

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 19.9.2018**bod 1 uzavřeno s rozporem****bod 2 uzavřeno bez rozporu****Daň z příjmů****526/20.06.18 Osvobození bezúplatných příjmů od příbuzného dle ZDP u osvojení resp. od biologického rodiče**

Předkládá: Ing. Jiří Gebarowský, daňový poradce, č. osv. 104

Podle § 10 odst. 3 písm. c) zákona č. 586/92 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), jsou od této daně osvobozeny bezúplatné příjmy 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.*

Na první pohled se jedná o poměrně jasné ustanovení zákona, které dosud nebylo předmětem veřejných ani odborných diskuzí, ale vzhledem např. k „novým“ ustanovením Občanského zákoníku č. 89/2012 Sb. (dále jen OZ) si i tato problematika zaslouží vyjasnit, protože ani Metodický pokyn D - 22 není podrobnější.

Podle § 771 OZ *„Příbuzenství je vztah osob založený na pokrevním poutu, nebo vzniklý osvojením.“*

1. Co je vlastně pokrevní pouto?

Pokud je příbuzenský vztah založený na pokrevním poutu, *příbuzné osoby pocházejí od společného předka resp. jedna od druhé* (např. Doc. JUDr. M. Zuklínová CSc. v komentáři k OZ ve Wolters Kluwert 2014, II. Svazek str. 273)

Jenže stát pochopitelně chrání zájem dítěte, aby bylo zajištěno nejen jeho hmotné strážce ale kromě jiného i jeho sociální zařazení do společnosti a proto jak dřívější zákon o rodině, tak současný občanský zákoník především upřednostňuje zápis dítěte do matriky na základě souhlasného prohlášení rodičů (§ 16 zákona o matrice č. 301/2000 Sb.), které zasílá zdravotnické zařízení, případně na základě rozhodnutí soudu. Zda se jedná skutečně o biologické rodiče, zejména otce, se nijak neprověřuje. Jedná se tedy o věc statusovou, zápis je deklaratorní.

Pokud v dalším životě dítěte nebo jeho biologického rodiče nastane situace (ať již ze zdravotních, finančních nebo sociálních důvodů), kdy je potřeba „zjistit či přiznat“ biologického rodiče, tak pokud je na matrice jako rodič zapsána jiná osoba, nastává poměrně složitá situace, na kterou nepanují shodné názory (viz komentář k § 794 OZ C.H. Beck 2014 II. svazek str. 599), protože na rozdíl od trochu jednoduššího osvojení cizí osoby nelze zřejmě z důvodu dle § 804 OZ osvojit příbuzného, ale musí dojít k určení otcovství, které není nárokové, ale musí jej povolit soud. Dříve o takovém návrhu rozhodoval dokonce státní zástupce.

Judikatura ESLP je různá viz *Ca. Kautzor v. Německo* a *Ahrens v. Německo*. O evropských standardech tedy nelze hovořit.

Je znám dokonce extrémní případ, který rozhodoval v roce 2015 Okresní soud ve Vsetíně, kdy biologický otec (majitel pily) byl v roce 1951 ve vykonstruovaném procesu popraven a biologická matka byla perzekuována, takže se dítě raději vzdala, aby dítě mělo šanci na „normální“ život a mohlo v budoucnu i studovat, přestože udržovali sociální kontakt. Biologická matka stala matrikovou dokonce až po 56 letech (prof. K. Eliáš: Lidové noviny 5. 9. 2016). Domníváme se, že ne vždy jsou podmínky na zahájení většinou zdlouhavého soudního procesu, ať už z důvodů času, peněz nebo citlivé rodinné situace na straně původní resp. biologické rodiny.

Nemusí však jít o tak extrémní případ jako je tento, stačí si představit situaci, kdy se biologický otec dozví o tom, že má potomka, který však žije pokojně již několik desítek let ve své „matrikové“ rodině. Otec mu bude chtít na sklonku života jako svému biologickému potomkovi odkázat majetek, avšak nebude chtít narušovat jeho dosud poklidné vztahy v rodině vyvoláním soudního řízení o popření otcovství ve vztahu k jeho „matrikovému“ otci a určení otcovství nového. Současně se však potomek nebude cítit povinen platit daň právě s ohledem na jejich pokrevní pouto. Ze všech těchto příkladů je zřejmé, že ne vždy jsou podmínky na zahájení většinou zdlouhavého soudního procesu ať už z důvodů času, peněz nebo vhodné rodinné situace ať již na straně „matrikové“ nebo biologické rodiny. Teleologickým výkladem ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP dospějeme také k závěru, že zjevným záměrem zákonodárce bylo osvobodit od daně pokrevní příbuzné, aby potomci mohli zhodnocovat majetek svých předků a byli tímto současně zabezpečeni pro případ budoucnosti.

Významný je v této souvislosti také nálezný sp. zn. IV. ÚS 650/05, kterým Ústavní soud judikoval, že podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, nýbrž tato ochrana se v materiálním právním státě musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež staví daňovou nebo poplatkovou povinnost. Jinými slovy za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*), shodně viz nálezy sp. zn. IV. ÚS 666/02, III. ÚS 667/02 či I. ÚS 621/02. Interpretací zákonných ustanovení, která by rozšířila daňovou povinnost i na situaci, na kterou při řádné (mírnější) interpretaci zákona daňová povinnost nedopadá, by se tak neoprávněně zasahovalo do základního práva člověka garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny, tedy právo vlastnit majetek.

Pro úplnost ještě uvádíme i judikát NSS 10 Afs/2016-38, týkající se základu daně u zdaňování dědiců vypořádacího podílu v obchodní korporaci, ze kterého nepřímo vyplývá, že i obchodní podíl je výhodnější darovat.

Jelikož podle § 8 odst. 1 a 3 zákona 280/2009 Sb., Daňový řád, správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, měl by dle našeho názoru respektovat skutečný příbuzenský vztah mezi biologickým rodičem a dítětem.

Závěr:

Správce daně osvobodí bezúplatné příjmy od biologického rodiče a postačujícím důkazem pro řešení této situace měl být znalecký posudek, např. test DNA provedený soudním znalcem v oboru a se znaleckou doložkou.

Stanovisko GFR:**Nesouhlas s výše uvedeným závěrem předkladatele. Uzavřena s rozporem.**

Podle § 99 odst. 2 DŘ „Správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.“ Z uvedeného tudíž vyplývá, že správce daně vychází při aplikaci příslušného ustanovení ZDP (§ 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP) pouze z právního stavu uvedeného v matrice, tedy z tzv. „právního otce“. Tvrdí-li někdo rozpor mezi právním a biologickým otcovstvím, musel by dosáhnout změny zápisu na základě příslušného soudního řízení, nikoli toto prokazovat v rámci správy daní.

„Podle § 779 odst. 1 zákona č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů se má za to, že otcem je muž, jehož otcovství bylo určeno souhlasným prohlášením matky a tohoto muže. Takto lze určit otcovství i k dítěti ještě nenarozenému, je-li již počato. Prohlášení je třeba v souladu s § 799 odst. 2 občanského zákoníku učinit osobně před soudem nebo před matričním úřadem. Zápis v matrice narození resp. rodný list je veřejnou listinou.

Otcovství podle § 779 odst. 1 občanského zákoníku je určeno okamžikem, kdy jsou před soudem nebo matričním úřadem učiněna souhlasná prohlášení matky a muže, který s ní souhlasné prohlášení činí, splňující požadavky, které platné právo klade na právní úkony.

Prokázání stupně příbuzenství je nutné v daňovém řízení doložit. Takovým dokladem je rodný list nikoli test DNA. Test DNA prokazuje příbuzenství na přirozeném základě nikoli de iure. Otcem dítěte je tedy muž, který je zapsán jako otec v rodném listě a nikoli otec biologický. V českém právním řádu se dva druhy příbuzenství pojmově vylučují. Pro účely daňového zákona lze tedy uznat pouze příbuzenství založené de iure.”.

2. Důsledky osvojení ve veřejném právu

a) Osvojení obecně včetně osvojení dítěte

Podle § 794 OZ je sice osvojení *příjetím cizí osoby za vlastní*, ale je otázkou, v jakém postavení bude osvojenec v rámci „staré i nové“ rodiny, zejména vůči ostatním členům těchto rodin. Pokud je osvojováno dítě, je věc jasnější, protože má postavení dítěte osvojitele (§ 832 OZ).

Předpokládáme, že osvojením zaniká právo na osvobození příjmů osvojence od členů původní rodiny, protože podle § 833 odst. 1 OZ: Osvojením zaniká příbuzenský poměr mezi osvojencem a původní rodinou, jakož i práva a povinnosti z tohoto poměru vyplývající...

Rovněž tak podle § 834 OZ *Bylo-li osvojeno dítě, které je rodičem, vztahují se účinky osvojení i na jeho dítě.*

V tomto případě by zřejmě právo soukromé mělo vliv i na právo veřejné.

b) Osvojení, které není obdobou osvojení nezletilého

Větší nejistota je však u osvojení zletilého, které není obdobou osvojení nezletilého dle § 848 a násl. OZ, protože zde zákon postavení osvojence výslovně neupravuje a je otázkou, zda „přijetí osoby za vlastní“ stačí k zařazení této osoby do příbuzného v linii přímé či nepřímé s dopadem na osvobození příjmů dle ZDP od ostatních členů nové rodiny.

U osvojení OZ v předmětných ustanoveních používá nejen pojem „majetkových práv“ ale i také obecnější pojem „práv“ a není jasné, zda mezi tato práva lze odvodit i práva vyplývající ze ZDP.

U osvojení zletilého, které není obdobou osvojení nezletilého *podle § 849 odst. 1 OZ: „Osvojenci a jeho potomkům nevzniká osvojením příbuzenský poměr vůči členům rodiny osvojitele a nenabývají vůči nim žádných majetkových práv. Osvojitel nenabývá osvojením žádných majetkových práv vůči osvojenci a jeho potomkům.*

§ 849 odst. 2 OZ: *Osvojenec a jeho potomci nepozbývají osvojením práv ve vlastní rodině.*“

Znamená to tedy, že by osvojenci nepozbyly právo na osvobození dle ZDP ve své původní rodině ale nezískají ho na druhou stranu od členů rodiny osvojitele, ale pouze mezi ním a osvojitelem?

Dle § 852 OZ *Osvojení má právní následky pro osvojence a jeho potomky, pokud se narodili později. Pro dříve narozené potomky osvojence má osvojení právní následky, jen když dali k osvojení souhlas.*

Znamenají tedy právní důsledky dle OZ obecně i právo na osvobození dle ZDP ? A že by výše uvedeným souhlasem získali dříve narození potomci i právo na osvobození?

Ve společných ustanoveních ale jen pro osvojení zletilého je v § 853 odst. 2 *„Osvojenec dědí po osvojiteli v první zákonné třídě dědiců, nevstupuje však v dědické právo osvojitele vůči jiným osobám.*

§ 853 odst. 3 OZ: *Má-li osvojení právní následky i pro potomky osvojence, použijí se odstavce 1 a 2 obdobně.*“

Máme tedy předpokládat, že se osvobození bezúplatných příjmů od osob v § 852 OZ bude řídit podle existence těchto práv?

c) Zrušení i opětovné osvojení

Zřejmě se nebude jednat o častý případ, ale zákon nicméně připouští za určitých podmínek i zrušení, resp. opětovné osvojení.

Osvojení může být zrušeno (§ 841 a násl. OZ).

Zrušením osvojení zaniká poměr vzniklý osvojením i povinnosti a práva z tohoto poměru vyplývající a obnovuje se předchozí příbuzenský poměr. Majetková práva a majetkové povinnosti osvojence vzniklé před tím, než bylo osvojení zrušeno, nejsou zrušením osvojení dotčeny.), ale i naopak opětovně realizováno (§ 843 OZ)

Naskýtá se tedy otázka, zda bude např. při zrušení osvojení obnoveno osvobození příjmů mezi osvojencem a původním rodičem?

Do jaké míry ustanovení OZ upravující soukromá rodinná práva mezi osvojitelem a osvojencem resp. biologickým rodičem a vlastním dítětem mají vliv na právo veřejné, tedy např. u osvobození dle ZDP? Ustanovení § 1 odst. 1 OZ jen upravuje, že „*uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného*“, ale dle výkladů nejen autorů OZ opačný výklad možný je, přestože ZDP se vazbou na právo soukromé výslovně nezabývá, takže není úplně nejasné, do jaké míry si právo veřejné vychází z práva soukromého, samozřejmě pokud nedochází k zneužití práva.

Závěr:

Navrhujeme přijmout závěr, že osvobozené jsou příjmy mezi osvojencem a osvojitelem v době osvojení. Příjmy mezi osvojencem a ostatními členy původní resp. rodiny osvojitele se řídí podle OZ, kde v příslušných ustanoveních uvádí pojem nejen práv ale i majetkových práv.

Odsouhlasené stanovisko GFR uzavřeno bez rozporu:

Ve shora uvedeném závěru předkladatel zřejmě omylem uvedl obecně příjmy mezi osvojencem a osvojitelem, upřesňujeme proto, že se jedná o posouzení osvobození od daně u příjmů bezúplatných mezi osvojencem a osvojitelem ve smyslu ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) ZDP. Je pravdou, že ZDP ani Pokyn GFR D - 22 se samostatně příbuzenskými vztahy vzniklými osvojením pro posouzení předmětného osvobození nezabývá.

OZ vymezuje hmotněprávní podmínky pro osvojení cizí osoby.

ZDP stanoví, co je předmětem daně, kdo je poplatník, podmínky úlev atd. Používá-li však ZDP pojem, který pro své účely samostatně nedefinuje a jde o pojem svou povahou soukromoprávní, pak je třeba užít jej ve smyslu, v jakém jej definuje soukromé právo.

K části příspěvku, která je uvedena pod písmenem a):

➤ Osvojení obecně včetně osvojení dítěte

Osvojení dítěte je upraveno v ust. § 794 a násl. OZ. Okamžik osvojení je stanoven nabytím právní moci rozsudku o osvojení dítěte. Osvojením dítěte vzniká příbuzenský poměr § 771 OZ.

§ 771 „Příbuzenství je vztah osob založený na pokrevním poutu, nebo vzniklý osvojením“.

Osvojením tak vzniká právní příbuzenství a právní rodičovství s nebiologickými rodiči ve smyslu § 832 odst. 2 OZ. V ustanovení § 832 odst. 2 OZ je uvedeno, že „*Osvojitelé mají rodičovskou odpovědnost*“ a podle ust. § 833 odst. 1 OZ: „*Osvojením zaniká příbuzenský poměr mezi osvojencem a původní rodinou, jakož i práva a povinnosti z tohoto poměru vyplývající.*”

Z pohledu OZ je tak založen rozhodnutím soudu o osvojení dítěte příbuzenský vztah (právní rodičovství), ze kterého vyplývají v rovině veřejného práva stejná práva a povinnosti, jakoby se jednalo o rodiče (rodičovství) biologické, tedy včetně práv a povinností vyplývajících ze ZDP.

K části příspěvku, která je uvedena pod písmenem b):

➤ **Osvojení, které není obdobou osvojení nezletilého**

Druhá situace vycházející ze smyslu ust. § 848 a násl. OZ, může vzniknout např. mezi starším bezdětným párem a dospělou osobou, kdy je zde tak silné přátelské pouto, že se tyto dospělé osoby dohodnou mezi sebou navzájem na osvojení tohoto zletilého a zletilý osvojovaný s tímto souhlasí. Dalším příkladem může být situace, kdy osvojovaný zletilý (dospělý) již může mít např. rodiče po smrti anebo se s nimi nestýká atd.

Pro situaci podle § 848 OZ upravil zákonodárce použití ustanovení pro dítě „**přiměřeně**“. V ustanovení § 848 odst. 2) OZ je uvedeno: „*Ustanovení o osvojení nezletilého, včetně ustanovení o jeho následcích, se použijí přiměřeně.*”

Pokud jde pak o typ osvojení, které není obdobou osvojení nezletilého ve smyslu § 848 OZ, pak zde stran vztahů k osvojenci a členům jeho rodiny a k původní rodině platí zvláštní ustanovení § 849 OZ:

(1) Osvojenci a jeho potomkům nevzniká osvojením příbuzenský poměr vůči členům rodiny osvojitele a nenabývají vůči nim žádných majetkových práv. Osvojitel nenabývá osvojením žádných majetkových práv vůči osvojenci a jeho potomkům.

(2) Osvojenec a jeho potomci nepozbývají osvojením práv ve vlastní rodině.

Pokud jde o vztah mezi osvojitelem a osvojencem, lze argumentem a contrario z § 848 odst. 1 OZ dovést, že **osvojenec je v příbuzenském vztahu pouze k osvojiteli, nikoli již ke členům jeho rodiny.**

Na druhé straně jeho příbuzenské vztahy k původní (biologické) rodině nezanikají. Z tohoto pohledu je tedy třeba posuzovat i práva a povinnosti dle ZDP, které jsou spojeny s příbuzenstvím.

V ust. § 852 OZ, které je jedním ze společných ustanovení pro osvojení zletilého, je uvedeno: „*Osvojení má právní následky pro osvojence a jeho potomky, pokud se narodili později. Pro dříve narozené potomky osvojence má osvojení právní následky, jen když dali k osvojení souhlas.*” Právní důsledky dle § 852 OZ obecně mají vliv na osvobození dle ZDP a v případě, že dají dříve narození potomci souhlas k osvojení, mají také práva a povinnosti dle ZDP.

K části příspěvku, který je uveden pod písmenem c):**➤ Zrušení a opětovné osvojení**

Zrušení osvojení, je upraveno v § 841 OZ a násl.

V ustanovení § 841 odst. 1) OZ je uvedeno: „Zrušením osvojení zaniká poměr vzniklý osvojením i povinnosti a práva z tohoto poměru vyplývající **a obnovuje se předchozí příbuzenský poměr**“.

Z pohledu OZ, se tak **dítě vrací do stejného právního postavení (režimu)**, v jakém bylo před nabytím právní moci rozhodnutí o osvojení. Z uvedeného tedy plyne, že i biologickým rodičům se obnovují vůči dítěti jejich práva a povinnosti nabytím právní moci rozsudku o zrušení osvojení. Biologičtí rodiče i jejich dítě (již ne osvojenec) jsou v právním režimu, jako kdyby nikdy dítě osvojeno nebylo, ovšem při zachování majetkových práv.

§ 841 odst. 2 OZ „Majetková práva a majetkové povinnosti osvojence vzniklé před tím, než bylo osvojení zrušeno, **nejsou zrušením osvojení dotčeny**“.

Zde je podstatné si určit, co jsou majetková práva. V komentáři k OZ je v právním systému ASPI k ust. § 611 OZ uvedeno, že „Majetkovým právem se rozumí oprávnění disponovat s hodnotou ocenitelnou penězi (s tzv. jměním)“. Jinými slovy, jedná se o právo věci vlastnit a i s nimi disponovat.

Z uvedeného tudíž vyplývá ve spojení s ust. § 841 odst. 2 OZ, že i přes zrušení rozhodnutí o osvojení, tak může osvojenec disponovat se svými majetkovými právy, která nabyt v rámci poměru z osvojení před rozhodnutím o zrušení osvojení. Např.: pohledávky výživného vůči bývalým osvojitelům, i když vyživovací povinnost zrušením osvojení pro osvojitele zanikla, případně je dítě nadále vlastníkem věcí získaných darem od bývalých osvojitelů.

Podle skutečností vycházejících i z důvodové zprávy k OZ k § 841 má zrušení rozhodnutí o osvojení ještě tyto právní důsledky:

a) *zanikají práva a povinnosti osvojitele vůči osvojenci a práva a povinnosti osvojence vůči osvojiteli,*

b) *zanikají příbuzenské vztahy mezi osvojencem a příbuznými osvojitele, které byly osvojením založeny,*

c) *dochází ke změně příjmení osvojence, který se zásadně vrací k příjmení své původní rodiny, které měl před osvojením, ledaže prohlásí, že si své stávající příjmení ponechá,*

d) **obnovují se veškeré právní vztahy k biologické rodině.**

Obnovuje se vyživovací povinnost mezi biologickými rodiči a dětmi, popř. prarodiči, obnovují se dědická práva, obnovují se veřejnoprávní atributy rodičovského vztahu - kupř. nároky sociálněprávní, důchodové atp.

Z uvedeného tak lze dovodit i to, že se obnoví práva a povinnosti biologických rodičů z hlediska ZDP, a to nabytím právní moci rozhodnutí o zrušení osvojení.

Na závěr uvádíme názor vyjádřený v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č.j.: 18 Co 235/2016 ze dne 19.10.2016: „Osvojení zletilého by mělo být skutečně zcela výjimečným institutem, aby nevnášelo zmatek do rodinněprávních vztahů a nedocházelo k zneužívání tohoto institutu, například pro to, aby se osvojitelé a osvojenci vyhnuli placení daní státu.“