

Toto PDF obsahuje kapitolu z knihy:

MÁLEK O., TULÁČEK M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023*. Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

Daňové povinnosti při zániku svěřenského fondu

(Daniela Radikovská)

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023

© Daniela Radikovská, 2023

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons Uveďte původ-Neužívejte dílo komerčně-Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní

<https://doi.org/10.14712/9788076300361.12>

Daniela Radikovská¹

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

ORCID 0009-0000-3861-3820

daniela.radikovska@seznam.cz

DAŇOVÉ POVINNOSTI PŘI ZÁNIKU S VĚŘENSKÉHO FONDU

ABSTRAKT

Daňový řád ve spojení s jednotlivými daňovými zákony označuje svěřenský fond za daňový subjekt a zároveň určuje, že svěřenský správce má stejná práva a povinnosti jako svěřenský fond. Svěřenský správce tak vykonává vůči správci daně veškeré procesněprávní povinnosti svěřenského fondu, které lze v situacích při vzniku i trvání svěřenského fondu připodobnit k povinnostem daňového subjektu, který je právníčkou osobou, při zániku však nikoliv.

Současná daňová právní úprava nestanoví pro situaci zániku svěřenského fondu konkrétní postup svěřenského správce vůči správci daně, lhůty pro podání posledního přiznání k dani a úhradu případné daně, ani pravidla pro přechod daňové povinnosti zaniklého svěřenského fondu. Ke konkrétním daňovým povinnostem souvisejícím se zánikem svěřenského fondu je tak nutno dojít výkladem, přičemž jednotný výklad je stěžejní jak pro právní jistotu svěřenských fondů v postavení daňových subjektů a jejich svěřenských správců, tak pro správce daně. Tento článek si tak klade za cíl za využití kvalitativní metody včetně analýzy, jazykového a logického výkladu relevantních právních norem, zhodnotit stávající daňovou právní úpravu týkající se zániku svěřenského fondu a možnost určení konkrétní podoby povinnosti svěřenského správce podat daňové přiznání svěřenského fondu při jeho zániku.

V důsledku zásadních odlišností mezi koncepcí svěřenského fondu a právníčkou osobou a rovněž způsoby jejich zániku nelze na zánik svěřenského fondu uplatnit speciální ustanovení týkající se zániku daňových subjektů. Nutné použití obecných pravidel pro stanovení a úhradu daně však vyvolává mnohé nejasnosti a způsobuje nerovnost v právech a povinnostech mezi zanikajícími daňovými subjekty různých právních forem. Závěrem článku je tak zejména poukázání na nedostatečnost stávající daňové právní úpravy ve vztahu k zániku svěřenského fondu, s níž je spojena přetrvávající právní nejistota daňových subjektů.

Klíčová slova: svěřenský fond; daňové právo procesní; zánik svěřenského fondu; právní nástupnictví

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361.12>

¹ Mgr. Ing. Daniela Radikovská je doktorandkou na katedře finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy a současně členkou týmu advokátní kanceláře AVENTAS.

TAX OBLIGATIONS UPON DISSOLUTION OF TRUSTS

ABSTRACT

The Tax Code, in connection with individual tax laws, identifies trusts as tax entities and also determines that trustees have the same rights and obligations as trusts. The trustee therefore performs all the procedural obligations of a trust towards the tax authorities, which may be comparable to those of a tax entity which is a legal person, in a situation where the trust is established and continues, but not in situation where it is dissolved.

The current tax legislation does not provide for any specific procedure to be followed before the tax authorities in the event of the dissolution of the trust, deadlines for filing the last tax return and payment of any tax or rules for the transfer of tax liability upon the dissolution of the trust. The specific tax liabilities related to the dissolution of trusts must therefore be reached by interpretation, and a unified interpretation is crucial both for the legal certainty of trusts as tax entities, their trustees and for the tax authorities. Therefore, this article aims to assess the existing tax legislation relating to the dissolution of trusts and the possibility of determining the specific form of the trustee's obligation to file a tax return upon the dissolution of the trust, using a qualitative method including analysis, linguistic and logical interpretation of the relevant legal norms.

As a result of the fundamental differences between the concept of trusts and legal persons, as well as the manner of their dissolution, the special provisions relating to the dissolution of tax entities cannot be applied to the dissolution of trusts. However, the necessary application of the general rules for the determination and payment of tax gives rise to many uncertainties and causes inequality in rights and obligations between the dissolution of tax entities of different legal forms. The article concludes by pointing in particular to the insufficiency of the current tax legislation in relation to the dissolution of trusts, which is associated with persistent legal uncertainty of tax subjects.

Keywords: trust; procedural tax law; dissolution of trust; legal succession

ÚVOD

Završení první dekády existence institutu svěřenského fondu v současném českém právním řádu klepe na dveře. V jejím průběhu proběhlo nemalé množství učených debat a bylo publikováno mnoho odborných příspěvků k srovnání českého svěřenského fondu s jeho quebeckým inspiračním zdrojem i dalšími zahraničními trust-like instituty, samotnému koncepčnímu pojetí českého svěřenského fondu i řadě aspektům jeho praktického fungování. Přesto lze stále nalézt otázky, na které dosavadní vývoj relevantní legislativy, judikatury i doktríny nepřinesl jednoznačné odpovědi.

Jednou z nich je otázka splnění daňových povinností či jejich přechod při zániku svěřenského fondu. Z daňověprávního pohledu je svěřenský fond v mnoha ohledech připodobňován k právnické osobě, pro její zánik je však úpravou soukromého i veřejného práva stanoven formalizovaný sled kroků vedoucích k vypořádání veškerých existujících práv a povinností, bez nichž nemůže dojít k výmazu právnické osoby z veřejného rejstříku, tedy k jejímu efektivnímu zániku. Civilněprávní úprava staví koncept svěřenského fondu na majetku, který je jako oddělené samostatné vlastnictví spravován správcem k určitému účelu, přičemž v momentě naplnění účelu správce převede majetek na obmysleného a svěřenský fond tak zaniká, jelikož bez majetku není svěřenský fond. Svěřenský správce je tak postaven do pozice, kdy nemá k dispozici jednoznačný zákonný návod pro vypořádání daňových povinností souvisejících se zánikem svěřenského fondu, k čemuž je navíc z principu věci možné přistoupit až ve chvíli, kdy již svěřenský fond neexistuje.

Cílem tohoto článku je zhodnocení stávající daňové právní úpravy ve vztahu k zániku svěřenského fondu a možnosti určení podoby povinnosti svěřenského správce podat daňové přiznání svěřenského fondu v souvislosti s jeho zánikem. Vzhledem k rozsahu se článek konkrétně zaměřuje pouze na daň z příjmů právnických osob, jejímž poplatníkem je narozdíl od ostatních daní každý svěřenský fond, který dle české právní úpravy vznikne. Z tohoto důvodu bude v textu článku z terminologického hlediska používán pouze pojem daňové přiznání, a to i na místech, kde bude pojednáváno o právní normě dopadající obecně na všechna daňová tvrzení.

Svěřenské fondy mohou být ideálním funkčním institutem pro udržení celistvosti majetku, jeho efektivní správu a předání vybraným obmysleným osobám, vše dle přání a zájmů zakladatele bez limitace, která je spojena např. s dědickým právem. Jakékoliv výkladové nejasnosti nebo mezery v platné právní úpravě však mohou vyústit v nesprávné naplňování (nejen) daňových povinností, což s sebou přináší potenciálně ušlý daňový příjem státu nebo zbytečně vynaložené náklady na daňové řízení jak ze strany státu, tak daňového subjektu, a zároveň tak mohou snižovat atraktivitu tohoto institutu v důsledku omezené právní jistoty. Z uvedeného důvodu považuji předmět tohoto článku za nikoliv bezvýznamný z hlediska vyplnění výkladové mezery stávající právní úpravy a související právní jistoty.

METODOLOGIE

K dosažení stanoveného cíle článku bude použita zejména kvalitativní metoda zahrnující vyličení koncepce svěřenského fondu a okolností jeho zániku a zasazení tohoto do kontextu daňového práva, analýza relevantních právních norem daňového práva za využití především jazykového a logického výkladu.

VÝZKUM A VÝSLEDKY

Povaha svěřenského fondu

Koncepce svěřenského fondu je v českém občanském zákoníku postavena na odděleném a nezávislém vlastnictví majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn, aby jej za stanoveným účelem spravoval svěřenský správce. Občanský zákoník pro vyloučení pochybností výslovně konstatuje, že majetek ve svěřenském fondu není vlastnictvím svěřenského správce, zakladatele ani obmyšlených osob.² Vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu vykonává svěřenský správce na účet fondu, avšak vlastním jménem. Z těchto základních parametrů svěřenského fondu je patrné, že český svěřenský fond v sobě kombinuje prvky věcně právní i obligačně právní povahy.³

Svěřenskému fondu není občanským zákoníkem výslovně přiznána právní osobnost, svěřenský fond tak není právnickou osobou a nemůže mít práva a povinnosti. V rámci debat odborné veřejnosti se stále objevují úvahy o možnosti právní osobnosti svěřenského fondu dovodit, případně ji de lege ferenda přiznat. Tyto jsou postaveny zejména na obtížnosti uchopení konceptu autonomního jmění v kontinentálním právním řádu, v teoretické rovině na definici právnické osoby udávané občanským zákoníkem, dle níž je právnickou osobou organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uznává, i na faktické podobnosti svěřenského fondu s některými právnickými osobami, např. nadačními fondy.⁵ K podobnosti svěřenských fondů s právnickými osobami přispěla rovněž novela občanského zákoníku, která v souvislosti se zavedením evidence svěřenských fondů za účelem zvýšení transparentnosti tohoto institutu určila, že svěřenský fond vzniká až konstitutivním zápisem do této evidence.⁶ Přesto doposud lze označit přesvědčení, že svěřenský fond je institutem bez právní osobnosti, za převažující.⁷

K aspektům, které přispívají k narušování neochvějnosti bezsubjektivní povahy svěřenského fondu, lze nicméně přiřadit i klasifikaci svěřenského fondu jako účetní

² § 1448 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

³ viz např. HAVEL, Bohumil, PIHERA, Vlastimil, Trust, fiducie, treuhand v Evropě a svěřenství v České republice. In: TICHÝ, Luboš, RONOVSKÁ, Kateřina, a KOCÍ, Miloš, ed. Trust a srovnatelné instituty v Evropě. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2014, s. 53 – 66. ISBN 978-80-87488-14-0.

⁴ § 20 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁵ viz např. HAVEL, Bohumil. Právní osobnost (právní subjektivita) svěřenského fondu ve světle českého občanského zákoníku. In: TICHÝ, Luboš, RONOVSKÁ, Kateřina, a KOCÍ, Miloš, ed. Trust a srovnatelné instituty v Evropě. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2014, str. 203–206. ISBN 978-80-87488-14-0.

⁶ § 1451 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁷ viz např. PIHERA, Vladislav, RONOVSKÁ, Kateřina, K některým mýtům a omylům o svěřenských fondech, *Bulletin advokacie*. 2020 (7-8), s. 44, nebo JAROLÍM, Jiří, Je svěřenský fond právnickou osobou? Měl by se jí stát? *Bulletin advokacie*. 2022 (4), s. 45

jednotky⁸ a přiřknutí daňové subjektivity. Daňové právo jde částečně proti výše popsanému civilněprávnímu pojetí, když dle hmotněprávních daňových zákonů je svěřenský fond výslovně označen za poplatníka daně z příjmů právnických osob, poplatníka daně z pozemků a daně ze staveb a jednotek a v případě zákona o dani z přidaného hodnoty je na něj nahlíženo jako na právnickou osobu⁹. Daňový řád pak stanoví, že daňovým subjektem je osoba, kterou zákon označuje za daňový subjekt, poplatníka nebo plátce daně. Ačkoliv doslovné znění této definice může být v použití spojení „daňovým subjektem je osoba“ zavádějící, není v současnosti o daňové subjektivitě svěřenského fondu pochyb. Svěřenský fond nicméně sám o sobě nemůže vykonávat práva a plnit povinnosti, proto je určeno, že osoba, která plní povinnosti stanovené daňovému subjektu, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce či insolvenční správce, má stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.¹⁰

Zánik svěřenského fondu

Pro ukončení existence svěřenského fondu občanský zákoník rozlišuje moment ukončení správy svěřenského fondu a samotný zánik svěřenského fondu. Správa svěřenského fondu končí, pokud uplyne doba, na kterou byl svěřenský fond zřízen, je dosaženo účelu svěřenského fondu, rozhodne tak soud nebo v případě svěřenského fondu zřízeného za soukromým účelem se všichni obmyšlení vzdají svého práva na plnění z tohoto svěřenského fondu.¹¹ Svěřenský správce je následně povinen vypořádat zbylý majetek ve svěřenském fondu a vydat jej osobám, které na něj mají právo, tedy nejčastěji obmyšlený. Ukončení správy svěřenského fondu je tak konstruováno jako fáze předcházející zániku svěřenského fondu, který nastane ve chvíli, kdy je vydána poslední součást majetku ze svěřenského fondu.

Občanský zákoník nepředpokládá likvidaci ani proces zániku svěřenského fondu žádným jiným způsobem neformalizuje. Zároveň oproti vzniku svěřenského fondu, k němuž dochází až ve chvíli jeho zápisu do evidence svěřenských fondů, zákon nepodmiňuje zánik svěřenského fondu jeho výmazem z této evidence, který tak má pouze deklaratorní povahu.¹²

V praxi navíc dochází k faktickému zániku svěřenského fondu nejčastěji opačným způsobem oproti předpokladu občanského zákoníku, a to převodem majetku správcem na obmyšleného v souladu se statutem svěřenského fondu. Důsledkem takového převodu je automatický zánik svěřenského fondu, jelikož podstata svěřenského fondu

⁸ § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

⁹ § 17 odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 3 odst. 2 písm. b) a 8 odst. 2 písm. b) zákona České národní rady č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, a § 4b odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹⁰ § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹¹ § 1471 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

¹² např. viz. ZIMA, Petr, a kol. Občanský zákoník. Komentář. 2. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023; nebo také usnesení Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 27 Cdo 1929/2022, ze dne 20. 12. 2022

je samostatně oddělené vlastnictví majetku, a pokud již není majetek, resp. majetek je převeden do vlastnictví obmyšleného, nemůže svěřenský fond nadále existovat. Jelikož občanský zákoník tento způsob zániku svěřenského fondu výslovně neuvádí, lze výkladem dovodit, že se jedná o případ skončení správy svěřenského fondu dosažením účelu.¹³ Převodem majetku obmyšlenému v souladu s úmyslem zakladatele dochází ke skončení správy svěřenského fondu a jeho zániku prakticky v jednom okamžiku a bez jakékoliv výslovné úpravy postupu pro vypořádání potenciálních práv a povinností svěřenského fondu, třeba právě i v rovině daňového práva.

Povinnost podání daňového přiznání při zániku svěřenského fondu

Pro určení konkrétní podoby povinnosti svěřenského správce podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob svěřenského fondu při jeho zániku se lze v první řadě odrazit od povinnosti týkající se vedení účetnictví, vzhledem k tomu, že pro zjištění základu daně je výchozím výsledkem hospodaření. Jak již bylo výše zmíněno, svěřenský fond je zákonem o účetnictví zařazen mezi účetní jednotky. Zákon o účetnictví pak výslovně stanoví, že účetní jednotky, mezi něž spadá svěřenský fond, jsou povinny vést účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku.¹⁴ Ke dni zániku povinnosti vést účetnictví jsou pak uzavírány účetní knihy.¹⁵

V daňové rovině je svěřenský fond poplatníkem daně z příjmů právnických osob, a tedy i daňovým subjektem. Dle obecného pravidla stanoveného daňovým řádem je každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván, povinen podat řádné daňové přiznání, v něm sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje a případně další okolnosti, které byly pro vyměření daně rozhodné¹⁶.

Daňový řád ani zákon o daních z příjmů neobsahují žádné speciální ustanovení, jímž by bylo výslovně upraveno, k jakému dni a v jaké lhůtě je svěřenský správce povinen podat daňové přiznání, ani přechod případné přetrvávající daňové povinnosti po zániku svěřenského fondu. K zodpovězení těchto otázek tak je nutno dojít výkladem za použití ustanovení, která upravují obecná pravidla uplatňující se na všechny daňové subjekty, příp. poplatníky daně z příjmů právnických osob, a rovněž ustanovení daňového řádu týkající se právnických osob, která se použijí obdobně mj. i na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní.¹⁷

¹³ SVEJKOVSKÝ, Jaroslav, MAREK, Radan a kol. Správa cizího majetku v novém občanském zákoníku. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-548-0

¹⁴ § 4 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

¹⁵ § 17 odst. 2 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

¹⁶ § 135 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹⁷ § 24 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Dle obecného pravidla pro určení lhůty pro podání daňového přiznání se u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, daňové přiznání podává do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období¹⁸, pokud je však zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů od uplynutí zdaňovacího období.¹⁹ Z důvodové zprávy k daňovému řádu²⁰ lze dovodit, že úmyslem zákonodárce při stanovení lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období kratší než 1 rok, bylo stanovit tuto lhůtu ve vztahu k nepřímým daním, které jsou většinou vyměřovány za kratší období, než je 1 rok.

Zákon o daních z příjmů pro poplatníky daně z příjmů právnických obecně pravidlo modifikuje, když stanoví, že za zdaňovací období kratší než 1 rok se podává daňové přiznání ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců.²¹ Tříměsíční lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob se tak aplikuje i v případě, že zdaňovací období je kratší než 1 rok.

Zdaňovací období je zákonem o daních z příjmů konkrétně definováno jako (i) kalendářní rok, (ii) hospodářský rok, (iii) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo (iv) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců²². Dále pak tento zákon výslovně stanoví případy období, za která je poplatník také povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, tato období jsou však upravena speciálními ustanoveními a nejsou považována za zdaňovací období.

Zánik poplatníka daně z příjmů právnických osob je jednou ze skutečností, které mohou vyvolat povinnost podat daňové přiznání za období, které je kratší než 1 rok. Zákon o daních z příjmů společně s daňovým řádem rozlišují postupy pro podání daňového přiznání za poslední období zanikajícího poplatníka daně z příjmů právnických osob v závislosti na konkrétní formě jeho zániku, které jsou dány speciálními ustanoveními oproti výše uvedeným obecným pravidlům.

Zrušení právnické osoby s likvidací (§ 238 a 240c daňového řádu)

Pravděpodobně nejběžnějším způsobem zániku právnické osoby, tj. poplatníka daně z příjmů právnických osob, je její zrušení s likvidací, tedy bez právního nástupce.

¹⁸ Obecná 3měsíční lhůta se prodlužuje na 4 měsíce od uplynutí zdaňovacího období, pokud je daňové přiznání podáno elektronicky, nebo na 6 měsíců od uplynutí zdaňovacího období, pokud účetní závěrka daňového subjektu ze zákona podléhá povinnému auditu nebo daňové přiznání podává za daňový subjekt poradce.

¹⁹ § 136 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

²⁰ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád

²¹ § 38m zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²² § 21a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Likvidace společnosti je značně formalizovaným procesem spočívajícím ve vypořádání majetku, jehož pravidla jsou předmětem jak soukromoprávní úpravy, tak daňového práva. Vymezení povinností podávat daňové příznání při zrušení právnické osoby s likvidací je soustředěno v daňovém řádu. Vzhledem k likvidacím, které mohou probíhat i několik standardních zdaňovacích období, daňový řád v první řadě konstatuje trvání povinnosti podávat daňové příznání až do dne zániku právnické osoby. Tím jsou vyloučeny jakékoliv potenciální pochybnosti ohledně povinnosti podávat daňové příznání v průběhu likvidace. Vedle tohoto pravidla pak daňový řád určuje dva mezníky, s nimiž spojuje povinnost podat daňové příznání, a to vstup do likvidace a zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku.²³

Právnická osoba, o jejímž zrušení bylo ze strany jejích společníků rozhodnuto, je povinna podat daňové příznání do 30 dnů ode dne jejího vstupu do likvidace, a to za část zdaňovacího období, která přede dnem jejího vstupu do likvidace uplynula. Při ukončování likvidace je pak tato právnická osoba povinna podat řádné daňové příznání do 15 dnů ode dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem zpracování tohoto návrhu. Daňový řád předpokládá i situaci, kdy daňová povinnost vznikne likvidované právnické osobě po dni zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku, a stanoví, že se tato povinnost považuje za vzniklou do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku a právnická osoba je tak povinna podat dodatečné daňové příznání. Tato povinnost však již nemůže být splněna po zániku právnické osoby²⁴, tedy po jejím výmazu z obchodního rejstříku, který má konstitutivní účinky, a to právě vzhledem k tomu, že zrušení právnické osoby s likvidací je zrušením bez právního nástupce, veškeré povinnosti mají být vypořádány v rámci procesu likvidace a po jeho ukončení nepřechází na žádný jiný daňový subjekt.

K minimalizaci potenciálního ohrožení správného a úplného stanovení a vybrání daně daňový řád stanoví nad rámec pravidel pro podávání daňových příznání v procesu likvidace daňovému subjektu, který je právnickou osobou zanikající bez právního nástupce, povinnost předložit současně se žádostí o výmaz z obchodního či jiného obdobného veřejného rejstříku souhlas správce daně.²⁵ Bez souhlasu správce daně nemůže být daňový subjekt z veřejného rejstříku smazán, a tedy ani nemůže dojít k jeho zániku, aniž by byly splněny všechny jeho povinnosti vůči správci daně.²⁶ Výjimkou může být pouze nečinnost správce daně, jelikož pokud není rozhodnutí o žádosti daňového subjektu o souhlas s výmazem, ať už kladné či zamítavé, vydáno do 2 měsíců od podání žádosti, má se za to, že byl souhlas správcem daně udělen.

²³ § 240c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

²⁴ ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.

²⁵ § 238 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

²⁶ Za předpokladu, že dokud nejsou splněny všechny daňové povinnosti dotčeného daňového subjektu správce daně rozhodnutí o souhlasu s výmazem z veřejného rejstříku nevydává.

I přes existenci ustanovení daňového řádu, dle kterého se ustanovení týkající se právnických osob použijí obdobně mj. i na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní, mám za to, že nelze při zániku svěřenského fondu výše uvedená speciální ustanovení pro podání daňového přiznání v případě zrušení právnické osoby s likvidací použít. Při zániku svěřenského fondu žádný proces likvidace neprobíhá, nedochází ke vstupu do likvidace ani zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku a tyto mezníky nelze ani žádným logickým způsobem připodobnit k mezníkům zániku svěřenského fondu, a to zejména v případě naznačeném výše, kdy správa svěřenského fondu končí dosažením účelu, který spočívá v převodu majetku do vlastnictví obmyšlenému v souladu s úmyslem zakladatele, a svěřenský fond tak zaniká prakticky v jednom okamžiku.

Doplňující otázkou zůstává, zda se při zániku svěřenského fondu uplatní povinnost předložit současně se žádostí o výmaz z veřejného rejstříku souhlas správce daně. Evidence svěřenských fondů není dle zákona o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů veřejným rejstříkem, a to primárně z důvodu, že do evidence svěřenských fondů nejsou zapisovány fyzické ani právnické osoby. Ustanovení tohoto zákona týkající se veřejných rejstříků se však na evidenci svěřenských fondů použijí obdobně. Při propojení s úmyslem použití ustanovení daňového řádu týkající se právnických osob obdobně mj. i na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní, tak lze uplatnění povinnosti předložit při výmazu souhlas správce daně skutečně uvažovat. Zásadním rozdílem výmazu svěřenského fondu z evidence oproti výmazu právnické osoby z veřejného rejstříku jsou však účinky onoho výmazu. Výmaz právnické osoby z veřejného rejstříku má konstitutivní účinky, bez jeho provedení tak právnická osoba nemůže zaniknout. Svěřenský fond oproti tomu automaticky zaniká, pokud byl veškerý majetek v souladu se statutem převeden do vlastnictví obmyšleným nebo jiným osobám, které na něj mají právo, samotný výmaz svěřenského fondu z evidence pak má účinky pouze deklaratorní. Povinnost předložit souhlas správce tak pro účely zániku svěřenského fondu postrádá svůj původní smysl. Z toho důvodu mám za to, že lze dojít k záporné odpovědi, tedy že svěřenský správce povinnost předkládat souhlas správce daně společně s žádostí o výmaz svěřenského fondu z evidence svěřenských fondů nemá.

Zánik právnické osoby bez likvidace (§ 240 až 240b daňového řádu)

Dalším způsobem zániku právnické osoby je její zrušení bez likvidace s univerzálním právním nástupcem, který nabývá jmění zanikající osoby. Daňový řád explicitně stanoví, že při zániku právnické osoby s právním nástupcem přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce, který tím získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby.²⁷ Ohledně lhůty pro podání daňového přiznání je daňovým řádem stanoveno obecné pravidlo, dle kterého, pokud dojde ke zrušení práv-

²⁷ § 240 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

nické osoby bez likvidace, je právní nástupce této právnické osoby povinen podat řádné daňové tvrzení týkající se její daňové povinnosti do 30 dnů ode dne jejího zániku, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jejího zániku.²⁸

Typickým případem zániku právnické osoby bez likvidace je realizace fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace. Dle speciální úpravy zákona o daních z příjmů je zanikající poplatník v těchto případech povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období, které předchází rozhodnému dni dané přeměny, nebylo za něj dosud daňové přiznání podáno a rozhodný den není prvním dnem kalendářního, příp. hospodářského roku. Lhůta pro podání daňového přiznání v tomto případě činí 3 měsíce²⁹ a začíná běžet po uplynutí měsíce, v němž nejvyšší orgán obchodní korporace o přeměně rozhodl, pokud je tento den pozdějším rozhodnému dni, případně posledním dnem období, za které se daňové přiznání podává, pokud se jedná o přeměnu s rozhodným dnem dopředu.

Za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku již není zanikající právnická osoba povinna daňové přiznání podat.³⁰ Období od rozhodného dne do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, je zdaňovacím obdobím³¹. Za toto zdaňovací období tak již daňové přiznání podává pouze poplatník daně z příjmů, který je v rámci přeměny nástupnickou právnickou osobou.

Pro případy zániku právnické osoby bez likvidace jiné než důsledek uskutečnění přeměny daňový řád rovněž konkrétně vyjmenovává osoby, které považuje pro účely správy daní za právní nástupce zaniklé právnické osoby, mezi něž zařazuje zřizovatele nebo zakladatele právnické osoby v případě zrušení právnické osoby bez likvidace a současné neexistence jiného právního nástupce.³² Dle důvodové zprávy k novele daňového řádu, která toto ustanovení do daňového řádu začlenila se má toto pravidlo uplatnit například u příspěvkových organizací zřízených územními samosprávnými celky.³³

Ustanovení týkající se zániku právnické osoby v důsledku realizace přeměny zcela jistě nelze na případ zániku svěřenského fondu uplatnit, jelikož svěřenský fond nemůže být účastníkem přeměny a přeměna je velmi specifickým a striktně formalizovaným procesem. Z výše uvedeného je zároveň zřejmé, že pravidla týkající se zániku právnické osoby bez likvidace jsou postavena na existenci právního nástupce daného zanikajícího daňového subjektu. Svěřenský fond však žádného právního nástupce z principu své koncepce nemá, ani jej daňový řád pro svěřenský fond výslovně neurčuje za pomoci

²⁸ § 240a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

²⁹ viz speciální úprava § 38ma zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³⁰ § 38mb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákonem stanovené výjimky z tohoto pravidla (přeshraniční přeměny) nejsou pro účely tohoto příspěvku relevantní

³¹ § 21a písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³² § 240 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

³³ Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

právní fikce. Ani analogickým výkladem tak nelze dojít k závěru, že na základě stávajících ustanovení daňového řádu týkajících se zániku právnické osoby bez likvidace, přechází daňová povinnost zaniklého svěřenského fondu na jeho právního nástupce, a proto ani nelze na zánik svěřenského fondu uplatnit pravidlo, dle kterého, pokud dojde ke zrušení právnické osoby bez likvidace, je právní nástupce této právnické osoby povinen podat řádné daňové tvrzení týkající se její daňové povinnosti do 30 dnů ode dne jejího zániku, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jejího zániku.

Daňové povinnosti v souvislosti s pozůstalostí (§§ 239a až 239c daňového řádu)

Samostatně daňový řád stanoví pravidla pro splnění daňových povinností fyzické osoby, která je daňovým subjektem, po její smrti ve vztahu k její pozůstalosti³⁴. Vzhledem k tomu, že na osobu spravující pozůstalost daňový řád nahlíží stejně jako na svěřenského správce, a to jako na osobu, která plní povinnosti stanovené daňovým subjektům a má tedy stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt, je vhodné vzít ustanovení týkající se plnění daňových povinností v souvislosti s pozůstalostí rovněž do úvahy.

Oproti civilněprávní úpravě, dle níž vzniká právo na pozůstalost k okamžiku smrti, daňový řád upravuje fikci, dle níž se pro účely správy daní na zůstavitele, který je daňový subjekt, hledí, jako by žil do dne předcházejícímu dni skončení řízení o pozůstalosti.³⁵ Daňová povinnost zůstavitele, která musí být po jeho smrti vypořádána, tak zahrnuje povinnost vzniklou do smrti zůstavitele a rovněž povinnost vzniklou po smrti zůstavitele do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

Daňové povinnosti zůstavitele plní osoba spravující pozůstalost, která tak činí vlastním jménem a na účet pozůstalosti. Konkrétně je osoba spravující pozůstalost povinna nejprve podat řádné daňové přiznání do 3 měsíců ode dne smrti zůstavitele, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem smrti zůstavitele, a později je povinna podat řádné daňové přiznání do 30 dnů ode dne skončení řízení o pozůstalosti, a to za část zdaňovacího období, která uplynula do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.³⁶

Rozhodnutím soudu o dědictví, tj. skončením řízení o pozůstalosti, přechází daňová povinnost zůstavitele na jeho dědice, a zůstavitel se tak dočká i své „daňové smrti“.³⁷

V případě, že je pozůstalost předlužená a je soudem nařízena její likvidace, je osobou spravující pozůstalost likvidační správce, který je povinen podat řádné daňové přiznání do 15 dnů ode dne předložení řádné zprávy o zpeněžení majetku likvidační

³⁴ Souhrnu jmění zůstavitele k okamžiku jeho smrti

³⁵ § 239a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

³⁶ § 239b zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

³⁷ ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.

podstaty nebo jeho části soudu, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem předložení této zprávy, a priznanou daň zahrnout do zprávy.³⁸

V postavení svěřenského správce a správce pozůstalosti lze spatřovat určitou podobnost, když oba jednájí vlastním jménem na účet svěřenského fondu či pozůstalosti a na oba se pohlíží jako na osobu, která plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, které mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt. Přesto mám za to, že ani pravidla pro splnění daňové povinnosti vázící se k pozůstalosti nelze na svěřenský fond analogicky použít. Důvodem je jednak rozdělení daňové povinnosti na dva časové úseky, k nimž nelze při zániku svěřenského fondu najít žádné mezníky, které by bylo možné úpravě připodobnit, a jednak opětovná nutnost existence právního nástupce, kterého v případě zániku svěřenského fondu nenajdeme.

Povinnost při zániku svěřenského fondu

Závěry z výše předložené analýzy speciálních ustanovení týkajících se konkrétních způsobů zániku daňového subjektu, s tím spojené daňové povinnosti a jejího případného přechodu lze shrnout tak, že žádné stávající speciální pravidlo nelze na zánik svěřenského fondu analogicky uplatnit. Důvodem je zásadní odlišnost koncepce svěřenského fondu a způsobu jeho zániku v elementárních aspektech od případů předpokládaných speciálními ustanovení daňového řádu a zákona o daních z příjmů, a tedy nemožnost uplatnění analogické aplikace daných pravidel, která by mohla vést k absurdním závěrům. Zároveň nesmí být opomenuta zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, která na daňové právo, jakožto právo veřejné, dopadá, v jejímž rámci lze uplatňovat státní moc jen v případech, v mezích a způsobu, které stanoví zákon, a nelze zákonem stanovená pravidla svévolně dotvářet.

Při snaze najít odpovědi na otázky, k jakému dni a v jaké lhůtě má být správcem daně podáno poslední daňové priznání zaniklého svěřenského fondu, je tak zjevně nutné vystačit si s obecnými pravidly daňového řádu a zákona o daních z příjmů. Jelikož zákon o daních z příjmů je vůči daňovému řádu v postavení speciality, lze dojít k aplikaci ustanovení, dle kterého je poplatník daně z příjmů právnických osob povinen podat daňové priznání k dani z příjmů právnických osob, přičemž pokud je zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové priznání ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového priznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, tedy vždy do 3 měsíců od uplynutí zdaňovacího období.

Zákon o daních z příjmů výslovně definuje zdaňovací období jako (i) kalendářní rok, (ii) hospodářský rok, (iii) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo (iv) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích

³⁸ § 239c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

12 měsíců³⁹. Vzhledem k tomu, že nelze uplatnit žádné speciální ustanovení týkající se jiného kratšího období, za které má být daňové přiznání při zániku svěřenského fondu podáno, mám za to, že dle obecných pravidel je nutno nakonec dospět k tomu, že svěřenský správce je povinen podat poslední daňové přiznání svěřenského fondu za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok⁴⁰, v němž došlo k zániku svěřenského fondu, a to ve lhůtě 3 měsíců od uplynutí zdaňovacího období.

Na okraj samozřejmě nelze opomenout oznamovací povinnost⁴¹, svěřenský správce je tak zánik svěřenského fondu povinen do 15 dnů od zániku oznámit správcí daně a požádat o zrušení registrace. Tato je však na povinnosti podat daňové přiznání nezávislá.

DISKUSE

Na základě provedené analýzy lze dle mého názoru zhodnotit stávající daňovou právní úpravu povinnosti svěřenského správce podat daňové přiznání svěřenského fondu v souvislosti s jeho zánikem za nedostatečnou. Základní kámen úrazu spatřuji v nekompatibilitě pojmání institutu svěřenského fondu soukromým právem, dle níž je svěřenský fond samostatným odděleným vlastnictvím majetku bez právní osobnosti, a daňovým právem procesním, které na svěřenský fond nahlíží spíše jako na právnickou osobu s čistě technickým doplněním, že práva a povinnosti, které svěřenský fond ze své povahy nemůže mít, ale z daňových zákonů mu vyplývají, má ve stejné míře svěřenský správce.

Vzhledem k elementárním odlišnostem mezi svěřenským fondem a právnickou osobou a způsoby jejich zániku z mého pohledu nelze při zániku svěřenského fondu aplikovat žádné ze speciálních ustanovení stanovených daňovým řádem či zákonem o daních z příjmů, týkajících se zániku daňových subjektů a přechodu daňové povinnosti. Nezbyvá tak než použít obecná pravidla, při jejichž aplikaci však mohou v praxi vyvstat nejasnosti týkající se časové mezery mezi zánikem svěřenského fondu, a tedy zánikem povinnosti vést účetnictví, a koncem zdaňovacího období.

Použití obecného pravidla totiž může vést k absurdní situaci, kdy svěřenský fond zanikne a v souladu se zákonem o účetnictví uzavře své účetní knihy v lednu, tedy na samém počátku zdaňovacího období, a obecná lhůta pro podání daňového přiznání je značně delší než jakákoliv lhůta ve speciálně stanovených případech zániku jiného daňového subjektu a zároveň tak neodpovídá systematické snaze zákonodárce sjednotit lhůty a odstranit nerovnosti mezi zanikajícími daňovými subjekty.⁴²

³⁹ § 21a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁴⁰ Za předpokladu, že nebyla provedena změna na hospodářský rok

⁴¹ § 127 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁴² deklarováno v důvodové zprávě k zákonu č. č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

Logickým by bylo nastavení lhůty 30 dnů ode dne zániku svěřenského fondu, jako je tomu při podání daňového příznání právnické osoby při jejím vstupu do likvidace, při podání daňového příznání právním nástupcem při zrušení právnické osoby bez likvidace i při podání daňového příznání osobou spravující pozůstalost v návaznosti na skončení řízení o pozůstalosti. Mám však za to, že ze současné právní úpravy vzhledem k již výše vylíčeným důvodům takovýto závěr nelze bez dalšího dovodit a úmysl zákonodárce tak dotvářet. Svěřenský fond by si v rámci své daňověprávní úpravy zasloužil zakotvení vlastního výslovného speciálního ustanovení, kterým by byla určena pravidla pro vypořádání daňových povinností svěřenským správcem při zániku svěřenského fondu, která by dostatečně reflektovala specifickou povahu svěřenského fondu a její odlišnosti od právnické osoby. Jedině tak by byla odstraněna současná právní nejistota s touto problematikou spojená.

ZÁVĚR

Předmětem tohoto článku bylo vylíčení analýzy s cílem zhodnotit stávající daňovou právní úpravu týkající se zániku daňového subjektu, a to konkrétně ve vztahu ke svěřenským fondům, a v souvislosti s tím určení možné podoby povinnosti svěřenského správce podat daňové příznání svěřenského fondu v souvislosti s jeho zánikem, vše se zaměřením na daň z příjmů právnických osob.

Daňový řád ani zákon o daních z příjmů neobsahují žádná speciální ustanovení týkající se zániku svěřenského fondu, jakožto daňového subjektu, která by zohledňovala právní i faktická specifika tohoto institutu a způsobu jeho zániku. Daňový řád sice stanoví pravidlo, dle něhož se na svěřenské fondy, resp. jejich svěřenské správce, použije obdobně ustanovení týkající se právnických osob, aspekty zániku právnických osob, ať už s likvidací bez právního nástupce či bez likvidace s právním nástupcem, jsou však natolik odlišné od koncepce svěřenského fondu a jeho zániku, že se obdobně použití ustanovení dotýkajících se této problematiky nejeví jako možné. Svěřenský fond neprochází žádným procesem, který by bylo možné připodobnit k likvidaci, ani z principu své povahy samostatného odděleného vlastnictví majetku nemá žádného právního nástupce.

Z toho důvodu z mého pohledu nezbyvá než uplatnit obecná pravidla pro podání daňového příznání daňovým subjektem za zdaňovací období, s čímž však mohou být vzhledem ke specifické povaze svěřenského fondu a jeho účinného zániku bez předchozího formalizovaného procesu spojeny mnohé nejasnosti.

Bez pochybností lze konstatovat, že svěřenský správce je povinen do 15 dnů od zániku svěřenského fondu oznámit tuto skutečnost správci daně a požádat o zrušení registrace k dani z příjmů právnických osob. Co se však týká lhůty pro podání posledního daňového příznání svěřenského fondu je nutno dojít k obecnému pravidlu, dle kterého je daňový subjekt povinen podat daňové příznání do 3 měsíců od uplynutí zdaňovacího období. Jelikož pojem zdaňovací období je zákonem o daních z příjmů

konkrétně definován jako (i) kalendářní rok, (ii) hospodářský rok, (iii) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo (iv) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců, musí být i v případě zániku svěřenského fondu za zdaňovací období považován kalendářní rok, v němž k zániku došlo.

Tento závěr nepovažuji za optimální vzhledem k jeho nesystematičnosti vůči speciálně stanoveným případům zániku jiných daňových subjektů. Právní úprava by tak měla doznat odpovídající změny spočívající v zakotvení výslovného ustanovení s konkrétní úpravou daňové povinnosti při zániku svěřenského fondu, čímž by byla odstraněna současná právní nejistota primárně svěřenských správců.

ZDROJE

Literatura

HAVEL, Bohumil, PIHERA, Vlastimil, Trust, fiducie, treuhand v Evropě a svěřenství v České republice. In: TICHÝ, Luboš, RONOVSKÁ, Kateřina, a KOCÍ, Miloš, ed. Trust a srovnatelné instituty v Evropě. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2014, s. 53–66. ISBN 978-80-87488-14-0.

JAROLÍM, Jiří, Je svěřenský fond právnickou osobou? Měl by se jí stát? *Bulletin advokacie*. 2022 (4), s. 45

PIHERA, Vladislav, RONOVSKÁ, Kateřina, K některým mýtům a omylům o svěřenských fondech, *Bulletin advokacie*. 2020 (7-8), s. 44

ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.

SVEJKOVSKÝ, Jaroslav, MAREK, Radan a kol. Správa cizího majetku v novém občanském zákoníku. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-548-0

ZIMA, Petr, a kol. Občanský zákoník. Komentář. 2. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023

Právní předpisy a důvodové zprávy

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád