

## DAŇOVÉ ASPEKTY SVĚŘENSKÝCH FONDŮ. PROJEV ABSENCE SÍDLA SVĚŘENSKÉHO FONDU V DAŇOVÉM PRÁVU

LENKA GERŽOVÁ

### 1. ÚVOD<sup>1</sup>

Dne 22. března 2012 nabyl platnosti zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále též jako „nový občanský zákoník“ nebo „NOZ“). Nový občanský zákoník spolu s ostatními zákony, které jej doprovázejí (například zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, apod.) tvoří rekodifikaci soukromého práva. Přijetím těchto zákonů však není měněna pouze podoba soukromého práva, zásadním způsobem je ovlivněn právní řád jako celek. Rekodifikace soukromého práva přináší celou řadu změn věcných, terminologických i zcela měnících zaběhlé koncepce a instituty. Na všechny tyto změny je nutné reagovat změnou ostatních právních předpisů, které jsou součástí právního řádu. V právu daňovém je legislativním nosičem těchto změn zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a dalších změnách, a zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

Jednou ze zásadních věcných změn, kterou rekodifikace soukromého práva do právního řádu přináší, je zavedení institutu svěřenského fondu. Základ právní úpravy je obsažen v § 1448 až 1474 nového občanského zákoníku a je zařazen do části třetí Absolutní majetková práva, dílu šestého, který pojednává o správě cizího majetku.

Jelikož není možné na prostoru, který je pro tento článek vymezen, popsat celou problematiku právní úpravy svěřenského fondu v soukromém i veřejném právu, omezila jsem se na stručné popsání charakteristických prvků právní úpravy svěřenského fondu podle nového občanského zákoníku a jeho promítnutí v daňových zákonech. Blíže se pak zaměřím na téma absence sídla svěřenského fondu.

Článek vychází z právního stavu a stavu poznání k 1. prosinci 2013, přičemž s ohledem na téma vychází nejen z platné a účinné právní úpravy, ale také z právní úpravy platné a dosud neúčinné.

<sup>1</sup> Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Vývoj finančně-právní regulace ve vybraných zemích Evropské unie“, SVV č. 266 407/2013, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze v roce 2013.

## 2. ZÁKLAD PRÁVNÍ ÚPRAVY SVĚŘENSKÉHO FONDU V NOVÉM OBČANSKÉM ZÁKONÍKU

Svěřenský fond se vytváří vyčleněním majetku z vlastnictví jeho zakladatele. Zakladatel vymezí majetek, který má být součástí svěřenského fondu, svěří jeho správu do rukou určité osoby a vymezí účel, za jakým má svěřenský fond fungovat (§ 1448 NOZ). Správce svěřenského fondu se zároveň zaváže takto vyčleněný majetek držet a spravovat. Základním atributem svěřenského fondu je majetek. Majetek ve svěřenském fondu však nemá žádného vlastníka – vyčleněním do fondu k němu ztrácí vlastnické právo zakladatel, není ve vlastnictví samotného fondu ani svěřenského správce. Vlastnická práva k majetku vykonává svěřenský správce, a to svým vlastním jménem na účet svěřenského fondu (§ 1448 odst. 3 NOZ). Vytvořením svěřenského fondu tak dochází ke vzniku anonymního, odděleného a nezávislého vlastnictví vyčleněného majetku. Svěřenský fond nemá právní subjektivitu, resp. právní osobnost v terminologii nového občanského zákoníku, a nejde o osobu v právním slova smyslu. Svěřenský fond je možno vymezit jako formalizovanou, anonymizovanou a strukturovanou jednotku, která je souborem majetku bez právní osobnosti.

Svěřenský fond se vytváří vyčleněním majetku z vlastnictví zakladatele za určitým účelem. Účel svěřenského fondu může být veřejně prospěšný nebo soukromý (§ 1449 NOZ). Fond založený za soukromým účelem slouží k prospěchu určité osoby nebo na její památku. Prospěchu osob může být dosaženo prostřednictvím investování pro dosažení zisku (§ 1449 odst. 2). Naproti tomu u svěřenského fondu založeného za veřejně prospěšným účelem nemůže být dosahování zisku hlavním účelem, to však neznamená, že v jeho rámci nemůže být zisk vůbec dosahován (§ 1449 odst. 3 NOZ).

Dispozice se svěřenským fondem náleží při jeho založení zakladateli fondu. Svěřenský fond se vytváří smlouvou nebo pořízením pro případ smrti, kterým se podle § 1491 nového občanského zákoníku rozumí závěť, dědická smlouva a dovětek. Každý svěřenský fond musí mít svůj statut, který vydává právě zakladatel svěřenského fondu, a to jako součást smlouvy nebo pořízení pro případ smrti, kterým se fond vytváří, nebo jako zvláštní dokument, jenž musí mít vždy formu veřejné listiny (§ 1452 NOZ). Právní úprava svěřenského fondu je v mnohém dispozitivní, zakladatel svěřenského fondu může projevem své vůle ve statutu ovlivnit jeho budoucí existenci i fungování. Ustanovení v novém občanském zákoníku se tak použijí zpravidla, pokud statut nestanoví něco jiného. Mezi základní práva zakladatele patří právo jmenovat a odvolat svěřenského správce (§ 1455 NOZ), právo určit osobu obmyšleného nebo stanovit pravidlo, na základě kterého bude tato osoba stanovena (§ 1457 NOZ), a vykonávat dohled nad správou svěřenského fondu (§ 1463 až 1467 NOZ).

V pozdějších fázích existence fondu je role zakladatele upozaděna ve prospěch svěřenského správce, jehož úlohou je výkon správy majetku ve svěřenském fondu. Svěřenskému správci náleží plná správa majetku ve svěřenském fondu (§ 1456 NOZ). Plnou správou cizího majetku nový občanský zákoník rozumí takovou správu, při které nedochází pouze k zachování majetku ve prospěch beneficenta, ale také k jeho rozmnožení (§ 1409). Správce je při plné správě cizího majetku oprávněn činit cokoli, co je nutné a užitečné (§ 1410 NOZ).

Obmyšlený (nebo též beneficiant) je ten, komu má být ze svěřenského fondu plněno (§ 1457 a následující). Oprávnění jmenovat obmyšleného náleží zakladateli, který tak zpravidla učiní přímo ve statutu nebo ve statutu určí způsob, jakým bude obmyšlený jmenován jinou osobou (například svěřenským správcem). Nicméně určení a existence obmyšleného ať už při založení svěřenského fondu nebo v dalším období jeho existence není podstatnou náležitostí fondu a mohou existovat i fondy bez obmyšlených (srovnej § 1452 odst. 2 *a contrario*). Půjde zejména o svěřenské fondy založené za veřejně prospěšným účelem. Obmyšlenému může být přiznáno právo na plody nebo užitky ze svěřenského fondu či na samotný majetek ve fondu (§ 1457 odst. 3 NOZ).

Jak je ze stručného úvodu do právní úpravy svěřenského fondu v novém občanském zákoníku patrné, jde o zcela nový institut v českém právním řádu dosud cizí. Institut trustu je typický pro právní systém common law. Jelikož je však založen na principech v našem právním prostředí neznámých (zejména existence dvojího vlastnického práva k totožné věci),<sup>2</sup> nelze svěřenský fond podle občanského zákoníku směřovat s trustem. Spíše se jedná o institut trustu podobný, trustem inspirovaný, *quasi trust*. Autoři příslušných ustanovení nového občanského zákoníku si vzali za vzor právní úpravu kanadské provincie Québec (blíže k tomu viz Důvodová zpráva k občanskému zákoníku), který jako právní systém smíšené povahy obsahuje prvky práva kontinentálního i angloamerického. Při absenci výslovné právní úpravy v novém občanském zákoníku nebo její nejednoznačnosti (která je zde častým jevem) nebude možné aplikovat obdobné instituty nebo zásady obsažené v tuzemském právním řádu, jelikož trust, resp. *quasi trust*, dosud neměl v českých právních podmínkách obdobu a není na jeho zásadách založen. Hrozba právní nejistoty, která tak v souvislosti se zavedením svěřenského fondu do nového občanského zákoníku vznikne, je velká a nebude existovat jen v oblasti práva občanského, ale i v jiných právních odvětvích včetně práva finančního.

### 3. ZÁKLAD PRÁVNÍ ÚPRAVY SVĚŘENSKÉHO FONDU V DAŇOVÝCH ZÁKONECH

Právní úpravu svěřenského fondu v novém občanském zákoníku bylo, tak jako ostatní věcné změny, které nový občanský zákoník přináší, potřeba reflektovat v právu veřejném. Základním problémem je absence právní osobnosti svěřenského fondu, se kterou se daňové právo vyrovnává po svém. Není to poprvé, co do daňově-právních vztahů vstupuje jednotka bez právní osobnosti.<sup>3</sup> V jednotlivých zvláštních daňových zákonech je na základě úpravy provedené zákonným opatřením Senátu tato otázka řešena následovně.

<sup>2</sup> K jedné věci, resp. jiné majetkové hodnotě, může zároveň existovat vlastnického právo podle common law a vlastnické právo podle ekvity. Více viz například HAYTON, D. J.: *The law of trust*. London: Sweet & Maxwell, 2003, s. 10–12 nebo HOUFEK, I.: Trusty v rekonstrukci soukromého práva. *Obczan* [online]. 2013, dostupné z: <https://obczan.cz/clanky/trusty-v-rekodifikaci-soukromeho-prava-1>. Nový občanský zákoník jde však zcela opačnou cestou, když vytváří oddělené vlastnictví majetku ve svěřenském fondu bez vlastníka.

<sup>3</sup> Za vzor je možné si vzít právní úpravu organizačních složek státu nebo podílových fondů (viz například § 17 odst. 1 písm. b) až d) zákona o daních z příjmů, ve znění před přijetím zákonného opatření Senátu, § 5 odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění před přijetím zákonného opatření Senátu, nebo § 24 odst. 6 daňového řádu).

Zákon o daních z příjmů<sup>4</sup> v § 17 odst. 1 písm. f) stanoví, že poplatníkem daně z příjmů právnických osob je svěřenský fond podle občanského zákoníku.<sup>5</sup> Zákon o daních z příjmů přiznává svěřenskému fondu postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob, i přesto že není právnickou osobou *stricto sensu*. Taková úprava však není v zákoně o daních z příjmů nic neobvyklého, obdobně je nakládáno i s organizační složkou státu, podílovým fondem nebo fondem penzijní společnosti.

Zisk z hospodaření svěřenského fondu tak podléhá dani z příjmů právnických osob a bude průběžně zdaňován. Plnění obmyšlenému ze zisku fondu bude po zdanění na úrovni fondu podléhat srážkové dani obdobně jako jiné příjmy plynoucí z podílu na zisku. Pokud však bude obmyšlenému vypláceno plnění, které není podílem na zisku fondu, ale majetkem původně vyčleněným do fondu nebo následně do něj vloženého smlouvou či pořízením pro případ smrti, nebude zdaněno srážkovou daní ale v závislosti na tom, zda bude obmyšlený poplatníkem daně z příjmů fyzických či právnických osob příslušnou sazbou.

Zákon o dani z nemovitostí, resp. nově ve znění zákonného opatření Senátu zákon o dani z nemovitých věcí,<sup>6</sup> stanoví, že pokud jde o pozemek ve svěřenském fondu, je poplatníkem daně z pozemků svěřenský fond (§ 3 odst. 2 písm. b) citovaného zákona). Pokud jde o daň ze staveb a jednotek, tak v případě, že je ve svěřenském fondu zdaniitelná stavba nebo jednotka, je poplatníkem daně z nemovitých věcí tento svěřenský fond (§ 8 odst. 2 písm. b) citovaného zákona). Podle § 1456 nového občanského zákoníku je do veřejných seznamů jako vlastník majetku ve svěřenském fondu zapisován svěřenský správce. V katastru nemovitostí tedy bude u jednotlivých nemovitých věcí uvedeno jméno, resp. název či firma, svěřenského správce s poznámkou, že se jedná o svěřenského správce. Díky tomuto údaji bude zřejmé, že předmětný majetek se nachází ve svěřenském fondu a kdo jej spravuje.

Se svěřenským fondem počítá též nové zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.<sup>7</sup> Podle § 1 odst. 1 je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí převodce vlastnického práva k nemovité věci, pokud se vlastnické právo převádí kupní nebo směnnou smlouvou a převodce s nabyvatelem se v kupní nebo směnné smlouvě nedohodnou jinak. V ostatních případech (tj. pokud nejde o koupi nebo směnu) je poplatníkem vždy nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Pokud jde o nabytí vlastnického práva k nemovité věci do nebo ze svěřenského fondu, má se podle § 1 odst. 2 citovaného zákonného opatření za to, že svěřenský fond je jediným nabyvatelem nebo převodcem vlastnického práva k nemovité věci. Tato úprava je doplněna § 3 písm. a) citovaného zákonného opatření Senátu, podle kterého se za nabytí vlastnického práva k nemovité věci pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považuje také vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu. Vyčleněním měl zřejmě zákonodárce na mysli vyčlenění majetku z vlastnictví zakladatele při zřízení svěřenského fondu a na-

<sup>4</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>5</sup> Toto ustanovení se uplatní pouze na svěřenské fondy vytvořené podle občanského zákoníku. Svěřenský fond či trust vzniklý podle jiného, resp. zahraničního, právního předpisu bude poplatníkem daně z příjmů právnických osob, pokud je podle práva státu, podle kterého je založen nebo zřízen, také poplatníkem (podmínka stanovená v § 17 odst. 1 písm. g)).

<sup>6</sup> Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>7</sup> Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

bytím další rozšíření majetku svěřenského fondu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti za existence svěřenského fondu (§ 1468 NOZ). Lze tedy shrnout, že zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí pomocí dvou fikcí vytváří ze svěřenského fondu poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí, když z něj činí nabyvatele nebo převodce vlastnického práva k nemovité věci.

Zákon o dani z přidané hodnoty<sup>8</sup> v § 4b odst. 2 stanoví, že pro účely zákona o dani z přidané hodnoty se na svěřenský fond hledí jako na právnickou osobu. Jelikož svěřenský fond je pro účely zákona o dani z přidané hodnoty právnickou osobou, pokud bude samostatně vykonávat ekonomickou činnost, bude osobou povinnou k dani (§ 5 odst. 1 citovaného zákona).

Zákon o spotřebních daních<sup>9</sup> svěřenský fond ve své úpravě nijak nereflakuje.

Institut svěřenského fondu byl promítnut i do daňového řádu<sup>10</sup>, a to prostřednictvím doplnění ustanovení § 20 odst. 3, který vybraným subjektům, jenž podle jiných právních předpisů plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, přiznává stejná práva a povinnosti jaké má daňový subjekt. Podle § 20 odst. 2 daňového řádu má daňový subjekt práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, po kterou lze požadovat zaplacení nedoplatku. Tyto práva a povinnosti plní za svěřenský fond svěřenský správce (§ 20 odst. 3 daňového řádu). Účelem § 20 odst. 3 je, aby se správy daní mohly účastnit subjekty, které nenaplní hmotněprávní definici daňového subjektu, ale mají podle jiného právního předpisu k daňovému subjektu takový vztah, že za něj plní určitá práva a povinnosti.<sup>11</sup> Tyto osoby pak mají stejná procesní práva jako daňový subjekt a jsou povinny plnit jeho povinnosti.<sup>12</sup>

Do demonstračního výčtu takto oprávněných osob byl vedle insolvenčního správce a osoby spravující pozůstalost (dříve správce dědictví) zařazen i správce svěřenského fondu. Z toho plyne, že práva a povinnosti svěřenského fondu jako daňového subjektu za něj vykonává svěřenský správce. Pokud ustanovení hmotněprávního zákona stanoví, že svěřenský fond je daňovým subjektem (viz výše), práva a povinnosti vyplývající mu z tohoto postavení za něj vykonává svěřenský správce.

#### 4. ABSENCE SÍDLA SVĚŘENSKÉHO FONDU

Jak již bylo zmíněno výše, svěřenský fond je formalizovanou, anonymizovanou a strukturovanou jednotkou, která je souborem majetku bez právní osobnosti. Jako taková nemá sídlo ve smyslu § 136, resp. § 429, nového občanského zákoníku, jež je imanentním rysem právnické osoby.

<sup>8</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>9</sup> Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>10</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>11</sup> Tímto jiným právním předpisem je nový občanský zákoník, který vymezuje vztah svěřenského fondu a jeho správce, a podle kterého svěřenský správce vykonává vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu svým jménem na účet svěřenského fondu (§ 1448 odst. 3 NOZ).

<sup>12</sup> Blíže viz KÓHOUTKOVÁ, A. – KOBÍK, J.: *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 93.

Sídlo je jedním ze základních identifikačních znaků právnické osoby, který právnickou osobu charakterizuje a odlišuje ji od jiných právnických osob. Teorie rozlišuje sídlo skutečné (faktické, materiální) a sídlo zapsané (formální). Sídlo ve formálním smyslu je místo, které je jako sídlo označeno v zakladatelském dokumentu právnické osoby nebo jako sídlo zapsáno do veřejného seznamu (například od obchodního rejstříku). Sídlo v materiálním slova smyslu je místo, kde právnická osoba sídlí skutečně, kde má umístěnou svou správu, a kde je možné ji zastihnout. Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, vychází z pojetí formálního sídla, avšak s prvkem sídla skutečného, když každému zaručuje právo dovolat se skutečného sídla právnické osoby (§ 19c). Tuto koncepci přejímá i nový občanský zákoník. V ustanovení § 136 zakládá povinnost při ustavení právnické osoby určit sídlo. Toto sídlo se určí v zakladatelském právním jednání, v rozhodnutí orgánu veřejné moci, v zákoně, kterým se právnická osoba ustavuje, či jiným způsobem (srovnej § 122 NOZ). Toto sídlo bude též zapsáno ve veřejném rejstříku (například obchodní rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík veřejně prospěšných společností apod.). Zároveň je poskytována ochrana tomu, kdo jedná v důvěře ve faktické sídlo (§ 127 odst. 1). Obdobně je tomu u sídla podnikatele, kterým je podle § 429 odst. 1 adresa zapsaná ve veřejném rejstříku. Pokud se fyzická osoba nezapíše jako podnikatel do veřejného rejstříku, je jejím sídlem místo, kde má hlavní obchodní závod nebo bydliště.<sup>13</sup> Ochrana tomu, kdo jedná v důvěře ve skutečné sídlo, je poskytována i zde (srovnej § 429 odst. 2).

Jak je z výše uvedeného patrné, právnická osoba nemůže existovat bez sídla. Nicméně v soukromém právu existují útvary, které mají sídlo, či alespoň umístění, jenž se zapisuje do veřejných rejstříků, ačkoli, stejně jako svěřenský fond, nemají právní osobnost. Takovým útvarem je například odštěpný závod. Odštěpný závod vymezuje nový občanský zákoník v § 503 odst. 2 jako pobočku obchodního závodu, která je jako odštěpný závod zapsaná do obchodního rejstříku. Obchodní závod je organizovaný soubor jmění, který vytvořil podnikatel a který na základě projevu jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti (§ 502 NOZ). Pobočkou obchodního závodu se rozumí jeho část, která vykazuje hospodářskou a funkční samostatnost a o které podnikatel rozhodl, že bude pobočkou (§ 503 odst. 1 NOZ). Obchodní závod jako soubor jmění je jednotkou bez právní osobnosti. V souladu se zásadou *a maiori ad minus* to obdobně platí i pro každou jeho část a tedy i pro odštěpný závod. Přesto se odštěpný závod bude podle § 51 odst. 1 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob zapisovat do obchodního rejstříku, a to včetně jeho sídla nebo umístění.<sup>14</sup> Podle § 51 odst. 2 citovaného zákona se odštěpný závod do obchodního rejstříku zapisuje u rejstříkového soudu, v jehož obvodu je podle sídla zapsán podnikatel. Pokud je odštěpný závod umístěn v obvodu jiného rejstříkového soudu, zapíše se také u tohoto jiného soudu (§ 51 odst. 3 citovaného zákona).

<sup>13</sup> Nový občanský zákoník upouští od rozlišování sídla právnické osoby (§ 19c občanského zákoníku) a místa podnikání fyzické osoby (§ 2 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů).

<sup>14</sup> Stejně tak se do obchodního rejstříku zapíše označení, sídlo nebo umístění závodu zahraniční osoby nebo odštěpného závodu zahraniční osoby (§ 49 písm. a) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob).

Vzhledem k tomu, že obchodní závod (stejně jako jeho část) je souborem majetku vytvořeným podnikatelem za účelem provozování jeho činnosti, má se svěřenským fondem shodné prvky. Zároveň pokud je možné u obchodního závodu jako organizovaného souboru jmění, resp. u odštěpného závodu, který je jeho částí, lokalizovat sídlo či umístění a dokonce jej formálně zapsat do veřejného rejstříku, není důvod, proč by nebylo možné určit sídlo i u svěřenského fondu, byť jen materiálně.

Bez veřejné evidence svěřenských fondů sice nemůže existovat zapsané sídlo svěřenského fondu, tedy sídlo ve formálním slova smyslu, to však nevylučuje existenci sídla skutečného. Pokud je sídlo v materiálním slova smyslu definováno jako místo, odkud je vykonávána správa jednotky, ať jde o jednotku s právní osobností nebo bez ní, a kde se s ní může veřejnost setkávat, pak tuto premisu může naplnit i svěřenský fond. Obdobně je možné určit, kde je umístěna správa svěřenského fondu. Tímto místem bude bydliště<sup>15</sup> nebo sídlo svěřenského správce. Při zohlednění skutečnosti, že formální sídlo svěřenského fondu i tudíž nemá sídlo ve smyslu občanského zákoníku, je za sídlo svěřenského fondu v materiálním slova smyslu možné považovat bydliště nebo sídlo svěřenského správce.

Tento závěr potvrzuje i nový zákon o zvláštních řízeních soudních,<sup>16</sup> který mimo jiné upravuje řízení o některých otázkách týkajících se svěřenských fondů (§ 2 písm. e) citovaného zákona). Podle tohoto zákona se řízení povede ve věcech jmenování či odvolání svěřenského správce, jmenování osoby oprávněné dohlížet na správu fondu, o uložení nebo zákazu určitého jednání svěřenskému správci, zrušení svěřenského fondu či převedení majetku do jiného fondu nebo právnické osoby.<sup>17</sup> Podle § 94 zákona o zvláštních řízeních soudních je pro řízení ve věcech svěřenského fondu místně příslušný obecný soud svěřenského správce.<sup>18</sup> Důvodová zpráva k § 94 k tomu uvádí: „*V případě řízení ve věcech svěřenského fondu je nezbytné upravit místní příslušnost soudu. Úprava sama pak musí reflektovat, že samotný svěřenský fond nemá právní osobnost, nemá sídlo a je zde poměrně velká rozmanitost osob i majetku ve svěřenském fondu. Místní příslušnost tedy není možné vázat ani na majetek, sídlo, bydliště nebo nějaký jiný tradiční rozhodný prvek. Jelikož za svěřenský fond bude jednat správce, který bude osobou nejúžeji spjatou se svěřenským fondem, je místní příslušnost ve věcech svěřenského fondu vázána na obecný soud svěřenského správce.*“<sup>19</sup>

Zákonodárce se v tomto případě vyrovnal s absencí sídla svěřenského fondu ve formálním slova smyslu tak, že místní příslušnost navázal na obecný soud svěřenského správce, který se určuje podle § 85 občanského soudního řádu (dále též jako o.s.ř.).<sup>20</sup> Pokud je svěřenský správce fyzickou osobou, je jeho obecným soudem okresní soud, v jehož obvodu má bydliště, a nemá-li bydliště, okresní soud, v jehož obvodu se zdržuje (§ 85

<sup>15</sup> Bydliště definuje nový občanský zákoník v § 80. Je to místo, kde se člověk zdržuje s úmyslem žít tam trvale (s výhradou změny okolností). Bydlištěm však může být i místo, kde člověk žije, a pokud takové místo není možné určit pak místo, kde má majetek nebo kde měl bydliště naposledy (§ 80 odst. 2).

<sup>16</sup> Zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, přijatý v rámci rekodifikace soukromého práva.

<sup>17</sup> Srovnej ustanovení § 1466, § 1469 či § 1473 nového občanského zákoníku.

<sup>18</sup> Pokud není svěřenského správce (například proto, že má být jmenován nový svěřenský správce), pak je místně příslušný poslední obecný soud zakladatele.

<sup>19</sup> Viz Důvodová zpráva k § 93 až 96 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, dostupná například na <http://www.psp.cz/sqw/text/tisk.sqw?O=6&CT=931&CT1=0>.

<sup>20</sup> Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

odst. 1 o.s.ř.). U svěřenského správce, který vykonává svou funkci jako podnikatelskou činnost, je obecným soudem okresní soud, v jehož obvodu má sídlo a pokud sídlo nemá, je jím obecný soud jako u fyzické osoby nepodnikající (§ 85 odst. 2 o.s.ř.). Obecným soudem právnické osoby je okresní soud, v jehož obvodu má sídlo (§ 85 odst. 3 o.s.ř.).

Občanský soudní řád vedle toho počítá s tím, že správce svěřenského fondu bude účastníkem řízení vedených nadále podle občanského soudního řádu (zejména řízeních sporných). Novela občanského soudního řádu přijatá v souvislosti s rekodifikací soukromého práva<sup>21</sup> doplnila ustanovení § 79 odst. 1 upravující pravidla pro zahájení řízení tak, že pokud bude svěřenský správce účastníkem řízení, musí návrh obsahovat jeho jméno a označení svěřenského fondu, jež spravuje. Žádnou jinou úpravu v souvislosti se zavedením svěřenského fondu do právního řádu, občanský soudní řád neobsahuje.<sup>22</sup> Protože svěřenský fond nemá právní osobnost, nemá způsobilost být účastníkem řízení (§ 19 o.s.ř. *a contrario*), ledaže by mu ji zákon přiznal.<sup>23</sup> To se však nestalo. Účastníkem řízení týkajícího se majetku ve svěřenském fondu tak bude pouze svěřenský správce. Místní příslušnost se bude opět určovat podle obecného soudu svěřenského správce.

Nový zákon o mezinárodním právu soukromém<sup>24</sup>, jenž byl přijat v rámci rekodifikace soukromého práva, v § 73 odst. 1 stanoví, že svěřenský fond se primárně řídí právem určeným zakladatelem. Pokud takové právo určeno není nebo jej nelze použít, použije se právo státu pro fond nejbližší. Kritérii pro určení, se kterým státem je fond nejužší spjat, jsou (i) místo, ze kterého je fond spravován, (ii) místo, kde se převážně nachází majetek ve fondu, (iii) místo, sídla nebo obvyklého pobytu správce, (iv) účel, kterého má být fondem dosaženo (§ 73 odst. 2 citovaného zákona). Zákon by měl navazovat na tzv. nařízení Brusel I,<sup>25</sup> které v článku 60 předpokládá, že k určení, zda má trust sídlo v členském státě, u jehož soudů byla žaloba podána, použije soud pravidla svého mezinárodního práva soukromého. Takové pravidlo však zákon o mezinárodním právu soukromém neobsahuje. Existence sídla trustu je v nařízení stěžejní v článku 5, který určuje zvláštní příslušnost. Podle jeho bodu 6 může být zakladatel, člen správní rady trustu nebo oprávněný z trustu, který má bydliště na území některého členského státu, žalován v jiném členském státě, pokud v něm má trust sídlo.

Absence sídla svěřenského fondu ve formálním smyslu ruku v ruce souvisí s absencí veřejnoprávní kontroly svěřenských fondů a rezignováním na jejich evidenci. Pokud by byl *de lege ferenda* zřízen rejstřík svěřenských fondů, je možné uvažovat nad tím, že by status fondu vedle označení, jež je povinnou náležitostí statusu svěřenského fondu podle § 1452 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 1450, obsahoval i údaj o umístění svěřenského fondu. Vzhledem k tomu, že majetek ve fondu může nabývat mnoha podob a pravděpodobně bude často rozmístěn v různých lokalitách, nelze předpokládat, že

<sup>21</sup> Zákon č. 293/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

<sup>22</sup> Až na novelizaci § 267b odst. 2, podle kterého výkonu rozhodnutí, jímž je postihován majetek ve svěřenském fondu, nepodléhá majetek svěřenského správce. To odpovídá koncepci, že majetek fondu a správce není možné smíchat (srovnej § 1414 NOZ).

<sup>23</sup> Například tak, jak to činí jednotlivé daňové zákony, které pomocí fikce vytvoří ze svěřenského fondu daňový subjekt.

<sup>24</sup> Zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém.

<sup>25</sup> Nařízení Rady (ES) č. 44/2001 o příslušnosti a uznávání a výkonu soudních rozhodnutí v občanských a obchodních věcech.

by umístění, či sídlo fondu, bylo shodné s umístěním majetku ve fondu. Spíš by došlo k navázání na místo, odkud je svěřenský fond spravován, tedy na bydliště nebo sídlo svěřenského správce. To by odpovídalo i § 1456, podle kterého se do veřejných seznamů zapisuje jako vlastník majetku ve svěřenském fondu svěřenský správce s označením, že se jedná o svěřenského správce.

Na základě výše uvedených skutečností, lze shrnout, že svěřenský fond nemá sídlo ve formálním slova smyslu (sídlo označené nebo zapsané v pojetí § 136 a § 429 nového občanského zákoníku). To však neznamená, že není potenciálně možné určit, kde fond sídlí skutečně (tak jak to činí například zákon o veřejných rejstřících u jiné jednotky bez právní osobnosti – odštěpného závodu). S ohledem na povahu, rozvrstvení a lokalizaci jednotlivých částí majetku ve svěřenském fondu nemůže být kritériem pro určení faktického sídla fondu umístění tohoto majetku. Faktor, od kterého může být sídlo v materiálním smyslu odvozováno, je umístění správy svěřenského fondu, tedy místo odkud je fond spravován svěřenským správcem.

## 5. PROJEV ABSENCE SÍDLA SVĚŘENSKÉHO FONDU VE ZVLÁŠTNÍCH DAŇOVÝCH ZÁKONECH

Otázka sídla svěřenského fondu je v daních klíčová jak z hmotněprávního hlediska (určení, zda má fond sídlo na území České republiky a vznikají mu zde daňové povinnosti), tak z hlediska procesního (určení místní příslušnosti správce daně).

Co se týče hlediska hmotněprávního, tak pouze zákon o daních z příjmů ve znění zákonného opatření Senátu obsahuje zvláštní ustanovení pro stanovení sídla svěřenského fondu. Podle § 17 odst. 3 věta třetí se má za to, že poplatník, který není právnickou osobou, pokud je založen nebo zřízen podle právních předpisů České republiky, má na území České republiky sídlo. Ustanovení neříká, kde se sídlo na území České republiky nachází ani nestanoví kritéria, pomocí kterých by jej bylo možné určit. Jeho smyslem totiž není určit místní příslušnost správce daně v rámci území České republiky, ale zajistit, aby svěřenský fond (či fond podílový, fond penzijní společnosti apod.) založený nebo zřízený podle českého právního řádu, byl také daňovým rezidentem České republiky ve smyslu § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

V souladu se závěry učiněnými výše ohledně existence faktického sídla svěřenského fondu, je možné dovodit, že svěřenský fond by naplnil i stávající podmínku § 17 odst. 3, podle které je poplatník daňovým rezidentem České republiky, pokud má na území České republiky „*místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen*“. Místem vedení by bylo bydliště nebo sídlo svěřenského správce. Pokud by však byl svěřenský fond řízen ze zahraničí, pak i v situaci, kdy by veškerý majetek ve svěřenském fondu byl umístěn na území České republiky, nebyl by při absenci výslovné právní úpravy daňovým rezidentem České republiky (§ 17 odst. 4 *a contrario*). Z tohoto pohledu se jeví doplnění § 17 odst. 3 o třetí větu jako vhodné.

U zákona o dani z nemovitých věcí ani zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí existence či neexistence sídla svěřenského fondu nehraje roli, jelikož předmět daně je v případě obou právních předpisů navázán na nemovité věci umístěné

na území České republiky (ať už jde o pozemek, zdanitelnou stavbu nebo jednotku umístěnou na území České republiky, nebo o úplatné nabytí vlastnického práva k takovým nemovitým věcem). V případě těchto dvou daní nebude hrát sídlo svěřenského fondu roli ani z procesního hlediska. Místní příslušnost správce daně u daní, jejichž předmětem je nemovitá věc, se určuje podle § 13 odst. 3 daňového řádu. Ke správě takové daně je místně příslušným správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitá věc nachází. U daně z nabytí nemovitých věcí stanoví zákonné opatření Senátu *lex specialis* vůči § 13 odst. 1 daňového řádu a za místně příslušného označuje správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nachází nemovitá věc, která bý nabyvána, resp. pozemek, který je zatížen právem stavby.<sup>26</sup>

Zákon o dani z přidané hodnoty speciálně fikci sídla svěřenského fondu neupravuje. Není to však potřeba. Zákon v § 4b odst. 2 stanoví, že se pro jeho účely svěřenský fond považuje za právnickou osobu. Pokud bude fond samostatně uskutečňovat ekonomickou činnost, bude osobou povinnou k dani (§ 5 citovaného zákona). Zákon se v mnoha ustanoveních odkazuje na sídlo osoby povinné k dani (například plátcem daně z přidané hodnoty se může stát osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, pokud překročí zákonem stanovený obrat). Sídlem osoby povinné k dani je podle § 4 odst. 1 písm. j) citovaného zákona „*adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu*“. Svěřenský fond bude mít jako osoba povinná k dani sídlo tam, kde bude místo jeho vedení, odkud jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se jeho řízení, popřípadě místo, kde se jeho vedení schází. Takovým místem bude zcela jistě místo, odkud je vykonávána správa svěřenského fondu, tedy bydliště nebo sídlo svěřenského správce. Sídlo svěřenského fondu jako osoby povinné k dani může být v tuzemsku i v zahraničí. Svěřenský fond, jehož správa bude vykonávána z tuzemska, může být za podmínek § 5 a § 6 plátcem daně z přidané hodnoty.

## 6. PROJEV ABSENCE SÍDLA SVĚŘENSKÉHO FONDU V DAŇOVÉM PRÁVU PROCESNÍM

Daňový řád jako obecný právní předpis pro správu daní otázku sídla svěřenského fondu nijak speciálně neupravuje a je nutné si vystačit s obecnou právní úpravou. Otázka sídla je stěžejní zejména pro určení místní příslušnosti správce daně a doručování.

Místní příslušnost správce daně se určuje podle kritérií vymezených v § 13 daňového řádu. Nejjednodušším (ovšem nutně ne nejsprávnějším) závěrem, který je možné přijmout ve věci určení místní příslušnosti správce daně u svěřenského fondu, je, že svěřenský fond jako útvar bez právní subjektivity nenaplní žádné z kritérií stanovených v § 13 daňového řádu a místní příslušnost správce daně není možné určit. V takové situaci by byla místní příslušnost určena podle tzv. zbytkové klauzule upravené v § 12

<sup>26</sup> Ustanovení § 13 odst. 3 daňového řádu není možné v tomto případě použít, jelikož předmětem daně z nabytí nemovitých věcí není nemovitá věc.

odst. 1 zákona o Finanční správě České republiky<sup>27</sup> a místně příslušným by byl Finanční úřad pro hlavní město Prahu.

Takový postup však není jedinou možnou odpovědí na otázku, který správce daně je v záležitostech svěřenského fondu místně příslušný. Podle § 24 odst. 6 daňového řádu se ustanovení týkající se právnických osob použijí obdobně i na organizační složky státu nebo jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní. Jednotkou zde má zákon na mysli útvar bez právní subjektivity, který je buď daňovým subjektem, nebo třetí osobou (§ 22 daňového řádu). Jednotkou bez právní subjektivity, které daňový zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní, je i svěřenský fond. Podle § 24 odst. 6 daňového řádu se tak na něj použijí obdobně ustanovení týkající se právnických osob. V této souvislosti je však stěžejní otázka, zda se pravidlo obdobného použití ustanovení týkajících se právnických osob i na *non-subjekty* aplikuje pouze v rámci § 24 upravujícího procesní způsobilost, nebo jde o obecné pravidlo aplikovatelné na celý daňový řád. Jelikož závěr, že jde o pravidlo platné pro celý daňový řád, lze dovést z literatury<sup>28</sup> i ze správní praxe,<sup>29</sup> pak připadá v úvahu možnost určit místní příslušnost správce daně u svěřenského fondu podle kritérií, jimiž se určuje místní příslušnost správce daně u právnických osob.

Podle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu se místní příslušnost správce daně u právnické osoby řídí jejím sídlem, přičemž sídlem se rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsána v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném seznamu, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se do veřejných seznamů nezapisuje (tamtéž). Daňový řád tak stejně jako občanský zákoník rozlišuje mezi sídlem formálním a materiálním, přičemž v souladu se soukromým právem upřednostňuje sídlo zapsané před sídlem skutečným.

Jak je popsáno výše, svěřenský fond nemá sídlo, které by se zapisovalo do obchodního či jiného veřejného rejstříku. Místní příslušnost správce daně, tak není možné určit podle kritéria formálního sídla. V případech, kde při určení místní příslušnosti správce daně absentuje sídlo zapsané, nastupuje kritérium sídla skutečného. V souladu se závěry učiněnými shora, je u svěřenského fondu možné určit sídlo v materiálním slova smyslu. Takovým sídlem je místo, odkud je vykonávána správa svěřenského fondu, zpravidla tedy bydliště nebo sídlo svěřenského správce. Pokud tedy přijmeme závěr, že u svěřenského fondu existuje sídlo v materiálním slova smyslu, lze místní příslušnost správce daně určit podle § 13 odst. 1 písm. b) s odkazem na adresu, kde svěřenský fond sídlí skutečně.

Tento závěr podporuje i skutečnost, že práva a povinnosti svěřenského fondu jako daňového subjektu vykonává svěřenský správce (viz výše). Při výkonu těchto práv a povinností bude svěřenský správce nucen svěřenský fond určitým způsobem identifikovat. Ačkoli sídlo není podle nového občanského zákoníku identifikačním znakem svěřen-

<sup>27</sup> Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>28</sup> Viz například BAXA, J. – DRÁB, O. – KANIOVÁ, L. et al.: *Daňový řád. Komentář*. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 97 a 98 ohledně místní příslušnosti stálých provozoven zahraničních právnických osob či organizačních složek státu.

<sup>29</sup> Například neexistuje speciální tiskopis Daňové priznání k dani z příjmů právnických osob pro jednotky bez právní subjektivity, a pokud jsou takové jednotky poplatníky daně z příjmů právnických osob, vyplní formulář pro právnické osoby.

ského fondu (zákon jeho formální existenci nepředpokládá), může být zejména v rámci komunikace se správcem daně vyžadován. Takovou situaci si lze představit především u tzv. formulářových podání, kterými jsou podání, jež je možné činit pouze prostřednictvím tiskopisu vydaného Ministerstvem financí (srovnej § 72 odst. 1 daňového řádu, jsou jimi například daňová přiznání či přihláška k registraci). Již dnes není v tiskopisech reflektována skutečnost, že poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou i jednotky bez právní subjektivity a například tiskopis Přiznání k dani z příjmů právnických osob vyžaduje údaj o sídle právnické osoby s vysvětlením, že „u podílových fondů se uvede sídlo obhospodařující investiční společnosti; obdobně se postupuje u fondů penzijních“.<sup>30</sup> Pokud nedojde k vytvoření zvláštních tiskopisů pro svěřenské fondy, resp. k zásadní úpravě tiskopisů stávajících, bude svěřenský správce nucen vyplnit údaj o sídle svěřenského fondu. S ohledem na výše uvedenou praxi s podílovými fondy a fondy penzijních společností lze předpokládat, že bude uvádět sídlo nebo bydliště své, tedy místo odkud se svěřenský fond spravuje. Správce daně tak bude prostřednictvím daňového přiznání nebo přihlášky k registraci informován o tom, kde je skutečné sídlo svěřenského fondu.<sup>31</sup>

Lze tedy uzavřít, že místní příslušnost správce daně u svěřenského fondu lze v souladu s § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu určit podle místa (resp. adresy slovy daňového řádu), kde fond sídlí skutečně.

Možnost určit sídlo svěřenského fondu má vliv také na doručování. Práva a povinnosti za svěřenský fond jako daňový subjekt vykonává v souladu s § 20 odst. 3 daňového řádu svěřenský správce. Svěřenský správce není zástupcem ve smyslu § 25 daňového řádu a z tohoto důvodu se mu nebude v záležitostech svěřenského fondu jako jeho zástupci doručovat podle § 41 daňového řádu. Nicméně je otázka, zda je možné doručit písemnost samotnému svěřenskému fondu, když nemá sídlo ve formálním smyslu. Pokud přijmeme závěr, že svěřenský fond má sídlo v materiálním smyslu a tímto sídlem je místo, odkud je svěřenský fond spravován, je možné mu na tuto adresu podle § 45 daňového řádu doručovat (v souladu s § 24 odst. 6). Mimo to je tato adresa pro doručování stejná jako adresa pro doručování svěřenského správce, jelikož materiálním sídlem svěřenského fondu je bydliště nebo sídlo svěřenského správce. Z toho plyne, že přestože se nebude svěřenskému správci doručovat jako zástupci podle § 41, bude písemnost doručována na „jeho“ adresu.

## 7. ZÁVĚR

Na tom, zda je možné či nemožné, účelné nebo zcela zbytečné určit sídlo svěřenského fondu, lze jednoznačně demonstrovat střet zásad common law, na kterých je institut trustu a v principu i institut quasi trustu založen, s principy práva kontinentálního.<sup>32</sup> Nad určením sídla trustu v zemích, kde je tento institut doma, se vedou vášnivé

<sup>30</sup> Viz POKYNY k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob [online], dostupné například z: [http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-1\\_23.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-1_23.pdf).

<sup>31</sup> Obdobný názor je vyjádřen i v publikaci Daňový řád s komentářem od autorů Aleny Kohoutkové a Jaroslava Kóbika. Viz KŮHOUTKOVÁ, A. – KOBÍK, J.: *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2010, s. 71.

<sup>32</sup> Tento rozpor je zcela patrný například v nařízení Brusel I (viz výše).

debaty a kritéria jsou často založena spíše na faktickém stavu než na splnění právem stanovených podmínek.<sup>33</sup> Například ve Spojených státech amerických má trust „sídlo“ (*residence*), pokud jsou k řízení ve věcech trustu příslušné americké soudy a správa svěřenského fondu je vykonávána správci (*trustees*) se sídlem ve Spojených státech.<sup>34</sup> Podle některých autorů je však hledání sídla svěřenského fondu manýrem kontinentálních právníků, kteří podstatě trustu nerozumí, když jej považují za korporaci nezapsanou do veřejného rejstříku a hledají u něj umělou konstrukci sídla.<sup>35</sup> Avšak i Finanční a celní úřad Jejicho Veličenstva (*HM Revenue & Customs*) vyžaduje při oznámení o vzniku nového trustu pro daňové účely určité údaje o trustu, jako je označení trustu, jméno a adresa svěřenského správce, právo, podle kterého je trust zřízen, apod. Sídlo mezi těmito údaji chybí, nicméně i zde (ve shodě s výše vyřčenou teorií materiálního sídla) je fond identifikován prostřednictvím identifikace svěřenského správce (včetně jeho sídla či bydliště a kontaktu na něj).<sup>36</sup>

Proto kategoricky vylučovat, že určení sídla trustu, quasi trustu nebo svěřenského fondu není potřeba a že takové sídlo neexistuje, je mimo současnou ekonomickou i právní realitu. Pro soukromoprávní účely může být údaj o sídle nadbytečný a jeho hledání skutečně umělou konstrukcí, avšak pro účely veřejnoprávní (procesní předpisy, finanční právo, atd.) a především pak účely daňové, si své využití najde.

#### TAXATION OF TRUST UNDER THE NEW CIVIL CODE. ABSENCE OF RESIDENCE OF TRUST IN THE TAX LAW

##### Summary

The new Civil Code provides a large number of changes in terminology and substantive nature. One of the important substantive changes is incorporation of Trust in Czech legal order. Introduction defines basic features of Trust under the new Civil Code. The conclusion is that the Trust under the new Civil Code and the Trust in the legal system of common-law are two different institutes. Trust under the Civil Code is only inspired by the common-law Trust, it is quasi trust. The following chapter focuses on description how the Tax law copes with incorporation of Trust in private law. For most tax laws, the Trust is the taxpayer and is granted with legal personality. The core of the article focuses on the discussion whether Trust has or has not residence, and what impact do this findings have on the Tax law. A partial conclusion is that although the new Civil Code is based on a formal concept of residence, which is missing at the Trust, there can be distinguished residence according to the material conception. Residence in material conception is defined by the place where the Trust is managed. The following pages describe reflection of formal concept of residence in the Tax Law and how to apply the conclusion that Trust can have residence according to the material conception.

*Key words:* trust, civil code, tax law, formal concept of residence, material concept of residence

*Klíčová slova:* svěřenský fond, nový občanský zákoník, daňové právo, sídlo ve formálním smyslu, sídlo v materiálním smyslu

<sup>33</sup> Viz LUPIOL, M.: *Trust: a comparative study* (translated by Simon Dix). Cambridge, Cambridge University Press, 2000, str. 156.

<sup>34</sup> Tamtéž.

<sup>35</sup> Viz MORRIS, J. H. C. – NORTH, P., M.: *Cases and Material on Private International Law*. London, 1984, s. 96.

<sup>36</sup> Viz <http://www.hmrc.gov.uk/trusts/intro/new-trust.htm#7>.