru, že bezúplatný příjem nabyvatele z titulu (bezúplatného) převod podílu v obchodní korporaci se sídlem na území ČR nemůže spadat pod § 22 odst. 1 písm. h) ZDP, nýbrž pouze pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP. Jsme tedy přesvědčeni, že tyto výklady jednoznačně podpoří Výkladovou variantu č. 2.<sup>28</sup>

Pro úplnost si dovoluujeme uvést, že výkladem § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se již zabýval příspěvek na Koordinační výbor č. 278/24.06.09. Ačkoli se tento příspěvek zabýval jinou otázkou (zjednodušeně řečeno, co všechno je předmětem daně z příjmů), vycházel z předpokladu, že předmětné ustanovení směřuje pouze na převodce.

---

<sup>26</sup> Podle této smlouvy může Česká republika zdanit příjem německého daňového rezidenta, který mu plyne ze zcizení podílu na společnosti, která je českým daňovým rezidentem (obdobnou úpravu obsahuje smlouva o zamezení dvojího zdanění s Lichtenštejnskem, která vstoupila v platnost 22. prosince 2015).

<sup>27</sup> Podle těchto smluv může Česká republika zdanit příjem daňového rezidenta druhého smluvního státu, který mu plyne ze zcizení podílu na společnosti, jejíž hodnota plyne z více než 50 % přímo nebo nepřímo z nemovitého majetku umístěného na území ČR. Obdobnou úpravu obsahuje řada dalších smluv, avšak podmínky, za kterých má Česká republika právo příjem zdanit, se často drobně liší (vždy je tedy nutné pečlivě zkoumat konkrétní znění dané smlouvy).

<sup>28</sup> Výkladová varianta č. 1. je založena na náhodné souhře dvou nezávislých novelizací ZDP (tj. rozšíření výčtu příjmů ze zdrojů na území ČR od 1. ledna 2009 a následné inkorporaci daně dědické a darovací do ZDP od 1. ledna 2014).

## 5. Závěr

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. h) ZDP se vztahuje pouze na příjem plynoucí převodci (zciziteli) z titulu (úplatného) převodu podílu v obchodní korporaci mající sídlo na území ČR. Bezúplatný příjem plynoucí nabyvateli z titulu (bezúplatného) převodu podílu v obchodní korporaci mající sídlo na území ČR spadá pouze pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 14 ZDP.

V uvedeném případě je tedy správná Výkladová varianta č. 2, podle které Nabyvatel nerealizuje příjem ze zdrojů na území České republiky ve smyslu § 22 odst. 1 písm. h) ZDP.

## 6. Návrh opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství obvyklým způsobem publikovat.