



# VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

## FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

## ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

# SVĚŘENSKÝ FOND A JEHO ÚČETNÍ A DAŇOVÁ SPECIFIKA V KORPORÁTNÍ STRUKTUŘE

TRUST FUND AND ITS ACCOUNTING AND TAX SPECIFICS IN A CORPORATE STRUCTURE

## DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

## AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Klára Hradilová

## VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2024

# Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	<b>Bc. Klára Hradilová</b>
Vedoucí práce:	<b>JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.</b>
Akademický rok:	2023/24
Studijní program:	Účetnictví a finanční řízení podniku

Garantka studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

## **Svěřenský fond a jeho účetní a daňová specifika v korporátní struktuře**

### **Charakteristika problematiky úkolu:**

Úvod  
Cíle práce, metody a postupy zpracování  
Teoretická východiska práce  
Analýza současného stavu  
Vlastní návrhy řešení  
Závěr  
Seznam použité literatury  
Přílohy

### **Cíle, kterých má být dosaženo:**

Práce si klade za cíl analyzovat současnou účetní a daňovou právní úpravu institutu svěřenského fondu a rodinné fundace v České republice, tyto právní formy porovnat a zhodnotit výhodnost obou variant správy majetku a jejich postavení v korporátní struktuře. Hlavním cílem práce je na základě teoretických poznatků pomocí metody dedukce a syntézy navrhnout optimální účetní a daňové řešení založení a správy svěřenského fondu nebo rodinné fundace jakožto součástí korporátní struktury, společně s návrhy řešení účetních a daňových operací, které jsou pro tyto instituty specifické.

### **Základní literární prameny:**

JOŠT, Marek. Nestátní neziskové organizace: právní úprava, účetnictví, audit, transparentnost. Praha: Oeconomica, 2019. ISBN 978- 80-245-2325-5.

Kolektiv autorů. Svěřenský fond - návod k použití: svěřenský fond očima účetního, auditora, znalce, daňového, transakčního a právního poradce. Praha: PKF Apogeo Group, 2022. ISBN 978-80-11-01039-3.

LEDERER, Vít. Fiducie a svěřenský fond. Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7676-192-6.

PETROV, Jan. Občanský zákoník: komentář. 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-747-7.

SVEJKOVSKÝ, Jaroslav a KOVÁŘ, Ivan. Svěřenské fondy: příležitosti a rizika. Praha: C.H. Beck, 2018. ISBN 978-80-7400-726-2.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2023/24

V Brně dne 4.2.2024

L. S.

---

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.  
garantka

---

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.  
děkan

## **Abstrakt**

Diplomová práce se zabývá analýzou úpravy svěrenských fondů a rodinných fundací v českém právním řádu, zejména z pohledu občanského zákoníku, zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů. Výstupem analýzy je srovnání klíčových znaků obou institutů. Na základě těchto poznatků je navrženo účetní a daňové řešení specifických operací týkajících se správy majetku.

## **Klíčová slova**

Svěrenský fond, rodinná fundace, zakladatel, beneficent, obmyšlený, svěrenský správce

## **Abstract**

The thesis deals with the analysis of the regulation of trusts and family foundations in the Czech legal system, especially from the perspective of the Civil Code, the Accounting Act and the Income Tax Act. The result of the analysis is a comparison of key features of both institutes. On the basis of these findings, an accounting and tax treatment of specific operations related to asset management is proposed.

## **Keywords**

Trust, family foundation, settlor, beneficiary, donee, trustee

### **Bibliografická citace**

HRADILOVÁ, Klára. *Svěřenský fond a jeho účetní a daňová specifika v korporátní struktuře* [online]. Brno, 2024 [cit. 2024-05-10]. Dostupné z: <https://www.vut.cz/studenti/zav-prace/detail/160039>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Kopřiva.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 10. 5. 2024

---

Bc. Klára Hradilová

autor

### **Poděkování**

Touto cestou bych chtěla předně poděkovat vedoucímu mé bakalářské práce panu JUDr. Ing. Janu Koprivovi, Ph.D. za jeho cenné rady, připomínky, pomoc, také za jeho trpělivost a vstřícný přístup.

# OBSAH

ÚVOD .....	11
CÍLE PRÁCE, POSTUPY A METODY ZPRACOVÁNÍ .....	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE .....	14
1. 1 Právní úprava svěřenských fondů .....	14
1. 2 Účel svěřenského fondu.....	14
1. 3 Vytvoření, zřízení a vznik svěřenského fondu .....	16
1. 4 Osoby ve svěřenském fondu.....	18
1. 4. 1 Zakladatel .....	19
1. 4. 2 Svěřenský správce .....	19
1. 4. 3 Obmyšlený .....	21
1. 4. 4 Osoby ovládané a ovládající .....	23
1. 5 Majetek svěřenského fondu .....	23
1. 5. 1 Ochrana majetku .....	24
1. 6 Zánik svěřenského fondu.....	25
1. 7 Identifikace specifických operací .....	26
1. 8 Účetní specifika svěřenského fondu .....	27
1. 8. 1 Zásada neomezeného trvání účetní jednotky .....	30
1. 8. 2 Zahájení vedení účetnictví .....	31
1. 8. 3 Majetek svěřenského fondu, ocenění .....	32
1. 8. 4 Plnění obmyšleným .....	34
1. 8. 5 Činnost fondu za dobu existence.....	36
1. 8. 6 Zánik svěřenského fondu .....	36
1. 9 Daňová specifika svěřenského fondu .....	37
1. 10 Daň z příjmů .....	38
1. 10. 1 Vyčlenění majetku.....	39



1. 10. 2 Zdanění zisků svěřenského fondu .....	40
1. 10. 3 Zdanění plnění obmysleným .....	41
1. 10. 4 Zdanění odměny svěřenského správce .....	45
1. 11 Daň z přidané hodnoty .....	47
1. 12 Daň z nemovitých věcí .....	48
1. 13 Daň silniční .....	48
1. 14 Právní úprava fundací .....	49
1. 15 Nadace a nadační fondy .....	49
1. 16 Založení a vznik .....	50
1. 17 Orgány .....	52
1. 18 Vklady .....	53
1. 19 Nadační příspěvky .....	54
1. 20 Výroční zpráva .....	55
1. 21 Změna právní formy .....	55
1. 22 Zrušení, zánik .....	56
1. 23 Účetnictví nadací a nadačních fondů .....	57
1. 23. 1 Specifické účetní operace .....	57
1. 23. 2 Účetní závěrka .....	59
1. 24 Daň z příjmů .....	60
1. 24. 1 Zdanění vydání majetku z rodinné fundace .....	62
1. 24. 2 Zdanění příjmů členů orgánů .....	63
2 ANALYTICKÁ ČÁST .....	64
2. 1 Analýza rozdílů právních úprav svěřenských fondů a rodinných fundací .....	64
2. 1. 1 Právní podstata .....	65
2. 1. 2 Správa .....	67
2. 1. 3 Mezigenerační převod majetku .....	68

2. 1. 4	Transparentnost .....	69
2. 1. 5	Účetní aspekty .....	69
2. 1. 6	Daňové aspekty .....	69
2. 1. 7	Shrnutí .....	73
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ.....	75
3. 1	Popis současné situace .....	75
3. 2	Návrh struktury .....	76
3. 3	Dotčený majetek .....	77
3. 4	Plnění ze SF .....	81
3. 5	Vznik SF .....	83
3. 6	Účetní a daňové dopady fungování SF .....	86
3. 6. 1	Výsledek hospodaření a výpočet daně z příjmů právnických osob .....	89
3. 6. 2	Zdanění obmyšlených .....	93
3. 7	Operace v rámci obchodní struktury.....	94
3. 8	Shrnutí .....	95
	ZÁVĚR .....	97
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ .....	99
	SEZNAM TABULEK .....	105
	SEZNAM OBRÁZKŮ .....	106
	SEZNAM PŘÍLOH.....	107

## ÚVOD

Diplomová práce se zabývá tématem správy majetku prostřednictvím svěřenských fondů nebo rodinných fundací. Koncept svěřenských fondů neboli *trustů* je v právním prostředí znám již z dob Římské říše, odkud se společně s kolonizátory rozšířil do Anglie a následně do zbytku světa. Do českého právního řádu se tento institut dostal v roce 2012 v rámci rekodifikace soukromého práva a v roce 2014 vstoupil v účinnost. Český svěřenský fond nachází předlohu v právní úpravě québeckého práva tzv. *fiducie*, která představuje jednu z podob původního anglosaského trustu. V anglosaském právu je trust již zažitou právní formou oproti evropským kontinentálním systémům, které k jeho implementaci teprve nedávno přistoupily a teprve objevují specifika, která tento institut přináší.

Rodinné fundace jsou specifickým pojmem českého zákona o daních z příjmů a jejich smyslem je využití právní formy fundace za účelem podpory zakladatele a členů jeho rodiny, popř. osob blízkých. Tento koncept byl do českého právního řádu uveden v roce 2017.

Oba zmíněné instituty představují prostředky správy majetku, které se dají mimo jiné využít jako efektivní nástroj pro mezigenerační převod majetku nebo pro ochranu jmění a osob blízkých. Vzhledem k jejich relativně krátké historii v českém právním řádu se stále objevují nové otázky, nejasnosti a polemiky. Odborná veřejnost se však naproti tomu shoduje na tom, že díky výhodám, které obě formy nabízejí, jsou a nadále budou aktuálním tématem finančního plánování jednotlivců i společností.

## **CÍLE PRÁCE, POSTUPY A METODY ZPRACOVÁNÍ**

Tato diplomová práce analyzuje a srovnává současnou účetní a daňovou právní úpravu institutu svěřenského fondu a rodinné fundace v České republice. Hlavním cílem práce je potom na základě získaných poznatků navrhnout optimální účetní a daňové řešení založení a správy svěřenského fondu nebo rodinné fundace jakožto součásti korporátní struktury.

Práce je rozdělena do tří hlavních částí. Jedná se o část teoretickou, analytickou a návrhovou.

V teoretické části jsou definovány základní pojmy a teoretická východiska práce. Je vymezen pojem svěřenský fond a jeho začlenění do právního rámce České republiky. Jsou uvedeny všechny osoby, kterých se svěřenský fond týká, jejich práva a povinnosti, které ukládá zákon. Jsou vyjmenovány specifické operace, ke kterým může při správě majetku prostřednictvím svěřenského fondu dojít a pohled na ně z hlediska účetního a daňového. Toto teoretické vymezení je analogicky zpracováno pro rodinnou fundaci. Teoretická část práce vychází z metody literární rešerše, zpracované na základě zákonů, odborné literatury a veřejně dostupných zdrojů.

V analytické části práce jsou zdůrazněny klíčové znaky svěřenských fondů a rodinných fundací, které tyto dva instituty spojují nebo naopak odlišují. Je polemizováno nad situacemi a uspořádáním majetku, pro které by bylo vhodnější využít svěřenský fond nebo rodinnou fundaci.

V návrhové části je vypracováno optimální účetní a daňové řešení pro definovanou majetkovou strukturu. Jsou definovány specifické operace a jejich konkrétní řešení a dopady na zainteresované subjekty. Je posouzena daňová výhodnost vybraného řešení. Tato část práce je zpracována metodou syntézy, kdy se spojí poznatky nabyté v předcházejících částech práce.

V diplomové práci je využito několik metod zpracování. První je metoda literární rešerše, jejímž cílem je vytvořit ucelený přehled o dané problematice za pomoci dostupné literatury. Aplikuje se v teoretické části této práce. Analytická část práce využívá metodu analýzy, která je chápána jako proces, při kterém dochází k rozkladu pozorovaného jevu na několik částí, které se dále podrobněji zkoumají. V analytické části je dále použita metoda komparace, která srovnává zjištěné poznatky s dalšími jevy. Na jejím základě lze

vyvozovat závěry o vlastnostech objektů nebo procesů. V návrhové části je využita metoda syntézy. Tato metoda spojuje získané poznatky z analytických metod v jeden celek. V analytické a návrhové části práce je užito také metod indukce a dedukce. Indukce zpracovává a vyhodnocuje údaje, na jejichž základě se formulují obecné závěry platné pro sledovanou oblast. Dedukce naopak vyvozuje poznatky o jednotlivých procesech nebo jevech z obecných závěrů [1].

# 1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

## 1.1 Právní úprava svěřenských fondů

Svěřenský fond byl do českého právního systému vnesen v rámci rekodifikace soukromého práva novelizací občanského zákoníku (dále „OZ“), zákonem č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Ten podle quebecké předlohy právní úpravy tzv. fiducie (nebo „trustu“) zavádí pojem svěřenský fond a uvádí tak do českého právního prostředí institut vlastnictví bez vlastníka. Zakladatel fondu do něj vyčlení část svého majetku, který nadále obhospodařuje správce ustanovený statutem, který sepíše zakladatel. Po vyčlenění majetku k němu jeho původní vlastník ztrácí veškerá vlastnická práva [2]. Specifikem svěřenského fondu je absence právní osobnosti, což omezuje možnost svěřenskému fondu ukládat povinnosti, které lze dle § 18 OZ ukládat pouze právnickým a fyzickým osobám. I přesto tento institut kromě § 1448 až § 1474 OZ upravují i následující ustanovení:

- Zákon o skutečné evidenci majitelů č. 37/2021 Sb. (dále „ZESM“), ve kterém je ustanoveno, kdo a za jakých podmínek je skutečným vlastníkem fondu
- Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu č. 253/2008 Sb., který se dotýká procesu zakládání a správy fondu (dále „LegVTrČ“),
- Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. (dále „ZoÚ“), který svěřenský fond určuje jako účetní jednotku,
- Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. (dále „ZDP“), který svěřenský fond označuje jako poplatníka daně z příjmů právnických osob,
- Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. (dále „ZDPH“),
- Zákon o dani z nemovitých věcí č. 338/1992 Sb. (dále „ZDNV“),
- Zákon o investičních společnostech a investičních fondech č. 240/2013 Sb. (dále „ZISIF“).

## 1.2 Účel svěřenského fondu

Základním principem svěřenského fondu je vyčlenění majetku zakladatelem za účelem, který je uveden ve statutu ve formě veřejné listiny. Vyčleněný majetek není ve vlastnictví

žádné konkrétní osoby. Není však právně možné, aby věc někomu nepatřila. Proto musí být určeno, k čemu je taková věc přisvojena. Účel může být veřejně prospěšný, v takovém případě nemůže být založen za účelem dosahování zisku, nebo soukromý, který slouží ku prospěchu určité osoby (fyzické či právnické) nebo skupiny osob a lze jej založit i za účelem investování pro dosažení zisku. Fondy založené za účelem investování pro dosažení zisku jsou kategorií specifickou v tom smyslu, že mohou přímo nebo nepřímo provozovat obchodní závod či jiným způsobem vyvíjet podnikatelskou aktivitu. Zisk fondu je následně přerozdělen obmyšleným, kterými mohou být zaměstnanci, společníci nebo zakladatel [3]. Účel svěřenského fondu může ovlivnit jeho zdanění, neboť fond s veřejně prospěšným účelem si může nárokovat určité daňové výhody podle ZDP. Účel fondu po jeho vzniku by nemělo být možné neomezeně měnit. Soukromý svěřenský fond lze využít také jako nástroj pro správu a ochrany majetku, mezigenerační transfer majetku, odstranění konfliktu zájmu nebo k finančnímu zabezpečení blízkých osob. Zvláštním typem soukromého svěřenského fondu jsou fondy fungující jako investiční. Ty jsou upraveny ZISIF a mohou být zřizovány pouze investičními společnostmi [3].

Svěřenský fond zřízený s veřejně prospěšným účelem se od soukromého fondu liší nejen v omezení dosahování zisku, ale i osobami, které čerpají prospěch z fondu. Veřejně prospěšný účel může sloužit k podpoře obecného blaha nebo může poskytovat plnění na dobročinné účely. Podpora veřejného blaha je vnímána jako činnost ve prospěch neurčitého počtu osob z řad veřejnosti, dobročinný účel oproti tomu musí být definován limitovaným počtem osob [2]. Občanský zákoník limituje svěřenský fond zřízený k veřejně prospěšným účelům v podobě zákazu dosahování zisku a provozu obchodního závodu. Pokud takový svěřenský fond zisku dosahuje, musí být z vedlejší činnosti a musí být vynaložen na dosahování hlavních cílů a záměrů fondu [5].

Na základě právní úpravy lze svěřenské fondy rozdělit na:

- veřejně prospěšné,
- soukromé,
  - o určené ku prospěchu určité osoby,
  - o určené na památku určité osoby,
  - o zřízené za jiným účelem,
  - o zřízené za účelem investování pro dosažení zisku k rozdělení,
    - obchodní,

- investiční.

Statut kromě dalšího stanovuje i správce fondu a obmyšlené, veškeré jejich povinnosti a práva. Správce podle pravidel správy fondu s majetkem nakládá a po naplnění podmínek distribuuje obmyšlenému. Obmyšlený je ten, komu po naplnění podmínek přísluší plnění z fondu. Obmyšlenou osobou může být i sám zakladatel [6].

Podmínkou, při které vzniká obmyšlenému nárok na plnění z fondu, může být cokoliv, co není v rozporu se zákony a dobrými mravy, tedy např. uplynutí doby, dosažení určitého věku, životní situace, apod. Plnění může nabývat dvou podob – ve formě plodů a užitku nebo ve formě majetku fondu [2].

### 1.3 Vytvoření, zřízení a vznik svěřenského fondu

Za účelem odlišení institutu svěřenského fondu od právnické osoby zákonodárce rozlišuje tři termíny upravující začátek existence fondu. Jde o vytvoření (§ 1448 odst. 1 OZ), zřízení (§ 1449 odst. 2 a § 1451 odst. 1 a 3 OZ) a vznik (§ 1448 odst. 2 a § 1451 odst. 2 a 3 OZ). Někteří autoři tyto tři pojmy vnímají jako celek vedoucí ke vzniku svěřenského fondu.

Vytvořením svěřenského fondu se rozumí vyčlenění majetku z vlastnictví zakladatele, přivlastnění ke zvolenému účelu a svěření pod správu správce.

Svěřenský fond může být zřízen dvěma způsoby. Prvním je *inter vivos*, čili prostřednictvím smlouvy mezi živými osobami, druhým je *mortis causa*, tedy pořízením pro případ smrti, kdy je zřízen závětí, dovětkem nebo dědickou smlouvou [8].

Zřízení svěřenského fondu za života zakladatele probíhá stejně jako vznik většiny právnických osob ve více fázích. Nejprve musí být zakladatelem vydán statut, následně určený svěřenský správce přijme pověření ke správě fondu. Je-li správců více, stačí, když pověření přijme jeden z nich. Nakonec je fond zapsán do evidence svěřenských fondů. Teprve při zápisu dochází k vyčlenění majetku do fondu [9].

Svěřenský fond zřízený pořízením pro případ smrti vzniká automaticky smrtí zakladatele, ještě před tím, než správce přijme pověření zakladatele. Zápis do evidence svěřenských fondů je v tomto případě jen formální záležitostí. Při vyčleňování majetku je v závěti nebo dědické smlouvě se svěřenským fondem zacházeno jako s právnickou osobou – ocitá se totiž v pozici dědice nebo je mu zřízen odkaz [9].



Vedle smlouvy je ke vzniku svěřenského fondu nutný statut, který má formu veřejné listiny. Vytvoření statutu je v kompetenci zakladatele, jde tedy o jednostranný projev jeho vůle. Za doby existence fondu je statut velmi obtížně změnitelný nebo upravitelný a nelze se od něj odchýlit. Úprava statutu je možná jen skrze soudní řízení v případech, kdy je dosažení jeho účelu obtížné nebo dokonce nemožné, a za velmi přísných podmínek. Proto je tvorba statutu klíčovým krokem při vytváření fondu a nejasný nebo neúplný statut může fungování fondu značně omezit [6]. Odborná literatura se neshoduje v otázce, zda je možné statut upravit za doby existence fondu. Objevuje se i názor, že taková úprava možná je, pokud ji zakladatel výslovně v původním statutu umožní a určí, kdo je k takovým změnám oprávněn [10].

Náplň statutu je jasně definovaná v § 1452 OZ. Statut by měl obsahovat minimálně:

- označení svěřenského fondu, ze kterého by měl vyplývat jeho účel a zároveň musí obsahovat slova „svěřenský fond“,
- označení majetku, který je do svěřenského fondu vyčleněn při založení,
- vymezení účelu,
- určení obmyšleného nebo způsob jeho určení; jen v případě, že má z fondu být plněno určité osobě,
- podmínky pro plnění ze svěřenského fondu,
- uvedení doby existence fondu; pokud tento údaj chybí, má se za to, že fond byl zřízen na dobu neurčitou,
- určení svěřenských správců, jejich počet a způsob jednání.

Vznik fondu je završen dnem zápisu do evidence svěřenských fondů. Za zápis do evidence je zodpovědný svěřenský správce. Povinné údaje pro zápis do evidence vymezuje zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZVeřRej“). Zápis do evidence se netýká svěřenských fondů zřízených pro případ smrti. Ty vznikají smrtí zakladatele. Zápis fondu do evidence svěřenských fondů napomáhá transparentnosti, jelikož evidence je veřejně přístupná a podléhá ZVeřRej. V době vzniku této povinnosti však bylo transparentnosti dosahováno pouze částečně, protože osobou uvedenou u daného fondu nemusel být jeho skutečný majitel. Ke zlepšení v tomto směru přispěl zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále „ZESM“), který jako skutečného majitele svěřenského fondu určuje zakladatele, svěřenského správce,

obmyšleného nebo každou fyzickou osobu, v jejíž hlavním zájmu bylo právní uspořádání zřízeno [9].

Se vznikem fondu se též pojí zápis do evidence skutečných majitelů (dále jen „ESM“), který je povinný. Skutečným majitelem je každá fyzická osoba, která v konečném důsledku vlastní nebo kontroluje svěřenský fond. V případě fondů se rozlišuje materiální nebo formální skutečný majitel. Materiálním skutečným majitelem svěřenského fondu je každá fyzická osoba, která v něm v konečném důsledku uplatňuje rozhodující vliv, tedy která na základě vlastního uvážení, bez ohledu na to, zda a na základě jaké právní skutečnosti může přímo nebo nepřímo prostřednictvím jiné osoby nebo svěřenského fondu dosáhnout toho, že rozhodování svěřenského správce odpovídá jeho vůli. U svěřenského fondu lze určit formálního skutečného majitele i za situace, kdy je známý materiální skutečný majitel. Je jím každá fyzická osoba, která je zakladatelem, svěřenským správcem, oprávněná k dohledu nad správou fondu, obmyšleným nebo osobou, v jejímž hlavním zájmu byl fond zřízen nebo spravován [10].

K automatickému propisu z evidence svěřenských fondů dochází u údajů o formálním skutečném majiteli. Je-li jedním z nich právnická osoba, zapíše se do evidence jejich skutečný majitel (je-li již v evidenci skutečných majitelů zapsán) bez ohledu na to, jaký je jejich podíl na prostředcích nebo na ovládnutí. Kromě těchto osob do ESM musí být zapsán každý, kdo může mít významný majetkový prospěch při zániku správy fondu, dále ten, kdo smí jmenovat svěřenského správce nebo obmyšlené. Veřejně přístupný je však pouze údaj o svěřenských správcích, údaje o zakladateli a obmyšlených jsou veřejné, jen pokud k tomu sami udělí souhlas [9].

#### **1.4 Osoby ve svěřenském fondu**

Ačkoliv vznik svěřenského fondu je upraven i pomocí smlouvy, nelze osoby figurující v tomto právním institutu označit jako smluvní strany. Svěřenský fond není z právního hlediska závazkovým vztahem, kterým je například darovací nebo dědická smlouva. Osoby svěřenského fondu nesou dle zákona označení zakladatel, obmyšlený a svěřenský správce [5].

### **1. 4. 1 Zakladatel**

Zakladatelem fondu může být fyzická i právnická osoba. Počet zakladatelů není omezen. Tato osoba vyčleňuje část svého majetku do svěřenského fondu za účelem, za kterým byl fond založen. Tím zakladatel sice ztrácí veškerá vlastnická práva, která jsou za doby existence fondu vykonávána svěřenským správcem, stále mu ale náleží výkon dohledu nad správou fondu. Zakladatel je tvůrcem statutu, podle kterého se majetek spravuje. Určuje také osobu, které bude ze svěřenského fondu plněno. Postavení zakladatele je velmi silné díky právu jmenování správce a obmyšlených, kterými v obou případech může jmenovat sám sebe. K předání těchto záměrů často dochází ve formě smlouvy o správě (výkonu funkce správce). Díky tomu, že svěřenský fond je nástroj soukromého práva, neplatí pro něj omezení, co se obvyklého obsahu nebo pravidel týče. Nastavení fungování svěřenského fondu je tak zcela v kompetenci zakladatele. Z toho v kombinaci se skutečností, že úprava statutu svěřenského fondu je možná jen za určitých podmínek, plyne, že pro zakladatele ustanovování svěřenského fondu přináší určitá rizika. Při začlenění fondu do složitějších struktur a podmínek mohou vznikat situace, na které zakladatel nemyslel a pro svěřenského správce neexistuje jednoznačný postup při jejich řešení. Dále může nastat situace, jejíž řešení má ve své kompetenci pouze zakladatel, který už ale není naživu a při zakládání tuto situaci neošetřil (např. jmenování správce a jeho nástupců) [9].

V § 1468 OZ je definována i osoba, která může zvýšit majetek svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti. Taková osoba se však nestává zakladatelem a nenáleží jí práva do fondu jinak zasahovat. Zvýšením majetku fondu tato osoba k majetku ztrácí majetková práva [2].

### **1. 4. 2 Svěřenský správce**

Zakladatel jmenuje a odvolává svěřenského správce. To je osoba, které náleží plná správa majetku ve svěřenském fondu. Správce akceptuje a spravuje vyčleněný majetek ve prospěch obmyšleného a naplňuje účel, ke kterému byl fond založen. Dle § 1453 OZ může být správce jakákoliv svéprávná fyzická osoba, ale i právnická osoba v případech stanovených zákonem. Jde o případy, kdy je fond zřízen za účelem generování zisku, tedy investování. Potom svěřenským správcem může být investiční společnost dle § 7 ZISIF.

Svěřenským správcem může být i zakladatel nebo obmyšlený, v takových případech musí však funkci správce vykonávat ještě třetí osoba, která není zakladatelem ani obmyšleným. Zákon však nezakazuje, aby tato osoba nebyla osobou blízkou zakladateli nebo obmyšlenému. Jediné omezení v tomto směru je při vyčleňování majetku ze společného jmění manželů (dále „SJM“). Pokud ze SJM vyčleňuje jeden z manželů, druhý z manželů funkci správce vykonávat nemůže, neboť je osobou totožnou se zakladatelem na základě výkonu práv v SJM, které zakládá solidaritu pro druhého z účastníků tohoto vztahu. Druhý z manželů tak nemůže vykonávat ani funkci třetí osoby, pokud by se správcem chtěl jmenovat sám zakladatel [6].

Správce vykonává dle § 1448 OZ vlastnická práva k majetku fondu vlastním jménem na účet fondu a dle § 1456 OZ plnou správu majetku. Může tedy se spravovaným majetkem nakládat tak, aby tím naplnil účel fondu, maximálně majetek rozmnožoval a uplatňoval v zájmu obmyšleného. Správce může s majetkem činit cokoliv, co je nutné a užitečné. To musí být především v souladu se statutem fondu, ne v rozporu se zákony a dobrými mravy [5]. Stejně jako pro jakéhokoliv jiného správce cizího majetku platí, že svou funkci vykonává s péčí řádného hospodáře. Tím se rozumí, že bude jednat čestně, věrně, prozíravě a se zřetelem k účelu, jehož má být správou dosaženo. V případě, že je beneficentů více, musí se ke všem chovat nestranně a musí respektovat společný zájem. To je důležité především v případech, kdy sám správce je jedním z obmyšlených. Dále správce nesmí smísit svůj vlastní majetek s majetkem, který spravuje, a musí dbát na to, aby mezi ním a obmyšleným nedošlo ke střetu zájmů. Správce je za škodu vzniklou na spravovaném majetku odpovědný pouze v míře, kterou způsobil porušením svých povinností. Správa majetku je zastoupením svého druhu, které je stavěno na principu důvěry. Z toho vyplývá, že funkce správce je funkcí osobní. Není však jeho povinností, vykonávat osobně všechny funkce a činnosti se správou spojené. Je možné, že k tomu, aby tyto činnosti prováděl s péčí řádného hospodáře, nebude mít správce dostatečné vědomosti či dovednosti. Správce proto může výkonem některých činností pověřit jinou osobu. V takovém případě je jeho zodpovědností tuto osobu pečlivě vybrat a instruovat ji před výkonem činnosti. Pokud je přenos činnosti na jinou osobu neoprávněný a při jejím výkonu vinou jiné osoby vznikne beneficentovi škoda, je za ni správce odpovědný stejným dílem jako sám viník. K určitým činům potřebuje správce souhlas beneficenta.

Pokud tento není k zastížení a statut o takové situaci mlčí, může být beneficentův souhlas nahrazen soudním přivolením [2].

Povinností svěřenského správce je vedení spolehlivých záznamů o spravovaném majetku a umožnění kontroly takových záznamů osobě, která má právo dohledu nad svěřenským fondem. Takovou osobou je dle zákona zakladatel a každý obmyšlený. Správce je povinen účetní záznamy, zprávy a vyúčtování předložit novému správci, který nastupuje na jeho místo, a při ukončení správy také obmyšlenému [9].

Podle § 1402 OZ náleží tomu, kdo spravuje cizí majetek odměna podle povahy jeho služeb. Tato odměna je z pohledu ZDP klasifikována jako příjem ze samostatné činnosti dle § 7, tedy samostatná činnost prováděná soustavně nebo příležitostně za účelem dosahování zisku.

Ukončení funkce správce po dobu existence svěřenského fondu je možné na základě odvolání zakladatelem, soudem (dle § 1466 OZ) nebo osobou tímto pověřenou zakladatelem ve statutu. Může se rovněž stát, že osoba správce přestane splňovat podmínky k výkonu funkce (tj. svéprávnost nebo další podmínky stanovené statutem). Správce sám může odstoupit od výkonu funkce. Ukončení výkonu správcovství nemá vliv na existenci svěřenského fondu. Za situace, kdy správcem není nikdo, nového správce může jmenovat zakladatel nebo osoba, která k tomu má pověření ve statutu. Pokud již zakladatel není naživu a způsob jmenování nového správce není ošetřen ve statutu, může osoba, která na tom má právní zájem, podat návrh soudu, aby soud svěřenského správce jmenoval. Osobou, která na tom má právní zájem může být obmyšlený, ale i např. věřitel ze závazků, které založil předchozí svěřenský správce [6].

### **1. 4. 3 Obmyšlený**

Zakladatel ve statutu určuje, komu náleží plnění ze svěřenského fondu – obmyšleného. Ve statutu může však také stanovit jiný způsob určení obmyšleného (např. stanoví znaky, které obmyšlený musí splnit). Obmyšleným tím pádem může být určena osoba, která se v době založení ještě ani nenarodila. Pokud zakladatel tohoto práva určení plnění z fondu nevyužije, a ani tento proces neupraví ve statutu, určí takovou osobu svěřenský správce. V případě fondu zřízeného za soukromým účelem musí být ve statutu stanoven okruh osob, z nichž může správce obmyšleného vybrat [2]. Zákon nestanovuje kritéria toho, kdo

obmyšleným může být. Má se však za to, že ve smyslu § 17 OZ může mít práva a vykonávat je jen osoba, ať už fyzická nebo právnická [2].

Zakladatel může ve statutu rovněž určit podmínky pro plnění ze svěřenského fondu. Podmínky může určit i osoba, která byla zakladatelem ve statutu pověřena ke jmenování obmyšleného. Osoba povoláná zakladatelem k určení obmyšleného však není oprávněna jmenovat sebe samu obmyšleným. Ani obmyšleného nesmí jmenovat nebo mu určit plnění z fondu pro vlastní zisk [6]. Posouzení splnění podmínek a rozhodnutí o nároku na plnění z fondu je již v kompetenci svěřenského správce. Je proto potřebná jasná a srozumitelná formulace podmínek a okamžiku, kdy dojde k jejich splnění [6].

Obmyšlenému tedy v okamžiku splnění podmínek vzniká vymahatelný nárok na plnění z fondu. Disponuje však i dalšími právy, které ochraňují jeho postavení. Má právo dohledu nad správou fondu, kterým se rozumí právo na informace, kontrolu dokladů, vyúčtování, inventáře, apod. V případě, že správce svou činnost nevykonává s péčí řádného hospodáře či v rozporu se statutem, může obmyšlený soudně vymáhat zákaz nebo přerušování činnosti, případně se může dožadovat jmenování nového správce. Práva náležející přímo obmyšlenému však nelze přiznat osobě, která se beneficentem teprve může stát, tedy osobě, která patří do kruhu osob, ze kterého je obmyšlený vybrán správcem nebo jinou k tomu způsobilou osobou. Taková osoba nicméně může čerpat ochranu vyplývající z právního zájmu na řádném fungování fondu, který jí umožňuje dožadovat se u soudu jmenování jiného svěřenského správce [9].

Pozice obmyšleného se nedědí. Lze na dědice převést nároky po obmyšleném vzniklé za jeho života, ale jen z pozice dědického práva se dědic obmyšleného nestává obmyšleným. Ve statutu také je možné ošetřit situaci, kdyby původní obmyšlený zemřel nebo zanikl. Pokud na takovou situaci není myšleno a svěřenský fond se ocitá bez obmyšleného, zaniká. Není tím totiž možné dále naplňovat účel fondu [6]. Dle § 1439 OZ rovněž správa fondu zaniká zánikem práva beneficenta ke spravovanému majetku [2].

Jmenování obmyšleného je účinné dnem, kdy byl zapsán do evidence svěřenských fondů. Vymahatelný nárok na plnění vzniká tedy až v okamžiku zapsání do evidence a zároveň při splnění podmínek pro plnění. K zapsání do evidence je dle § 12 VeřRej vyžadován i souhlas obmyšleného. Za situace, kdy při vzniku není osoba obmyšleného konkrétně určena, zapíše se do evidence způsob, jak bude obmyšlený určen [6].

#### **1. 4. 4 Osoby ovládané a ovládající**

fond je věcněprávním institutem občanského zákoníku. Samotný fond do vztahů mezi osobami vstupovat nemůže, neboť se nedá kategorizovat jako osoba dle § 15 OZ. Podle ustanovení § 74 ZOK, který vztahy mezi ovládající a ovládanou osobou upravuje, nelze aplikovat na vztahy mezi osobami účastnými na institutu svěřenského fondu, neboť každá z nich může vykonávat taková práva a plnit takové povinnosti, které jsou upraveny statutem [6].

#### **1. 5 Majetek svěřenského fondu**

Základní podmínkou vzniku svěřenského fondu je vyčlenění počátečního majetku zakladatelem. Vyčleněním ztrácí zakladatel k tomuto majetku veškerá majetková práva. Tato práva vykonává svěřenský správce. Majetek může být do fondu rovněž vyčleněn zvýšením za doby existence fondu. Občanský zákoník rozlišuje bezúplatné a úplatné zvýšení majetku. V případě úplatného zvýšení přispěvovatel získává práva obmyšleného, pokud tak statut dovoluje [2]. Fond může disponovat i majetkem, který vznikne na základě činnosti správy [9].

Při vyčlenění nebo zvýšení majetku není nutné jeho znalecké ocenění, jeho hodnota nemusí být uvedena ve statutu nebo smlouvě [6]. Majetek by však měl být jasně identifikovatelný, aby nedošlo k jeho záměně – je proto nutný přesný, jasný a srozumitelný popis. Toto je důležité především z pohledu ochrany obmyšlených a je dle § 1452 OZ jedním z povinných obsahových bodů statutu fondu [5].

Občanský zákoník nijak nespécifikuje povahu vyčleněného majetku, můžou jím proto být věci hmotné, nehmotné, movité i nemovité. Může tedy jít o peníze, nemovitosti, finanční majetek, práva duševního vlastnictví nebo pohledávky. Bankovní účet vyčlenit nelze, neboť se nejedná o peníze, ale o způsob evidence upravený smlouvou mezi majitelem účtu a bankou [9]. Součástí majetku fondu mohou být i závazky, především takové, které se vztahují k majetku spravovanému ve fondu [5]. Po dobu existence fondu však saldo majetku musí být pozitivní, jinak by nemohl být naplněn účel fondu [9].

Vyčleněným majetkem může být i celý obchodní závod. Takové vyčlenění je srovnatelné s vyčleněním jednotlivých nepeněžních aktiv, s tím rozdílem, že s obchodním závodem přechází do majetku fondu i závazky s ním spojené. Pro nedostatek specifické právní

úpravy pro svěřenské fondy se s takovým vyčleněním zachází stejně jako při vkladu obchodního závodu do obchodní korporace, pouze bez nabytí podílu na základním kapitálu.

Pokud se vyčleňuje majetek ze SJM, měli by se zakladateli stát oba manželé, pokud to tak není, musí k vyčlenění dát druhý z manželů souhlas nebo je společné jmění potřeba zúžit. V případě, že je vyčleňována nemovitost, ve které se nachází rodinná domácnost manželů nebo rodiny, je vyčlenění podmíněno souhlasem druhého z manželů, který musí mít písemnou podobu [9].

Svěřenský správce může s majetkem hospodařit a nakládat v mezích vymezených statutem. Při hospodaření s majetkem taktéž musí brát ohled na to, aby mohl sloužit ku prospěchu beneficentům. Jednání správce při výkonu správy majetku může být podmíněno souhlasem osob dohlížejících na správu fondu nebo osob obmyšlených. Je důležité nezapomenout na fakt, že vyčleněný majetek z právního hlediska nemá vlastníka, jen je spravován. Správce může v rámci svého právního jednání svěřenský fond vstupovat do závazkových vztahů, ve kterých sám vystupuje na pozici věřitele či dlužníka, která je mu přisouzena z titulu plné správy majetku, jeho vlastní jmění ale tímto závazkem není zatíženo [9].

### **1. 5. 1 Ochrana majetku**

Autonomní vlastnictví majetku ve svěřenském fondu je založeno na skutečnosti, že po vyčlenění zakladatelem a po převzetí do správy svěřenským správcem se majetek stává věcí, která se nevztahuje k žádné osobě. Vlastnická práva k němu nemají zakladatel, svěřenský správce ani obmyšlený a tudíž majetek nemůže být postihnut osobními věřiteli. Vzniká tak obava z účelového vyčlenění majetku s cílem vyhnoutí se nárokům osobních věřitelů. Na tuto situaci pamatuje OZ v § 1467. Stanovuje zvláštní ochranu pro věřitele v případech, kdy je s majetkem manipulováno zakladatelem, svěřenským správcem nebo obmyšleným účelně s úmyslem poškodit práva zakladatelova věřitele. Potom budou tyto osoby zavázány společně a nerozdílně [5].

Institut svěřenských fondů nabízí ochranu majetku i z pohledu obmyšlených. Je totiž povinností správce jednat vůči všem beneficentům nestranně a neupřednostňovat práva některých obmyšlených před právy jiných [12].



## 1.6 Zánik svěřenského fondu

Občanský zákoník definuje následující situace, za kterých končí správa svěřenského fondu:

- uplyne doba, na kterou byl fond zřízen,
- dosáhne se účel, pro který byl fond zřízen,
- soud takto rozhodne,
- všichni obmyšlení se vzdají práva na plnění z fondu (v případě fondu se soukromým účelem),
- účel, pro který byl fond zřízen, nelze naplnit (v případě fondu s veřejně prospěšným účelem) [2].

Při zániku správy fondu musí svěřenský správce vydat majetek oprávněným osobám, které určuje statut fondu. Pokud statut tyto osoby neupravuje, náleží plnění z fondu obmyšleným, v případě, že obmyšlení nejsou, případně tento majetek zakladateli fondu. Pokud není ani jedna z výše uvedených osob, převede se majetek do vlastnictví státu [2].

V případě veřejně prospěšného fondu, jehož správa zanikla z toho důvodu, že jeho účel nebylo možné naplnit, a jehož statut neurčuje, jak v takovém případě má být s majetkem naloženo, rozhodne soud na návrh svěřenského správce, že majetek fondu bude převeden do jiného fondu nebo do vlastnictví jiné právnické osoby. Podmínkou je, že tyto „nástupci“ musí sledovat dosažení stejného nebo podobného účelu, za kterým byl založen zanikající fond [9].

Ukončení správy fondu však nutně nevede k zániku fondu, neboť tím by majetek již nebyl samostatně vlastněný a došlo by k odepření výhod svěřenského fondu. K zániku fondu dochází v okamžiku převodu majetku do vlastnictví beneficianta nebo jiné osoby, která na něj má nárok (např. věřitel), případně při převodu majetku do jiného svěřenského fondu nebo právnické osobě s podobným účelem, jde-li o fond založený za veřejně prospěšným účelem [2]. V případě, že uplyne stanovená doba existence fondu nebo dojde k naplnění podmínek určených ve statutu a dojde k převedení majetku do vlastnictví obmyšlených, zaniká správa fondu i fond samotný.

Soud může na návrh osoby, která na tom má právní zájem rozhodnout o zrušení fondu. Zejména jde o situace, kdy se dosažení účelu fondu jeví jako nemožné nebo obtížné a

zakladatel o nich nevěděl, ani je nedokázal předvídat. Vzhledem ke krátkosti doby existence statutu svěřenských fondů panuje rozpor o to, jestli se jedná o zánik fondu nebo o jeho zrušení a jestli tedy majetek náleží dle § 1472 OZ tomu, kdo na něj má právo, případně státu, pokud taková osoba není, nebo jestli bude majetek navrácen zpět zakladateli. V souvislosti se zrušením fondu soudem bylo vydáno usnesení Nejvyššího soudu spis. Zn. 24 Cdo 1169/2020 z 30. 6. 2020 ve věci žádosti o zrušení svěřenského fondu pro jeho neplatné založení. Žaloba byla odůvodněna tím, že pokud by majetek nebyl vyčleněn do svěřenského fondu, mohl by se stát předmětem dědictví žalobkyně. Žaloba byla soudem zamítnuta pro nedostatečný právní zájem žalobkyně na zrušení fondu a to z toho důvodu, že neměla s žalovanou uzavřenou žádnou smlouvu, která by se týkala majetku do fondu vloženého [13].

Pro svěřenské fondy zřízené za soukromým účelem platí maximální doba trvání sto let. Pro hranici uplynutí doby trvání fondu lze brát tuto maximální hranici nebo jakýkoliv nižší časový údaj určený ve statutu zakladatelem. U svěřenských fondů zřízených za veřejně prospěšným účelem toto pravidlo neplatí [14].

Posledním stadiem zániku svěřenského fondu je výmaz z evidence svěřenských fondů, který se provede na návrh svěřenského správce [9].

## **1.7 Identifikace specifických operací**

Svěřenský fond představuje formu správy majetku, který je v autonomním vlastnictví. Stěžejním aspektem je absence právní osobnosti, což znamená, že fond není právnickou osobou. Sám za sebe tedy podnikat nemůže. To může vlastním jménem na účet svěřenského fondu správce, který by měl splnit všechny podmínky pro vydání živnostenského listu a ten by také měl obdržet. Za svěřenský fond obecně právně jedná správce, tedy např. i při vydání stavebního povolení.

Majetek se do svěřenského fondu převádí dvěma základními způsoby. Prvním z nich je vyčlenění majetku zakladatelem při vzniku fondu, druhým je zvýšení majetku, kdy je majetek vkládán za existence fondu a je spravován podle již stanovených podmínek správy. Je přitom potřeba rozlišit, co je majetkem a co výnosem a jaké je daňové zatížení mezi jednotlivými skupinami.

Za specifickou lze považovat i operaci plnění obmyšleným, které je rozlišováno na plnění z majetku nebo z plodů a užitků. Plnění z majetku představuje zisk obmyšleného v podobě bezúplatného převodu majetku, který byl do fondu vyčleněn nebo zvýšen. Plnění z plodů a užitků může představovat téměř cokoliv, co ze své podstaty fond generuje, např. příjem z nájmu. Není závislé na výsledku hospodaření, jelikož není zakázáno poskytovat plnění v záporném výsledku hospodaření [6].

## **1.8 Účetní specifika svěřenského fondu**

Ačkoliv svěřenský fond nemá právní osobnost a sám za sebe právně jednat nemůže, zákon o účetnictví jej dle § 2 odst. 2 písm. i) ZoÚ identifikuje jako účetní jednotku a ukládá mu povinnost vést účetnictví od svého vzniku až po zánik. Tento požadavek koresponduje s povinností správce předložit beneficiantovi minimálně jednou ročně vyúčtování správy. Toto vyúčtování by mělo být natolik podrobné, aby bylo možné ověřit jeho správnost, což je podmínka, která je skrze vedení účetnictví dobře naplnitelná. Za vedení účetnictví, sestavení účetní závěrky a splnění všech zákonných povinností odpovídá dle § 4a ZoÚ svěřenský správce. Pokud je správců více, odpovídají všichni společně a nerozdílně, i pokud je vedením účetnictví pověřena jiná fyzická či právnická osoba. Za vedení účetnictví svěřenských fondů, které jsou investičními fondy dle ZISIF, a za naplnění všech povinností ukládaných tímto zákonem odpovídají správce a obhospodařovatel společně a nerozdílně. Je to právě svěřenský správce, kdo schvaluje účetní závěrku a její správnost stvrzuje svým podpisem [9].

Svěřenských fondů zřízených za soukromým účelem se dále dotýká vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele (dále jen „vyhláška 500/2002 Sb.“) a české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „ČÚS“). Svěřenské fondy s veřejně prospěšným účelem se řídí vyhláškou č. 504/2002 Sb., prováděcí vyhláškou k ZoÚ pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojeného účetnictví. Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi, ve znění pozdějších předpisů, platí pro investiční svěřenské fondy.

Svěřenský fond není v ZoÚ uveden mezi subjekty, které mohou vést tzv. jednoduché účetnictví, fond tedy vždy účtuje na bázi podvojných zápisů. Při splnění zákonem daných podmínek může vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Jde o případy, kdy je svěřenský fond mikro nebo malou účetní jednotkou a zároveň nemá dle zákona povinnost ověření závěrky auditorem. Takové účetní jednotky mohou účtovat jen v jedné účetní knize bez povinnosti vést knihu analytických a podrozvahových účtů, nemusí používat ustanovení § 25 odst. 3, § 26 odst. 3 a § 27 ZoÚ. Sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny účetních jednotek.

**Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek**

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [15])

<b>Kategorie</b>	<b>Aktiva netto</b>	<b>Roční obrat</b>	<b>Průměrný počet zaměstnanců</b>
<b>Mikro</b>	< 9 000 000	< 18 000 000	< 10
<b>Malá</b>	< 100 000 000	< 200 000 000	< 50
<b>Střední</b>	< 500 000 000	< 1 000 000 000	< 250
<b>Velká</b>	> 500 000 000	> 1 000 000 000	> 250

Účetní jednotkou v dané kategorii je ta jednotka, která k rozvahovému dni nepřekročí alespoň dvě z uvedených hodnot. Pokud účetní jednotka ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek překročí nebo přestane překračovat dvě z hodnot určujících kategorii účetní jednotky, změní se začátkem bezprostředně následujícího účetního období její kategorie. V prvním účetním období po svém vzniku postupuje účetní jednotka podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období. Účetním obdobím je dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo delší než dvanáct měsíců.

Kategorizace účetní jednotky má dopad na to, v jakém rozsahu sestavuje účetní závěrku. Účetní závěrku ve zkráceném rozsahu sestavují účetní jednotky, které nemají povinnost auditu. Povinnost auditu a s ním spojenou účetní závěrku v plném rozsahu mají všechny

střední a velké účetní jednotky a malé účetní jednotky, které za běžné a bezprostředně předcházející období překročily alespoň jedno z následujících kritérií:

- netto aktiva v hodnotě 40 mil. Kč,
- roční čistý obrat ve výši 80 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

S plánovanou novelou ZoÚ by mělo přijít i zvýšení hranic pro kategorizaci účetních jednotek. Tato novela by za okolností aktuálních v době sepsání této práce měla vejít v účinnost 1. 1. 2025.

**Tabulka 2: Kategorizace účetních jednotek podle návrhu novely ZoÚ**

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [16])

<b>Kategorie</b>	<b>Aktiva netto</b>	<b>Roční obrat</b>	<b>Průměrný počet zaměstnanců</b>
<b>Mikro</b>	< 11 000 000	< 22 000 000	< 10
<b>Malá</b>	< 120 000 000	< 240 000 000	< 50
<b>Střední</b>	< 600 000 000	< 1 200 000 000	< 250
<b>Velká</b>	> 500 000 000	> 1 000 000 000	> 250

Nově by se také povinný audit týkal pouze středních a velkých účetních jednotek a mateřských společností, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku [16].

Auditora podle zákona č. 93/2009 sb., o auditorech a o změně některých zákonů, určuje nejvyšší orgán účetní jednotky, kterým je ve svěřenském fondu svěřenský správce.

I v případě, že svěřenský fond je účetní jednotkou, která splňuje zákonné předpoklady pro to, aby mohla sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, může být rozsah rozšířen zakladatelem ve statutu. Může tím být sledována lepší ověřitelnost hospodaření s majetkem nebo podmíněno plnění beneficentům na základě dosažení vybraných účetních ukazatelů. Účetní závěrka je sestavována v zákonném rozsahu a tvoří ji rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha v účetní závěrce.

Svěřenský fond má povinnost vkládat účetní závěrku do veřejného rejstříku, tedy do evidence svěřenských fondů. Její zveřejnění není automatické, musí k němu dát souhlas svěřenský správce.

### **1. 8. 1 Zásada neomezeného trvání účetní jednotky**

Nehledě na rozsah sestavení účetní závěrky, účetní jednotka musí dodržovat zásady, které jsou uvedeny v § 7-8 ZoÚ. Hlavním cílem těchto zásad je poskytovat věrné a poctivé informace o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky uživatelům účetní závěrky tak, aby mohli činit ekonomická rozhodnutí.

Mezi jednu ze zásad patří zásada neomezeného trvání účetní jednotky (tzv. going concern). Je uvedena v § 7 odst. 3 ZoÚ a pracuje s předpokladem, že účetní jednotka bude při sestavování účetní závěrky ověřovat, zda může nadále pokračovat ve své činnosti a dle toho bude aplikovat odpovídající účetní metody. Pokud účetní jednotka zjistí, že její činnost bude omezena, je povinna upravit používané účetní metody tak, aby bylo patrné narušení jejího pokračování. Tento předpoklad se především promítne do ocenění položek účetních výkazů [17].

Specifikem svěřenského fondu je omezená doba existence, která je dle OZ dána maximální hranicí sta let. Proto svěřenský fond na rozdíl od jiných účetních jednotek nemůže předpokládat neomezenou dobu trvání své existence a musí použít takové metody, které odpovídají délce jeho trvání [18]. Jelikož v českém právním řádu není takový postup specifikován, lze aplikovat metody používané při úpadku účetních jednotek. Jde o metody oceňování majetku a závazků a o metody vykazování věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, např. časové rozlišení nákladů a výnosů, účtování dohadných položek aktivních a pasivních, tvorba a čerpání rezerv, opravné položky k majetku, kurzové rozdíly [19].

Upravovat tyto metody není povinen svěřenský fond, který vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Toto zjednodušení stojí na § 13a odst. 3 ZoÚ, který uvádí, že se tímto neporušuje zásada věrného a poctivého zobrazení a ani cíl zákona o účetnictví. Jde o snahu EU o snížení administrativní zátěže pro malé a střední podniky, která je zakotvena ve směrnici 2013/34/EU.

## 1. 8. 2 Zahájení vedení účetnictví

Svěřenský fond sestavuje ke dni svého vzniku zahajovací rozvahu, kde vykazuje vyčleněný majetek zakladatele. Aktivní stranu rozvahy představuje vyčleněný majetek na příslušných účtech dle povahy majetku. Aktiva ve svěřenském fondu mohou být kategorizována jako majetek, pohledávky správce za zakladatelem nebo jako časové rozlišení. Pohledávka správce za zakladatelem vzniká, pokud zakladatel nepřevedl majetek do správy nebo pokud majetek musí projít procesem změny vlastnických práv v evidenci majetku. K tomu, aby proces změny vlastnických práv nebo převedení majetku zdárně proběhlo, je potřeba doložit výpis z evidence svěřenských fondů, který je ale dostupný až po vzniku fondu. Všechny pohledávky za zakladateli by měly být krátkodobé, jelikož správce má usilovat o co nejrychlejší převzetí plné správy nad majetkem. Časové rozlišení může být v zahajovací rozvaze vykázáno, pokud při zřizování vznikly výdaje se zřízením související.

V pasivech se projeví hodnota vyčleněného majetku jako analogie vkladu ve vlastním kapitálu. Právní úprava však tuto operaci nijak blíže nspecifikuje a neudává, jak by měla být transakce na straně pasiv vykázána. Jelikož svěřenský fond není obchodní korporací, vyčlenění majetku nelze definovat jako tvorbu základního kapitálu dle vyhlášky 500/2002 Sb., ani jako ážio uvedené v ČÚS. Vylučovací metodou lze tedy dojít k závěru, že na pasivní straně rozvahy bude operace vyčlenění majetku zobrazena v Ostatních kapitálových fondech. Ty jsou v ČÚS definovány jako peněžní i nepeněžní kapitálové vklady, které nezvyšují základní kapitál účetní jednotky a není pro ně v předcházejících účtech této účtové skupiny samostatný syntetický účet.

U veřejně prospěšných fondů se bude postupovat s užitím vyhlášky 504/2002 Sb. a s ní souvisejícími ČÚS, které uvádí, že při bezúplatném nabytí majetku se operace projeví na účtech účtové skupiny 90 – Vlastní jmění [20].

Lze se zamyslet nad tím, zda by vyčleněný majetek šlo na straně pasiv zobrazit jako závazek vůči obmyšleným, kterým se při vzniku fondu vytváří nárok na plnění ve formě plodů a užitků nebo majetku. V odborné literatuře nepanuje na toto téma shoda. V některých zdrojích je vykazování závazku vůči obmyšleným podmíněno tím, že by plnění z plodů a užitků nemohlo být zabezpečeno z vyčleněného a zvýšeného majetku [21]. Pokud je majetek fondu pro plnění dostatečně vysoký, má se na straně pasiv projevit

jako vlastní kapitál, konkrétně jako Ostatní kapitálové fondy, jak již bylo výše zmíněno [6]. Zároveň je potřeba počítat s tím, že závazek má ve vyhlášce 500/2022 Sb. definici. Krátkodobé a dlouhodobé závazky jsou v ní popsány jako dluhy, které v okamžiku, ke kterému je sestavena účetní závěrka, mají dobu splatnosti kratší/delší než jeden rok. Závazek tedy musí mít jasně danou dobu splatnosti, se kterou se váže povinnost plnit. V případě svěřenského fondu však podmínka plnění může být dána širokým spektrem okolností. Z toho vyplývá, že pokud účetní jednotka není schopná určit datum splatnosti závazku, neměla by vyčleněný majetek vykázat jako dluh. Pokud svěřenský fond již při svém vzniku zná plnění a datum splatnosti, lze tento vyčleněný majetek vykázat jako závazek již v zahajovací rozvaze. Účetní jednotka nemusí vědět, jakou hodnotu bude mít majetek v den plnění. V takovém případě se využije položka Dohadný účet pasivní.

Za předpokladu, že vyčleňovaná aktiva jsou spojena s nějakým závazkem, je možné, aby se objevil i v zahajovací rozvaze. Samostatný dluh nesmí být součástí majetku svěřenského fondu. Je na správci, aby vyhodnotil, že dluh nenabývá vyšší hodnoty než majetek a že není pro naplnění jeho účelu příliš riskantní. Pokud je dluh hodnotnější než vyčleněný majetek, ale nepředstavuje pro fond zásadní riziko, má správce povinnost jej přijmout, protože má dbát o rozmnožení svěřeného majetku. Stejný princip se aplikuje i při vyčlenění obchodního závodu do svěřenského fondu. Pro účinnost vyčlenění dluhu je zároveň potřeba dbát na to, aby k tomu dal souhlas věřitel. V zahajovací rozvaze se závazek vykáže náležitě dle jeho charakteru [6].

### **1. 8. 3 Majetek svěřenského fondu, ocenění**

Vyčlenění majetku do svěřenského fondu je ZoÚ vnímáno jako bezúplatný vklad majetku. Majetek může mít podobu peněžní, ale i nepeněžní, v takových případech se proto ocení reprodukční pořizovací cenou podle § 25 odst. 1 písm. l) ZoÚ, což je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, přičemž se bere v úvahu stav opotřebení oceňovaného majetku [17]. Tato oceňovací metoda se shoduje s metodou uvedenou v ZDP, jemuž je v tomto případě ZoÚ nadřazen. Nejdůležitější je ocenění majetku tak, aby jeho hodnota odrážela cenu na trhu. Potom, pokud je cena určená dle zákona výrazně nižší než cena, za kterou by se dal majetek pořídit, je nutné přistoupit k určení ceny znalcem podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Tento postup utvrdil rozsudek



Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2013, čj. 8 Afs 30/2012-32. Znalecký posudek může být jistou metodou pro naplnění funkce správce jako řádného hospodáře, jelikož ocenění znalcem dává větší míru jistoty a je přezkoumatelné.

Pokud je do svěřenského fondu vyčleňován majetek, který byl dříve odepisovaný právnickou osobou, účetní ocenění odpovídá znaleckému ocenění. Svěřenský fond dále odepisuje bez návaznosti na odpisový plán původního vlastníka. Daňové odpisy a metoda odpisování naproti tomu svěřenský fond po zakladateli přebírá. Dochází tedy k vytvoření přechodného rozdílu mezi účetní hodnotou po přecenění znalcem a daňovou zůstatkovou cenou a po naplnění dalších okolností může vzniknout povinnost účtovat o odložené dani. Ta se týká účetních jednotek, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Účtování o odložené dani při vzniku svěřenského fondu se promítne na účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka a na účtu 425 – Jiný výsledek hospodaření minulých let [22]. V dalších účetních obdobích se konečný zůstatek účtu 481 změní o nový výpočet přechodného rozdílu, souvztažně proti účtu 592 – Daň z příjmu z běžné činnosti – odložená. Za předpokladu, že vyčleňovaný majetek dříve odepisovaný nebyl, nevzniká důvod pro vykázání odložené daně.

Stejně metody ocenění se použijí i při zvýšení majetku svěřenského fondu. Po ocenění majetku je účetní jednotka povinna o něm účtovat a vykazovat jej [6]. Účtování takové operace se projeví na vrubu účtové skupiny 37 – Jiné pohledávky a závazky, při vstupu smlouvy o zvýšení majetku v účinnost totiž fondu vzniká pohledávka za přispěvovatelem. Podvojně se operace projeví ve prospěch účtové skupiny „41 – Základní kapitál a kapitálové fondy“. Stejně jako u vzniku fondu by se dalo uvažovat o zaúčtování zvýšení majetku jako závazku k obmyšleným, pokud je v okamžiku plnění známo datum splatnosti. Po předání majetku do správy správci a po vypořádání procesu změn vlastnických práv se převzetí majetku zaúčtuje na příslušný účet účtových skupin 0-3 a zároveň ve prospěch skupiny 37.

Vyčleněným majetkem může být i celý obchodní závod. Takové vyčlenění je srovnatelné s vyčleněním jednotlivých nepeněžních aktiv, s tím rozdílem, že s obchodním závodem přechází do majetku fondu i závazky s ním spojené. Pro nedostatek specifické právní úpravy pro svěřenské fondy se s takovým vyčleněním zachází stejně jako při vkladu obchodního závodu do obchodní korporace, pouze bez nabytí podílu na základním kapitálu. Nabyvatel může obchodní závod ocenit dvěma způsoby:

- účetními hodnotami majetku a závazků s vykázáním oceňovacího rozdílu k nabytému majetku,
- individuálními cenami jednotlivých položek majetku a závazků s vykázáním goodwillu.

Ocenění v převzatých účetních hodnotách představuje riziko v podobě převzetí nesprávných zůstatkových cen. Také se může stát, že zakladatel nevykáže některé součásti obchodního závodu, např. plně odepsaný dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek. Při přecenění aktiv pak vzniká rozdíl mezi účetní hodnotou určenou znaleckým oceněním a daňovou zůstatkovou cenou, vycházející z původní pořizovací ceny. Rozdíl vede ke vzniku odložené daně, jejíž výpočet a zaúčtování proběhne stejně, jako již bylo popsáno výše.

Může tedy nastat situace, kdy vyčleněný závod bude oceněn znalcem jako celek. V pasivech ve vlastním kapitálu se celková částka znaleckého ocenění projeví v Ostatních kapitálových fondech. Vyčleněná aktiva se vykáží v převzatých účetních hodnotách společně s oceňovacím rozdílem, který vyčísluje rozdíl mezi sumou účetních hodnot zakladatele a znaleckým oceněním závodu. Zároveň se v zahajovací rozvaze vykáží závazky, které tvoří součást obchodního závodu v převzatých účetních hodnotách. Dle povahy rozdílu plynoucího z přecenění bude v zahajovací rozvaze vykázán odložený daňový závazek nebo pohledávka proti účtu Jiného výsledku hospodaření minulých let [17].

Za situace, kdy znalec ocení položky závodu individuálně, se tyto položky objeví v zahajovací rozvaze svěřenského fondu jako vyčleněná aktiva a závazky na straně pasiv. Z rozdílu mezi individuálními položkami závodu a znaleckým oceněním závodu jako celku vznikne goodwill, který se vykáže v dlouhodobém nehmotném majetku. Dle povahy rozdílu vznikne i odložený daňový závazek nebo pohledávka.

#### **1. 8. 4 Plnění obmyšleným**

Základní podstatou svěřenského fondu je plnění obmyšleným. Z právního hlediska je toto plnění rozlišováno na plnění z plodů a užitků a na plnění z majetku.

Plod je v OZ definován jako to, co věc pravidelně poskytuje ze své přirozené povahy a užitky jako to, co věc pravidelně poskytuje ze své právní povahy [2]. Může se jednat o

plnění peněžního i nepeněžního charakteru, např. může jít o dividendy nebo zisky z nájmu vyčleněného majetku. Nárok na plnění, výše a způsob plnění musí být jasně identifikované ve statutu fondu. Pro účely účetnictví i zdanění je potřeba rozlišit, zda je plnění čerpáno ze zisku nebo z vyčleněného majetku. Fond může vyplácet plnění, i pokud vykazuje záporný výsledek hospodaření. Tento typ plnění je popisován jako plnění z výnosů. Výnosy jsou zpravidla vyšší než zisk, což je pro obmyšlené výhodnější, ale může přinášet potenciální hrozby, jelikož nebere v potaz náklady spojené se správou [5]. Pokud je stanoveno plnění ze zisku, zamezuje se plnění vyplácet, pokud se fond nachází ve ztrátě [6]. Za další typ plnění může být považováno poskytování služby obmyšlenému. Takové plnění je vyjádřeno pomocí nákladů, které s poskytnutím služby souvisí [23].

Pro účely účetnictví i zdanění je třeba rozlišovat, zda plnění plyne ze zisku nebo z vyčleněného majetku. Jak již bylo uvedeno, v případě plnění ze zisku nemůže vyplácený obnos převýšit výsledek hospodaření minulých let. Zaúčtování je stejné jako v případě účtování podílu na zisku u obchodní společnosti. Výplata ze zisku sníží výsledek hospodaření minulých let a zároveň vznikne závazek k obmyšleným a k finančnímu úřadu, jelikož subjekt má povinnost z příjmu odvést srážkovou daň.

Zaúčtování nároku na plnění se odvíjí od povahy plnění a výše výsledku hospodaření. Projeví se tedy snížením aktiv oproti zisku minulých let. Při vzniku nároku na plnění za situace, kdy je fond ve ztrátě, se z obmyšlených stávají věřitelé. Výplata plnění by se tak měla projevit ve prospěch účtu Jiný výsledek hospodaření minulých let, protože plnění musí být uhrazeno z vyčleněného majetku [6].

Podoba plnění z plodů a užitku není nijak zákonně omezena, záleží proto plně na rozhodnutí zakladatele, jak takové plnění bude vypadat. Proto se zaúčtování takového plnění bude lišit podle jeho podoby nebo zdroje, ze kterého plnění plyne.

Druhým typem plnění ze svěřenského fondu je plnění z majetku. Právní nárok na plnění z majetku fondu může vzniknout za doby existence fondu a nemusí znamenat jeho zánik, pokud plnění představuje pouze část majetku. Zaúčtování převodu majetku se provede na vrub účtové skupiny 41 – Základní kapitál a kapitálové fondy a ve prospěch příslušného účtu oprávek (ve výši zůstatkové ceny odepisovaného aktiva), nebo jiného aktivního účtu, pokud převádným majetkem není aktivum na účtech účtové třídy 0, ale např. pohledávka.

### **1. 8. 5 Činnost fondu za dobu existence**

Běžná provozní činnost fondu je srovnatelná s činností obchodní nebo kapitálové společnosti, na zaúčtování takových operací jsou proto aplikovatelná ustanovení ZoÚ, výše zmíněných prováděcích vyhlášek a českých účetních standardů dle účelu svěřenského fondu.

Za specifickou operaci pro svěřenský fond lze považovat plnění správci, který má po dobu existence fondu nárok na odměnu dle povahy svých služeb [2]. Taková odměna má být v obvyklé výši, odvíjí se od rozsahu a povahy správy, tržních podmínek a druhu spravovaného majetku [5]. Konkrétní stanovení odměny je věcí statutu, metoda stanovení i vyplácení může mít jakoukoliv podobu. Lze ji stanovit jako fixní částku, odměnu odvíjející se od výkonu nebo odměnu z plodů a užitku spravovaného majetku [5]. Podle OZ právo na odměnu nemá ten, kdo spravuje cizí majetek bezdůvodně. Proto je nutné, aby výše a forma odměny svěřenského správce byla stanovena nejen ve statutu, ale i ve smlouvě o správě. Pokud tuto funkci zastává např. rodinný příslušník (typicky u rodinných svěřenských fondů), je vhodné uvést, že nárok na odměnu nemá a že funkci vykonává zdarma [9].

Správce sám osobně nemusí vykonávat vše, co k správě náleží, neboť v mnoha případech toho ani nemusí mít dostatečné dovednosti a znalosti, aby tyto činnosti mohl vykonávat s péčí řádného hospodáře. Proto mu musí být dovoleno, aby některé dílčí úkoly správy přenesl na třetí osobu. V takovém případě je odpovědný za výběr takové osoby a její instruktáž [2].

Odměna správce a třetích osob, které jsou správcem pověřeny k vykonávání úkonů správy, kterými je správce pověřil, jsou vnímány jako náklady správy. V účetnictví se náklady správy projeví na vrubu vhodného nákladového účtu, typicky 518 – Ostatní služby a současně ve prospěch příslušného účtu závazkového [9].

### **1. 8. 6 Zánik svěřenského fondu**

Fází, předcházející samotný zánik svěřenského fondu, je zánik jeho správy. Ten může nastat uplynutím doby trvání fondu, naplněním účelu fondu, ale i na základě soudního rozhodnutí. Po zániku správy musí správce přistoupit k vypořádání majetku osobě oprávněné, kterou je nejčastěji obmyšlený. Pokud obmyšlení není a ve statutu takovou

situaci neupravuje, připadá majetek zpět zakladateli. Pokud ani tento převod není možný, připadá majetek státu.

Účetní pohled na zánik svěřenského fondu není v českém právním řádu nijak zakotven. Lze však uplatnit postupy jako u obchodních společností v likvidaci. Jako první přijde na řadu vypořádání závazků svěřenského fondu, které vznikly za doby jeho trvání. Obmyšlený totiž nepřebírá odpovědnost za takto vzniklé dluhy [5].

Vypořádání pohledávek, které jsou ke dni zániku fondu před splatností, může být uskutečněno formou úhrady, prodejem, postoupením nebo odpisem. Výběr formy vypořádání leží na svěřenském správci [14].

Při zániku správy vzniká obmyšlenému nárok na plnění ze svěřenského fondu. To může, stejně jako po dobu existence nabývat podoby plnění z majetku a plnění z plodů a užitku. Účetní postup bude analogický jako při výplatě plnění z fondu za doby existence fondu.

## **1.9 Daňová specifika svěřenského fondu**

Napříč faktu, že svěřenský fond sám o sobě nemá právní osobnost, pro účely daní platí fikce zosobnění a svěřenský fond tak je vyjmenovaným daňovým subjektem:

- dle § 17 odst. 1 písm. f) ZDP je svěřenský fond poplatníkem daně z příjmů,
- ZDP dle § 4b odst. 2 na svěřenský fond hledí jako na právnickou osobu,
- dle § 3 odst. 2 písm. b) a § 8 odst. 2 písm. b) ZDzN je svěřenský fond poplatníkem daně z pozemků a staveb.

Svěřenským fondům byla přiznána daňová subjektivita a hledí se na něj jako na právnickou osobu, tím pádem se jej týkají veškeré daňové předpisy. To je projevem snahy o zajištění daňové neutrality, tedy snahy o to, aby daňový systém neovlivňoval rozhodování subjektů v ekonomice. Jinými slovy, aby investice v rámci svěřenských fondů byly zdaňovány srovnatelně s investicemi provedenými individuálně. Podle § 20 odst. 3 zákona 280/2009 Sb. daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), je svěřenský správce osobou, která vůči správci daně plní veškeré povinnosti. Je to tedy správce, kdo je odpovědný za registraci subjektu k jednotlivým daním, zpracování a podání všech přiznání [24].

Generální finanční ředitelství vydalo Informaci k registraci svěřenských fondů, ve které uvádí některé detaily procesu registrace. Přihlášku k registraci je správce povinen podat

do 15 dnů od vzniku fondu. Nedílnou součástí přihlášky k registraci je kopie statutu svěřenského fondu, doklad o datu vzniku fondu a další doklady prokazující údaje uvedené v přihlášce. Svěřenský správce musí správci daně umožnit nahlédnutí do originálů těchto dokumentů. Registrace je podmíněná také uvedením údajů o svěřenském správci – rozsah těchto údajů se liší podle toho, zda jde o fyzickou nebo právnickou osobu, v zásadě jde ale o jeho identifikaci a kontaktní údaje. Pokyny pro vyplnění přihlášky pro svěřenské fondy se staly druhou verzí pokynů pro registraci právnických osob [25].

Jelikož svěřenský fond jako takový nemá své právní sídlo, jako místě příslušný správce daně byl pro všechny svěřenské fondy určen Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 7. Touto přihláškou se subjekt registruje k dani z příjmů právnických osob. K dalším daním pak správce provádí registraci podle toho, jak vzniká daňová povinnost. U daně z nemovitých věcí bude místně příslušný správce daně určen podle toho, kde se daná nemovitost nachází [6].

Podle § 38m ZDP je poplatník daně z příjmů právnických osob povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a to díky ustanovení § 17 odst. 1 písm. f) ZDP, které platí i pro svěřenské fondy. DPPO je proto pro svěřenské fondy jedinou daní, kterou je automaticky povinen platit. Povinnost registrace k ostatním daním vzniká až po splnění zákonem daných podmínek.

Povinnost k registraci k dani z příjmů však není automaticky povinná pro všechny svěřenské fondy. Pokud byl fond založen za veřejně prospěšným účelem a jeho vykonávaná činnost nebyla podnikáním, dal by se podle § 17a ZDP považovat za veřejně prospěšného poplatníka. Pokud takový poplatník má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou osvobozené od daně nebo jde o příjmy, z nichž je vybírána daň srážkou podle zvláštní sazby daně, není povinen podat přihlášku k registraci dle § 39a odst. 4 ZDP. V okamžiku, kdy by veřejně prospěšný poplatník začal generovat příjmy, které jsou předmětem daně, je povinen přihlášku k registraci do 15 dnů.

## **1. 10 Daň z příjmů**

Jak bylo již uvedeno, svěřenský fond je dle § 17 odst. 1 písm. f) ZDP poplatníkem daně z příjmů. To znamená, že většina ustanovení platná pro obchodní korporace je

aplikovatelná též na zdanění svěřenských fondů. Zdanění příjmů svěřenských fondů se týká několik základních principů:

- vyčlenění majetku do fondu nepodléhá dani z příjmů,
- výsledek hospodaření fondu podléhá dani z příjmů právnických osob,
- zdanění výplaty obmyšlenému závisí na osobě obmyšleného a typu plnění [26].

### **1. 10. 1 Vyčlenění majetku**

Specifické operace, které se v případě svěřenských fondů vyskytují, si vyžadují zvláštní ustanovení. Pokud takové ustanovení chybí, pohlíží se na operace stejně, jako u obchodních korporací. Vyčlenění majetku do svěřenského fondu se řídí § 21f odst. 1 ZDP, který říká, že na vyčlenění majetku do fondu a na zvýšení majetku fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti se hledí stejně jako na vklad do obchodní korporace a nelze je považovat za bezúplatný příjem, který by podléhat dani z příjmů. Tato skutečnost je odůvodnitelná rovněž díky způsobu zaúčtování samotného vyčlenění. Jak již bylo výše popsáno, v účetnictví se projeví pouze rozvahově, nedochází tedy ke vzniku výnosu ani k ovlivnění základu daně dle § 23 odst. 1 ZDP [6]. I přes to, že ZDP na vyčlenění majetku staví na rovno vkladu do obchodní korporace, jedná se o dvě zcela odlišné situace. Při vkladu do obchodní korporace společník získává na společnosti podíl nebo akcie jako protiplnění k vloženým prostředkům. Vyčlenění majetku do svěřenského fondu ale ve své podstatě protiplnění nemá. To ale ani neznamená, že takové vyčlenění má povahu daru, protože bez vyčleněného majetku by fond vzniknout nemohl [27].

Vyčleněný (i zvýšený) majetek se bude řídit ZDP i pro účely odepisování. Platí limit pro zařazení hmotného majetku ve výši 80 tis. Kč. Daňové odpisy nehmotného majetku budou rovny odpisům účetním. Při výpočtu odpisů po zahájení správy se bere ohled na to, zda majetek již byl daňově odepisován a jestli předchozím majitelem byla fyzická nebo právnická osoba.

V případě, že vyčleněný majetek byl u zakladatele součástí obchodního majetku a byl daňově odepisován, pokračuje svěřenský fond v odepisování vypočteném ze vstupní ceny tak, jak jej odepisoval zakladatel nebo přispěvovatel. Pokud zákon odepisování majetku umožňuje, ale majetek odepisován nebyl nebo byly odpisy přerušeny, svěřenský fond při výpočtu odpisů stále vychází ze vstupní ceny, ze které by odpisy počítal původní majitel.

V prvním roce od svého vzniku je daňově účinná pouze polovina roční výše vypočteného odpisu.

Vyčleňovaný majetek, který byl ve vlastnictví fyzické osoby, která jej nezahrnula do svého obchodního majetku, a který byl zároveň pořízen do doby 5 let před jeho vyčleněním do svěřenského fondu, se ocení dle § 29 odst. 8 ZDP cenou, která by byla považována za vstupní cenu v okamžiku, kdy jej zakladatel nabyt. To může být pořizovací cena, pokud byl majetek nabyt úplatně, reprodukční cena, pokud byl majetek vyroben ve vlastní režii nebo cena dle znaleckého ocenění, pokud byl majetek nabyt bezúplatně. Pokud byl takový majetek pořízen v době delší než 5 let před vyčleněním, stanoví se jeho vstupní cena podle § 29 odst. 1 písm. d) ZDP [30].

### **1. 10. 2 Zdanění zisků svěřenského fondu**

Majetek vyčleněný do svěřenského fondu sám o sobě pro fond nepředstavuje zdanitelný příjem, jak již bylo výše rozvedeno. Může ale generovat zisk, který stejně jako zisk obchodních korporací podléhá dani z příjmů. Vliv na zdanění zisků má účel, za kterým byl fond zřízen. OZ rozlišuje dva účely – soukromý a veřejně prospěšný.

Fond založený za soukromým účelem je zdaňován stejně, jako jiné právnické osoby, které byly založeny za účelem vytváření zisku. Základ daně se tak standardně podle § 23 odst. 2 ZDP vychází z účetnictví, které je svěřenský fond podle ZoÚ povinen vést. Daň se vypočte z rozdílu, o který příjmy převyšují výdaje. Svěřenský fond stejně jako každý jiný poplatník daně z příjmů právnických osob musí rozlišovat, které výdaje byly vynaloženy v souvislosti se zdanitelnými příjmy dle § 24 a 25 ZDP.

Fond založený za veřejně prospěšným účelem lze podle § 17a ZDP považovat za veřejně prospěšného poplatníka. To znamená, že do základu daně vstupují jen příjmy z nepodnikatelské činnosti, které převyšují výdaje vynaložené v souvislosti s výkonem této činnosti. Dále jsou předmětem daně vždy příjmy z reklamy, členského příspěvku, úroku a nájemného.

Fond, jehož aktiva se z 90 % a více skládají z investičních cenných papírů cenných papírů vydaných domácím nebo zahraničním investičním fondem, účastí v kapitálových obchodních společnostech, nástrojů peněžního trhu, finančních derivátů podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, pohledávek na výplatu peněžních



prostředků z účtu, úvěrů a zápůjček poskytnutých investičním fondem, je podle § 17b ZDP možné klasifikovat jako základní investiční fond, na který se vztahuje sazba daně z příjmů ve výši 5 %.

Pokud byly do svěřenského fondu vyčleněny akcie nebo podíly na společnosti, uplatňují se pro výplatu dividend stejná pravidla jako v případě obchodních korporací. ZDP v ustanovení § 19 umožňuje osvobodit příjem poplatníka daně z příjmů právnických osob v podobě podílu na zisku dceřiné společnosti. Pro aplikaci osvobození příjmů z podílu na zisku je uloženo splnění několika podmínek. Dceřiná společnost, která podíl vyplácí, musí být daňovým rezidentem České republiky podle § 17 odst. 3 ZDP nebo daňovým rezidentem jiného členského státu EU. Za daňového rezidenta jiného členského státu evropské unie se považuje společnost, která není českým daňovým rezidentem, má některou z právních forem uvedených v předpisech Evropských společenství, podléhá některé z daní uvedených tamtéž a podle daňových zákonů členských států EU je považována za daňového rezidenta. Mateřská společnost je klasifikována jako poplatník, který je českým daňovým rezidentem a má některou z forem uvedených v předpisech Evropské unie a vlastní alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti. Kritérium délky držby podílu je možné splnit i dodatečně. Pokud společnost podíl prodá do 12 měsíců od nabytí, musí podíly na zisku, které byly osvobozeny, dodatečně zdanit. Jako mateřská společnost je v ZDP specificky označen i svěřenský fond. Mateřská společnost musí být skutečným vlastníkem podílu v dceřiné společnosti, tzn., přijímá platby z podílu na zisku ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel nebo zástupce. Pokud se dceřiná společnost nachází mimo EU, musí být daňovým rezidentem státu, se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, její právní forma je srovnatelná s právní úpravou společnosti s ručením omezeným, akciovou společností nebo družstvem, jejich vztah je srovnatelný jako vztah mateřské a dceřiné společnosti a příjmy této společnosti podléhají obdobné dani jako je daň z příjmů právnických osob, přičemž sazba daně není menší než 12 %.

### **1. 10. 3 Zdanění plnění obmyšleným**

Plnění obmyšleným může dle OZ mít dvě podoby – plnění z plodů a užitků a plnění z majetku. Toto rozlišení je pro účely daní vnímáno jako plnění z kladného výsledku hospodaření a plnění z vyčleněného majetku. Každý z režimů má odlišené daňové

konsekvence. Plnění ze zisku je předmětem daně fyzických i právnických osob a je zdaněno zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP ve výši 15 %. Na plnění z vyčleněného majetku je rovněž pohlíženo jako na zdanitelný příjem, lze jej však po splnění určitých podmínek považovat za bezúplatný příjem a od zdanění osvobodit.

Rozlišení, jestli jde o plnění ze zisku nebo z vyčleněného majetku je důležité i ve světle § 21c odst. 1 ZDP, která říká, že „*pro účely daní z příjmů platí, že při plnění ze svěřenského fondu se nejdříve plní ze zisku a až poté z ostatního majetku.*“ Toto ustanovení vyvolalo diskuse nad nejasností jeho výkladu, které vedly k vyjádření Koordinačního výboru. Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) vyvrátilo mylnou domněnku, že jakékoliv plnění ze svěřenského fondu musí být nejdříve pokryto ze zisku a až následně z vyčleněného majetku. S odůvodněním, že vyčleněný majetek pro svěřenský fond nepředstavuje zisk (ten může přinést pouze nakládání s takovým majetkem), GFŘ uvedlo, že ustanovení § 21c odst. 1 ZDP lze aplikovat pouze na plnění z plodů a užitků dle OZ. Plnění z majetku dle OZ je shodné s plněním z majetku dle ZDP. Z toho vyplývá, že oba zákony uvádí rozdílné rozlišení plnění obmyšleným:

**Tabulka 3: Kategorizace druhů plnění dle OZ a dle ZDP**

(Zdroj: Vlastní zpracování dle (2) a (26))

<b>OZ</b>	<b>ZDP</b>
Z plodů a užitků (§ 1457 odst. 4 OZ)	Ze zisku (§ 21c odst. 1 ZDP)
	Z ostatního majetku (§ 21c odst. 1 ZDP)
Z majetku (§ 1457 odst. 4 OZ)	Z majetku (§ 10c odst. 3 písm. c) bod 3 ZDP)

Ustanovení § 21c odst. 1 ZDP tedy počítá se situací, kdy je plnění z plodů a užitků vypláceno i přesto, že se fond nachází ve ztrátě. Pokud má tedy obmyšlený dle statutu nárok na plnění z plodů a užitků, musí být nejdříve vyčerpána celá výše kladného výsledku hospodaření, který fond vygeneroval. Pouze pokud výše zisku nedosahuje výši plnění, na které má obmyšlený nárok, je možné ji dorovnat z vyčleněného majetku. GFŘ zároveň uvedlo, že vzhledem k minimální právní úpravě statutu a podmínek plnění z fondu, bude docházet k vysoké variabilitě možností plnění, a proto bude nutné každý případ posoudit individuálně [28]. Tento závěr GFŘ potvrdilo na zasedání Koordinačního

výboru KDP ČR v roce 2021 [29]. Výplata plnění ze zisku může nastat jen za situace, kdy svěřenský fond vykáže účetní zisk. Jelikož je svěřenský fond dle ZoÚ účetní jednotkou, která je povinna sestavovat účetní závěrku, ze které vyplývá účetní ztráta nebo účetní zisk. Samotné vyčlenění nebo zvýšení majetku do svěřenského fondu je pouze rozvahovou operací bez dopadu na výsledek hospodaření.

Ustanovení zákona, které přikazuje nejdříve plnit ze zisku a až následně z majetku fondu je však jen právní fikcí. Fakticky k plnění z majetku dojít může rovnou, výše zisku je nutná pro zjištění daně ve výši odpovídající plnění ze zisku [30].

Jak již bylo uvedeno výše, výplata plnění ze zisku bude předmětem daně vždy. Stejně jako u kapitálových společností (a komanditisty komanditní společnosti) i zde bude docházet ke dvojímu zdanění. Na první úrovni bude zisk hospodaření fondu předmětem daně z příjmů právnických osob se sazbou 19 % (od zdaňovacích období započatých v roce 2024 potom sazbou 21 %). Při výplatě obmyšleným bude zisk ponížený o daň z příjmů právnických osob zatížen 15% srážkovou daní. Srážka daně se řídí § 38d ZDP, který říká, že daň vybíranou srážkou vztahující se k podílům na zisku uvedeným v § 36 ZDP je povinen srazit plátce při výplatě podílů. To se musí stát nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byla schválena účetní závěrka, a bylo rozhodnuto o rozdělení zisku. Pro obmyšleného, který je fyzickou osobou, plnění ze zisku představuje příjem z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. i) ZDP. Neuvádí jej však do daňového přiznání. Pro obmyšleného, který je právnickou osobou, se plnění ze zisku přetransformuje do samostatného základu daně, který je stejně jako v případě fyzických osob zatížen sazbou 15 % a daň je při výplatě sražena plátcem. Na rozdíl od fyzických osob se tento příjem objeví v daňovém přiznání právnické osoby v rámci řádku 10. Podle § 23 odst. 4 písm. b) ZDP je ale příjmem nezahrnovaným do základu daně a na řádku 130 daňové přiznání je uveden jako položka snižující základ daně. Následně je uveden na řádku 331 daňového přiznání a zdaněn zvlášť sazbou daně podle § 21 odst. 4 ZDP.

Může nastat i situace, kdy obmyšleným je nerezident České republiky. V případě, že jde o rezidenta státu, s nímž má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, je plnění ze zisku stejně jako u českých daňových rezidentů zdaněno srážkovou daní ve výši 15 %, případně nižší, stanoví-li tak konkrétní smlouva. Pokud se jedná o

rezidenta státu, se kterým ČR nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, je vyplácené plnění ze zisku poníženo o 35% srážkovou daň.

V souvislosti s výplatou plnění ze zisku obmyšleným a srážením daně pro svěřenský fond jakožto plátce daně vzniká povinnost podat hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou a oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí podle § 38da ZDP. Z toho vyplývá rovněž povinnost na konci roku podat i vyúčtování srážkové daně.

K plnění z vyčleněného nebo zvýšeného majetku fondu může dojít, když fond nevygeneruje žádný zisk nebo plnění, na které má obmyšlený nárok, převyšuje nakumulované minulé výsledky hospodaření. Pro obmyšleného, který je fyzickou osobou, je tento příjem zdaněn v dílčím základu daně podle § 10 odst. 1 písm. m) ZDP. Zákon umožňuje takový příjem osvobodit, pokud jde o plnění z vyčleněného nebo zvýšeného majetku, který vyčlenila nebo zvýšila osoba:

- pro případ smrti (§ 4 písm. b) ZDP),
- která je s obmyšleným v přímé nebo vedlejší příbuzenské linii (§ 10 odst. 3 písm. c) bod 1 ZDP),
- žila alespoň jeden rok s obmyšleným v jedné domácnosti (§ 10 odst. 3 písm. c) bod 2 ZDP).

Plnění z majetku fondu, který do něj byl vyčleněn nebo zvýšen pro případ smrti představuje období dědění. Vzhledem k tomu, že příjem z nabytí dědictví nebo odkazu je dle § 4a písm. a) ZDP osvobozen, zajišťuje § 4a písm. b) ZDP daňovou neutralitu těchto dvou podob dědění. Ustanovení § 4a ZDP klade podmínku bezúplatného příjmu, kterou plnění z majetku fondu splňuje, neboť se jedná o transakci, která nemá protiplnění. Daňová neutralita mezigeneračního transferu majetku je ošetřena i v § 10 odst. 3 písm. c) bodu 1 ZDP, který označuje plnění z majetku, který do fondu vyčlenila nebo zvýšila osoba, která je s obmyšleným v přímé nebo vedlejší příbuzenské linii. Osobami v přímé příbuzenské linii jsou dle § 772 odst. 1 OZ ty, které pocházejí jedna od druhé. Může tedy jít o rodiče, prarodiče, děti, vnoučata. Osoby v linii vedlejší jsou ty, které mají společného předka, ale nepocházejí jedna od druhé, tedy sourozenci, strýcové, tety, synovci, neteře. ZDP tento okruh osob v § 10 ZDP dále rozšiřuje na manžela, manžela dítěte, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů a osoby, se kterými obmyšlený žil alespoň rok bezprostředně před získáním plnění ve společně hospodařící domácnosti. K prokázání

společně hospodařící domácnosti mohou dle pokynu D-59 sloužit svědectví sousedů, poštovní doručovatelky, potvrzení obecního či obvodního úřadu, lékaře ošetřujícího osobu dárce, potvrzení u provozovatele poštovních služeb o doručování korespondence, potvrzení o úhradě společných nákladů na domácnost, např. účtem, výpisem z účtu u peněžního ústavu, či jinými listinami nebo důkazními prostředky [32]. Pokud by majetek nebyl do fondu vyčleněn nebo zvýšen jednou z výše zmíněných osob, dalo by se na plnění z majetku fondu vztáhnout rovněž ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bodu 5 ZDP, který dovoluje osvobodit bezúplatný příjem nabytý příležitostně, od zdaňovacího období roku 2024 s novou úhrnnou roční maximální hranicí 50 000 Kč.

Současně se splněním podmínky pro osvobození příjmu fyzické osobě vzniká povinnost takový příjem oznámit správci daně. Podle § 38v ZDP musí být takto oznámeny veškeré příjmy, jejichž hodnota přesáhne částku 5 000 000 Kč. Tento limit se posuzuje samostatně pro jednotlivé příjmy čili příjmy obdržené v jednom čase, z jednoho titulu a od jednoho subjektu [32]. Výše příjmu, okolnosti a datum nabytí příjmu jsou základními informacemi oznámení o osvobozených příjmech. Poplatník má povinnost toto oznámení podat příslušnému správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob podle § 136 DŘ [24]. Neoznámení nebo pozdní oznámení osvobozeného příjmu je sankcionováno pokutou podle § 38w ZDP.

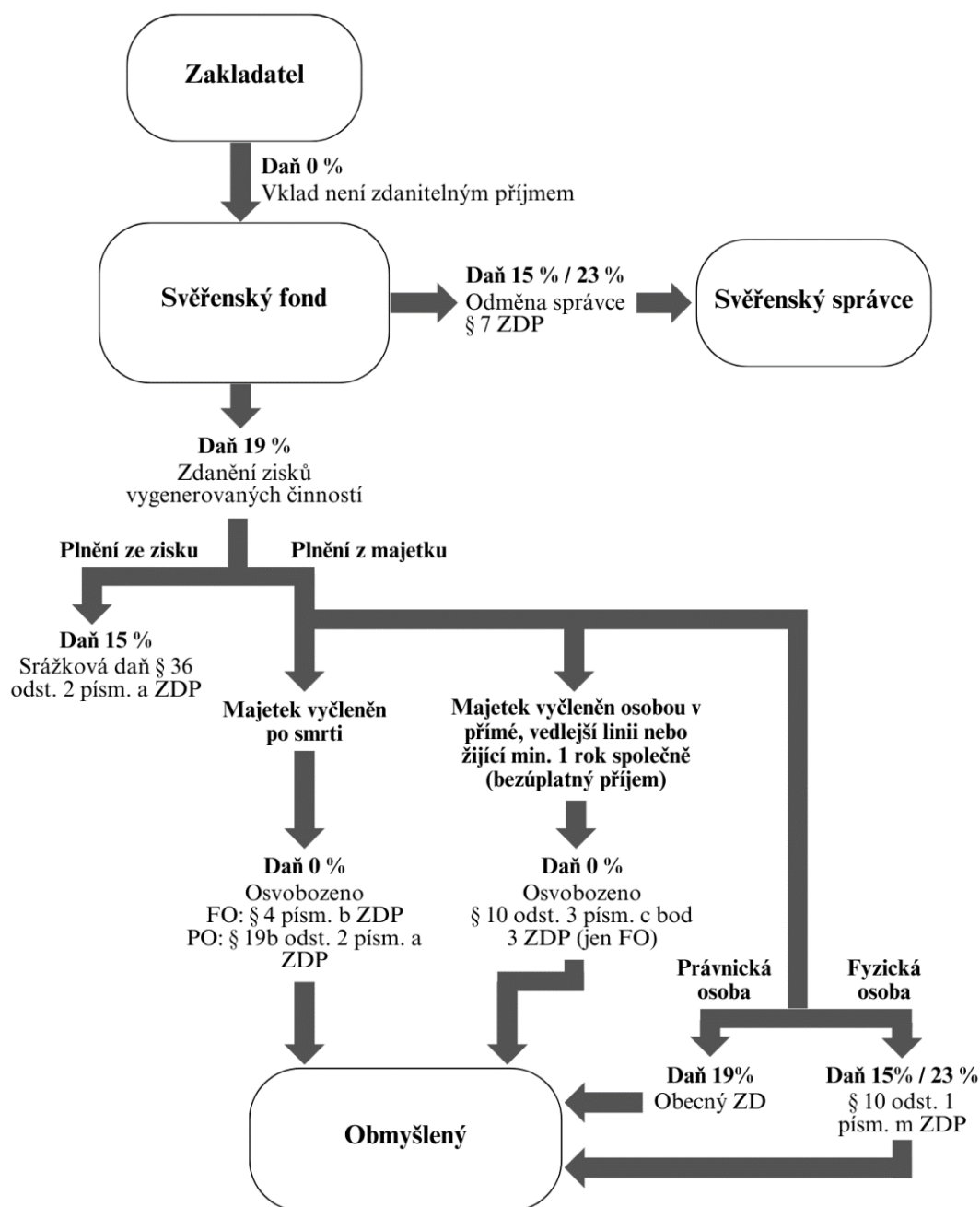
Osvobození příjmu z plnění z majetku právnickým osobám vzhledem k jejich podstatě je omezeno jen na plnění z majetku, který byl do fondu vyčleněn nebo zvýšen pro případ smrti dle § 19b odst. 2 písm. a) ZDP. V ostatních případech bude příjem zahrnut do obecného základu daně a zdaněn sazbou dle § 21 odst. 1 ZDP, která byla pro zdaňovací období začínající v roce 2024 zvýšena na 21 %.

Může se stát, že plnění z fondu se nebude dát klasifikovat jako bezúplatné, i když takových případů pravděpodobně nebude mnoho. Úplatné plnění může vzniknout při úplatném vkladu, kdy vkladatel získává práva obmyšleného. Takové situace se budou týkat zpravidla investičních fondů. Na takové plnění nelze vztáhnout osvobození podle § 4a a § 10 ZDP [26].

#### **1. 10. 4 Zdanění odměny svěřenského správce**

Podle § 1402 OZ náleží správci cizího majetku náležitá odměna podle povahy jeho služeb. Vzhledem k různým účelům, za kterými může být svěřenský fond založen, se dá

předpokládat i různá povaha služeb svěřenského správce. Pokud jde o fond, který byl založen za účelem dosažení zisku nebo investování, je správa takového fondu náročnější a vyžaduje pečlivější dohled. V takových případech nabývá činnost správce podobu samostatné činnosti prováděné živnostenským či obdobným způsobem soustavně za účelem dosažení zisku a příjmy z ní by měly být zahrnovány do dílčího základu daně podle § 7 ZDP. V mnohých případech je ale institut svěřenského fondu využíván k mezigeneračnímu přesunu majetku, a tedy povinnosti spojené s jeho správou nevyžadují soustavnou péči. Jde tedy o příležitostné činnosti prováděné často v rámci rodiny, za které správce obdrží odměnu odpovídající úhradě osobních nákladů s minimálním ziskem. Správa by tedy nenaplňovala atributy samostatné výdělečné činnosti a zahrnula by se do dílčího základu daně podle § 10 ZDP. GŘŘ však tento způsob zdanění zamítlo s názorem, že odměna svěřenského správce by vždy měla být zdaněna podle § 7 ZDP [28]. Rozdíl mezi oběma způsoby zdanění lze spatřit v tom, že všechny příjmy zdaňované podle § 7 ZDP vstupují do vyměřovacího základu pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění, kdežto příjmy podle § 10 ZDP nevstupují. Pokud by na příjem bylo nahlíženo jako na ostatní příjem podle § 10 ZDP, lze využít možnost osvobození takového příjmu (§ 10 odst. 3 písm. a ZDP), pokud za zdaňovací období nepřesáhne výši 50 000 Kč (počínaje zdaňovacím obdobím roku 2024).



Obrázek 1: Schéma zdanění svěřenského fondu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [26])

## 1.11 Daň z přidané hodnoty

Zákonem o dani z přidané hodnoty je svěřenský fond, stejně jako zákonem o daních z příjmů, považován za právnickou osobu. Proto se fond vykonávající ekonomickou činnost stává osobou povinnou k dani a při naplnění podmínek v § 5 odst. 1 a § 6 ZDPH i plátcem daně z přidané hodnoty.

Ve většině případů jsou plnění týkající se svěřenského fondu shodná s plněními ostatních subjektů. Specifickou operací z pohledu daně z přidané hodnoty může být vyčlenění majetku do svěřenského fondu, které je obecně považováno za vklad. Ten má dle § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH stejné konsekvence jako dodání zboží za úplatu v případě, že zakladatel nebo zvyšovatel uplatnil nárok na odpočet daně, když sám majetek nabyt. Pokud zakladatel při vyčlenění majetku přizná a odvede daň na výstupu, může svěřenský fond, který je plátcem DPH, uplatnit odpočet daně na vstupu, pokud bude majetek využit k ekonomické činnosti, ze které plynou zdanitelná plnění. Když k uplatnění odpočtu daně nejsou splněny náležité podmínky, vstupuje daň z přidané hodnoty do pořizovací ceny majetku. Pokud by zakladatel nárok na odpočet při pořízení majetku neuplatnil, nejednalo by se při vyčlenění o předmět daně z přidané hodnoty. Zdanitelným plněním není dle § 13 odst. 7 písm. a) ZDPH ani vyčlenění podílu v obchodní korporaci, který obsahuje hmotný majetek [33].

## **1. 12 Daň z nemovitých věcí**

Pro účely daně z nemovitých věcí se při vyčlenění majetku stává poplatníkem daně svěřenský fond. ZDzNem přiznává svěřenským fondům daňovou subjektivitu v § 3 odst. 2 písm. c) a § 8 odst. 2 písm. b). Vyčleněný majetek a údaje o správě se zapisují do katastru nemovitostí. Veškeré úkony a povinnosti spojené s daní z nemovitých věcí vykonává svěřenský správce. Jako pro všechny ostatní poplatníky, i pro svěřenský fond platí povinnost podat daňové přiznání místně příslušnému správci daně, v jehož obvodu územní působnosti se daná nemovitost nachází, do 31. 1. příslušného zdaňovacího období [34].

## **1. 13 Daň silniční**

U vozidla, které bylo do svěřenského fondu vyčleněno, je v jako jeho majitel zapsán svěřenský správce na základě § 1456 OZ. Zápisem se stává zároveň poplatníkem daně a musí plnit veškeré daňové povinnosti k silniční dani. Je možné do technického průkazu zapsat i skutečného provozovatele, například samotný svěřenský fond nebo obmyšleného. Potom by daňové povinnosti ve vztahu k silniční dani plnit právě skutečný provozovatel [35].



## **1. 14 Právní úprava fundací**

Novela občanského zákoníku v roce 2014 v oblasti soukromého práva nahradila úpravu nadací ve zvláštním, samostatném zákoně č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZNNF“). ZNNF nadaci uváděl jako účelové sdružení majetku, které bylo zřízeno a vzniklo podle tohoto zákona pro dosahování obecně prospěšných cílů. Koncept a účel nadace jako právnické osoby tvořené účelovým sdružením majetku, který má trvale svými výnosy sloužit užitečnému cíli, byl zachován [2].

## **1. 15 Nadace a nadační fondy**

OZ v § 303 a dalších definuje fundace jako právnické osoby vytvořené majetkem vyčleněným k určitému účelu, k němuž byla vytvořena a k němuž se váže její činnost. Dále zákon rozlišuje nadaci a nadační fond jako typy fundace [2]. Hlavní rozdíl mezi nadací a nadačním fondem lze spatřit v účelu. Nadační fond neslouží trvalému účelu a vklady a dary do něj tudíž nemusí splňovat předpoklad trvalého výnosu, naopak mohou být cele spotřebovány k naplnění účelu, pro který byl nadační fond založen. Z teoretického hlediska tedy není změna právní formy z nadačního fondu na nadaci možná. Změnil by se tak totiž přechodný účel nadačního fondu na trvalý. Pokud však změnu právní formy zakladatel v zakládací listině povolí, zákon tomuto jednání nebrání [2].

Nadace může být založena za veřejně prospěšným účelem nebo za účelem dobročinným, kterým je podpora určitého okruhu osob, ze kterého je podpora politických stran a hnutí zákonem výslovně vyloučena. Rovněž nelze založit nadaci s účelem generování zisku. Podnikání nadace je možné, ale stále musí převládat hlavní účel, který je výtěžky z vedlejší podnikatelské činnosti podporován. Se stejným omezením je nadaci umožněno převzít kontrolu nad vedením obchodní společnosti, nesmí však zastávat roli neomezeně ručícího společníka v obchodní společnosti. Zákon umožňuje zakladateli zakázat podnikání nadace v zakládací listině.

## 1. 16 Založení a vznik

Nadace i nadační fondy jsou založeny nadační listinou. První variantou nadační listiny je zakládací listina, jejíž označení zákonodárce úmyslně odlišil od „zakladatelské listiny“ v § 123 OZ, neboť v případě nadace se jedná o jednostranný zakladatelský úkon. Druhou možností nadační listiny je založení nadace pořízením pro případ smrti, při které založení nabývá účinnosti smrtí zůstavitele [36].

Ustanovení § 310 OZ ukládá náležitosti zakládací listiny pro nadace, kterými jsou:

- název a sídlo nadace,
- označení zakladatele,
- účel, ke kterému je nadace založena,
- údaj o výši vkladu každého zakladatele,
- údaj o výši nadačního kapitálu,
- počet a označení členů správní rady a údaj, jakým způsobem členové správní rady za nadaci jednají,
- počet členů dozorčí rady,
- určení správce vkladů a
- podmínky pro poskytování nadačních příspěvků a okruh osob, jimž je lze poskytnout.

Náležitosti zakládací listiny pro nadační fondy jsou uvedeny v § 396 OZ a neliší se od náležitostí zakládací listiny pro nadace.

Samotný vznik nadace i nadačního fondu je ohraničený dnem zápisu do veřejného rejstříku. Návrh na zápis podá zakladatel nebo správní rada. Do veřejného rejstříku se zapíše:

- jméno a sídlo,
- vymezení účelu,
- právní forma,
- identifikační číslo,
- informace o statutárním a kontrolním orgánu,
- výše nadačního kapitálu,
- výše vkladu každého zakladatele,

- omezení určená dárce pro nakládání s jeho darem,
- identifikace zakladatele,
- údaj o převedení, zastavení, nájmu, propachtování závodu.

Novela ZESM přinesla detailnější úpravu zveřejňování skutečných majitelů. Platí, že skutečným majitelem fundace je každá fyzická osoba, která v konečném důsledku vlastní nebo kontroluje právnickou osobu. V případě fundací je rozlišován materiální a formální skutečný majitel. Materiálním skutečným majitelem je každá osoba, která ve fundaci v konečném důsledku uplatňuje rozhodující vliv, tedy ta, která na základě vlastního uvážení, bez ohledu na to, zda a na základě jaké právní skutečnosti může přímo nebo nepřímo prostřednictvím jiné osoby dosáhnout toho, že rozhodování statutárního nebo jiného řídicího orgánu odpovídá jeho vůli. Ve většině případů fundace nebude mít materiálního skutečného majitele. Proto lze určit formálního skutečného majitele, kterým je každá fyzická osoba, která je jejím zakladatelem, členem správní rady, dozorčí rady nebo revizorem nebo osobou, v jejíž osobní podpoře spočívá podle zakladatelského právního jednání fundace její účel [10].

Zákon dává možnost odstoupit od zakládací listiny odstoupit před vznikem nadace. Druhou možností je nadační listinu zrušit následným projevem vůle. Pokud je zakladatelů více, odstoupení kteréhokoliv z nich znamená zrušení nadační listiny [2].

Další důležitou listinou upravující fungování nadace je její statut, který stanoví způsob jednání jejích orgánů a podmínky pro poskytování nadačních příspěvků a případně okruh osob, kterým je lze poskytovat. Je právem zakladatele tyto skutečnosti ve statutu určit a vydat jej společně s nadační listinou. Neučiní-li tak, vydá statut do jednoho měsíce od vzniku nadace správní rada po předchozím souhlasu dozorčí rady [2].

Změna nadační listiny po vzniku nadace je možná v rozsahu a způsobem, který zakladatel v nadační listině vyhradil. Pokud zakladatel zakáže jakékoliv změny, nelze ji měnit ani rozhodnutím soudu [36].

Možná je i změna účelu nadace, pokud je tak stanoveno v nadační listině. Pokud tato úprava chybí, může účel změnit soud na základě návrhu schváleného správní i dozorčí radou, pouze pokud se zakladatel nevysloví proti. Změna veřejně prospěšného účelu na dobročinný je možná pouze na základě soudního rozhodnutí, je-li pro to závažný důvod a dosavadní účel se kvůli neočekávaným okolnostem stal nemožným nebo obtížně

dosažitelným. Za situace, kdy dojde ke změně účelu, však musí nadace použít dary poskytnuté ve prospěch původního účelu (36).

## **1. 17 Orgány**

Statutárním orgánem nadace je správní rada o minimálním počtu 3 členů. Osoby, které jsou zároveň členy dozorčí rady nadace, jsou jejími zaměstnanci nebo nejsou ve vztahu k jejímu účelu bezúhonní, členy správní rady být nemohou. Nadační listina může stanovit další omezení. Funkční období je pětileté s možností opakování funkce, nestanoví-li nadační listina jinak. Své členy volí a odvolává správní rada sama. Člena, který svým jednáním závažně porušil nadační listinu, její statut nebo zákon způsobem poškozujícím pověst nadace, odvolá správní rada z funkce do šesti měsíců ode dne, kdy se o takových důvodech dozvěděla, jinak tak učiní soud na návrh osoby s právním zájmem. Nového člena zvolí správní rada do tří měsíců [2].

Nadace, jejíž nadační kapitál je alespoň desetkrát vyšší než je zákonem stanovené minimum (tj. 5 000 000 Kč), musí mít i dozorčí orgán o minimálním počtu 3 členů. Zakladatel v nadační listině může stanovit dozorčí radu i tehdy, pokud nadační kapitál takové výše nedosahuje [2]. Pro osobu, která může být členem dozorčího orgánu, platí stejná omezení jako pro člena správní rady. Dozorčí rada vykonává dohled nad řádným výkonem funkce správní rady, upozorňuje ji na zjištěné nedostatky a podává návrhy na odstranění, kontroluje plnění podmínek pro poskytování nadačních darů, dohlíží nad vedením účetnictví a sestavením účetní závěrky, vyjadřuje se k výroční zprávě. Má povinnost minimálně jednou ročně písemně informovat správní radu o své činnosti. Pro volbu a odvolání členů dozorčí rady platí stejná ustanovení jako pro členy správní rady [2].

V nadacích, kde není zřízena dozorčí rada, umožňuje zákon zavést funkci revizora, kterého volí a odvolává správní rada. Může jím být i právnická osoba, jejímž předmětem činnosti je výkon kontrolní a revizní činnosti [2].

Nadační fond má stejné orgány jako nadace, nejsou však v zákoně podrobněji upraveny.

## 1. 18 Vklady

Vklad označuje souhrn majetkových hodnot vnášených do nadace. Předmětem vkladu může být hmotná věc, právo nebo jiná majetková hodnota. Vklady mohou být peněžité i nepeněžité, s každým musí být spojen předpoklad trvalého výnosu. Není tedy možné zastavit vklad do nadace na jinou jistotu.

Hodnota peněžitého vkladu se oceňuje jmenovitou hodnotou peněz. Nepeněžní vklad musí být oceněn pomocí znaleckého posudku a jeho hodnota při vkladu nesmí převýšit částku stanovenou tímto posudkem. Existují však výjimky, kdy nepeněžní vklad nemusí být oceněn soudním znalcem. Jde o investiční cenné papíry, jejichž hodnota může být určena jako vážený průměr cen uskutečňovaných obchodů na regulovaném trhu v době 6 měsíců před vložením. Dále není třeba znaleckého posudku pro věci, které byly oceněny nezávislým odborníkem ne dříve než 6 měsíců před vložením do nadace. Rovněž lze převzít ocenění v reálné hodnotě, za předpokladu, že daná věc byla součástí obchodního majetku společnosti, jejíž účetní závěrku ověřil auditor výrokem bez výhrad [36].

Minimální výše vkladů do nadace je 500 000 Kč. Zásadní je role správce vkladů, do které musí být určena osoba v nadační listině [2]. Za splnění vkladové povinnosti se považuje předání předmětu vkladu správci. Ten písemně vydá potvrzení osobě, která navrhne zápis nadace do veřejného rejstříku a uvede veškeré informace o vkladu. Majetková práva se na nadaci převádí dnem vzniku nadace.

Soubor předmětů vkladů tvoří nadační jistinu, do jejíž výše lze zahrnout i nadační dary. Nadační jistina je vyjádřena peněžní sumou označovanou jako nadační kapitál. Tato částka se zapisuje do nadačního rejstříku. Vzhledem k podmínce trvalého výnosu nelze nadační jistinu zastavit nebo použít k zajištění dluhu. Jedinou výjimkou je situace, kdy nadace provozuje obchodní závod a zastavení jistiny je nutné k zabezpečení jeho provozu.

Po dobu trvání nadace je možné rozmnožit nadační jistinu dary nebo rozhodnutím o zvýšení nadačního kapitálu. Aby mohlo ke zvýšení dojít, je třeba, aby zvýšení nadačního kapitálu nepřesáhlo rozdíl vlastních zdrojů financování majetku a nadačního kapitálu a zároveň na ně musí být použity vlastní zdroje účelově vázané. Po odečtení nadačního kapitálu a účelově vázaných vlastních zdrojů od celkové výše vlastních zdrojů vyjde maximální částka, o kterou může nadace zvýšit nadační kapitál. Pokud takto získaná částka je záporná, nelze navýšení nadačního kapitálu uskutečnit [37]. O zvýšení

nadačního kapitálu může rozhodnout správní rada po předchozím souhlasu dozorčí rady do jednoho roku ode dne, ke kterému byla sestavena účetní závěrka, ve které byly tyto podmínky splněny. Darem lze zvýšit nadační jistinu jen za předpokladu, že daný dar je věc způsobilá být vkladem [36].

Stejně jako ke zvýšení, tak i ke snížení nadačního kapitálu správní radou je potřeba předchozí souhlas dozorčí rady. Aby však nedošlo k neschopnosti nadace krýt náklady spojené s vlastní správou, klade zákon podmínku snížení nadačního kapitálu ve výši maximálně jedné pětiny nadačního kapitálu v průběhu pěti let. Stále při tom musí být dodržena minimální zákonná suma pro nadační kapitál 500 000 Kč. Své rozhodnutí o snížení kapitálu musí správní rada řádně zdůvodnit. Za situace, kdy by významně klesla hodnota nadační jistiny vlivem opotřebení nebo vnějších okolností, musí nadace jistinu bez zbytečného odkladu doplnit. Pokud toho není schopná, je třeba o vyčíslenou ztrátu znehodnocení snížit nadační kapitál [36].

Na rozdíl od nadace, nadační fond nevytváří nadační jistinu ani kapitál. Majetkem nadačního fondu je soubor vkladů a darů. Tento soubor navíc nemusí splňovat předpoklad trvalého výnosu jako je tomu u nadace. Je možné majetek nadačního fondu zcizit nebo jej použít k obezřetné investici, pomáhá-li to naplnění účelu, za kterým byl nadační fond založen. Zákon i v případě nadačních fondů zakazuje majetek zastavit nebo použít k zajištění dluhů [2].

## **1. 19 Nadační příspěvky**

Poskytování nadačních příspěvků způsobem a za podmínek určených statutem je hlavní činností nadace. Příspěvky mohou být jednorázové, pravidelné, časově ohraničené nebo i neomezené. Je plně na zakladateli, aby určil způsob a podmínky vyplácení. Příjemce musí příspěvek použít v souladu s podmínkami poskytnutí [2]. Pokud by se tak nestalo, je jeho povinností jej nadaci vrátit [2].

OZ poskytování nadačních příspěvků zakazuje za určitých situací a určitým osobám popsaných v § 353 až § 356. Jako první uvádí členy orgánů nadace, zaměstnance a osoby jim blízké. Osobu zakladatele rovněž řadí do seznamu osob, kterým nemá být nadační příspěvek poskytnut, ledaže pro to nastanou oprávněné důvody vyvolané změnou

okolností. Osoby zakladateli blízké právo na příspěvek neztrácí vzhledem k tomu, že zákon umožňuje zakládat nadaci dobročinnou k podpoře osob blízkých [2].

Poskytování příspěvků je omezeno i kapitálovou strukturou nadace. Pokud jsou vlastní zdroje financování majetku vykazovaných v aktivech nižší než upravená výše nadačního kapitálu (i po poskytnutí nadačních příspěvků), nesmí k vyplacení dojít. Upravenou výší nadačního kapitálu je výše nadačního kapitálu zvýšená o přijetí zvýšení nadačního kapitálu (i pokud zatím nedošlo k zápisu do rejstříku) a o účelově vázané vlastní zdroje, jejichž účel nadace nesmí měnit. Tato podmínka se nepoužije na posuzování výplaty nadačních příspěvků financovaných z darů určených k danému účelu samotným dárcem [36].

## **1. 20 Výroční zpráva**

K zachování transparentnosti a dohledu nad činností nadace zákon ustanovuje povinnost vypracovat výroční zprávu o předepsaném obsahu. Její součástí je účetní závěrka a přehled o veškeré činnosti nadace společně s hodnocením této činnosti. Zpráva by měla informovat čtenáře o majetku a závazcích nadace, o přijatých darech s hodnotou převyšující 10 000 Kč, o příjmech nadačních příspěvků v částce nad 10 000 Kč, o dodržování podmínek pro vyplacení nadačních příspěvků, o nákladech na správu. Výroční zpráva by také měla zahrnovat výrok auditora k účetní závěrce, pokud jejímu ověření podléhá [36]. Účetní závěrka podléhá ověření auditorem pouze, pokud nadační kapitál nebo obrát dosahují 5 mil. Kč. Auditor závěrku ověřuje za to účetní období, ve kterém bylo rozhodnuto o zvýšení nebo snížení nadačního kapitálu nebo o přeměně [2]. Zákon pamatuje i na ochranu soukromí dárců a příjemců příspěvků. Mohou požádat o zachování anonymity před schválením výroční zprávy správní radou, pokud o této možnosti byli informováni při poskytnutí příspěvku. Jinak se ochrany vlastního soukromí mohou domáhat kdykoliv. Výroční zpráva by měla být zveřejněna ve veřejném rejstříku a v sídle nadace [2].

## **1. 21 Změna právní formy**

Ke změně právní formy z nadace na nadační fond může dojít, pokud je tak dovoleno v nadační listině a pokud výše nadační jistiny klesne pod minimální částku dle zákona.

Ke změně právní formy se nejprve musí vyjádřit dozorčí rada a dále o něm rozhoduje správní rada.

Změna právní formy z nadace na nadační fond je rovněž možná při fúzi sloučením s jinou nadací nebo nadačním fondem [36]. Při přeměně se jako forma nástupnické osoby preferuje nadace, je-li tak však stanoveno v nadační listině, zákon povolí s přeměnou změnit i právní formu na nadační fond. Tato změna by však měla sloužit k nouzovému řešení majetkových obtíží nadace, které není možné překonat jiným způsobem [2].

Nadační fond se může změnit na nadace, pouze pokud to zakladatel povolí v zakládací listině. Rozhodnutí správní rady ve formě veřejné listiny je možné pouze po předchozím schválení dozorčí rady [2].

## **1. 22 Zrušení, zánik**

Při dosažení účelu, ke kterému byla nadace zřízena, dochází ke zrušení nadace a volbě likvidátora správní radou. Ke zrušení soudem na návrh osoby, která na tom má právní zájem, se dále přistoupí, pokud:

- nadace vykovává zakázanou činnost podle § 145 OZ (pokud účelem činnosti je porušení práva nebo dosažení cíle nezákonným způsobem, dále ozbrojená právnická osoba),
- nadace se stane neomezeně ručícím společníkem obchodní společnosti,
- porušuje podmínky pro poskytování nadačních příspěvků,,
- nadace neposkytuje nadační příspěvky déle než dva roky, aniž pro to má vážný důvod,
- hodnota nadační jistiny se sníží pod výši 500 000 Kč, po dobu delší než jeden rok od konce účetního období, kdy k snížení hodnoty došlo,
- nadační jistina nepřináší žádný výnos po dobu delší než dva roky, nebo
- není možné trvalé plnění účelu nadace [2].

Likvidátor zpeněží likvidační zůstatek tak, aby vyrovnal dluhy nadace a následně využil zůstatek dle nadační listiny. U veřejně prospěšné nadace lze likvidační zůstatek použít pouze k naplnění veřejně prospěšných účelů. V případě, kdy nadační listina o způsobu naložení s likvidačním zůstatkem nehovoří, nabídne jej likvidátor nadaci, která slouží podobnému účelu. Správní rada může rozhodnout, že likvidační zůstatek nabídne



přednostně obci, kraji nebo státu, nalezne-li pro to závažný důvod. Pokud ani jeden z výše uvedených způsobů naložení s likvidačním zůstatkem není možný, nabídne likvidátor zůstatek obci, ve které má nadace sídlo, následně kraji [37].

Nadační fond zaniká za situace, kdy již není možné, aby nadále plnil svůj účel. Správní rada rozhodne o zrušení nadačního fondu a zvolí likvidátora. Nadační fond může zrušit i soud na návrh osoby, která na tom má právní zájem tehdy, kdy nadační fond naplní účel, ke kterému byl zřízen [2].

## **1. 23 Účetnictví nadací a nadačních fondů**

Nadace a nadační fondy jsou dle zákona právnickými osobami, jsou tedy dle ZoÚ vnímány jako účetní jednotky a jsou povinny vést účetnictví dle tohoto zákona. Nejsou uvedeny ve výčtu neziskových organizací, které za splnění dalších podmínek mohou vést jednoduché účetnictví. Vedou tedy podvojně účetnictví, které upravuje ZoÚ, vyhláška 504/2002 Sb. a české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle této vyhlášky.

Účtové třídy pro neziskové organizace jsou v převážné míře shodné s účtovými třídami pro podnikatelské subjekty. Specifikem je účtová třída 9 – vlastní zdroje a dlouhodobé závazky, která zahrnuje pasivní účtové skupiny vlastní jmění, fondy, oceňovací rozdíly, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé bankovní úvěry a závazky, závěrkové účty a podrozvahové účty. Naproti tomu účty účtové třídy 4 nejsou obsazeny [38; 3].

### **1. 23. 1 Specifické účetní operace**

Specifickou operací v případě nadací a nadačních fondů je účtování o vkladech. Vkladem se rozumí soubor majetkových hodnot vnášených do nadace nebo nadačního fondu. Soubor vkladů je v případě nadace označován jako nadační jistina, jejíž peněžité ocenění je nadačním kapitálem. Nadační fond v zákoně nadační jistinu ustanovenou nemá, soubor vkladů je tedy vnímán jako majetek nadačního fondu. Vklady účtují fundace jako přírůstek vlastních zdrojů na straně dal účtu 901 – *Vlastní jmění* souvztažně se zápisem na straně má dáti konkrétního majetkového účtu dle povahy vkládané věci [39].

Oblast účetnictví upravuje i OZ, který stanovuje, že nadace by měla účtování o nadačních příspěvcích a o ostatních činnostech sloužící k naplnění jejího účelu oddělovat od

úctování o nákladech správy nadace. To znamená, že je povinností fundace evidovat náklady a výnosy z hlavní činnosti odděleně od nákladů a výnosů z hospodářské činnosti. Hospodářská činnost může být zisková a zpravidla slouží k podpoře hlavní činnosti. Pokud má fundace více hlavních činností, je třeba i pro ně sledovat výsledek hospodaření odděleně. Z důvodu oddělené evidence je důležité správně rozpočítat nepřímé náklady na jednotlivé činnosti. Zakladatel může ve statutu určit maximální výši nákladů vynaložených na správu fundace v poměru k výši poskytnutých darů nebo nadačních příspěvků. Není to však povinností [36].

Pro nadace i nadační fondy je shromažďování zdrojů základem činnosti, neboť díky nim mohou naplňovat svůj účel. Úctování o daru se odvíjí od vymezení jeho použití dárce. Pokud dárce věnuje dar fundaci za účelem rozmnožení nadačního jmění, má nadace povinnost nadační jmění navýšit a dále využívat výnosy z takového daru. V takovém případě bude o daru účtováno na straně dal účtu 901 – *Vlastní jmění* souvztažně s odpovídajícím majetkovým účtem. Dárce může stanovit způsob využití u jakéhokoliv daru. Pokud jde o dar určený k zajištění chodu nadace, zaúčtuje se výnos na účet 682 – *Přijaté příspěvky*. Vyplácení nadačního příspěvku se promítne ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 5. Pokud vyplácený nadační příspěvek pochází z účelově vázaných zdrojů, ze jmění nadace vyčleněnému k tomuto konkrétnímu účelu nebo z výsledku hospodaření minulých let, dojde v účetnictví ke snížení příslušného účtu účtové skupiny 9.

Za určitých podmínek mohou být fundace příjemci dotací. Stejně jako u darů je třeba rozlišit, z jakého titulu k poskytnutí dotace dochází. Jde-li o dotaci provozní, zaúčtuje se výnos na účet 691 – *Provozní dotace*. Provozní dotace slouží k zajištění chodu nadace, k úhradě nákladů nebo jiné ekonomické újmy. Dotace může být i investiční, které zpravidla pomáhají financovat pořízení dlouhodobého majetku, v takovém případě se zaúčtuje ve prospěch účtu 901 – *Vlastní jmění*.

Z principu fundace nevyplácí zisk ani podíly na zisku. Kladný výsledek hospodaření může posloužit ke zvýšení nadačního jmění, zůstane nerozdělený nebo se převede do účelově vázaných fondů (účet 911).

## 1. 23. 2 Účetní závěrka

Stejně jako účetní jednotky, které jsou podnikatelskými subjekty, mají i neziskové organizace povinnost sestavit účetní závěrku v souladu se ZoÚ. Účetní jednotka může sestavit účetní závěrku v plném nebo zkráceném rozsahu. Ve zkráceném rozsahu ji mohou sestavit ty jednotky, které nejsou povinny ji mít ověřenou auditorem. Tato podmínka se odvíjí od velikosti účetní jednotky, viz Účetní specifika svěřenského fondu. Povinnost auditu účetní závěrky u nadací vzniká i tehdy, kdy má být účetní závěrka podkladem pro rozhodnutí o zvýšení nebo snížení nadačního kapitálu nebo pro rozhodnutí o přeměně nadace [2].

Účetní závěrka musí splňovat náležitosti stanovené ZoÚ. Tvoří ji rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha v účetní závěrce.

Aktiva v rozvaze se dělí na dlouhodobý a krátkodobý majetek. Dlouhodobý majetek je rozlišen na majetek nehmotný, hmotný a finanční, oprávkky k dlouhodobému majetku se nevykazují ve sloupci korekce, ale mají vlastní řádky. Krátkodobý majetek obsahuje zásoby, pohledávky, krátkodobý finanční majetek a jiná aktiva. Jako jiná aktiva se uvádí náklady a příjmy příštích období a aktivní kursově rozdíly. Pasivní strana rozvahy obsahuje vlastní a cizí zdroje. Vlastní zdroje se skládají ze jmění a výsledku hospodaření. Pod cizí zdroje se řadí rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky a jiná pasiva. V rámci dlouhodobých závazků se zvlášť vykazují dlouhodobé úvěry, vydané dluhopisy, závazky z pronájmu, přijaté zálohy, směnky k úhradě a dohadné účty pasivní. Jinými pasivy se rozumí výdaje a výnosy příštích období. Rozvaha pro neziskové organizace na rozdíl od rozvahy pro podnikatelské subjekty neobsahuje v aktivech sloupce brutto, korekce a netto. Za každou vykazovanou položku se uvádí stav k prvnímu a poslednímu dni účetního období.

Výkaz zisku a ztráty uvádí konečné zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů k rozvahovému dni. Náklady a výnosy se musí vykazovat zvlášť pro hlavní a pro hospodářskou činnost, stejně jako výsledek hospodaření. Hlavní činností je veškerá činnost směřující k naplnění účelu, pro který byla účetní jednotka založena. Hospodářskou činností je činnost doplňková, vedlejší, nejčastěji podnikatelská, sloužící k podpoře hlavního účelu. Ve výkazu zisku a ztráty jsou pro hlavní a vedlejší činnost oddělené sloupce, které se ve výsledku sumarizují. V první části výkazu se uvádějí

nákladové položky. Jde o spotřebované nákupy a nakupované služby, osobní náklady, daně a poplatky, ostatní náklady (jako např. pokuty, nákladové úroky, kursové ztráty, dary, manka), odpisy a opravné položky, poskytnuté příspěvky a daň z příjmů. V rámci výnosů se vykazují provozní dotace, přijaté příspěvky, ostatní výnosy (jako např. výnosové úroky, kursové zisky, pokuty a penále) a tržby z prodeje majetku [38; 40].

## 1. 24 Daň z příjmů

Fundace jsou dle OZ právnickou osobou, ZDP na ně proto dle § 17 odst. 1 písm. a) nahlíží jako na poplatníka daně z příjmů právnických osob. ZDP zároveň uvádí termín veřejně prospěšného poplatníka, jímž může být ten poplatník, který jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Vzápětí ale vymezuje, kdo veřejně prospěšným poplatníkem není. Novela ZDP s účinností od 1. 7. 2017 zavedla nový termín „rodinné fundace“. Jde o „*nadaci nebo nadační fond,*

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

*2. jejichž činnost směřuje k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.“ [26]*

Tato specifikace v ZDP si klade za cíl postavit na roveň zdanění peněžních i nepeněžních transferů od zakladatele osobě blízké napřímo a zdanění těchto transferů přes rodinnou fundaci. Toto opatření rovněž vede k narovnání podmínek s právní úpravou pro předání majetku skrze svěřenské fondy. Hlavním cílem této právní úpravy je nicméně zamezení dvojího zdanění bezúplatného příjmu rodinné fundace a tedy srovnání režimu se zdaněním svěřenských fondů. Před novelou ZDP byl příjem nejprve zdaněn na úrovni fundace, podruhé docházelo ke zdanění při výplatě nadačního příspěvku osobě blízké. Za osobu blízkou se i pro účely toho ustanovení ZDP bere definice dle § 22 OZ. Toto pojetí chápe osoby blízké v § 22 odst. 1 OZ jako fyzické osoby spojené rodinnými vazbami. Osobou blízkou fyzické osobě může být podle § 22 odst. 2 i právnická osoba, pokud jde o vztah mezi vlastníkem nebo členem statutárního orgánu právnické osoby a touto právnickou osobou. Může však nastat situace, kdy dvě právnické osoby mohou být považovány za osoby vzájemně blízké ve smyslu § 22 OZ nejen v případě shody jejich personálního obsazení, ale i pokud jsou osoby ve vedení obou právnických osob osobami vzájemně blízkými. Tento rozpor byl předložen k jednání Koordinačního výboru, který

potvrdil, že pro účely § 17a ZDP se za osoby blízké nepovažují dvě právnické osoby, ani pokud mají stejného zakladatele, a tedy pro vymezení osob blízkých v tomto ustanovení se chápe pouze pojetí § 22 odst. 1 ZDP. Zároveň upřesňuje, že rodinnou fundací je nadace nebo nadační fond sloužící k podpoře zakladatele, který je fyzickou osobou nebo osobě jemu blízkých, které jsou dle výše uvedených závěrů taktéž osobami fyzickými. Při zachování toho principu se předpokládá, že status veřejně prospěšného poplatníka bude naplňovat fundace podporující jiného veřejně prospěšného poplatníka, který má stejného zakladatele. Tato situace nebude posuzována jako podpora osoby blízké zakladateli za předpokladu, že transfery budou uskutečňovány pouze mezi těmito subjekty a nepovedou ku prospěchu zakladatele nebo osobě jemu blízké [41].

Pro přesné vymezení zdanění fundace je proto třeba rozlišovat, zda se jedná o fundaci, která slouží k podpoře zakladatele nebo osob jemu blízkých, což OZ dovoluje pro nadace s dobročinným účelem. Práce se zabývá mezigeneračním transferem majetku, ke kterému slouží jak svěrenské fondy, tak právě rodinné fundace. Proto bude v dalším textu věnována pozornost zdanění tohoto institutu, a nikoliv zdanění fundace jakožto veřejně prospěšného poplatníka.

Operací specifickou pro rodinné fundace je podobně jako pro svěrenské fondy vklad majetku do nadace. Bezúplatný příjem v podobě vkladu nebo daru do nadace nebo nadačního fondu je podle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP osvobozen od daně z příjmů právnických osob, pokud bude využit v souladu v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP. Vkladů se týká i § 25 odst. 1 písm. i) ZDP „... *toto ustanovení se u veřejně prospěšných poplatníků nepoužije pro ..., a pro použití prostředků z kapitálového dovybavení,*“. K oběma těmto ustanovením se vyjadřuje pokyn D-59, který pod pojmem kapitálové dovybavení chápe navýšení vlastního jmění zakladatelem nebo jinou osobou. Jde tedy o zvýšení nadační jistiny nebo majetku nadačního fondu nadačním darem podle § 334 OZ nebo obdobné trvalé navýšení vlastního jmění v průběhu existence fundace.

Pokud byly do fundace vyčleněny akcie nebo podíly na společnosti, uplatňují se pro výplatu dividend stejná pravidla jako v případě obchodních korporací. ZDP v § 19 umožňuje osvobodit příjem poplatníka daně z příjmů právnických osob v podobě podílu na zisku dceřiné společnosti. Pro aplikaci osvobození příjmů z podílu na zisku je uloženo splnění několika podmínek. Dceřiná společnost, která podíl vyplácí, musí být daňovým rezidentem České republiky podle § 17 odst. 3 ZDP nebo daňovým rezidentem jiného

členského státu EU. Za daňového rezidenta jiného členského státu evropské unie se považuje společnost, která není českým daňovým rezidentem, má některou z právních forem uvedených v předpisech Evropských společenství, podléhá některé z daní uvedených tamtéž a podle daňových zákonů členských států EU je považována za daňového rezidenta. Mateřská společnost je klasifikována jako poplatník, který je českým daňovým rezidentem a má některou z forem uvedených v předpisech Evropské unie a vlastní alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti. Kritérium délky držby podílu je možné splnit i dodatečně. Pokud společnost podíl prodá do 12 měsíců od nabytí, musí podíly na zisku, které byly osvobozeny, dodatečně zdanit. Jako mateřská společnost je v ZDP specificky označen i rodinná fundace. Mateřská společnost musí být skutečným vlastníkem podílu v dceřiné společnosti, tzn., přijímá platby z podílu na zisku ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel nebo zástupce. Pokud se dceřiná společnost nachází mimo EU, musí být daňovým rezidentem státu, se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, její právní forma je srovnatelná s právní úpravou společnosti s ručením omezeným, akciovou společností nebo družstvem, jejich vztah je srovnatelný jako vztah mateřské a dceřiné společnosti a příjmy této společnosti podléhají obdobné dani jako je daň z příjmů právnických osob, přičemž sazba daně není menší než 12 % [26].

### **1. 24. 1 Zdanění vydání majetku z rodinné fundace**

Zdanitelným příjmem fyzické osoby je dle § 8 odst. 1 písm. i) ZDP „*plnění ze zisku svěřenského fondu nebo rodinné fundace*“. Takový příjem je zdaněn 15% srážkovou daní podle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP.

Příjem od rodinné fundace však může být chápán i jako příjem podle § 10 odst. 1 písm. n) ZDP, který uvádí obecně bezúplatné příjmy. Ustanovení § 10 ZDP v odst. 3 písm. c) bodu 4 dovoluje osvobodit bezúplatné příjmy, které plynou zakladateli rodinné fundace při vydání majetku z fundace, který do ní sám vložil nebo který byl do fundace vložen příbuzným v přímé a vedlejší linii a osobou, se kterou příjemce žil minimálně jeden rok ve společně hospodařící domácnosti.

Zdanění plnění z rodinné fundace se řídí § 21c odst. 2 ZDP, které uvádí přednost plnění z rodinné fundace ze zisku před plněním z majetku. Srovnatelně s právní úpravou zdanění plnění ze svěřenských fondů tedy platí právní fikce zdanění výplaty zisku rodinné

fundace. Výplata nadačního příspěvku tedy může mít reálně podobu převodu majetku k tomuto účelu vyčleněného, daň se však vyměří ze zisku rodinné fundace, jako kdyby docházelo k výplatě tohoto zisku. Jako zisk bude vnímán celkový výsledek hospodaření představující součet výsledků hospodaření z hlavní a hospodářské činnosti.

Vydání majetku z rodinné fundace bude tedy nejprve zdaněno 15% srážkovou daní dle § 36 ZDP. Tuto daň vyměří a odvede sama rodinná fundace jakožto plátce daně. Beneficientovi je vyplacena čistá částka, kterou už dále v daňovém přiznání neuvádí. Za předpokladu, že rodinná fundace nevygeneruje žádný zisk, bude plněno z nadačního jmění (resp. z majetku nadačního fondu) a budou splněny podmínky pro osvobození dle § 10 odst. 3 písm. c) bodu 4 ZDP, nedojde ke zdanění příjmu beneficienta. Je pouze potřeba sledovat výši osvobozeného příjmu a v případě překročení zákonem stanovené hranice (5 mil. Kč za každé jednotlivé osvobozené plnění) podat oznámení o osvobozených příjmech.

#### **1. 24. 2 Zdanění příjmů členů orgánů**

Pokud členům orgánů fundace náleží za výkon jejich funkce smluvní odměna, jedná se dle § 6 odst. 1 písm. c) bodu 2 ZDP o odměnu člena orgánu právnické osoby a tedy o příjem ze závislé činnosti. Z takových příjmů bude sražena daň ve formě zálohy na dani podle § 38h ZDP nebo srážkovou daní podle § 36 ZDP.

Pro účely zdravotního pojištění se za zaměstnance považují fyzické osoby, kterým plynou příjmy ze závislé činnosti podle ZDP (pro členy orgánů právnických osoby neplatí výjimky). Příjem člena orgánu fundace bude proto vždy součástí vyměřovacího základu pro odvod pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Klasifikace z pohledu sociálního pojištění je stejná s tou výjimkou, že účast na nemocenském pojištění je ohraničena minimální výší rozhodného příjmu 4 000 Kč. Účast na nemocenském pojištění je zároveň podmínkou zakládající účast na důchodovém pojištění [42].

## 2 ANALYTICKÁ ČÁST

### 2.1 Analýza rozdílů právních úprav svěrenských fondů a rodinných fundací

Přístupy ke správě rodinného majetku se v řadě evropských zemí vzájemně liší především, co se týče rozdílů mezi fundacemi a korporacemi. Český OZ volí liberální přístup a nechává zakladateli relativně volné pole působnosti. Nabízí institut svěrenských fondů, který byl do českého právního řádu zaveden jako prostředek pro mezigenerační přenos majetku po vzoru zahraničních právních úprav. Variantou pro správu rodinného majetku je možnost zakládat nadace a nadační fondy pro jiné než veřejně prospěšné účely, kterou přinesla novela OZ. Oba způsoby nabízejí efektivní ochranu majetku před jeho oddělením, variabilitu účelu založení, flexibilitu nastavení fungování a daňovou neutralitu. Principem, na kterém fundace i svěrenské fondy fungují, je formální oddělení vlastnictví od prospěchu, tedy odlišení osoby zakladatele (tedy původního vlastníka majetku) a osoby beneficianta. I když jsou role oddělené, může se stát, že fakticky zakladatel a beneficiant bude jedna a tatáž osoba. Z tohoto pohledu se proto jedná o efektivní nástroj pro ochranu majetku, často využívaný osobami disponujícími určitým majetkovým jměním nebo rodinnými firmami. Hlavní výhoda tkví ve vysoké míře svobodné vůle, která je dána zakladateli a se kterou může libovolně rozhodovat o nakládání s vyčleněným jměním. Majetkem takto vyčleňovaným mohou být:

- peníze, které lze na základě statutu pravidelně vyplácet beneficiantům jako rentu,
- dlouhodobý hmotný majetek, který mohou beneficianti za doby existence fondu bezplatně využívat, nebo pobírat příjem z jejich pronájmu,
- nehmotný majetek, který generuje zisky (např. ochranné známky, patenty) pravidelně vyplácené beneficiantům,
- pohledávky a podíly v obchodních společnostech, atd.

Čím složitější je struktura jmění, tím výhodnější může být vytváření holdingové struktury se svěrenským fondem nebo rodinnou fundací jakožto podílníkem. Obzvlášť pokud je rodinné jmění široké a rozmanité, může jeho sjednocení do svěrenského fondu nebo fundace mít za následek zefektivnění ekonomické a právní správy majetku. Rovněž se tak dá lépe využít jeho plný potenciál jako celku např. díky tomu, že existuje správce,



který s majetkem nakládá a stará se o něj. V případě holdingové struktury musí jít o správce podnikatelsky schopného.

### **2. 1. 1 Právní podstata**

Prvkem, který obě pojetí odlišuje na základní úrovni, je absence právní osobnosti u svěřenských fondů. Na rozdíl od fundací nejsou OZ vnímány jako právnické osoby, tudíž samy o sobě nemohou např. uzavírat smlouvy nebo vlastnit majetek. Právě vlastnictví majetku je klíčovým znakem, neboť v případě svěřenských fondů se jedná o oddělené a nezávislé vlastnictví, majetek v podstatě existuje „bez vlastníka“. Svěřenský správce plní klíčovou roli, ve které nakládá s majetkem účelně a limitovaně a zastupuje svěřenský fond v právních záležitostech. Otázka neexistence právní subjektivity svěřenského fondu byla některými odborníky zpochybňována zejména z toho důvodu, že OZ nepřipouští bezsubjektivní vlastnictví, tj. že věc musí mít vlastníka [43]. Tento rozpor byl však urovnán usnesením Nejvyššího soudu ze dne 15. 12. 2020, sp. Zn. 27 Cdo 3033/2019, ve kterém bylo potvrzena bez-subjektivní entita svěřenského fondu, představovaná majetkem bez vlastníka vyčleněného zakladatelem k naplňování konkrétního účelu a spravovaného svěřenským správcem. Fundace se vyvíjely v českém právním řádu postupně modifikací konceptu korporace. Nadace je dnes v podstatě korporací zbavenou personálního substrátu, který nahrazuje účel, za kterým je nadace založená a který má naplňovat. Při vzniku fundace získává vyčleněný majetek samostatnou právní osobnost a osamostatňuje se od zakladatele. Fundaci chybí nejvyšší orgán, který by rozhodoval o jejím osudu, jelikož ten je pevně stanoven v zakládací listině [44]. Ačkoliv svěřenský fond dle OZ právní subjektivitu nemá, je mu přiznána pro účely ZDP a ZDPH. V těchto zákonech je tedy stavěn na roveň rodinným fundacím.

To, že svěřenské fondy nejsou právnickými osobami, se projevuje i v tom, že nemají sídlo. Tento fakt může mít několik projevů. Prvním z nich jsou údaje zapisované do veřejného rejstříku, kam se pro účely komunikace uvádí soukromá adresa svěřenského správce. Z důvodu, že se může jednat o citlivý osobní údaj, jsou správci využívána virtuální sídla, která slouží pouze pro získání korespondenční adresy a vyhnutí se uvádění osobních údajů do veřejných rejstříků. Druhým aspektem chybějícího sídla je aplikace kritérií pro určení daňového rezidentství podle § 17 odst. 3 ZDP. V něm se hovoří o tom, že českým daňovým rezidentem je poplatník, který má na území České republiky své

sídlo nebo místo svého vedení. Za vedení organizace pro určení daňové rezidentury se považuje její strategické vedení, které má zabezpečovat její dlouhodobé směřování, nikoliv takové vedení, které rozhoduje o běžných provozních úkonech. Za „vedení“ svěřenského fondu lze považovat svěřenského správce, neboť ten jediný má právo rozhodovat o nakládání s majetkem fondu. Tuto správu však správce musí vykonávat v souladu se statutem fondu. Pokud je statut sestaven takovým způsobem, že výrazně omezuje změnu strategie pro svěřenského správce, lze předpokládat, že místem vedení bude místo sepsání statutu. Tato varianta bude platná především pro investiční fondy, neboť v případě soukromých svěřenských fondů bývá svěřenskému správci ponechána možnost hospodařit s vyčleněným majetkem podle vlastního svědomí s péčí řádného hospodáře. V těchto případech bude místo vedení určováno podle místa strategických rozhodnutí správce.

Absence sídla svěřenského fondu má dopad i na administrativní stránku věci, a tedy určení finančního úřadu, pod který daná organizace spadá. Finančním úřadem pro fundaci, která je právnickou osobou a má sídlo, je místně příslušný finanční úřad dle konkrétní adresy sídla. Pro svěřenské fondy byl vyčleněn Finanční úřad pro Prahu 7. Tato rozdílnost však nepředstavuje zásadní rozdíl mezi fundacemi a svěřenskými fondy vzhledem k tomu, že komunikace se správcem daně probíhá prostřednictvím datové schránky. Nejde tedy o aspekt, který by měl být zohledněn při rozhodování mezi těmito dvěma instituty.

Svěřenský fond vzniká na základě projevu vůle zakladatele, který vyčleňuje majetek a předává svěřenskému správci. Jakmile dojde k převodu majetku, ztrácí k němu zakladatel veškerá vlastnická práva. To, jak má být s majetkem nakládáno musí zakladatel podrobně stanovit ve statutu fondu, neboť po převedení vlastnických práv ztrácí právní titul tyto podmínky měnit. V praxi se mohou objevit pokusy tyto podmínky upřesňovat v tzv. listinách přání, ze zákonného hlediska však svěřenský správce nemá povinnost k nim přihlížet. Ke změnám ve fungování fondu může dojít jen na základě soudního rozhodnutí. Oproti tomu fundace vzniká v důsledku projevu vůle zakladatele jako autonomní osoba dále nezávislá na osobě zakladatele. Vůle vyjádřená založením již tedy nemůže být osobou zakladatele dále rušena nebo měněna. Orgány fundace však disponují jistou dávkou samostatnosti, a pokud by naplňování účelu nadace nebylo již nadále možné, může správní rada na základě rozhodnutí dozorčí rady/revizora změnit účel fundace nebo

ji zrušit. Vedle toho OZ povoluje změnu nadační listiny (nikoliv jejího účelu) samotnému zakladateli, stanoví-li tak sám při vzniku fundace a dojde-li po jejím vzniku k významné změně okolností. Je tedy vhodné při zakládání svěřenského fondu pečlivě promyslet a ve statutu popsat a zohlednit co nejvíce možných nastanuvších scénářů.

## **2. 1. 2 Správa**

Rozdíly mezi oběma instituty lze spatřovat i v šíři personálního obsazení. Právní úprava svěřenských fondů zná kromě zakladatele jen jednu osobu, která ovlivňuje fungování fondu, a tím je svěřenský správce. Správců musí být vícero, pokud je jedním z nich zakladatel nebo obmyšlený. Fundace jakožto právnické osoby mají orgány. Minimální počet členů ve statutárním orgánu je tři. Fundace překračující zákonem stanovené hranice nebo stanovující tak dobrovolně mají navíc kontrolní orgán, který čítá rovněž minimálně tři členy. Angažovanost a dohled zakladatele po dobu trvání svěřenského fondu nebo fundace je v obou případech možná. U fundací zákon nezakazuje členství zakladatele ve správní radě i dozorčí radě. Zakladatel může dohlížet na svěřenský fond z pozice svěřenského správce za předpokladu, že roli správce vykonává ještě třetí osoba, která není zakladatelem ani obmyšleným. Touto podmínkou se svěřenské fondy zlehka přibližují fundacím, kde správní i dozorčí rada musí mít minimálně tři členy, a tím pádem zakladatel nemůže svou vůli v radě vykonávat samostatně bez souhlasu dalších osob. Členem orgánu fundace může být i právnická osoba, kdežto u svěřenských fondů je tato možnost povolena jen v případě fondů, které se klasifikují jako investiční společnosti podle ZISIF. Fundace se tedy z tohoto hlediska mohou jevit jako vhodnější institut pro uspořádání, ve kterých ve fundace využita jako prostředek ke správě a distribuci rodinného majetku v početné a široce větvené rodině. Ve správní radě tak může být zastoupeno více členů rodiny a rozhodování o fungování fundace může být spravedlivější a zohledňovat zájmy co nejvíce členů rodiny. Zároveň je třeba zmínit, že zákon v případě svěřenských fondů nelimituje maximální počet svěřenských správců, je tedy možné zástupce početné rodiny obsadit do rolí svěřenských správců.

Odlišnosti v oblasti osob správců se promítají i do daňové roviny. Za činnosti správců – ať už v pozici svěřenského správce nebo člena správní rady fundace – jim náleží odpovídající odměna. Na příjmy svěřenského správce je pohlíženo jako na příjmy ze samostatné činnosti. Pro SF tedy nevzniká povinnost z této odměny odvádět zálohovou

nebo srážkovou daň, ani pojistné na sociální a zdravotní pojištění. Svěřenský fond je tedy může ve srovnání s fundacemi jevit jako jednodušší varianta. Příjmy členů orgánů fundace jsou totiž jako všechny jiné příjmy členů orgánů právnických osob klasifikovány jako příjem ze závislé činnosti a podléhají všem povinným odvodům.

Zřízení svěřenských fondů a rodinných fundací představuje náklady ve srovnatelné výši jako tomu je u obchodních společností, jelikož jejich založení neobnáší žádné nadstandartní úkony. Tyto náklady mohou stoupat, pokud je svěřenský fond nebo fundace začleněna do holdingové struktury, jejíž plánování vyžaduje odborný dohled.

### **2. 1. 3 Mezigenerační převod majetku**

Svěřenské fondy a fundace hrají významnou roli i jako alternativa dědického řízení, která nabízí zpravidla jasnější a rychlejší vypořádání nebo ochranu před dopady sporů mezi dědici. Dědické řízení nemá jasně ohraničený průběh, může se tak stát, že se doba jeho trvání protáhne na neúnosnou míru a vzhledem k tomu, že k převodu majetku, který je předmětem řízení, dojde až po ukončení samotného řízení, se může stát, že dědicové zůstanou po nějakou dobu nezaopatření. Nejsnáze je tato nevýhoda představitelná v případě nečekaného úmrtí hlavního živatele rodiny, který byl jediným majitelem domu, ve kterém žila celá rodina. Pokud dědické řízení trvá delší dobu, může se rodina ocitnout bez materiální podpory. Při založení svěřenského fondu i fundace dojde k odstřížení vlastnických práv od zakladatele a při správném vymezení podmínek plnění ve statutu už se tedy další osud majetku neodvíjí od života zakladatele. To znamená, že i pokud zakladatel zemře, svěřenský fond i fundace může bez problémů fungovat dál a rodina z něj nadále může čerpat výhody. Zároveň při převodu majetku prostřednictvím svěřenského fondu lze „přeskočit“ jednu generaci, např. při transferu majetku z otce přímo na vnuka, a vynechat tak z jakýchkoliv osobních důvodů celý jeden stupeň, který by v případě dědického řízení byl neopomenutelným dědicem, jemuž ze zákona náleží z pozůstalosti povinný díl.

Zároveň je však třeba vzít v potaz, pro kolik generací však zakladatel majetek zamýšlí. V případě svěřenského fondu je totiž jeho doba existence omezená, OZ povoluje maximálně sto let. Pokud by tedy zakladatel plánoval majetek předávat přes více než dvě generace, nebo majetek vyčlenil jen za účelem jeho ochrany a beneficiům by plynula

výhoda z jeho bezplatného využívání, není takové řešení využitelné v časovém horizontu delším než sto let. Oproti tomu existence fundace není nijak časově omezená.

#### **2. 1. 4 Transparentnost**

Před uvedením v účinnost ZESM svěřenské fondy nabízely větší míru anonymity oproti rodinným fundacím, neboť ve veřejném rejstříku musely být uváděny údaje pouze o svěřenském správci a nikoliv skutečném majiteli. Za skutečného majitele se nově podle ZESM považuje zakladatel, obmyšlený, svěřenský správce nebo každá fyzická osoba, v jejímž hlavním zájmu bylo právní uspořádání zřízeno. Zveřejňování údajů o zakladateli nadace a nadačního fondu ustanovuje již přímo ZVeřRej. Jistou vyšší míru soukromí však svěřenské fondy stejně jako rodinné fundace nadále poskytují. Jde o výhodu plynoucí ze samotného oddělení právního vlastnictví a ekonomického prospěchu, které oba instrumenty přinášejí. Plnění beneficentům se odehrává na základě statutu, který je stále naprosto soukromým dokumentem, tudíž se nemůže stát, že by nezúčastněná osoba věděla, komu, v jaké výši a na základě jakých podmínek je plnění poskytováno.

#### **2. 1. 5 Účetní aspekty**

Rozdílem ryze účetním je skladba vlastního kapitálu všech porovnávaných institutů. Svěřenské fondy ze své podstaty nevytvářejí základní kapitál, jelikož nejsou obchodní korporací. Těm výhradně dovoluje vyhláška 500/2002 Sb. účtovat o základním kapitálu. Vyčlenění majetku do svěřenského fondu se na straně pasiv projeví v Ostatních kapitálových fondech. V případě fundací se z právního hlediska odděluje označení vkládaného majetku – nadace jej souhrnně pojmenovávají jako nadační jistina, pro nadační fondy tato specifikace naplatí. Současně vzhledem k tomu, že fundace účtují podle vyhlášky 504/2002 Sb., účty vlastního kapitálu jsou zahrnuty v účtové třídě 9. I v tomto směru může být zajištění účetnictví fundací o něco málo náročnější než u svěřenských fondů, protože účetnictví neziskových organizací podle vyhlášky 504/2002 Sb. se nevěnuje tolik odborníků jako účetnictví podle vyhlášky 500/2002 Sb.

#### **2. 1. 6 Daňové aspekty**

Svěřenské fondy a rodinné fundace nelze vnímat jako optimalizační nástroj pro daňové účely. Daňové podmínky obou forem předání majetku neposkytují žádné nadstandardní

výhody, ani není známa situace, kdy by svěřenský fond nebo rodinná fundace mohl sloužit ke zneužití práva, čili čerpání takových daňových výhod, které zákonodárce nepředpokládal. Obě podoby mohou být nástrojem k rozmělnění podnikatelského rizika, pokud jsou v obchodní struktuře správně implementovány. Např. společník nebo jednatel v obchodní korporaci (často ne jedné) vstupuje do určitých podnikatelských rizik, která může, ale nemusí předvídat. Zákon proto umožňuje chránit vlastní majetek pro osobní účely nebo ve prospěch dalších generací před nepříznivými vnějšími vlivy nebo dokonce i před vlastními ekonomicky nepříznivými rozhodnutími. Daňová neutralita u obou možností znamená takovou právní úpravu, která držbu a distribuci rodinného majetku zdaňuje stejně, jako by tomu je u jiných forem uspořádání majetku. Nelze mluvit ani o daňové výhodě jedné ze srovnávaných forem oproti té druhé, ZDP je v tomto ohledu důsledný a staví oba instituty na roveň. V obou případech platí fikce přednosti plnění ze zisku. Znamená to, že pokud dochází k plnění z majetku beneficentovi dle statutu nebo nadační listiny, je třeba vypočítat daň v takové výši, jako by nejdříve bylo plněno z vygenerovaného zisku. Stejně tak vklad do svěřenského fondu i fundace je plněním osvobozeným od daně z příjmů. Obě varianty nabízí i shodnou možnost osvobození příjmů z podílů v obchodních korporacích. Pokud fond nebo fundace drží podíl v obchodní společnosti alespoň 10 % po dobu delší než 12 měsíců, je možné výplaty podílu na zisku nebo dividendy osvobodit od daně z příjmů právnických osob na základě § 19 ZDP. Shodné daňové konsekvence u obou možností má i plnění beneficentům z majetku. Pokud byl majetek do fondu/fundace byl vyčleněn osobou v přímé nebo vedlejší linii, je tento příjem osvobozen podle § 10 ZDP. Odlišná je právní úprava osvobození dědictvím prostřednictvím svěřenských fondů a fundací. Ustanovení § 4a písm. b) a v § 19b odst. 2 písm. a) ZDP umožňuje osvobodit bezúplatný příjem obmyšleného z majetku, který byl do svěřenského fondu vyčleněn nebo zvýšen pořizováním pro případ smrti. O plnění z majetku z fundace zřízené pořizováním pro případ smrti se v ZDP nehovoří.

ZDP dále explicitně povoluje osvobození bezúplatného příjmu obmyšleného ze svěřenského fondu ve formě majetkového prospěchu vydlužitele při bezúročném zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce nebo výprosníka při výprose, pokud majetek, ze kterého příjmy plynou, do svěřenského fondu vyčlenil obmyšlený sám nebo jeho příbuzný v přímé i vedlejší linii nebo osoba, se kterou žil alespoň jeden rok před nabytím bezúplatného

příjmu ve společně hospodařící domácnosti. OZ jako výpůjčku vnímá přenechání nezužitelné věci a umožnění jejího bezplatného dočasného užívání. Znamená to tedy, že bezúplatný příjem, který plyne obmyšlenému z toho, že je mu umožněno bezplatně obývat nemovitost vyčleněnou do svěřenského fondu, nebo z toho, že může bezplatně využívat věc movitou vyčleněnou do svěřenského fondu, je osvobozený. Ustanovení § 4a písm. m), kde je toto osvobození zakotveno, dále povoluje osvobodit příjem při bezúročném zápůjčce, výpůjčce nebo výprose, pokud úhrn majetkových prospěchů za zdaňovací období nepřesáhne částku 100 000 Kč. Zde nemusí být splněna podmínka, že jde o příjem obmyšleného ze svěřenského fondu. Pokud by tedy stejná situace – bezplatné přenechání věci k užívání beneficiantovi – nastala v případě rodinné fundace, lze osvobození aplikovat jen za předpokladu, že by měsíční bezúplatný příjem beneficianta byl nižší než cca 8 300 Kč ( $100\,000\text{ Kč} : 12\text{ měsíci} = 8\,333,33\text{ Kč}$ ). Hodnota takového bezúplatného příjmu v podobě nepeněžního plnění se stanovuje dle § 3 odst. 3 ZDP, tedy podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku, nebo jako pětinasobek hodnoty ročního plnění, pokud jde o pravidelný, opakující se příjem po dobu neurčitou, po dobu života člověka nebo po dobu alespoň 5 let [45].

Naopak jako nevýhoda z daňového hlediska může být vnímána relativně krátká doba existence v českém právním řádu a s tím spojená mnohdy nejednoznačná úprava, stejně jako chybějící zkušenosti a zvyklosti vyplývající ze soudních rozhodnutí nebo daňových kontrol.

Jako nedostatečně konkrétní a dosud neprozkoumaná může být vnímána i právní úprava daňových dopadů situace, kdy se obmyšlený vzdá práva na plnění z fondu nebo fundace. V obou institutech sice může být zakladatel zároveň beneficiantem, ale ne vždy je tomu tak. Může nastat situace, kdy zakladatel sám beneficiantem není, a všichni ostatní beneficianti se práva na plnění vzdají. Potom dle zákona plnění přechází zpět na zakladatele, pokud je stále naživu. V případě osvobození příjmů ze svěřenského fondu nebo rodinné fundace ZDP explicitně hovoří o příjmech obmyšleného (při splnění dalších podmínek, viz výše). Lze tedy předpokládat, že pro osvobození příjmů ze svěřenského fondu nebo rodinné fundace zakladatele, který podle statutu není zároveň obmyšleným, neexistuje v ZDP příslušné ustanovení. Nastala by tedy situace, kdy by zakladatel musel zdanit příjmy z vlastního majetku, které vyčlenil k jiným účelům, které ale na základě neočekávaných událostí nebylo možné naplnit [41].

Odlišnost mezi srovnávanými instituty lze spatřovat i v konkretizaci mezinárodního postavení. Nadace a nadační fondy zřízené ku prospěchu jejich zakladatele nebo osob jemu blízkých nejsou ve světovém měřítku ničím neobvyklým. Zahraniční nadaci s takovým účelem můžeme tedy považovat za rodinnou fundaci i pro účely českého ZDP. U svěřenských fondů aplikaci takového postupu zabraňuje česká právní úprava tohoto institutu, která se částečně liší od úpravy anglosaského trustu, který je zaveden v mnoha státech Evropské unie. Český OZ poměrně explicitně stanovuje rozhodující právní znaky, které svěřenský fond definují. Trustům, fungujícím podle anglosaského modelu, je ponechána větší smluvní volnost. Pro většinu zahraničních trustů platí, že stojí jako složité majetkové vztahy zahrnující vlastnictví majetku jako absolutní právo. Tato problematika byla rozebrána na jednáních Koordinačního výboru a popsána ve stanoviscích KOOV 421/26.02.14 a 588/24.11.21. Příspěvky si kladou za cíl ustanovit srovnávací kritéria, při kterých by zahraniční trust mohl být pokládán za svěřenský fond především pro účely českého ZDP. Bylo vyjmenováno šest podmínek:

- je vytvořena vyčleněním majetku zakladatele tak, že majetek je svěřen správcí k určitému účelu smlouvou, nebo pořízením pro případ smrti,
- její správce majetek drží a spravuje, vykonává vlastnická práva k majetku vlastním jménem a na účet jednotky, vede účetnictví zahraniční jednotky,
- její majetek není ani vlastnictvím správce, ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím obmyšleného,
- nemá právní osobnost (právní subjektivita),
- 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,
- zisk ze zhodnocení majetku i výplata obmyšlenému je zdanitelným příjmem podle právní úpravy státu, v němž je rezidentem [46; 47].

Vlivem specifické formulace a nutnosti splnění všech výše uvedených kritérií je velice obtížné, aby zahraniční subjekt typu trustu status svěřenského fondu podle OZ, resp. ZDP, naplnil. Odborná komunita se dosud s trustem, který by mohl být srovnatelný českému svěřenskému fondu, nesešla. Ve strukturách, které obsahují různé zahraniční subjekty, je kvůli tomu obtížné správně aplikovat smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.



## 2. 1. 7 Shrnutí

Při porovnávání klíčových znaků svěřenských fondů a rodinných fundací byly sledovány základní kategorie, kterými jsou právní podstata obou institutů, postup jejich správy plynoucí z této podstaty, možnosti jejich využití a účetní a daňová specifika vyplývající z právní úpravy.

Pro svěřenské fondy a rodinné fundace je hlavním společným prvkem princip, na kterém stojí, tj. oddělení vlastnictví od prospěchu a s ním související ochrana majetku před vnějšími vlivy, podnikatelskými riziky nebo komplikovaným rodinným vypořádáním majetku.

Základním odlišujícím faktorem je absence právní osobnosti u svěřenských fondů, která má kromě dalšího dopad na určení sídla a místně příslušného finančního úřadu. Rozdílná je dále zákonná úprava možností změn zakladatelského dokumentu. V případě rodinných fundací je taková změna realizovatelná prostřednictvím rozhodnutí orgánů, kdežto u svěřenských fondů pouze na základě soudního rozhodnutí po splnění dalších podmínek. Zmiňované orgány zároveň představují další odlišující prvek. Jediným orgánem svěřenského fondu je svěřenský správce, příp. více svěřenských správců (zejm. pokud je sám zakladatel zároveň správcem). Rodinná fundace má minimálně tříčlennou správní radu, pokud překročí zákonné podmínky, musí ustanovit i dozorčí radu.

Oba instituty představují nástroj pro mezigenerační převod majetku a je důležité určit, mezi kolika generacemi má být převod zajištěn. Existence svěřenských fondů je totiž zákonem omezena na 100 let, fundace mohou existovat neomezeně. Pokud by tedy převod majetku byl plánován v rámci několika generací, je možné, že doba trvání svěřenského fondu nebude k naplnění tohoto záměru dostačovat.

Instituty jsou zohledněny i v ZoÚ, který oba vnímá jako účetní jednotky. Svěřenské fondy, stejně jako obchodní korporace, účtují podle vyhlášky 500/2002 Sb., na rozdíl od rodinných fundací, které se jakožto účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, řídí vyhláškou 504/2002 Sb. V rámci účetnictví vyvstává další specifikum svěřenských fondů, kterým je neexistence základního kapitálu, jelikož vyčlenění majetku do svěřenského fondu nenaplnňuje znaky tvorby základního kapitálu dle vyhlášky 500/2002 Sb.

ZDP ke svěřenským fondům i rodinným fundacím přistupuje v zásadě shodně a zajišťuje jim daňovou neutralitu. Jediný rozdíl lze spatřit v možnosti osvobození bezúplatného příjmu při bezúročném zápůjčce, výpůjčce nebo výprose obmyšleného, plynoucího ze svěřenského fondu. V případě stejného příjmu plynoucího z rodinné fundace lze takový příjem osvobodit, pouze pokud jeho výše nepřesáhne částku 100 000 Kč za zdaňovací období.

**Tabulka 4: Rozdíly v právní úpravě svěřenských fondů a rodinných fundací**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

	<b>Svěřenské fondy</b>	<b>Rodinné fundace</b>
<b>Právní osobnost</b>	Ne	Ano
<b>Sídlo</b>	Ne	Ano
<b>Finanční úřad</b>	Pro Prahu 7	Podle sídla
<b>Změna zakladatelského dokumentu</b>	Rozhodnutím soudu	Rozhodnutí orgánů
<b>Orgány</b>	Jen svěřenský správce	Správní rada, potenciálně dozorčí rada
<b>Právnícká osoba členem orgánu</b>	Ne	Ano
<b>Zakladatel/beneficiet členem statutárního orgánu</b>	Musí být alespoň jeden neustranný správce	Ano
<b>Doba trvání</b>	Omezené – max. 100 let	Neomezené
<b>Účetnictví</b>	Vyhláška 500/2022 Sb.	Vyhláška 504/2002 Sb.
<b>Základní kapitál</b>	Nevytváří	Nadační jmění
<b>Bezúplatný příjem obmyšleného ze zápůjčky, výpůjčky a výprosy</b>	Osvobozen	Osvobozen do 100 000 Kč ročně

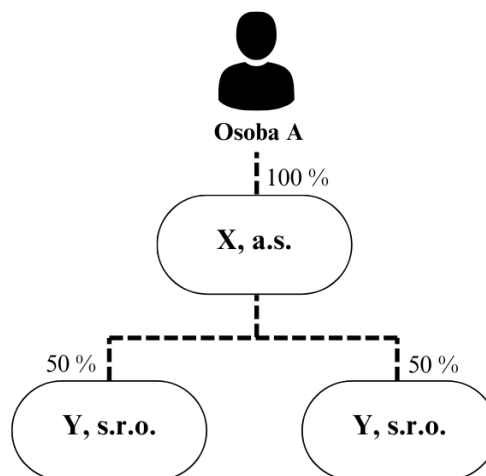
### 3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Návrhová část této diplomové práce se zabývá prozkoumáním majetkového uspořádání skupiny společností s perspektivou zapojení svěřenského fondu nebo rodinné fundace do této struktury. Součástí bude zhodnocení, který ze dvou zkoumaných institutů je pro danou situaci vhodnější. Cílem je popsat situace, které by vznikem nové struktury mohly nastat, zvážit jejich daňové dopady a posoudit výhodnost pro zakladatele a beneficienty.

#### 3.1 Popis současné situace

Osoba A je zakladatelem obchodní společnosti X, a.s., kde vlastní 100 % akcií od roku 2015. Společnost X, a.s. je jediným společníkem ve společnostech Y, s.r.o. a Z, s.r.o. Osoba si přeje optimalizovat současnou obchodní strukturu s cíli:

- umožnit další obchodní rozvoj skupiny,
- snížit podnikatelská rizika, spočívající v oddělení budoucího ekonomického rozvoje od již vygenerovaného majetku firmami X, Y a Z a od osobního jmění podnikatele,
- zjednodušit distribuci majetku mezi členy rodiny zakladatele při případném prodeji celé skupiny v budoucnu a omezit případné vznikuvší spory mezi rodinnými příslušníky.

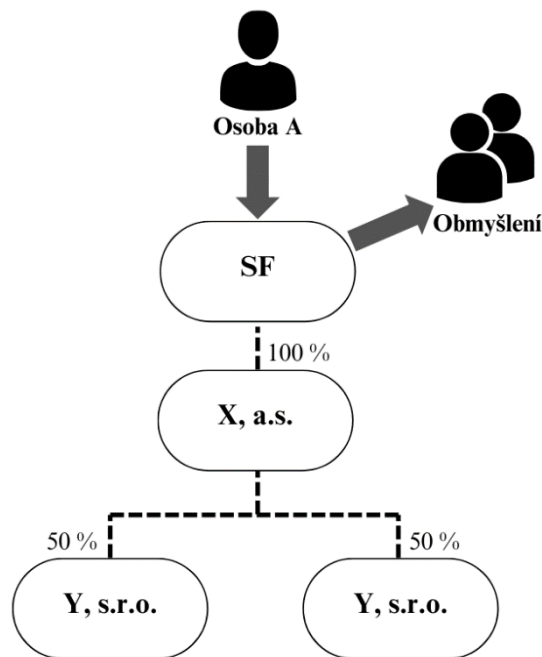


Obrázek 2: Schéma současných vztahů

### 3.2 Návrh struktury

Zakladatel disponuje kromě obchodních podílů i osobním majetkem (nemovitým), který si přeje zabezpečit před riziky plynoucími z vlastní ekonomické aktivity. Zároveň má rodinu, která jednu z nemovitostí obývá. Zakladatel také přemýšlí nad budoucím vypořádáním majetku. Záměrem je v budoucnu předat vedení společnosti X, a.s. potomkům. Může však nastat situace, kdy ani jeden z potomků neprojeví zájem nebo nebude vykazovat adekvátní schopnosti pro řízení obchodní struktury. I v takovém případě chce zakladatel zajistit majetkový prospěch potomků z výnosů prodeje firmy. V době, kdy už by sám zakladatel nechtěl společnosti vést a ani jedno z dětí by neprojeвило zájem vedení převzít, došlo by k prodeji akcií třetí osobě. Výnosy z takového prodeje by náležely dětem jako forma dědictví.

Vzhledem k rodinným poměrům se navrhuje, aby restrukturalizace proběhla vytvořením svěřenského fondu (dále jen „SF“), kam osoba A vyčlení všechny držené akcie a dále rodinný majetek. Institut lépe zohledňuje záměry zakladatele a pro danou situaci se jeví jako jednodušší, a to zejména kvůli možnosti osvobození bezúplatného příjmu obmyšlených v podobě bezúplatného užívání majetku vyčleněného do fondu (§ 4a písm. m) bod 3 ZDP). Pokud by byla jako prostředek ochrany majetku zvolena rodinná fundace, osvobození by se dalo aplikovat, pouze pokud by příjem nepřevýšil 100 000 Kč za zdaňovací období. To se, vzhledem k tomu, že jde o rodinný dům, nepředpokládá. Institut svěřenského fondu se jeví jako vhodnější varianta dále z toho důvodu, že rodina zakladatele není široká a je proto jednodušší, aby byl majetek spravován maximálně dvěma správci, než tříčlennou správní radou v případě rodinné fundace.



**Obrázek 3: Schéma nové struktury**

SF bude založen jako soukromý, zřízený na dobu neurčitou. Zakladatel sám sebe určuje jako jednoho z obmyšlených, společně se svou ženou (osoba B) a dvěma dětmi (osoby C a D). Po vzniku fondu budou tedy čtyři obmyšlení. Další obmyšlení jsou určeni popisem a podmínkou. Musí jít o děti, vnoučata, pravnoučata, atd., dětí zakladatele. Správcem fondu bude sám zakladatel. § 1454 OZ toto umožňuje za podmínky, že správcem bude i nestranná osoba, která není zakladatelem ani obmyšleným.

### 3.3 Dotčený majetek

Zakladatel chce do SF vyčlenit následující aktiva:

- 100 ks akcií společnosti X, a.s.,
- pohledávku za společností X, a.s., z titulu zápůjčky, v hodnotě 3 500 tis. Kč,
- rodinný dům se zahradou, určený obmyšleným k užívání,
- bytový prostor určený k pronájmu,
- peněžní prostředky na běžném účtu, určené k zajištění začátku fungování SF.

Pohledávka, nemovitosti i peněžní prostředky budou vyčleněny do SF při jeho založení. V případě akcií lze zvážit různé způsoby jejich převodu do SF. Nabízí se akcie do SF prodat nebo je stejně jako ostatní majetek do SF vyčlenit. Každá z variant bude mít různé daňové dopady.

## 1) Prodej akcií do SF

Prodej akcií by byl realizován za tržní cenu, v ideálním případě stanovenou znalcem. Jde o transakci mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 ZDP a převody by proto měly být stanoveny v ceně obvyklé. Při prodeji vzniká zakladateli pohledávka za SF, která může být splácena po libovolně dlouhé období. Lze aplikovat osvobození příjmu, pokud prodávající akcie držel alespoň 3 roky. Pokud by tato podmínka splněna nebyla, proti příjmu je možné uplatnit výdaje ve výši daňové nabývací ceny akcií. Rozdíl bude zdaněn 15, resp. 23 %. Vzhledem k tomu, že zakladatel je vlastníkem akcií od roku 2015, bude příjem osvobozen. S tím souvisí oznamovací povinnost osvobozeného příjmu, který přesáhne hranici 5 mil. Kč.

Na straně SF vzniká závazek vůči zakladateli, o pořízení akcií je účtováno v ceně pořízení (na základě znaleckého posudku), která zároveň představuje i daňovou nabývací cenu.

U této varianty se nabízí riziko přezkumu ze strany finančního úřadu, zda nedošlo ke krácení daně z dividend.

Svěřenské fondy často bývají využívány k mezigeneračnímu převodu majetku a zachování celistvosti podílů ve firmě. Pokud by zakladatel chtěl svěřenský fond využít tímto způsobem a jeho záměrem by bylo výnosy z prodeje akcií převést na obmyšlené, kterými budou jeho potomci, může pohledávku postoupit na své potomky. Těm potom bude náležet plnění ze zpeněžení akcií.

## 2) Vklad akcií do SF

Pokud by zakladatel akcie společnost X, a.s. vyčlenil do SF při jeho vzniku, jejich ocenění je nutné provést na základě znaleckého posudku. Problematickou u této varianty může být skutečnost, že ZDP nestanovuje výši nabývací ceny u příjemce vkladu. Tato problematika byla předmětem jednání Koordinačního výboru 573/24.03.21 z 26. 1. 2022, na kterém byl ustanoven závěr, že při nakládání s cennými papíry bude jejich nabyvatel uplatňovat jako daňově uznatelný výdaj podle příslušných ustanovení ZDP, jako jsou např. § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, § 24 odst. 11 ZDP [48].

U této varianty nevzniká pohledávka zakladatele za SF, ani oznamovací povinnost osvobozeného příjmu. Plnění obmyšleným bude vypláceno ze zpeněžení akcií, tedy půjde o plnění ze zisku.

Pro účely této práce byla zvolena varianta vkladu akcií do SF. Obě varianty nabízejí rovnocenné daňové zatížení, možnost podíly do SF prodat při tom představuje navíc oznamovací povinnost osvobozeného příjmu a může znamenat prověření ze strany finančního úřadu ohledně krácení srážkové daně z dividend.

U vyčleněného majetku je potřeba určit daňovou i účetní pořizovací cenu. Nejjednodušší je určení této ceny u vyčleněných peněžních prostředků na bankovním účtu, jejich ocenění je rovno jmenovité hodnotě peněz, pro účely daňové i účetní pořizovací ceny. Hodnota akcií a pohledávky z titulu zápůjčky bude stanovena jako jejich jmenovitá hodnota podle § 25 odst. 1 písm. e) a g) ZoÚ. Na vyčlenění nemovitého majetku do SF je pohlíženo jako na bezúplatný převod majetku, jehož účetní pořizovací cena se stanovuje reprodukční pořizovací cenou podle § 25 odst. 1 písm. l) ZoÚ, resp. tržní cenou v okamžiku převodu. Cenu je možné určit na základě zákona o oceňování nebo znaleckým posudkem. Zvolená metoda musí odpovídat hodnotě majetku, tzn., že hodnota majetku není očividně výrazně nižší, než by bylo možné majetek pořídit. Vzhledem k významnosti obou nemovitostí by měly být oceněny znaleckým posudkem. Daňové vstupní ceny vyčleněných nemovitostí se budou lišit. Bytové prostory vlastnil zakladatel již od roku 2018, zároveň je od této doby pronajímal a pro účely stanovení daně z příjmů fyzických osob proti příjmům z pronájmu těchto prostor uplatňoval výdaje ve skutečné výši, do kterých zahrnoval i odpisy bytu. Daňová vstupní cena pro SF bude tedy rovna daňové zůstatkové ceně u zakladatele. Rodinný dům nikdy odepisován u zakladatele nebyl, jeho daňová pořizovací cena se tedy bude rovnat jeho tržní hodnotě v okamžiku vkladu.

Vzhledem ke spekulativnímu charakteru návrhové části této práce nedošlo k faktickému ocenění nemovitostí znalcem, jako by bylo učiněno při reálném vzniku SF. Pro účely sestavení zahajovací rozvahy jsou proto uvažovány orientační částky.

**Tabulka 5: Bilanční suma SF (v tis. Kč)**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>51 510</b>	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>51 510</b>
B. Stálá aktiva	51 500	A. Vlastní kapitál	51 510
B. II. Dlouhodobý hmotný majetek	38 000	A. II. Ážio a kapitálové fondy	51 510
B. II. 1 Pozemky a stavby	38 000	<i>A. II. 2. 1 Ostatní kapitálové fondy</i>	<i>51 510</i>
<i>B. II. 1. 1 Pozemky</i>	<i>8 000</i>		
<i>B. II. 1. 2 Stavby</i>	<i>30 000</i>		
B. III. Dlouhodobý finanční majetek	13 500		
<i>B. III. 1 Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba</i>	<i>10 000</i>		
<i>B. III. 2 Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba</i>	<i>3 500</i>		
C. Oběžná aktiva	10		
C. IV. Peněžní prostředky	10		
C. IV. 2 Peněžní prostředky na účtech	10		

Zakladatel plánuje do SF vyčlenit rodinný dům s pozemkem, dům bude pro ilustrační účely oceněn hodnotou 20 mil. Kč, pozemek 8 mil. Kč. Vyčleněn bude i bytový prostor v ceně 10 mil. Kč. Bytový prostor byl před vyčleněním v soukromém majetku zakladatele, který jej pronajímal a inkasoval příjmy podle § 9 ZDP. Proti těmto příjmům uplatňoval skutečné výdaje v podobě nákladů na údržbu a daňových odpisů. SF bude tedy pokračovat v odepisování nemovitosti podle původního odpisového plánu. Společně s nemovitostmi bude do fondu vyčleněna půjčka ve výši 3,5 mil. Kč a peněžní prostředky na bankovním účtu ve výši 10 tis. Kč. Tento vyčleněný majetek tvoří v sumě



41,51 mil. Kč ostatní kapitálový fond SF. Akcie společnost X, a.s. budou do SF zakladatelem prodány, bude tedy evidován závazek v odpovídající výši.

Vyčlenění majetku do SF zakladatelem se řídí § 21f odst. 1 ZDP. Toto ustanovení na vyčlenění majetku hledí jako na vklad do obchodní korporace pro daňové účely. To znamená, že tento převod majetku nepředstavuje pro SF zdanitelný příjem.

### **3.4 Plnění ze SF**

Pro stanovení plnění obmyšleným ze svěřenského fondu je třeba stanovit způsoby plnění. Je možné plnit z majetku fondu nebo z plodů a užitků. Plnění ze SF bude definováno v těchto kategoriích:

- bezplatné užívání rodinného domu se zahradou (plnění z užitků),
- plnění ze zisku SF z pronájmu bytového prostoru (plnění z užitků),
- plnění z výnosů SF z podílů na zisku společnosti X, a.s. (plnění z užitků),
- plnění z výnosových úroků SF plynoucích z poskytnuté zápůjčky společnosti X, a.s. (plnění z užitků),
- plnění z prodeje akcií společnosti X, a.s. (plnění z užitků),
- plnění ze splátek zápůjčky poskytnuté do společnosti X, a.s. (plnění z majetku),
- plnění z rodinného domu (plnění z majetku),
- plnění z bytového prostoru (plnění z majetku).

**Tabulka 6: Určení plnění ze SF**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

	<b>Osoba A (zakladatel)</b>	<b>Osoba B (žena zakladatele)</b>	<b>Osoba C (dítě zakladatele)</b>	<b>Osoba D (dítě zakladatele)</b>	<b>Osoby další (děti C, D)</b>
<b>Užívání domu</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO
<b>Zisk z pronájmu bytu</b>	ANO	NE (ano po smrti A)	NE (ano po smrti B)	NE (ano po smrti B)	NE (ano po smrti C, D)
<b>Podíly na zisku spol. X</b>	ANO	NE (ano po smrti A)	NE (ano po smrti B)	NE (ano po smrti B)	NE (ano po smrti C, D)
<b>Výnosové úroky</b>	ANO	NE (ano po smrti A)	NE (ano po smrti B)	NE (ano po smrti B)	NE (ano po smrti C, D)
<b>Prodej akcií</b>	NE	NE	ANO	ANO	NE (ano po smrti C, D)
<b>Splátky půjčky</b>	ANO	NE (ano po smrti A)	NE (ano po smrti B)	NE (ano po smrti B)	NE (ano po smrti C, D)
<b>Rodinný dům</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	NE (ano po smrti C, D)
<b>Bytový prostor</b>	ANO	ANO	ANO	ANO	NE (ano po smrti C, D)

K plnění ve formě možnosti bezplatně obývat rodinný dům se zahradou jsou oprávněni všichni aktuálně žijící obmyšlení. Na toto plnění mají právo i obmyšlení, kteří se v době vzniku ještě nenarodili, a jejich status obmyšleného je ve statutu definován podmínkou, že jde o děti dětí zakladatele. SF s obmyšlenými uzavře smlouvu o výpůjčce, jejímž předmětem bude bezplatné přenechání k užívání rodinného domu obmyšleným. Další majetek (byt, podíly a zápůjčka) byly do SF vyčleněny z osobního vlastnictví zakladatele, který si tím pádem nárok na přednostní čerpání užítka přeje zachovat. Za svého života je tedy zakladatel jediným obmyšleným, kterému je plněno ze zisků z pronájmu bytu, z podílů na zisku společnosti X, a.s. a z výnosových úroků z poskytnuté zápůjčky. Samotné splácení zápůjčky je de facto navrácením poskytnutých peněžních prostředků zakladatele, je proto pochopitelné, že i v tomto případě chce být jediným obmyšleným. Pouze v případě, že by zakladatel sám nemohl být obmyšleným, např. z důvodu úmrtí, stane se obmyšleným osoba B. Pokud by ani osoba B nemohla být obmyšleným, stávají se jimi osoby C a D, kterým se plnění rozdělí rovným dílem. Pokud by jedna z osob C a D (nebo obě) nemohly být obmyšlenými, stávají se jimi jejich děti. Plnění se rozdělí rovným dílem z podílu plnění, který by připadl jejich rodiči. K plnění z majetku dochází při zániku SF. Rozdělí se rovným dílem mezi oprávněné obmyšlené. K plnění ze zisku z prodeje akcií dochází pouze tehdy, pokud ani jeden z potomků nebude chtít převzít vedení společnosti X, a.s. a zároveň sám zakladatel už se na jejím vedení nebude chtít podílet. Akcie se zpeněží a výnosy se distribuují obmyšleným rovným dílem.

### **3.5 Vznik SF**

SF vzniká zápisem do Evidence svěrenských fondů. Tento den tedy značí zahájení existence SF a s ním spojené zahájení vedení účetnictví. Souvztažně se vznikem SF vyvstávají i registrační povinnosti fondu k dani z příjmů. K převodu vlastnických práv k nemovitým věcem, které jsou do SF vyčleňovány, dojde až na základě vkladu do katastru nemovitostí, kde svěrenský správce a zakladatel musí předložit výpis z evidence svěrenských fondů, smlouvu o správě a statut fondu. Současně s převodem vlastnictví je pro účely účetnictví nutné nemovitosti ocenit znaleckým posudkem. Převod akcií na jméno se provádí prostřednictvím rubopisu nebo indosamentu a smlouvou k okamžiku jeho předání.

Zahájení vedení účetnictví se tedy odvíjí ode dne vzniku fondu. Jak již bylo výše zmíněno, specifický typ operace, kterým je vyčlenění nemovitostí na základě předložení výpisu z evidence svěřenských fondů, neumožňuje v zahajovací rozvaze vykázat majetek podle jeho skutkové podstaty, tedy jako stálé aktivum. Jelikož fond musí nejdříve vzniknout a až následně lze převést vlastnická práva, musí se hodnota majetku vykázat jako pohledávka za zakladatelem. V případě převodu cenných papírů lze změnu uskutečnit současně se vznikem SF. Ke změně věřitele v případě zápůjčky je třeba souhlas obou stran, což v takovéto situaci není problémem, je tedy možné pohledávku vykázat již v zahajovací rozvaze.

**Tabulka 7: Zahajovací rozvaha SF (v tis. Kč)**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>51 510</b>	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>51 510</b>
B. Stálá aktiva	13 500	A. Vlastní kapitál	51 510
B. III. Dlouhodobý finanční majetek	13 500	A. II. Ážio a kapitálové fondy	51 510
<i>B. III. 1 Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba</i>	10 000	<i>A. II. 2. 1 Ostatní kapitálové fondy</i>	51 510
<i>B. III. 2 Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba</i>	3 500		
C. Oběžná aktiva	38 000		
C. II. Pohledávky	38 000		
C. II. 2 Krátkodobé pohledávky	38 000		
C. II. 2. 4 Pohledávky - ostatní	38 000		
<i>C. II. 2. 4. 6 Jiné pohledávky</i>	38 000		
C. IV. Peněžní prostředky	10		
<i>C. IV. 2 Peněžní prostředky na účtech</i>	10		

Ihned po vzniku SF by mělo být zahájeno vkladové řízení u nemovitých věcí. Jakmile dojde k převodu vlastnických práv a svěřenský správce převezme správu nad majetkem, dojde k odúčtování pohledávky za zakladatelem a zaúčtování hmotného majetku.

**Tabulka 8: Příklady účetních případů souvisejících se zařazením nemovitosti**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Částka	MD	DAL	Popis
31. 01. 2023	10 000 000,00	21001	378001	Ukončení vkladového řízení u bytu
31. 01. 2023	20 000 000,00	21002	378001	Ukončení vkladového řízení u rodinného domu
31. 01. 2023	8 000 000,00	31002	378001	Ukončení vkladového řízení u pozemku
31. 01. 2023	5 000,00	548001	221001	Náklady na převod vlastnictví

Rozsah sestavované zahajovací rozvahy se odvíjí od velikosti účetní jednotky k datu zahájení vedení účetnictví. Vzhledem k tomu, že svěřenské fondy jsou dle ZoÚ účetními jednotkami, řídí se jejich kategorizace tímto zákonem. Podle § 1e ZoÚ spadá účetní jednotka v prvním období po svém vzniku do takové kategorie účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období. SF chce vyčlenit majetek v celkové hodnotě 51,5 mil. Kč, nebude zaměstnávat žádné zaměstnance a k prvnímu dni účetního období nebude generovat žádné tržby. SF tedy bude mikro účetní jednotkou, jelikož nepřesáhne dvě z hraničních hodnot pro tuto kategorii. Mikro účetní jednotky mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, což znamená, že mohou účtovat jen v jedné účetní knize bez povinnosti vést knihu analytických a podrozvahových účtů, nemusí používat ustanovení § 25 odst. 3, § 26 odst. 3 a § 27 ZoÚ. Zároveň mohou sestavovat rozvalu ve zkráceném rozsahu. Pro účely této práce je však zachován plný rozsah, aby bylo členění majetku lépe čitelné.

V souvislosti se založením fondu nevznikají žádné jiné daňové povinnosti kromě povinnosti registrace. SF se bude týkat jen registrace k daním z příjmů a k dani z nemovitých věcí. Od data vzniku se odvíjí povinnost svěřenského správce registrovat SF k daním z příjmů u Finančního úřadu pro Hlavní město Praha s Územním pracovištěm

pro Prahu 7. Pro tento úkon je stanovena 15ti denní lhůta. K dani z nemovitých věcí se SF musí registrovat u místně příslušného správce daně dle umístění nemovitostí.

SF zamýšlí provozovat ekonomickou činnost v podobě pronájmu bytového prostoru. Tato činnost je dle ZDPH osvobozenou bez nároku na odpočet. Proto by nemělo dojít k registraci k DPH ani tehdy, když by SF překročil roční hranici pro plátcovství DPH.

Do majetku nejsou vyčleňována vozidla, která by byla předmětem silniční daně, nevzniká tedy povinnost registrace k této dani.

Veškerou činnost SF budou vykonávat jeho správci, SF tedy nebude zaměstnávat žádné zaměstnance, a z toho důvodu se ani neregistruje k dani ze závislé činnosti. Očekává se však výplata plnění zatížených srážkovou daní, proto proběhne registrace k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou.

Jakmile je ukončeno vkladové řízení u nemovitých věcí, dojde zároveň s přepisem vlastnických práv k registraci SF k dani z nemovitých věcí u místně příslušného správce daně podle adresy, na které se nemovitosti nacházejí.

### **3.6 Účetní a daňové dopady fungování SF**

SF jakožto účetní jednotka ve vlastním účetnictví zachycuje veškeré výnosy a náklady spojené s fungováním fondu. Jelikož fond sám o sobě nepodniká, ale generuje příjmy z části majetku, je z daňového hlediska třeba rozlišovat náklady spojené se správou a náklady vztahující se k majetku, který generuje zdanitelné příjmy. SF pronajímá bytové prostory, ze kterých plynou výnosy na měsíční bázi. Do hospodářského výsledku je třeba zahrnout náklady ve formě odpisů nemovitosti a další případné náklady na zajištění provozuschopnosti, jako např. náklady na opravy a údržbu. Náklady na energie se u bytového prostoru nepředpokládají z důvodu uzavření smlouvy dodavatele energií přímo s nájemcem. Náklady související s bytovým prostorem je třeba odlišit od nákladů vztahujících se k rodinnému domu. Dům je určen k užívání obmyšlenými a negeneruje žádné příjmy. Proto náklady související s údržbou a znehodnocení domu vyjádřené formou odpisů nelze uznat jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle ZDP. Z účetního hlediska tedy může být vhodné pro odlišení nákladů vztahujících se k těmto dvěma nemovitostem zachycovat na dvou odlišných analytických účtech. V rámci sestavování daňového přiznání bude potřeba základ daně vycházející

z účetního hospodářského výsledku zvýšit o náklady související s rodinným domem. Plán a výpočet účetních odpisů obou nemovitostí počítá s rovnoměrnou dobou odepisování 30 let.

**Tabulka 9: Příklad účetních případů souvisejících s nemovitostmi**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Částka	MD	DAL	Popis
31. 01. 2023	25 000,00	315001	602001	Nájem 01/23
01. 04. 2023	20 000,00	511002	321001	FP za opravu omítky - rodinný dům
01. 08. 2023	5 000,00	511001	321001	FP za opravu myčky - bytový prostor
31. 12. 2023	333 334,00	551001	81001	Odpis bytu roční
31. 12. 2023	666 667,00	551002	81002	Odpis domu roční

Dalším příjmem SF budou výnosy z podílů na zisku společnosti X, a.s. SF je v této společnosti jediným akcionářem. Výkon práv a povinností akcionáře zajišťuje svěřenský správce, který tím pádem i schvaluje účetní závěrku společnosti X, a.s. a rozhoduje o nakládání s výsledkem hospodaření. Za situace, kdy bude rozhodnuto o výplatě podílů na zisku, bude tento převod pro SF představovat výnos z dlouhodobého finančního majetku, zachycený ve prospěch účtu 665. Z daňového hlediska je výplata podílů na zisku výhodná z důvodu možnosti osvobození příjmu u SF z titulu § 19 ZDP. Pro osvobození musí být dceřiná společnost, která podíly vyplácí, musí být daňovým rezidentem České republiky, podíl v ní musí být v minimální výši 10 % a držen alespoň 12 měsíců. Tato poslední podmínka může být splněna až dodatečně a vzhledem k tomu, že akcie byly do SF vyčleněny s cílem dlouhodobé držby, lze příjem z vyplacených podílů na zisku osvobodit už v prvním roce od založení SF.

**Tabulka 10: Příklad účetních případů souvisejících s výplatou podílu na zisku**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Částka	MD	DAL	Popis
01. 05. 2023	1 000 000,00	378001	665001	Výplata podílu na zisku spol. X, a.s. za r. 2022
31. 05. 2023	1 000 000,00	221001	378001	úhrada podílu na zisku

SF bude dále vytvářet příjmy z titulu výnosových úroků ze zápůjčky poskytnuté společností X, a.s. Tato zápůjčka je smluvně úročena sazbou 10 % p.a. Úrok je vyčíslován a hrazen na měsíční bázi. Úrok je vypočten podle následujícího vzorce:

$$\text{úrok} = \frac{\text{výše jistiny} * \text{úroková sazba}}{365} * \text{počet dní za období}$$

**Tabulka 11: Výpočet úroků ze zápůjčky**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Stav zápůjčky k		Výše úroku
01. 01. 2023	3 500 000,00	
31. 01. 2023	3 500 000,00	29 726,03
28. 02. 2023	3 500 000,00	26 849,32
31. 03. 2023	3 500 000,00	29 726,03
30. 04. 2023	3 500 000,00	28 767,12
31. 05. 2023	3 500 000,00	29 726,03
30. 06. 2023	3 500 000,00	28 767,12
31. 07. 2023	3 500 000,00	29 726,03
31. 08. 2023	3 500 000,00	29 726,03
30. 09. 2023	2 500 000,00	20 547,95
31. 10. 2023	2 500 000,00	21 232,88
30. 11. 2023	2 500 000,00	20 547,95
31. 12. 2023	2 500 000,00	21 232,88
Úrok celkem		316 575,34

Výnosové úroky vstupují do obecného základu daně. S těmito příjmy přímo nesouvisí žádné náklady. V případě, že dojde ke vrácení části zápůjčky, sníží se pohledávka na straně aktiv. Z daňového hlediska tedy nepůjde o příjem vstupující do základu daně.

**Tabulka 12: Příklad účetních případů souvisejících se zápůjčkou**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Částka	MD	DAL	Popis
01. 09. 2023	1 000 000,00	221001	378001	Splátka zápůjčky
30. 09. 2023	20 547,95	221001	662001	Úrok 09/23



Ve statutu je stanoveno, že svěřenští správci za svoji činnost budou dostávat odměnu ve výši 20 000 Kč měsíčně. Podle ZDP jde pro správce o příjem ze samostatné činnosti, bude proto ze SF vyplácen v brutto částce. Je zodpovědností správce tento příjem zdanit ve svém daňovém přiznání a odvést z něj pojistné na sociální a zdravotní pojištění. SF bude mít správce dva, roční náklady na správu tedy pro SF budou ve výši 480 000 Kč.

**Tabulka 13: Příklad účetních případů souvisejících s výplatou odměny svěřenskému správci**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Částka	MD	DAL	Popis
31. 01. 2023	20 000,00	518001	321001	Odměna svěřenského správce 01/23
15. 02. 2023	20 000,00	321001	221001	Úhrada odměny

### 3. 6. 1 Výsledek hospodaření a výpočet daně z příjmů právnických osob

**Tabulka 14: Výkaz zisku a ztráty SF (v tis. Kč)**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Označ.	Text	Částka
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	300
A.	Výkonová spotřeba	620
A. 3.	Služby	620
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	1 000
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 000
E. 1. 1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	1 000
*	Provozní výsledek hospodaření	- 1 320
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	1 000
IV. 1	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	1 000
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	317
*	Finanční výsledek hospodaření	1 317

**	Výsledek hospodaření před zdaněním	- 3
L.	Daň z příjmů	0
L. 1.	Daň z příjmů splatná	0
**	Výsledek hospodaření po zdanění	- 3
***	Výsledek hospodaření za účetní období	- 3
*	Čistý obrat za účetní období	1 617

Za rok existence se předpokládá, že SF bude generovat příjmy z nájmu ve výši 25 tis. Kč měsíčně, tj. 300 tis. Kč ročně, dále příjmy ve formě výplaty podílu na zisku společnosti X, a.s. ve výši 1 mil. Kč a dále příjmy v podobě výnosových úroků z poskytnuté zápůjčky v roční výši 317 tis. Kč.

Nákladové položky jsou představovány náklady údržbu obou nemovitostí a poplatků za převod vlastnictví k oběma nemovitostem a pro ilustrační účely této práce odhadnuty na 20 tis. Kč za rok. Dále SF na měsíční bázi účtuje o odměně svěřenským správcům, která byla stanovena na 25 tis. Kč pro jednoho správce. Vzhledem k tomu, že SF má správce dva, roční náklady činí 600 tis. Kč. SF účtuje o odpisech obou nemovitostí, tyto odpisy v souhrnu dosahují výše 1 mil. Kč. Na základě těchto účetních zápisů byla vypočtena daň z příjmů právnických osob:

**Tabulka 15: Výpočet daňové povinnosti SF**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Řádek DP	Popis	Částka
10	Výsledek hospodaření	- 3 425
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 ZDP)	676 667
110	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 ZDP	1 000 000
150	Rozdíl, o který daňové odpisy převyšují odpisy účetní	6 666

220	Základ daně	-333 424
-----	-------------	----------

Ze základu daně je třeba vyloučit náklady související s rodinným domem. Tento dům je k dispozici obmyšleným, negeneruje zdanitelné příjmy a náklady s ním související je třeba dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP vyloučit na řádku 40 daňového přiznání. Jde o tyto konkrétní nákladové položky:

**Tabulka 16: Složení řádku 40 daňového přiznání SF**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Číslo účtu	Popis	Částka
511002	Opravy – rodinný dům	10 000,00
551002	Odpisy – rodinný dům	666 667,00
	Celkem	676 667,00

Na řádku 110 daňového přiznání byly vyloučeny příjmy z podílu na zisku vyplácené společností X, a.s. Tyto příjmy jsou osvobozené podle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 ZDP. Účetní odpisy jsou vypočteny rovnoměrně s dobou životnosti 30 let. Daňové odpisy jsou stanoveny podle § 31 ZDP. Z principu výpočtu plyne rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy ve výši 6 666 Kč, který je uveden na ř. 150 daňového přiznání.

Po těchto úpravách v daňovém přiznání vzniká daňová ztráta.

K tomu, aby svěřenský fond mohl vyplácet plnění obmyšleným, není nutné, aby generoval zisk v takové výši, aby všechna určená plnění pokryl. SF zkoumaný v této diplomové práci se dokonce ocitá ve ztrátě. Není tedy třeba aplikovat ustanovení § 21c ZDP, které upřednostňuje plnění ze zisku fondu před plněním z majetku. Všechna plnění tedy budou považována za plnění z ostatního majetku fondu a nebudou podléhat 15% srážkové dani podle § 36 odst. 2 písm. a) ZDP. Zakladatel má též nárok na plnění ve formě splátky zápůjčky, kterou do SF vložil. Toto plnění by bylo klasifikováno jako plnění z majetku i za předpokladu, že by fond zisk vytvořil, jedná se totiž o přímé vrácení vložené pohledávky.

**Tabulka 17: Výplata plnění obmyšleným a zatížení srážkovou daní**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Obmyšlený	Plnění	Brutto příjem (Kč)	Srážková daň (Kč)	Netto příjem (Kč)
Zakladatel	Pronájem bytu	300 000,00	0,00	300 000,00
Zakladatel	Podíl na zisku spol. X, a.s.	1 000 000,00	0,00	1 000 000,00
Zakladatel	Výnosové úroky	316 575,34	0,00	316 575,34
Zakladatel	Splátka půjčky	1 000 000,00	-	1 000 000,00
Celkem				2 617 575,34

Ve všech případech tedy dochází k plnění z majetku, což se v účetnictví projeví jako snížení účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy, souvztažně se vznikem závazku k obmyšlenému. Tento závazek bude následně hrazen z peněžních prostředků fondu.

**Tabulka 18: Rozvaha SF k poslednímu dni sledovaného období (v tis. Kč)**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

	Brutto	Korekce	Netto		
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>52 507</b>	<b>1 000</b>	<b>51 507</b>	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>51 507</b>
B. Stálá aktiva	51 000	1 000	50 500	A. Vlastní kapitál	48 893
B. II. Dlouhodobý hmotný majetek	38 000	1 000	37 000	A. II. Ážio a kapitálové fondy	48 893
B. II. 1 Pozemky a stavby	38 000	1 000	37 000	<i>A. II. 2. 1 Ostatní kapitálové fondy</i>	48 893
<i>B. II. 1. 1 Pozemky</i>	<i>8 000</i>	<i>0</i>	<i>8 000</i>	A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období	- 3
<i>B. II. 1. 2 Stavby</i>	<i>30 000</i>	<i>1 000</i>	<i>29 000</i>	B. + C. Cizí zdroje	2 617
B. III. Dlouhodobý finanční majetek	12 500		12 500	C. Závazky	2 617

<i>B. III. 1 Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba</i>	10 000	10 000	C. II. Krátkodobé závazky	2 617
<i>B. III. 2 Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba</i>	2 500	2 500	C. II. 8 Závazky – ostatní	2 617
C. Oběžná aktiva	2 007	2 007	C. II. 8. 7 Jiné závazky	2 617
C. IV. Peněžní prostředky	2 007	2 007		
<i>C. IV. 2 Peněžní prostředky na účtech</i>	2 007	2 007		

Rozvaha SF k poslednímu dni sledovaného období bude vykazovat bilanční sumu o 3 tis. Kč nižší než zahajovací rozvaha. Položky aktiv se změní jen v případě hmotného majetku, jehož netto hodnota se sníží o zaúčtované odpisy budov. Sníží se rovněž hodnota pohledávky za společností X, a.s., vykázaná v položce B. III. 2. Část zápůjčky byla v průběhu období splacena. Nejvýraznější změna je patrná u peněžních prostředků na účtu. Na straně pasiv se kromě výše zmíněné změny ostatních kapitálových fondů a vzniku závazku vůči obmyšlenému objeví ztráta běžného účetního období.

Důsledkem skutečnosti, že výplata plnění nepodléhá srážkové dani, přechází zdanění na obmyšleného. Ten může tyto příjmy osvobodit na základě § 10 odst. 3 písm. c) bodu 3 ZDP, který dovoluje osvobodit bezúplatné příjmy obmyšleného z majetku, který do svěřenského fondu sám vyčlenil. Z hlediska daňové zátěže se tedy jedná o výhodnou variantu. Pokud by všechny výše uvedené příjmy plynuly od zdroje přímo zakladateli, podléhaly by zdanění výnosové úroky a výplata dividendy (za předpokladu, že by zakladatel proti příjmům z nájmu uplatnil skutečné výdaje ve formě odpisů bytu). Pro zakladatele tedy svěřenský fond představuje daňovou úsporu ve výši cca 190 tis. Kč.

### 3. 6. 2 Zdanění obmyšlených

Za sledované období vzniká nárok na další plnění ze SF obmyšlenému „osobě A“, kterým je osoba zakladatele. Obmyšlenému bude plněno z majetku fondu v podobě:

- Příjmů z pronájmu bytu,
- Příjmu z podílu na zisku společnosti X, a.s.,
- Příjmů z výnosových úroků ze zápůjčky,

- Příjmu ze splátky zápůjčky.

Celková výše příjmů dosáhne 2 617 575,34 Kč. Ve všech případech se jedná o plnění z majetku fondu, jelikož SF nedosáhl zisku, který by mohl mezi obmyšlené rozdělit. Je proto možné aplikovat ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) bodu 3 ZDP, který takové příjmy osvobozuje. Jedná se o osvobozené příjmy do 5 mil. Kč, obmyšlenému tedy v souvislosti s přijetím plnění nevzniká povinnost oznámit osvobozený příjem podle § 38v ZDP.

V souvislosti s výkonem funkce svěřenského správce obdržel obmyšlený za sledované období příjem ve výši 300 000 Kč, který je povinen zdanit v rámci svého daňového přiznání. Jde o příjem ze samostatné činnosti a náleží do dílčího základu daně podle § 7 ZDP. Obmyšlený může uplatnit výdaje ve výši 40 % z příjmů podle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP.

**Tabulka 19: Souhrn příjmů plynoucích osobě A ze SF**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

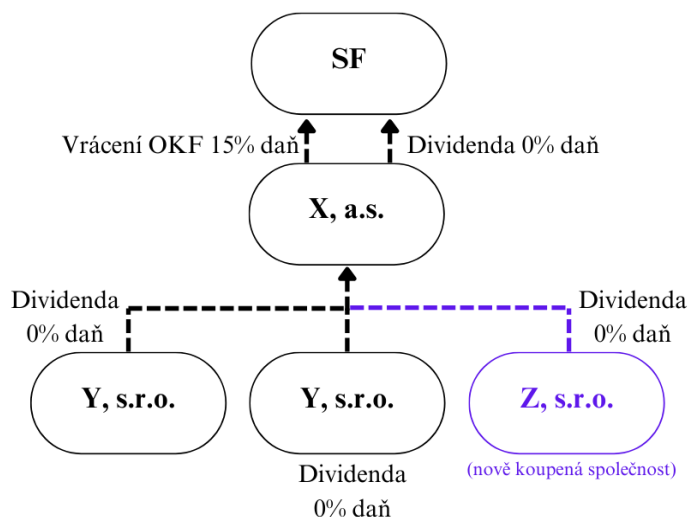
<b>Popis</b>	<b>Částka</b>
Příjmy § 7 ZDP	300 000
Výdaje § 7 ZDP	120 000
DZD § 7	180 000

### **3.7 Operace v rámci obchodní struktury**

Jedním z důvodů zakladatele pro zapojení institutu svěřenského fondu do obchodní struktury byla ochrana osobního majetku před podnikatelskými riziky a nepříznivými okolními vlivy. Níže budou ilustrovány operace, které v budoucnu mohou být uskutečněny a které se z obchodního hlediska mohou jevit jako rizikové, ale díky vložení svěřenského fondu do korporátní struktury by jejich neúspěch neohrozil majetkové zabezpečení rodiny zakladatele.

Zakladatel („osoba A“) může příjmy vygenerované ze SF vložit zpět, resp. zvýšit majetek fondu o příjmy z plnění, případně o další volné peněžní prostředky. SF tyto akumulované prostředky může vložit do ostatních kapitálových fondů společnosti X, a.s., která je může použít např. k akvizici jiné společnosti. Vrácení prostředků vložených do OKF

(generovaných z příjmů z vlastní činnosti dceřiných společností) je transakcí podléhající srážkové dani. Základ daně se však snižuje o nabývací hodnotu podílu. Příjem u samotného zakladatele pak bude opět osvobozen, neboť se jedná o peněžní prostředky, které do SF sám zvýšil. Dividendy plynoucí ze všech dceřiných společností budou u SF na základě § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP osvobozeny od srážkové daně.



**Obrázek 4: Ilustrace operací mezi společnostmi v obchodní struktuře**

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Pokud by v budoucnu SF prodal držené cenné papíry za účelem plnění obmyšleným, uplatnila by se proti výnosům z prodeje nabývací cena cenných papírů a rozdíl by podléhal dani z příjmů právnických osob.

Druhou variantou je převést akcie na obmyšlené (děti). Nabývací cena by byla určena podle § 3 odst. 3 ZDP, tj. dle zákona o oceňování majetku. Obmyšlení mohou akcie rovnou prodat a proti příjmům uplatnit tuto nabývací cenu.

### 3.8 Shrnutí

Jako řešení výše popsané situace bylo zvoleno založení svěrenského fondu. Druhou možností bylo majetkové uspořádání, které využívá rodinnou fundaci, toto řešení však nebylo zvoleno z toho důvodu, že ZDP neumožňuje osvobodit bezúplatné plnění, které beneficentům vzniká ve formě bezplatného využívání nemovitých věcí vyčleněných do majetkové struktury.

Do svěřenského fondu byl vyčleněn zvolený majetek (podíl v obchodní společnosti, nemovitosti, zápůjčka a peněžní prostředky. Byly popsány okolnosti, jaké toto vyčlenění může mít. Byly uvedeny účetní operace, které mohou za fungování fondu nastat a jejich řešení. Na závěr bylo uvedeno, k jakým plněním z fondu dochází. Vzhledem k zápornému výsledku hospodaření SF bylo veškeré plnění klasifikováno jako plnění z majetku a nepodléhalo zdanění.



## ZÁVĚR

Hlavním cílem této diplomové práce bylo na základě analýzy současné účetní a daňové právní úpravy institutu svěřenského fondu a rodinné fundace v České republice a jejich komparace navrhnout optimální účetní a daňové řešení založení a správy svěřenského fondu nebo rodinné fundace jakožto součásti korporátní struktury.

V první část práce byla zpracována teoretická východiska práce. Byly definovány pojmy svěřenský fond a rodinná fundace, byly vyjmenovány osoby, které v těchto institutech figurují a vymezeny vztahy, které mezi těmito osobami mohou vzniknout, stejně jako práva a povinnosti, které ze vztahů vyplývají. Došlo k přiblížení operací, které jsou pro zkoumané instituty specifické, a bylo objasněno, jaké účetní a daňové dopady mohou přinést. Specifickou operací je vklad nebo zvýšení majetku do svěřenského fondu nebo rodinné fundace, při kterém vkladatel nebo zvyšovatel ztrácí majetková práva a v případě svěřenského fondu se majetek stává autonomním. Další specifickou operací je plnění beneficentům, které nastává za předem definovaných podmínek.

V analytické části práce bylo provedeno srovnání svěřenských fondů a rodinných fundací. Teoretické poznatky z analýzy právní úpravy v českém právním řádu poskytly podněty k vyjmenování společných znaků obou institutů, kterými jsou např. možnost využití pro mezigenerační převod majetku, ochranu vlastnictví od vnějších rizik nebo daňová neutralita. Analytická část se dále zaměřila na rozdíly mezi oběma instituty v právní podstatě, správě, účetních a daňových aspektech. Mezi nejzásadnější rozdíly patří absence právní osobnosti u svěřenských fondů, která má dopady jak ze správního hlediska, tj. neexistence sídla, tak i z daňového hlediska při určování místa daňové rezidence. Rozdíly ve správní stránce věci lze spatřovat především při porovnání orgánů obou institutů — svěřenský fond má pouze svěřenského správce. Pokud je správcem osoba, která je zároveň zakladatelem nebo obmyšleným, musí být správcem i další osoba, která nemá ve fondu jiné postavení. Rodinná fundace musí mít alespoň tříčlennou správní radu a po splnění zákonných podmínek i tříčlennou dozorčí radu. Odlišnosti se objevují i v účetním pohledu, rodinné fundace totiž účtují podle vyhlášky 504/2002 Sb. na rozdíl od svěřenských fondů, které vedou účetnictví v souladu s vyhláškou 500/2002 Sb. Z hlediska daňového je nejzásadnější diferencí možnost osvobodit bezúplatný příjem obmyšleného plynoucí ze svěřenského fondu při bezúročné zápůjčce, výpůjčce nebo

výprose. V praxi se tato možnost aplikuje na osvobození bezúplatného příjmu v podobě umožnění obývání nemovitosti vyčleněné do svěřenského fondu. V případě rodinné fundace by bylo možné bezúplatný příjem z využívání nemovité věci osvobodit, pouze pokud by nepřesáhl částku 100 000 Kč za zdaňovací období.

Návrhová část práce se zabývala optimálním účetním a daňovým řešením pro definovanou majetkovou strukturu. Na základě výstupů analytické části práce byl zvolen institut svěřenského fondu, jelikož záměrem bylo vyčlenit i rodinný dům, který měl i nadále sloužit stávajícím členům rodiny zakladatele k obývání. Vzhledem k tomu, že ZDP nenabízí možnost takový příjem v případě rodinné fundace osvobodit, jeví se institut svěřenského fondu jako vhodnější varianta. Svěřenský fond byl začleněn do korporátní struktury a stal se prostředkem oddělení vlastnictví od prospěchu a tím i prvkem pro ochranu majetku před vnějšími vlivy nebo podnikatelskými riziky plynoucími z širší obchodní struktury. Přínosem práce je vyhodnocení odlišujících prvků mezi svěřenskými fondy a rodinnými fundacemi. Práce může sloužit jako podklad při rozhodování o právní formě ochrany majetku a jako ilustrativní řešení účetních a daňových operací, které mohou nastat.

## SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

1. HOLOUŠOVÁ, Drahomíra a KROBOTOVÁ, Milena. *Diplomové a závěrečné práce*. 2. vyd. Skripta. Olomouc: Univerzita Palackého, 2005. ISBN 80-244-1237-3
2. ČESKO. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012 ISSN 2336-517X. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/74907/1/2?rem=obmy%C5%A1len%C3%BD> [cit. 2024-01-15]
3. TICHÝ, Luboš. *Svěřenský fond a trust - jejich fungování v mezinárodním srovnání*. 2. vydání. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy, 2017. ISBN 978-80-87975-67-1.
4. BEDNAŘÍKOVÁ, Barbora. *Svěřenské fondy: institut pro uchování a převody rodinného majetku*. 2., aktualiz. vyd. Právní monografie. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-585-6
5. PETROV, Jan. *Občanský zákoník: komentář*. 2. vydání. Beckova edice komentované zákony. Praha: C.H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-747-7
6. NEČAS, Petr, POSPÍŠIL, Jiří. *Důvodová zpráva k NOZ, konsolidovaná verze*. občanskýzákonik.justice.cz. 2012. Dostupné z: <http://obcanskýzákonik.justice.cz/images/pdf/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf> [cit. 2024-03-04]
7. SVEJKOVSKÝ, Jaroslav, KOVÁŘ, Ivan. *Svěřenské fondy: příležitosti a rizika*. Praha: C.H. Beck, 2018. ISBN 978-80-7400-726-2
8. SPÁČIL, Jiří a kol. *Věcná práva: věcná práva, katastr nemovitostí a správa cizího majetku*. Praha: C.H. Beck, 2018.
9. Kolektiv autorů. *Svěřenský fond - návod k použití: svěřenský fond očima účetního, auditora, znalce, daňového, transakčního a právního poradce*. Praha: PKF Apogeo Group, SE, 2022. ISBN 978-80-11-01039-3
10. JOSKOVÁ, Lucie, PĚSNA, Lukáš. *Správa cizího majetku*. Právo prakticky. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-552-9
11. ŘÍHA P. *Vymezení skutečného majitele od 1. října 2022*. e-Bulletin Komory daňových poradců ČR. Č. 10/2022. s. 18-25

12. PIHERA, Vlastimil, SPÁČIL, Jiří, KRÁLÍK, Michal a kol. *Občanský zákoník: komentář. III, Věcná práva (§ 976–1474)*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-803-0
13. ČESKO. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30. 6. 2020, sp. zn. 24 Cdo 1169/2020. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2020. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nscr/24-cdo-1169-2020> [cit. 2024-02-23]
14. LEDERER, Vít. *Fiducie a svěřenský fond. Právní monografie*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7676-192-6
15. ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991. ISSN 2336-517X. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/39611/1/2/zakon-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi> [cit. 2024-01-15]
16. ČESKO. Návrh novely zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2023. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/> [cit. 2024-01-20]
17. BŘEZINOVÁ, Hana a kol. *Zákon o účetnictví: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Dostupné z: [https://www.aspi.cz/products/lawText/13/23000/1/2?vtextu=březinová#c\\_16896](https://www.aspi.cz/products/lawText/13/23000/1/2?vtextu=březinová#c_16896) [cit. 2024-01-22]
18. BOKŠOVÁ, J., RANDÁKOVÁ, M. *Účetní závěrky v české republice při porušení předpokladu trvání podniku*. Online. In *Český finanční a účetní časopis*. 2014, roč. 9, č. 3. Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2014/03/13.pdf>. [cit. 2024-01-22]
19. ORLOVÁ, Petra. *Vedení účetnictví a povinnosti dlužníka v insolvenčním řízení*, 1. část. UcetP. - Účetnictví v praxi (online). ASPI: Wolters Kluwer, 2015, ASPI\_ID LIT43704CZ. Dostupné z: Systému ASPI
20. ČESKO. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002. ISSN 2336-517X. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/54047/1/2/vyhlaska-c-504-2002-sb-kterou-se-provadeji-nektera-ustanoveni-zakona-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-pro-ucetni-jednotky-u-kterych-hlavnim-predmetem-cinnosti->

- [neni-podnikani-pokud-uctuji-v-soustave-podvojneho-ucetnictvi?vtextu=vyhl%C3%A1%C5%A1ka%20504/2002](#) [cit. 2024-02-11]
21. BÜRGER, J, ŠVALBACH M. *Daňové aspekty svěřenského fondu*. *NewsPRK - Právní aktuality*. Online. In aspi.cz., 2014, ASPI\_ID LIT51912CZ. Dostupné Z: systém ASPI
  22. Národní účetní rada. Intepretace NÚR I-2: Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech. 28. 2. 2005. Dostupné z: [https://nur.bollorock.cz/wp-content/uploads/2016/03/I\\_2\\_P%C5%99echodn%C3%A9-rozd%C3%ADly-p%C5%99i-p%C5%99em%C4%9Bn%C3%A1ch-a-vkladech.pdf](https://nur.bollorock.cz/wp-content/uploads/2016/03/I_2_P%C5%99echodn%C3%A9-rozd%C3%ADly-p%C5%99i-p%C5%99em%C4%9Bn%C3%A1ch-a-vkladech.pdf) [cit. 2024-02-23]
  23. FOLWARCZNY, Z. HERBST, Karel. *Svěřenské fondy*. Online. In Aspi.cz. Dostupné z: Systém ASPI
  24. ČESKO. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009. ISSN 2336-517X. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/69223/1/2/zakon-c-280-2009-sb-danovy-rad> [cit. 2024-03-02]
  25. Generální finanční ředitelství. Informace k registraci svěřenských fondů. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Informace\\_k\\_registraci\\_sverenskych\\_fondu.PDF](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Informace_k_registraci_sverenskych_fondu.PDF) [cit. 2024-03-05]
  26. ČESKO. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992. ISSN 2336-517X. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/40374/1/2/zakon-c-586-1992-sb-o-danich-z-prijmu> [cit. 2024-01-16]
  27. PELC, Vladimír. *Daně z příjmů zákon s poznámkami a judikaturou*. Praha: C. H. Beck, s.r.o., 2021. ISBN 978-80-7400-833-7
  28. Koordinační výbor, Příspěvek 415/18.12.13. 2014. Zápis z jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců ČR ze dne 23. 4. 2014. [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis\\_KV\\_KDP\\_2014-04-23.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_2014-04-23.pdf) [cit. 2024-03-14]
  29. Koordinační výbor, Příspěvek 573/24.03.21. 2021. Zápis z jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců ČR ze dne 16. 6. 2021. <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-novinky/zapis-z-koordinacniho-vyboru-ze-dne-1662021> [cit. 2024-03-14]

30. VESELÝ, M. *Svěřenský fond*. Online. In *du.cz*. 19. 7. 2023. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/sverensky-fond-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Erh15OSgtZoWV-MghfjzKKYMO6VlftOMFg/?justlogged=1> [cit. 2024-03-14]
31. DVOŘÁK, M. *Zdanění a fungování svěřenského fondu v České republice*. Online. In *dauc.cz*. 26. 7. 2023. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/12047/zdaneni-a-fungovani-sverenskeho-fondu-v-ceske-republice> [cit. 2024-03-14]
32. Generální finanční ředitelství. Pokyn D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. 2023. [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn\\_GFR-D-59.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn_GFR-D-59.pdf) [cit. 2024-02-05]
33. ČESKO. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004. ISSN 2336-517X. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/57849/1/2/zakon-c-235-2004-sb-o-dani-z-pridane-hodnoty> [cit. 2024-02-01]
34. ČESKO. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004. ISSN 2336-517X. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/40062/1/2/zakon-c-338-1992-sb-o-dani-z-nemovitych-veci?rem=z%C3%A1kon%20o%20dani%20z%20nemovitosti> [cit. 2024-02-01]
35. ČESKO. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004. ISSN 2336-517X. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/40588/1/2/zakon-c-16-1993-sb-o-dani-silnicni> [cit. 2024-02-01]
36. JOŠT, M. *Fundace v občanském zákoníku a související vybrané problémy - 1. část*. Online. In *dauc.cz*. 28. 4. 2022. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10066/fundace-v-obcanskem-zakoniku-a-souvisejici-vybrane-problemy-1-cast> [cit. 2024-02-14]
37. JOŠT, M. *Fundace v občanském zákoníku a související vybrané problémy - dokončení*. Online. In *dauc.cz*. 30. 5. 2022. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10153/fundace-v-obcanskem-zakoniku-a-souvisejici-vybrane-problemy-dokonceni> [cit. 2024-02-14]

38. JOŠT, Marek. *Nestátní neziskové organizace: právní úprava, účetnictví, audit, transparentnost*. 1. vydání. B.m.: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2019. ISBN 978-80-245-2325-5
39. ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002. ISSN 2336-517X. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/54043/1/2/vyhlaska-c-500-2002-sb-kterou-se-provadeji-nektera-ustanoveni-zakona-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-pro-ucetni-jednotky-ktere-jsou-podnikateli-uctujicimi-v-soustave-podvojnego-ucetnictvi?vtextu=vyhl%C3%A1%C5%A1ka%20500/2002> [cit. 2024-02-11]
40. SVOBODOVÁ, J. *Rozsah a způsob sestavování účetní závěrky nadací a nadačních fondů*. Online. In *dauc.cz* 24. 8. 2017. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/310/rozsah-a-zpusob-sestavovani-ucetni-zaverky-nadaci-a-nadacnich-fondu> [cit. 2024-02-27]
41. Koordinační výbor, Příspěvek 511/15.11.17. 2018. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 21. 3. 2018. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis\\_KV-KDP\\_201803.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV-KDP_201803.pdf) [cit. 2024-03-20]
42. MORÁVEK, Z. *Odměny členů orgánů za výkon funkce*. Online. In *dauc.cz* 11. 12. 2017. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/4301/odmeny-clenu-organu-za-vykon-funkce> [cit. 2024-03-20]
43. TICHÝ, L. *Vlastnictví bez vlastníka v českém svěřenském fondu (skica na margo trustu v českém právu)*. Bulletin advokacie [online]. Ze dne 4. 4. 2020. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2020/04/04/vlastnictvi-bez-vlastnika-v-ceskem-sverenskem-fondu-skica-namargo-trustu-v-ceskem-pravu/> [cit. 2024-03-20]
44. RONOVSÁ, K., PIHERA V. *Fundační principy a hranice jejich flexibility. K otázce možnosti dodatečných změn podmínek fungování svěřenských fondů a fundací*. Online. In *Právník*. 20. 10. 2019. Dostupné z: <https://www.ilaw.cas.cz/casopisy-a-knihy/casopisy/casopis-pravnik/hledat-v-archivu/detail-clanku.html?id=40182&r=%252Fcasopisy-a-knihy%252Fcasopisy%252Fcasopis-pravnik%252Fhledat-v->

[archivu.html%253Fnaki\\_search%253D1%2526form\\_state%253D%2526query%253D Funda%2525C4%25258Dn%2525C3%2525AD%252Bprincipy%252Ba%252Bhranic e%252B%2526year\\_start%253D%2526year\\_end%253D%2526volume%253D%2526 issue%253D%2526search\\_article\\_title%253D1%2526search\\_article\\_annotation%253 D1%2526search\\_article\\_content%253D1%2526search\\_author%253D1%2526search\\_ keywords%253D1%2526search\\_match\\_words%253Dall](#) [cit. 2024-03-20]

45. MACHALA, O. *Bezúplatné příjmy v zákoně o daních z příjmů*. Online. In du.cz 6. 10. 2022. Dostupné z: [https://www.du.cz/33/bezuplatne-prijmy-v-zakone-o-danich-z-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Erh15QSgtZoWNaDeYB--T\\_o/?query=bez%FAplatn%FD%20p%F8%EDjem&serp=1](https://www.du.cz/33/bezuplatne-prijmy-v-zakone-o-danich-z-prijmu-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Erh15QSgtZoWNaDeYB--T_o/?query=bez%FAplatn%FD%20p%F8%EDjem&serp=1) [cit. 2024-03-21]
46. Koordinační výbor. 2022, Příspěvek 588/24.11.21. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 23. 3. 2022. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-novinky/zapis-z-koordinacniho-vyboru-ze-dne-2332022> [cit. 2024-02-15]
47. Koordinační výbor. 2014, Příspěvek 421/26.02.14. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 23. 4. 214. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis\\_KV\\_KDP\\_2014-04-23.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_2014-04-23.pdf) [cit. 2024-02-15]
48. Koordinační výbor. 2022, Příspěvek 573/24.03.21. Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 26. 1. 2022. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/?subweb=articlescat&acid=88841> [cit. 2024-02-15]



## SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek .....	28
Tabulka 2: Kategorizace účetních jednotek podle návrhu novely ZoÚ .....	29
Tabulka 3: Kategorizace druhů plnění dle OZ a dle ZDP .....	42
Tabulka 4: Rozdíly v právní úpravě svěřenských fondů a rodinných fundací .....	74
Tabulka 5: Bilanční suma SF (v tis. Kč) .....	80
Tabulka 6: Určení plnění ze SF .....	82
Tabulka 7: Zahajovací rozvaha SF (v tis. Kč) .....	84
Tabulka 8: Příklady účetních případů souvisejících se zařazením nemovitosti .....	85
Tabulka 9: Příklad účetních případů souvisejících s nemovitostmi .....	87
Tabulka 10: Příklad účetních případů souvisejících s výplatou podílu na zisku .....	87
Tabulka 11: Výpočet úroků ze zápůjčky .....	88
Tabulka 12: Příklad účetních případů souvisejících se zápůjčkou .....	88
Tabulka 13: Příklad účetních případů souvisejících s výplatou odměny svěřenskému správci .....	89
Tabulka 14: Výkaz zisku a ztráty SF (v tis. Kč) .....	89
Tabulka 15: Výpočet daňové povinnosti SF .....	90
Tabulka 16: Složení řádku 40 daňového přiznání SF .....	91
Tabulka 17: Výplata plnění obmyšleným a zatížení srážkovou daní .....	92
Tabulka 18: Rozvaha SF k poslednímu dni sledovaného období (v tis. Kč) .....	92
Tabulka 19: Souhrn příjmů plynoucích osobě A ze SF .....	94

## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Schéma zdanění svěřenského fondu.....	47
Obrázek 2: Schéma současných vztahů .....	75
Obrázek 3: Schéma nové struktury .....	77
Obrázek 4: Ilustrace operací mezi společnostmi v obchodní struktuře .....	95

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha č. 1: Zahajovací rozvaha SF .....	108
Příloha č. 2: Výkazy SF ke konci sledovaného období .....	112

Příloha č. 1: Zahajovací rozvaha SF

<b>ZAHAJOVACÍ ROZVAHA</b>						
Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů				<b>(BILANCE)</b>		
				<b>ke dni 1. ledna 2023</b>		
				(v celých tisících Kč)		
				<b>IČ</b>		
				Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky		
				<b>SF</b>		
				Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky		
označ	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Minulé úč.
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
	<b>AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 37 + 78)</b>	001	<b>51 510</b>	<b>0</b>	<b>51 510</b>	<b>0</b>
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	<b>Stálá aktiva (ř. 04 + 14 + 27)</b>	003	<b>13 500</b>	<b>0</b>	<b>13 500</b>	<b>0</b>
B. I.	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 až 11)</b>	004	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
B. I. 1	Nehmotné výsledky vývoje	005	0	0	0	0
2	Ocenitelná práva (ř. 07 + 08)	006	0	0	0	0
2.1	Software	007	0	0	0	0
2.2	Ostatní ocenitelná práva	008	0	0	0	0
3	Goodwill	009	0	0	0	0
4	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 12 + 13)	011	0	0	0	0
5.1	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
5.2	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013	0	0	0	0
B. II.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 15 + 18 až 20 +24)</b>	014	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
B. II. 1	Pozemky a stavby (ř. 16 + 17)	015	0	0	0	0
1.1	Pozemky	016	0	0	0	0
1.2	Stavby	017	0	0	0	0
2	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	0	0	0	0
3	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	0	0	0	0
4	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek (ř. 21 + 22 + 23)	020	0	0	0	0
4.1	Pěstelské celky trvalých porostů	021	0	0	0	0
4.2	Dospělá zvířata a jejich skupiny	022	0	0	0	0
4.3	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023	0	0	0	0
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (ř. 25 + 26)	024	0	0	0	0
5.1	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025	0	0	0	0
5.2	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	0	0	0	0
B. III.	<b>Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)</b>	027	<b>13 500</b>	<b>0</b>	<b>13 500</b>	<b>0</b>
B. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	10 000	0	10 000	0
2	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029	3 500	0	3 500	0
3	Podíly - podstatný vliv	030	0	0	0	0
4	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	031	0	0	0	0
5	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0	0
6	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	0	0	0	0
7	Ostatní dlouhodobý finanční majetek (ř. 35 + 36)	034	0	0	0	0
7.1	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035	0	0	0	0
7.2	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0	0

označ	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Minulé úč.
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
C.	<b>Oběžná aktiva (ř. 38 + 46 + 72 + 75)</b>	037	<b>38 010</b>	<b>0</b>	<b>38 010</b>	<b>0</b>
C. I.	<b>Zásoby (ř.39 + 40 + 41 + 44 + 45)</b>	038	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
C. I. 1	Materiál	039	0	0	0	0
2	Nedokončená výroba a polotovary	040	0	0	0	0
3	Výrobky a zboží (ř.42 + 43)	041	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
3.1	Výrobky	042	0	0	0	0
3.2	Zboží	043	0	0	0	0
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0	0
5	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0	0
C. II.	<b>Pohledávky (ř. 47 + 57 + 68)</b>	046	<b>38 000</b>	<b>0</b>	<b>38 000</b>	<b>0</b>
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky (ř. 48 až 52)	047	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1.1	Pohledávky z obchodních vztahů	048	0	0	0	0
1.2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049	0	0	0	0
1.3	Pohledávky - podstatný vliv	050	0	0	0	0
1.4	Odložená daňová pohledávka	051	0	0	0	0
1.5	Pohledávky - ostatní (ř. 53 až 56)	052	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1.5.1	Pohledávky za společníky	053	0	0	0	0
1.5.2	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0	0
1.5.3	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0	0
1.5.4	Jiné pohledávky	056	0	0	0	0
C. II. 2	Krátkodobé pohledávky (ř. 58 až 61)	057	<b>38 000</b>	<b>0</b>	<b>38 000</b>	<b>0</b>
2.1	Pohledávky z obchodních vztahů	058	0	0	0	0
2.2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059	0	0	0	0
2.3	Pohledávky - podstatný vliv	060	0	0	0	0
2.4	Pohledávky - ostatní (ř. 62 až 67)	061	<b>38 000</b>	<b>0</b>	<b>38 000</b>	<b>0</b>
2.4.1	Pohledávky za společníky	062	0	0	0	0
2.4.2	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	0	0	0	0
2.4.3	Stát - daňové pohledávky	064	0	0	0	0
2.4.4	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	0	0	0	0
2.4.5	Dohadné účty aktivní	066	0	0	0	0
2.4.6	Jiné pohledávky	067	38 000	0	38 000	0
C. II. 3	Časové rozlišení aktiv (ř. 69 až 71)	068	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
3.1	Náklady příštích období	069	0	0	0	0
3.2	Komplexní náklady příštích období	070	0	0	0	0
3.3	Příjmy příštích období	071	0	0	0	0
C. III.	<b>Krátkodobý finanční majetek (ř. 73 +74)</b>	072	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	073	0	0	0	0
2	Ostatní krátkodobý finanční majetek	074	0	0	0	0
C. IV.	<b>Peněžní prostředky (ř. 76 +77)</b>	075	<b>10</b>	<b>0</b>	<b>10</b>	<b>0</b>
C. IV. 1	Peněžní prostředky v pokladně	076	0	0	0	0
2	Peněžní prostředky na účtech	077	10	0	10	0
D.	<b>Časové rozlišení aktiv (ř. 79 až 81)</b>	078	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
D. 1	Náklady příštích období	079	0	0	0	0
2	Komplexní náklady příštích období	080	0	0	0	0
3	Příjmy příštích období	081	0	0	0	0

označ	PASIVA	řád	Běžné účetní období	Minulé účetní období
	<b>PASIVA CELKEM (ř. 83 + 104 + 147)</b>	082	<b>51 510</b>	<b>0</b>
A.	<b>Vlastní kapitál (ř. 84 + 88 + 96 + 99 + 102 - 103)</b>	083	<b>51 510</b>	<b>0</b>
A. I.	<b>Základní kapitál (ř. 85 až 87)</b>	084	<b>0</b>	<b>0</b>
1	Základní kapitál	085	0	0
2	Vlastní podíly (-)	086	0	0
3	Změny základního kapitálu	087	0	0
A. II.	<b>Ážio a kapitálové fondy (ř. 89 + 90)</b>	088	<b>51 510</b>	<b>0</b>
A. II. 1	Ážio	089	0	0
2	Kapitálové fondy (ř. 91 až 95)	090	<b>51 510</b>	<b>0</b>
2.1	Ostatní kapitálové fondy	091	51 510	0
2.2	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	092	0	0
2.3	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	093	0	0
2.4	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	094	0	0
2.5	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	095	0	0
A. III.	<b>Fondy ze zisku (ř. 97 + 98)</b>	096	<b>0</b>	<b>0</b>
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	097	0	0
2	Statutární a ostatní fondy	098	0	0
A. IV.	<b>Výsledek hospodáření minulých let (+/-) (ř. 100 + 101)</b>	099	<b>0</b>	<b>0</b>
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let nebo neuhrazená ztráta minulých let	100	0	0
2	Jiný výsledek hospodáření minulých let (+/-)	101	0	0
A. V.	<b>Výsledek hospodáření běžného účetního období (+/-)</b> <i>/ř.01 - (+ 84 + 88 + 96 + 99 - 103 + 104 + 144)/</i>	102	<b>0</b>	<b>0</b>
A. VI.	<b>Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)</b>	103	0	0
B. + C.	<b>Cizí zdroje (ř. 105 + 110)</b>	104	<b>0</b>	<b>0</b>
B.	<b>Rezervy (ř. 106 až 109)</b>	105	<b>0</b>	<b>0</b>
B. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	106	0	0
2	Rezerva na daň z příjmů	107	0	0
3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	108	0	0
4	Ostatní rezervy	109	0	0
C.	<b>Závazky (ř. 111 + 126 + 144)</b>	110	<b>0</b>	<b>0</b>
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky (ř. 112 + 115 až 122)</b>	111	<b>0</b>	<b>0</b>
C. I. 1	<b>Vydané dluhopisy (ř. 113 + 114)</b>	112	<b>0</b>	<b>0</b>
1.1	Vyměnitelné dluhopisy	113	0	0
1.2	Ostatní dluhopisy	114	0	0
2	Závazky k úvěrovým institucím	115	0	0
3	Dlouhodobé přijaté zálohy	116	0	0
4	Závazky z obchodních vztahů	117	0	0
5	Dlouhodobé směnky k úhradě	118	0	0
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	119	0	0
7	Závazky - podstatný vliv	120	0	0
8	Odložený daňový závazek	121	0	0
9	Závazky - ostatní (ř. 123 až 125)	122	<b>0</b>	<b>0</b>
9.1	Závazky ke společníkům	123	0	0
9.2	Dohadné účty pasivní	124	0	0
9.3	Jiné závazky	125	0	0

označ	PASIVA	řád	Běžné účetní období	Minulé účetní období
C. II.	Krátkodobé závazky (ř. 127 + 130 až 136)	126	0	0
C. II. 1	Vydané dluhopisy (ř. 128 + 129)	127	0	0
1.1	Vyměnitelné dluhopisy	128	0	0
1.2	Ostatní dluhopisy	129	0	0
2	Závazky k úvěrovým institucím	130	0	0
3	Krátkodobé přijaté zálohy	131	0	0
4	Závazky z obchodních vztahů	132	0	0
5	Krátkodobé směnky k úhradě	133	0	0
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	134	0	0
7	Závazky - podstatný vliv	135	0	0
8	Závazky - ostatní (ř. 137 až 143)	136	0	0
8.1	Závazky ke společníkům	137	0	0
8.2	Krátkodobé finanční výpomoci	138	0	0
8.3	Závazky k zaměstnancům	139	0	0
8.4	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	140	0	0
8.5	Stát - daňové závazky a dotace	141	0	0
8.6	Dohadné účty pasivní	142	0	0
8.7	Jiné závazky	143	0	0
C. III.	Časové rozlišení pasiv (ř. 145 + 146)	144	0	0
C. III. 1	Výdaje příštích období	145	0	0
2	Výnosy příštích období	146	0	0
D.	<b>Časové rozlišení pasiv (ř. 148 + 149)</b>	147	0	0
D. 1	Výdaje příštích období	148	0	0
2	Výnosy příštích období	149	0	0

Příloha č. 2: Výkazy SF ke konci sledovaného období

označ		AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Minulé úč.
				Brutto	Korekce	Netto	Netto
		<b>AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 37 + 78)</b>	001	<b>52 507</b>	<b>-1 000</b>	<b>51 507</b>	<b>0</b>
A.		Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
		<b>Stálá aktiva (ř. 04 + 14 + 27)</b>	003	<b>50 500</b>	<b>-1 000</b>	<b>49 500</b>	<b>0</b>
		<b>B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 až 11)</b>	004	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
B. I. 1		Nehmotné výsledky vývoje	005	0	0	0	0
2		Ocenitelná práva (ř. 07 + 08)	006	0	0	0	0
2.1		Software	007	0	0	0	0
2.2		Ostatní ocenitelná práva	008	0	0	0	0
3		Goodwill	009	0	0	0	0
4		Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
5		Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 12 + 13)	011	0	0	0	0
5.1		Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
5.2		Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013	0	0	0	0
		<b>B. II. Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 15 + 18 až 20 + 24)</b>	014	<b>38 000</b>	<b>-1 000</b>	<b>37 000</b>	<b>0</b>
B. II. 1		Pozemky a stavby (ř. 16 + 17)	015	38 000	-1 000	37 000	0
1.1		Pozemky	016	8 000	0	8 000	0
1.2		Stavby	017	30 000	-1 000	29 000	0
2		Hmotné movité věci a jejich soubory	018	0	0	0	0
3		Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	0	0	0	0
4		Ostatní dlouhodobý hmotný majetek (ř. 21 + 22 + 23)	020	0	0	0	0
4.1		Pěstitelské celky trvalých porostů	021	0	0	0	0
4.2		Dospělá zvířata a jejich skupiny	022	0	0	0	0
4.3		Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023	0	0	0	0
5		Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek (ř. 25 + 26)	024	0	0	0	0
5.1		Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025	0	0	0	0
5.2		Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	0	0	0	0
		<b>B. III. Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)</b>	027	<b>12 500</b>	<b>0</b>	<b>12 500</b>	<b>0</b>
B. III. 1		Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	10 000	0	10 000	0
2		Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029	2 500	0	2 500	0
3		Podíly - podstatný vliv	030	0	0	0	0
4		Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	031	0	0	0	0
5		Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0	0
6		Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	0	0	0	0
7		Ostatní dlouhodobý finanční majetek (ř. 35 + 36)	034	0	0	0	0
7.1		Jiný dlouhodobý finanční majetek	035	0	0	0	0
7.2		Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0	0



označ	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Minulé úč.
			Brutto	Korekce	Netto	období
C.	<b>Oběžná aktiva (ř. 38 + 46 + 72 + 75)</b>	037	<b>2 007</b>	<b>0</b>	<b>2 007</b>	<b>0</b>
C. I.	<b>Zásoby (ř.39 + 40 + 41 + 44 + 45)</b>	038	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
C. I. 1	Materiál	039	0	0	0	0
2	Nedokončená výroba a polotovary	040	0	0	0	0
3	Výrobky a zboží (ř.42 + 43)	041	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
3.1	Výrobky	042	0	0	0	0
3.2	Zboží	043	0	0	0	0
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0	0
5	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0	0
C. II.	<b>Pohledávky (ř. 47 + 57 + 68)</b>	046	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky (ř. 48 až 52)	047	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1.1	Pohledávky z obchodních vztahů	048	0	0	0	0
1.2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049	0	0	0	0
1.3	Pohledávky - podstatný vliv	050	0	0	0	0
1.4	Odložená daňová pohledávka	051	0	0	0	0
1.5	Pohledávky - ostatní (ř. 53 až 56)	052	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1.5.1	Pohledávky za společníky	053	0	0	0	0
1.5.2	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054	0	0	0	0
1.5.3	Dohadné účty aktivní	055	0	0	0	0
1.5.4	Jiné pohledávky	056	0	0	0	0
C. II. 2	Krátkodobé pohledávky (ř. 58 až 61)	057	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
2.1	Pohledávky z obchodních vztahů	058	0	0	0	0
2.2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059	0	0	0	0
2.3	Pohledávky - podstatný vliv	060	0	0	0	0
2.4	Pohledávky - ostatní (ř. 62 až 67)	061	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
2.4.1	Pohledávky za společníky	062	0	0	0	0
2.4.2	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063	0	0	0	0
2.4.3	Stát - daňové pohledávky	064	0	0	0	0
2.4.4	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	0	0	0	0
2.4.5	Dohadné účty aktivní	066	0	0	0	0
2.4.6	Jiné pohledávky	067	0	0	0	0
C. II. 3	Časové rozlišení aktiv (ř. 69 až 71)	068	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
3.1	Náklady příštích období	069	0	0	0	0
3.2	Komplexní náklady příštích období	070	0	0	0	0
3.3	Příjmy příštích období	071	0	0	0	0
C. III.	<b>Krátkodobý finanční majetek (ř. 73 +74)</b>	072	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	073	0	0	0	0
2	Ostatní krátkodobý finanční majetek	074	0	0	0	0
C. IV.	<b>Peněžní prostředky (ř. 76 +77)</b>	075	<b>2 007</b>	<b>0</b>	<b>2 007</b>	<b>0</b>
C. IV. 1	Peněžní prostředky v pokladně	076	0	0	0	0
2	Peněžní prostředky na účtech	077	2 007	0	2 007	0
D.	<b>Časové rozlišení aktiv (ř. 79 až 81)</b>	078	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
D. 1	Náklady příštích období	079	0	0	0	0
2	Komplexní náklady příštích období	080	0	0	0	0
3	Příjmy příštích období	081	0	0	0	0

označ	PASIVA	řád	Běžné účetní období	Minulé účetní období
	<b>PASIVA CELKEM (ř. 83 + 104 + 147)</b>	082	<b>51 507</b>	<b>0</b>
A.	<b>Vlastní kapitál (ř. 84 + 88 + 96 + 99 + 102 - 103)</b>	083	<b>48 890</b>	<b>0</b>
A. I.	<b>Základní kapitál (ř. 85 až 87)</b>	084	<b>0</b>	<b>0</b>
1	Základní kapitál	085	0	0
2	Vlastní podíly (-)	086	0	0
3	Změny základního kapitálu	087	0	0
A. II.	<b>Ážio a kapitálové fondy (ř. 89 + 90)</b>	088	<b>48 893</b>	<b>0</b>
A. II. 1	Ážio	089	0	0
2	Kapitálové fondy (ř. 91 až 95)	090	<b>48 893</b>	<b>0</b>
2.1	Ostatní kapitálové fondy	091	48 893	0
2.2	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	092	0	0
2.3	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	093	0	0
2.4	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	094	0	0
2.5	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	095	0	0
A. III.	<b>Fondy ze zisku (ř. 97 + 98)</b>	096	<b>0</b>	<b>0</b>
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	097	0	0
2	Statutární a ostatní fondy	098	0	0
A. IV.	<b>Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (ř. 100 + 101)</b>	099	<b>0</b>	<b>0</b>
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let nebo neuhrazená ztráta minulých let	100	0	0
2	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	101	0	0
A. V.	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b> <i>/ř.01 - (+ 84 + 88 + 96 + 99 - 103 + 104 + 144)/</i>	102	<b>-3</b>	<b>0</b>
A. VI.	<b>Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)</b>	103	0	0
B. + C.	<b>Cizí zdroje (ř. 105 + 110)</b>	104	<b>2 617</b>	<b>0</b>
B.	<b>Rezervy (ř. 106 až 109)</b>	105	<b>0</b>	<b>0</b>
B. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	106	0	0
2	Rezerva na daň z příjmů	107	0	0
3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	108	0	0
4	Ostatní rezervy	109	0	0
C.	<b>Závazky (ř. 111 + 126 + 144)</b>	110	<b>2 617</b>	<b>0</b>
C. I.	<b>Dlouhodobé závazky (ř. 112 + 115 až 122)</b>	111	<b>0</b>	<b>0</b>
C. I. 1	<b>Vydané dluhopisy (ř. 113 + 114)</b>	112	<b>0</b>	<b>0</b>
1.1	Vyměnitelné dluhopisy	113	0	0
1.2	Ostatní dluhopisy	114	0	0
2	Závazky k úvěrovým institucím	115	0	0
3	Dlouhodobé přijaté zálohy	116	0	0
4	Závazky z obchodních vztahů	117	0	0
5	Dlouhodobé směnky k úhradě	118	0	0
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	119	0	0
7	Závazky - podstatný vliv	120	0	0
8	Odložený daňový závazek	121	0	0
9	Závazky - ostatní (ř. 123 až 125)	122	<b>0</b>	<b>0</b>
9.1	Závazky ke společníkům	123	0	0
9.2	Dohadné účty pasivní	124	0	0
9.3	Jiné závazky	125	0	0

označ	PASIVA	řád	Běžné účetní období	Minulé účetní období
C. II.	Krátkodobé závazky (ř. 127 + 130 až 136)	126	2 617	0
C. II. 1	Vydané dluhopisy (ř. 128 + 129)	127	0	0
1.1	Vyměnitelné dluhopisy	128	0	0
1.2	Ostatní dluhopisy	129	0	0
2	Závazky k úvěrovým institucím	130	0	0
3	Krátkodobé přijaté zálohy	131	0	0
4	Závazky z obchodních vztahů	132	0	0
5	Krátkodobé směnky k úhradě	133	0	0
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	134	0	0
7	Závazky - podstatný vliv	135	0	0
8	Závazky - ostatní (ř. 137 až 143)	136	2 617	0
8.1	Závazky ke společníkům	137	0	0
8.2	Krátkodobé finanční výpomoci	138	0	0
8.3	Závazky k zaměstnancům	139	0	0
8.4	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	140	0	0
8.5	Stát - daňové závazky a dotace	141	0	0
8.6	Dohadné účty pasivní	142	0	0
8.7	Jiné závazky	143	2 617	0
C. III.	Časové rozlišení pasiv (ř. 145 + 146)	144	0	0
C. III. 1	Výdaje příštích období	145	0	0
2	Výnosy příštích období	146	0	0
D.	<b>Časové rozlišení pasiv (ř. 148 + 149)</b>	147	<b>0</b>	<b>0</b>
D. 1	Výdaje příštích období	148	0	0
2	Výnosy příštích období	149	0	0

Zpracováno v souladu s vyhláškou č.  
500/2002 Sb. Ve znění pozdějších předpisů

## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

ke dni 31. prosince 2023

(v celých tisících Kč)

### DRUHOVÉ ČLENĚNÍ

IČ

Obchodní firma nebo jiný  
název účetní jednotky

SF

Sídlo, bydliště nebo místo  
podnikání účetní jednotky

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v ÚO	
			běžném	minulém
I.	<b>Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb</b>	01	<b>300</b>	<b>0</b>
II.	<b>Tržby za prodej zboží</b>	02	<b>0</b>	<b>0</b>
A.	<b>Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)</b>	03	<b>620</b>	<b>0</b>
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	0	0
2.	Spotřeba materiálu a energie	05	0	0
3.	Služby	06	620	0
B.	<b>Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)</b>	07	<b>0</b>	<b>0</b>
C.	<b>Aktivace (-)</b>	08	<b>0</b>	<b>0</b>
D.	<b>Osobní náklady (ř. 10 + 11)</b>	09	<b>0</b>	<b>0</b>
1.	Mzdové náklady	10	0	0
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady (ř. 12 + 13)	11	0	0
2. 1	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	0	0
2. 2	Ostatní náklady	13	0	0
E.	<b>Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)</b>	14	<b>1 000</b>	<b>0</b>
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ř. 16 + 17 )	15	1 000	0
1. 1	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	1 000	0
1. 2	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0
2.	Úpravy hodnot zásob	18	0	0
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	0	0
III.	<b>Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)</b>	20	<b>0</b>	<b>0</b>
III. 1	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	0	0
2	Tržby z prodaného materiálu	22	0	0
3	Jiné provozní výnosy	23	0	0
F.	<b>Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)</b>	24	<b>0</b>	<b>0</b>
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	0	0
2.	Prodaný materiál	26	0	0
3.	Daně a poplatky	27	0	0
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	0	0
5.	Jiné provozní náklady	29	0	0
*	<b>Provozní výsledek hospodaření (+/-)</b> (ř. 01 + 02 - 03 - 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)	30	<b>-1 320</b>	<b>0</b>

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v ÚO	
			běžném	minulém
IV.	<b>Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř. 32 + 33)</b>	31	<b>1 000</b>	<b>0</b>
IV. 1	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32	1 000	0
2	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0
G.	<b>Náklady vynaložené na prodané podíly</b>	34	<b>0</b>	<b>0</b>
V.	<b>Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 + 37)</b>	35	<b>0</b>	<b>0</b>
V. 1	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36	0	0
2	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0
H.	<b>Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem</b>	38	<b>0</b>	<b>0</b>
VI.	<b>Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 40 + 41)</b>	39	<b>317</b>	<b>0</b>
VI. 1	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40	317	0
2	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0
I.	<b>Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti</b>	42	<b>0</b>	<b>0</b>
J.	<b>Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 44 + 45)</b>	43	<b>0</b>	<b>0</b>
1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	0	0
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	0	0
VII.	<b>Ostatní finanční výnosy</b>	46	<b>0</b>	<b>0</b>
K.	<b>Ostatní finanční náklady</b>	47	<b>0</b>	<b>0</b>
*	<b>Finanční výsledek hospodaření ( +/- )</b> (ř. 31 - 34 + 35 - 38 + 39 - 42 - 43 + 46 - 47)	48	<b>1 317</b>	<b>0</b>
**	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48)</b>	49	<b>-3</b>	<b>0</b>
L.	<b>Daň z příjmů (ř. 51 + 52)</b>	50	<b>0</b>	<b>0</b>
1.	Daň z příjmů splatná	51	0	0
2.	Daň z příjmů odložená ( +/- )	52	0	0
**	<b>Výsledek hospodaření po zdanění ( +/- ) (ř. 49 - 50)</b>	53	<b>-3</b>	<b>0</b>
M.	<b>Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)</b>	54	0	0
***	<b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 53 - 54)</b>	55	<b>-3</b>	<b>0</b>
*	<b>Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII</b>	56	<b>1 617</b>	<b>0</b>