

## Daň z příjmů

### 421/26.02.14 Výklad pojmu svěřenský fond ve vztahu k zahraničním srovnatelným jednotkám

Předkladatel: Zenon Folwarczny, daňový poradce ev. č. 3661

*Děkuji Lucii Čechové a Heleně Navrátilové (daňový poradce ev. č. 0133) za pomoc a konstruktivní připomínky k tomuto příspěvku.*

#### **Příspěvek je uzavřen**

## 1. Úvod

Předmětem příspěvku je potvrzení metodického výkladu, že pojem „**svěřenský fond**“ používaný od 1. ledna 2014 v zákoně o daních z příjmů zahrnuje jak svěřenské fondy založené podle občanského zákoníku, tak zahraniční jednotky srovnatelné se svěřenským fondem.

## 2. Popis problematiky

### 2.1. Vymezení svěřenského fondu podle českého práva

Nový občanský zákoník účinný od 1. ledna 2014 (též „**občanský zákoník**“) zavádí do českého práva nový institut tzv. svěřenského fondu. Jedná se o institut správy cizího majetku, který má v zahraničí v různých formách velkou tradici.

Svěřenský fond podle občanského zákoníku představuje majetek vyčleněný z vlastnictví zakladatele k soukromému nebo veřejně prospěšnému účelu. Svěřenský fond podle občanského zákoníku nemá právní subjektivitu, představuje oddělený a nezávislý vyčleněný majetek, který není ani ve vlastnictví původního vlastníka - zakladatele, ani svěřenského správce ani osoby, které má být ze svěřenského fondu plněno - obmyšleného - je to autonomní majetek. Majetek svěřenského fondu může zvyšovat na základě smlouvy nebo pořízením pro případ smrti i jiná osoba než zakladatel. Obmyšlenému vzniká právo na plnění ze svěřenského fondu až za splnění určitých podmínek nebo v určité době. Statut svěřenského fondu musí mít formu veřejné listiny. Pokud tak stanoví statut svěřenského fondu, je možné určení osoby obmyšleného změnit nebo pouze stanovit pravidla, jak bude obmyšlený určen v budoucnu. Obmyšleného může také jmenovat správce svěřenského fondu zřízeného k soukromému účelu, pokud zakladatel určí okruh osob, ze kterých má být obmyšlený jmenován.

Vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu vykonává vlastním jménem na účet fondu svěřenský správce, kterému náleží plná správa majetku ve svěřenském fondu. Svěřenským správcem může být i zakladatel fondu.

### 2.2. Výskyt a význam pojmu v rámci zákona o daních z příjmů

Na zavedení institutu svěřenského fondu do občanského práva reagovala také daňová legislativa.

Pojem svěřenský fond podle občanského zákoníku ZDP používá pouze při vymezení poplatníka daně v § 17 (1) písm. f) ZDP.

Novela ZDP zavádí speciální ustanovení, která upravují zdanění převodu majetku ve vztahu ke svěřenskému fondu a zdanění příjmů z činnosti svěřenského fondu (např. vyčlenění majetku do fondu, zdanění příjmů fondu, výplaty z majetku či příjmů z činnosti fondu nebo plodů a užitků z majetku, zdanění převodu majetku jako plnění z fondu ve prospěch obmyšleného apod.) (dále jen „**zdanění příjmů svěřenských fondů a výplat**“). Tato ustanovení ZDP stanoví pravidla obecně pro svěřenský fond, nikoliv pouze pro svěřenský fond podle občanského zákoníku.

Domníváme se proto, že ustanovení upravující režim zdanění příjmů svěřenských fondů a výplat se uplatní jak na svěřenský fond podle občanského zákoníku, tak na zahraniční jednotky srovnatelné s českým svěřenským fondem. Tento závěr lze podpořit i následujícími argumenty:

- ZDP v rámci vymezení svěřenského fondu dle občanského zákoníku jako poplatníka daně v § 17 ZDP ani v dalším textu nezavádí legislativní zkratku „svěřenský fond“, která by limitovala použití daného pojmu pouze pro svěřenské fondy dle občanského zákoníku. Proto lze dovodit, že zákon předvídá existenci jiných svěřenských fondů než zřízených pouze podle občanského zákoníku. Daňový režim týkající se svěřenského fondu se tedy použije stejně pro svěřenské fondy založené podle občanského zákoníku a pro zahraniční jednotky srovnatelné se svěřenským fondem.
- V případě, že měl zákonodárce v úmyslu stanovit zvláštní pravidla pouze pro svěřenský fond podle občanského zákoníku oproti jiným entitám, výslovně tak učinil – viz definice poplatníka v § 17 ZDP, kde je jako poplatník výslovně vymezen svěřenský fond podle občanského zákoníku, nikoli pouze formou poznámky pod čarou, (Zahraníční subjekty obdobné svěřenským fondům jsou pro účely ZDP vymezeny jako poplatníci daně v samostatném ustanovení, pokud naplní obecnou definici nerezidentního poplatníka dle § 17 písm. a) nebo g) ZDP).
- Pojem svěřenský fond se vyskytuje i v zákoně o nabytí nemovitých věcí. Důvodová zpráva k němu (k § 3) uvádí, že zákon o nabytí nemovitých věcí operuje záměrně s pojmem „svěřenský fond“ proto, že podle koncepce uplatňované v daňových zákonech pojem nezahrnuje pouze svěřenský fond podle nového občanského zákoníku, ale i zahraniční instituty daného typu.
- Pokud měl zákonodárce v úmyslu stanovit rozdílný daňový režim českého a srovnatelného zahraničního subjektu, v zákoně zpravidla jasně definoval vedle českého subjektu také pojem pokrývající příslušné zahraniční subjekty a stanovil, za jakých podmínek mohou srovnatelné zahraniční subjekty využít danou daňovou úpravu (např. instituce penzijního pojištění, zahraniční fond

kolektivního investování). V případě zahraničních svěřenských fondů tak neučinil.

- Naopak pokud v minulosti ZDP speciální úpravu pro zahraniční subjekty nestanovil, uplatnilo se zpravidla obecné pravidlo, že se daný pojem pokrývající český institut aplikuje i na obdobné zahraniční instituty (např. obchodní společnost, družstvo, cenný papír apod.), pokud naplnily určitou míru srovnatelnosti. Obdobně tomu je i podle aktuální novely ZDP, která kromě svěřenského fondu zavedla např. i pojem obchodní korporace, který zahrnuje jak obchodní společnosti vzniklé podle českých právních předpisů, tak podobné obchodní společnosti vzniklé podle právních předpisů členských států EU.

### **2.3. Uznání a srovnatelnost zahraničního „svěřenského fondu**

Svěřenský fond, jako institut správy cizího majetku, podle nového občanského zákoníku charakterem svého zřízení, fungování a zániku, jakož i možným soukromým účelem představuje obdobu v zahraničí používaných institutů správy cizího majetku, tzv. „trustů“ nebo také „foundations“. Tyto instituty mohou, ale nemusí mít přiznanou právní či daňovou subjektivitu dle práva státu svého založení, resp. příslušných cizích daňových předpisů.

Zastáváme názor, že při splnění určitých dále uvedených předpokladů výše uvedené zahraniční jednotky je třeba i pro daňové účely považovat za svěřenské fondy a podřizovat jejich daňový režim příslušným ustanovením ZDP (pokud ZDP výslovně neuvádí, že se jedná pouze o svěřenský fond podle občanského zákoníku). Tento názor se kromě výše uvedeného opírá o ustanovení § 73 odst. 4 zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, podle něž fond zřízený v zahraničí se uznává i v oblasti českého práva, vykazuje-li základní znaky požadované pro něj českým právem. V důvodové zprávě k tomuto zákonnému ustanovení se uvádí, že návrh občanského zákoníku obsahuje ustanovení o svěřenském fondu. Ustanovení § 73 proto stanoví kolizní úpravu pro tento právní institut. Tato kolizní úprava vychází z úpravy obsažené v Haagské úmluvě o právu rozhodném pro trust a o jeho uznání z 1. 7. 1985. Úmluva není závazná pro Českou republiku, která není jejím smluvním státem, avšak její příslušné ustanovení bylo předlohou uvedeného zákonného pravidla. Zákonodárce tak vyjádřil vůli, aby důsledky v českém právním řádu byly stejné, jako jsou předvídané úmluvou.

Dále podle judikatury Soudního dvora EU platí, že pokud v právu jednoho státu neexistuje druh společností se stejnou právní formou, jakou má společnost založená podle práva jiného státu, srovnatelnost těchto institutů by se měla posuzovat podle způsobu jejich fungování, nikoliv dle jejich právní formy či daňového statutu ve státě

založení (viz např. rozsudky C-338/11 Santander, C-303/07 Aberdeen Evropského soudního dvora).

Domníváme se proto, že právě na základě způsobu fungování se lze u zahraničních jednotek typu trustů a tzv. foundations dovolávat srovnatelnosti s českým svěřenským fondem, a to i při určování charakteru plnění (vyčlenění majetku, plnění obmyšlenému, atp.) za předpokladu, že příslušné jednotky vykazují základní znaky srovnatelné se znaky danými svěřenskému fondu českým právem.

Pokud by totiž zdanění jejich příjmů a také plnění ve prospěch obmyšlených bylo ve vztahu ke srovnatelným zahraničním institutům méně příznivé než u českých svěřenských fondů, mohlo by dojít k omezení základních svobod EU, a to zejména svobody usazování a svobody volného pohybu kapitálu, které jsou aplikovány nejen vůči členským státům EU, ale také vůči třetím státům<sup>2</sup>. Případné omezení svobody volného pohybu kapitálu vůči třetím státům navíc nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb.

Na základě výše uvedené argumentace zahrnuje pojem svěřenský fond jak svěřenské fondy podle občanského zákoníku, tak zahraniční jednotky srovnatelné se svěřenským fondem, pokud ZDP výslovně nestanoví jinak (např. jako v § 17 ZDP). Za srovnatelné zahraniční jednotky („trusty“ a „foundations“) lze například považovat takové jednotky, které naplňují stejný účel správy majetku a fungují na stejných principech vyčlenění majetku jako český svěřenský fond.

#### **2.4. Okamžik zdanění příjmu obmyšleného ze svěřenského fondu a srovnatelných zahraničních jednotek**

Příjmy plynoucí jak ze svěřenského fondu podle občanského zákoníku, tak i ze srovnatelných zahraničních jednotek jsou v rukou obmyšleného předmětem daně až v okamžiku jejich realizace, tj. v momentu, kdy tyto příjmy byly svěřenským fondem, nebo např. zahraničním trustem nebo zahraniční foundation skutečně připsány, poukázány či zaplacený obmyšlenému či jinak převedeny do majetku obmyšleného (kdy dochází ke skutečnému navýšení majetku poplatníka a nejedná se pouze o navýšení zdánlivé („**realizace**“).

Tímto okamžikem je

- (i) u účetních jednotek moment, kdy účtují o příjmu ze svěřenského fondu nebo ze srovnatelných zahraničních jednotek v souladu s příslušnými právními předpisy o účetnictví jako o svém příjmu (výnosu)
- (ii) u ostatních osob moment, kdy byl příjem skutečně převeden do dispozice dané osoby.

Při daňové transparentci zahraniční jednotky je přitom možné sledovat i koncept skutečného vlastnictví příjmů, což bude vždy posuzováno případ od případu dle příslušného zahraničního práva. Pak by obmyšlený deklaroval příjmy zahraniční jednotky jako svoje vlastní příjmy až při splnění podmínek pro jejich realizaci

---

<sup>2</sup> Soudní dvůr EU opakovaně judikoval, že zákaz omezení volného pohybu kapitálu podle čl. 63 a násl. Smlouvy o fungování Evropské unie, je nutné aplikovat nejen na členské státy EU, ale také na třetí země a entity z těchto zemí.

(např. věk atd.) a ve stejné struktuře, v jaké byly dosaženy touto zahraniční jednotkou.

## **2.5. Vklad majetku do zahraničního „svěřenského fondu“ a jeho výplata blízkým osobám**

Ustanovení § 18 odst. 2 písm. e) ZDP se vztahuje i na zahraniční jednotky srovnatelné se svěřenským fondem podle občanského zákoníku, tzn. příjmy těchto jednotek z vyčlenění majetku a ze zvýšení majetku smlouvou nebo pořízením pro případ smrti nejsou příjmem zdanitelným dle ZDP. I tyto vklady tak budou posuzovány obdobně jako vklady do obchodních společností, které také nepodléhají zdanění. Tento závěr tedy ruší KOOV 316/01.12.10 „Bezúplatný převod majetku do soukromé nadace“, podle kterého je poskytnutí majetku zřizovatelem soukromé nadaci mimo tuzemsko bezúplatným nabytím majetku podléhajícím na straně poskytovatele dani darovací (dnes dani z příjmů na straně nabyvatele).

Stejně tak bude na zahraniční jednotky srovnatelné se svěřenským fondem podle občanského zákoníku aplikovatelné ustanovení § 10 odst. 3 písm. d) bod 3. ZDP, tzn. bezúplatný příjem obmyšleného (neboli beneficianta) z majetku, který byl do této jednotky vložen některou z osob uvedených v § 10 odst. 3 písm. d) body 1. a 2. ZDP, bude od daně z příjmů osvobozen. Nejinak tomu bude i v případě aplikace osvobození dle § 4a písm. b) a § 19b odst. 2 písm. a) ZDP.

## **3. Závěr**

Navrhujeme potvrdit, že zahraniční jednotky, které naplňují stejný účel správy majetku a fungují na stejných principech jako svěřenský fond podle občanského zákoníku (např. trusty nebo tzv. foundations), jsou srovnatelné s českými svěřenskými fondy a použije se na ně daňová úprava platná pro svěřenské fondy s účinností od 1. ledna 2014, pokud zákon výslovně neomezuje platnost ustanovení jen na svěřenské fondy podle občanského zákoníku (tj. v §17 odst.1 písm. f) ZDP). Uvedené se týká především § 4a písm. b), § 10 odst. 3 písm. d) bod 3, § 18 odst. 2 písm. e) a § 19b odst. 2 písm. a) ZDP.

Příjmy plynoucí jak ze svěřenského fondu, tak i ze srovnatelných zahraničních jednotek (bez ohledu na právní a daňovou subjektivitu zahraniční jednotky) jsou u obmyšleného předmětem daně v momentu, kdy tyto příjmy byly svěřenským fondem nebo zahraniční srovnatelnou jednotkou skutečně poskytnuty k volné dispozici obmyšlenému – viz okamžiky realizace příjmu v bodě 2.4.

### **Stanovisko GFŘ:**

Za předpokladu, že zahraniční období svěřenského fondu jsou poplatníkem daně z příjmů právnických osob ve smyslu ustanovení § 17 odst. 1 písm. g) ZDP, a jsou srovnatelné jak z hlediska soukromoprávního, tak i z hlediska daňového se svěřenským fondem založeným podle občanského zákoníku, použije se pro ně daňová úprava pro svěřenské fondy platná od 1. 1. 2014, pokud zákon výslovně neomezuje platnost ustanovení jen na svěřenské fondy podle občanského zákoníku (tj. v § 17 odst. 1, písm. f) ZDP). Platí tedy i závěr bodu 2.4..

Aby byla splněna podmínka srovnatelnosti, musí zahraniční obdoba svěřenského fondu splňovat alespoň tato kritéria:

- 1) je vytvořena vyčleněním majetku zakladatele tak, že majetek je svěřen správcí 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.

Prokázání, že zahraniční obdoba svěřenského fondu splňuje všechna výše uvedená kritéria, je vždy na poplatníkovi. Jako důkazní prostředek slouží zejména potvrzení o daňové rezidenci, případně jiné potvrzení zahraničního správce daně, které prokazuje, že zahraniční obdoba svěřenského fondu splňuje podmínku uvedenou v bodu 5.