

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 28. 11. 2023

Daň z příjmů

611/21.06.23 Určení daňové rezidence trustů a trustových struktur

Předkládá: Ing. Helena Navrátilová, daňový poradce, č. osv. 133

Poděkování za připomínky k textu patří JUDr. Vlastimilu Piherovi, advokátovi v Kocián Šolc Balaščík, advokátní kancelář, s.r.o.

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit přístup k určování daňové rezidence trustů a trustových struktur včetně svěřenských fondů.

Určení daňové rezidence se v tomto příspěvku týká pouze trustů a trustových struktur, které jsou ve svých základních právních znacích srovnatelné se svěřenským fondem, a svěřenských fondů samých (dále společně jen „trust“). Trust se může kvalifikovat jako jednotka, (i) která je podle právního řádu státu, podle něž je zřízena, poplatníkem daně z příjmů, jako tomu je v případě svěřenských fondů podle § 17 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů („ZDP“), nebo (ii) jejíž správce, ve smyslu svěřenský správce, „trustee“, (dále jen „správce trustu“) je za daný trust a k tíži majetku trustu poplatníkem daně z příjmů. Takový trust, resp. jeho správce je pak také zpravidla považován za osobu ve smyslu příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

Tento příspěvek navazuje na příspěvek KOV 588/24.11.21, nedotýká se však uzavřené problematiky zdanění zahraničních podílových fondů řešené v KOV 377/11.07.12.

1. Popis problému

Vzhledem k absenci výslovné právní úpravy a specifickým znakům trustu mohou v praxi vznikat pochybnosti o určení státu daňové rezidence trustu. Důvodem je, že daňová rezidence se obecně určuje mj. podle bydliště nebo sídla dané osoby. Trust však nemá bydliště ani sídlo, kterým je u právnické osoby zpravidla místo sídla zapsané v příslušném úředním rejstříku. Vzniká tak otázka, zda jako kritérium pro určení daňové rezidence lze použít místo vedení, kterým se podle § 17 odst. 3 ZDP rozumí adresa místa, ze kterého je daná osoba řízena.

V případě, že trust je považován podle příslušných národních předpisů o daních za daňového rezidenta ve dvou státech, je pro účely zamezení dvojímu zdanění třeba určit, ve kterém ze smluvních států bude považován za daňového rezidenta, kde je jeho *situs*. Obecně se stát daňové rezidence určuje podle těsnosti osobní vazby, samotné existence – fyzické přítomnosti, řízení či fungování dané jednotky ve vztahu k určitému státu, případě s ohledem na to, kde je situován její majetek, a to zejména v případě nemovitého majetku. Správci trustu (tedy i svěřenskému správci) obvykle náleží plná správa majetku a výkon povinností podle statutu trustu (nehledě na to, že může běžným obhospodařováním majetku podle stanovených pravidel pověřit jinou osobu). Místo, ve kterém správce trustu vykonává takovouto správu svěřeného majetku se tak jeví jako relevantní pro určení daňové rezidence trustu.

To však vyvolává otázku, zda místo, ze kterého je trust správcem trustu spravován ve smyslu civilně právních předpisů, je možné považovat za místo, ze kterého je trust řízen, tedy za místo vedení ve smyslu Modelové konvence o zdanění příjmu a kapitálu OECD a komentáře k ní, resp. prováděných smluv o zamezení dvojímu zdanění sjednaných Českou republikou.

Správce trustu vykonává obvykle plnou správu majetku trustu, jejíž součástí jsou klíčová řídicí, případně obchodní a další rozhodnutí ve smyslu Sdělení Ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000. Podle našeho názoru je tak možné použít k určení daňové rezidence trustu pro účely zákona o daních z příjmů, resp. příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

- místo sídla nebo místo (skutečného) vedení, pokud se liší od sídla, správce trustu, který je právnickou osobou nebo
- bydliště správce trustu, který je fyzickou osobou,

v němž správce trustu vykonává správu svěřeného majetku.

2. Odůvodnění

Uvedený návrh systematicky navazuje na přístup k jakýmkoliv jiným osobám v případě, že dojde ke konfliktu v určení daňové rezidence podle národních právních předpisů o daních, kdy se aplikuje článek Rezident příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, v případě České republiky zpravidla sjednaný na základě článku 4 Modelové konvence o zdanění příjmu a kapitálu OECD. Podle něj se použije k určení daňové rezidence kromě bydliště (a hierarchie navazujících určovatelů) zpravidla sídlo nebo místo (skutečného) vedení, tj. místo, kde je osoba centrálně řízena a kontrolována, resp. kde je hlavní místo vedení. Místem vedení je tak zpravidla místo, kde má správce trustu bydliště nebo své sídlo nebo místo, kde skutečně vykonává svoji činnost, resp. má svoji pobočku, ze které trust spravuje.

Tento přístup též reflektuje např. § 73 odst. 2 [zákona č. 91/2012 Sb.](#), o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů, který jako hraniční určovatel uvádí primárně místo, z něhož je fond (ve smyslu trust) spravován, nebo čl. 31 odst. 1 tzv. V. AML směrnice, který nově hovoří o "svěřenském fondu spravovaném v daném členském státě" (který dále reflektuje § 12 zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů, ve znění pozdějších předpisů, když váže povinnost evidování skutečných majitelů na místo, kde má svěřenský správce nebo správce trustové struktury bydliště, sídlo nebo pobočku, z níž je daná jednotka spravována.

Pro úplnost dodáváme, že pro určení daňové rezidence trustu je významný pouze výkon takové správy, která dosáhne určité intenzity, zejména v rámci diskrece správce trustu. Pro určení daňové rezidence trustu tedy není relevantní běžné obhospodařování majetku trustu prováděné nezávislým správcem majetku, který je povinen se řídit stanovenou strategií a limity¹.

Z výše uvedeného dále vyplývá, že právo, kterým se řídí určitý trust, resp. jeho zakladatelské a další dokumenty, není pro určení daňové rezidence relevantní. Dále je zřejmé, že dojde-li ke změně rozhodných skutečností během doby trvání trustu, může dojít i ke změně daňové rezidence se všemi standardními daňovými důsledky.

¹ Z principiálně shodné úvahy vychází též příspěvek č. 377/11.07.12 ve vztahu k investičním fondům.

3. Závěr

Navrhujeme, aby pro určení daňové rezidence trustu bylo rozhodné místo sídla, popřípadě místo vedení právnické osoby, která je správcem trustu, nebo bydliště správce trustu, je-li správcem trustu fyzická osoba, popřípadě jiné místo, z něhož správce trustu skutečně vykonává správu, resp. řízení trustu,

(i) s tím, že za rozhodující se zásadně považuje sídlo nebo místo vedení správce trustu, který je právnickou osobou, nebo bydliště správce, který je fyzickou osobou, v němž se vykonávají činnosti správy trustu, které mají povahu klíčových řídicích a dalších zásadních rozhodnutí v rámci diskrece správce trustu,

(ii) přičemž za takové místo se zásadně nepovažuje místo výkonu obhospodařování majetku prováděné nezávislymi správci majetku v rámci běžné (obvyklé) správy majetku trustu (na profesionální bázi).

Každý případ je však třeba posuzovat individuálně, přičemž je třeba vzít v úvahu ustanovení zákona o daních z příjmů, příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, právní jednání, kterým byl trust zřízen, a především příslušné skutkové okolnosti.

Navrhujeme přijmout výše uvedený závěr a vhodným způsobem jej publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Z textu příspěvku chápeme, že předkladatel se chce ujistit, jakým způsobem se stanoví daňová rezidence podle ZDP u (i) svěřenského fondu založeného podle občanského zákoníku a (ii) zahraničního trustu, který je ve svých základních právních znacích srovnatelný se svěřenským fondem a je poplatníkem daně z příjmů právnických osob podle § 17 odst. 1 ZDP (dále společně také jen "trust"). Pro účely určení daňového rezidentství podle ZDP je relevantní úprava zakotvená v ZDP, a to konkrétně ustanovení § 17 odst. 3 a odst. 4. Podle § 17 odst. 3 ZDP se považuje za daňového rezidenta České republiky takový poplatník daně z příjmů právnických osob, který má na území České republiky sídlo nebo místo svého vedení (ZDP zavádí pro tento „duální“ test legislativní zkratku „sídlo“ – dále v tomto textu jen „Sídlo dle ZDP“). Kromě toho se má podle předmětného ustanovení za to, že poplatník, který není právnickou osobou a který je založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má na území České republiky své Sídlo dle ZDP.

Svěřenský fond zřízený podle českých právních předpisů sice nemá žádné sídlo, avšak podle fikce v § 17 odst. 3 ZDP se má za to, že má na území České republiky své Sídlo dle ZDP. Svěřenský fond zřízený podle českých právních předpisů tedy je podle ZDP daňovým rezidentem České republiky. V případě zahraničních trustů je situace z právního pohledu obdobná, tj. zahraniční trust typicky nemá žádné sídlo. Na rozdíl od svěřenského fondu však nespadá pod zákonnou fikci Sídla dle ZDP. Z tohoto důvodu souhlasíme se závěrem předkladatele, že při stanovení daňového rezidentství zahraničního trustu se vychází z místa jeho (skutečného) vedení. Přitom platí, že místo skutečného vedení zahraničního trustu je místo, odkud svěřenský správce (tzv. trustee) spravuje majetek zahraničního trustu. To znamená, že daňové rezidentství zahraničního trustu nemusí být shodné s daňovým rezidentstvím trusteeho. V praxi lze nicméně očekávat (zejména u rodinných trustů), že tomu tak bude.

Pokud správce trustu v rámci výkonu své činnosti pověří nezávislého správce majetku obhospodařováním majetku trustu, či jeho části (tzv. asset management), nemá tato skutečnost vliv na daňovou rezidenci trustu.

Pro úplnost dodáváme, že výše uvedené vychází ze základní právní povahy trustu. Konkrétní případy je vždy třeba posuzovat individuálně s přihlédnutím ke konkrétním skutečnostem a okolnostem, například v situaci, kdy v praxi zakladatel fakticky uplatňuje významný vliv na skutečné vedení trustu (aniž by formálně zastával roli svěřenského správce).