

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 23.4.2014

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 23.4.2014

- seznam -

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 svěrenských fondů 2

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

Příspěvek uzavřen s rozporem v bodech, kde není souhlas

421/26.02.14 Výklad pojmu svěrenský fond ve vztahu k zahraničním srovnatelným jednotkám 24

Předkládá: Zenon Folwarczny

Příspěvek uzavřen

422/23.04.14 Příjmy autorů dle § 7 odst. 6 zákona 586/1992 Sb. o dani z příjmů ..30

Předkládá: Ing. Alena Foukalová
MVDr. Milan Vodička,
Mgr. Miroslav Čermák,
Ing. Igor Pantůček

Příspěvek uzavřen

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

- seznam -

Daň z příjmů

411/13.11.13 Problematika zatřídění kogeneračních jednotek pro účely daně z příjmů

Předkládá: Ing. Jana Pytelková Svobodová,
Ing. Petr Toman

423/23.04.14 Zjištění základu daně z příjmů právnických osob při přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojný účetnictví a při přechodu z podvojnýho účetnictví na jednoduchý účetnictví .

Předkládá: Ing. Růžena Merlíčková Růžičková,
Ing. Pavel Lampa

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 GFŘ:

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 nabyt 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 navrhované 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 dovést 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 GŘ:

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 legislatvní 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 svěřenského 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 svěřenského fondu

3.1. Plnění obmyšlenému z majetku ve svěřenském 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 svěřenského fondu vyčleněn pořízením pro případ smrti nebo zvýšil majetek svěřenského fondu pořízením pro případ smrti
- (ii) byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo zvýšil majetek svěřenského 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 svěřenského fondu (K bodu 20, § 4a). U právnických osob bude podle důvodové zprávy osvobozena od daně z příjmů výplata z majetku vyčleněného do svěřenského 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 svěřenského 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 svěřenského fondu vyčleněn nebo zvýšil majetek svěřenského 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 GŘ:

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 příjmem 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 GFR:

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 sraženy. 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 GFŘ:

„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.

Daň z příjmů

421/26.02.14 Výklad pojmu svěrenský fond ve vztahu k zahraničním srovnatelným jednotkám

Předkladatel: Zenon Folwarczny, daňový poradce ev. č. 3661

Děkuji Lucii Čechové a Heleně Navrátilové (daňový poradce ev. č. 0133) za pomoc a konstruktivní připomínky k tomuto příspěvku.

Příspěvek je uzavřen

1. Úvod

Předmětem příspěvku je potvrzení metodického výkladu, že pojem „**svěrenský fond**“ používaný od 1. ledna 2014 v zákoně o daních z příjmů zahrnuje jak svěrenské fondy založené podle občanského zákoníku, tak zahraniční jednotky srovnatelné se svěrenským fondem.

2. Popis problematiky

2.1. Vymezení svěrenského fondu podle českého práva

Nový občanský zákoník účinný od 1. ledna 2014 (též „**občanský zákoník**“) zavádí do českého práva nový institut tzv. svěrenského fondu. Jedná se o institut správy cizího majetku, který má v zahraničí v různých formách velkou tradici.

Svěrenský fond podle občanského zákoníku představuje majetek vyčleněný z vlastnictví zakladatele k soukromému nebo veřejně prospěšnému účelu. Svěrenský fond podle občanského zákoníku nemá právní subjektivitu, představuje oddělený a nezávislý vyčleněný majetek, který není ani ve vlastnictví původního vlastníka - zakladatele, ani svěrenského správce ani osoby, které má být ze svěrenského fondu plněno - obmyšleného - je to autonomní majetek. Majetek svěrenského fondu může zvyšovat na základě smlouvy nebo pořízením pro případ smrti i jiná osoba než zakladatel. Obmyšlenému vzniká právo na plnění ze svěrenského fondu až za splnění určitých podmínek nebo v určité době. Statut svěrenského fondu musí mít formu veřejné listiny. Pokud tak stanoví statut svěrenského fondu, je možné určení osoby obmyšleného změnit nebo pouze stanovit pravidla, jak bude obmyšlený určen v budoucnu. Obmyšleného může také jmenovat správce svěrenského fondu zřízeného k soukromému účelu, pokud zakladatel určí okruh osob, ze kterých má být obmyšlený jmenován.

Vlastnická práva k majetku ve svěrenském fondu vykonává vlastním jménem na účet fondu svěrenský správce, kterému náleží plná správa majetku ve svěrenském fondu. Svěrenským správcem může být i zakladatel fondu.

2.2. Výskyt a význam pojmu v rámci zákona o daních z příjmů

Na zavedení institutu svěrenského fondu do občanského práva reagovala také daňová legislativa.

Pojem svěřenský fond podle občanského zákoníku ZDP používá pouze při vymezení poplatníka daně v § 17 (1) písm. f) ZDP.

Novela ZDP zavádí speciální ustanovení, která upravují zdanění převodu majetku ve vztahu ke svěřenskému fondu a zdanění příjmů z činnosti svěřenského fondu (např. vyčlenění majetku do fondu, zdanění příjmů fondu, výplaty z majetku či příjmů z činnosti fondu nebo plodů a užitků z majetku, zdanění převodu majetku jako plnění z fondu ve prospěch obmyšleného apod.) (dále jen „**zdanění příjmů svěřenských fondů a výplat**“). Tato ustanovení ZDP stanoví pravidla obecně pro svěřenský fond, nikoliv pouze pro svěřenský fond podle občanského zákoníku.

Domníváme se proto, že ustanovení upravující režim zdanění příjmů svěřenských fondů a výplat se uplatní jak na svěřenský fond podle občanského zákoníku, tak na zahraniční jednotky srovnatelné s českým svěřenským fondem. Tento závěr lze podpořit i následujícími argumenty:

- ZDP v rámci vymezení svěřenského fondu dle občanského zákoníku jako poplatníka daně v § 17 ZDP ani v dalším textu nezavádí legislativní zkratku „svěřenský fond“, která by limitovala použití daného pojmu pouze pro svěřenské fondy dle občanského zákoníku. Proto lze dovodit, že zákon předvídá existenci jiných svěřenských fondů než zřízených pouze podle občanského zákoníku. Daňový režim týkající se svěřenského fondu se tedy použije stejně pro svěřenské fondy založené podle občanského zákoníku a pro zahraniční jednotky srovnatelné se svěřenským fondem.
- V případě, že měl zákonodárce v úmyslu stanovit zvláštní pravidla pouze pro svěřenský fond podle občanského zákoníku oproti jiným entitám, výslovně tak učinil – viz definice poplatníka v § 17 ZDP, kde je jako poplatník výslovně vymezen svěřenský fond podle občanského zákoníku, nikoli pouze formou poznámky pod čarou, (Zahraníční subjekty obdobné svěřenským fondům jsou pro účely ZDP vymezeny jako poplatníci daně v samostatném ustanovení, pokud naplní obecnou definici nerezidentního poplatníka dle § 17 písm. a) nebo g) ZDP).
- Pojem svěřenský fond se vyskytuje i v zákoně o nabytí nemovitých věcí. Důvodová zpráva k němu (k § 3) uvádí, že zákon o nabytí nemovitých věcí operuje záměrně s pojmem „svěřenský fond“ proto, že podle koncepce uplatňované v daňových zákonech pojem nezahrnuje pouze svěřenský fond podle nového občanského zákoníku, ale i zahraniční instituty daného typu.
- Pokud měl zákonodárce v úmyslu stanovit rozdílný daňový režim českého a srovnatelného zahraničního subjektu, v zákoně zpravidla jasně definoval vedle českého subjektu také pojem pokrývající příslušné zahraniční subjekty a stanovil, za jakých podmínek mohou srovnatelné zahraniční subjekty využít danou daňovou úpravu (např. instituce penzijního pojištění, zahraniční fond

kolektivního investování). V případě zahraničních svěřenských fondů tak neučinil.

- Naopak pokud v minulosti ZDP speciální úpravu pro zahraniční subjekty nestanovil, uplatnilo se zpravidla obecné pravidlo, že se daný pojem pokrývající český institut aplikuje i na obdobné zahraniční instituty (např. obchodní společnost, družstvo, cenný papír apod.), pokud naplnily určitou míru srovnatelnosti. Obdobně tomu je i podle aktuální novely ZDP, která kromě svěřenského fondu zavedla např. i pojem obchodní korporace, který zahrnuje jak obchodní společnosti vzniklé podle českých právních předpisů, tak podobné obchodní společnosti vzniklé podle právních předpisů členských států EU.

2.3. Uznání a srovnatelnost zahraničního „svěřenského fondu

Svěřenský fond, jako institut správy cizího majetku, podle nového občanského zákoníku charakterem svého zřízení, fungování a zániku, jakož i možným soukromým účelem představuje obdobu v zahraničí používaných institutů správy cizího majetku, tzv. „trustů“ nebo také „foundations“. Tyto instituty mohou, ale nemusí mít přiznanou právní či daňovou subjektivitu dle práva státu svého založení, resp. příslušných cizích daňových předpisů.

Zastáváme názor, že při splnění určitých dále uvedených předpokladů výše uvedené zahraniční jednotky je třeba i pro daňové účely považovat za svěřenské fondy a podřizovat jejich daňový režim příslušným ustanovením ZDP (pokud ZDP výslovně neuvádí, že se jedná pouze o svěřenský fond podle občanského zákoníku). Tento názor se kromě výše uvedeného opírá o ustanovení § 73 odst. 4 zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, podle něž fond zřízený v zahraničí se uznává i v oblasti českého práva, vykazuje-li základní znaky požadované pro něj českým právem. V důvodové zprávě k tomuto zákonnému ustanovení se uvádí, že návrh občanského zákoníku obsahuje ustanovení o svěřenském fondu. Ustanovení § 73 proto stanoví kolizní úpravu pro tento právní institut. Tato kolizní úprava vychází z úpravy obsažené v Haagské úmluvě o právu rozhodném pro trust a o jeho uznání z 1. 7. 1985. Úmluva není závazná pro Českou republiku, která není jejím smluvním státem, avšak její příslušné ustanovení bylo předlohou uvedeného zákonného pravidla. Zákonodárce tak vyjádřil vůli, aby důsledky v českém právním řádu byly stejné, jako jsou předvídané úmluvou.

Dále podle judikatury Soudního dvora EU platí, že pokud v právu jednoho státu neexistuje druh společností se stejnou právní formou, jakou má společnost založená podle práva jiného státu, srovnatelnost těchto institutů by se měla posuzovat podle způsobu jejich fungování, nikoliv dle jejich právní formy či daňového statutu ve státě

založení (viz např. rozsudky C-338/11 Santander, C-303/07 Aberdeen Evropského soudního dvora).

Domníváme se proto, že právě na základě způsobu fungování se lze u zahraničních jednotek typu trustů a tzv. foundations dovolávat srovnatelnosti s českým svěřenským fondem, a to i při určování charakteru plnění (vyčlenění majetku, plnění obmyšlenému, atp.) za předpokladu, že příslušné jednotky vykazují základní znaky srovnatelné se znaky danými svěřenskému fondu českým právem.

Pokud by totiž zdanění jejich příjmů a také plnění ve prospěch obmyšlených bylo ve vztahu ke srovnatelným zahraničním institutům méně příznivé než u českých svěřenských fondů, mohlo by dojít k omezení základních svobod EU, a to zejména svobody usazování a svobody volného pohybu kapitálu, které jsou aplikovány nejen vůči členským státům EU, ale také vůči třetím státům². Případné omezení svobody volného pohybu kapitálu vůči třetím státům navíc nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb.

Na základě výše uvedené argumentace zahrnuje pojem svěřenský fond jak svěřenské fondy podle občanského zákoníku, tak zahraniční jednotky srovnatelné se svěřenským fondem, pokud ZDP výslovně nestanoví jinak (např. jako v § 17 ZDP). Za srovnatelné zahraniční jednotky („trusty“ a „foundations“) lze například považovat takové jednotky, které naplňují stejný účel správy majetku a fungují na stejných principech vyčlenění majetku jako český svěřenský fond.

2.4. Okamžik zdanění příjmu obmyšleného ze svěřenského fondu a srovnatelných zahraničních jednotek

Příjmy plynoucí jak ze svěřenského fondu podle občanského zákoníku, tak i ze srovnatelných zahraničních jednotek jsou v rukou obmyšleného předmětem daně až v okamžiku jejich realizace, tj. v momentu, kdy tyto příjmy byly svěřenským fondem, nebo např. zahraničním trustem nebo zahraniční foundation skutečně připsány, poukázány či zaplacený obmyšlenému či jinak převedeny do majetku obmyšleného (kdy dochází ke skutečnému navýšení majetku poplatníka a nejedná se pouze o navýšení zdánlivé („**realizace**“)).

Tímto okamžikem je

- (i) u účetních jednotek moment, kdy účtují o příjmu ze svěřenského fondu nebo ze srovnatelných zahraničních jednotek v souladu s příslušnými právními předpisy o účetnictví jako o svém příjmu (výnosu)
- (ii) u ostatních osob moment, kdy byl příjem skutečně převeden do dispozice dané osoby.

Při daňové transparentci zahraniční jednotky je přitom možné sledovat i koncept skutečného vlastnictví příjmů, což bude vždy posuzováno případ od případu dle příslušného zahraničního práva. Pak by obmyšlený deklaroval příjmy zahraniční jednotky jako svoje vlastní příjmy až při splnění podmínek pro jejich realizaci

² Soudní dvůr EU opakovaně judikoval, že zákaz omezení volného pohybu kapitálu podle čl. 63 a násl. Smlouvy o fungování Evropské unie, je nutné aplikovat nejen na členské státy EU, ale také na třetí země a entity z těchto zemí.

(např. věk atd.) a ve stejné struktuře, v jaké byly dosaženy touto zahraniční jednotkou.

2.5. Vklad majetku do zahraničního „svěřenského fondu“ a jeho výplata blízkým osobám

Ustanovení § 18 odst. 2 písm. e) ZDP se vztahuje i na zahraniční jednotky srovnatelné se svěřenským fondem podle občanského zákoníku, tzn. příjmy těchto jednotek z vyčlenění majetku a ze zvýšení majetku smlouvou nebo poručením pro případ smrti nejsou příjmem zdanitelným dle ZDP. I tyto vklady tak budou posuzovány obdobně jako vklady do obchodních společností, které také nepodléhají zdanění. Tento závěr tedy ruší KOOV 316/01.12.10 „Bezúplatný převod majetku do soukromé nadace“, podle kterého je poskytnutí majetku zřizovatelem soukromé nadaci mimo tuzemsko bezúplatným nabytím majetku podléhajícím na straně poskytovatele dani darovací (dnes dani z příjmů na straně nabyvatele).

Stejně tak bude na zahraniční jednotky srovnatelné se svěřenským fondem podle občanského zákoníku aplikovatelné ustanovení § 10 odst. 3 písm. d) bod 3. ZDP, tzn. bezúplatný příjem obmyšleného (neboli beneficienta) z majetku, který byl do této jednotky vložen některou z osob uvedených v § 10 odst. 3 písm. d) body 1. a 2. ZDP, bude od daně z příjmů osvobozen. Nejinak tomu bude i v případě aplikace osvobození dle § 4a písm. b) a § 19b odst. 2 písm. a) ZDP.

3. Závěr

Navrhujeme potvrdit, že zahraniční jednotky, které naplňují stejný účel správy majetku a fungují na stejných principech jako svěřenský fond podle občanského zákoníku (např. trusty nebo tzv. foundations), jsou srovnatelné s českými svěřenskými fondy a použije se na ně daňová úprava platná pro svěřenské fondy s účinností od 1. ledna 2014, pokud zákon výslovně neomezuje platnost ustanovení jen na svěřenské fondy podle občanského zákoníku (tj. v §17 odst.1 písm. f) ZDP). Uvedené se týká především § 4a písm. b), § 10 odst. 3 písm. d) bod 3, § 18 odst. 2 písm. e) a § 19b odst. 2 písm. a) ZDP.

Příjmy plynoucí jak ze svěřenského fondu, tak i ze srovnatelných zahraničních jednotek (bez ohledu na právní a daňovou subjektivitu zahraniční jednotky) jsou u obmyšleného předmětem daně v momentu, kdy tyto příjmy byly svěřenským fondem nebo zahraniční srovnatelnou jednotkou skutečně poskytnuty k volné dispozici obmyšlenému – viz okamžiky realizace příjmu v bodě 2.4.

Stanovisko GFŘ:

Za předpokladu, že zahraniční období svěřenského fondu jsou poplatníkem daně z příjmů právnických osob ve smyslu ustanovení § 17 odst. 1 písm. g) ZDP, a jsou srovnatelné jak z hlediska soukromoprávního, tak i z hlediska daňového se svěřenským fondem založeným podle občanského zákoníku, použije se pro ně daňová úprava pro svěřenské fondy platná od 1. 1. 2014, pokud zákon výslovně neomezuje platnost ustanovení jen na svěřenské fondy podle občanského zákoníku (tj. v § 17 odst. 1, písm. f) ZDP). Platí tedy i závěr bodu 2.4..

Aby byla splněna podmínka srovnatelnosti, musí zahraniční obdoba svěřenského fondu splňovat alespoň tato kritéria:

- 1) je vytvořena vyčleněním majetku zakladatele tak, že majetek je svěřen správcí k určitému účelu smlouvou, nebo pořízením pro případ smrti,
- 2) její správce majetek drží a spravuje, vykonává vlastnická práva k majetku vlastním jménem a na účet jednotky, vede účetnictví zahraniční jednotky,
- 3) její majetek není ani vlastnictvím správce, ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím obmyšleného,
- 4) nemá právní osobnost (právní subjektivita),
- 5) prokáže, že je podle práva státu, jehož je daňovým rezidentem, považována za poplatníka daně obdobné dani z příjmů právnických osob a jeho příjmy se podle práva tohoto státu ani z části nepřičítají jiným osobám,
- 6) zisk ze zhodnocení majetku i výplata obmyšlenému je zdanitelným příjmem podle právní úpravy státu, v němž je rezidentem.

Prokázání, že zahraniční obdoba svěřenského fondu splňuje všechna výše uvedená kritéria, je vždy na poplatníkovi. Jako důkazní prostředek slouží zejména potvrzení o daňové rezidenci, případně jiné potvrzení zahraničního správce daně, které prokazuje, že zahraniční obdoba svěřenského fondu splňuje podmínku uvedenou v bodu 5.

Daň z příjmů

422/23.04.14 Příjmy autorů dle § 7 odst. 6 zákona 586/1992 Sb. o dani z příjmů

Předkládají: Ing. Alena Foukalová, daňový poradce, č. osvědčení 557
MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osvědčení 1366
Mgr. Miroslav Čermák, daňový poradce, č. osvědčení 4327
Ing. Igor Pantůček, daňový poradce, č. osvědčení 3969

Příspěvek je uzavřen

Úvod – účel dokumentu

Účelem dokumentu je upravit a vymezit příjmy, které po 1. 1. 2014 tvoří samostatný základ daně a podléhají zvláštní sazbě daně dle § 7 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“) jako **příjmy autorů**. Současně jsou postiženy související okruhy otázek jako je zápočet sražené daně na daňovou povinnost a vztah k dani z přidané hodnoty.

1. Právní stav

Novelizované znění § 7 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů zní:

(6) Příjmy autorů uvedené v odstavci 2 písm. a) plynoucí ze zdrojů na území České republiky jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně za předpokladu, že úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 10 000 Kč. Na žádost poplatníka je plátce daně povinen do 10 dnů od podání žádosti vystavit doklad o vyplacených příjmech a sražené dani za období, za které byl poplatníkovi vyplacen příjem podle věty první.

Hlavní změnou tedy bylo vypuštění podmínky, že se jedná o příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize. Je nutné podotknout, že se jedná o ustanovení mandatorní.

Novelizovaný § 7 odst. 6 odkazuje na „**příjem autora**“ dle znění § 7 odst. 2 písm. a) ZDP:

a) příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,

K tomu důvodová zpráva uvádí:

K bodu 68 (§ 7 odst. 4 až 6)

Odstavec 6 je upraven v návaznosti na úpravu provedenou u příjmů ze závislé činnosti se upravuje způsob zdanění příjmů autorů plynoucích ze zdrojů na území České republiky tak, aby rozhodná částka pro zdanění daní vybíranou srážkou byla stejná jako u příjmů ze závislé činnosti. Jde o veškeré příjmy autorů uvedené v § 7 odst. 2 písm. a) zákona.

V návaznosti na navrhované doplnění zákona o možnost započítat si daň z autorských honorářů, která se vybírá srážkou, na celkovou daň v daňovém přiznání, se rovněž navrhuje doplnit povinnost plátce daně vystavit poplatníkovi doklad o sražené dani. Jde o obdobnou povinnost jakou v § 38j zákon stanoví pro zaměstnavatele, který sráží daň z příjmů uvedených v § 6 odst. 4 zákona srážkou podle § 36 zákona.

Jelikož důvodová zpráva neuvádí žádné důvody, proč byl rozšířen okruh příjmů zdaněných v samostatném základu daně, můžeme se jen dohadovat.

Termín „autor“ je definován v zákoně č. 121/2000 Sb., autorský zákon (dále jako „AZ“), a to v § 5. Předně je to vždy fyzická osoba. Za druhé je to osoba, která vytvořila dílo, v kontextu AZ autorské dílo (viz legislativní zkratka v § 2 odst. 1 AZ). Co je autorské dílo popisuje autorský zákon, ale posouzení, zda něco je či není autorské dílo v praxi, je velmi složitá otázka. Profesor JUDr. Ivo Telec, CSc., spoluautor autorského zákona a autor řady komentářových děl, ve své knize „Pojmové znaky duševního vlastnictví“³ uvádí (str. 23, převzato i s kurzivou):

Ačkoli vyslovená nebo mlčky předjímaná otázka, zda určité dílo je dílem autorským, je otázkou *právní*, zejména pak otázkou předběžnou, těžko bychom na ni odpověděli, aniž bychom měli po ruce dostatek zjištění ohledně okolností *skutkových*; např. o době nebo místě (státu původu) vzniku díla aj. Naskýtá se nám pak možnost nebo nutnost provedení dokazování s patřičným hodnocením důkazů anebo prosté vzetí skutkových tvrzení za své bez dokazování. ...

Dále je třeba říci, že vedle skutkových tvrzení svou roli hraje též *odborné posouzení* některých otázek odborných, zvláště pak uměleckých nebo vědeckých, jejichž povaha je mimoprávní. Všechna výše uvedená hlediska, tzn. ..., jednotně a vzájemně provázaně *směřují* k tomu, abychom mohli učinit přezkoumatelný *právní závěr*, zda určitý ideální předmět splňuje autorskoprávní status díla, anebo nikoliv.

Na dalších 15 stranách prof. Telec vypočítává různá hodnotová hlediska, na základě kterých se posuzuje, zda je dílo autorskoprávní, mezi jinými např. objektivní uměleckou hodnotu díla a v čem spočívá (estetické hodnocení díla průměrným vnímatelem nebo průměrným vědcem), poměr mezi předurčenými věcnými prvky díla a volnými tvůrčími prvky uměleckými nebo vědeckými, poměr mezi tvůrčí činností a věcnou činností pomocnou, jedinečnost (jiným nezávisle neopakovatelné a odlišitelné dílo, a to z hlediska alespoň statistické pravděpodobnosti jedinečnosti), atd. Uvedli jsme především ty, které jsou z našeho pohledu více založeny na subjektivním chápání, nebo jsou pro dokazování nejnáročnější, abychom dokreslili, jak složité a nejisté pro běžného občana, resp. podnikatele je určení, zda je něco autorským dílem.

Jsou příjmy, které lze snad beze vší pochybnosti jako autorské příjmy prohlásit (např. tantiémy vyplácené kolektivním správcem autorských práv, díla již zavedených umělců a vědců, o jejichž osobitosti a jedinečnosti není pochyb), ale pak je další část děl, jejichž autorskoprávní podstata je sporná. Např. fotografie snopu slámy pořízená dvěma lidmi, přičemž jeden z nich použije kompozici ve zlatém řezu (tedy technicky popsanou a obecně používanou kompozici), automatický režim fotoaparátu a běžné denní nasvícení, zatímco druhý pro stejnou věc použije jinou netradiční kompozici, počká si na zvláštní světlo, a využije kreativních režimů na fotoaparátu. Zatímco fotografii prvního fotografa může pořídít deset dalších majitelů fotoaparátu stejně, tedy nelze hovořit o jedinečnosti, a těžko může požívat autorskoprávní ochranu, druhá fotografie splňuje alespoň statistickou premisu jedinečnosti. Ovšem pak existuje mnoho dalších kritérií, které mohou dále posouzení díla jako autorského ovlivnit, neřku-li o široké škále postupů při samotného pořizování fotografie nebo následných úprav, které budou také posouvat výsledek po stupnici mezi technickým dílem a autorským dílem. V tomto případě lze reálně uvažovat i o diskriminačním přístupu ve zdanění.

³ Telec, I. Pojmové znaky duševního vlastnictví, 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2012, s.164

Je nepochybné, že použitím takto širokého pojmu „autor“ uvedl zákonodárce poplatníky v právní nejistotu, zvláště když ho spojil s významnou změnou daňového režimu, jako zdanění plátcem příjmu místo poplatníkem (příjemcem příjmu). V praxi by to znamenalo, že pro svoji právní jistotu by si museli plátce či příjemce nechat vypracovat znalecký posudek z oboru práva autorského, aby mohli správně rozhodnout, který z nich bude příjem zdaňovat. A to u víceméně bagatelních hodnot do 10000 Kč, kdy náklady by zdaleka převyšovaly daňový výnos.

Nelze než dovodit, že zákonodárce původně zamýšlel úpravou zákona postihnout zdanění příjmů, které často zdaňovány nebyly, přestože měly být, ale nebylo jeho cílem takto široce a velmi nejasně pojaté plošné zdanění v samostatném základu zvláštní sazbou daně (tzv. srážkovou daní). K tomuto dojmu nás vede i to, že zákonodárce současně umožnil, aby poplatník, který řádně svoje příjmy přiznává a daní, tak mu to bylo umožněno dle § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů (dále „ZDP“) dodatečně zahrnutí již zdaněného příjmu srážkovou daní do svého daňového základu a započtení sražené daně na daň. Tedy zpětně nastolení režimu v rámci daně z příjmů, jako by zdanění srážkovou daní ani neexistovalo.

V praxi se může stát a stává v mnoha případech, že aplikace režimu srážkové daně dle § 7 odst. 6 ZDP je těžko proveditelná, resp. nerealizovatelná, administrativně neúnosná, často až daňově nespravovatelná. Také je nutno předjímat situaci, kdy bude posouzení předběžné právní otázky určení díla jako autorského i při vši dobré víře nesprávné, což potvrdí až soud. Klademe si otázku, jestli je nutno za všech okolností trvat na dodržení jednoho zákonného postupu i tam, kde dosažení naprosto stejného efektu pro státní rozpočet lze docílit jednodušší cestou ekvivalentního zákonného postupu.

Navrhujeme tedy tento postup, jehož inspiraci lze hledat např. v režimu zajištění daně, nebo v uplatnění vyvratitelné právní domněnky („má se za to“) v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e odst. 2 zákona o DPH:

Pokud poplatník-příjemce příjmů, které měly být dle § 7 odst. 6 ZDP zdaněny plátcem v samostatném základu daně zvláštní sazbou daně, tyto příjmy zahrne do svého daňového přiznání, bude na něj pohlíženo tak, jako by si dobrovolně zvolil zdanění příjmů dle § 36 odst. 7, a to i bez doložení potvrzení od plátce daně, jelikož není sražena žádná daň, kterou by si mohl započíst. V tom případě již nebude plátcem daně daň předepsána ani na něm vymáhána. Zařazení příjmů do správného základu daně, příp. do příjmů dle správného písmene § 7 odst. 1 nebo 2 je již věcí poplatníka stejně, jako by tomu bylo, kdyby technicky správně byl příjem zdaněn srážkovou daní plátcem a poplatník by si ho zahrnul do přiznání na základě potvrzení vydaném plátcem.

Dílčí závěr č. 1: Ustanovení § 7 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. je uplatňováno v přímé vazbě na definici příjmů podle § 7 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Rozhodující pro uvedené posuzování je skutečná povaha a obsah činnosti, kterou v rámci zakázky (obchodního případu) poplatník realizuje. Pokud však poplatník (příjemce příjmů) takový příjem zahrne do svého daňového přiznání, aniž by byl tento příjem původně zdaněn dle § 7 odst. 6, přestože měl být, bude toto považováno za volbu dle § 36 odst. 7 ZDP bez započtení daně (jelikož žádná daň sražená nebyla), a nebude již předepisována a vymáhána na plátcem. Pokud příjemce příjmy nezahrne do svého daňového přiznání, zůstává povinnost plátce daň srazit a odvést nedotčena.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas pouze s první a druhou větou závěru. Nesouhlas v případech nesplnění povinností plátcem daně – následné řešení vyplývá z příslušných ustanovení ZDP a DŘ.

2. Příjmy výkonných umělců

Definice ze zákona č. 121/200 Sb. (autorský zákon, dále jen „AZ“), co je předmětem autorského práva a kdo je autor:

Předmětem práva autorského je dílo literární a jiné dílo umělecké a dílo vědecké, které je jedinečným výsledkem tvůrčí činnosti autora a je vyjádřeno v jakékoli objektivně vnímatelné podobě včetně podoby elektronické, trvale nebo dočasně, bez ohledu na jeho rozsah, účel nebo význam (dále jen "dílo").

Autorem je fyzická osoba, která dílo vytvořila.

Autorem audiovizuálního díla je jeho režisér. Tím nejsou dotčena práva autorů děl audiovizuálně užitých.

- V § 7 odst. 6 ZDP jsou uvedeny výslovně příjmy autorů, zmíněné v § 1 a) AZ zatímco § 7 odst. 2 písm. a) ZDP je pojat širěji a zmiňuje také příjmy z práv příbuzných právu autorskému zmíněných v § 1 písm. b) a c) AZ:

a) práva autora k jeho autorskému dílu,

b) práva související s právem autorským:

1. práva výkonného umělce k jeho uměleckému výkonu,
2. právo výrobce zvukového záznamu k jeho záznamu,
3. právo výrobce zvukově obrazového záznamu k jeho záznamu,
4. právo rozhlasového nebo televizního vysílatele k jeho vysílání,
5. právo zveřejnitel k dosud nezveřejněnému dílu, k němuž uplynula doba trvání majetkových práv,
6. právo nakladatele na odměnu v souvislosti se zhotovením rozmnoženiny jím vydaného díla pro osobní potřebu,

c) právo pořizovatele k jím pořízené databázi,

- Někteří plátcí honorářů výkonných umělců, zejména divadla, koncem ledna 2014 začali vydávat stanoviska, že z honorářů za výkon umělce budou srážet daň dle novelizovaného § 7 odst. 6 ZDP. Domníváme se, že ani jazykovým ani faktickým výkladem nelze příjmy umělce za jeho výkon podřadit pod příjmy autora zmíněné v tomto ustanovení, mimo jiné i z následujících důvodů:
- Umělec není autor – viz § 1 AZ
- Majetková práva výkonného umělce – viz § 71 AZ

(1) Výkonný umělec má právo svůj umělecký výkon užít a udělit jinému smlouvou oprávnění k výkonu tohoto práva; jiný může umělecký výkon užít bez udělení takového oprávnění pouze v případech stanovených tímto zákonem.

(2) Právem umělecký výkon užít je

- a) právo na vysílání a jiné sdělování živého výkonu veřejnosti,
- b) právo na záznam živého výkonu,
- c) právo na rozmnožování zaznamenaného výkonu,
- d) právo na rozšiřování rozmnoženin zaznamenaného výkonu,
- e) právo na pronájem rozmnoženin zaznamenaného výkonu,
- f) právo na půjčování rozmnoženin zaznamenaného výkonu,
- g) právo na sdělování zaznamenaného výkonu veřejnosti.

- Odměna umělci poskytnutá za jeho výkon tedy **není** zpravidla odměnou za užití práva k tomuto výkonu (a tedy srovnatelnou s odměnou autorovi), pokud se nejedná o to, že jeho výkon v rámci autorského díla bude dále šířen na audiovizuálních nosičích či v médiích. Pro takovýto případ je zpravidla s umělcem sjednáno smluvně další užití práv k jeho uměleckému výkonu a teprve v této chvíli umělec uděluje svolení s užitím svých práv k uměleckému výkonu ve smyslu § 71 AZ.
- Je-li součástí odměny za výkon také tzv. „poskytnutí licence“ k dalšímu užití výkonu, ani pak není na tuto součást odměny nahlíženo v dikci § 7 odst. 6 ZDP, neboť se nejedná o příjem autora.

Dílčí závěr č. 2: Příjmy výkonných umělců nespádají pod režim § 7 odst. 6 ZDP, a to ani v případě, že je součástí odměny za umělecký výkon také odměna za další užití tohoto výkonu ve smyslu § 71 AZ.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

3. Kolektivní správa autorských práv

Správce zajišťuje výkon kolektivního správce autorských práv v souladu s § 97 a násl. zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon. Jedná se o případy vymezené v § 96 Autorského zákona, kdy je výkon majetkových práv autorských a majetkových práv souvisejících s právem autorským spravován povinně kolektivně. Kolektivní správce přitom zastupuje autory svým jménem na jejich účet v souladu s § 100 odst. 3 Autorského zákona. V této oblasti se setkáváme s následujícími postupy:

3.1. Kolektivní správa

3.1.1 Tzv. neadresná kolektivní správa

Uživatel autorských práv (např. „copy shopy“) je povinen odvádět kolektivnímu správci náhradní odměnu z každého užití autorských děl (např. z jednotlivých pořízených kopií textu). Uživatel tedy neví, komu autorská práva přísluší a není ani schopen posoudit, zda podmínku týkající se výše částky uvedené v citovaném § 7 odst. 6 ZDP splní, či nikoliv. Teprve kolektivní správce autorských práv vybrané částky rozdělí mezi konkrétní autory. V tomto případě je zřejmé, že plátcem daně je správce a ten je povinen uplatnit vůči autorům srážkovou daň v případech předpokládaných zákonem. K doplnění informací uvádíme, že kolektivní správce je povinen vykonávat svoji činnost pod vlastním jménem, na vlastní odpovědnost (viz § 97 odst. 3 resp. § 100 odst. 1 písm. i) a j) AZ).

3.1.2 Tzv. adresná kolektivní správa

Uživatel autorských práv, (např. Českému rozhlasu je poskytnuta licence, na základě hromadné smlouvy o poskytnutí licence k užití autorských práv), je povinen odvádět kolektivnímu správci odměnu za poskytnutou hromadnou licenci z autorských práv konkrétních autorů. Uživatel tedy ví, komu odměna za autorská práva náleží (je mu poskytnuta licence ke konkrétnímu dílu – např. filmu - podstatou licence je skutečnost, že správce zastupuje více autorů, kteří nejsou v licenci jmenovitě uvedeni). Nicméně, ze smlouvy je povinen vyplatit odměnu za hromadnou licenci kolektivnímu správci, který ji dále za určité období vyplácí nositelům autorských práv podle podmínek sjednaných mezi správcem a autorem. Kolektivní správce je, stejně jako v neadresné kolektivní správě, povinen vykonávat svoji činnost pod vlastním jménem, na vlastní odpovědnost (viz § 97 odst. 3 resp. § 100 odst. 1 písm. i) a j) AZ). Je to tedy opět správce, který vybere odměny od uživatelů, shromažďuje je, obstarává a následně vyplácí autorovi. Tento postup je definován autorským zákonem a rozúčtovacím řádem kolektivního správce autorských práv vytvářeného podle požadavků a v souladu s autorským zákonem.

Dílčí závěr č. 3.1.: V obou uvedených případech je zřejmé, že plátcem příjmu autora je kolektivní správce, který se tak dostává do postavení plátce daně a je povinen případně uplatnit vůči autorům daň podle zvláštní sazby při splnění podmínek daných § 7 odst. 6 ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

3.2 Agenturní zastupování

3.2.1 Agenturní zastupování konkrétního autora

Uživatel autorských práv (např. Česká televize) sjednává užití autorských práv se zástupcem autora, který jedná jménem autora a v jeho prospěch. Uživatel hradí odměnu na účet agentury. Agentura je zavázána ze smlouvy s autorem ke všem jeho právům i povinnostem. Uživatel tedy ví, komu autorská práva náleží. Nicméně, ze smlouvy je povinen uhradit odměnu na účet zastupující agentury – v námi uvedeném příkladu Česká televize agentuře DILLIA, tedy právnické osobě, na kterou se ustanovení § 7 odst. 6 ZDP nevztahuje. Není oprávněn ji uhradit přímo nositeli autorských práv. Správce, jako agenturní zástupce autora, vybranou odměnu vyplácí za určité období nositeli autorských práv. Podle našeho názoru je tedy plátcem, který vyplácí odměnu autorovi. Obecně je plátcem definován jako osoba, která vybere určitou finanční částku jménem třetí osoby a pod vlastní majetkovou sankcí je povinen vybranou částku vyplatit oprávněnému. V posuzovaném případě vybere od všech uživatelů autorských práv odměny za zastupované nositele správce a následně jim je vyplácí.

Domníváme se, že i v tomto případě je správce plátcem, který případně sráží daň v souladu s § 7 odst. 6 ZDP.

3.2.2 Kolektivní agenturní zastupování autorů

V tomto případě se v podstatě jedná o obdobu adresné kolektivní správy – uživatel autorských práv (např. Národnímu filmovému archívu je poskytnuta licence, na základě smlouvy o poskytnutí licence k užití audiovizuálních děl – podstatou smlouvy je skutečnost, že správce zastupuje více autorů, kteří nejsou ve smlouvě

jmenovitě uvedeni, ani ve smlouvě není stanovena odměna pro konkrétního autora), je povinen odvádět zástupci odměnu za poskytnutou hromadnou licenci z autorských práv konkrétních autorů. Uživatel může vědět – podle titulu díla - komu odměna za autorská práva náleží. Neví však, kolik bude kterému konkrétnímu autorovi vypláceno. Ze smlouvy je povinen uhradit odměnu zástupci, který mu poskytl hromadnou licenci – v námi uvedeném příkladu navíc právnické osobě, na kterou se ustanovení § 7 odst. 6 ZDP nevztahuje. Teprve správce vybranou odměnu vyplácí za určité období konkrétním nositelům autorských práv podle podmínek sjednaných mezi organizací a autorem.

Je to tedy opět správce, která na základě autorského zákona vybere odměny od uživatelů, shromažďuje je, obstarává a následně vyplácí autorovi.

Dílčí závěr č. 3.2.: V obou uvedených případech je zřejmé, že plátcem příjmu autora a následně i daně se může stát správce, který vyplácí příjem autorům. Správce je povinen případně uplatnit vůči autorům daň podle zvláštní sazby při splnění podmínek daných § 7 odst. 6 ZDP.

Stanovisko GFŘ: Souhlas

4. Příjmy z přednáškové a podobné činnosti

Dle autorského zákona je předmětem práva autorského také slovesné dílo, vyjádřené řečí nebo písmem, které je jedinečným výsledkem tvůrčí činnosti autora a vyjádřeno v jakékoli objektivně vnímatelné podobě. Dílem souborným je příkladný soubor nezávislých děl nebo jiných prvků, které způsobem výběru nebo uspořádáním splňují tytéž podmínky (mohou se tedy sestávat i z prvků, které nepoživají autorskou ochranu, jako jsou např. právní předpisy, veřejné listiny, nebo z prvků, které jsou převzaté, jako citace, avšak rozhodující pro posouzení autorskoprávního charakteru je způsob výběru a uspořádání, který opět musí být jedinečný, tvůrčí, objektivně vnímatelný).

Autor je fyzická osoba, která dílo vytvořila. Podobně autorem souborného díla jako celku je fyzická osoba, která je tvůrčím způsobem vybrala nebo uspořádala.

Užitím díla se rozumí také jeho veřejný přednes či jiné zpřístupnění veřejnosti.

Z uvedeného se jeví, že autorem mohou být také přednášející, jelikož se jedná o dílo slovesné vyjádřené řečí (přednes) nebo písmem (podklad k přednášce). Autorským právem osobnostním je právo rozhodnout o zveřejnění díla, čímž se rozumí mj. veřejný přednes. Autorským právem majetkovým je právo dílo užít, čímž se rozumí mj. právo na sdělování díla na veřejnosti.

Podobnou činností jako přednášky je konzultační činnost, či školení pro užší okruh posluchačů. Tyto jsou často prováděny v rámci běžné podnikatelské činnosti. V ještě širším pojetí se ocitne i výuka na školách a šolkách (pro účely našeho pojednání uvažujme o externích učitelích, zdaňujících příjmy v § 7 ZDP). Jak jsme zmínili v bodě 1, vyhodnocení, zda je dílo autorským dílem (tedy základní premisa pro to, aby odměna za takové dílo byla příjmem autora) je ne vždy na první (nebo i druhý, třetí) pohled jasné.

Obecně se vykládá a existují stanoviska, že přednášky jsou autorským dílem, kdežto výuka není. S tímto nelze 100% souhlasit. Pro posouzení autorskoprávního charakteru je třeba vyhodnotit velké množství znaků, z nichž mnohé jsou na pomezí subjektivního vnímání vnímatelů.

Asi nejjevidentnějšími znaky autorského díla je jedinečnost (neopakovatelnost nikým jiným), estetický dojem (rozuměno nejen jako umělecky, ale i vědecky), vnímání samotnými posluchači, původní povaha výtvaru, myšlenka a její vyjádření. Myšlenka by neměla být vyjádřena způsobem technickým či obchodním, taková může mít ochranu jiným právem, než je autorské právo (viz literatura Pojmové znaky duševního vlastnictví¹, str. 36, pod čarou, bod 39). Některé další znaky byly vyjmenovány v bodě 1 tohoto příspěvku.

Jak tedy posoudím přednášku, kterou přednášející převezme víceméně doslova od někoho jiného (jsou takové) – dle mého názoru to nebude mít autorskoprávní ochranu, ledaže by dal přednášce nový, třeba umělecký rozměr. Podobně by mohla být vyhodnocena přednáška, která bude vystavěna na předčítání důvodové zprávy (i takové prý jsou).

A naopak výuka angličtiny – v případě, že budou mít posluchači dojem jedinečnosti, bude přítomen tvůrčí přístup, který nikde jinde neviděli, posluchači budou mít pocit zvláštní hodnoty takové hodiny, může dojít až k naplnění charakteru autorského díla. Nezbyvá, než konstatovat, že tuto právní otázku rozhodne v závěru až soud. A opět navrhnout, aby byl umožněn takový postup, který dává alespoň určitou jistotu daňovým subjektům, že jimi zvolené řešení nebude zpochybňováno – viz bod 1 a dílčí závěr č. 1.

Pro základní, ale nikoliv stoprocentní posouzení navrhuje i tento závěr:

Dílčí závěr č. 4: Přednášková a lektorská činnost, pokud je provedena konkrétním odborníkem pro jeho jedinečné znalosti či vědecko-estetické dovednosti, vede s velkou pravděpodobností ke vzniku autorského díla, a příjem přednášejícího/lektora je příjmem autora v kontextu § 7 odst. 6 ZDP. Běžná výuka prováděná osobou samostatně výdělečně činnou (podnikatelem), jejíž obsah je zpravidla dán osnovami, která je zaměnitelná, resp. podobně proveditelná jinou osobou, příp. i přednáška bez jakéhokoliv invenčního, osobitého vstupu s velkou pravděpodobností nemá charakter autorského díla. Ostatní případy jsou více či méně sporné a pro právní jistotu lze doporučit buď postup dle bodu 1, nebo využití jiných právních poměrů mezi plátcem a příjemcem (např. dohodu o pracích konaných mimo pracovní poměr).

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas s takto formulovaným závěrem pro jeho nejednoznačnost.

Jak je uvedeno výše, příjem autora dle § 7 odst. 6 ZDP je přímo navázán na příjem dle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP – *příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem.* Je tedy nesporné, že při hodnocení příjmů je nutné vycházet ze zhodnocení splnění podmínek daných zvláštním právním předpisem (např. autorským zákonem) s následným postupem dle § 7 odst. 6 ZDP, jsou-li pro to dány podmínky.

5. Příjmy autorů software

5.1 Použité pojmy

Software - počítačový program, databáze nebo jejich části⁴ jako duševní výtvar autora. Pod pojmem počítačový program jsou chápána i díla určená pro jiná zařízení obdobného druhu jako např. mobilní telefony, smartphony, tablety, netbooky, chrombooky, ale i e_booky, čtečky knih, inteligentní brýle nebo hodinky ad., pokud naplňují znaky autorského díla.

Autor software - fyzická osoba⁵, která je nositelem osobnostních i majetkových práv k software

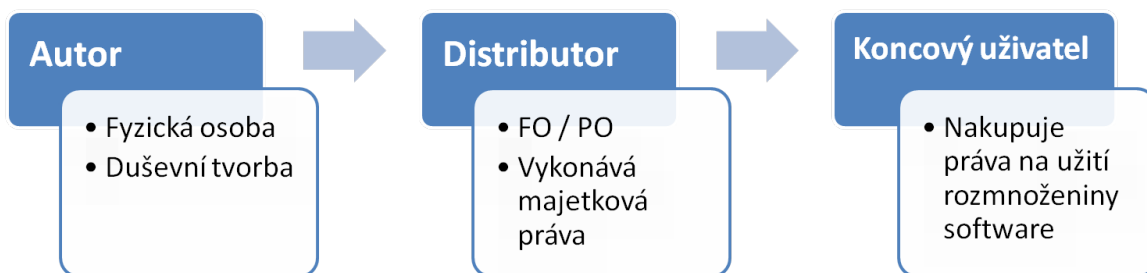
Distributor - právnická nebo fyzická osoba, která vykonává svým jménem a na svůj účet majetková práva k software, včetně poskytování práva na využití nebo užití třetím osobám (koncovým uživatelům), v textu příspěvku zahrnuje různé typy jako „výrobce“ software, softwarehouse, autorizovaný prodejce, dealer, reseller ad.

Koncový uživatel - oprávněný uživatel rozmnoženiny počítačového programu, který k ní má vlastnické nebo jiné právo, případně právo k jejímu využití nebo užití s výjimkou jejího dalšího převodu⁶

5.2 Popis situace

Počítačové programy požívají autorské ochrany podle § 2 odst. 2 zákona 121/2000 Sb. autorský zákon, stejně jako databáze, pod podmínkou, že se jedná o vlastní duševní výtvar autora. Týká se to jak dokončeného díla, tak i jednotlivých fází nebo částí.

Z dikce ustanovení § 7 odst. 2 ZDP je zřejmé, že dále uváděné případy se netýkají situace, kdy autor tvoří software v pracovně právním vztahu, musí se tedy vždy jednat o samostatnou činnost. V praxi lze většinou odlišit dvoustupňový převod práv k software od autora (autorů) ke koncovým uživatelům:



Autor na distributora za úplaty převádí majetková práva, ve smyslu software dále rozmnožovat, upravovat, spojovat s jinými díly a také poskytovat jeho kopie (rozmnoženiny) třetím osobám.

Koncoví uživatelé si opatřují vlastnické či podobné právo na užití rozmnoženiny software v souladu s tzv. licenční smlouvou⁷ nebo licenčními podmínkami⁸, platí pro

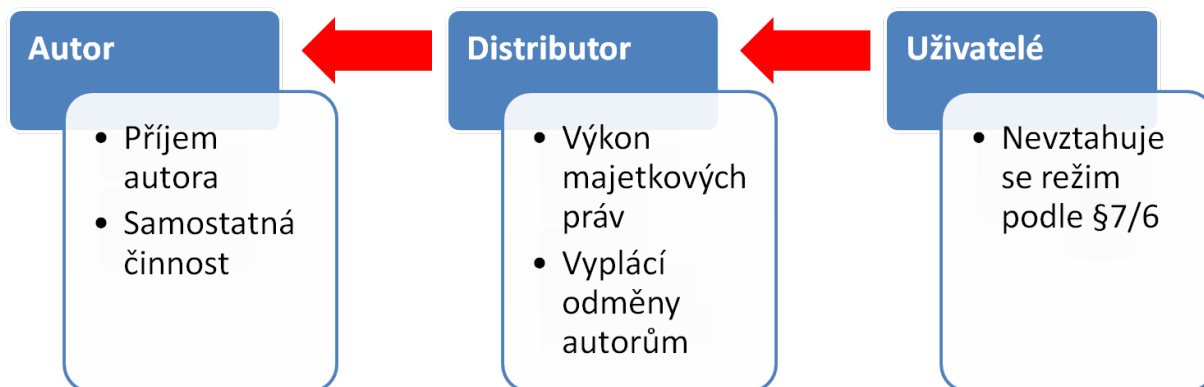
⁴ § 2 odst. 3 zákona 121/2000 Sb., autorský zákon

⁵ § 5 odst. 1 zákona 121/2000 Sb. autorský zákon

⁶ § 66 odst. 6 zákona 121/2000 Sb., autorský zákon

ně určitá omezení (např. limitované kopírování software pouze pro účely archivace ad.).

Z hlediska úhrad a plateb se ve světle výše uvedeného jedná opět o dva rozdílné mechanismy a právní tituly:



Příjmy distributora jsou úhradou za vlastnické či jiné právo k rozmnoženině počítačového programu (software) a **nejsou** tedy příjmem autora.

Dílčí závěr č. 5: Pod pojem „příjem autora“ dle § 7 odst. 6 ZDP spadají v případě počítačových programů, databází a jejich částí toliko příjmy, které plynou autorům - nositelům osobnostních a majetkových práv k software jako úhrada za poskytnutí oprávnění k výkonu práv majetkových jiné osobě (distributorovi) a dále příjmy, které plynou autorovi za vytvoření software na objednávku. Výše uvedenou definici naopak **nenaplňují** úhrady ze strany oprávněných koncových uživatelů rozmnoženin počítačových programů, kteří úplatně nabývají vlastnické či jiné právo k rozmnoženině počítačového programu, a to za účelem jejího užívání, nikoli za účelem dalšího převodu.

Stanovisko GFŘ: **Souhlas**

5.3 Modelové situace

5.3.1 Řetězec autor-distributor-koncový uživatel

Distributor zadá tvorbu software nebo jeho části autorovi, který jej zhotoví a za odměnu přenechá distributorovi k výkonu majetková práva na další šíření nebo nakládání s ním. Takto vyplácená odměna **je** příjmem autora, která při splnění zákonem definovaných podmínek tvoří samostatný základ daně a podléhá zvláštní sazbě daně. Není přitom rozhodující, zda je odměna stanovena jednorázově nebo např. procentem při každém převodu práva k rozmnoženině software. Distributor v rámci výkonu majetkových práv mj. dále převádí úplatně práva k rozmnoženinám software na koncové uživatele a inkasuje od nich úhrady, které obsahově **nenaplňují** pojem „příjem autora“ dle § 7 odst. 6 ZDP.

⁷ § 2371 a násl. zákona 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁸ § 2373 odst. 1 zákona 89/2012 Sb., občanský zákoník

5.3.2 Sdružení autorů

Několik autorů sdružených na základě smlouvy o sdružení bez právní subjektivity (či dle nového občanského zákoníku smlouvy o společnosti) se podílí na tvorbě software. Účetnictví či daňovou evidenci vede pouze jedna osoba za všechny spolčníky, tzv. správce (např. § 2731 nového obč. zákoníku). Dle § 12 zákona o daních z příjmů si rozdělují společné příjmy a k nim se vázají společné výdaje. Účastníky sdružení mohou být jak autoři software, tak i další fyzické osoby.

Pokud je software distribuován jménem sdružení, inkasuje sdružení od oprávněných koncových uživatelů úhrady za vlastnické či jiné právo k rozmnoženinám software, které **nejsou** příjmem autora v dikci § 7 odst. 6 ZDP.

Sdružení nemá právní subjektivitu a nemůže být nikdy považováno za autora. Tedy v situaci, kdy inkasuje úplaty od distributorů, tyto **nepodléhají** režimu dle § 7 odst. 6 ZDP.

Účastníci sdružení si následně rozdělují společné příjmy (a výdaje) v souladu se zněním § 12 ZDP. Jedná se v podstatě o administrativní operaci pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů jednotlivých účastníků, kdy není naplněna definice příjmu autorů, a podíl na společných příjmech sdružení (resp. společnosti) proto **netvoří** samostatný základ daně pro zdanění zvláštní sazbou daně podle § 7 odst. 6 ZDP.

Pro výše uvedený přístup není rozhodující, jestli se účastníci sdružení budou i nadále s využitím § 3028 odst. 3 NOZ řídit dosavadní smlouvou podle starých právních předpisů anebo použijí ustanovení § 2716 a násl. NOZ upravující společnost.

5.3.3 Korporace založená autorem

Autor založí jednočlennou korporaci, které je jediným spolčníkem, převede na ni v souladu s autorským zákonem majetková práva dále distribuovat rozmnoženiny software, který vytvořil nezávisle na korporaci, a inkasuje autorskou odměnu např. procentem z prodeje. V takovém případě jsou odměny, které autorovi vyplácí korporace, **příjmem autora** a za splnění daných podmínek podléhají režimu zvláštní sazby daně ze samostatného základu podle § 7 odst. 6 ZDP.

Naopak úhrady, které korporace inkasuje od koncových uživatelů, představují úplatu za vlastnická či jiná práva k rozmnoženině počítačového programu a **nenaplňují** obsahově pojem „příjem autora“ dle § 7 odst. 6 ZDP. Korporace jako právnická osoba navíc nemůže být považována za autora v souladu s § 2 odst. 3 AZ.

6. Vztah k DPH

Ustanovení § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále i ZDPH) stanoví, že za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost se **nepovažuje** mj. činnost, která je zdaňována jako příjem za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle § 7 odst. 6 ZDP⁹.

6.1. Rozlišení příjmů

Pokud se týká příjmů z užití autorských práv včetně práv příbuzných práv autorskému, znění § 5 odst. 2 ZDPH nebylo na rozdíl od § 7 odst. 6 ZDP novelizováno, a nadále používá termín „autorské příspěvky“. Dle jazykového výkladu se pojem autorské příspěvky vztahuje k původnímu znění § 7 odst. 6 ZDP, tedy na

⁹ Odkazem na § 36 odst. 2 písm. t) ZDP

příspěvky autorů do novin, časopisů, rozhlasu a televize plynoucí z zdrojů na území České republiky. Pokud odhlédneme od použití obdobné nikoliv však totožné terminologie (příspěvky autorů vs. autorské příspěvky), za samostatnou ekonomickou činnost nebyly před novelou považovány veškeré činnosti vymezené v § 36 odst. 2 písm. t) ZDP. Domníváme se, že zákonodárce neměl v úmyslu novelizací ZDP iniciovat odlišné uplatňování DPH u jednotlivých druhů příjmů autorů, které podléhají zvláštní sazbě daně z příjmů dle § 7 odst. 6 ZDP. Takový výklad by vedl např. k situaci, kdy by autor u příjmu za uvádění jeho hry v divadle, zdaněnému srážkou, DPH uplatňoval, zatímco u stejné výše příjmu za novinový článek by ji uplatňovat nemusel. Bezpochyby by tak nutně docházelo k řadě nejasností, kolizí a nejednotných postupů.

Historické srovnání: ZDPH ve znění platném od 1. 5. 2004 až do 31. 3. 2011 vylučuje v § 5 odst. 2 z ekonomické činnosti všechny „příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu“, a pouze v poznámce pod čarou se odkazuje na autorské příspěvky dle ZDP. Změna nastala zákonem č. 47/2011 Sb., přičemž velmi obsáhlá důvodová zpráva se k této změně nijak nevyjadřuje, zřejmě se tedy jedná jen o technickou změnu. Z toho dovozujeme, že hlavním důvodem vynětí autorských příspěvků je zdanění zvláštní sazbou daně.

Účelový výklad vede k tomu, že jestliže dle starého znění ZDP nemusel plátce uplatnit DPH u žádného z příjmů zdaněného zvláštní sazbou dle § 36 odst. 2 písm. t) ZDP (z příjmů podle § 7 odst. 6 ZDP), potom stejný princip by měl zůstat zachován, a daň z přidané hodnoty nebude uplatňována ani na rozšířený okruh autorských příjmů, které mohou od 1.1.2014 tvořit samostatný základ daně pro zdanění zvláštní sazbou daně z příjmů.

Dílčí závěr č. 6.1.: Autor – plátce daně z přidané hodnoty – rozlišuje z hlediska povinnosti uplatnit daň, zda se jedná o příjmy za činnost uvedenou v § 5 odst. 2 ZDPH, které podléhají zvláštní sazbě daně podle § 7 odst. 6 ZDP. V pochybnostech je rozhodující postup plátce, od něhož autorovi příjmy plynou.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

a. Vztah k unijní úpravě DPH

Stanovisko členů sekce DPH KDP ČR:

Citované znění § 5 odst. 2 ZDPH je v příkrém rozporu s čl. 9 Směrnice Rady č. 2006/112/ES. Navíc postrádá i elementární logiku, neboť autory píšící „krátké“ články nepovažuje za osoby povinné k dani, na rozdíl od autorů píšících „dlouhé“ články. To je v zásadním nesouladu s principy systému DPH, konkrétně s principem rovného zacházení.¹⁰ Jsme přesvědčeni, že uvedené ustanovení Směrnice, které vymezuje ekonomickou činnost, je jasné, dostatečně přesné a bezpodmínečné natolik, aby jednotlivci poskytovalo možnost dovolat se ho přímo a § 5 odst. 2 ZDPH v odpovídajícím rozsahu neuplatnit.

¹⁰ viz např. C-443, 444/04 Solleveld, bod 35

Dílčí závěr č. 6.2.: Navrhujeme přijmout a zveřejnit výklad, podle něhož nebude zpochybňováno uplatnění daně z přidané hodnoty na výstupu u plnění poskytovaných autory v případech, kdy úplata (honorář) nepřesáhne hranici stanovenou zákonem o dani z příjmů, to se týká i odpočtu daně na vstupu u příjemců takových zdanitelných plnění.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

b. Postup při započtení sražené daně

Dalším možným okruhem problému je skutečnost, že autor může podle ustanovení § 36 odst. 7 ZDP daň sraženou ze svých příjmů započíst na jeho daň.

Předpokládáme, že i v případě daně sražené z příjmu autora podle ustanovení § 7 odst. 6 ZDP bude aplikován obdobný postup jako např. v případě úrokových příjmů ze státních dluhopisů za podmínek definovaných v § 36 odst. 6 ZDP, kdy je sražená daň započtena na celkovou daňovou povinnost. V případě, že tomu tak není a provedeným zápočtem by se změnil charakter příjmů na standardní příjem ze samostatně uskutečňované ekonomické činnosti, bylo by nutné posoudit tento příjem i z hlediska DPH. Plátce je pak povinen uplatnit DPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (poskytnutí autorských práv nebo jejich zaplacení – viz § 21 odst. 4 písm. b) ZDPH) nebo ke dni přijetí úplaty, pokud předchází datu zdanitelného plnění.

Podle našeho názoru ovšem možnost započtení sražené daně (které může být provedeno poprvé až v roce 2015) nesmí zpětně ovlivnit posouzení, zda se jedná o ekonomickou činnost definovanou v § 5 odst. 2 ZDPH, či nikoliv. Pak tedy ani následně provedený zápočet sražené daně na autorovu daň nemůže změnit charakter jeho činnosti, potažmo z ní plynoucích příjmů. **Stále se jedná o příjmy za autorské příspěvky, z nichž byla uplatněna zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu (ZDP).** Na tom nic nemění zápočet sražené daně, což je v podstatě operace, která v rámci stanovení daně z příjmů za příslušné zdaňovací období ovlivňuje autorovu celkovou daňovou povinnost, resp. případný nedoplatek či přeplatek na dani z příjmu fyzické osoby.

Pokud by taková situace byla připuštěna, znamenalo by to jednoznačně nejistotu nejen samotného autora – plátce daně – při odvodu DPH a v podstatě povinnost podávat dodatečná daňová přiznání na základě rozhodnutí týkajícího se započtení sražené daně, ale i nejistotu příjemců plnění při uplatňování nároku na odpočet daně.

Dílčí závěr č. 6.3.: Pro určení, zda se jedná o samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost autora ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH, či nikoli, je rozhodující posouzení stavu v okamžiku, kdy jsou autorovi příjmy vypláceny. Na toto posouzení z hlediska povinnosti uplatnit DPH nemá dopad, zda se následně autor rozhodne zahrnout předmětné příjmy do svého přiznání k dani z příjmů fyzických osob a sraženou daň započíst na svou daň v souladu se zněním § 36 odst. 7 ZDP.¹¹

¹¹ Na základě dokladu o vyplacených příjmech a sražené dani podle poslední věty ustanovení § 7 odst. 6 ZDP

Stanovisko GFŘ:
Souhlas**2. Závěr**

Doporučujeme přijatá stanoviska zveřejnit obvyklým způsobem.