

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 24. 3. 2021**Daň z příjmů****572/24.03.21 Bezúplatné vydání majetku z rodinné fundace a svěřenského fondu**

Předkládají: Ing. Petr Němec, daňový poradce, č. osv. 3577

Ing. Martin Hahn, daňový poradce, č. osv. 4334

Mgr. Zenon Folwarczny, LL.M., daňový poradce, č. osv. 3661

Tento příspěvek do jisté míry navazuje na Koordinační výbor č. 415/18.12.13 z 18.12.2013 „*Výklad některých ustanovení s ohledem na daňový režim svěřenských fondů*“ (dále jen „**KOOV č. 415**“). Závěry tohoto příspěvku lze vztáhnout na rodinné fundace a svěřenské fondy (obojí dále „**SF**“) založené dle českých zákonů a na srovnatelné zahraniční struktury.

1) Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je

a. vyjasnit aplikaci § 21c odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), tj. „**přednost plnění ze zisku**“.

b. vyjasnit aplikaci **osvobození dle § 10 odst. 3 písm. c)** ZDP na bezúplatné vydání majetku SF fyzické osobě.

2) výchozí Situace a dotaz

V celém příspěvku vycházíme z předpokladů, že

(i) veškerý majetek byl vyčleněný/vložený do SF bezúplatně fyzickou osobou, zakladatelem či třetí osobou, daňovým rezidentem České republiky (dále „**FO**“ či „**zakladatel**“);

(ii) tento majetek nebyl nikdy zahrnut v jeho obchodním majetku, popř. byl, ale v době delší než 5 let před jeho vyčleněním do SF;

(iii) obmyšlenými SF jsou FO a/nebo tzv. „osoby blízké“ vyjmenované v § 10 odst. 3 písm. c) bodu 1. a 2. ZDP.

SF může s majetkem nakládat a generovat tak účetní zisk nebo ztrátu. SF může také majetek pouze držet, přičemž i při pouhé držbě majetku SF v určitých případech může a nemusí účtovat o zisku či ztrátě vznikající ze změny reálných hodnot majetku v závislosti na použité metodě ocenění majetku dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a souvisejících účetně-právních předpisů (dále jen „**ZoU**“).

Vznikají proto otázky:

- **v jakém rozsahu je vydání majetku ze SF plněním ze zisku,**
- **v jakém rozsahu je příjem z bezúplatného vydání majetku ze SF (který není plněním ze zisku) příjmem osvobozeným či zdanitelným.**

3) legislativa

Ustanovení ZDP

Dle § 17 odst. 1 písm. f) ZDP je poplatníkem daně z příjmů právnických osob – kromě obvyklých právnických osob (včetně rodinné fundace) – i svěřenský fond, který není právnickou osobou.

Dle § 8 odst. 1 písm. i) ZDP je za příjem z kapitálového majetku považováno „*plnění ze zisku svěřenského fondu nebo rodinné fundace*“. Tento příjem podléhá dle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP 15 % srážkové dani z příjmů fyzických osob a nelze k němu uplatnit žádné osvobození ani související výdaje.

Dle § 21c odst. 1 a 2 ZDP platí, že při plnění ze SF se nejdříve plní ze zisku SF a až poté z ostatního majetku SF.

Dle § 10 odst. 1 písm. m) ZDP se za ostatní příjem výslovně považují (bezüplatné) příjmy obmyšleného ze svěřenského fondu. Dle § 10 odst. 1 písm. n) ZDP se za ostatní příjem považují obecně bezúplatné příjmy, (tj. včetně příjmů od rodinné fundace, byť není uvedena výslovně). Takovéto příjmy nepodléhají srážkové dani dle § 36 ZDP, ale jsou součástí dílčího základu daně dle § 10 zdaňovaného v přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

„Ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména

*m) příjem obmyšleného **ze svěřenského fondu**,*

n) bezúplatný příjem,..“

Dle § 10 odst. 3 písm. c) bodu 3. a 4. ZDP jsou však od daně z příjmů fyzických osob **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, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů,

2. od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně 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 jeho majetku, který do svěřenského fondu vyčlenil nebo kterým zvýšil majetek tohoto fondu, nebo z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo který zvýšil majetek tohoto fondu osobou uvedenou v bodě 1 nebo 2,

4. poplatníka z jeho majetku, který vložil do rodinné fundace, nebo z majetku, který byl do rodinné fundace vložen osobou uvedenou v bodě 1 nebo 2, ...“

Důvodová zpráva - daňová neutralita darování „skrze“ SF

k bodu 194 (novely ZDP č. 344/2013 Sb.) k § 17 odstavci 1 písm. f):

V běžnější situaci, kdy svěřenský fond nebude splňovat podmínky základního investičního fondu, bude příjem fondu průběžně zdaňován běžnou sazbou daně z příjmů právnických osob a plnění obmyšlenému ze zisku po zdanění bude daněno

srážkovou daní obdobně jako jiné příjmy plynoucí z podílů na zisku (např. dividendy). Jiná situace je v případě, že **fond vyplácí plnění, které není podílem na zisku, ale je částí původně vloženého majetku nebo majetku, který byl do fondu vložen smlouvou.** V tomto případě se jedná o příjem, který je srovnatelný s darem, resp. s dědictvím (zakladatel či další přispěvovatel bezúplatně vložil část svého majetku do fondu a tento majetek je nyní předán bezúplatně obmyšlenému). Proto i při zdanění tohoto příjmu se bude postupovat stejně jako u zdaňování darů, resp. dědictví. Stejným způsobem jako při výplatě plnění bude postupováno i v případě zániku svěřenského fondu, kdy svěřenský správce vydá zbylý majetek fondu tomu, kdo na něj má podle statutu fondu právo.

k bodu 139 (novely ZDP č. 344/2013 Sb.) k § 10 odst. 3 písm. d) ZDP [nyní písm. c)]:

Přijme-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.

k bodu 270 (novely ZDP č. 344/2013 Sb.) k § 21c odst. 1 ZDP:

Odstavec 1 stanoví pro režim výplat plnění ze svěřenského fondu podmínku, že nejdříve je zdrojem vypláceného plnění zisk po zdanění a až poté, co jsou tyto zdroje vyčerpány, se plnění vyplácí z majetku vloženého do svěřenského fondu.

4) NÁŠ NÁZOR

Z výše uvedené důvodové zprávy je zřejmé, že cílem zákonodárce zřejmě bylo, aby nejprve byl srážkovou daní zdaněn zisk, který fond (resp. SF) vykáže z titulu nakládání s majetkem, kdy tento zisk podléhá dani z příjmů právnických osob.

Z důvodové zprávy také vyplývá, že principiálně z daňového hlediska se má na převod majetku na obmyšleného hledět jako na převod mezi zřizovatelem a obmyšleným. To znamená, že na tento převod se hledí tak jako by majetek daroval zřizovatel přímo obmyšlenému. Záměr odvést nejprve srážkovou daň, má svou logiku v tom, že pokud by zaúčtovaný zisk fondu (SF) byl tvořen peněžními prostředky a ty byly využity ke změnám vyčleněného majetku, tzn., že např. vyčleněná nemovitost by byla technicky zhodnocena, následně by byl takto zvelebený majetek převeden obmyšlenému, nezůstanou ve fondu již žádná aktiva z titulu, z jejichž převodu by vznikla povinnost odvést srážkovou daň. Proto při jakýchkoli převodech majetku ze SF bylo zřejmě záměrem zákonodárce vypořádat nejprve srážkovou daň z titulu zisku, který fond vykáže, a na následné převody majetků na obmyšleného pak hledět jako na převod majetku mezi zřizovatelem a obmyšleným.

Obecně je tedy smyslem SF držet rodinný majetek a snadno měnit obmyšlené SF dle obměny jednotlivých generací, tzn., že **daňové dopady při převodech do a ze SF by měly být obdobné, jako kdyby k převodu docházelo přímo mezi jednotlivými účastníky (tj. bez prostředníka ve formě SF).**

Níže analyzujeme klíčové aspekty pro zdanění bezúplatného vydání majetku ze SF.

Prvotní úvaha musí směřovat k tomu, zda se pro daňové účely jedná či nejedná o plnění „ze zisku“ (tj. příjem z kapitálového majetku dle § 8 ZDP). Pakliže by se o příjem

„ze zisku“ nejednalo, tak by se jednalo o ostatní příjem dle § 10 ZDP a je třeba sekundárně zvážit aplikaci osvobození dle § 10 odst. 3 ZDP.

4.1 Přednost plnění „ze zisku“

Ustanovení § 21c odst. 1 a 2 ZDP stanoví, že: „*Pro účely daní z příjmů platí, že při plnění ze SF se nejdříve plní ze zisku SF a až poté z ostatního majetku SF.*“

V souladu s textací zákona se jedná o právní fikci. Zjednodušeně řečeno, pakliže účetní zisk v SF existuje, pak se přiřadí k nejdřívějšímu bezúplatnému vydání majetku bez ohledu na následující skutečnosti:

- a) o jaký majetek se při vydání jedná a
- b) zda podle statutu/jiného interního dokumentu/rozhodnutí orgánu/účtování SF byl majetek vydán z majetku nebo ze zisku SF.

Ačkoli se domníváme, že znění § 21c ZDP je popřením smyslu deklarované daňové neutrality SF, lze se jen obtížně odchýlit od poměrně jednoznačného textu ZDP. Jak níže v příkladech uvádíme, tato daňová fikce může být rovněž velmi komplikovaná z hlediska její administrativy (typicky pakliže bude jinak účtována distribuce zisku) a rovněž může být značně nespravedlivá k prvnímu obmyšlenému (oproti dalším obmyšleným v pořadí). Tato daňová fikce rovněž neodpovídá právnímu nastavení SF, kdy na rozdíl od obchodních korporací se v SF mezi obmyšlené nikdy nerozděluje zisk či jiné vlastní zdroje (tj. pasiva), ale vždy bude plněno z „majetku“ SF (tj. z aktiv). ZDP tedy uvažuje situaci, která však reálně ani nemůže nastat.

Zároveň však platí, že pokud účetní zisk minulých let není evidován, pak není vůbec možno použít právní fikci dle ustanovení § 21c ZDP (není splněna podmínka pro její použití) a pro účely ZDP je tak plněno z majetku..

Rozumíme, že z důvodu odlišností v zachycení majetku, zisků, okamžicích jejich zdanění apod. u FO a u účetních jednotek vedoucích podvojně účetnictví není možné plně respektovat, v důvodové zprávě deklarovanou neutralitu plnění ze SF jako by to bylo mezi osobami blízkými, nicméně považujeme existenci ustanovení o „přednostním plnění ze zisku SF“ za zbytečnou a nadměrnou komplikaci, která nevede k žádné významné prevenci v obcházení zdanění. Naopak jedná se o „daňovou nevýhodu“ SF, ačkoli obecným principem má být daňová neutralita SF.

Příklady

1. FO vyčlení v roce 2020 do SF akcie určené k obchodování v tržní hodnotě **5 mil. Kč** k okamžiku vyčlenění. SF tyto akcie pouze drží a jinak s nimi nenakládá. SF nedisponuje jiným majetkem. SF, který není mikro účetní jednotkou, bude dle ZoU min. k 31.12.2020 účtovat o změně reálně hodnoty těchto akcií proti výnosům (bude-li reálná hodnota akcií 6 mil. Kč, zachytí účetní jednotka rozdíl při přecenění akcií ve výši 1 mil. Kč). Jako důsledek uplatnění daně z příjmů právnických osob bude SF evidovat k 31.12.2020 účetní zisk běžného období po zdanění **ve výši 810 tis. Kč**, přičemž v roce 2021 bude SF evidovat stejnou částku jako účetní zisk minulých let. V červenci 2021 SF plánuje distribuovat „vkládající“ FO dané akcie, jejichž hodnota ke dni distribuce je **5,7 mil. Kč**. SF bude muset uplatnit srážkovou

daň ve výši 15 % z 810 tis při distribuci akcií, neboť do výše 810 tis. Kč bude SF plnit ze zisku v souladu s § 21c ZDP. To vše přestože (i) nabývací cena akcií u FO v červenci 2021 bude pouze 5,7 mil Kč a (ii) SF nebude mít dostatečné finanční prostředky na úhradu daní, neboť disponuje pouze shora uvedenými akciemi. *Ad absurdum* v důsledku zdanění bude tedy SF nucen obstarat úvěr k úhradě jednotlivých daňových povinností, což posléze povede k zatížení majetku SF a nepřímo obmyšlených. O jakékoliv deklarované daňové neutralitě tedy nelze hovořit.

2. FO vyčlení v roce 2020 do SF akcie představující účast v ovládané osobě v tržní hodnotě **5 mil. Kč** k okamžiku vyčlenění. SF akcie drží a jinak s nimi nenakládá. SF nedisponuje jiným majetkem. SF neúčtuje o změně reálné hodnoty akcií, ale eviduje je v pořizovací ceně 5 mil. Kč (případně ocení akcie ekvivalenční metodou dle ZoU). **SF tak neeviduje k 31.12.2020 žádný zisk běžného období** a tedy v roce 2021 ani účetní zisk minulých let. V červenci 2021 SF plánuje distribuovat akcie „vkládající“ FO, ačkoli tržní hodnota akcií ke dni distribuce je **5,7 mil. Kč**, v účetních aktivech SF je k okamžiku vydání akcií ze SF zachycena hodnota akcií ve výši **5 mil. Kč**. Jelikož účetní jednotka při distribuci neeviduje zisky minulých let, není ani možno „nejdříve plnit ze zisku“ a jedná se o ostatní příjem dle § 10 ZDP. Nabývací cena akcií u FO v červenci 2021 bude 5,7 mil Kč.

3. V SF jsou účetní **aktiva ve výši 6 mil. Kč** (z toho 5 mil. Kč původně vloženého majetku a 1 mil. Kč peněžních prostředků vygenerovaných tímto majetkem) a účetní pasiva ve výši 6 mil. Kč (z toho 5 mil. Kč jako vlastní jmění/ostatní kapitálové fondy z titulu původního vkladu a **účetní zisk minulých let ve výši 1 mil. Kč**). Obmyšlenými jsou děti zakladatele, které mají dostat každý polovinu majetku (3 mil. Kč) po dovršení 26 let. V roce 2020 jednomu dítěti je 26 let a druhému 25 let. **První dítě obdrží v roce 2020 pro právní a účetní účely 2,5 mil. Kč jistiny a 0,5 mil. Kč v penězích (účetního zisku minulých let)**, ale pro **daňové účely** to bude 2 mil. Kč původně vloženého majetku a 1 mil. Kč zisku, tj. **2,85 mil. Kč** (150 tis. Kč odvede SF správci daně jako srážkovou daň z „**daňových**“ dividend 1 mil. Kč). **Druhé dítě v roce 2021 obdrží pro právní a účetní účely 2,5 mil Kč jistiny a 0,5 mil. Kč v penězích (účetního zisku minulých let) SF**, ale pro **daňové účely 3 mil. Kč** původně vloženého majetku. **Netto příjem dětí není rovný** – k dosažení rovného zacházení **ZDP de facto „nutí“** děti pro dosažení stejných netto částek např. k dalšímu darování mezi nimi ve výši poloviny ze 150 tis. Kč, tj. 75 tis. Kč.

Dílčí závěr k bodu 4.1.

1. Právní fikce vymezená v § 21c ZDP se aplikuje pouze za předpokladu, že v okamžiku distribuce majetku SF eviduje v účetnictví SF nějaký zisk minulých let.

2. Pakliže je účetní zisk minulých období k okamžiku výplaty předmětného majetku ze SF v jeho účetnictví evidován, bude postupováno dle právní fikce vymezené v § 21c ZDP do výše zisku minulých let, resp. maximálně však do výše účetního zisku poníženého o plnění „ze zisku“ (určeného dle právní fikce vymezené v § 21c ZDP) z titulu předchozí distribuce majetku SF. V těchto případech (viz příklad 3) je v praxi vhodné (pokud je to možné), aby se právní a účetní zachycení distribuce (tj. distribuce „z jistiny“ či (částečně/zcela) „ze zisku“) shodovalo s daňovým řešením, protože v opačném případě by se muselo evidovat zvlášť pro daňové účely, zvlášť pro účetní a právní, kolik „jistiny“ a „zisku“ již bylo „daňově“ či „účetně a právně“

vyplaceno/distribučováno, což je velmi administrativně náročné.

3. Navrhujeme vypuštění § 21c odst. 1 a 2 ZDP při nejbližší novele ZDP z důvodů komplikací, které praktická aplikace tohoto ustanovení přináší. Jedná se především o složitou administrativu (v situaci, kdy se účetní distribuce zisku odlišuje od daňové nastíněné výše), nespravedlnost mezi obmyšlenými (dřívější obmyšlený je zdaněn více než pozdější obmyšlený za jinak stejných podmínek), porušení zamýšlené a deklarované daňové neutrality SF a rovněž o nesoulad s právním stavem. Případně navrhujeme, aby v souladu s deklarovaným smyslem příslušných ustanovení ZDP (daňová neutralita SF) GFR nastavilo správní praxi tak, že § 21c ZDP se použije pouze v situacích, kdy v dokumentech SF o distribuci není jednoznačně určeno, že se jedná o plnění z „majetku“ SF.

Stanovisko GFR:

K bodu 4.1.1. – souhlas se závěrem předkladatele

Svěřenský fond, který je účetní jednotkou dle § 1 odst. 2 písm. i) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), má povinnost vést účetnictví podle účetních předpisů (zákon o účetnictví, prováděcích vyhlášek a Českých účetních standardů) tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, tj. o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a výsledku hospodaření.

Podle účetních předpisů svěřenský fond jako účetní jednotka zjišťuje výsledek hospodaření (účetní zisk nebo ztrátu) při uzavírání účetních knih k rozvahovému dni, a to převodem nákladových a výnosových účtů na účet zisků a ztrát (výsledku hospodaření). Tento zisk lze po otevření účetních knih v následujícím účetním období rozdělit v souladu se statutem svěřenského fondu.

K výplatě ze zisku svěřenského fondu může dojít nejdříve v okamžiku, kdy svěřenský fond jako účetní jednotka v souladu s účetními předpisy vykáže zisk v řádné účetní závěrce.

K bodu 4.1.2.

Souhlas s větou první závěru předkladatele.

Nesouhlas s druhou větou závěrem předkladatele.

Administrativní náročnost nemůže být důvodem pro výklad ustanovení § 21c ZDP, které by bylo nad rámec zákona. Rozdílnost evidence daňového a účetního režimu je běžná například u účetních a daňových odpisů.

K bodu 4.1.3.

K případnému posouzení vypuštění ustanovení § 21c odst. 1 a 2 ZDP uvádíme, že tato kompetence přísluší pouze Ministerstvu financí.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že textace ustanovení § 21c odst. 1 a 2 ZDP je porušením daňové neutrality. Z důvodové zprávy k zákonu č. 344/2013 Sb. k § 17 odst. 1a 2 ZDP vyplývá, že obecný princip daňové neutrality má být zachován při individuálním investování i při investování skrze tyto fondy. To jinými slovy znamená, že má být zachován princip darování v linii dárce – obdarovaný (možnost využití

osvobození příjmů z darování dle „typu“ příjemce daru) i princip zakladatel fondu – vklad do fondu – výplata obmyšlenému (vyčlenění majetku do fondu je příjem, který je srovnatelný s darem, možnost využití osvobození příjmů při převodu z fondu u obmyšleného dle „typu“ obmyšleného). Důvodová zpráva zároveň uvádí, že zisk vzniklý ve fondu s hospodaření s majetkem fondu, bude podléhat dani z příjmů právnických osob. Obdobný daňový režim zdanění je stanoven pro obchodní korporace při zdanění příjmů s nakládáním s majetkem viz § 18 odst. 1 ZDP. Dále důvodová zpráva k § 36 odst. 2 písm. a) ZDP (i k § 17 odst. 1 a 2 ZDP) uvádí, že příjmy poplatníka které mu plynou ze zisku ze svěřenského fondu, se zdaňují daní vybíranou srážkou obdobně jako je tomu u podílu na zisku u obchodních korporací. Tento komplexní systém zdanění příjmů je zaveden z důvodu „omezení možnosti nevhodného daňového plánování“ – viz DZ, tj. má zamezit, aby zisky, které vzniknou ve fondech, nebyly vypláceny obmyšleným bez zdanění.

To jinými slovy znamená, že stávající nastavení v § 21c ZDP zohledňuje reálný a zcela logický přístup, že nejdříve by mělo dojít k rozdělení vytvořeného zisku a teprve potom až k čerpání vloženého majetku, k tomu se rovněž pojí i potlačení záměrného vyhýbání se zdanění při rozdělení vytvořeného zisku na úkor vloženého majetku.

Příklad č. 3, který je uveden v příspěvku, je dle obecného práva možný a není v rozporu se ZDP.

Pokud by tento příklad byl aplikován na obchodní korporaci, jejíž valná hromada schválila pro rok 2020 vyplacení podílu na zisku ve výši 1 mil Kč dvou společníkům, z nichž jeden by podmiňoval vyplacení svého podílu až v roce 2021, pak by daň vybíraná srážkou byla právnickou osobou sražena též v roce 2020 z celé částky 1 mil. Kč, viz § 36 ZDP. To, že v případě svěřenského fondu vzniká situace, kterou popisuje předkladatel, není systémová chyba zákona, a proto nelze namítat porušení daňové neutrality.

V praxi v této souvislosti bude existovat nepřeborné množství způsobu plnění z těchto fondů, která budou vyplývat ze soukromoprávních smluvních individuálních ujednání, proto nelze zákonně reagovat na každou z nich.

4.2 Bezúplatné vydání „majetku“ a jeho osvobození

Předpokládejme, že veškerý bezúplatně vydávaný majetek SF je buď majetkem vyčleněným do SF nebo majetkem vytvořeným z nakládání s majetkem vyčleněným do SF, přičemž v SF není evidován účetní zisk minulých let, tedy ani zisk dle § 21c ZDP.

Základní nejasností při aplikaci § 10 odst. 3 písm. c) bodu 3 a 4. ZDP je definice „příjmu z majetku vloženého“ do SF.

Pro účely osvobození ZDP hovoří o **příjmech z majetku**, který byl do SF vložen/vyčleněn. Vezmeme-li v úvahu hypotetický příklad, kdy:

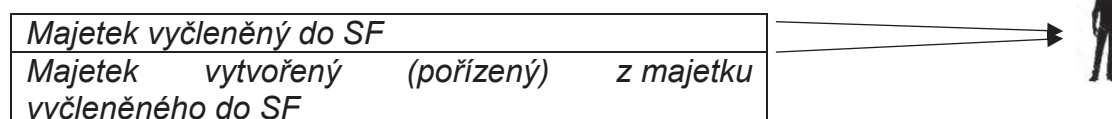
- existuje SF, ve které je pouze jediný vkladatel, který je zároveň obmyšleným,
- vkladatel bezúplatně vloží do SF pouze nemovitost, žádný další majetek SF nemá,
- SF s nemovitostí hospodaří a získává z ní příjmy v podobně nájemného,

- avšak zároveň má SF náklady, takže SF vykazuje nulový účetní zisk nebo ztrátu,

pak je nutno obecně dovodit, že

- veškerý majetek SF (peníze, pohledávky, nemovitost, úroky z bankovního účtu) je **bud' „majetkem, který vkladatel vyčlenil do SF“ (samotná nemovitost) nebo „majetkem z majetku, který vkladatel vyčlenil do SF“** (peníze z nájemného i úroky z bankovního účtu jakožto peníze z úročení peněz z nájemného), a tedy
- jakýkoli příjem vyplacený SF obmyšlenému fyzické osobě (nebo osobě blízké) je *de facto* příjmem z majetku vloženého do SF, a tudíž by mělo být aplikováno osvobození dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 3 nebo 4. ZDP – pakliže ZDP výslovně nestanoví jinak (např. fikcí plnění ze zisku viz bod 4.1 výše).

Graficky lze tyto kategorie znázornit následujícím způsobem:



Je třeba si uvědomit, že takto širokým uplatněním osvobození nevzniká žádná daňová výhoda.

Pokud je majetek vyčleněn do SF a SF následně distribuuje stejný, zhodnocený či „transformovaný“ majetek osobě blízké či „vkladateli“, je zde aplikováno osvobození dle § 10 odst. 3 písm. c) ZDP – obdobně jako by byl osvobozen přímý převod **finálního stavu majetku** vkladatele na osobu blízkou při absenci vyčlenění do (průtoku přes) SF. Rovněž samotný princip zdanění v rámci obhospodařování majetku SF je obdobný jako by k vkladu do SF vůbec nedošlo:

- (i) pokud SF má zúčtovatelné příjmy z **držby či z nakládání s majetkem**, pak může mít **zisk**, který se na úrovni SF **zdaní** – obdobně jako by se danil příjem u vkladatele majetku do SF při absenci vyčlenění majetku do SF;
- (ii) pokud by vkladatel (stejně jako SF) vynakládal k zajištění příjmů z nájmu nějaké výdaje, mohl by vkladatel (stejně jako SF) tyto výdaje uplatnit proti příjmům z nájmu.

Naopak, jak jsme již výše uvedli, je bezúplatné vydání majetku skrze SF daňově méně výhodné (oproti přímému darování mezi osobami blízkými), a to v situaci, kdy SF eviduje v účetnictví zisk minulých let. V těchto případech dochází v okamžiku finálního vydání majetku ze SF ke zdanění distribuce „zisku“ dle § 8 ZDP (v souladu s právní fikcí dle § 21c ZDP), přičemž tento „zisk“ byl již zdaněn na úrovni samotného SF daní z příjmů právnických osob. Zatímco v případě přímého darování mezi osobami blízkými je osvobozena celá hodnota darovaného majetku, a to bez ohledu na to, že přímo darovaný majetek byl částečně či zcela pořízen ze „zisku“ dárce nebo ziskovou transformací z jiného majetku dárce.

Navíc z důvodové zprávy je zřejmé, že z daňového pohledu se při převodech majetku skrze SF na transakci hledí jako na přímé darování mezi jednotlivými účastníky. Pak je nutno vzít v úvahu, komu je v principu přiřaditelný majetek po dobu jeho „umístění“ v SF. **Jsme přesvědčeni, že „darování“ obmyšlenému nenastává v okamžiku**

vyčlenění majetku do SF, ale teprve až při distribuci obmyšlenému. Po dobu „umístění“ v SF je majetek dle našeho názoru přiřaditelný spíše zakladateli SF, jelikož svěřenský správce je při správě majetku v SF povinen plnit vůli zakladatele vyjádřenou v zakládacích listinách (nikoli vůli obmyšlených). Navíc při vyčlenění majetku do SF nemusí být obmyšlení vůbec známí.

ZDP řeší dělení příjmů fyzických osob ze SF na plnění ze zisku (§ 8 ZDP) a veškerá ostatní plnění (§ 10 ZDP), a to včetně fikce (§ 21c odst. 1 a 2 ZDP) umožňující pro daňové účely rozdělení příjmů z jednoho vydání majetku z SF (např. domu) na část ze zisku a zbytkovou část. Ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) body 3 a 4 ZDP a ani žádné jiné ustanovení ZDP však pro příjmy dle § 10 ZDP další dělení příjmů obecně neumožňuje (a žádnou fikci nestanoví). Jak jsme uvedli výše, pakliže je něco příjmem „z majetku, který tam byl poplatníkem samotným nebo osobou blízkou vyčleněn“, pak je v režimu § 10 ZDP osvobozen celý příjem, a to bez ohledu na případný nárůst hodnoty v čase majetku vloženého do SF. ZDP nestanoví, že osvobozen je „příjem do výše hodnoty majetku, kterou majetek měl k okamžiku vkladu do SF či k jinému okamžiku“, a proto jej nelze takto vykládat. Rovněž výše uvedená argumentace a logika zákonné úpravy (daňová neutralita, analogie k přímému darování mezi osobami blízkými) zcela vylučuje v rámci § 10 ZDP nějaké hodnotové rozdělování příjmů s ohledem na jeho zdanění či osvobození.

Z výše uvedeného nedává žádnou logiku a je v rozporu s principem a zněním zákona, aby na straně obmyšleného docházelo ke zdanění majetku při distribuci ze SF, a to bez ohledu na to, zda se hodnota daného majetku v SF jakkoli změnila.

Příklady

1. FO vyčlení do SF hotovost ve výši 5 mil. Kč. SF nakoupí za tyto peníze byt za 4,5 mil. Kč a automobil za 0,5 mil. Kč. Následně SF bezúplatně vydá osobě blízké či „vkladateli“ daný byt v tržní hodnotě k okamžiku distribuce 5,8 mil. Kč a automobil v tržní hodnotě k okamžiku distribuce 0,4 mil. Kč.

2. FO vyčlení do SF (i) pronajímaný byt hodnotě 5 mil. Kč a (ii) 0,5 mil Kč hotovosti. SF provede na bytě opravy z vyčleněných peněz. Předpokládejme, že zisk SF za dané účetní období je nula, jelikož náklady na opravy bytu, odpis bytu, cena drobného hmotného majetku koupeného do bytu apod. v daném roce byly ve stejné výši jako výnosy z nájemného. Následně SF bezúplatně vydá osobě blízké či „vkladateli“ daný (zvelebený) byt v tržní hodnotě k okamžiku distribuce 5,8 mil. Kč.

3. Jako analogický je možné ukázat příklad, kdy půjde o fyzickou osobu, která bude např. vlastnit dům, a ten bude pronajímat. Příjmy z tohoto nájmu bude zdaňovat, ale jako výdaje proti těmto příjmům může např. uplatňovat výdaje na opravy či odpisy z majetku včetně odpisů technického zhodnocení takového majetku. Rozdíl mezi příjmy a výdaji pak bude podléhat dani z příjmů. Hodnota takto pronajímaného majetku pak poroste ať již z titulu nárůstu reálných hodnot nemovitostí nebo z titulu, že finanční prostředky získané z nájmu budou investovány do daného domu ať už formou oprav či technického zhodnocení. Pokud tato fyzická osoba následně takovýto dům daruje, bude příjem z tohoto daru u definovaných osob osvobozen od daně z příjmů dle § 10 odst. 3 písm. c) body 1

a 2 ZDP, a to bez ohledu na to, že v mezičase narostla hodnota daného domu ať již vlivem investování získaných peněz do něj, nebo vlivem zvýšení cen nemovitých věcí. Stejným analogickým způsobem se má pak pohlížet na situaci, kdy daná fyzická osoba předmětný dům vyčlení do svěřenského fondu a po určité době jej převede na obmyšleného, který bude osobou dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 a 2 ZDP. Svěřenský fond také bude zdaňovat zisky z užívání daného majetku, bude proti příjmům odečítat výdaje, navíc bude odvádět daň z docíleného zisku. Když následně bude majetek převáděn na obmyšleného, je nezbytné na tento převod pohlížet jako na převod mezi zřizovatelem a obmyšleným. K tomuto závěru mimo jiné svědčí i to, že předmětné osvobození je ve stejném písmeni c) § 10 odst. 3 ZDP. Rovněž je třeba zdůraznit, že analogicky se bude zdaňovat i s ohledem na využití domu pro účely dosažení zdanitelných příjmů – odpisy i náklady na opravy bude možno (u SF i u původního vlastníka fyzické osoby) uplatnit pouze v situaci, kdy dům slouží k dosažení zdanitelných příjmů.

Zdaňování nárůstu hodnoty majetku by pak bylo v rozporu s principy zdaňování příjmů v ČR. V případě bezúplatného převodu majetku ať přímo od zřizovatele nebo přímo od svěřenského fondu se vychází z toho, že daná fyzická osoba obdrží majetek, který je osvobozen u definovaných osob od daně bez ohledu na to, zda jej poskytne přímo převodce nebo se k dané osobě jakožto k obmyšlenému dostane prostřednictvím SF. Předmětné osvobozující ustanovení nestanoví, že by část hodnoty majetku byla osvobozena a část byla zdanitelná. Pak by takováto logika musela platit i u přímého daru, což je evidentně absurdní výklad.

Při absenci zisku minulých let v účetnictví SF je – ve všech třech výše uvedených příkladech – bezúplatné vydání majetku zcela osvobozeno dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 3 nebo 4. ZDP.

Dílčí závěr k bodu 4.2.

Při absenci zisku minulých let v účetnictví SF je bezúplatné vydání majetku zcela osvobozeno dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 3 nebo 4. ZDP. Výše příjmu (nabývací cena majetku) u nabyvatele může být jiná (např. tržní) než hodnota majetku v účetnictví SF, a to například v případě, že majetek v SF změnil svou tržní hodnotu, i když SF o této změně neúčtoval.

Stanovisko GFR

K bodu 4.2.

K dané věci nejprve uvádíme, že u příjmů dle § 10 odst. 1 písm. m) zákona o daních z příjmů, přichází v úvahu osvobození pouze v případě, kdy je obmyšlenému vyplácen ze svěřenského fondu majetek, který byl do svěřenského fondu vložen jím samotným nebo osobami vymezenými v ust. § 10 odst. 3 písm. c) bod 1. a 2. zákona o daních z příjmů (příbuzný v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů, případně od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním bezúplatného příjmu ve SHD). V případě, že svěřenský fond jako účetní jednotka v souladu s účetními předpisy vykáže zisk v řádné účetní závěrce, je nutné nejdříve v souladu s ust. § 21c odst. 1 zákona o daních z příjmů plnit ze zisku fondu a až poté z ostatního majetku fondu. Podle zákona

o daních z příjmů v případě, kdy je obmyšlenému (daňovému rezidentu České republiky, a to jak fyzické osobě, tak právnické osobě) plněno ze zisku, podléhá tento příjem zvláštní sazbě daně dle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, přičemž u fyzické osoby se jedná o příjem dle § 8 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů. Jednalo by se o srážkovou daň ve výši 15 %.

V souladu s ust. § 10 odst. 3 písm. c) body 3 a 4 zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny bezúplatné příjmy obmyšleného z jeho majetku, který do svěřenského fondu vyčlenil nebo kterým zvýšil majetek tohoto fondu, nebo z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo který zvýšil majetek tohoto fondu osobou uvedenou v bodě 1 nebo 2.

V případě situace popsané v bodě 4.2.1, byla do svěřenského fondu vyčleněna hotovost, za kterou svěřenský fond nakoupil byt a automobil, který byl následně bezúplatně vydán příslušné FO nebo osobě blízké. Byť byly do svěřenského fondu vyčleněny peníze, za které fond pořídil byt a automobil, a tento majetek potom vydává, pořád se jedná o bezúplatné příjmy z majetku (peníze), který obmyšlený do fondu vyčlenil nebo který do fondu vyčlenila osoba uvedená v ust. § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 nebo 2 zákona o daních z příjmů. Proto se jedná o příjem osvobozený od daně podle ust. § 10 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že dané věci v době vydání mohou mít jinou tržní hodnotu než původně vyčleněná hotovost, nemá na osvobození žádný vliv. Navržené doplnění následující věty předkladatelem v rámci projednávání příspěvku: „Tato jiná hodnota majetku v době vydání je nabývací cenou majetku u obmyšleného.“ považujeme za nadbytečné a tato věta není v souladu se zákonem o daních z příjmů. V § 3 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů je uvedeno, jakým způsobem se oceňuje nepeněžní příjem (podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku) a takovým způsobem je třeba ocenit i majetek u obmyšleného, který byl bezúplatně vydán ze svěřenského fondu nebo rodinné fundace. Protože vydání majetku ze svěřenského fondu považujeme za bezúplatný nepeněžní příjem, jsme výše uvedeného názoru.

V případě situace popsané v bodě 4.2.2, také souhlasíme s osvobozením bezúplatně vydaného majetku dle ust. § 10 odst. 3 písm. c) bod 3 zákona o daních z příjmů, protože se jedná o majetek, který byl do svěřenského fondu vyčleněn osobou blízkou (uvedenou v ust. § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o daních z příjmů). Skutečnost, že daná nemovitá věc v době, kdy byla umístěná ve svěřenském fondu, získala na tržní hodnotě, nemá na osvobození žádný vliv.

Souhlas se závěrem předkladatele.

5) SHRnutí

Navrhujeme přijmout výše uvedené a popsané dílčí závěry v bodech 4.1 a 4.2.