

Daňové dopady svěrenských fondů

Robert Němeček, Václav Kafka, daňoví poradci Rödl & Partner

V běžném životě má veškeré nakládání s penězi či majetkem určité daňové dopady a nejinak je tomu i v případě svěrenských fondů a souvisejících transakcí. Pojem svěrenský fond je v tuzemském právním systému zakořeněn od novely občanského zákoníku v roce 2014, ale přesto se jedná na první pohled o velkou neznámou. Za částečně nedůvěřivým pohledem na svěrenské fondy může stát samotné pojmenování fond (naopak v anglosaském právu je užíváno označení „trust“ – v překladu „důvěra“) nebo zažitý předpoklad zakrývání skutečného vlastnictví. Je pravdou, že svěrenský fond nemá klasickou právní subjektivitu (za povinnosti zodpovídá svěrenský správce), nicméně dle výkladu finanční správy má takzvanou daňovou subjektivitu. Z toho vyplývá, že je povinen se k daním registrovat, přiznávat i je platit (s určitými specifiky) jako běžné obchodní korporace – jedná se o daňový subjekt. Vzhledem k tomu, že svěrenské fondy nemají sídlo, není tak možné určit jejich místní příslušnost, a proto byl správcem daně stanoven Finanční úřad pro hlavní město Prahu, konkrétně Územní pracoviště pro Prahu 7 (neplatí pro daň z nemovitých věcí).

Účetnictví

Svěrenský fond je ze zákona povinen vést účetnictví, a nikoliv jednoduché. Za jeho vedení včetně povinnosti sestavení účetní závěrky odpovídá svěrenský správce. Svěrenský fond je zařazen do jedné z kategorií účetních jednotek, z čehož mu dále plynou příslušné povinnosti (rozsah vedení účetnictví, zveřejňování apod.) a při splnění zákonných podmínek může také podléhat statutárnímu auditu. Dle účelu, za kterým byl svěrenský fond zřízen, je nutné rozhodnout, zda se při účetním procesu bude postupovat dle vyhlášky pro podnikatele (nejčastěji svěrenské fondy, které vznikly za účelem dosažení prospěchu určité osoby) nebo podle vyhlášky pro neziskové subjekty (svěrenské fondy založené k veřejně prospěšnému účelu).

Daň z příjmů

Jak již bylo uvedeno, svěrenský fond má takzvanou daňovou subjektivitu a pro účely daně z příjmů je i dle ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), poplatníkem daně. Obecně pak lze rozlišovat tři základní typy transakcí, které jsou spojené s fungováním svěrenského fondu, a to:

- vyčlenění majetku do svěrenského fondu (ať už zakladatelem nebo třetí osobou);
- zisk z hospodaření s majetkem v rámci svěrenského fondu;
- výplata plnění ze svěrenského fondu.

V případě, kdy je zakladatelem fondu vyčleněn majetek do svěrenského fondu (ať už smlouvou nebo pořízením pro případ smrti), se na tuto transakci dle ZDP hledí jako na vklad do obchodní korporace. Vzhledem k tomu, že se jedná o rozvahovou operaci, která se neprojeví v základu daně, nepodléhá tato transakce zdanění ani na straně vkladatele ani svěrenského fondu. Svěrenský fond může dle

ZDP daňově odpisovat hmotný majetek a v případě, kdy dojde k vyčlenění majetku, který byl na straně zakladatele již daňově odpisován, se postupuje obdobně jako při přeměnách obchodních korporací, tedy pokračováním v daňovém odpisování z původní pořizovací ceny a při zachování daňové zůstatkové ceny a způsobu odpisování. Může tak vlivem přecenění pro účetní účely dojít k nekonzistenci pořizovacích cen. Pokud by došlo k vyčlenění do svěrenského fondu jinou osobou než zakladatelem (třetí osobou nebo obmyšleným), jednalo by se o formu bezúplatného plnění, a to by bylo výnosem svěrenského fondu, který by byl povinen tento výnos zdanit. Zdanění běžné činnosti vychází z vedení účetnictví a svěrenský fond má práva a povinnosti totožné jako běžné obchodní korporace. Výsledek hospodaření je tedy nutné modifikovat dle stávající právní úpravy a zároveň je možné uplatnit odpočty od základu daně. Upravený základ daně se daní běžnou sazbou daně (aktuálně 19 %) a od daňové povinnosti lze odečíst případné slevy na dani. V praxi může nastat situace, kdy v majetku svěrenského fondu budou obchodní podíly či akcie jiné obchodní korporace. V takovém případě lze aplikovat osvobození přijatých podílů na zisku plynoucí mezi mateřskou a dceřinou společností (ať už na území ČR, EU nebo ze třetích zemí), pokud jsou splněny zákonné podmínky. V této situaci je vhodné upozornit zejména na časový test, který se počítá od okamžiku vyčlenění podílu/akcie do svěrenského fondu. Analogicky může docházet k výplatě podílu na zisku ze svěrenského fondu obmyšleným, kterým mohou být fyzické i právnické osoby (pro zjednodušení předpokládáme ve všech případech české daňové rezidenty). V případě obmyšlených fyzických osob se jedná o příjem z kapitálového majetku a stejně jako u právnických osob je daněn srážkou u zdroje ve výši 15 %. Uvedenou srážku je povinen provést svěrenský fond stejně jako následný odvod daně. Na tomto místě je vhodné dodat, že výplata zisku svěrenského fondu má dle ZDP vždy přednost před výplatou vloženého majetku.

Výplata vloženého majetku ze svěřenského fondu obmyšleným rovněž podléhá zdanění, nicméně v určitých případech je možné tento příjem na straně obmyšleného od daně osvobodit. Majetek, který byl prokazatelně do svěřenského fondu vyčleněn (nikoliv pouze náhrada za shodnou cenu) lze osvobodit v případě, že byl vyčleněn poručením pro případ smrti, a to v případě obmyšleného, který je jak fyzickou, tak i právnickou osobou. Další možnost osvobození (připadající pouze na fyzické osoby) je v situaci, kdy osoba, která majetek do svěřenského fondu vyčlenila, je s obmyšleným příbuzná v přímé linii nebo osobou žijící po dobu nejméně jednoho roku ve společné domácnosti. Pokud není možné osvobození aplikovat, podléhá výplata majetku zdanění u fyzických osob v rámci ostatních příjmů, přičemž nelze aplikovat žádné související výdaje ani osvobození příjmů do 30 000 Kč ročně. Právnické osoby zdaní neosvobozenou výplatu v obecném základu daně.

DPH

Pro účely DPH se na svěřenský fond hledí jako na právnickou osobu a platí tedy pro něj shodná pravidla, jako je tomu v případě ostatních daňových subjektů včetně povinnosti registrace apod. Specifická je situace vkladu majetku, který se pro účely DPH (pokud byl při jeho nákupu uplatněn nárok na odpočet) považuje za dodání zboží. V takovém případě je nutné zkoumat, zda a jakým způsobem byl u vkládaného majetku uplatněn nárok na odpočet a případně jakým způsobem bude tato transakce posuzována z titulu nároku na odpočet na straně svěřenského fondu.

Daň z nemovitých věcí

Poplatníkem daně z nemovitých věcí je dle zákona samotný svěřenský fond a za daňové povinnosti tudíž odpovídá svěřenský správce. Místní příslušnost je v tomto případě odvozována od umístění nemovité věci, tedy zpravidla odlišně od zbyvajících daní.

Ostatní daně

V zákoně o dani silniční či o spotřebních daních není svěřenský fond explicitně jmenován, a proto by se měl řídit základními pravidly těchto zákonů. Pokud je tedy svěřenský fond zapsán v technickém průkazu jako vlastník motorového vozidla (a při splnění dalších zákonných podmínek), vzniká mu povinnost přiznat a zaplatit silniční daň. Obdobné je to v případě spotřební daně. Vlastní-li svěřenský fond daňový sklad, vznikají mu daňové povinnosti i v souvislosti se spotřební daní.

Obecně lze říct, že, přestože má svěřenský fond především v případě daně z příjmů jistá specifika, ať už v souvislosti s vyčleněním majetku do fondu, samotnou činností nebo výplatou plnění z fondu, nejsou transakce v souvislosti se svěřenskými fondy nijak dramaticky odlišné od běžných obchodních korporací.

Rödl & Partner

ROSTEME SPOLEČNĚ



Právnická firma
roku 2012–2020

www.roedl.com/cz

