

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY

Daň z příjmů

415/18.12.13 Výklad některých základních ustanovení novely zákona o daních z příjmů a zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s ohledem na daňový režim svěřenských fondů

Předkládá: Bc. René Kulínský, daňový poradce, č. osvědčení 1159
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Mgr. Simona Hornochová (v době předložení příspěvku daňový poradce, číslo osvědčení 2550)

Příspěvek je uzavřen s rozporem v bodech, kde není souhlas

Svěřenský fond nemá právní osobnost. Zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, které bylo publikováno ve Sbírce zákonů pod č. 344/2013 („zákonné opatření“), které mimo jiné novelizuje zákon č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, o daních z příjmů („ZDP“), však svěřenskému fondu přiznává postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob (tedy podle důvodové zprávy „daňovou subjektivitu“). Obdobně zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, publikované pod č. 340/2013 Sb. („ZDNNV“), považuje svěřenský fond za poplatníka a vyčlenění majetku do fondu či zvýšení majetku ve fondu za nabytí majetku svěřenským fondem. Práva a povinnosti za svěřenský fond vykonává podle doplnění § 20 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, daňový řád („daňový řád“), svěřenský správce¹.

Do zákona o daních z příjmů i zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je doplňována řada speciálních ustanovení, která přímo upravují daňový režim v souvislosti se svěřenským fondem. Zároveň se na svěřenský fond budou vztahovat i obecná ustanovení, jejichž použití ve vztahu k tomuto institutu bude třeba v některých případech podrobně posoudit.

Domníváme se, že některá ustanovení, která měla navazovat na začlenění předmětu daně dědické a darovací (tedy bezúplatných plnění) do daně z příjmů, nebyla dostatečně koncepčně podchycena. Přílišné zobecnění jejich formulací nezohledňující, že dědění a darování nebudou jediné transfery majetku, u nichž nedochází k přímé protisměrné úplatě, pak vyvolává vážné interpretační nejasnosti u případů, na něž zjevně dopadat neměla. Problémy v případě svěřenského fondu působí i fakt, že vyčlenění majetku do svěřenského fondu, resp. zvýšení majetku ve fondu je v zákoně o daních z příjmů řešeno jiným způsobem, než například vklad do obchodní korporace, přestože podle důvodové zprávy se měla řada pravidel přiblížit právě režimu při vkladu.

¹ Tento příspěvek je založen na předpokladu, že obě zákonná opatření budou řádně schválena Poslaneckou sněmovnou na její první schůzi a nepozbudou tedy platnosti.

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit interpretaci některých ustanovení zákonného opatření (v části novelizující zákon o daních z příjmů) s ohledem na účel a smysl dané úpravy a záměr zákonodárce v kontextu jejich jazykového znění, se kterým nejsou vždy zcela v souladu. V závěru je také posouzen daňový režim vyčlenění nemovité věci do svěřenského fondu a zvýšení majetku fondu o nemovitou věc z hlediska předmětu daně z nabytí nemovitých věcí.

Vzhledem k nulové zkušenosti s jakýmkoliv podobným institutem v české daňové úpravě lze očekávat, že z praxe vyplyne potřeba dalších podrobnějších řešení v této oblasti. Nutnost dalších vyjasnění může nastat i v návaznosti na postupy účtování týkající se svěřenských fondů, které zatím nejsou k dispozici, ve vztahu k procesnímu postavení svěřenského fondu a svěřenského správce podle daňového řádu, ve vztahu k novému zákonu o mezinárodním právu soukromém v kontextu zacházení s obdobnými instituty cizího práva, uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění na plnění ze svěřenských fondů daňovým nerezidentům a podobně. Pro zjednodušení žádnou z těchto oblastí příspěvek pro tento okamžik neřeší.

Podle důvodové zprávy k zákonnému opatření (k bodu 194, § 17 odst. 1 a 2) by měl být daňový režim svěřenských fondů následující: vyčlenění majetku do fondu nebude podléhat zdanění daní z příjmů, zisk z hospodaření s majetkem ve fondu bude podléhat zdanění daní z příjmů právnických osob a výplata plnění z fondu bude záviset na osobě obmyšleného a typu vypláceného plnění. Následující části příspěvku reagují na vybraná ustanovení ZDP a mají za cíl potvrdit jejich interpretaci pro naplnění smyslu a účelu zákonné úpravy.

1. Vyčlenění majetku do svěřenského fondu a zvýšení majetku svěřenského fondu

1.1. Daňové postavení svěřenského fondu

Svěřenský fond bude mít pro účely ZDP postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob podle § 17 odst. 1 ZDP. Příjmy svěřenského fondu z vyčlenění majetku do svěřenského fondu a ze zvýšení majetku svěřenského fondu nejsou podle navrhovaného ustanovení § 18 odst. 2 ZDP předmětem daně.

Závěr

Lze tedy uzavřít, že vyčlenění majetku do svěřenského fondu či zvýšení majetku fondu, ať už zakladatelem či jinou osobou, nepředstavuje příjem obmyšlených (svěřenský fond tedy není „daňově transparentní“). Obmyšlení realizují příjem až v souvislosti s plněním ze svěřenského fondu v jejich prospěch, kdy může poprvé dojít ke skutečnému navýšení jejich majetku.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2. Nakládání s majetkem ve svěřenském fondu

Svěřenský fond bude poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Zákonné opatření řadí svěřenský fond mezi entity, na které se vztahuje zákon o účetnictví podle § 1 odst. 2 písm. i) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů („ZoÚ“). Svěřenský fond tedy bude vést účetnictví, a to bez ohledu na účel, ke kterému byl zřízen. Při splnění shodných kritérií, jaká platí pro akciové společnosti, bude účetní závěrka svěřenského fondu podle § 20 odst. 1 písm. e) ZoÚ navíc podléhat schválení auditorem. Pro zjištění základu daně svěřenského fondu se tedy obecně bude vycházet z účetnictví.

Podle důvodové zprávy (K bodu 194, § 17 odst. 1 a 2) má navrhovaná úprava zákona o daních z příjmů reagující na nový institut zavedený novým občanským zákoníkem zajistit vhodný daňový režim, který by na jednu stranu neomezil možnost vzniku a rozvoje těchto fondů, ale který by na druhou stranu neotvíral možnost pro nevhodné daňové plánování. Důvodová zpráva dále uvádí, že obecně by měl být dodržen princip daňové neutrality, tj. aby investice v rámci těchto fondů byla zdaňována ve srovnatelné výši s investicí provedenou individuálně.

Stanovisko GFR:

Souhlas s uváděnými názory.

2.1. Uplatňování odpisů hmotného a nehmotného majetku svěřenským fondem

2.1.1. § 30 odst. 10 písm. b) bod 4 ZDP

Podle doplnění § 30 odst. 10 písm. b) bod 4 ZDP bude svěřenský fond pokračovat v odpisování započatém původním odpisovatelem ze vstupní ceny, z níž odpisoval původní odpisovatel, a to u hmotného majetku nabytého vyčleněním do svěřenského fondu, pokud byl u fyzické osoby zahrnut v obchodním majetku a u právnické osoby v jejím majetku.

Podle důvodové zprávy (K bodu 620) se tímto doplňuje daňový režim odpisování vkladů i pro vklady do svěřenského fondu, kdy pro tento fond bude platit obecný režim odpisování majetku. Pomineme-li terminologické nepřesnosti (nabytí majetku a vklad striktně vzato v případě svěřenského fondu nemohou nastat), lze dospět k závěru, že záměrem zákonodárce zde bylo upravit režim odpisování majetku vyčleněného do svěřenského fondu tak, aby svěřenský fond tento majetek odpisoval, ale bylo zamezeno možnému navýšení vstupní ceny (přecenění majetku pro daňové účely) při vyčlenění hmotného majetku do svěřenského fondu subjektem, který mohl tento majetek v rámci své činnosti odpisovat (obdobně jako je odpisování upraveno v případě vkladu).

Závěr

Svěřenský fond bude u majetku ve fondu vyčleněného fyzickou osobou, u níž byl zahrnut v obchodním majetku, nebo z majetku právnické osoby, uplatňovat daňové odpisy a pokračovat v odpisování ve smyslu § 30 odst. 10 ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

Poznámka: Toto ustanovení by mělo být zrušeno v technické novele s účinností od 1.1.2014 jako nadbytečné.

2.1.2. § 30 odst. 10 písm. m) ZDP

§ 30 odst. 10 ZDP je však doplněn o další, obecnou úpravu v písm. m), podle níž v odpisování započatém původním odpisovatelem pokračuje svěřenský fond.

Z hlediska systematického je zařazení této úpravy poněkud zvláštní, důvodová zpráva k tomuto bodu (K bodu 626, § 30 odst. 10) obsahuje prakticky obdobné odůvodnění, jako je zmíněno výše, tedy že doplnění odstraňuje případnou pochybnost o režimu odpisování hmotného majetku, jde-li o odpisovaný majetek, který svěřenský fond nabyl a pokračuje v jeho odpisování.

Při zachování deklarovaného smyslu dané úpravy lze podle našeho názoru dospět ke dvěma možným závěrům:

(i) buď se jedná o duplicitní úpravu s § 30 odst. 10 písm. b) bod 4, což je v rozporu s předpokladem racionálního zákonodárce, nebo

(ii) má toto obecné ustanovení postihnout ostatní případy, kdy může být majetek, který jeho předchozí vlastník (odpisovatel) odpisoval nebo mohl odpisovat podle ZDP, vyčleněn do svěřenského fondu nebo o něj bude majetek ve fondu zvýšen. Takovým příkladem může být hmotný majetek, který byl u poplatníka daně z příjmů fyzických osob předmětem nájmu ve smyslu § 9 ZDP, a dále zvýšení majetku ve svěřenském fondu po jeho vytvoření ve smyslu § 1468 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění („NOZ“). § 30 odst. 10 písm. b) bod 4 totiž postihuje pouze vyčlenění majetku do svěřenského fondu, nikoliv zvýšení majetku ve fondu. Jelikož i důvodová zpráva hovoří o „již odpisovaném majetku“, jakékoliv širší použití tohoto ustanovení by bylo v rozporu s jeho cílem a smyslem.

Závěr

Podle § 30 odst. 10 písm. m) ZDP bude svěřenský fond pokračovat v odpisování u takového majetku, který byl do majetku ve fondu vyčleněn či o něj byl majetek ve fondu zvýšen, a který byl či mohl být u osoby, která jej do fondu vyčlenila či o něj majetek ve fondu zvýšila, již odpisován podle ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

2.1.3. Majetek vyčleněný do svěřenského fondu osobou, která majetek neodpisovala, respektive odpisovat nemohla

Otázkou může být, jak bude svěřenský fond postupovat v případě, kdy bude do majetku ve svěřenském fondu vyčleněn (většinou fyzickou osobou) či bude majetek ve fondu zvýšen o hmotný majetek, který nebyl a nemohl být touto osobou daňově odpisován. Například půjde o soukromý majetek fyzické osoby, který po vyčlenění do majetku ve fondu bude používán pro účely zajištění zdanitelných příjmů poplatníka svěřenského fondu dle § 26 odst. 5 ZDP.

Na tuto situaci obecně § 30 odst. 10 ZDP nedopadá a pokračování v odpisování tak nepřichází do úvahy. Na druhou stranu půjde o hmotný majetek dle § 26 odst. 2 ZDP a svěřenský fond má obecně právo takovýto majetek odpisovat ve smyslu § 28 odst. 1 písm. e) ZDP. Otázkou pak je, z jaké vstupní ceny. Domníváme se, že při bezúplatném vyčlenění je nutné dospět k závěru, že vstupní cenou bude reprodukční pořizovací cena ve smyslu § 29 odst. 1 písm. d) ZDP. Pokud by byl majetek vyčleněn pořízením pro případ smrti, nebo zvýšil majetek ve svěřenském fondu pořízením pro případ smrti, měla by být vstupní cena stanovena na dle zákona o oceňování majetku podle § 29 odst. 1 písm. e) ZDP. Použití tohoto ustanovení může být sporné z důvodu formulace jeho návětí ("*při nabytí majetku...*"), jelikož svěřenský fond majetek nenabývá. Vzhledem k nepřesnému používání termínu „nabytí“ zákonným opatřením ve vztahu ke svěřenskému fondu se však domníváme, že tento gramatický argument není dostatečný.

Závěr

V případě vyčlenění či zvýšení majetku ve svěřenském fondu o hmotný majetek, který před vyčleněním do svěřenského fondu nebyl a nemohl být odpisován u osoby, která tento majetek do fondu vyčleňuje nebo o něj majetek ve fondu zvyšuje, odpisuje svěřenský fond takovýto majetek z reprodukční pořizovací ceny podle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP nebo ceny stanovené podle zákona o oceňování majetku podle § 29 odst. 1 písm. e) ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas s názorem, že na daný případ se nepoužije ustanovení § 30 odst. 10 ZDP, protože toto ustanovení dopadá pouze na situace, kdy původní odpisovatel v odpisování započal.

S názorem předkladatele nelze souhlasit.

ZDP tyto situace řeší obecně v ustanovení § 29 odst. 1 ZDP. Pokud původní vlastník v případech uvedených v § 30 odst. 10 ZDP nezapočal odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval.

Ustanovení § 29 odst. 1 písm. d) ani e) ZDP se nepoužije.

2.1.4. § 30 odst. 10 písm. n) ZDP

Do ZPD bylo doplněno i podobně obecně formulované ustanovení § 30 odst. 10 písm. n), podle něhož v započatém odpisování ze vstupní ceny evidované původním odpisovatelem pokračuje obmyšlený.

Podle důvodové zprávy (K bodu 626, § 30 odst. 10) navržené doplnění reaguje na vznik svěřenského fondu jako nového institutu občanského zákoníku a souvisí s oprávněním tohoto fondu k odpisování hmotného majetku a s pohyby hmotného majetku do a z tohoto fondu. Doplnění odstraňuje případnou pochybnost o režimu odpisování hmotného majetku, ať jde o již odpisovaný majetek, který svěřenský fond nabyt a pokračuje v jeho odpisování, nebo o odpisovaný majetek, který nabyt poplatník z tohoto fondu.

Vyjdeme-li ze základního smyslu § 30 odst. 10 ZDP, jeho cílem je zamezit navýšení vstupní ceny (přecenění) hmotného majetku, který byl již u předchozího poplatníka předmětem daňového odpisování, pro daňové účely, v případech, kdy toto přecenění není kompenzováno úplatou ze strany nabyvatele – nabyvatel tedy nevynaložil na získání majetku prostředky, které u něj byly zdaněny.

Plnění z majetku svěřenského fondu je však na straně obmyšleného předmětem daně. Nepeněžní plnění obmyšlenému bude obecně oceněno podle zákona o oceňování majetku, a obmyšlený tedy zdaní hodnotu majetku bezúplatně nabytého ze svěřenského fondu, kterou má majetek v okamžiku nabytí (nikoliv jeho zůstatkovou cenu evidovanou svěřenským fondem). Pokud by bylo toto nabytí naopak od daně osvobozeno, je takový hmotný majetek zcela vyloučený z odpisování podle § 27 písm. j) ZDP (s výjimkou hmotného majetku fyzické osoby nabytého obmyšleným, pokud se jedná o majetek vyčleněný do svěřenského fondu pro případ smrti nebo zvýšil majetek fondu pořízením pro případ smrti).

Závěr

Prostý jazykový výklad § 30 odst. 10 písm. n) ZDP je v rozporu se smyslem a cílem tohoto ustanovení a zcela neodůvodněně diskriminuje jednu část poplatníků, kteří nabyli majetek bezúplatně. Podle našeho názoru se tedy neuplatní v situaci, kdy hodnota majetku bezúplatně nabytého jako plnění ze svěřenského fondu byla obmyšleným zdaněna.

Toto ustanovení se bude vztahovat na majetek fyzické osoby nabytý touto fyzickou osobou jako obmyšleným, pokud se jedná o majetek vyčleněný do svěřenského fondu pro případ smrti nebo zvýšil majetek fondu pořízením pro případ smrti (viz výjimka ze zákazu odpisování v § 27 písm. j) ZDP).

Stanovisko GFŘ:

S názorem předkladatele nelze souhlasit.
Ustanovení § 30 odst. 10 písm. n) ZDP nerozlišuje osobu obmyšleného.

2.1.5. § 27 písm. j) ZDP

S ohledem na zamýšlený režim daňového odpisování majetku svěřenským fondem je třeba se vypořádat s obecným ustanovením § 27 písm. j) ZDP. Podle tohoto ustanovení je hmotným majetkem vyloučeným z odpisování takový hmotný majetek, jehož bezúplatné nabytí nebylo předmětem daně (s výjimkou hmotného majetku

fyzické osoby nabytého dědictvím či odkazem přímo či ze svěřenského fondu, do něhož byl takový majetek vyčleněn/zvýšil majetek ve svěřenském fondu).

Příjmy svěřenského fondu z vyčlenění majetku do svěřenského fondu a ze zvýšení majetku svěřenského fondu nejsou předmětem daně. Prostý jazykový výklad ustanovení § 27 písm. j) ZDP by tedy mohl vést k závěru, že svěřenský fond by majetek, který byl do fondu vyčleněn či o který byl majetek ve fondu zvýšen, nemohl odpisovat.

Teoreticky by proti dopadu zmíněného ustanovení na svěřenský fond bylo možné argumentovat tím, že svěřenský fond majetek nenabývá a § 27 písm. j) se na něj z tohoto důvodu nevztahuje. Jak jsme již uvedli výše, vzhledem k nepřesnému používání termínu „nabytí“ zákonným opatřením ve vztahu ke svěřenskému fondu se však domníváme, že samotný tento gramatický argument není dostatečný.

Je však zásadní, že naznačená jazyková interpretace by byla v přímém rozporu s výše citovaným záměrem zákonodárce uvedeným v důvodové zprávě, tedy neomezování možnosti vzniku a rozvoje těchto fondů a dodržení principu daňové neutrality. Zároveň by byla popřena podrobná speciální úprava obsažená v § 30 odst. 10 ZDP, podle níž svěřenský fond pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem. Také srovnání s daňovým režimem vkladu, ke kterému důvodová zpráva odpisování majetku vyčleněného do svěřenského fondu přirovnává, jednoznačně vede k závěru, že záměrem zákonodárce bylo, aby svěřenský fond pokračoval v již započatém odpisování.

Podle důvodové zprávy (K bodu 586) se zmíněné vyloučení z odpisování navrhuje z důvodu zrušení daně dědické a darovací, které nahrazuje daň z příjmů, tedy ve zcela jiné souvislosti než zavedení institutu svěřenského fondu.

Závěr

Pro případ vyčlenění majetku do svěřenského fondu a zvýšení majetku ve fondu je nutné dospět k závěru, že se obecná úprava § 27 písm. j) ZDP neuplatní a bude postupováno podle speciální úpravy § 30 odst. 10 ZDP.

Stanovisko GFŘ:

S ohledem na platné znění ZDP nelze s názorem předkladatele souhlasit. Ustanovení § 27 písm. j) ZDP v platném znění jasně stanoví, že uvedený majetek je vyloučen z odpisování.

Situace by měla být řešena legislativní úpravou ZDP.

Obecný závěr k bodu 2.1.

Podle § 32a odst. 7 ZDP by se všechna ustanovení týkající se hmotného majetku měla použít obdobně pro nehmotný majetek.

Teoreticky by mohl výčet způsobů nabytí nehmotného majetku uvedený v § 32a odst. 1 ZDP vyvolat otázku ohledně tohoto závěru. Jak jsme však uvedli výše, termín „nabytí“ je zákonným opatřením ve vztahu ke svěřenskému fondu používán velmi nepřesně a při jazykovém výkladu by vedl k nemožnosti použít řadu ustanovení ZDP v případě svěřenských fondů, a to jak ve prospěch, tak v neprospěch tohoto poplatníka. Nelze tedy uplatňovat prostý jazykový výklad, jelikož by byl v přímém rozporu se smyslem a cílem daných ustanovení, který je patrný z důvodové zprávy.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem, že ustanovení týkající se hmotného majetku se použije i pro nehmotný majetek, není-li v ZDP stanoveno jinak.

2.2. Uplatňování nákladů hrazených ze zdrojů, které byly vyčleněny do svěřenského fondu nebo zvýšily majetek svěřenského fondu

2.2.1. § 25 odst. 1 písm. i) ZDP

V souvislosti se svěřenským fondem mohou způsobit vážné výkladové problémy i další ustanovení, která byla do ZDP zřejmě přidána v souvislosti se začleněním předmětu daně, dědické a darovací do daně z příjmů. Tato ustanovení obecně omezují uplatnění nákladů v případě, že jsou hrazeny z prostředků, jejichž zdrojem byl u poplatníka daně z příjmů právnických osob příjem, který nebyl předmětem daně. Jelikož vyčlenění majetku do svěřenského fondu a zvýšení majetku ve fondu není předmětem daně, je třeba vyřešit otázku, zda bude moci svěřenský fond uplatnit daňově relevantní náklady z titulu takového majetku.

Podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP nelze daňově uznat náklady hrazené z prostředků, jejichž zdrojem byl bezúplatný příjem, který nebyl předmětem daně. Při jazykovém výkladu by tedy bylo možné dovodit, že veškerý majetek, který byl vyčleněn do svěřenského fondu, by nebylo možné při jeho použití uplatnit do daňových nákladů.

Pokud by tedy do svěřenského fondu bylo vyčleněno 100.000 Kč, z těchto prostředků by bylo nakoupeno zboží či služba, které by následně byly prodány za 110.000 Kč, a tedy vykázán zisk ve výši 10.000 Kč, v důsledku takového výkladu by byla zdaněna částka 110.000 Kč, což by při sazbě daně z příjmů právnických osob 19 % znamenalo daň ve výši 20.900 Kč.

Daň hrazená svěřenským fondem by tak byla dvakrát vyšší než dosažený zisk. Takový výsledek by byl v rozporu s teoretickým základem koncepce daně z příjmů, kdy předmětem zdanění má být přírůstek majetku poplatníka při současném zachování zdrojů, ze kterých tento přírůstek plyne.

Záměr zákonodárce ohledně této konkrétní úpravy vyjádřený v důvodové zprávě zřejmě opět navazoval na začlenění předmětu daně dědické a darovací do daně z příjmů, navíc neodpovídá navrhané změně (K bodu 548, „*Navržené doplnění neumožňuje uplatnit výdaje (náklady) související s reprodukcí majetku, který byl pořízen ze zdroje, který byl od daně z příjmů osvobozen jako bezúplatný příjem (dědictví, odkaz, dar) nebo nebyl předmětem daně.*“). V původním návrhu zákona

toto doplnění dopadalo jen na veřejně prospěšné poplatníky a nebylo tedy předmětem připomínkového řízení ani vypořádání připomínek.

Vzhledem k tomu, že je tato změna formulována obdobně jako výše analyzované ustanovení § 27 písm. j) ZDP, je podle našeho názoru zjevné, že byla navržena v souvislosti se začleněním předmětu daně dědické do daně z příjmů, tedy ve zcela jiné souvislosti než zavedení institutu svěřenského fondu, na který nemá dopadat.

V této souvislosti lze také odkázat na projednávání sněmovního tisku č. 1004 v Poslanecké sněmovně, kdy návrhy na vypuštění změn v § 25 odst. 1 písm. i) ZDP Ministerstvo financí ČR odmítalo mimo jiné s tím, že případným nechtěným dopadům dané změny je možné bez problémů zamezit výkladem.

Prostý jazykový výklad je podle našeho názoru nepřijatelný zejména z následujících důvodů:

(i) Výklad by byl v rozporu se základním principem daňové neutrality, na kterém má být založen daňový režim svěřenského fondu a který je jednoznačně deklarován v důvodové zprávě (K bodu 194, § 17 odst. 1 a 2). Jak jsme již citovali výše, navrhovaná úprava reagující na nový institut zavedený novým občanským zákoníkem má zajistit vhodný daňový režim, který by neomezil možnost vzniku a rozvoje těchto fondů, a na druhou stranu neotvíral možnost pro nevhodné daňové plánování. Obecně by měl být dodržen princip daňové neutrality, tj. aby investice v rámci těchto fondů byla zdaňována ve srovnatelné výši s investicí provedenou individuálně.

(ii) Výklad by byl také v rozporu s ústavními principy zdanění. Dle těchto principů nemůže být zdanění „rdousící či škrtící“. Z judikatury jednoznačně vyplývá, že není možné, aby zdanění vycházelo pouze z příjmů a vůbec nereflektovalo ekonomicky zdůvodněné výdaje. Takovýto přístup by představoval (i pokud by jej bylo možné dovodit z jazykového znění daného ustanovení) zdanění, které by překračovalo ústavní mantinely. Tento závěr vyplývá z ustálené judikatury českých soudů, z níž pro ilustraci níže uvádíme jako příklad citaci z rozhodnutí NSS 8 Afs 30/2012-32 ze dne 28. 8. 2013. Další rozsudky podporující daný závěr pro přehlednost připojujeme v příloze tohoto příspěvku.

„...Podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Systematicky je dané ustanovení zařazeno v článku Listiny základních práv a svobod deklarujícím základní právo vlastnit majetek. Zdaněním tedy dochází k zákonem aprobovanému vyvlastnění části majetku bez poskytnutí náhrady, a to za účelem týkajícím se veřejného zájmu (k opatření finančních prostředků na plnění funkcí státu či kvůli jiným, nefiskálním veřejnoprávním důvodům). Zdanění je jedním z nejzávažnějších a nejcitelnějších zásahů státu do vlastnického práva jednotlivců a k tomu, aby vyhovovalo požadavkům ústavnosti, nepostačí pouze, aby bylo opřeno o zákonný podklad. Zdanění především nesmí mít zjevně neracionální povahu a být založeno na svévoli (jakkoli ohledně důvodů a výše zdanění má zákonodárce velmi rozsáhlý prostor pro politické uvážení), nesmí vést k neodůvodněné nerovnému zacházení a nesmí mít rdousící charakter v tom smyslu, že by zasáhlo samu podstatu základního práva vlastnit majetek (viz k tomu např. nálezy Ústavního soudu z 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, či z 21. 4. 2009, sp. zn.

Pl. US 29/08; z judikatury Nejvyššího správního soudu viz např. jeho rozsudek z 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 – 43, č. 1889/2009 Sb. NSS). Ve světle uvedených ústavních zásad je nutno vykládat i ustanovení konkrétních daňových zákonů...“.

Závěr

Z výše uvedených důvodů jsme přesvědčeni, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP se nevztahuje na náklady hrazené z prostředků vyčleněných do svěřenského fondu nebo které zvýšily majetek ve svěřenském fondu, přestože toto vyčlenění či zvýšení nebylo u svěřenského fondu předmětem daně.

Stanovisko GFR:

S ohledem na platné znění ZDP nelze s názorem předkladatele souhlasit. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP v platném znění jasně stanoví, že uvedené náklady jsou nedaňové.

Situace by měla být řešena legislativní úpravou ZDP.

2.2.2. § 25 odst. 1 písm. zp) a zq) ZDP

Shodným způsobem je třeba podle našeho názoru vyložit i nově doplněná ustanovení § 25 odst. 1 písm. zp) a zq) ZDP. Tato ustanovení v principu obdobně jako § 27 písm. j) ZDP zabraňují uplatnění nákladů z titulu majetku (zde pro případ majetku odpisovaného pouze účetně nebo neodpisovaného), jehož bezúplatné nabytí nebylo předmětem daně. I v tomto případě důvodová zpráva (K bodu 567) zmiňuje vazbu na peněžní či nepeněžní příjmy z darování nebo u fyzických osob i například na příjmy z přijatých dotací.

Pokud by tato ustanovení byla vztažena i na svěřenské fondy, došlo by k výraznému porušení principu daňové neutrality, který je deklarovaný důvodovou zprávou (K bodu 194, § 17 odst. 1 a 2). Argumenty proti uplatnění jazykového výkladu jsou totožné jako u výše popsaných ustanovení § 27 písm. j) a § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. Při uplatnění jazykového výkladu by totiž svěřenský fond v rámci své činnosti hradil daň ze svých hrubých výnosů bez možnosti uplatnit související náklady, pokud by byly hrazeny ze zdroje vyčleněného do fondu zakladatelem či jinou osobou, což by jej stavělo do nesrovnatelně horší pozice ve srovnání s jinými poplatníky. Důsledky takové míry daňové zátěže na zdroje ve svěřenském fondu by zasáhly do základního práva vlastnit majetek - nakládání fondu s takovým majetkem by vyvolalo odvod do státního rozpočtu vyšší, než je realizovaný zisk, a i při ziskové činnosti by tedy ve výsledku vedlo k ubývání majetku ve svěřenském fondu ve prospěch státního rozpočtu.

Závěr

Vzhledem k tomu, že prostý jazykový výklad ustanovení § 25 odst. 1 písm. zp) a zq) ZDP by byl v přímém rozporu se smyslem a cílem zákonné úpravy svěřenských fondů deklarovaným v důvodové zprávě, podle našeho názoru se na majetek

vyčleněný do svěrenského fondu nebo na majetek, který zvýšil majetek ve fondu, tato ustanovení nepoužijí.

Stanovisko GFŘ:

S ohledem na platné znění ZDP nelze s názorem předkladatele souhlasit. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. zp) a zq) ZDP v platném znění jasně stanoví, že uvedené náklady jsou nedaňové.

Situace by měla být řešena legislatvní úpravou ZDP.

3. Plnění obmyšlenému ze svěrenského fondu

3.1. Plnění obmyšlenému z majetku ve svěrenském fondu

§ 4a písm. b), § 10 odst. 1 a 3 písm. d) bod 3 a § 19a odst. 2 ZDP

Podle zmíněných ustanovení je od daně z příjmů osvobozen bezúplatný příjem obmyšleného z majetku, který:

- (i) byl do svěrenského fondu vyčleněn pořízením pro případ smrti nebo zvýšil majetek svěrenského fondu pořízením pro případ smrti
- (ii) byl do svěrenského fondu vyčleněn nebo zvýšil majetek svěrenského fondu osobou uvedenou v § 10 odst. 3 písm. d) bod 1 a 2.

Formulace „příjem obmyšleného z majetku“ není svým jazykovým významem zcela jednoznačná. Mohlo by se jednat jak o příjem, který obmyšlený získá bezúplatným nabytím majetku samotného, tak o příjem, který je tímto majetkem generován (například nájemné, které je získáno z budovy, úrok z dluhopisu a podobně), nebo o příjem, který z daného majetku vznikne (peníze ze splacené pohledávky nebo ze splacené jistiny dluhopisu).

Podle důvodové zprávy tato ustanovení navazují na úpravu osvobození v zákoně č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Důvodová zpráva hovoří o osvobození příjmu z převodu majetku mezi zůstavitelem a obmyšlenou (fyzickou) osobou z titulu zřízení svěrenského fondu (K bodu 20, § 4a). U právnických osob bude podle důvodové zprávy osvobozena od daně z příjmů výplata z majetku vyčleněného do svěrenského fondu pro případ smrti (K bodu 250, § 19a). Dále se (K bodu 139, § 10 odst. 3 písm. d)) uvádí, že výjimkou ze zdanění plnění ze svěrenského fondu jako ostatního příjmu fyzické osoby podle § 10 tvoří případy, kdy k plnění obmyšlenému dochází mezi osobami příbuznými.

Závěr

Jsme tedy názoru, že smyslem uvedených ustanovení bylo osvobodit takový bezúplatný příjem obmyšleného, který plyne z nabytí majetku, který byl do svěrenského fondu vyčleněn nebo zvýšil majetek svěrenského fondu tam uvedeným způsobem.

(i) V případě individuálně určených věcí zřejmě nebude problematické takový majetek identifikovat. V případě druhově určených věcí by však bylo z důvodu prokazování vhodné je ve svěřenském fondu držet odděleně (například peníze na samostatném bankovním účtu). V tomto kontextu by měl být bankovní účet považován za ekvivalent peněz. Vyčlení-li tedy například zakladatel do svěřenského fondu bankovní účet (za výše uvedených okolností) a peněžní prostředky z tohoto účtu budou jako plnění vyplaceny obmyšlenému, bude se jednat o tentýž majetek a bude možné uplatnit výše uvedené osvobození.

(ii) Dále je třeba vyřešit i složitější situaci, pokud by za peníze na bankovním účtu byly nakoupeny a prodány například akcie a peníze byly teprve následně vyplaceny obmyšlenému (v částce vyčleněné do fondu zakladatelem či jinou osobou, nikoliv zisk z realizovaných transakcí, který by byl evidován a držen odděleně). Podle našeho názoru se u druhově určených věcí v takovém případě osvobození zachová.

(iii) Také v situaci, kdy se majetek vyčleněný (za výše uvedených okolností) do svěřenského fondu přemění na jinou majetkovou hodnotu, například věřitel splatí jistinu dluhopisu či pohledávku vyčleněnou do svěřenského fondu, příjem obmyšleného z majetku fondu ve formě peněz takto získaných svěřenským fondem bude osvobozen. Argumentem je, že takový daňový režim by odpovídal zdanění v případě, kdy by od zakladatele nebo jiné osoby obmyšlený bezúplatně nabyl daný majetek přímo, a tento výklad tedy vede k naplnění důvodovou zprávou deklarované neutrality.

Stanovisko GFR:

Za PO souhlas se závěrem předkladatele.

Za FO souhlas se závěrem předkladatele s následujícím doplněním:

Podle § 10 odst. 3 písm. d) ZDP jsou od daně osvobozeny bezúplatné příjmy

1. od příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítěte manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů,

2. od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou,

3. obmyšleného z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo který zvýšil majetek tohoto fondu osobou uvedenou v bodě 1 nebo 2.

Důvodová zpráva k tomu uvádí, že příjme-li obmyšlený, který je fyzickou osobou, plnění ze svěřenského fondu, je toto plnění zdanitelným příjmem podle § 10 zákona; výjimku tvoří případy, kdy k plnění obmyšlenému dochází mezi osobami příbuznými, tj. osobami uvedenými v bodě 1 a 2 zákona.

Podle § 8 odst. 1 písm. i) ZDP je plnění ze zisku svěřenského fondu po zdanění považováno za příjmy z kapitálového majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 odst. 1 nebo § 7 odst. 1 písm. d) ZDP.

Důvodová zpráva k tomu uvádí, že pro účely zákona o daních z příjmů bude příjem ze zisku po zdanění svěřenského fondu zdaněn daní vybíranou srážkou, obdobně jako je tomu u podílu na zisku u obchodních korporací.

Podle § 4a písm.b) ZDP je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen bezúplatný příjem obmyšleného z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn pořízením pro případ smrti nebo zvýšil majetek svěřenského fondu pořízením pro případ smrti.

Důvodová zpráva k tomu uvádí, že od daně je osvobozen příjem z převodu majetku mezi zůstavitelem a obmyšlenou osobou z titulu zřízení svěřenského fondu.

GFŘ zastává názor, že z textu důvodové zprávy lze dovodit, že záměrem zákonodárců bylo zdanit „jiné plnění“ obmyšleného fyzické osoby ze svěřenského fondu než je „plnění ze zisku“ svěřenského fondu jako ostatní příjem (§ 10) s tím, že úprava § 4a písm. b) ZDP stanovuje, že od daně je osvobozen bezúplatný příjem obmyšleného z majetku, který byl do svěřenského fondu „začleněn z titulu dědictví“ po jakékoli osobě a § 10 odst. 3 písm. d) ZDP vymezuje, co z „jiného plnění“ než je plnění ze zisku svěřenského fondu je dále osvobozeno od daně (je to darování od vymezených osob).

V kontextu shora uvedeného mají pojmy „příjem obmyšleného ze svěřenského fondu“ [§ 10 odst.1 písm. m) ZDP] a „příjem obmyšleného z majetku, který..“ [§ 10 odst.3 písm. d) ZDP] shodnou obsahovou náplň v tom smyslu, že v obou případech jde o příjem z majetku svěřenského fondu nikoli o příjem ze zisku svěřenského fondu, přičemž pojem „příjem obmyšleného ze svěřenského fondu“ je obsahově širší, neboť navíc zahrnuje i případný příjem obmyšleného z majetku, který byl do svěřenského fondu pořízen úplatně, tj. např. ze zisku svěřenského fondu po zdanění.***

*** Poznámka:

Podle důvodové zprávy k novému ObčZ může být zřízení svěřenského fondu, resp. vyčlenění majetku zakladatele do svěřenského fondu sjednáno i za úplatu nebo za jiné protiplnění od osoby, která se stane obmyšleným.

Shrnutí

Od daně z příjmů fyzických osob není osvobozen příjem:

- obmyšleného fyzické osoby ze zisku, který z majetku vyčleněného, vloženého nebo pořízeného do svěřenského fondu následně plynul,
- obmyšleného fyzické osoby z majetku svěřenského fondu, který byl získán bezúplatně, a to darováním od jiné osoby než stanovuje § 10 odst. 3 písm. d) ZDP,
- obmyšleného fyzické osoby z majetku svěřenského fondu, který byl získán úplatně.

Uvedené příjmy se zdaňují podle:

- § 8 odst.1 písm. i) ZDP,
- § 10 odst. 1 písm. m) ZDP.

K bodu (i)

Souhlas, ale bezúplatný příjem obmyšleného z bankovního účtu, který vyčlenil zakladatel do svěřenského fondu, bude osvobozen od daně jen do výše zůstatku na tomto účtu ke dni vyčlenění.

K bodu ii) - souhlas

K bodu (iii) - souhlas

3.1.1. Plnění obmyšlenému z majetku ve svěřenském fondu, pokud je obmyšlený zároveň zakladatel svěřenského fondu

V návaznosti na bod 3.1.1. může být spornou otázkou, jak pohlížet na příjem obmyšleného, který mu plyne z nabytí majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo zvýšil majetek svěřenského fondu v případě, kdy obmyšlený je zároveň zakladatelem (byť to může být spornou otázkou, vycházíme z toho, že tato situace je z právního hlediska možná). V této souvislosti může být sporné, zda je možné na tento případ aplikovat osvobozovací ustanovení zmíněné v předchozím bodě 3.1. (§ 4a písm. b) ZDP, § 10 odst. 1 a 3 písm. d) bod 3. ZDP a § 19a odst. 2 ZDP). Na druhé straně jakékoliv zdanění v takovém případě nedává logiku. Z pohledu obmyšleného dochází pouze k tomu, že se pouze "obnovuje" jeho vlastnické právo, které pozbyl po dobu, kdy byl majetek ve svěřenském fondu. Z tohoto logického důvodu by mělo být vycházeno. Na základě toho se pak domníváme, že ve všech případech, které jsou popsány v bodě 3.1., by nemělo docházet ke zdanění také v případech plnění obmyšlenému z majetku ve svěřenském fondu, pokud je obmyšlený zároveň zakladatel svěřenského fondu.

V těchto případech by měl být zohledněn princip obnovení původního vlastnictví také z hlediska časových osvobozovacích testů, kdy by se u obmyšleného (zakladatel svěřenského fondu) měla do časového testu započítávat doba držby dané majetkové složky před vyčleněním do svěřenského fondu.

Závěr

(i) Ve všech případech popsáných pod bodem 3.1. nebude předmětem daně, respektive bude od daně osvobozen příjem obmyšleného, který mu plyne z nabytí majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo zvýšil majetek svěřenského fondu v případě, kdy obmyšlený je zároveň zakladatelem svěřenského fondu.

(íí) V případě časových osvobozovacích testů (např. § 4 odst. 1 písm. a), b), r), w), § 19 odst. 1 písm. zf) až zi) ZDP) v situaci, kdy bude obmyšlený zároveň zakladatelem svěřenského fondu, se bude do doby držby dané majetkové složky po jejím převodu ze svěřenského fondu započítávat doba držby před vyčleněním do svěřenského fondu.

Stanovisko GFŘ:

K závěru (i)

Za PO nesouhlas se závěrem předkladatele. Příjem obmyšleného bude v uvedených případech předmětem daně. ZDP nemá titul, podle kterého by bylo možno uvedený příjem u obmyšleného – právnické osoby osvobodit.

A) Za FO nesouhlas pro osvobození od daně podle § 4a písm. b) ZDP z následujícího důvodu:

Podle § 4a písm. b) ZDP je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen bezúplatný příjem obmyšleného z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn pořízením pro případ smrti nebo zvýšil majetek svěřenského fondu pořízením pro případ smrti. Pořízení pro případ smrti je dokument, na základě kterého se dědí (zde představuje situaci, kdy je svěřenský fond založen z dědictví po zůstaviteli nebo kdy je majetek již existujícího svěřenského fondu zvýšen z dědictví po zůstaviteli). Z logiky věci vyplývá, že zakladatel nebo vkladatel do svěřenského fondu nemůže sám po sobě dědit.

B) Za FO nesouhlas pro osvobození od daně podle § 10 odst. 3 písm. d) ZDP z následujícího důvodu:

Podle § 10 odst. 3 písm. d) ZDP jsou od daně osvobozeny bezúplatné příjmy

1. od příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítěte manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů,
2. od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou,
3. obmyšleného z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo který zvýšil majetek tohoto fondu osobou uvedenou v bodě 1 nebo 2.

Ze shora uvedeného vyplývá, že podle § 10 odst. 3 písm. d) ZDP je od daně osvobozen jen příjem obmyšleného z majetku, který do svěřenského fondu „darovala“ jiná (vyjmenovaná) osoba než je obmyšlený. Z logiky věci vyplývá, že obmyšlený nemůže být sám sobě osobou příbuznou, osobou se kterou žije a jedna a táž osoba nemůže sama sobě poskytnout dar (tj. splynutí dárce a obdarovaného = neexistující smluvní vztah).

C) Za FO nesouhlas pro osvobození od daně podle § 10 odst. 1 písm. m) ZDP z následujícího důvodu:

Podle § 10 odst. 1 písm. m) ZDP dani podléhá příjem obmyšleného ze svěřenského fondu, který není osvobozen od daně podle jiného ustanovení ZDP.

Ze shora uvedeného vyplývá, že dani podléhají všechny ostatní příjmy obmyšleného z majetku svěřenského fondu, který fond získal jinak než způsobem uvedeným v bodech A) nebo B), tj. např. koupí (úplatným nabytím). Přičemž opět platí, že jedna a táž osoba (obmyšlený) nemůže být sama sobě prodejcem i kupcem.

K závěru (ii)

Za PO nesouhlas se závěrem předkladatele. ZDP ve všech příslušných ustanoveních § 19 pracuje vždy s pojmem „...12 měsíců nepřetržitě...“. Podle NOZ přestává být majetek jeho vyčleněním do svěrenského fondu majetkem zakladatele (vkladatele), tzn. vložení majetku dojde k přerušení doby jeho držby u vkladatele (zakladatele). Z toho jasně vyplývá, že nelze pro účely časových testů v ZDP započítat do doby držby dobu, po kterou byl majetek v držení vkladatele (zakladatele) před jeho vyčleněním do svěrenského fondu.

Za FO nesouhlas se započítáváním doby držby majetku u zakladatele svěrenského fondu (nebo vkladatele do svěrenského fondu) za období před založením fondu (nebo před vložení majetku do svěrenského fondu) do časových testů pro osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a), b), r), w) ZDP z následujícího důvodu:

Podle výkladů k NOZ je majetek vložený do svěrenského fondu majetkem „nikoho“. Není tedy už majetkem zakladatele (vkladatele), dochází k přerušení doby držby a tím i k přerušení časového testu pro osvobození od daně.

3.2. Plnění obmyšlenému ze zisku svěrenského fondu

§ 8 odst. 1 a § 21c odst. 1 ZDP

Plnění obmyšlenému ze zisku svěrenského fondu po zdanění je obecně zdanitelným příjmem, a to v případě fyzické osoby příjem z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. i) ZDP a u právnické osoby vstupuje do obecného základu daně. V případě fyzických osob je tento příjem zdaňován srážkovou daní ve smyslu § 36 odst. 2 písm. a) ZDP (sražení a odvod této daně je řešeno v následující části). Jak je uvedeno v úvodu, tento příspěvek neřeší zdanění daňových nerezidentů.

Plnění obmyšlenému ze zisku má tedy jiný daňový režim než plnění z majetku fondu - u fyzických osob je zdaněno srážkovou daní namísto zahrnutí do dílčího základu daně podle § 10, plnění z majetku fondu může být v určitých případech na rozdíl od plnění ze zisku fondu osvobozeno.

Výrazné výkladové problémy v tomto kontextu působí ustanovení § 21c odst. 1 ZDP, podle něhož *„Pro účely daní z příjmů platí, že při plnění ze svěrenského fondu se nejdříve plní ze zisku fondu a až poté z ostatního majetku fondu.“*

Problém uvedeme na příkladu osobního automobilu, který byl vyčleněn do svěrenského fondu zakladatelem (otcem) s tím, že po nabytí plnoletosti má být z majetku fondu převeden na obmyšleného (syna). Svěrenský fond také generuje zisky, které však průběžně obmyšlenému (synovi) nevyplácí, jelikož jsou určeny až na budoucí financování jeho vysokoškolského vzdělávání.

Při absenci § 21c odst. 1 ZDP by byl daňový režim bezúplatných příjmů obmyšleného (syna) ze svěrenského fondu poměrně jasný – automobil je majetkem vyčleněným do fondu příbuzným (zahrnutým v odst. 1 § 10), jeho bezúplatné nabytí je proto u syna osvobozeno ve smyslu § 10 odst. 3 písm. d) ZDP. Naopak výplata zisku ve prospěch

syna bude příjmem podle § 8 odst. 1 ZDP a bude podléhat zdanění 15% srážkovou daní.

Je ovšem otázka, jak přistoupit ke zdanění s ohledem na úpravu uvedenou v § 21c odst. 1 ZDP, kdy pro účely daní z příjmů se nejdříve plní ze zisku fondu. V principu mohou existovat dva přístupy, z nichž ovšem ani jeden nevede k příliš racionálnímu výsledku:

(i) přístup s ohledem na zdroj plnění - nabytí automobilu obmyšleným (synem) bude pro účely daně z příjmu považováno za výplatu zisku a nebude osvobozeno, ale bude zdaněno srážkovou daní. V účetnictví svěřenského fondu však bude nadále evidován nevyplacený zisk a nikoliv automobil, bude tedy nutné vést pro daňové účely samostatnou evidenci. Následně, až bude skutečně vyplácen zisk (po vyčerpání částky „daňově evidovaného zisku“), pro daňové účely bude považován za převod automobilu a proto bude u obmyšleného (syna) osvobozen.

(ii) posouzení plnění z pohledu věcného – nabytí automobilu bude pro účely daně z příjmu považováno za výplatu zisku, ale taková výplata bude od daně osvobozena, jelikož je zisk vyplácen ve formě automobilu splňujícího podmínky pro osvobození podle § 10 odst. 3 ZDP. Výplata zisku v penězích (po vyčerpání částky „daňově evidovaného zisku“) by pak zřejmě byla považována pro daňové účely za plnění z majetku fondu (nikoliv ze zisku), ale jelikož by se již nejednalo o automobil, bylo by přijetí peněz obmyšleným (synem) zdaněno v dílčím základu daně podle § 10 odst. 1 ZDP.

Absurdita obou řešení vede k závěru, že takový výklad ustanovení § 21c odst. 1 ZDP nemohl být záměrem zákonodárce. Také vedení speciální evidence majetku a zdrojů svěřenského fondu pro daňové účely odlišné od účetnictví si lze v případě většího objemu majetku a transakcí v praxi jen obtížně představit. Důvodová zpráva v tomto případě k vyjasnění interpretace nepomáhá, jelikož pouze opakuje text uvedený v zákonném opatření (K bodu 270, § 21b až § 21f).

Závěr

Navrhujeme přijmout závěr, že ustanovení § 21c odst. 1 ZDP se použije pouze v případě, kdy je současně plněno obmyšlenému ze zisku i z majetku fondu, aby bylo zajištěno, že při výplatě, poukázání nebo připsání takového plnění bude z částky odpovídající plnění ze zisku svěřenského fondu sražena / uhrazena daň.

Stanovisko GFŘ:

Z hlediska daně z příjmů právnických osob s ohledem na platné znění ZDP nelze s názorem předkladatele souhlasit.

Ustanovení § 21c odst. 1 ZDP v platném znění jasně stanoví, že pro účely daní z příjmů platí, že při plnění ze svěřenského fondu se nejdříve plní ze zisku fondu a až poté z ostatního majetku fondu.

Přitom plnění obmyšlenému ze zisku svěřenskému fondu bude vždy podléhat srážkové dani dle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP, a to jak u fyzických, tak i u právnických osob.

Z hlediska daně z příjmů fyzických osob s ohledem na platné znění ZDP nelze s názorem předkladatele souhlasit.

Z logiky věci vyplývá, že majetek vyčleněný, vložený nebo pořízený do svěřenského fondu není ziskem svěřenského fondu. Zisk může přinášet pouze nakládání s tímto majetkem (např. nájem předmětného majetku).

To odpovídá úpravě obsažené v novém občanském zákoníku, který stanovuje, že obmyšlenému lze přiznat právo na plody nebo užitky ze svěřenského fondu nebo právo na majetek ze svěřenského fondu, případně na podíly na nich (§ 1457 odst.3 ObčZ). Právo obmyšleného na plnění ze svěřenského fondu vzniká za podmínek určených statutem (§ 1459 ObčZ). Obmyšlený má proti fondu pohledávku, jsou-li splněny podmínky pro její vznik.

Zatím nelze předvídat jakým způsobem budou formulovány podmínky plnění obmyšleným ze svěřenských fondů. Zákonné požadavky na obsah statutu svěřenského fondu jsou minimální a dávají možnost volné úpravy podmínek plnění obmyšleným podle vlastní úvahy zakladatele. Proto bude vždy nutné individuální posouzení.

3.3. Daň vybíraná srážkou a zajištění daně

Podle § 38d ZDP je srážku daně povinen provést plátce daně. Plátcem daně se podle § 38c odst. 1 ZDP rozumí osoba se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, která podle ZDP odvádí správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od poplatníků nebo poplatníkům srazeny. Svěřenský fond však nemá právní osobnost, není tedy „osobou“. Na druhou stranu zákonné opatření zavádí v § 17 odst. 3 ZDP vyvratitelnou právní domněnku („má se za to“), že svěřenský fond jako poplatník, který není právnickou osobou, ale je zřízen podle právních předpisů České republiky, má na území České republiky sídlo. Podobné výkladové dilema může zřejmě existovat i v postavení svěřenského fondu s ohledem na definici daňového subjektu podle daňového řádu, kdy daňovým subjektem je „osoba“, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně – to však není předmětem tohoto příspěvku.

Zákonné opatření výslovně neuvádí, kdo má v případě výplaty plnění ze svěřenského fondu postavení plátce. Teoreticky je možné najít inspiraci v úpravě platebního zprostředkovatele. Zákonné opatření (bod 752) totiž obsahuje doplnění 38fa odst. 1 ZDP, podle něhož je platebním zprostředkovatelem i svěřenský správce. Tato úprava se zřejmě inspirovala obdobně zavedeným postavením administrátora investičního fondu, podle našeho názoru však obecně není šťastná, a to nejen z důvodu, že svěřenský správce má zcela odlišné postavení než administrátor. Svěřenskému správci je obecně svěřena správa cizího majetku ve prospěch někoho jiného, kterou správce vykonává sice vlastním jménem, ale na účet svěřenského fondu. I plnění ze zisku či z majetku fondu jsou prováděny na účet fondu, plátcem daně by tedy z povahy těchto jednání měl být svěřenský fond (a nikoliv správce osobně) – přičemž povinnosti a práva by za svěřenský fond v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu vykonával svěřenský správce.

Obdobný problém může nastat v případě zaměstnanců, kteří budou vykonávat správu majetku ve svěřenském fondu. Situaci je v tuto chvíli komplikovaná z důvodu, že neznáme ustálený právní závěr ohledně skutečnosti, kdo bude v takovém případě

zaměstnavatelem (zda bude svěřenský správce uzavírat pracovní smlouvy na svůj účet a případné náklady pak svěřenskému fondu vyúčtuje či budou pracovní smlouvy svěřenským správcem uzavírány na účet svěřenského fondu). Pokud se právní výklady ustálí tak, že zaměstnavatelem bude svěřenský fond, ve vztahu k odvodu záloh na daň ze závislé činnosti a ostatním povinnostem plátce platí i v této souvislosti vše, co bylo uvedeno výše.

Závěr

Pokud vyjdeme z premisy, že daň někým sražena být musí, bylo by vhodné přijmout závěr, že plátcem daně je v případě plnění ze svěřenského fondu tento svěřenský fond, jelikož je poplatníkem, který má podle ZDP sídlo na území České republiky (a má tedy důvodovou zprávou deklarovanou „daňovou subjektivitu“). Vzhledem k absenci výslovné úpravy by však měl být v této souvislosti ZDP co nejdříve novelizován. S postavením plátce je spojena řada povinností i odpovědnost, proto by nemělo být sporné, po kom lze plnění těchto povinností požadovat. Druhou možností je, že daň nebude sražena a odvedena vůbec, jelikož v zákoně absentuje osoba plátce.

Tento závěr platí i v případě, že právním zaměstnavatelem případných zaměstnanců bude svěřenský fond, ve vztahu k odvodu daně ze závislé činnosti a dalším právům či povinnostem plynoucím z postavení plátce.

Zároveň výše uvedené platí obdobně i pro případy, kdy vzniká povinnost provést zajištění daně dle § 38e ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

Mělo by být upraveno technickou novelou ZDP.

4. Odměna svěřenského správce fyzické osoby

4.1. Dílčí základ daně pro zdanění příjmů svěřenského správce

Svěřenským správcem může být každý svéprávný člověk (§ 1453 odst. 1 NOZ). Podle § 1402 NOZ správci náleží obvyklá odměna podle povahy jeho služeb (pokud není ujednáno jinak).

Dostává-li tedy svěřenský správce za svou činnost odměnu, bude odměna jeho zdanitelným příjmem. Svěřenský fond nemusí být založen pouze za „podnikatelským či investičním“ účelem, jedním z tradičních využití tohoto institutu v zahraničí je i správa rodinného jmění.

Povaha činnosti svěřenského správce tedy může být různá a může mít podobu:

(i) samostatné (podnikatelské) činnosti prováděné živnostenským či obdobným způsobem soustavně za účelem dosažení zisku

(ii) příležitostné činnosti prováděné v rámci rodiny bez záměru soustavného poskytování a dosahování zisku (například obstarávání rodinného domu synem, kdy tento dům byl otcem vyčleněn do svěřenského fondu a otec i syn s rodinou v domě bydlí).

Závěr

Podle své povahy by měl být příjem svěřenského správce zahrnován do dílčího základu daně podle § 7 ZDP, pokud se bude jednat o případ (i), což uvádí i důvodová zpráva (k bodu 137, § 10 odst. 1 písm. l) až n)), nebo do dílčího základu daně podle § 10 v případě (ii).

Stanovisko GFŘ:

S ohledem na platné znění ZDP nelze s názorem předkladatele souhlasit. Dle důvodové zprávy k ZOS č. 344/2013 Sb. náleží příjmy svěřenského správce do § 7 ZDP. Jiné posouzení je závislé od výkladu Ministerstva spravedlnosti k § 420 NOZ.

4.2. Posouzení výše odměny svěřenského správce přiznané spojenou osobou v nepodnikatelských vztazích

I v případě (ii) mohou v praxi nastat situace, kdy svěřenskému správci bude přiznána odměna spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP (osobou blízkou), případně žádná odměna sjednána nebude a správci budou hrazeny pouze náklady vynaložené při správě. Příkladem může být výše uvedené vyčlenění rodinného domu do svěřenského fondu, kdy obmyšlenými bude zakladatel, jeho syn a jejich rodina a svěřenským správcem zakladatelův syn, který se o dům stará (a staral se o něj i před jeho vyčleněním do svěřenského fondu).

Závěr

Domníváme se, že na takové případy § 23 odst. 7 ZDP dopadat nebude, jelikož z povahy věci nemohou nastat za stejných nebo obdobných podmínek jako vztah mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Příležitostnou činnost prováděnou v rámci rodiny nelze srovnávat s činností, která by byla vykonávána svěřenským správcem v běžném obchodním vztahu živnostenským či obdobným způsobem soustavně za účelem dosažení zisku. Navíc situace, kdy jsou v takových případech rodinnému příslušníku hrazeny pouze vynaložené náklady, jsou v běžném životě zcela obvyklé. Skutečnost, že bude obvyklá výše odměny správce posuzována s ohledem na povahu jeho služeb, vyplývá i z výše citovaného § 1402 NOZ.

Stanovisko GFŘ:

S ohledem na platné znění ZDP nelze souhlasit se závěrem předkladatelů, že ustanovení § 23 odst. 7 ZDP nebude dopadat na uvedené případy. Dle názoru GFŘ se jedná o obchodní vztah, za který svěřenskému správci náleží obvyklá odměna

podle povahy jeho služeb (viz § 1402 NOZ). NOZ nerozlišuje, zda je činnost správce vykonávána osobou spojenou či nikoliv. Tedy i v uvedeném případě se bude posuzovat „obvyklost“ výše odměňování za činnost správce.

5. Daň z nabytí nemovitých věcí

Podle § 2 ZDNNV je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci (odst. 1) a také nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je uvedena v odstavci 1, na základě zajišťovacího převodu práva a úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva (odst. 2).

Vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí ve smyslu § 3 písm. a) ZDNNV považuje za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Svěřenský fond bude ve smyslu § 1 ZDNNV poplatníkem daně, jelikož se na něj hledí jako na převodce či nabyvatele.

Důvodová zpráva (K § 2) uvádí, že podstatným znakem skupiny předmětu daně uvedené v § 2 odst. 1 ZDNNV je úplatnost. Podle § 4 ZDNNV se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.

Závěr

Vyčlenění nemovité věci do svěřenského fondu a zvýšení majetku ve fondu o nemovitou věc nebude předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, pokud zakladatel či jiná osoba, která nemovitou věc vyčleňuje do majetku fondu nebo o ni majetek ve fondu zvyšuje, neobdrží za toto vyčlenění či zvýšení úplatu. Skutečnost, že by tato osoba byla zároveň obmyšleným, není úplatou ve smyslu definice uvedené v § 4 ZDNNV. Úplatou není ani skutečnost, že svěřenský správce má povinnost s vyčleněným majetkem nakládat podle smlouvy, resp. statutu.

Stejný závěr bude platit v případě obmyšleného, pokud obdrží nemovitou věc jako plnění z majetku svěřenského fondu.

Tento závěr potvrzuje výslovně i důvodová zpráva (K § 3), když říká, že „... za „nabytí vlastnického práva k nemovité věci“ se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považují i případy, kdy je nemovitá věc vyčleněna nebo nabyta do svěřenského fondu. Nicméně i zde musí jít o úplatné vyčlenění, či nabytí nemovité věci. Vyčlenění majetku do svěřenského fondu může být sjednáno za úplatu nebo jiné protiplnění např. od osoby, která se má stát obmyšleným, ale i od osoby jiné.“

Stanovisko GFR:

„Vyčlenění nemovité věci do svěřenského fondu a zvýšení majetku ve fondu o nemovitou věc nebude předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, pokud zakladatel či jiná osoba, která nemovitou věc vyčleňuje do majetku fondu nebo o ni majetek ve fondu zvyšuje, neobdrží za toto vyčlenění či zvýšení úplatu. Skutečnost, že by tato

osoba byla zároveň obmyšleným, není úplatou ve smyslu definice uvedené v § 4 ZDNNV. Úplatou není ani skutečnost, že svěřenský správce má povinnost s vyčleněným majetkem nakládat podle smlouvy, resp. statutu. Stejný závěr bude platit v případě obmyšleného, pokud obdrží nemovitou věc jako plnění z majetku svěřenského fondu.

Tento závěr potvrzuje výslovně i důvodová zpráva (K § 3), když říká, že „... za „nabytí vlastnického práva k nemovité věci“ se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považují i případy, kdy je nemovitá věc vyčleněna nebo nabyta do svěřenského fondu. Nicméně i zde musí jít o úplatné vyčlenění, či nabytí nemovité věci. Vyčlenění majetku do svěřenského fondu může být sjednáno za úplatu nebo jiné protiplnění např. od osoby, která se má stát obmyšleným, ale i od osoby jiné.“

Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry k jednotlivým bodům publikovat.