

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK KE DNI 23.3.2022

Daň z příjmů

588/24.11.21 Srovnatelnost zahraničních trustů a trustových struktur se svěřenským fondem

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

1. Srovnatelnost zahraničních trustů a trustových struktur se svěřenským fondem

1.1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení přístupu k posuzování srovnatelnosti zahraničních trustů a zahraničních trustových struktur (dále „trust“) obdobných svěřenskému fondu, a to s ohledem na možnost aplikovat na majetek vkládaný do zahraničního trustu a plynoucí ze zahraničního trustu do rukou českých daňových rezidentů příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů.

Tento příspěvek navazuje na KOV 421/26.02.14 Výklad pojmu svěřenský fond ve vztahu k zahraničním srovnatelným jednotkám. Od projednání uvedeného příspěvku došlo ke zpřesnění a doplnění některých ustanovení zákona o daních z příjmů („ZDP“) týkajících se svěřenského fondu a podstatně se rozmnožily zkušenosti s přeshraničními vztahy se zahraničními trusty. Kromě toho nová pravidla týkající se svěřenských fondů a zahraničních trustů byla vtělena do dalších českých právních předpisů.

1.2. Východiska

Česká republika otevřela otázku uznání trustů už tím, že v občanském zákoníku účinném od 1. 1. 2014 dosti podrobně upravila svěřenský fond¹. Na tento nový institut reagovala i novela zákona o daních z příjmů účinná od 1. 1. 2014. Došlo tak k rozšíření možných právních forem správy, převodu a případně přechodu, majetku mezi poplatníky v tuzemsku i ve vztahu k zahraničním osobám. Čeští daňoví rezidenti se stávají zakladateli nebo beneficienty tuzemských svěřenských fondů i trustů.

Svěřenský fond představuje autonomní, oddělený samostatný majetek (a dluhy vzniklé při správě majetku) určený k vymezenému účelu. K jeho zřízení je třeba, aby zakladatel vyhotovil statut, svěřenský fond byl zapsán do evidence svěřenských fondů a svěřenský správce se ujal správy majetku. Svěřenský správce je povinen postupovat podle předem daných, zákonem vymezených a smluvně sjednaných pravidel. Svěřenský fond je zpravidla zřízen za účelem podpory předem určeného okruhu

¹ Inspirací byla úprava trustu v občanském zákoníku provincie Quebec, Kanad, který vychází z tradice občanského práva kontinentální Evropy.

fyzických osob, resp. za účelem držby a správy majetku a jeho přenosu mezi generacemi. Majetek vyčleněný do svěřenského fondu tak má sloužit nebo z něj má být plněno obmyšleným (beneficientům), kterými mohou být zejména tuzemští i zahraniční poplatníci, fyzické osoby a případně zbytkově fundace a další osoby především z filantropických důvodů.

Svěřenský fond je značně formalizované uspořádání, jehož rozhodující právní znaky jsou v občanském zákoníku explicitně stanoveny. Tím se svěřenský fond částečně liší od anglosaského trustu, pro který platí větší smluvní volnost. Lze však konstatovat, že svěřenský fond se v mnoha ohledech podobá i obdobným trustovým strukturám v jiných právních řádech, které rovněž vycházejí z kontinentálního práva. Pro všechny tyto jednotky – zahraniční trusty platí, že jsou etablovány jako složité majetkové vztahy (relativní majetková práva) zahrnující vlastnictví majetku jako absolutní právo. Tyto obligační vztahy, ani samostatné vlastnictví majetku nemohou být nositeli práv a povinností a nejsou ani „jinou právní osobou“, neboť nemají právní osobnost. Za trust je nositelem práv a povinností obvykle jeho správce, který náklady spojené se správou hradí k tíži majetku v trustu. Při vytvoření trustu dochází k vyčlenění majetku z majetku zakladatele jeho předáním do správy správci trustu smlouvou, nebo pořízením pro případ smrti s tím, aby majetek sloužil určitému účelu uvedenému zejména ve statutu či jiném obdobném zřizovacím dokumentu. Správce trustu majetek drží a spravuje, přičemž vykonává vlastnická práva k majetku vlastním jménem a ve prospěch a k tíži majetku v daném trustu.

1.3. Popis problému

GFŘ ve svém stanovisku v KOV 421/26.02.14 vyjmenovalo šest kritérií, která musí trust (jednotka) splňovat, aby byla splněna podmínka srovnatelnosti se svěřenským fondem zřízeným podle občanského zákoníku:

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

Ze zkušeností s fungováním trustů a z rozboru některých zahraničních předpisů o daních z příjmů, které dopadají na trusty, však vyplývá, že podmínky srovnatelnosti trustu se svěřenským fondem uvedené např. v bodech 5) a 6) jsou nedůvodně restriktivní, resp. irelevantní pro aplikaci příslušných ustanovení smlouvy o zamezení

dvojitmu zdanění a zákona o daních z příjmů a vedou k diskriminaci trustů, pokud jde o daňový režim příjmů plynoucích do těchto trustů ze zdrojů v ČR a z těchto trustů jejich beneficiům, kteří jsou daňovými rezidenty ČR.

Nadbytečnost podmínek uvedených výše např. v bodech 5) a 6) je zřejmá např. z poměrně časté skutečnosti, že trust není sám daňovým subjektem, avšak daňové povinnosti za něj plní správce trustu² k tíži majetku daného trustu, tedy tak, že daň z příjmů se platí ze základu daně z příjmů trustu a na vrub majetku trustu³. To znamená, že faktický dopad je stejný, jako když trust sám je daňovým subjektem.⁴ Obdobně, pro účely aplikace příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů není důležitá podmínka, že příjem trustu je v zahraničí zdaňován jako příjem právnické osoby nebo fyzické osoby⁵. Stejně tak z hlediska aplikace zákona o daních z příjmů je zjevně irelevantní podmínka, aby zisk ze zhodnocení majetku a výplata obmyšlenému byly zdanitelným příjmem podle právní úpravy státu, v němž je trust rezidentem. Důvodem je, že český daňový rezident je povinen při zdanění zisku nebo jiné výplaty plynoucí mu z trustu postupovat podle ZDP, resp. příslušné smlouvy o zamezení dvojitmu zdanění. Uvedená podmínka může vést k bezpředmětné diskvalifikaci např. trustů, které jsou daňovými rezidenty států, které aplikují teritoriální či semi-teritoriální princip zdanění nebo vyjímají ze zdanění některé druhy příjmů fyzických osob. Tyto a další prvky zahraničního daňového režimu nemají žádný význam pro daňový režim vyčlenění majetku do trustu nebo příjmů plynoucích z trustu ve prospěch českých daňových rezidentů podle příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů.

1.4. Návrh řešení

Podle našeho názoru je třeba sjednotit přístup k trustům v daňovém právu s přístupem k trustům v ostatních předpisech právního řádu ČR.

Na trusty, které byly zřízeny podle zahraničního práva a jejichž hlavní právní charakteristiky odpovídají základním právním znakům, fungování a strukturu požadovaným pro svěřenské fondy občanským zákoníkem, se použijí příslušná

² Tato koncepce vyhovuje pojetí trustu v common law, resp. tradičního principu správy majetku v trustu pro a namísto zřizovatele či beneficianta trustu – fyzické osoby, vyskytuje se však i u trustových struktur („trust-like structures“) kontinentální typu.

³ Tuto skutečnost reflektují Článek 1, bod 2. protokolu č. 64 / 2014 S.m.s., který upravuje smlouvu mezi Vládou České republiky a Vládou Singapurské republiky o zamezení dvojitmu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu; Článek 1.3 odst. 2 sdělení č. 75/2008 S.m.s., o Smlouvě mezi Českou republikou a Novým Zélandem o zamezení dvojitmu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. V nich se stanoví pro případ, kdy správce trustu podléhá zdanění na Novém Zélandu nebo v Singapuru, že pokud jde o dividendy, úroky nebo licenční poplatky, které jsou pobírány trustem ze zdrojů na území ČR, má se za to, že pro účely článků 10, 11 a 12 je správce trustu skutečným vlastníkem dividend, úroků nebo licenčních poplatků;

⁴ K tomu poznamenáváme, že i v českém právním řádu existuje určitá dvoukolejnost, když např. v Katastru nemovitostí se zapisuje jako vlastník nemovité věci správce svěřenského fondu, a nikoliv svěřenský fond sám, zatímco v daňových věcech se uplatňuje fikce, že poplatníkem daně z příjmů je svěřenský fond, přičemž jeho povinnosti plní svěřenský správce.

⁵ Aplikace daně z příjmů fyzických osob má především historické důvody z hlediska obvyklého účelu trustu, kterým byla a je správa majetku, jehož ultimátními beneficii jsou fyzické osoby.

ustanovení ZDP (jakož i dalších právních předpisů o daních) platná a účinná pro svěřenské fondy.

Konkrétní daňový režim srovnatelných trustů v zahraničí nemůže mít žádný význam pro aplikaci českých právních předpisů o daních, obdobně jako tomu je u jiných institutů cizího práva, které pro daňové účely posuzujeme tak, že je srovnáváme v základních právních znacích/připodobňujeme je k obdobným právním formám, institutům či nástrojům podle českého práva (obchodní korporace, cenné papíry, obligační vztahy a dal.). Jiné, dodatečné podmínky jsou nadbytečné a bezpředmětné, neboť nejsou významné pro aplikaci českých právních předpisů o daních a ve svém důsledku v přeshraničních vztazích nežádoucím způsobem znevýhodňují trusty, které dodatečné podmínky nesplňují. Tento přístup je tedy rovněž odůvodněn tím, že zákon o daních z příjmů obsahuje ustanovení týkající se svěřenského fondu podle občanského zákoníku, české trustové struktury, která je možno aplikovat, i na příjmy srovnatelných trustů, resp. příjmy plynoucí z těchto trustů v přeshraničních vztazích, a to právě za podmínky, že jejich základní právní znaky jsou srovnatelné se svěřenským fondem. Otázka, zda lze předmětná ustanovení zákona o daních z příjmů aplikovat na trusty v případě, že dojde k přemístění daňové rezidence trustu do ČR, je řešena v samostatném příspěvku, který se týká daňové rezidence trustů a svěřenských fondů.

1.5. Odůvodnění

Zásadním východiskem je, jak navrhovatel daňových právních předpisů, Ministerstvo financí ČR, koncepčně přistupuje k pojmu svěřenský fond. V Důvodové zprávě k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí se uvádí: „... záměrně použitý pojem „svěřenský fond“ podle koncepce uplatňované v daňových zákonech nezahrnuje pouze svěřenský fond podle nového občanského zákoníku, ale i zahraniční instituty daného typu (např. trusty v zemích common law). Podle zmíněné koncepce platí, že hovoří-li ustanovení daňového zákona o konkrétním institutu, vztahuje se i na zahraniční instituty obdobného charakteru. V opačném případě, má-li se dané ustanovení týkat pouze institutu českého práva, použije se dovětek odkazující na příslušný zákon, kterým je daný institut upraven, např. „svěřenský fond podle občanského zákoníku“. Bez této koncepce by ve všech případech, nejen u svěřenských fondů, musela většina ustanovení daňových předpisů výslovně zmiňovat i instituty zahraničního práva, což by vedlo ke značnému prodloužení textu právního předpisu a tím i k jeho nesrozumitelnosti. I úplatné vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do zahraničního institutu, např. trustu, bude tedy předmětem daně, a to nezávisle na tom, zda majetek v tomto institutu je či není podle příslušné zahraniční právní úpravy předmětem vlastnictví. Bude-li majetek v tomto zahraničním institutu, např. trustu, ve vlastnictví tohoto institutu, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 1. Půjde-li o zahraniční institut např. trust, obdobný svěřenskému fondu podle občanského zákoníku, tj. o oddělené a nezávislé vlastnictví obdobně jako je tomu u svěřenského fondu podle § 1448 nového

občanského zákoníku, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 2.“

Zastáváme tak názor, že je třeba se opřít o zásadu, že pro účely daňových předpisů, stejně jako pro účely jiných právních předpisů, mají být v ČR trusty uznávány jako obdoba svěřenských fondů a podrobeny stejnému daňovému režimu, ledaže příslušný právní předpis výslovně stanoví něco jiného, a to za předpokladu, že představují instituty zahraničního práva obdobné svěřenskému fondu. To znamená, že jejich základní právní znaky jsou srovnatelné se základními právními znaky požadovanými občanským zákoníkem.

Výše uvedené lze dále odůvodnit tím, že ačkoliv ČR nepřistoupila k Haagské úmluvě o právu rozhodném pro trust a o jeho uznání z 1. 7. 1985, přihlásila se k jejím principům a účelu, a to jak výslovnou právní normou pro uznání trustu v soukromém právu, tak i přístupem k zahraničním trustům, jak je deklarován v důvodové zprávě k zákonu o mezinárodním právu soukromém. Ustanovení § 73 odst. 4 zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů („ZMPS“) obsahuje kolizní normy pro trusty (v ZMPS „fondy“) a stanoví, že fond zřízený v zahraničí se uznává i v oblasti českého práva, vykazuje-li základní právní znaky požadované pro něj českým právem, tj. občanským zákoníkem. Zákonodárce tak vyjádřil svoji vůli, aby důsledky pro takto kvalifikovaný, srovnatelný zahraniční trust byly v českém právním řádu stejné, jako jsou předvídané pro svěřenský fond zřízený v souladu s příslušnými ustanoveními občanského zákoníku.

Podpůrně je dále možno uvést, že v rámci principu jednoty právního řádu, rovného zacházení a úsilí o transparentnost je na místě vzít v úvahu také zásady a pravidla platná pro zahraniční trusty v nejnovějším právním předpisu, který upravuje evidenci skutečných majitelů⁶.

Ustanovení § 2 ZESM vymezuje pojem právní uspořádání jako svěřenský fond nebo zahraniční svěřenský fond. Zahraničním svěřenským fondem se rozumí svěřenský fond nebo jemu strukturou nebo funkcemi podobné zařízení řídicí se právem jiného státu. ZSEM těmto jednotkám ukládá stejné povinnosti, a to v rozsahu, v jakém spadají do působnosti českého právního řádu.⁷ Podle Důvodové zprávy k § 2 ZESM. bude „*vždy klíčové, aby si příslušný svěřenský správce (respektive osoba ve funkci obdobné svěřenskému správci) vyhodnotil, zda spravuje uspořádání, které lze funkčně či strukturně (organizačně) připodobnit svěřenskému fondu*“. Podobností struktury zahraničního uspořádání se svěřenským fondem se rozumí organizace správy, povaha spravovaného majetku a práva a povinnosti osob zapojených v rámci právního uspořádání. Dále z důvodové zprávy vyplývá, že vzhledem k tomu, že česká právní

⁶ zákon č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „ZESM“)

⁷ Tato úprava navazuje na čl. 31 tzv. IV AML směrnice, podle něž se evidenční povinnost uplatní jen ohledně právních uspořádání, která se svou strukturou nebo funkcemi podobají svěřenskému fondu.

úprava účely a cíle svěřenského fondu neomezuje, bude třeba vycházet z (formálního) posouzení, jak dané právní upořádání funguje a co se jeho zřízením sleduje.⁸

Lze shrnout, že v oblasti ZESM se přístup k zahraničním trustům a svěřenským fondům posouvá hlouběji od formálně právních znaků (základních právních znaků) k fungování a struktuře zahraničního trustu, v nichž je třeba hledat a o ně opírat posuzování podobnosti a srovnatelnosti zahraničního trustu se svěřenským fondem.

S ohledem na výše uvedené lze podle našeho názoru dospět k závěru, že srovnatelnost základních právních znaků, způsob fungování, struktura vnitřní organizace trustů jsou základem pro jejich srovnatelnost se svěřenským fondem. Bude-li trust v těchto důležitých charakteristikách posouzen jako srovnatelný se svěřenským fondem, měla by pak být ve vztahu k příjmům ze zdrojů na území ČR a příjmům plynoucím ve prospěch daňových rezidentů ČR aplikována ustanovení zákona o daních z příjmů vztahující se ke svěřenským fondům.

Pokud by podmínky zdanění příjmů, resp. plnění ve prospěch srovnatelných trustů či ve prospěch obmyšlených byly buď limitující, nebo méně příznivé ve srovnání se zdaněním příjmů a plněním ve prospěch obmyšlených svěřenských fondů, mohlo by dojít k omezení základní svobody usazování a ve vztahu k členským státům EU, resp. svobody volného pohybu kapitálu vůči třetím státům. Případné omezení svobody volného pohybu kapitálu vůči třetím státům navíc nesmí představovat ani v daňových věcech prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb⁹.

1.6. Závěr

Na trusty, které byly zřízeny podle zahraničního práva a jejichž základní právní znaky odpovídají základním právním znakům, fungování a struktuře požadovaným pro svěřenské fondy občanským zákoníkem, se použijí příslušná ustanovení ZDP platná a účinná pro svěřenské fondy. Prokázání příslušných právních skutečností je vždy na poplatníkovi.

Navrhujeme přijmout výše uvedený závěr a vhodným způsobem jej publikovat.

Stanovisko GŘ:

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

Podmínky srovnatelnosti uvedené v KOV 421/26.02.14 jsou nastaveny tak, aby nedocházelo k diskriminaci tuzemských svěřenských fondů vůči zahraničním trustům a trustovým strukturám (dále jen „trust“). V opačném případě by mohlo docházet k tomu, že bychom přiznávali výhody ze zákona o daních z příjmů či smluv o zamezení dvojímu zdanění i entitám, které by na ně nedosáhly, a to s ohledem na odlišnou právní úpravu v zahraničních daňových předpisech. Konkrétní smlouvu o zamezení dvojímu

⁸ Podobností struktury zahraničního uspořádání se rozumí organizace správy, povaha spravovaného majetku a práva a povinnosti osob zapojených v rámci právního uspořádání

⁹ viz rozsudek SDEU C-646/15 Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

zdanění a výhody z ní vyplývající lze aplikovat pouze za podmínek uvedených v pokynu MF č. D-286, kdy výhody ze smluv jsou přiznávány za stanovených podmínek, k nimž patří i to, že daňový subjekt je poplatníkem a prokáže svou daňovou rezidenturu. To, že v § 17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p. (dále jen "zákon o daních z příjmů") je stanoveno, že svěřenský fond je daňovým poplatníkem, je jednou ze základních charakteristik tohoto daňového subjektu, na jejímž podkladě jsou uplatňována relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů. Pokud by poplatníkem nebyl, svěřenský fond jako takový by nemohl uplatňovat smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ani relevantní ustanovení zákona o daních z příjmů (zvláštní režim zdanění pro tyto subjekty). Obdobně se postupuje i v jiných případech daňových subjektů, které jsou dle tuzemského zákona o daních z příjmů poplatníky, ale dle zahraničních předpisů jsou tyto subjekty považovány za transparentní entitu (např. různé formy podílových fondů nebo fondů penzijních společností). Stanovené podmínky srovnatelnosti tedy nelze považovat za restriktivní či irelevantní ve vztahu k aplikaci zákona o daních z příjmů či smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Z výše uvedeného je patrné, že GFR trvá na závěrech již uzavřeného příspěvku KV KDP 421/26.02.14. V mezidobí nedošlo k žádné skutečnosti, která by měla za následek revizi stávajících ustanovení zákona o daních z příjmů či správní praxe. Nicméně jsme si vědomi toho, že v praxi se v zahraničí často stává, že trust sám o sobě není daňovým subjektem, avšak daňové povinnosti za něj plní jiná osoba – obvykle správce trustu - k tíži majetku daného trustu, tedy tak, že daň z příjmů se platí ze základu daně z příjmů trustu a na vrub majetku trustu. To znamená, že faktický dopad je stejný, jako když trust sám je daňovým subjektem. V takovém případě lze konstatovat, že rozdíl je pouze formální, neboť ve skutečnosti dochází ke zdanění zisku trustu srovnatelně s daňovými pravidly uvedenými v zákoně o daních z příjmů a pokud tedy poplatník prokáže, že i přes tento formální rozdíl v systému zdanění trustu v zahraničí ve skutečnosti dochází ke zdaňování zisku trustu, jako když trust sám je daňovým subjektem, lze podmínku č. 5 považovat za splněnou.

Je třeba však rozlišovat situace, kdy trust je transparentní entitou. Tyto situace nejsou pokryty předloženým příspěvkem, příspěvek naopak míří na situace, kdy se řeší daňové povinnosti trustu jako takového a pouze jejich plnění je spravováno jinou osobou s ohledem na to, že trust není dle zahraniční právní úpravy poplatníkem. Platí tedy to, co je i uvedeno v řešené podmínce označené číslem 5, a to že: „...jeho příjmy se podle práva tohoto státu ani z části nepřičítají jiným osobám,”.

Podmínka srovnatelnosti uvedená pod č. 6 musí být splněna vždy, zde volnější výklad jako u podmínky č. 5 nelze připustit. Předmětem daně dle zahraniční právní úpravy musí být, stejně jako v ČR, jak příjem ze zhodnocení majetku trustu (svěřenského fondu) na úrovni trustu (svěřenského fondu), tak i výplaty obmyšlenému.