

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 21.3.2018**Daň z příjmů****511/15.11.17 Veřejně prospěšný poplatník, osoby blízké zakladateli a rodinná fundace**

Předkládá: Ing. Miroslav Michálek, daňový poradce, č. osv. 0173

Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je zvýšení právní jistoty ohledně obsahu právních pojmů „osob blízkých zakladateli“ a „rodinná fundace“ v § 17a ZDP pro veřejně prospěšné poplatníky i pro osoby poskytující těmto veřejně prospěšným poplatníkům bezúplatná plnění dle § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP.

Použité zkratky

ZDP - zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb. v. z. 170/2017 Sb.

ZOS - zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb. v. z. zák. opatření Senátu 344/2013 Sb.

VPP - veřejně prospěšný poplatník

OZ - občanský zákoník 89/2012 Sb.

OZ64 - občanský zákoník 40/1964 Sb.

DZ – důvodová zpráva

NS – Nejvyšší soud ČR

1. Rozbor ustanovení § 17a ZOS, ZDP a souvisejících předpisů

Ustanovení § 17a ZDP ve znění zákonného opatření 344/2013 Sb. (dále též „ZOS“) vylučuje z okruhu veřejně prospěšných poplatníků nadace, které dle zakladatelského jednání nebo dle své faktické činnosti slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

Toto ustanovení vůbec nepokrývalo, dle textu ZOS, do 30.6.2017 nadační fondy.

V důvodových zprávách k ZOS a novele ZDP 170/2017 Sb. jsou v textu k § 17a odst. 2 vyjmenováni neziskoví poplatníci, kteří nejsou ve smyslu ZDP veřejně prospěšnými poplatníky (dále též „VPP“). V DZ je dále konstatováno, že VPP nejsou tzv. rodinné a smíšené nadace, které slouží k podpoře osob blízkých zakladateli. Pojem rodinná nadace není v ZOS používán, natož definován, obsah pojmu rodinná nadace není vysvětlen či komentován ani v důvodové zprávě.

Novela § 17a ZDP v. z. 170/2017 Sb., účinnost od 1.7.2017

Novelou se zavádí právní pojem rodinná fundace, kterou je nadace nebo nadační fond, které dle zakladatelského jednání nebo dle své faktické činnosti slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

Toto novelizované ustanovení výslovně zahrnuje i nadační fondy a podpora rodinné fundace vůči zakladateli znamená výslovně ztrátu statusu veřejné prospěšnosti.

Dle důvodové zprávy k ZDP (PSP ČR tisk č. 873) rodinné nadace nejsou považovány za VPP a slouží pouze k uspokojování potřeb rodinných příslušníků, resp. osob blízkých (DZ bod 1.1.18).

Dle DZ je navrhováno, aby se u vkladů do rodinných nadací odstranilo dvojí zdanění a novela si klade za cíl narovnání podmínek s právní úpravou pro svěřenské fondy. DZ opakovaně předpokládá, že z rodinné fundace budou z vkladů do fundace následně vypláceny prostředky téže osobě, nebo osobám jí blízkých (DZ bod 2.1.18).

DZ deklaruje úmysl dosáhnout daňové neutrality, tj. stejné míry zdanění peněžních i nepeněžních transferů od zakladatele nebo dárce přes rodinnou fundaci k osobě blízké (zpravidla rodinnému příslušníkovi), jako v případě, kdyby k transferu došlo přímo mezi těmi osobami blízkými (DZ 3.1.18).

DZ k § 4, odst. 1, písm. k), bod 2 deklaruje, že výplata plnění z rodinné nadace nebude plošně osvobozena. Jde o úpravu pouze pro fyzické osoby, obdobné ustanovení pro právnické osoby chybí, z čehož lze dovodit, že zákonodárce pracuje pouze s variantou, že osobou blízkou fundaci je vždy jen fyzická osoba. Zároveň se v § 10 odst. 3 písm. c) bod 4 upravuje osvobození bezúplatných příjmů podle příbuzenského poměru vkladatele k příjemci bezúplatného plnění dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 a bod 2 – výčet zde uvedených osob rovněž prokazuje, že zákonodárce má na mysli jen osoby blízké v příbuzenském poměru, popř. ve společné domácnosti, tj. jen osoby fyzické.

Další změnou narovnávající zdanění rodinné fundace a svěřenského fondu je vložení textu „nebo rodinné fundace“ do ust. § 8 odst. 1 písm. i) upravující plnění ze zisku rodinné fundace. Osvobození od zdanění tedy bude podmíněno testem splnění podmínek dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 4.

Dle DZ k § 17a odst. 2 písm. f) je cílem novelizovaných ustanovení a změny terminologie odstranit stávající úpravu dvojího zdanění bezúplatného příjmu rodinné fundace, navrhovaná úprava reaguje na stávající úpravu dvojího zdanění bezúplatného příjmu rodinné fundace, kdy tento příjem je poprvé zdaněn na úrovni rodinné fundace a poté dochází ke druhému zdanění při výplatě podpory nebo příspěvku z rodinné fundace osobě blízké. Navrhuje se, aby se u těchto poplatníků v daném případě uplatňoval obdobný daňový režim, jaký se uplatňuje v případě svěřenských fondů, tj. aby majetek, který je do dané entity vkládán za účelem jeho

budoucí distribuce rodinným příslušníkům vkladatele, nebyl zdaňován ve dvou krocích.

V této souvislosti dochází k věcné změně spočívající v nahrazení položky výčtu negativní definice veřejně prospěšného poplatníka „nadace, která dle svého zakladatelského právního jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli, nebo jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli“ na „rodinnou fundaci“ definovanou podle obdobných podmínek. V důsledku dochází k rozšíření dopadu ustanovení tím, že z obsahu definice veřejně prospěšného poplatníka jsou při splnění uvedených znaků podpory zakladatele nebo osob blízkých zakladateli vedle nadací vyloučeny rovněž nadační fondy.

Definice osoby blízké se dle DZ přejímá, stejně jako v dalších ustanoveních zákona o daních z příjmů, z § 22 občanského zákoníku 89/2012 Sb. (dále též OZ, pro občanský zákoník 40/1964 Sb. bude používána zkratka OZ64).

Ustanovení § 22 odst. 1 OZ definuje osoby blízké jednoznačně jen jako osoby fyzické z hlediska rodinných vazeb, stupně příbuznosti či blízkosti osobního vztahu. Text prvního odstavce je v zásadě totožný s textem § 116 OZ64, pouze jsou přidány osoby sešvagřené a výslovně i osoby, které spolu trvale žijí.

Ustanovení § 22 odst. 2 OZ však zavádí právní konstrukci blízkosti osoby fyzické a osoby právnické pro jednání mezi vlastníkem nebo členem orgánu právnické osoby a touto právnickou osobou.

Vzhledem k judikatuře Nejvyššího soudu (NS) zejména v oblasti insolvenčního práva považuje předkladatel za vhodné, aby bylo GŘ potvrzeno, že judikatorní praxe NS v oblasti insolvenčního práva a některé další právní výklady nepovedou k zákonodárcem dle důvodové zprávy evidentně nepředvídané správní praxi v oblasti ZDP, kdy i dvě právnické osoby mohou být vzájemně k sobě osobami blízkými dle právní úpravy § 17a odst. 2 ZDP.

Problematice osob blízkých, včetně varianty dvou právnických sobě blízkých osob se podrobně věnuje např. článek Právnické osoby jako osoby sobě navzájem blízké, autor JUDr. Oldřich Řeháček, BULLETIN ADVOKACIE 3/2012, str. 31-33.¹⁾

Z hlediska obsahu pojmu osob blízkých je zásadní, zda hypotéza JUDr. Oldřicha Řeháčka v závěru jeho článku, „dvě právnické osoby mohou být, za určitých okolností, osobami blízkými nejen ve smyslu ust. § 196a obchodního zákoníku, ale též ve smyslu ust. § 116 občanského zákoníku, a to nikoliv pouze v případě shody jejich personálního substrátu, ale též v případě jeho vzájemné blízkosti“ je použitelná jen pro případ soudních sporů k ochraně třetích osob (§ 22 odst. 2 OZ), tj. pouze mimo oblast ZDP, nebo i pro definici obsahu pojmu „osoby blízké k zakladateli“ v § 17a ZDP.

DZ k § 353 až 356 OZ: „Na podněty z oblasti neziskového sektoru se navrhuje vyloučit z okruhu osob oprávněných přijmout nadační příspěvek nad rámec dosavadní úpravy, která pamatuje jen na členy orgánů nadace, i další osoby, a to zaměstnance nadace a osoby blízké zaměstnancům nadace nebo členům jejích orgánů. Pokud jde o zakladatele, nemá být připuštěno, aby mu byly nadační příspěvky poskytovány, ledaže pro to mluví důvody hodné zvláštního zřetele - např. zřídil-li zakladatel nadaci k podpoře lidí zdravotně postižených a posléze byl i on sám zdravotně postižen.“ Pokud jde o osoby zakladateli blízké, je nutné vzít v úvahu rozdíl mezi nadacemi veřejně prospěšnými a dobročinnými. Vzhledem k tomu, že osnova nevylučuje, aby zakladatel zřídil dobročinnou nadaci k podpoře osob sobě blízkých, nelze kategoricky vyloučit tyto osoby z práva na příspěvek.“

Z uvedeného textu DZ k OZ je patrné, že pro oblast fundací autoři legislativního návrhu OZ vztahovali právní pojem „osob blízkých“ výhradně k osobám fyzickým.

Rovněž podle znění § 23, odst. 7 ZDP lze usuzovat, že zákonodárce považuje osoby blízké za podmnožinu spojených osob, což je výslovně potvrzeno i v Pokynu GŘ D-22: „Jinak spojené osoby jsou i osoby blízké (§ 23 odst. 7 písm. b) bod 4. zákona). Pro účely tohoto ustanovení se za osoby blízké považují osoby vymezené v § 22 občanského zákoníku (osoby, které spolu trvale žijí, osoby navzájem blízké).“ Text Pokynu D-22 tedy nenasvědčuje, že by ustanovení o osobách blízkých mohlo a mělo být aplikováno i na dvě právnické osoby a naopak svědčí tomu, že i GŘ osobami blízkými rozumí pouze osoby uvedené v § 22, odst. 1 OZ. I když je v textu k § 23, odst. 7 uvedeno „pro účely tohoto ustanovení“, dle legislativních pravidel musí mít jeden právní pojem v celé právní normě stejný význam, ne-li v právní normě výslovně uvedeno jinak.

2. Shrnutí

I když judikatura Nejvyššího soudu zejména v oblasti insolvenčního práva a (ne)platnosti smluvních vztahů dle § 196a obchodního zákoníku směřovala dlouhodobě k velmi široké definici rozsahu osob blízkých dotvářením práva soudem, z textu důvodové zprávy k novele ZDP 170/2017 Sb. naopak lze opakovaně usuzovat u ustanovení týkajících se rodinných fundací, že ZDP pracuje s obsahem pojmu osob blízkých pouze v rozsahu § 22 odst. 1 OZ.

Ustanovení § 22 odst. 1 OZ považuje za osoby blízké pouze příbuzné zde uvedené, registrované partnery a další osoby v poměru rodinném nebo obdobném, jejichž újmu by druhá z osob pocítovala jako újmu vlastní, jde tedy pouze o osoby fyzické.

I při existenci judikatury Nejvyššího soudu v oblasti insolvenčního práva by pro účely § 17a ZDP a dalších ustanovení ZDP měl být obsah pojmu osoby blízké vykládán i nadále dle smyslu a textu důvodové zprávy k zák. 170/2017 Sb. tak, že právnické

osoby nejsou nikdy navzájem osobami blízkými. (Pro účely ZDP jsou používány speciální právní pojmy spojené osoby a jinak spojené osoby.)

Pokud tedy bude veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat jiného veřejně prospěšného poplatníka, který má stejného zakladatele, neměl by takový postup být posuzován jako podpora osoby blízké zakladateli ani vést ke ztrátě veřejné prospěšnosti, je-li podpora prokazatelně poskytována na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP.

Obdobný závěr jako v předchozím odstavci platí i pro ostatní poplatníky nezaložené za účelem podnikání, kteří mají jinou právní formu než fundace a nejsou vyjmenováni v § 17a odst. 2 ZDP.

Návrh řešení

Předkladatel navrhuje, aby GFŘ potvrdilo, že:

1. v souladu s důvodovou zprávou k novele ZDP 170/2017 Sb. se pro účely zákona o daních z příjmů, včetně jeho ustanovení § 17a ZDP, nepovažují dvě nebo více právnických osob navzájem za osoby blízké, mají-li stejného zakladatele.
2. okruh osob blízkých pro účely definice § 17a ZDP je vymezen pouze v rozsahu § 22 odst. 1 OZ.
3. právní pojem rodinná fundace v § 17a odst. 2 písm. f) ZDP zahrnuje pouze fundace sloužící k podpoře zakladatele, který je fyzickou osobou.
4. bude-li veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat jiného veřejně prospěšného poplatníka, který má stejného zakladatele, nebude takový postup posuzován jako podpora osoby blízké zakladateli a nepovede ke ztrátě statusu veřejné prospěšnosti, je-li podpora prokazatelně poskytována a čerpána na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP.
5. bude-li veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat svého zakladatele, nebude takový postup vést ke ztrátě veřejné prospěšnosti, jestliže bude podpora prokazatelně poskytována a čerpána na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP, tj. nestane se rodinnou fundací z titulu poskytnutí podpory veřejně prospěšného charakteru vůči zakladateli.

Použitá literatura

¹⁾ BULLETIN ADVOKACIE 3/2012, JUDr. Oldřich Řeháček
http://www.cak.cz/assets/ba_03_2012_web.pdf

Stanovisko GFR

GFR se vyjadřuje k návrhům řešení, která jsou navržena v bodech 1 až 5 příspěvku.

Ustanovení § 17a odst. 2 písm. f) ZDP zní:

„Veřejně prospěšným poplatníkem není rodinná fundace, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí nadace nebo nadační fond,

1. které podle svého zakladatelského jednání slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli, nebo

2. jejichž činnost směřuje k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.“

Pro účely § 17a ZDP se při vymezení pojmu „osoba blízká“ vychází z § 22 občanského zákoníku (viz důvodová zpráva k § 17a odst. 2 písm. f) ZDP).

Přitom z ustanovení § 22 odst. 1 občanského zákoníku plyne, že osobou blízkou může být toliko osoba fyzická. Ustanovení § 22 odst. 2 občanského zákoníku pak není rozšířením výčtu osob blízkých, což plyne i z důvodové zprávy, která uvádí: „Druhý odstavec zavádí konstrukci, podle níž se posuzuje stejně jako poměr osob blízkých i poměr k právnické osobě, je-li právnická osoba jinou osobou podstatně ovlivňována; to však může platit jen s důsledky omezenými na ochranu majetkových práv třetích osob.“

Pravidlo § 22 odst. 2 občanského zákoníku tak lze aplikovat jen na takové situace, kdy zákon stanovuje zvláštní podmínky nebo omezení pro převody majetku, pro jeho zatížení nebo přenechání k užití jinému mezi osobami blízkými za účelem ochrany třetích osob. Zákonem, který stanoví zvláštní podmínky nebo omezení pro převody majetku mezi osobami blízkými, nemusí být jen občanský zákoník. Ustanovení § 17a odst. 2 písm. f) ZDP, však nepředstavuje stanovení podmínek či omezení ve smyslu § 22 odst. 2 občanského zákoníku, a tedy na něj nelze režim § 22 odst. 2 občanského zákoníku aplikovat.

Z výše uvedeného lze uzavřít, že osobou blízkou zakladateli ve smyslu § 17a odst. 2 písm. f) ZDP se rozumí pouze osoba vymezená v § 22 odst. 1 občanského zákoníku (tedy pouze fyzická osoba).

K návrhu řešení č. 1

Souhlas se závěrem předkladatele, že dvě (nebo více) právnické osoby, které mají společného zakladatele, se nepovažují pro účely § 17a odst. 2 písm. f) ZDP za osoby blízké.

K návrhu řešení č. 2

Souhlas se závěrem předkladatele.

K návrhu řešení č. 3

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Pod pojmem „rodinná fundace“ vymezeným v § 17a odst. 2 písm. f) ZDP se rozumí nadace nebo nadační fond sloužící k podpoře zakladatele, který je fyzickou osobou, nebo osob blízkých zakladateli.

K návrhu řešení č. 4

Souhlas se závěrem předkladatele za předpokladu, že veřejně prospěšný poplatník (fundace) bude podporovat jiného veřejně prospěšného poplatníka a podpora bude směřována pouze mezi těmito subjekty, nikoliv tedy ve směru k zakladateli nebo k osobě jemu blízké.

V dané souvislosti je nutné zdůraznit, že ZDP nezná ani nevymezuje pojem „ztráta statusu veřejné prospěšnosti“. ZDP pro veřejně prospěšné poplatníky normuje nutnost splnění podmínek v § 17a odst. 1 ZDP a zároveň se nesmí jednat o poplatníka vymezeného v § 17a odst. 2 ZDP. Pokud nejsou kumulativně naplněny podmínky § 17a ZDP, pak se nejedná o veřejně prospěšného poplatníka pro účely ZDP.

K návrhu řešení č. 5

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Bude – li veřejně prospěšný poplatník (nadace nebo nadační fond), podporovat pouze svého zakladatele (nebo osoby blízké zakladateli), pak se bez dalšího dle § 17a odst. 2 písm. f) ZDP jedná o rodinnou fundaci.

V ostatních případech nelze vyloučit s ohledem na konstattní judikaturu NSS i ÚS (viz rozsudek NSS č.j. 1 Afs 107/2004 - 48, prošel testem ústavnosti – viz Usnesení ÚS sp.zn. III. ÚS 374/06 ze dne 31.10.2017) aplikaci institutu zneužití práva.