

ACTA
UNIVERSITATIS
CAROLINAE

IURIDICA 3/2013

IURIDICA

3/2013

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
NAKLADATELSTVÍ KAROLINUM
2014

Vědecký redaktor: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Recenzovali: prof. JUDr. PhDr. Michal Tomášek, DrSc.
JUDr. Zdenka Papoušková, Ph.D.

OBSAH

<i>Radim Boháč</i> : Předmluva	7
<i>Marie Karfíková</i> : Obecně ke vztahu rekodifikace soukromého práva a daňových zákonů	9
<i>Radim Boháč</i> : Změny daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva.	19
<i>Marian Horváth</i> : Rekodifikácia súkromného práva a jeho vzťah s daňovým právom v Českej republike	37
<i>Michael Kohajda, Tomáš Sejkora</i> : Pojem nemovitá věc (nejen) v soukromém právu	49
<i>Hana Marková</i> : Daň z nabytí nemovitých věcí	59
<i>Vít Kropjok</i> : Zákonné opatření Senátu jako nástroj realizace daňových změn v oblastí nabytí nemovitostí	67
<i>Roman Vybíral</i> : Integrace daně dědické a daně darovací do daní z příjmů	75
<i>Petr Novotný, Pavlína Vondráčková</i> : Novela daně z nemovitostí v souvislosti s rekodifikací soukromého práva.	85
<i>Martin Hobza, Petr Kotáb</i> : Vybrané otázky zdanění investičních společností a investičních fondů	91
<i>Michael Kohajda, Tomáš Sejkora</i> : Zdanění provozu rodinného závodu	113
<i>Lenka Geržová</i> : Daňové aspekty svěřenských fondů. Projev absence sídla svěřenského fondu v daňovém právu	125
<i>Lenka Pítrová</i> : Právní aspekty návrhu na zavedení daně z finančních transakcí	139

AUTOŘI

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
Mgr. Lenka Geržová
Mgr. Martin Hobza
Mgr. Marian Horváth
prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.
JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.
JUDr. Petr Kotáb
Mgr. Vít Kropjok
prof. JUDr. Hana Marková, CSc.
JUDr. Petr Novotný, Ph.D.
JUDr. Lenka Pítrová, CSc.
Mgr. Tomáš Sejkora
JUDr. Pavlína Vondráčková
JUDr. Roman Vybíral

PŘEDMLUVA

Bez nadsázky lze tvrdit, že rekodifikace soukromého práva ovlivnila daňové právo takovým způsobem, že došlo k jeho největší změně od roku 1993. Uvedenou změnu není možné nazývat daňovou reformou, nicméně zásadní změnou ano. Vždyť tři převodní daně byly zrušeny a byla zavedena převodní daň nová, daň z nabytí nemovitých věcí. Zásadní daňové zákony, jako je zákon o daních z příjmů a zákon o dani z přidané hodnoty, byly novelizovány stovkami novelizačních bodů.

Na uvedenou změnu daňového práva nemůže teorie ani praxe nereagovat. Proto se katedra finančního práva a finanční vědy rozhodla připravit soubor článků na téma „Daňové právo a rekodifikace soukromého práva“. Jde o soubor 12 článků převážně členů katedry finančního práva a finanční vědy a studentů doktorského studijního programu oboru finanční právo a finanční věda, z nichž každý se v rámci daného tématu zabývá jinou oblastí, příp. daným tématem z jiného úhlu pohledu.

První tři články se zabývají obecnými otázkami vztahu daňového práva a rekodifikace soukromého práva. Z obecného a teoretického hlediska se na danou problematiku dívá prof. Karfíková ve svém článku „Obecně ke vztahu rekodifikace soukromého práva a daňových zákonů“. Naopak doc. Boháč ve svém článku „Změny daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva“ popisuje a analyzuje nejvýznamnější změny soukromého práva a jejich promítnutí v daňových zákonech. Oba články se rovněž dotýkají jednak způsobu a formy přijetí těchto uvedených změn formou zákonných opatření Senátu a jednak zvoleným legislativním pojetím. Třetím článkem, který na danou problematiku hledí obecně, je článek Mgr. Horvátha „Rekodifikácia súkromného práva a jeho vzťah s daňovým právom v Českej republike“.

Rekodifikace soukromého práva přinesla velké změny do oblasti nemovitých věcí. Proto se další články věnují nemovitých věcem a problematice jejich zdanění. Z hlediska interakce soukromého a daňového práva pojednávají o novém pojetí nemovitých věcí podle nového občanského zákoníku JUDr. Kohajda a Tomáš Sejkora ve svém článku „Pojem nemovitá věc (nejen) v soukromém právu“. S ohledem na to, že nemovité věci jsou v daňovém právu předmětem zdanění, resp. jsou zdaňovány transakce s nimi, zaměřují se další články na problematiku nemovitých věcí a jejich zdanění. O nově zavedené dani z nabytí nemovitých věcí pojednávají články prof. Markové „Daň z nabytí nemovitých věcí“ a článek Víta Kropjoka „Zákonné opatření Senátu jako nástroj

realizace daňových změn v oblasti nabytí nemovitostí“. Každý z uvedených článků se zabývá daní z nabytí nemovitých věcí z jiného pohledu, první článek spíše z pohledu její právní úpravy, druhý spíše z hlediska formy přijetí této právní úpravy formou zákonného opatření Senátu. Společně s daní z převodu nemovitostí, která byla nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí, byly upraveny i daň dědická a daň darovací. Jejich integrace do daní z příjmů je předmětem článku JUDr. Vybírala „Integrace daně dědické a daně darovací do daní z příjmů“. Soubor článků vztahující se k nemovitým věcem, jejich zdanění a transferech uzavírá článek JUDr. Novotného a JUDr. Vondráčkové nazvaný „Novela daně z nemovitostí v souvislosti s rekodifikací soukromého práva“.

Další skupina článků se zaměřuje na některé konkrétní změny, které rekodifikace soukromého práva přináší, resp. změny, které byly v daňových zákonech přijaty v souvislosti s touto rekodifikací. JUDr. Kotáb a Mgr. Hobza se ve svém článku „Vybrané otázky zdanění investičních společností a investičních fondů“ zamýšlejí nad změnami, které se udály v oblasti investičních fondů a jejich zdaňování, JUDr. Kohajda a Tomáš Sejkora se v článku „Zdanění provozu rodinného závodu“ věnují novému institutu rodinného závodu a jeho daňověprávním aspektům a konečně Mgr. Geržová se zabývá specifickou problematikou svěřenského fondu v článku „Daňové aspekty svěřenských fondů. Projev absence sídla svěřenského fondu v daňovém právu“.

Soubor článků uzavírá článek JUDr. Pítrové „Právní aspekty návrhu na zavedení daně z finančních transakcí“, který sice primárně s rekodifikací soukromého práva nesusvisí, nicméně ukazuje možné cesty dalšího vývoje daňového práva, neboť prezentuje případ na úrovni Evropské unie aktuálně projednávaného návrhu na zavedení posílené spolupráce v případě daně z finančních transakcí.

Jak je patrné, není možné v tomto souboru článků veškeré změny daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva detailně popsat, analyzovat a hodnotit, a to s ohledem na jejich rozsah. Ovšem věřím, že předkládaný soubor článků přispěje nejenom k získání obecných poznatků o vztahu daňového práva a rekodifikace soukromého práva, ale rovněž k vytvoření teoretického pohledu na tento vztah a na některé vybrané změny daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva.

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

OBECNĚ KE VZTAHU REKODIFIKACE SOUKROMÉHO PRÁVA A DAŇOVÝCH ZÁKONŮ

MARIE KARFÍKOVÁ

1. ÚVOD¹

Dne 22. března 2012 byl ve Sbírce zákonů uveřejněn zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, (dále jen „NOZ“), zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), a zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém. Všechny tyto tři normy tvoří první fázi rekodifikace soukromého práva hmotného v České republice. Pokud jde o legislativní práce, bylo nutné připravit souhrn legislativních změn, které NOZ, ale i nový zákon o obchodních korporacích budou doprovázet do praxe. Bez těchto změn by aplikovatelnost nové úpravy rekodifikace civilního práva byla jen velmi složitá, v některých případech přímo ohrožena. Samostatnou kapitolou je nový zákon o mezinárodním právu soukromém. Ten je schopen fungovat sám o sobě jako celek a doprovodné změny nevyžaduje. Na změny v civilním právu způsobené přijetím rekodifikace sám reaguje.

Do doprovodné legislativy naopak patří předpisy z oblasti daňového práva. Daňové zákony stanoví, kromě jiného, daňovou povinnost a podmínky jejího vzniku, trvání a zániku, včetně sankcí za jejich porušení, příp. nesplnění. Požadavek zákonnosti daní bývá stanoven v ústavách jednotlivých států. U nás tento požadavek není přímo obsažen v Ústavě České republiky,² ale je v Listině základních práv a svobod,³ kde je v ustanovení čl. 11 odst. 5 stanoveno, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Daňové zákony pak určují náležitosti daňověprávního vztahu.

Prvotním zdrojem práva v České republice je zákon. Ústava rozlišuje, tak jako činily i dřívější ústavy, dvě úrovně zákonů, tj. zákony (prosté, obyčejné) a zákony ústavní. Není pochybností o tom, že ústavní zákony jsou silnější, že mají větší právní sílu než zákony „obyčejné“. Pro naši úvahu je důležité, že Ústava beze vší pochybnosti na Listinu hledí jako na právní předpis na úrovni ústavního zákona, takže svým článkem 3 patrně vytvořila specifický normativní instrument stejné právní síly jako ústavní zákon. Lze tedy uzavřít, že zákony mají ve vzájemném vztahu, tj. uvnitř kategorie zákonů, dvě

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PRVOUK – P06 Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“, realizovaného v roce 2013 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

² Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen „Ústava“).

³ Úsnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen „Listina“).

hierarchické vrstvy právní síly, a to tak, že silnější jsou zákony ústavní, Listina a zákony, které jsou normami zákonů ústavních a nejspíš i Listinou vázány. Bez zřetele na tento vzájemný vztah zákonů různé úrovně všechny zákony tvoří společnou obecnou úroveň předpisů zákonných ve vztahu k předpisům podzákonným. Zákonným právním předpisem je dále zákonné opatření Senátu podle čl. 33 Ústavy.⁴

Daňové zákony jsou jedním z nejvýznamnějších společenských fenoménů, které v sobě zahrnují nejen ekonomické a právní aspekty, ale jsou současně důležitým sociologickým i psychologickým jevem. Daně představují ekonomicko-právní institut, kterým je mocensky na základě zákona odnímána část příjmů právníckým a fyzickým osobám k zabezpečení úhrady státních a jiných veřejných potřeb. Je třeba zdůraznit, že daně se vždy stanoví bez souhlasu adresáta – daňového poplatníka. Proto se současně se zvyšováním daní nebo zaváděním nové daně hledají ekonomická zdůvodnění. Zcela zde absentuje hledisko sociální a zejména i etické důvody pro další daňové povinnosti.

Jestliže mluvíme o daňové povinnosti, je třeba si uvědomit, že jde kvalitativně o jiný druh právního vztahu než, který vzniká např. v obchodě při koupi zboží. Složitost právního vztahu založeného jako daňová povinnost vyplývá z toho, že subjekt veřejného práva (stát nebo orgán územní samosprávy) je oprávněn k inkasu daně a subjekty z oblasti soukromého práva, občan nebo právnícká osoba, jsou povinni se tomuto vztahu podřídit. Daňová povinnost vytváří tedy zvláštní vztah, kdy subjekt soukromého práva přesouvá své finanční prostředky za podmínek stanovených zákonem do sféry veřejně-právní, a to bez poskytnutí jakékoliv adekvátní protihodnoty nebo služby. Jde o vztah velmi zvláštní, který je svým způsobem zažitý a je v naprosté většině případů plněn dobrovolně. Samozřejmě stát má nástroje, jak donutit daň zaplatit. Jsou to jednak sankční ustanovení obsažená v daňových zákonech, tak v procesním daňovém předpisu,⁵ ale v neposlední řadě může být jednání, resp. nečinnost daňového subjektu kvalifikována i jako trestný čin.⁶ Daňověprávní vztahy budou vždy vyjadřovat protichůdnost zájmů, a to mezi fiskálním zájmem státu na vybrání daně ve správné výši a včas a zájmem povinného subjektu neplatit víc, než se musí, a teprve, až se musí. Podle mého názoru se výše uvedené projevuje v kogentnosti daňových zákonů.

Pokud by se v souvislosti s rekodifikací soukromého práva k 1. lednu 2014 nezměnily daňové zákony, tak kromě výkladových potíží, by zachování současného stavu daňových zákonů způsobilo nefunkčnost některých věcných řešení. Blíže neurčité množství právních předpisů totiž navazuje na stávající občanský či obchodní zákoník a počítá s věcnými řešeními, které dosavadní právní předpisy přinášejí. Pokud se tedy změnila úprava v NOZ či v zákoně o obchodních korporacích, je třeba, aby se změnil i příslušný daňový předpis, tj. především zákon, ale následně i ostatní podzákonné normativní právní akty. NOZ přináší i celou řadu nových institutů a pojmů, se kterými stávající právní řád vůbec nepočítá. Jejich promítnutí je tak do příslušných právních předpisů přímo nezbytné. NOZ též přináší na některém místě zásadní terminologické změny. Předkladatel si byl při přípravě NOZ vědom skutečnosti, že není schopen provést terminologické změny ve všech navazujících právních předpisech, a tudíž zvolil metodu, kdy pomoci

⁴ KNAPP, V.: Zákonodárná pravomoc v České republice. *Právní rozhledy*, 1993, č. 4, s. 105.

⁵ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ Viz. § 240 a § 241 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

přechodného ustanovení § 3029 odst. 1 NOZ⁷ zakotvil, že dovolávají-li se právní předpisy ustanovení, která se tímto zákonem zrušují, vstupují na jejich místo ustanovení tohoto zákona. Pokud by uvedené přechodné ustanovení nebylo, musel by NOZ zákon měnit značnou část právního řádu. K promítnutí změn terminologie však navrhovaný zákon také v některých případech přistupuje. Jedná se o situaci, kdy se novelizuje právní předpis z jiného věcného důvodu. Pokud již novelizační bod obsahuje terminologickou úpravu v návaznosti na rekodifikaci soukromého práva, tak se přistupuje k tomu, že i na jiných místech takového právního předpisu dochází ke změně terminologie. Soukromé právo, jež upravuje vztahy mezi navzájem rovnými subjekty vládnoucími širokou autonomií vůle, se vyznačuje specifickými rysy i v oblasti legislativy.

Tendence zbytečně nezatěžovat existující právní úpravu řešeními doposud nepoužívanými je ostatně znakem kultury legislativní techniky. S ohledem na východiska učiněná výše není v této souvislosti nezajímavé odkázat na rakouského zákonodárce, který při rekodifikaci rakouského obchodního zákoníku (s účinností od 1. 1. 2007) nejenže ponechal obsah právní normy – bylo-li to možné – beze změny, ale dokonce se snažil zachovat v co největší možné míře i systematiku původní právní úpravy. Lze si ostatně v tomto směru vypůjčit filozoficko-etický příměr Josefa Čapka z jeho eseje *Kulhavý poutník*, kdy podle něj i stromy – byť každý z nich je a chce být individualitou – přece jen věrně drží znaky druhu.⁸

Senát Parlamentu České republiky, (dále jen „Senát“) na své 13. schůzi dne 12. 9. 2013 projednával senátní tisk č. 176, který obsahoval návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Současně byl projednáván senátní tisk č. 168, který obsahoval návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí. Přijetí obou zákonů bylo mimořádně důležité z pohledu rekodifikace soukromého práva, cílem těchto návrhů zákonů bylo s účinností od 1. ledna 2014 přizpůsobit veškeré daňové zákony, včetně těch dosud neúčinných, změnám v jiných právních předpisech, které je k tomuto datu nezbytně nutné reflektovat, aby nedošlo ke vzniku mezer a neprovázanosti. Přes všeobecné očekávání a nutnost přijetí těchto zákonů Senát tyto návrhy zamítl a vzhledem k rozpuštění Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, (dále jen „Poslanecká sněmovna“) nebylo jak toto rozhodnutí Senátu přehlasovat.

2. ZÁKONNÁ OPATŘENÍ

K zamítnutí došlo i přesto, že ministr financí Fischer při tomto jednání před hlasováním uvedl, že pokud by nedošlo k realizaci zmíněných změn, které přizpůsobují daňové právo změnám právního řádu v čele s rekodifikací soukromého práva, znamenalo by to především výrazný negativní dopad na inkaso veřejných rozpočtů, a to v důsledku vzniku řady mezer v daňových zákonech, které by bylo nutné překlenout

⁷ „Dovolávají-li se právní předpisy ustanovení, která se tímto zákonem zrušují, vstupují na jejich místo jim odpovídající ustanovení tohoto zákona. Nestanoví-li tento zákon něco jiného, nejsou dotčena ustanovení právních předpisů z oboru práva veřejného, jakož i ustanovení jiných právních předpisů upravujících zvláštní soukromá práva.“

⁸ Srovnej ČAPEK, J.: *Kulhavý poutník: (co jsem na světě uviděl)*. Praha: Dauphin, 1997, s. 64.

výkladem vždy ve prospěch daňového subjektu, čímž by byl zároveň vytvořen prostor pro nežádoucí daňovou optimalizaci. Fiskální dopad odhadl v řádech desítek miliard korun. Jako příklad uvedl, že nereagování na novou právní úpravu spojení pozemku a stavby, a tím nemožnost vybrat daň ze staveb, bude představovat propad inkasa obecních rozpočtů ve výši až pět miliard korun.

Nereflektování nové definice věci v soukromém právu se negativně projeví v inkasu daně z příjmů fyzických osob, kdy dojde ke generálnímu osvobození převodů cenných papírů, pohledávek atd. V rámci projednávání v Senátu výbor pro hospodářství, zemědělství a dopravu nepřijal žádné usnesení a ústavněprávní výbor doporučil projednávaný návrh zákona zamítnout s tím, že už se předpokládalo situaci následně řešit formou zákonných opatření. V této souvislosti považují za nezbytné připomenout, že byl schválen zákon o investičních společnostech⁹ a zákon o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o investičních společnostech a investičních fondech a s přijetím přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího vypořádání některých derivátů¹⁰ a nepřijetí zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s NOZ by znamenalo vážný problém v oblasti daní.

Následně se situace vyřešila, poprvé v historii existence Parlamentu České republiky formou zákonných opatření Senátu, která jsou upravena v čl. 33 Ústavy. Z této úpravy vyplývá, že pokud dojde k rozpuštění Poslanecké sněmovny, přísluší Senátu přijímat zákonná opatření Senátu ve věcech, které nesnesou odkladu a vyžadovaly by jinak přijetí zákona. Zákonné opatření Senátu může Senátu navrhnout jen vláda. Senátu však nepřisluší přijímat zákonné opatření Senátu ve věcech Ústavy, státního rozpočtu, státního závěrečného účtu, volebního zákona a mezinárodních smluv podle čl. 10. Zákonné opatření Senátu musí být schváleno Poslaneckou sněmovnou na její první schůzi. Jestliže ho neschválí Poslanecká sněmovna, pozbývá další platnosti.

Do vládního návrhu zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů byly promítnuty připomínky Senátu a odstraněny tak důvody, proč došlo k zamítnutí původního návrhu zákona, tedy zejména zdaňování investičních fondů, osvobození dividend a reakce za zrušení zákona o statusu veřejné prospěšnosti. Zůstala zachována koncepce transformace daně dědické a daně darovací do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Všechna zákonná opatření Senátu, celkem čtyři, byla schválena Poslaneckou sněmovnou dne 27. listopadu 2013, takže nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2014 (s výjimkou části čtyřicáté první, která nabývá účinnosti prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni jeho vyhlášení – článek LXV zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů).

Tím, že Poslanecká sněmovna schválila čtyři zákonná opatření Senátu a z toho dvě zákonná opatření Senátu se týkají daní, rozšířil se okruh pramenů daňového práva o zá-

⁹ Zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech.

¹⁰ Zákon č. 241/2013 Sb., o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o investičních společnostech a investičních fondech a s přijetím přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího vypořádání některých derivátů.

konná opatření Senátu. Jedná se, jak je uvedeno výše, o zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí¹¹ a o zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.¹²

Jak jsem již uvedla, platné rekodifikaci soukromého práva bylo nezbytné přizpůsobit i daňové zákony. Přizpůsobení ostatních zákonů platné rekodifikaci soukromého práva se realizovalo samostatným zákonem, a to zákonem, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva.¹³ Do tohoto zákona změny daňových zákonů nebyly z důvodu kvantitativního i tematického začleněny. Zákon o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů přistoupil ke změnám, které mají povahu terminologických a věcných změn, přičemž často je konkrétní změna povahy terminologické i věcné současně (např. daňový režim nových institutů NOZ jako je režim pachtu, výprosy či závdavku).

3. TERMINOLOGICKÉ ZMĚNY

Daňové předpisy jsou součástí veřejného práva, ve kterém platí ústavní zásada ukládání povinnosti pouze na základě zákona¹⁴ a v mezích stanovených zákonem.¹⁵ V daňovém právu je tento přístup akcentován zásadou v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu – „in dubio pro libertate“ či „in dubio mitius“, jak v mnohých svých rozhodnutích dovedl a judikoval Nejvyšší správní soud – např. v rozhodnutí ze dne 14. července 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005 byla uvedena právní věta: „V případě, že daňový zákon z důvodů své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo mezery v zákoně umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější, neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce.“ S cílem zabránit výkladovým nejasnostem a nežádoucím dopadům na výběr daní, bylo přistoupeno k důsledné obměně soukromoprávní terminologie v daňových zákonech. S ohledem na skutečnost, že oblast především daní nepřímých, je do značné míry regulována právem Evropské unie, bylo potřeba nové pojmy vykládat eurokonformně, aby nedošlo v důsledku změny terminologie k rozporu s unijním právem.¹⁶

Jako příklad lze uvést, že při výkladu pojmu nájem a pacht je nezbytné vycházet z judikátu Soudního dvora evropské unie ve věci Leichenich a Sinlar Colis, při výkladu pojmu obchodní závod z judikátu Soudního dvora Evropské unie Zita Modes a Schrie-

¹¹ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

¹² Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

¹³ Zákon č. 303/2013 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva.

¹⁴ Článek 2, odst. 3 Ústavy, který zní: „Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.“

¹⁵ Článek 2, odst. 2 Listiny, který zní: „Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.“

¹⁶ Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

ever. Absenci právní úpravy, která přizpůsobí daňové zákony rekonstrukci soukromého práva, není možné překlénout prostřednictvím obecných přechodných ustanovení ob- sažených v NOZ.¹⁷

Na rozdíl od jiných právních odvětví je v daňovém právu, jak jsem výše uvedla, uplatňována zásada v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu. Je tomu tak proto, že daňové právo zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu a tím omezuje jedno z jeho základních práv – právo vlastnit majetek. Proto, pokud výkladové pochybnosti v daňovém právu vzniknou, je nezbytné vyložit je ve prospěch daňového subjektu. Stát nemůže na úkor daňového subjektu profitovat z výkladových nejasností, které způsobil. S ohledem na tyto skutečnosti nelze připustit, aby byly daňové povinnosti osob dovozo- vány výkladem obecných přechodných ustanovení, která jsou navíc obsahem jiného než daňového zákona, a je nezbytné přistoupit k důkladné změně daňových předpisů, která je z povahy věci rozsáhlá. Nelze souhlasit s myšlenkou, že daňové právo nemusí být rekonstrukcí soukromého práva přizpůsobeno, protože je součástí práva veřejného, které existuje samostatně a na soukromém právu nezávisle. NOZ sice stanoví, že uplatňování práva soukromého je na uplatňování práva veřejného nezávislé,¹⁸ ale je otázkou, nakolik může být tato právní norma objektivního práva s ohledem na existenci obecných právních zásad závazná, nicméně to neznamená, že uplatňování práva veřejného je nezávislé na právu soukromém. Právní řád tvoří jeden celek a je vůbec otázkou, nakolik je v této souvislosti namístě dělit právo na veřejné a soukromé.

4. VĚCNÉ ZMĚNY

Vedle změn terminologického charakteru je pod „pláštíkem“ rekonstrukce soukromého práva do právního řádu zavedena i řada věcných změn, na které musí da- ňové zákony reagovat. Nereflektování na tyto změny by vyvolalo negativní následky v podobě vytvoření širokého prostoru pro daňovou optimalizaci s výrazným negativním dopadem na inkaso veřejných rozpočtů, založení nerovnosti mezi daňovými subjekty či vytvoření řady mezer v daňových zákonech, které by nebylo možné překlénout výkla- dem. Věcné změny lze členit na ty, které jsou přímo vyvolány rekonstrukcí soukromého práva, a změny, ke kterým bylo přistoupeno s ohledem na to, že v důsledku rekonstrukce soukromého práva se daný institut významným způsobem mění, čehož ministerstvo financí využilo k celkové revizi daného institutu a jeho další věcné úpravě.

Věcné změny, které jsou přímo vyvolané rekonstrukcí soukromého práva, jsou vyvo- lané zejména těmito instituty: *svěrenský fond* – nový právní institut, který je entitou bez právní subjektivity, *nové vymezení pojmu nemovitá věc* – např. stavba se stává součástí pozemku, zavedení institutu práva stavby, nové pojetí bytových jednotek atd., *kmenový list společnosti s ručením omezeným* – podíl ve společnosti s ručením omezeným může být nově vyjádřen cenným papírem, *absence definice domácnosti* – NOZ nově nedefinu-

¹⁷ Tamtéž.

¹⁸ Ustanovení § 1 odst. 1 NOZ zní: „Ustanovení právního řádu upravující vzájemná práva a povinnosti osob vytvářejí ve svém souhrnu soukromé právo. Uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.“

je institut společné domácnosti, zrušení rozlišení běžného a vkladového účtu, zaknihované cenné papíry, odkaz a dědická smlouva, statutární orgán je zástupcem a v neposlední řadě status veřejné prospěšnosti a další nové instituty jako výměnek, společenství jmění, rodinný závod, podnikatelský pronájem věcíh movitých atd.¹⁹

Mezi věcné změny, které jsou nepřímo vyvolané rekodifikací soukromého práva, patří zejména: *integrace daně dědické a darovací do zákona o daních z příjmů* – daň z převodu nemovitostí je nyní nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí, která je upravena v samostatném zákoně, resp. zákonném opatření Senátu.²⁰ Daň dědická a daň darovací jsou inkorporovány do ZDP, čímž dochází k zavedení režimu daní z příjmů také pro tyto převodní daně. Veškeré příjmy fyzických a právnických osob z nabytí dědictví nebo odkazu jsou osvobozeny od daně z příjmů, došlo tak ke zrušení zákona.²¹ Dále jde o změnu koncepce přechodu daňové povinnosti – oproti současné úpravě je od 1. ledna 2014 účinná změna okamžiku přechodu daňové povinnosti na dědice. Ta bude přecházet dnem rozhodnutí soudu o dědictví, nikoli tedy smrtí zůstavitele.

Další velmi diskutovanou oblastí je daň z nabytí nemovitých věcí, která nahrazuje současnou daň z převodu nemovitostí. V Senátu byl tento návrh zákona projednáván dne 12. 9. 2013 a do jisté míry se opakovala situace s výše uvedenými daňovými změnami souvisejícími s rekodifikací soukromého práva. Ministr financí Fischer na úvod uvedl, že návrh zákona zakotvuje změny nezbytné v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a dále obsahuje za prvé změny vedoucí ke snížení administrativní náročnosti správy daně u poplatníků i správce daně. Zde je možné zmínit sjednocení osoby poplatníka a nabyvatele a zrušení institutu ručitele, omezení rozsahu povinných příloh daňového přiznání či umožnění přikládání listin pouze v kopii. Dále jsou to změny vedoucí ke snížení vedlejších nákladů poplatníků spojených s daňovou povinností. Mezi tyto změny patří např. snížení počtu případů, kde bude mít poplatník povinnost, předložit správci daně znalecký posudek. A nakonec jsou to prorůstová opatření, například rozšíření možnosti uplatnění osvobození od daně pro případy všech prvních úplatných nabytí nových bytů a rodinných domů a osvobození nabytí nemovité věci užívané na základě finančního leasingu jejím uživatelem.

Závěrem upozornil, že v případě neschválení by došlo ke vzniku řady mezer v současné právní úpravě, nebyly by zohledněny koncepční změny a právní instituty nově upravené NOZ, jako je právo stavby, vzájemné darování či svěřenecký fond, což by vedlo k nežádoucí daňové optimalizaci ze strany poplatníků. Zároveň by však v určitých případech mohlo dojít i k nežádoucímu zvýšení daňové zátěže, a to např. v důsledku rozšíření pojmu nemovitá věc v NOZ.

V obecné rozpravě potom zazněly výtky k tomuto návrhu zákona, které spočívaly zejména v nesouhlasu s přenosem daňové povinnosti na kupujícího, speciálně se hovořilo o případech financování nemovitostí z hypotečních úvěrů, kdy tato daň by z hypotečního úvěru profinancovat nešla, což by ztížilo situaci občanům, kteří touto formou nemovitosti pořizují. Dále bylo vytýkáno, že nová úprava by zjednodušila situaci státu

¹⁹ Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

²⁰ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

²¹ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

při výběru daní na úkor soukromých subjektů. Návrh zákona byl nakonec v Senátu zamítnut, což znamenalo opět jedinou možnost, jak situaci řešit, a to tedy zákonným opatřením Senátu.

Zákonné opatření Senátu bylo projednáváno na 14. schůzi Senátu. Hlavní změnou v porovnání se zamítnutým návrhem zákona je zachování konceptu, že poplatníkem daně bude v běžných případech převodů, tedy na základě kupní smlouvy, směnné smlouvy atd., nadále prodávající. Nově je pak smluvním stranám pouze umožněno zvolit si poplatníkem kupujícího, který v tomto případě nebude ručitelem. Je ale nutné zdůraznit, že k takové změně poplatníka je nutná aktivní dohoda obou smluvních stran. Pokud k ní nedojde, bude poplatníkem ze zákona, stejně jako doposud, prodávající. Senát zákonné opatření schválil dne 9. října 2013 a následně bylo toto zákonné opatření Senátu, jak jsem již výše uvedla, schváleno dne 27. listopadu 2013 i v Poslanecké sněmovně.

Tato nová právní úprava musela reagovat na NOZ především z důvodu samotného pojetí nemovitých věcí. V důsledku návratu k zásadě *seperficies solo cedit* pozbývá stavba, až na několik výjimek charakteru samostatné věci a stává se součástí pozemku; současně NOZ rozšiřuje pojem nemovitých věcí i na věcná práva k nim. NOZ rovněž zavádí nové právní instituty, např. právo stavby, svěřenský fond, popř. mění jejich pojetí a obsah, např. sdružení majetku do společnosti a spoluvlastnictví. Nová úprava daně z nabytí nemovitých věcí, zejména pokud jde o vymezení předmětu daně, na tuto právní úpravu navazuje – vychází z nové koncepce nemovitých věcí, ačkoli nerozšiřuje předmět daně v odpovídajícím rozsahu, ale omezuje ho oproti vymezení nemovitých věcí v NOZ pouze na nabytí vlastnického práva k hmotným nemovitým věcem a k právu stavby, a zohledňuje existenci a obsah právních institutů podle NOZ, např. předmětem daně je i nabytí nemovité věci do svěřenského fondu. Tato nová úprava je nezbytná i z hlediska nového zákona o obchodních korporacích, který nabývá účinnosti rovněž 1. ledna 2014, a to především v ustanoveních, která se týkají vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací.²²

5. ZÁVĚR

Název mého článku „Obecně ke vztahu rekodifikace soukromého práva a daňových zákonů“ mne determinoval zabývat se pouze v obecné poloze nezbytností změn v daňových zákonech v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Nezbytnost přizpůsobit daňové zákony nové terminologii je zcela namístě z důvodů, které jsem v článku uvedla. Pokud jde o změny daňových zákonů, lze téměř jako vždy namítnout krátkou legisvakanci lhůtu, která byla také způsobena rozpuštěním Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky. Na druhé straně legislativní řešení, které bylo přijato, nám přineslo nový pramen práva, tj. zákonné opatření Senátu Parlamentu České republiky. Jde o řešení ústavní, které bylo naplněno koncem měsíce listopadu 2013, kdy byla zákonná opatření Senátu schválena na první schůzi Poslanecké sněmovny

²² Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb.

Parlamentu České republiky. To vše se událo i při výročí 20 let trvání současné daňové soustavy, která je spojena se vznikem České republiky v roce 1993. Lze jen doufat, že avizovaná novelizace nového občanského zákoníku zase nevyvolá nezbytnost novelizovat daňové zákony. Z hlediska teorie daňového práva je nastolen stav hodný usilovného zpracování daného odvětví práva.

GENERALLY TO THE RELATION BETWEEN RE-CODIFICATION OF PRIVATE LAW AND TAX LEGISLATION

Summary

The paper analyzes the correlation between changes in the tax legislation and the process of re-codification of Private Law. It describes the specific position of the tax legislation in the legal order of the Czech Republic, as well as the development of the legislative process leading to the approval of the Senate Statutory Measures in the tax area. The paper also contains a brief description of the most important substantive and terminological changes in the Tax Law as a whole.

Key words: re-codification, tax legislation, senate statutory measures

Klíčová slova: rekodifikace, daňové zákony, zákonná opatření Senátu

ZMĚNY DAŇOVÉHO PRÁVA V SOUVISLOSTI S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

RADIM BOHÁČ

1. ÚVOD¹

Tento článek se zabývá změnami daňového práva účinnými od 1. ledna 2014. Tohoto dne totiž nabývají účinnosti nejvýznamnější změny daňového práva od zavedení nové daňové soustavy v roce 1993. Primárním důvodem těchto změn je rekodifikace soukromého práva,² která nabývá účinnosti taktéž od 1. ledna 2014. Daňové právo jako specifická součást finančního práva je totiž velmi významným způsobem navázáno na soukromé právo, proto zcela zásadní změna soukromého práva ovlivňuje podstatným způsobem i daňové právo.

Legislativním nosičem změn daňového práva jsou dvě zákonná opatření Senátu, a to zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, a zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Lze tak bez nadsázky tvrdit, že největší změna daňového práva od roku 1993 se z hlediska jejího legislativního nosiče odehrála zcela novým a bezprecedentním způsobem, který doposud nebyl v České republice použit.

V dalším textu se zabývám těmito zákonnými opatřeními Senátu z hlediska jejich obsahu, legislativního pojetí a snažím se charakterizovat změny v nich obsažené. Cílem je uvést základní přístupy, principy a postupy, jakým způsobem bylo daňové právo ovlivněno rekodifikací soukromého práva. Zmíněny jsou jak změny věcné, tak změny terminologické, i změny nesouvisející s rekodifikací soukromého práva, které byly v daňovém právu současně se změnami souvisejícími s rekodifikací soukromého práva provedeny.³

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PRVOUK 06 – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“, realizovaného v roce 2013 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

² Rekodifikací soukromého práva je nutné rozumět nejenom zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), a zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ale taktéž tzv. doprovodnou legislativu (tj. soubor více než deseti dalších právních předpisů přijatých v souvislosti s přijetím uvedených zákonů).

³ Za pomoc při přípravě tohoto článku bych chtěl poděkovat svým kolegyním z odboru Daňová legislativa Ministerstva financí Mgr. Bc. Haně Kazdové a Mgr. Lence Geržové.

2. ZÁKONNÉ OPATŘENÍ SENÁTU O ZMĚNĚ DAŇOVÝCH ZÁKONŮ V SOUVISLOSTI S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA A O ZMĚNĚ NĚKTERÝCH ZÁKONŮ

2.1 OBSAH A LEGISLATIVNÍ POJETÍ ZÁKONNÉHO OPATŘENÍ SENÁTU O ZMĚNĚ DAŇOVÝCH ZÁKONŮ V SOUVISLOSTI S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA A O ZMĚNĚ NĚKTERÝCH ZÁKONŮ

Zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva obsahuje celkem 43 částí, z nichž 41 novelizuje jednotlivé zákony, jedna část obsahuje zrušovací ustanovení a jedna část ustanovení o účinnosti.

V prvé řadě jde o novely jednotlivých daňových zákonů⁴ s výjimkou zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí,⁵ který se ruší, a to dokonce oběma zákonnými opatřeními Senátu.⁶ V důvodové zprávě k návrhu zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva⁷ je nastíněno toto členění novelizovaných daňových zákonů, se kterým se plně ztotožňují, pouze s tím rozdílem, že hmotněprávní daňové zákony označují jako zvláštní daňové zákony a procesněprávní daňové zákony jako obecné daňové zákony:

a) zvláštní daňové zákony, a to

- daňové zákony v užším slova smyslu (zákon o daních z příjmů, zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, zákon o dani z nemovitostí, zákon o dani silniční, zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o spotřebních daních, zákon o povinném značení lihu, zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů – energetické daně),
- poplatkové zákony (zákon o správních poplatcích),
- zákony upravující peněžitá plnění obdobná daním a poplatkům, tzv. jiná obdobná peněžitá plnění (celní zákon, zákon o pojistném na důchodové spoření),

b) obecné daňové zákony, a to daňový řád, zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek a zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní,

c) kompetenční daňové zákony, a to zákon o Finanční správě České republiky a zákon o Celní správě České republiky.

Za druhé jsou novelizovány zákony úzce související s daňovými zákony, a sice zákon o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, zákon o rozpočtovém určení daní a zákon o účetnictví. Specifická je zejména novela zákona o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (zákona č. 458/2011 Sb.).

⁴ Pojem daňové zákony je zde použit v širokém slova smyslu, tj. jako zákony upravující daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění.

⁵ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ Tento nestandardní postup byl způsoben obavou, co by se stalo, pokud by jedno zákonné opatření Senátu bylo přijato a druhé nikoliv.

⁷ *Důvodová zpráva k návrhu zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.* [online]. MF ČR, 2013 [cit. 5. 12. 2013], dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-11-05_ZOS-c-344-2013-Sb-o-zmene-danovych-zakonu-v-souvislosti-s-rekodifikaci-vcetne-duvodove-zpravypdf.Senat.Devatefunkcniobdobi2012-2014.Senatmitiskc.184 [online]. Senát PČR, 2014 [cit. 5. 12. 2013], dostupné z: http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/historie?cid=pssenat_historie.pHistorieTisku.list&forEach.action=detail&forEach.value=s3422.

Mimo několika změn rušících některé novelizační body ze zákona č. 458/2011 Sb. je klíčový bod 11, který předsouvá účinnost řady ustanovení zákona č. 458/2011 Sb. z 1. ledna 2015 na 1. ledna 2014. Zbývající ustanovení zákona č. 458/2011 Sb. (pokud nebyla zrušena či nenabyla účinnosti dříve) by měla nabýt účinnosti od 1. ledna 2015. Tato ustanovení však nejsou přizpůsobena rekodifikaci soukromého práva, tudíž bude nutné tato ustanovení před nabytím jejich účinnosti změnit, popř. zrušit.

K tomu je nutné dodat, že zákon č. 458/2011 Sb., který byl přijat na konci roku 2011 s odloženou účinností 1. ledna 2015, je rozsáhlou právní normou zavádějící tzv. jedno inkasní místo a realizující tzv. reformu přímých daní a odvodů. Dnes je možné tvrdit, že odložená účinnost tohoto zákona způsobila velké komplikace při novelizaci jednotlivých daňových zákonů v mezidobí mezi nabytím platnosti a účinnosti zákona č. 458/2011 Sb. Domnívám se, že odložená účinnost daňových zákonů takového rozsahu je nežádoucí a daňová legislativa by se jí do budoucna měla vyvarovat.

Konečně za třetí jsou novelizovány jiné než daňové zákony a zákony s nimi související, a to z důvodů změn činěných v daňových zákonech. Tyto zákony tudíž nejsou novelizovány z důvodu přijetí rekodifikace soukromého práva. Pokud bylo nutné změnit tyto zákony i z důvodu přijetí rekodifikace soukromého práva, je taková novela součástí zákona č. 303/2013 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva.

Při přípravě změn daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva se nabízel několik možností, jakým způsobem přistoupit ke změně daňových zákonů. Za prvé mohlo být přistoupeno pouze k striktně věcně rekodifikačnímu pojetí změn daňových zákonů. To by znamenalo pouze provedení změn daňových zákonů reagujících na věcné změny soukromého práva. Ovšem takové pojetí by nerefletovalo specifika daňového práva (viz dále – zejména zásadu v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu), a proto bylo přistoupeno k věcnému a terminologickému rekodifikačnímu pojetí. Takový přístup znamenal nejenom provedení změn daňových zákonů reagujících na věcné změny soukromého práva, ale i změn daňových zákonů reagujících na terminologické změny soukromého práva.

Ovšem zákonodárce šel ještě dále, a to k pojetí, které je možné nazvat jako věcné a terminologicky rekodifikační pojetí a provedení navazujících změn. Byly totiž provedeny i terminologické a systematické změny daňových zákonů, které nesouvisí se změnou soukromého práva. Příkladem je terminologická záměna pojmů v zákoně o daních z příjmů, kdy příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky se mění na příjmy ze závislé činnosti, příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti se mění na příjmy ze samostatné činnosti, jsou zavedeny pojmy daňový rezident České republiky a daňový nerezident, jsou pojmenovány slevy na dani z příjmů fyzických osob atd. Tyto změny byly činěny zejména z toho důvodu, že když už byly činěny rozsáhlé terminologické změny v důsledku rekodifikace soukromého práva, tak je vhodné spolu s nimi provést i další potřebné terminologické změny, než s těmito změnami vyčkávat na další novelu příslušného daňového zákona.

Dalším výrazným legislativním rysem zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva je vysoký počet novelizačních bodů. Zmínit lze tyto části:

- 1) část první, změna zákona o daních z příjmů, čl. I – 843 novelizačních bodů,
- 2) část třetí, změna zákona o dani z nemovitostí, čl. V – 140 novelizačních bodů,
- 3) část pátá, změna zákona o dani z přidané hodnoty, čl. IX – 316 novelizačních bodů,
- 4) část šestá, změna zákona o spotřebních daních, čl. XI – 132 novelizačních bodů a
- 5) část dvanáctá, změna daňového řádu, čl. XXI – 117 novelizačních bodů.

Na první pohled je počet novelizačních bodů extrémně vysoký a je třeba konstatovat, že je to dáno primárně rozsahem změn. Nicméně k vysokému počtu novelizačních bodů přispívá i zvolená legislativní technika. Ta spočívá jednak ve snaze důsledně jednotlivé změny uvádět v samostatných novelizačních bodech a dále v neslučování novelizačních bodů se stejným obsahem. Tím je docílena posloupnost a přehlednost činěných změn.

2.2 CHARAKTERISTIKA ZMĚN OBSAŽENÝCH V ZÁKONNÉM OPATŘENÍ SENÁTU O ZMĚNĚ DAŇOVÝCH ZÁKONŮ V SOUVISLOSTI S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA A O ZMĚNĚ NĚKTERÝCH ZÁKONŮ

Východiskem při přípravě změn daňových zákonů obsažených v zákoně o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva bylo nejenom přizpůsobit daňové zákony rekodifikaci soukromého práva, ale rovněž realizovat I. fázi jednoho inkasního místa a další změny daňových zákonů s rekodifikací soukromého práva nesouvisející. Tato skutečnost byla v průběhu legislativního procesu často označována jako nedostatek s tím, že změny se měly omezit pouze na změny související s rekodifikací soukromého práva.

Je však třeba zdůraznit, že uvedené východisko bylo dohodnuto již na začátku legislativního procesu. Přítomnost změn nesouvisejících s rekodifikací soukromého práva byla jedním z důvodů, proč změny daňových zákonů nebyly zařazeny mezi změny ostatních zákonů do návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva (zákon č. 303/2013 Sb.). Důvod byl podle mého názoru logický, zabránit souběžné novelizaci daňových zákonů dvěma rozsáhlými novelami, které by měly nabýt účinnosti od 1. ledna 2014. Taková souběžná novelizace totiž skýtá velké legislativní riziko, neboť není jasné, zda tyto novely budou přijaty a pokud ano, tak v jakém pořadí. Z tohoto důvodu je prakticky nemožné legislativně takové novely připravit, neboť nejsou v době přípravy známy okolnosti jejich budoucího projednávání, zejména pořadí, ve kterém budou přijaty.

Změny, které jsou obsahem zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, je tak možné rozdělit na tyto skupiny:

- 1) změny přímo související s rekodifikací soukromého práva,
- 2) změny nepřímo související s rekodifikací soukromého práva,
- 3) změny nesouvisející s rekodifikací soukromého práva.

V dalším textu se budu zabývat uvedenými skupinami změn s tím, že cílem bude uvést charakteristiku změn v každé skupině a nejvýznamnější změny do každé skupiny náležející.

2.2.1 ZMĚNY PŘÍMO SOUVISEJÍCÍ S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

Rekodifikace soukromého práva přináší dva druhy změn, které bylo nutné reflektovat v daňových zákonech, a to věcné změny a terminologické změny. U řady změn jde zároveň o změnu věcnou i terminologickou.⁸

Ohledně terminologických změn se daňové právo odlišuje od ostatních právních předpisů, které byly přizpůsobeny rekodifikaci soukromého práva. V těchto ostatních právních předpisech nebyly důsledně provedeny veškeré terminologické změny přizpůsobující tyto předpisy rekodifikaci soukromého práva, příp. určité právní předpisy nebyly novelizovány vůbec, pokud by taková novela obsahovala pouze terminologické změny.⁹

Poukazováno bylo zejména na přechodné ustanovení občanského zákoníku (§ 3029). Podle ustanovení § 3029 odst. 1 občanského zákoníku platí, že: „*Dovolávají-li se právní předpisy ustanovení, která se tímto zákonem zrušují, vstupují na jejich místo jim odpovídající ustanovení tohoto zákona.*“ S ohledem na neprovedení terminologických změn v jiných než daňových zákonech, se lze důvodně domnívat, že toto ustanovení je tvůrci doprovodné legislativy vykládáno poměrně široce. Jako příklad lze uvést případ, kdy v zákoně zůstane zachován pojem „půjčka“ a není nahrazen pojmem „zápůjčka“. Ustanovení o půjčce¹⁰ v původním občanském zákoníku se občanským zákoníkem zrušují a na jejich místo vstupují ustanovení o zápůjčce¹¹ v občanském zákoníku. Ovšem hypotéza ustanovení § 3029 odst. 1 občanského zákoníku zní, že právní předpisy se dovolávají ustanovení. Zcela jistě se právní předpis dovolává ustanovení, pokud obsahuje přímý odkaz na toto ustanovení. Proto je zřejmé, že tam, kde v jiném právním předpise je odkaz na ustanovení § 657 a násl. původního občanského zákoníku upravující půjčku, vstoupí namísto takového odkazu odkaz na ustanovení § 2390 a násl. občanského zákoníku upravující zápůjčku. Je však tomu tak také v případě, že jiný právní předpis pouze obsahuje pojem „půjčka“? Jinými slovy znamená použití pojmu „půjčka“ v jiném právním předpise naplnění hypotézy ustanovení § 3029 odst. 1 občanského zákoníku, tj. dovolává se takový jiný předpis ustanovení o půjčce v původním občanském zákoníku? Osobně o tom mám velké pochybnosti.

Mé pochybnosti dále násobí dikce ustanovení § 3029 odst. 2 občanského zákoníku, podle kterého platí, že: „*Nestanoví-li tento zákon něco jiného, nejsou dotčena ustanovení právních předpisů z oboru práva veřejného, jakož i ustanovení jiných právních předpisů upravujících zvláštní soukromá práva.*“ Je toto ustanovení *lex specialis* k ustanovení § 3029 odst. 1 občanského zákoníku? Pokud ne, tak by bylo možné dovozovat, že ustanovení veřejného práva nejsou občanským zákoníkem dotčena z věcného hlediska, nicméně z hlediska terminologického by se mohlo uplatnit ustanovení § 3029 odst. 1

⁸ K tomu blíže viz *Důvodová zpráva k návrhu zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.* [online]. MF ČR, 2013 [cit. 5. 12. 2013], dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-11-05_ZOS-c-344-2013-Sb-o-zmene-danovych-zakonu-v-souvislosti-s-rekodifikaci-vcetne-duvodove-zpravy.pdf. *Senát, Deváté funkční období 2012–2014, Senátní tisk č. 184* [online]. Senát PČR, 2014 [cit. 5. 12. 2013], dostupné z: http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/historie?cid=pssenat_historie.pHistorieTisku.list&forEach.action=detail&forEach.value=s3422.

⁹ Srov. zákon č. 303/2013 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva.

¹⁰ Viz § 657 a 658 původního občanského zákoníku.

¹¹ Viz § 2390 a násl. občanského zákoníku.

občanského zákoníku. Pokud ano, pak by mohlo platit, že právní předpisy z oblasti veřejného práva nejsou občanským zákoníkem dotčena z věcného i terminologického hlediska.

S ohledem na výše naznačené problematické okolnosti ohledně výkladu ustanovení § 3029 občanského zákoníku jsem velmi rád, že v daňovém právu bylo přistoupeno k důslednému terminologickému přizpůsobení rekonstrukce soukromého práva. Hlavním důvodem takového postupu je skutečnost, že v daňovém právu platí zásada ukládání povinností pouze na základě zákona. Zároveň se v daňovém právu uplatňuje zásada v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu. Z tohoto důvodu nebylo možné setrvat na zastaralé terminologii, jelikož v pochybnostech, jaký daňový režim použít, by byl vždy použit výklad ve prospěch daňového subjektu, tj. v neprospěch veřejného rozpočtu. Protože takový postup by měl výrazné negativní dopady na inkaso jednotlivých daní, byly daňové zákony podrobeny rozsáhlé revizi pojmosloví.

Jako příklady terminologických změn je možné uvést záměnu pojmu obchodní společnost a družstvo za obchodní korporaci, sdružení bez právní subjektivity za společnost, závazek za dluh, půjčka za zápůjčku, doba za lhůtu, podnik za obchodní závod, nemovitost za nemovitou věc, domácnost za společně hospodařící domácnost a jméno a příjmení za jméno. Samozřejmě by bylo možné dále pokračovat.

V důsledku provedení terminologických změn v daňových zákonech bylo do každého daňového zákona reagujícího na tyto terminologické změny zařazeno zvláštní přechodné ustanovení. Podle takového přechodného ustanovení platí, že na skutečnosti, poměry, vztahy, subjekty, předměty, práva a povinnosti soukromého práva podle právních předpisů účinných do 31. prosince 2013 se od 1. ledna 2014 vztahují stejná ustanovení příslušného daňového zákona účinná od 1. ledna 2014 jako na skutečnosti, poměry, vztahy, subjekty, předměty, práva a povinnosti soukromého práva podle právních předpisů účinných od 1. ledna 2014, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Takové přechodné ustanovení by mělo zajistit, že na smlouvu o půjčce existující i po 1. lednu 2014 se budou aplikovat ustanovení daňového zákona o zápůjčce.

Co se týká věcných změn, uvedu pouze některé změny soukromého práva, které vyvolaly nutnost věcné úpravy daňových zákonů. S ohledem na rozsah článku půjde jen o šest podle mého názoru významných změn, které vyvolaly nutnost změny daňových zákonů.

Na prvním místě je možné zmínit svěřenský fond. Svěřenský fond je nový právní institut, entita bez právní osobnosti, která se vytváří tak, že zakladatel vyčlení část majetku ze svého vlastnictví a svěří jeho správu za určitým účelem správci. Tak vznikne oddělené a nezávislé vlastnictví majetku ve svěřenském fondu, který nikomu nepatří.¹² S ohledem na to, že ve svěřenském fondu bude moci být majetek, bude moci s ním být nakládáno, tento majetek bude generovat zisk atd., bylo nutné na tuto skutečnost reagovat v daňových zákonech, jinak by se svěřenský fond stal nástrojem nechtěné daňové optimalizace.

Aby svěřenský fond, resp. majetek v něm nebo transakce s tímto majetkem, mohly být zdaněny, byla v daňových zákonech zavedena fikce, že svěřenský fond je daňovým

¹² Viz ustanovení § 1448 a násl. občanského zákoníku.

subjektem. Svěřenský fond je tak poplatníkem daně z příjmů¹³ a daně z nemovitých věcí.¹⁴ Příjmy z majetku ve svěřenském fondu tak budou daněny daní z příjmů a nemovité věci ve svěřenském fondu budou podléhat dani z nemovitých věcí. V právní úpravě daně z přidané hodnoty je zavedena fikce, že svěřenský fond je považován za právnickou osobu,¹⁵ tudíž může být osobou povinnou k dani, plátcem daně z přidané hodnoty, osobou nepovinnou k dani nebo identifikovanou osobou.

Z procesního hlediska je třeba doplnit, že bylo novelizováno ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu, do kterého byl doplněn svěřenský správce. Práva a povinnosti svěřenského fondu jako daňového subjektu tak za něj vykonává správce svěřenského fondu.

Druhou věcnou změnou, kterou zmíním je zásada *superficies solo cedit*. Stavba v občanském zákoníku až na několik výjimek pozbývá charakter samostatné věci a stává se součástí pozemku.¹⁶ Na tuto úpravu bylo nutno reagovat především v zákoně o dani z nemovitých věcí. Cílem nové právní úpravy bylo přiblížit se co nejvíce právní úpravě dosavadní. Proto byly předmětem daně ze staveb a jednotek, jejíž název se změnil v souvislosti se změnou právní úpravy navazující na nové vymezení jednotek v občanském zákoníku, stanoveny vedle jednotek budovy ve smyslu katastrálního zákona a některé inženýrské sítě. Budovy budou předmětem daně bez ohledu na to, zda jsou samostatnou nemovitou věcí, či nikoli. Aby bylo možno zdanit budovy, které nejsou samostatnou nemovitou věcí, byla v zákoně upravena fikce, díky které se na tyto budovy hledí jako na nemovité věci, jejichž vlastníkem je ten, kdo vlastní věc, jejíž je tato stavba součástí.¹⁷

Třetím institutem, který představuje zásadní věcnou změnu a který zmíním, jsou jednotky. Jednotky jsou oproti zákonu o vlastnictví bytů¹⁸ pojaty zcela nově. Podle občanského zákoníku již nebude součástí jednotky pouze byt či nebytový prostor, jako tomu bylo dříve, ale v některých případech také podíl na společných částech domu, popř. na pozemku. Zároveň zůstanou zachovány stávající jednotky, jejichž součástí je pouze byt nebo pouze nebytový prostor. Nově bude také možné vytvořit jednotky, jejichž součástí bude soubor bytů, soubor nebytových prostorů či soubor bytů a nebytových prostorů.¹⁹

V daňovém právu proto bylo nutno reagovat na existenci obou druhů jednotek (jak těch, jejichž součástí je podíl na společných částech domu, popř. na pozemku, tak těch, pro které bude platit dosavadní režim). Proto bylo v daňových zákonech upraveno, že ustanovení o jednotkách, jejichž součástí je podíl na společných částech domu, popř. na pozemku, se obdobně použijí i na jednotky podle dosavadní právní úpravy a spolu s nimi i na s nimi spojené podíly na společných částech domu, popř. podíly na pozemku.²⁰

¹³ Ustanovení § 17 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů.

¹⁴ Ustanovení § 3 odst. 2 písm. b) a § 8 odst. 2 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí.

¹⁵ Ustanovení § 4b odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁶ Blíže ke změnám v novém občanském zákoníku v této oblasti viz SKÁLA, Milan.: Dopady nového občanského zákoníku do zdaňování nemovitých věcí. 1. část. *Daně a právo v praxi*, 2013, č. 9, s. 2–6.

¹⁷ Blíže viz ustanovení § 7 zákona o dani z nemovitých věcí.

¹⁸ Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹ Blíže k jednotkám viz ustanovení § 1158 a násl. občanského zákoníku.

²⁰ Viz ustanovení § 21b odst. 4 zákona o daních z příjmů, ustanovení § 12b zákona o dani z nemovitých věcí a § 4b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

Dále bylo třeba nahradit pojmy „byt“ a „nebytový prostor“ tam, kde byly podle současné právní úpravy použity ve významu jednotky,²¹ a přitom stanovit režim pro jednotky, které budou souborem bytů nebo nebytových prostorů.²² Všechna ustanovení, která upravují jednotky, byla rozklíčována podle toho, co smí být součástí jednotky, na niž se mají vztahovat, tj. zda smí být její součástí pouze byty, pouze nebytové prostory, jejich kombinace, případně nebytové prostory určitého druhu (garáže, sklepy, komory, nebytové prostory sloužící k podnikání apod.).

Za čtvrté zmíním právo stavby. Občanský zákoník umožňuje, aby byl pozemek zatížen věcným právem stavebníka mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. Pokud je na takto zatíženém pozemku zřízena stavba vyhovující právu stavby, je tato stavba součástí práva stavby. Právo stavby je hmotnou nemovitou věcí.²³ Na tuto skutečnost muselo být reagováno zejména v zákoně o dani z nemovitých věcí, který v ustanovení § 3 odst. 2 písm. e) stanoví, že poplatníkem daně z pozemků u pozemku zatíženého právem stavby je stavebník. Co se týká stavby, která je součástí práva stavby, pak podle ustanovení § 8 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 7 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí platí, že, jedná-li se o zdanitelnou stavbu, je poplatníkem daně z nemovitých věcí vlastník práva stavby.

Zákon o dani z přidané hodnoty právo stavby zařadil mezi zboží, a to i když jde o nehmotnou nemovitou věc (§ 4 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty), a specificky u tohoto zboží stanovil místo plnění.²⁴ V souvislosti s novým institutem práva stavby byl změněn rovněž zákon o daních z příjmů.²⁵

Pátou věcnou změnou, kterou zmíním a na kterou reagovala právní úprava daně z příjmů, je vzájemné darování. Podle občanského zákoníku se v případech, kdy bylo ujednáno, že i dárce bude navzájem obdarován, jedná o darování jen vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany.²⁶ Jde tedy o smíšenou smlouvu, kdy část je považována za darování, tj. ve výši rozdílu mezi hodnotami vzájemných darů, zatímco vzájemně rovnající se plnění bude považováno za směnu (bude-li plněna věc za věc), popř. za koupi (bude-li plněna věc za peníze). Aby nedošlo k obcházení institutu koupě či směny právě přes institut vzájemného darování, který by byl v řadě případů daňově příznivější, bylo v ustanovení § 21c odst. 2 zákona o daních z příjmů stanoveno, že pro účely daní z příjmů vždy půjde v plné výši pouze o směnu či o koupi a nikoliv o smíšenou smlouvu, jak je tomu podle uvedeného ustanovení občanského zákoníku.

Poslední věcnou změnou soukromého práva, kterou zmíním, je zavedení institutů odkazu a dědické smlouvy. Podle ustanovení § 1476 nového občanského zákoníku se nově nebude moci dědit jen na základě závěti nebo ze zákona, ale i na základě dědic-

²¹ Viz například ustanovení § 15 odst. 3 písm. f) zákona o daních z příjmů.

²² Viz například ustanovení § 4a písm. g) a h) zákona o daních z příjmů nebo ustanovení § 8 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí.

²³ Viz ustanovení § 1240 a násl. občanského zákoníku.

²⁴ Podle ustanovení § 7 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty je místem plnění v případě práva stavby místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby, a podle ustanovení § 10 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k právu stavby místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.

²⁵ Viz ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

²⁶ Viz ustanovení § 2061 občanského zákoníku.

ké smlouvy.²⁷ Zcela novým způsobem nabytí vlastnického práva je podle ustanovení § 1477 nového občanského zákoníku odkaz. Daňový režim těchto institutů byl s ohledem na zachování principu rovnosti v jednotlivých daňových zákonech nastaven shodně jako u jiných institutů dědického práva. Například v zákoně o daních z příjmů jsou příjmy z dědění (na základě dědické smlouvy, na základě závěti i ze zákona) a příjmy z nabytí odkazu jako tzv. bezúplatné příjmy zcela osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob i daně z příjmů právnických osob.²⁸

Dalšími instituty soukromého práva, na které bylo v daňových zákonech reagováno, jsou například podnikatelský pronájem věcí movitých, kmenový list v společnosti s ručením omezeným, výměnek, statutární orgán je zástupcem, zrušení rozlišení běžného a vkladového účtu, rodinný závod a další.

2.2.2 ZMĚNY NEPŘÍMO SOUVISEJÍCÍ S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

S ohledem na legislativní vývoj a rozpracování dalších legislativních projektů byly do zákonného opatření Senátu vedle výše uvedených změn reagujících na rekodifikaci soukromého práva zahrnuty i změny, které s ní přímo nesouvisí, ovšem souvisí s ní nepřímo.

Nejdůležitější takovou změnou je integrace daně dědické a daně darovací do daní z příjmů. Změna spočívá jednak ve zrušení právní úpravy daně dědické a daně darovací v zákoně o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí a jednak ve vypuštění příjmů z dědění a darování z příjmů, které nejsou předmětem daní z příjmů.²⁹ Těmito dvěma kroky se příjmy, které do 31. prosince 2013 byly předmětem daně dědické nebo daně darovací, stávají od 1. ledna 2014 předmětem daní z příjmů. V souladu s tím pak u daně z příjmů právnických osob, které jsou účetními jednotkami, hodnota bezúplatného příjmu, pokud se o tomto příjmu neúčtuje ve výnosech, zvyšuje základ daně.³⁰

Nicméně současné osvobození u daně dědické a daně darovací je zachováno, naopak je ještě rozšířeno. U daně z příjmů fyzických osob jsou bezúplatné příjmy z nabytí dědictví nebo odkazu vždy osvobozeny od daně³¹ a ostatní bezúplatné příjmy jsou osvobozeny od daně, pokud jde o osoby v I. a II. skupině. U daně z příjmů právnických osob jsou bezúplatné příjmy z nabytí dědictví nebo odkazu rovněž plně osvobozeny.³²

2.2.3 ZMĚNY NESOUVISEJÍCÍ S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

Jak jsem již uvedl výše, od samého počátku legislativního procesu byly součástí právních předpisů přizpůsobujících daňové právo rekodifikaci soukromého práva i změny nesouvisející s touto rekodifikací. Na prvním místě je třeba uvést zavedení I. fáze jednoho inkasního místa.

²⁷ K dědické smlouvě viz § 1582 a násl. občanského zákoníku.

²⁸ Viz ustanovení § 4a písm. a) a § 19b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

²⁹ Viz ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) a § 18 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

³⁰ Viz ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 zákona o daních z příjmů.

³¹ Viz ustanovení § 4b písm. a) a § 10 odst. 3 písm. d) zákona o daních z příjmů.

³² Viz ustanovení § 19b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Projekt jednoho inkasního místa je dlouhodobě avizovanou změnou, jejíž legislativní zakotvení započalo přijetím zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. Účinnost tohoto zákona byla v rámci schvalovacího procesu odložena na rok 2015. S ohledem na nutnost příprav ze strany veřejnosti i správců daně bylo spuštění jednoho inkasního místa rozděleno do dvou fází. Změny zařazené do I. fáze nepředstavují zásadní změnu, ale spíše přípravu, která by měla přispět k posílení vědomí všech dotčených subjektů, že v následujících letech dojde k plné realizaci tohoto projektu. K této plné realizaci je však nutné přijmout nový zákon o veřejných pojistných a správě daně z příjmů fyzických osob a jeho změnový zákon. Tyto zákony byly v roce 2013 ve vnějším připomínkovém řízení a nyní je na rozhodnutí nové vlády, jak s nimi bude naloženo. Bez těchto zákonů projekt jednoho inkasního místa nelze realizovat.

Mezi nejvýznamnější změny, které přináší I. fáze jednoho inkasního místa, patří vytvoření podmínek pro spuštění společného portálu Finanční správy České republiky, orgánů sociálního zabezpečení a zdravotních pojišťoven, který umožní široké veřejnosti, tj. všem, kdo si zřídí datovou schránku (což je bezplatné), pomocí interaktivního společného elektronického formuláře zajišťujícího prevenci před formálními chybami učinit najednou podání vůči všem těmto orgánům.

Daňové předpisy musely též reagovat na jiné legislativní změny přijaté v nedávné době napříč celým právním řádem. Příkladem lze uvést novelu občanského soudního řádu, která nabyla účinnosti k 1. lednu 2013 a která zásadním způsobem zasáhla do konceptu vymáhání veřejnoprávních pohledávek ze strany orgánů veřejné moci.³³

Další významnou skupinu změn tvoří ustanovení reagující na nový zákon o investičních společnostech a investičních fondech (zákon č. 240/2013 Sb.), jenž byl přijat s účinností od 19. srpna 2013. Tento zákon nahradil zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů, a jeho hlavním cílem je implementace příslušných předpisů Evropské unie týkající se investování prostřednictvím investičních fondů do právního řádu. Na tento předpis bylo nutné reagovat i v daňových zákonech, a to zejména v zákoně o daních z příjmů.³⁴

3. ZÁKONNÉ OPATŘENÍ SENÁTU O DANI Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

3.1 OBSAH A LEGISLATIVNÍ POJETÍ ZÁKONNÉHO OPATŘENÍ SENÁTU O DANI Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

Zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí obsahuje pět částí. První část je označena „Daň“ a obsahuje ustanovení týkající se subjektu daně, předmětu daně, osvobození od daně, základu daně a sazby, výpočtu a rozpočtového určení

³³ Viz zákon č. 396/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

³⁴ Pojednání o zdanění investičních fondů by však přesahovalo rámec tohoto článku, a proto se jím podrobně nebudu zabývat.

daně z nabytí nemovitých věcí. Tato část obsahuje tzv. základní konstrukční prvky daně z nabytí nemovitých věcí, tj. základní stavební kameny daně z nabytí nemovitých věcí, pomocí nichž je možné určit (v hmotněprávní rovině) daň z nabytí nemovitých věcí (v její ideální výši).³⁵

Druhá část zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí je označena „Správa daně“ a obsahuje ustanovení o místní příslušnosti, solidární daňové povinnosti, poskytování informací, daňovém přiznání, limitu pro stanovení a placení daně a ručení a zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně z nabytí nemovitých věcí. Jde o ustanovení upravující správu daně z nabytí nemovitých věcí, která jsou *lex specialis* vůči obecné úpravě daňového řádu. Z důvodu přehlednosti jsou tato ustanovení řazena stejně, jako jsou řazena ustanovení v samotném daňovém řádu.

Ve třetí části označené „Společná ustanovení“ lze nalézt ustanovení týkající se vzájemného darování, vzniku a zániku daňové povinnosti a jednotek. Tato ustanovení nebylo možné zařadit do první nebo druhé části, protože se výlučně nevztahují pouze k dani z nabytí nemovitých věcí nebo k její správě.

Čtvrtá část zákonného opatření Senátu obsahuje přechodná a zrušovací ustanovení. Zrušovacím ustanovením je rušeno celkem 51 právních předpisů. Jde o samotný zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, všechny jeho novely a prováděcí vyhlášku k tomuto zákonu. Explicitní rušení všech novel právního předpisu, který se zrušuje, je v současné době obvyklou praxí,³⁶ která však nerespektuje skutečnost, že novela se nejpozději nabytím své účinnosti stává integrální součástí právního předpisu, který novelizuje, a tudíž není potřeba ji explicitně rušit, neboť již nemá samostatnou normativní existenci. V poslední části zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí je stanovena účinnost tohoto zákonného opatření na 1. ledna 2014.

K systematice zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí lze shrnout, že právní úprava maximálně využívá členění právního předpisu s tím, že ustanovení jsou logicky řazena do jednotlivých částí, hlav, dílů atd., podle toho, jak spolu souvisejí. Takový postup lze uvítat, neboť usnadňuje orientaci adresáta v právním předpisu.

3.2 CHARAKTERISTIKA ZMĚN OBSAŽENÝCH V ZÁKONNÉM OPATŘENÍ SENÁTU O DANI Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

Stejně jako zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva bylo i zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí přijato primárně z důvodu přizpůsobení právní úpravy transferové daně zdaňující úplatný převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitým věcem (daně z převodu nemovitostí) rekodifikaci soukromého práva. S ohledem na rozsah změn v právní úpravě a s ohledem na inkorporaci daně dědické a daně darovací, které byly spolu s daní

³⁵ K tomu blíže viz BOHÁČ, Radim: *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2013, s. 73 a násl.

³⁶ Srov. například zrušující ustanovení občanského zákoníku.

z převodu nemovitostí upraveny v jednom zákoně, do daní z příjmů bylo přistoupeno k přípravě zcela nové právní úpravy daně z nabytí z nemovitých věcí.

Změny, které nová právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí přináší, lze obdobně jako u zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, rozdělit na tyto skupiny:

- 1) změny přímo související s rekodifikací soukromého práva a
- 2) změny nesouvisející s rekodifikací soukromého práva.

V dalším textu se budu zabývat uvedenými skupinami změn s tím, že cílem bude uvést charakteristiku změn v každé skupině a nejvýznamnější změny do každé skupiny náležející. Z důvodu větší přehlednosti nebudu odkazovat na předchozí část a text týkající se institutů soukromého práva, na které bylo reagováno v obou zákonných opatřeních Senátu, uvedu znovu.

3.2.1 ZMĚNY PŘÍMO SOUVISEJÍCÍ S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

Jak již bylo uvedeno, rekodifikace soukromého práva přináší dva druhy změn, které bylo nutné reflektovat v daňových zákonech, tj. i v novém zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí, a to terminologické změny a věcné změny.

Konkrétně lze uvést, že zákonné opatření Senátu o dani z nemovitých věcí plně zohledňuje terminologické změny v soukromém právu (např. používá pojem „nemovitá věc“ místo pojmu „nemovitost“, pojem „společnost“ místo pojmu „sdružení“, pojem „obchodní závod“ místo pojmu „podnik“ atd.).

Zároveň právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí reaguje na věcné změny, které přináší rekodifikace soukromého práva. Co se týká věcných změn, uvedu pouze některé změny soukromého práva, které vyvolaly nutnost věcně změnit právní úpravu daně z nabytí nemovitých věcí oproti stávající dani z převodu nemovitostí. S ohledem na rozsah článku půjde jen o šest podle mého názoru významných změn, které vyvolaly nutnost změny této právní úpravy.

První věcnou změnou soukromého práva, na kterou musela reagovat právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí, je nové pojetí nemovité věci v občanském zákoníku.³⁷ Občanský zákoník rozšiřuje pojem nemovitých věcí i na vybrané případy, které dle právní úpravy daně z převodu nemovitostí zdanění nepodléhaly, a to zejména v případě věcných práv a práv, která za nemovité věci prohlásí zákon. Daň z nabytí nemovitých věcí vychází z nové koncepce nemovitých věcí, ale omezuje předmět daně oproti vymezení nemovitých věcí v občanském zákoníku pouze na nabytí vlastnického práva k takové nemovité věci, která je pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě, jednotkou či právem stavby.³⁸

Druhou věcnou změnou, kterou zmíním, je zásada *superficies solo cedit*. Stavba v občanském zákoníku až na několik výjimek pozbývá charakter samostatné věci a stává se součástí pozemku.³⁹ Na tuto úpravu bylo nutno reagovat i v právní úpravě daně

³⁷ Viz ustanovení § 498 nového občanského zákoníku.

³⁸ K tomu blíže viz ustanovení § 2 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

³⁹ Blíže ke změnám v občanském zákoníku v této oblasti viz SKÁLA, Milan.: Dopady nového občanského zákoníku do zdaňování nemovitých věcí. 1. část. *Daně a právo v praxi*, 2013, č. 9, s. 2–6.

z nabytí nemovitých věcí. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je nabytí vlastnického práva jednak ke stavbě, která podle občanského zákoníku bude samostatnou nemovitou věcí,⁴⁰ a dále nabytí vlastnického práva ke stavbě, která se stane součástí pozemku a která byla samostatnou nemovitou věcí, součástí práva stavby nebo byla neoprávněně zřízena na tomto pozemku.⁴¹ V těchto případech zákonodárce volí právní fikci a tyto případy považuje za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Pokud stavba samostatnou nemovitou věcí nebude, bude její nabytí zdaněno v rámci nabytí vlastnického práva k pozemku, jehož je součástí, nebo práva stavby, jehož je součástí.

Na třetím místě je možné zmínit svěřenský fond. Svěřenský fond je nový právní institut, entita bez právní osobnosti, která se vytváří tak, že zakladatel vyčlení část majetku ze svého vlastnictví a svěří jeho správu za určitým účelem správcí. Tak vznikne oddělené a nezávislé vlastnictví majetku ve svěřenském fondu, který nikomu nepatří.⁴² Úplatné vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu bude předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.⁴³ Aby mohl být svěřenský fond, který není podle práva osobou, poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí, bylo nutné stanovit, že jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci do nebo ze svěřenského fondu, hledí se na tento fond jako na nabyvatele nebo převodce vlastnického práva k nemovité věci.⁴⁴ Svěřenský fond tak získává plnou „daňovou“ osobnost k dani z nabytí nemovitých věcí, neboť se stává jejím poplatníkem. Povinnosti stanovené svěřenskému fondu jako poplatníkovi bude plnit podle ustanovení § 20 odst. 3 daňového řádu svěřenský správce.

Za čtvrté zmíním právo stavby. Občanský zákoník umožňuje, aby byl pozemek zatížen věcným právem stavebníka mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. Pokud je na takto zatíženém pozemku zřízena stavba vyhovující právu stavby, je tato stavba součástí práva stavby. Toto právo je hmotnou nemovitou věcí.⁴⁵ Úplatné nabytí práva stavby, pokud se zatížený pozemek nachází na území České republiky, bude předmětem daně z nabytí nemovitých věcí,⁴⁶ a to zejména proto, že jeho součástí může být stavba, která byla podle dosavadních právních předpisů předmětem daně z převodu nemovitostí jakožto samostatná nemovitá věc.

Pátou věcnou změnou, kterou zmíním, je vzájemné darování. Podle občanského zákoníku se v případech, kdy bylo ujednáno, že i dárce bude navzájem obdarován, jedná o darování jen vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany.⁴⁷ Jde tedy o smíšenou smlouvu, kdy část je považována za darování, tj. ve výši rozdílu mezi hodnotami vzájemných darů, zatímco vzájemně rovnající se plnění bude považováno za směnu (bude-li plněna věc za věc), popř. za koupi (bude-li plněna věc za peníze). Aby nedošlo k obcházení institutu koupě či směny právě přes institut vzájemného darování, který by byl v řadě případů daňově příznivější, bylo pro daň z nabytí nemovitých věcí stanoveno, že pro daňové účely vždy půjde v plné výši pouze o směnu či o koupi a nikoliv o smíšenou smlouvu, jak je tomu podle uvedeného

⁴⁰ Viz ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁴¹ Viz ustanovení § 3 písm. b) zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁴² Viz ustanovení § 1448 a násl. občanského zákoníku.

⁴³ Viz ustanovení § 3 písm. a) zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁴⁴ Viz ustanovení § 1 odst. 2 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁴⁵ Viz ustanovení § 1240 a násl. občanského zákoníku.

⁴⁶ Viz ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁴⁷ Viz ustanovení § 2061 občanského zákoníku.

ustanovení občanského zákoníku.⁴⁸ V případě absence takového ustanovení by i klasická koupě nemovité věci mohla být smluvními stranami uzavřena jako vzájemné darování (nemovitá věc za peníze). Toto by bylo výhodné zejména mezi příbuznými (osoby zařazené v I. a II. skupině pro účely osvobození bezúplatných příjmů v zákoně o daních z příjmů), kteří by si takovým postupem snížili daň z nabytí nemovitých věcí a neplatili by žádnou daň z příjmů z titulu přijetí bezúplatného příjmu.

Šestým institutem, který představuje zásadní věcnou změnu a který zmíním, jsou jednotky. Jednotky jsou oproti zákonu o vlastnictví bytů⁴⁹ pojaty zcela nově. Podle občanského zákoníku již nebude součástí jednotky pouze byt či nebytový prostor, jako je tomu dnes, ale v některých případech také podíl na společných částech domu, popř. na pozemku. Zároveň zůstanou zachovány stávající jednotky, jejichž součástí je pouze byt nebo pouze nebytový prostor. Nově bude také možné vytvořit jednotky, jejichž součástí bude soubor bytů, soubor nebytových prostorů či soubor bytů a nebytových prostorů.⁵⁰

V zákonném opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí bylo nutné reagovat na existenci obou druhů jednotek (jak těch, jejichž součástí je podíl na společných částech domu, popř. na pozemku, tak těch, pro které bude platit dosavadní režim). Proto bylo pro daň z nabytí nemovitých věcí upraveno, že ustanovení o jednotkách, jejichž součástí je podíl na společných částech domu, popř. na pozemku, se obdobně použijí i na jednotky podle dosavadní právní úpravy a spolu s nimi i na s nimi spojené podíly na společných částech domu, popř. podíly na pozemku.⁵¹

Dále bylo nutno v zákonném opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí reagovat na další změny soukromého práva, např. na nový zákon o obchodních korporacích, a to především v ustanoveních týkajících se vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací, novou úpravu katastrálního zákona, zejména v oblasti podávání daňového příznání včetně lhůt, či na institut oddělení ze spoluvlastnictví nebo úplatného zřízení přídatného spoluvlastnictví v občanském zákoníku.

3.2.2 ZMĚNY NESOUVISEJÍCÍ S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

S ohledem na rozsáhlost změn souvisejících s rekodifikací soukromého práva byly v právní úpravě daně z převodu nemovitostí učiněny i změny, které s rekodifikací soukromého práva nesouvisí. Takový postup považují za správný, neboť nová právní úprava by měla být co nejvíce stabilní a měla by být co nejméně měněna. Mezi takové změny patří:

- 1) osoba poplatníka daně,
- 2) nová koncepce stanovení základu daně,
- 3) snížení administrativní náročnosti správy daně,
- 4) aktualizace systému osvobození od daně.

⁴⁸ Viz ustanovení § 53 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁴⁹ Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁰ Blíže k jednotkám viz ustanovení § 1158 a násl. občanského zákoníku.

⁵¹ Viz ustanovení § 56 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

Původní návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí předpokládal, že dojde ke sjednocení osoby poplatníka daně na nabyvatele. Tento koncept, který osobně považují za správný, však musel být v zákonném opatření Senátu opuštěn. V případě běžných transakcí na základě kupních a směnných smluv zůstává poplatníkem převodce s tím, že nabyvatel je stejně jako podle dosavadní právní úpravy ručitelem. Smluvním stranám je však nově umožněno zvolit si poplatníkem nabyvatele, což eliminuje nutnost existence ručitelství za daň. V ostatních případech (tj. zejména v případech, kdy je podle dosavadní právní úpravy poplatníkem nabyvatel), je poplatníkem daně nabyvatel.⁵² Bohužel taková právní úprava povede k větší administrativní náročnosti jak na straně poplatníků, tak na straně správce daně a je složitější, než původní navrhovaná úprava předpokládající jako poplatníka pouze nabyvatele.

Zákonné opatření Senátu snižuje počet případů, kdy je pro stanovení základu daně nezbytné vypracování znaleckého posudku určujícího zjištěnou cenu. Tím dojde ke snížení nákladů poplatníků na zajištění těchto posudků. Uvedenou redukcí umožňuje zcela nová koncepce úpravy základu daně (resp. nabývací hodnoty, od níž se základ daně odvozuje) při nabytí běžně převáděných nemovitých věcí, k nimž patří rodinné domy, stavby pro rodinnou rekreaci, garáže, pozemky tvořící s těmito stavbami funkční celek, pozemky, jejichž součástí jsou tyto stavby, a dále pozemky bez trvalého porostu, na nichž není zřízena stavba a k nimž nebylo zřízeno právo stavby, a bytové, garážové, sklepní a komorové jednotky. Převody těchto nemovitých věcí tvoří přibližně 70–80 % všech uskutečněných převodů.

Pro účely určení nabývací hodnoty těchto nemovitých věcí se – oproti dosavadní úpravě – nebude sjednaná cena porovnávat se zjištěnou cenou podle oceňovacích předpisů, ale se srovnávací daňovou hodnotou, jež bude primárně odvozena od 75 % tzv. směrné hodnoty, která vychází z cen běžně převáděných nemovitých věcí (při zohlednění jejich druhu, polohy, účelu, stavu, stáří, vybavení a stavebně technických parametrů) v daném místě a srovnatelném časovém období, nashromážděných správci daně. Směrnou cenu bude určovat správce daně podle vyhlášky č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. Současně se poplatníkovi poskytuje možnost volby, zda se pro určení srovnávací daňové hodnoty jím nabývané nemovitě věci použije namísto 75 % směrné hodnoty 75 % zjištěné ceny (v tomto případě bude ovšem povinen předložit znalecký posudek).

Ohledně snížení administrativní náročnosti správy daně je možné uvést, že dochází k omezení rozsahu písemností, jež budou poplatníci povinni k daňovým přiznáním k dani z nabytí nemovitých věcí přikládat. Správce daně nebude od poplatníků vyžadovat předkládání písemností v případech, kdy si může potřebné údaje ověřit bezplatně z informačních systémů veřejné správy.⁵³ Očekává se, že okruh těchto písemností bude v budoucnu narůstat. Zpočátku půjde např. o některé písemnosti uložené ve sbírce listin obchodního rejstříku, do budoucna, s postupující elektronizací katastru nemovitostí, lze počítat i se smlouvami, na jejichž podkladě se provádí vklad do katastru nemovitostí.

Současně návrh zákonného opatření Senátu nově umožňuje, aby poplatník dodal vyžadované přílohy daňového přiznání pouze ve formě prosté kopie v listinné nebo elek-

⁵² Viz ustanovení § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁵³ Viz ustanovení § 39 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

tronicke podobě.⁵⁴ Těmito změnami dojde k časovým i finančním úsporám na straně poplatníků.

Dochází ke zrušení některých osvobození od daně, která byla do zákona zakotvena již v 90. letech minulého století, vycházela ze specifických okolností společenské a ekonomické transformace v daném období a již neodpovídala aktuální situaci (např. osvobození převodů a přechodů vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s privatizací státního majetku). V případě osvobození v případech nabytí nemovité věci z majetku státu, popř. územního samosprávného celku, právníčkou osobou, jejímž je tento subjekt zřizovatelem nebo jediným členem, došlo k nezbytnému přizpůsobení právním předpisům Evropské unie, což vedlo též k jejich částečné redukci. Právní úprava v zákoně o opatření Senátu rovněž přejímá již přijatou právní úpravu v zákoně č. 458/2011 Sb., kterou dochází ke zrušení osvobození vkladů do základního kapitálu obchodních korporací.

V důsledku redukce případů osvobození od daně lze v rozsahu, v jakém se tato osvobození skutečně uplatňovala, očekávat snížení administrativní náročnosti spojené se správou daně a současně zvýšení daňových výnosů.

Zároveň dochází k rozšíření osvobození o případy nabytí vlastnického práva k nemovité věci jejím uživatelem na základě finančního leasingu. Důvodem této změny je snaha sjednotit rozsah zdanění v případě nabytí nemovité věci formou finančního leasingu s jinými způsoby jejího nabytí (např. na úvěr), tj. i zde podrobit dani pouze jedno nabytí (a to nabytí nemovité věci poskytovatelem leasingu).

4. SHRUTÍ

Cílem tohoto článku bylo uvést základní přístupy, principy a postupy, jakým způsobem bylo daňové právo ovlivněno rekodifikací soukromého práva. Pramenem daňového práva se nově stala dvě zákonná opatření Senátu, a to zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, a zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

Zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva je souborem novel jednotlivých daňových zákonů, zákonů úzce souvisejících s daňovými zákony a jiných zákonů než daňových zákonů a zákonů s nimi souvisejících. Zákonodárce při novele daňových zákonů zvolil pojetí, které je možné nazvat jako věcné a terminologicky rekodifikační pojetí a provedení navazujících změn. Charakteristickým rysem této právní úpravy je vysoký počet novelizačních bodů. Východiskem při přípravě změn daňových zákonů obsažených v zákoně o opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva bylo nejenom přizpůsobit daňové zákony rekodifikaci soukromého práva, ale rovněž realizovat I. fázi jednoho inkasního místa a další změny daňových zákonů s rekodifikací soukromého práva nesouvisející.

⁵⁴ Viz ustanovení § 38 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

Změny, které jsou obsahem zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, je tak možné rozdělit na tyto skupiny:

- 1) změny přímo související s rekodifikací soukromého práva,
- 2) změny nepřímo související s rekodifikací soukromého práva,
- 3) změny nesouvisející s rekodifikací soukromého práva.

Změny přímo související s rekodifikací soukromého práva lze rozdělit na změny reagující na terminologické změny soukromého práva a na změny reagující na věcné změny soukromého práva.

Co se týká terminologických změn, s ohledem na problematické ustanovení § 3029 občanského zákoníku, skutečnost, že v daňovém právu platí zásada ukládání povinností pouze na základě zákona a zásada v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, bylo v daňovém právu přistoupeno k důslednému terminologickému přizpůsobení daňových zákonů rekodifikací soukromého práva.

Z věcných změn soukromého práva, na které reagovalo daňové právo, jsem se blíže zabýval svěřenským fondem, zásadou „superficies solo cedit“, jednotkami, právem stavby, vzájemným darováním a odkazu a dědické smlouvě.

Změnou nepřímo související s rekodifikací soukromého práva je integrace daně dědické a daně darovací do daní z příjmů. Daň dědická a daň darovací jako samostatné daně přestávají v české daňové soustavě od 1. ledna 2014 existovat. Ze změn nesouvisejících s rekodifikací soukromého práva jsem se zmínil o I. fázi jednoho inkasního místa a změnách souvisejících s novým zákonem o investičních společnostech a investičních fondech.

Zákonné opatření Senátu o daní z nabytí nemovitých věcí není novelou stávajícího daňového zákona. S ohledem na rozsah změn v právní úpravě a s ohledem na inkorporaci daně dědické a daně darovací, které byly spolu s daní z převodu nemovitostí upraveny v jednom zákoně, do daní z příjmů bylo přistoupeno k přípravě zcela nové právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí.

Změny, které nová právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí přináší, lze obdobně jako u zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, rozdělit na tyto skupiny:

- 1) změny přímo související s rekodifikací soukromého práva a
- 2) změny nesouvisející s rekodifikací soukromého práva.

Změny přímo související s rekodifikací soukromého práva lze, stejně jako v případě zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, rozdělit na změny reagující na terminologické změny soukromého práva a na změny reagující na věcné změny soukromého práva.

Zákonné opatření Senátu o daní z nemovitých věcí plně zohledňuje terminologické změny v soukromém právu. Z věcných změn soukromého práva, na které reagovala právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí, jsem se blíže zabýval novým pojetím nemovité věci, zásadou „superficies solo cedit“, svěřenským fondem, právem stavby, vzájemným darováním a jednotkami.

S ohledem na rozsáhlost změn souvisejících s rekodifikací soukromého práva byly v právní úpravě daně z převodu nemovitostí učiněny i změny, které s rekodifikací soukromého práva nesouvisí. Z těchto změn jsem se podrobněji zabýval změnou v osobě

poplatníka daně, novou koncepcí stanovení základu daně, snížením administrativní náročnosti správy daně a aktualizací systému osvobození od daně.

Závěrem je možné konstatovat, že jen čas ukáže, jakým způsobem se praxe vypořádá s největší změnou daňového práva od roku 1993, která přichází primárně z důvodu zcela zásadní změny soukromého práva. S ohledem na provázanost soukromého a daňového práva lze konstatovat, že aplikace daňového práva od roku 2014 nebude jednoduchá a řada dosavadních postupů a výkladů ztratí svou relevanci. Aplikace daňového práva tak bude pro daňové subjekty i správce daně složitější než kdy jindy. Doufám, že tento článek může posloužit jako prvotní obecná informace pro ty, kteří budou chtít vědět, jakým způsobem se daňové právo změnilo od 1. ledna 2014.

THE CHANGES OF TAX LAW IN CONNECTION WITH RECODIFICATION OF PRIVATE LAW

Summary

The article focuses on the description, analysis and evaluation of the most significant changes of the tax law adopted in connection with the recodification of private law. The aim is to introduce the basic approaches, principles and practices affecting the tax law by recodification of private law. Mentioned are substantive and terminological changes associated with the recodification of private law. It is also discussed changes unrelated to the recodification of private law which are currently in the tax law changes related to the recodification of private law made. Attention is also given to legislative concept.

Key words: tax law, private law, recodification, changes

Klíčová slova: daňové právo, soukromé právo, rekodifikace, změny

REKODIFIKÁCIA SÚKROMNÉHO PRÁVA A JEHO VZŤAH S DAŇOVÝM PRÁVOM V ČESKEJ REPUBLIKE

MARIAN HORVÁTH

1. ÚVOD¹

V súvislosti s aktuálne diskutovanou témou spojenou s rekodifikáciou súkromného práva v Českej republike máme k dispozícii veľké množstvo materiálov v podobe príspevkov, zborníkov, článkov a v neposlednom rade aj informácií z médií či rôznych diskusií. Len v letných číslach časopisu Právni fórum bolo publikovaných 16 článkov venovaných týmto témam súvisiacim s navrhovanou právnou úpravou nového občianskeho zákonníka v Čechách. V reakcii na prijatie zákona č. 89/2012 Sb., občianskeho zákoníku, a zákona č. 90/2012 Sb., zákona o obchodných spoločnostiach a družstvách (zákon o obchodných korporáciách) bol ministerstvom spravodlivosti v spolupráci s ďalšími rezortami pripravených rad noviel právnych predpisov aj v oblasti daní a účtovníctva. Zmeny v daňových zákonoch bolo potrebné vykonať z dôvodu prijatia nových právnych inštitútov v právnom poriadku Českej republiky a terminologických a vecných zmien. Za jednu z hlavných zmien možno považovať aj zavedenie svěřenského fondu. Novela daňového poriadku sa dotýka rady procesných práv daňových subjektov. Legislatívna činnosť v oblasti daňového práva patrí do pôsobnosti Ministerstva financií Českej republiky, ale zásadné zmeny by mali byť podrobené odbornej diskusii a zhodnotením jej dopadu na podnikateľskú verejnosť. Akékoľvek zmeny v daňovom systéme by mali byť realizované veľmi reštriktívne a pod záštitou technických noviel.

2. VŠEOBECNE O PROBLEMATIKE DAŇOVÉHO PRÁVA

Dane sú z právneho hľadiska platobnou povinnosťou, ktorú štát stanoví zákonom k získaniu príjmov na úhradu celospoločenských potrieb. Súhrn daní a poplatkov platných v príslušnom štáte tvorí daňovú a poplatkovú sústavu, ktorá je tvorená rôznymi druhmi daní a poplatkov.² Významným ekonomicko-právnym inštitútom ra-

¹ 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 BAKEŠ, M. – KARFIKOVÁ, M. – KOTÁB, P. et al.: *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 154.

dikálne zasahujúcim do majetkovej integrity a čiastočne aj osobnej slobody subjektov je práve daň. Daň je ekonomický i právny inštitút, ktorým sa zaoberá početná odborná, či už ekonomická alebo právna literatúra, ale v právnom poriadku Českej republiky nenachádzame žiadnu právnu definíciu dane.

Napriek tejto skutočnosti finančné teórie poskytujú mnohé definície dane. Jednou z prvotných teoretických vymedzení pojmu dane v podmienkach československého finančného práva bola definícia prof. Karola Engliša: „Dane sú príspevky na subsidiárnu úhradu verejnej správy podľa únosnosti platcu dane.“³

V zmysle tejto definície dane autor hovorí o získavaní prostriedkov štátom na úhradu výdajov verejnej správy len do tej miery, do akej nie sú uhradené poplatky alebo výnosy zo súkromných a štátnych podnikov, pričom poplatky tvorili v tomto období primárny úhradový zdroj a daňová úhrada len sekundárny zdroj. V tomto medzivojnovom období sa stretávame v odbornej českej literatúre i s termínom „berně“, ktorá bola chápaná ako majetkové plnenie v prospech verejnej korporácie alebo fondu, stanovená autoritatívne, ak to nie je plnenie uložené na základe súkromnoprávnej normy alebo ako sankcia za chovanie odporujúce právnomu poriadku.⁴

Pojem daň ako právny a ekonomický inštitút prešiel dlhodobou profiláciou a v súčasnosti je najčastejšie používanou definíciou dane ako povinnej, zákonom vopred stanovenej čiastky (sadzby), ktorou sa odčerpáva na nenávratnom princípe časť nominálneho dôchodku ekonomického subjektu v prospech verejného peňažného fondu.⁵

Základné a vedľajšie konštrukčné prvky (v odbornej právnickej literatúre sa stretávame s viacerými označeniami ako sú daňové prvky, či náležitosti daňovoprávneho vzťahu, alebo prvky právnej konštrukcie dane) zdôrazňujú právny základ existencie dane. Daňová povinnosť a podmienky jej vzniku, trvania a zániku sú stanovené zákonom. Táto požiadavka zákonnosti daní v českom právnom poriadku vychádza z ustanovenia čl. 11 ods. 5 Listiny základných práv a slobôd. Predpokladom vzniku daňovoprávneho vzťahu sú určité náležitosti daňovoprávnej normy. Zo samostatnej právnej normy zväčša nevznikajú právne vzťahy. Právny vzťah vzniká až naplnením ďalších skutočností. Tieto okolnosti, ktoré spôsobujú vznik, zmenu alebo zánik právnych vzťahov, a tým vyvolávajú určité právne následky, sa nazývajú v právnej teórii právnymi skutočnosťami.⁶

K základným, fundamentálnym prvkom dane, bez ktorých daňovoprávny vzťah nemôže v žiadnom prípade vzniknúť a existovať radíme:

- subjekt dane,
- objekt dane
- základ dane,
- sadzba dane.

Niektoré odborné publikácie radia k základným prvkom aj.:

³ ENGLIŠ, K.: *Finanční věda*. Praha, 1929, s. 82.

⁴ MATURA, A.: *Zaměnitelnost správních aktů berních*. Bratislava, 1937.

⁵ Bližšie MRKÝVKA, P. a kol.: *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s.

⁶ ŠÍROKÝ J. a kol.: *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 9.

⁶ FICLOVÁ, E.: *Spotřebné dane v Európe* [online]. [Dizertačná práca]. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity, 2008/2009, s. 11, dostupné na: http://is.muni.cz/th/116695/pravf_d/vysledna_praca.pdf.

- korekčné prvky,
- rozpočtové určenie,
- správca dane,
- podmienky platenia.⁷

3. DAŇOVÁ A POPLATKOVÁ SÚSTAVA

Daňový systém a daňová sústava sú často používané pojmy pri výklade daňovej problematiky, pričom ale často dochádza k ich zamieňaniu. Daňová sústava predstavuje súhrn daní vyberaných v určitom štáte a určitom čase. Z právneho hľadiska sú jednotlivé dane upravované v jednotlivých daňových zákonoch. Daňový systém je širším pojmom a zahŕňa sústavu daní, právne, organizačne a technicky konštituovaný systém inštitúcií, ktoré zabezpečujú správu daní, ich vymeriavanie, vymáhanie a kontrolu a systém nástrojov, metód a pracovných postupov, ktoré tieto inštitúcie uplatňujú vo vzťahu k daňovým subjektom prípadne voči ďalším osobám.⁸

Pri bližšom skúmaní daní je možné konštatovať, že niektoré z nich majú spoločné znaky, ktoré umožňujú daňovej teórii systémovú orientáciu, čím dospievame k záveru, že je možné dane členiť podľa určitých spoločných pojmových znakov (kritérií).

Týmito základnými kritériami sú:

- 1) Podľa dopadu dane – jedná sa o najznámejšiu typologizáciu daní, pričom sa dane tradične členia na:
 - priame dane – sú priamo vymeriavané poplatníkovi na základe jeho dôchodkovej a majetkovej situácie, sú adresné. Je možné o nich hovoriť i vtedy, ak pre toho, kto dani podlieha, resp. kto ju hradí, neexistuje žiadna iná možnosť preniesť daňovú povinnosť na iný subjekt. Prihliadajú k majetkovej situácii poplatníka,
 - nepriame dane – sú tie dane, kde platca dane je iná osoba ako tá, ktorá daň skutočne nesie, na ktorú daň ekonomický dopadá. Sú to tie dane, ktoré sa uvažujú na spotrebu a ktoré hradí výrobca alebo predajca z objemu svojej produkcie alebo svojich predajov. Prostredníctvom ceny tovaru sú prenesené na iný subjekt, predovšetkým na spotrebiteľa. Sú neadresné. Nezohľadňujú osobnú situáciu poplatníka. Ďalej ich možno členiť na všeobecné spotrebné dane a osobitné spotrebné dane (tzv. akcízny).
- 2) Podľa subjektu dane – triedime dane podľa toho, aký subjekt je nútený platiť daň. Môže sa jednať buď o:
 - fyzickú osobu,
 - právnickú osobu,
 - domácnosť: obidvaja manželia – ak sa jedná o tzv. spoločné zdanenie manželov (manželský splitting) – jednoducho povedané, všetky príjmy manželov sa sumarizujú a delia dvoma a všetci členovia domácnosti – tzv. plný splitting, čo

⁷ Ibid.

⁸ BAKEŠ, M. – KARFÍKOVÁ, M. – KOTÁB, P. et al.: *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 163.

znamená, že príjmy všetkých členov domácnosti sa spočítajú a vydedia počtom zárobkovo činných členov domácnosti.

- 3) Podľa predmetu dane – definovanie daní podľa predmetu, na ktorý sa daň viaže a dôvod jej odvádzania:
- dane príjmového, či dôchodkového typu – zaťažujú príjmy poplatníka bez ohľadu na ich podobu, to znamená i peňažné a naturálne,
 - dane majetkového typu – týkajúce sa majetku hnutel'ného i nehnuteľného, ich vlastníctvo, držbu, nájom alebo užívanie,
 - dane transferového typu – sú blízke dôchodkovým daniam i majetkovým daniam, ale zaťažujú prevod alebo prechod vlastníctva vecí,
 - dane subjektové (tzv. z hlavy) – subjekt je povinný platiť túto daň z titulu samotnej svojej existencie, to znamená, napr. dosiahnutie určitého veku,
 - dane obrátové kaskádovité – jedná sa o daň vyberanú u každého výrobcu, ktorý sa podieľal na spracovaní každého výrobku, uvalené na hrubý obrát,
 - dane obrátové z pridanej hodnoty – daň vyberaná z čistého obrátu alebo z obrátu docieleného u posledného výrobcu,
 - selektívne spotrebné dane – postihujú spotrebu určitých vopred vybraných komodít.
- 4) Podľa druhu sadzby – to znamená podľa vzťahu medzi veľkosťou dane a veľkosťou daňového základu:
- dane špecifické alebo jednotkové – sú stanovené podľa množstva jednotiek daňového základu alebo množstva jednotiek užitočnej vlastnosti v daňovom základe (sem radíme selektívne spotrebné dane),
 - dane ad valorem – sa určujú podľa ceny zdaňovaného základu (patrí sem napríklad daň z pridanej hodnoty),
 - dane stanovené bez vzťahu k zdaňovanému základu (patria sem paušálne dane a daň z hlavy).
- 5) Podľa OECD sa delia dane do šiestich základných skupín:
- dane z príjmov, ziskov a kapitálových výnosov,
 - príspevky na sociálne zabezpečenie,
 - dane z miezd a pracovných síl,
 - dane majetkové,
 - dane z tovarov a služieb,
 - ostatné dane.

Sústava daní Českej republiky je tvorená z nasledujúcich daní:

- daň z pridanej hodnoty,
- spotrebné dane: daň z uhľovodíkových palív a mazív, daň z liehu a destilátov, daň z piva, daň z tabaku a tabakových výrobkov,
- dane z príjmu: daň z príjmu fyzických osôb, daň z príjmu právnických osôb,
- daň z nehnuteľností,
- daň z darovania,
- daň dedičská,
- daň z prevodu nehnuteľností,

- cestná daň
- ekologické dane: daň zo zemného plynu, daň z pevných palív, daň z elektriny.⁹

Daňová sústava pri klasifikácii daní vychádza z členenia daní na dane priame, nepriame a majetkového typu. K nepriamym daniam v daňovej sústave radíme daň z pridanej hodnoty a všetky selektívne spotrebné dane, ale i novozavedené ekologické dane. K priamym daniam radíme dane z príjmu fyzických a právnických osôb, a tiež majetkové dane, ku ktorým radíme daň z nehnuteľností, daň z darovania, daň dedičskú a daň z prevodu nehnuteľností. Osobitné postavenie má cestná daň.

Súčasná daňová sústava Českej republiky teda zďaňuje:

- príjmy, bez ohľadu na skutočnosť, či sa jedná o peňažné alebo nepeňažné, jedná sa o priame dane dôchodkového typu;
- majetok, či už sa jedná o nehnuteľný majetok alebo huteľný majetok, hovoríme o priamych daniach majetkového typu;
- spotrebu tovarov a služieb, pričom sa jedná o nepriame dane všeobecné a selektívne.

Pri ďalšom výklade článku autor rozoberá aktuálny dopad rekodifikácie súkromného práva na oblasť daní a to na dane priame s dôrazom na dane majetkového typu, medzi ktoré patria dane z nehnuteľností, daň dedičská, daň darovacia, daň z prevodu nehnuteľností a cestná daň.¹⁰

4. DOPAD REKODIFIKÁCIE SÚKROMNÉHO PRÁVA V ČECHÁCH NA PRIAME DANE

V súvislosti s rekodifikáciou súkromného práva v Čechách dochádza k integrácii dane dedičskej a dane darovacej do dane z príjmu a daň z prevodu nehnuteľností bude nahradená daňou z nadobúdania nehnuteľných vecí. Tento zákon okrem iného prináša zásadnú zmenu v osobe poplatníka tejto dane, ktorým má byť zásadne nadobúdateľ vlastníckeho práva k nehnuteľným veciam.

5. NEHNUTEĽNOSTI V NOVOM OBČIANSKOM ZÁKONNÍKU

Jednu z významných zmien novej regulácie je možné hľadať nielen v poňatí vecí, ale aj v novej regulácii nehnuteľností a zavedenie zásady „superfices solo cedit“ – nová regulácia sa totiž snaží zjednotiť vlastnícke právo pozemku a vecí na ňom stojacich. Súčasne sa opätovne do českého práva vracia právo stavby a služobnosti, čo by ďalšie druhy vecných práv.

Po rekodifikácii dôjde k zmenám:

⁹ PAULIČKOVÁ, A.: *Finančné právo na Slovensku a v Čechách*. Bratislava: Eurounion, 2007, s. 111 a naśl.

¹⁰ FICLOVÁ, E.: *Spotrebné dane v Európe* [online]. [Dizertačná práca]. Brno: Právnická fakulta Masarykovej univerzity, 2008/2009, s. 13, dostupné na: http://is.muni.cz/th/116695/pravf_d/vysledna_praca.pdf.

- v poňatí veci, superfičálnej zásade, nehnuteľnosť,
- v predmete evidencie katastra nehnuteľností podľa nového katastrálneho zákona,
- nadobúdania vlastníckeho práva k nehnuteľnosti,
- nové práva zapisované do katastra nehnuteľností, druhy zápisov,
- zápis právnych vzťahov do katastra nehnuteľností – súkromné a verejné listiny a ich preskúmanie,
- obmedzenie vlastníka nehnuteľnosti,
- poznámka k osobe, poznámka k nehnuteľnosti, poznámka spornosť,
- podielové spoluvlastníctvo k nehnuteľnej veci,
- bytové spoluvlastníctva (jednotka ako nehnuteľnosť),
- vecné práva k cudzej nehnuteľnosti,
- nehnuteľnosť ako predmet zaistenia,
- nájom a árenda z nehnuteľnej veci.

Nový občiansky zákonník (zákon č 89/2012 Sb., občiansky zákonník – ďalej len „NOZ“) vracia do Českého právneho poriadku štandardnú zásadu, podľa ktorej sú stavby (až na výnimky) súčasťou pozemku (superfičálna zásada). Od 1. januára 2014 sa teda nemôže stať, že by súčasný vlastníak pozemku aj stavby previedol na nového vlastníka iba stavbu alebo len pozemok.

Nová úprava pochopiteľne nevyrieši súčasné problémy vyplývajúce z rozdielnosti osoby vlastníka pozemku a stavby, ale zamedzí tomu, aby už tieto problémy novo nevznikli. Podľa nových pravidiel súkromného práva nebude predmetom prevodu „pozemok a stavba“, ale „pozemok, ktorého súčasťou je stavba“. Z daňového, resp. účtovného hľadiska, však bude naďalej stavba samostatným hmotným majetkom, resp. dlhodobým hmotným majetkom – bez ohľadu na to, či bude alebo nebude súčasťou pozemku.

Podobne bude aj po 1. januári 2014 samostatným predmetom dane z nehnuteľností (novo dane z nehnuteľných vecí) napr. budova, ktorá bude súčasťou pozemku.

V súčasnosti zákon č. 586/1992 Sb., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZU“), vylučuje v ustanovení § 28 z účtovného odpisovania „pozemky a iný majetok“ vymedzený osobitnými právnymi predpismi alebo vykonávacími právnymi predpismi.

Novelizácia ZU obsiahnutá v sprievodnom daňovom zákone k rekodifikácii na superfičálnu zásadu reagovala tak, že z účtovného odpisovania vylučovala „majetok alebo jeho časti“ vymedzený osobitnými právnymi predpismi alebo vykonávacími právnymi predpismi. Možno teda predpokladať, že toto riešenie bude prijaté formou zákonného opatrenia vlády a vykonávacej vyhlášky k ZU budú od 1. januára 2014 novelizované tak, aby vylučovali z účtovného odpisovania nezastavané pozemky a časť zastavaných pozemkov nezahŕňajú stavby, ktoré budú súkromnú formu ich súčasťou.

V súčasnej dobe je bežné, že je dohodnutá celková cena za predávané pozemky a stavby a z účtovného a daňového hľadiska je potom nutné túto súhrnnú cenu podľa pravidiel daných § 61a vykonávacej vyhlášky č 500/2002 Sb., k zákonu o účtovníctve (popr. podobného ustanovenia inej vykonávacej vyhlášky, ak účtovná jednotka neúčtuje podľa vykonávacej vyhlášky pre podnikateľov).

Od 1. januára 2014 už bude musieť byť súkromnoprávne stanovená cena raz čiastkou za pozemok aj stavbu, čo bude zodpovedať dnešnej pomerne častej praxi. Rozdiel bude

v tom, že súkromnoprávne nebude možné (až na výnimky, kedy stavba nebude súčasťou pozemku) stanoviť cenu zvlášť za pozemok a zvlášť za stavbu a takto stanovenú cenu prevziať pre účtovné a daňové účely.

Podoba vykonávacích vyhlášok pre rok 2014 pochopiteľne ešte nie je známa, ale možno predpokladať, že celková cena za pozemok so stavbou bude pre účtovné a daňové účely rozdelená na cenu pozemku (bez stavby) a cenu stavby napr. s použitím ocenenia podľa zákona č 151/1997 Sb., o oceňovaní majetku, v znení neskorších predpisov, ktorý k tomu bude aj po 1. januári 2014 poskytovať dostatočné podklady.¹¹

6. DAŇ DEDIČSKÁ, DAROVACIA A DAŇ Z PREVODU NEHNUTEĽNOSTÍ

V predošlej právnej úprave v daňovom systéme Českej republiky bola daň dedičská, darovacia a daň z prevodu nehnuteľností upravená zákonom č. 357/92 Sb., o dani dedičskej, dani darovacej a dani z prevodu nehnuteľností, v znení neskorších predpisov. Po rekodifikácii budú tieto dane inkorporované do zákona o dani z príjmu.

Vzájomný vzťah darovacej dane a dane z príjmov v platnej právnej úprave rieši ustanovenie k predmetu dane z darovania (§ 6 odsek 4 Zákona č. 357/1992 Sb., o dani z dedičstva, dani z darovania a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností, ďalej len „zákon o dani z darovania“), vylučujúce z predmetu tejto dane bezodplatné nadobudnutia majetku, ktoré sú príjmom a sú predmetom dane z príjmov.¹²

Vyššie uvedené ustanovenia zákona o daniach z príjmov a zákona o dani darovacej teda vylučujú dvojité zdanenie toho istého príjmu oboma daňami. Inkorporácie dane dedičskej a darovacej do dane z príjmov jednoznačne nadväzuje na realizáciu Programového vyhlásenia vlády.

V dôsledku tohto plánovaného včlenenia je potrebné vyriešiť adekvátne prevod ustanovenia zákona o dani z dedičstva a darovania do zákona o daniach z príjmov s tým, že je potrebné upraviť príslušné ustanovenia zákona o daniach z príjmov, ak ide o predmet dane z príjmov, oslobodenie bezodplatných príjmov u daňovníkov nezaložených za účelom podnikania a rozsah úprav rozdielu medzi príjmami a výdavkami daňovníka, resp. výsledku hospodárenia účtujúcich poplatníkov ako východiska pre určenie základu dane.

V dôsledku inkorporácie dane darovacej a dedičskej do zákona o dani z príjmu sa očakáva nárast inkasa dane z príjmov na úrovni približne 0,1 mld. Kč. (príjmy z nadobudnutia dedičstva a odkazu sú od dane z príjmov oslobodené). Ďalším dôsledkom je zavedenie pojmu „bezúplatný príjem“ a to v celom zákone, ktorý zahŕňa tak príjmy nadobudnuté z titulu dedenia, odkazu, darovania, ako aj príjmy nadobudnuté z poskyt-

¹¹ BĚHOUNEK, P.: Nemovitosti v novém občanském zákoníku. *Účetnictví v praxi* [online], 2013, č. 11, dostupné na: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d43256v54437-nemovitosti-v-novem-obcanskemzakoniku/?search_query=%24index%3D1720&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1.

¹² Bližšie pozri *Důvodová zpráva k návrhu změnového zákona daňových zákonů* [online]. MF ČR, 2013, dostupné na: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-05-02_Duvodova-zprava-k-navrhu-zmenoveho-zakona-342013-PSP.pdf.

nutia protiplnenia. V § 3 ods. 4 písm. i) sa z predmetu dane z príjmov fyzických osôb vylučuje „výhoda“ poskytnutá dlžníkovi pri bezúročnej výpôžičke alebo výprose spočívajúca v neposkytnutí protiplnenia. Obdobná úprava je aj u daniach z príjmov právnických osôb.

Príjmy z titulov dedenia a darovania, ktoré sú predmetom po rekonštrukcii inkorporované do daní z príjmov, sú vymedzené ako ostatné príjmy podľa § 10 zákona – tzv. bezodplatné príjmy, ak nejde o príjmy podľa ustanovenia § 6, t.j. dary podnikateľmi danej osobe s príjmami zo zárobkovej činnosti. Bezodplatným príjmom je nielen príjem z darovacej zmluvy, ale i iný majetkový prospech (podobne ako je to v prípade súčasnej dane darovacej) spočívajúci jednak v tom, že sa majetok daňovníka zvýši, alebo v tom, že sa výška jeho majetku nezmení a určité majetkové hodnoty ušetrí.

Bezodplatným príjmom je aj príjem zo spoločenskej služby (§ 2055 NOZ). Občiansky zákonník ustanovuje, že plnenie zo spoločenskej služby nie je darovaním ak je z prejavu vôle strán zrejmé, že sa nechcú viazať.¹³

7. CESTNÁ DAŇ

Účelom cestnej dane je zdanenie užívania pozemných komunikácií cestnými motorovými vozidlami na území konkrétneho štátu. V Českej republike je cestná daň upravená zákonom č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v znení pozdžších predpisů. Výnos z tejto dane je príjmom štátneho fondu dopravnej infraštruktúry Českej republiky, s cieľom použitia týchto peňazných prostriedkov na opravu a údržbu pozemných komunikácií a výstavbu nových

Z dôvodu väčšej prehľadnosti a jasnosti ustanovení sa navrhuje sa nová formulácia vymedzenia predmetu cestnej dane. Touto úpravou však nedochádza k žiadnej vecnej zmene. V zhode so súčasťou právnou úpravou cestnej dane sú vymedzené tri zákonné podmienky, ktoré musia byť naplnené súčasne (kumulatívne), aby vozidlo bolo predmetom tejto dane. Ak niekto ráz podmienok nie je naplnená, vozidlo cestnej dane nepodlieha. V tejto súvislosti bola navrhnutá terminologická zmena nadväzujúca na novú úpravu § 17a a nasl. zákona o dani z príjmov, ktorá vymedzuje verejnoprospešného daňovníka, a to v nadväznosti na § 146 a nasl. nového občianskeho zákonníka, ktoré upravujú verejnú prospešnosť. Zámerom je u neziskových poplatníkov zachovať existujúci právny režim u cestnej dane.

Znenie takisto reaguje na zavedenie pojmu „príjmy zo samostatnej činnosti“ v § 7 zákona č 586/1992 Sb., o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Vecný rozsah príjmov podľa § 7 ostáva nezmenený. Súčasne sa navrhuje odstrániť poznámka pod čiarou odkazujúca na zákon o daniach z príjmov. Táto legislatívna zmena ďalej vypúšťa legislatívne skratku „daň“, a to z dôvodu zjednotenia úpravy s ostatnými daňovými zákonmi, ktoré legislatívne skratku „daň“ do budúcnosti používať nebudú (napr. zákon o dani z príjmov).

¹³ Ibid.

Legislatívna skratka daň je nevhodná najmä s ohľadom na to, že daňové zákony často hovoria o viacerých druhoch daní (napr. zákon o daniach z príjmov hovorí o dani z príjmov fyzických osôb a dani z príjmov právnických osôb, zákon o cestnej dani popri dani cestnej v niektorých ustanoveniach hovorí aj o dani z príjmov atď.). Skratka pojem „daň“ tak môže byť mätúci, preto dochádza k jeho zrušeniu. O akú daň sa v danom ustanovení jedná, potom bude zrejme predovšetkým zo systematického a jazykového výkladu.¹⁴

V zmysle predošlej platnej právnej úpravy boli vozidlá požiarnej ochrany oslobodené od tejto dane. V rámci legislatívnych prác novela zákona o cestnej dani č. 246/2008 Sb. bola aj napriek negatívnemu stanovisku ministerstva financií prijatá právna úprava na základe ktorej bola právna úprava oslobodenia od cestnej dane vozidiel požiarnej ochrany nahradená formuláciou oslobodzujúcej od tejto dane len vozidlá bezpečnostných zborov a zborov dobrovoľných hasičov.

V dôsledku tejto prijatej úpravy došlo k nerovnosti poskytovaného daňového zvýhodnenia v rámci všetkých vozidiel požiarnej ochrany, lebo u vozidiel používaných jednotkami hasičských záchranných zborov nebolo možné po nadobudnutí účinnosti zákona č. 246/2008 Sb. oslobodenie uplatniť. Táto nerovnosť vyplývajúca z daňového predpisu bola dočasne riešená prostredníctvom rozhodnutia o odpustení dane cestnej podľa § 55a zákona č. 337/1992 Sb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (pokyn D-342). S ohľadom na vyššie uvedené bolo potrebné túto právnu úpravu zjednotiť a výslovne v zákone o cestnej dani postaviť na roveň všetky vozidlá používané jednotkami hasičských záchranných zborov. Navrhovaná úprava tak preberá do zákona o cestnej dani výslovne úpravu uvedenú v pokyne D-342.

Od cestnej dane budú oslobodené aj vozidlá, ktoré sú mobilizačnou rezervou alebo pohotovostnou zásobou a súčasne nie sú používané na podnikanie. Daňovníkom cestnej dane bude ktokoľvek, kto je ako držiteľ vozidla zapísaný v technickom preukaze.

Vzhľadom k tomu, že pre vznik daňovej povinnosti je nevyhnutné, aby nastali skutočnosti, ktoré sú podľa zákona predmetom dane (alebo skutočnosti túto povinnosť zakladajúce), bude zisťované či daňová povinnosť vznikla, najprv potrebné skúmať, či bol naplnený predmet dane. Až v prípade, že skutočnosti, ktoré sú predmetom dane nastali, pristupuje sa ku skúmaniu ďalších konštrukčných prvkov dane ako napr. ku skúmaniu daňovníka alebo oslobodenia od dane.

Ak teda osoba, ktorá používa vozidlo registrované a určené ako mobilizačná rezerva alebo pohotovostná zásoba používa toto vozidlo na účely neuvedeným spôsobom v § 2 odst. 1, nebude naplnený predmet tejto dane a preto už nebude potrebné skúmať, či je daňovníkom, pretože jej nevzniká daňová povinnosť.¹⁵

8. ĎALŠIE LEGISLATÍVNE NOVINKY V DAŇOVÝCH ZÁKONCH

Plánované zmeny daňových zákonov s účinnosťou od roku 2014:

- od roku 2014 by sa mala prestať uplatňovať superhrubá mzda. Sadzba dane z príjmov fyzických osôb má činiť 19 %,

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Ibid.

- v rámci novely zákona o DPH v roku 2013 sa budú zverejňovať informácie v registri platcov o tom, či je poskytovateľ nespoľahlivým platcom (dostupný na internetových stránkach českej daňovej správy),
- čo sa týka korporátneho práva od roku 2014 časti spoločenských zmlúv korporácií odporujúce novej úprave zákona o obchodných korporáciách budú dňom 1. januára 2014 zo zákona zrušené. Korporácie budú povinné prispôbiť novej úprave svoje spoločenské zmluvy aj zmluvy o výkone funkcie, a to do šiestich mesiacov od účinnosti zákona,
- návrh zákona o investičných spoločnostiach a fondoch – popri štandardných korporátnych formách a už známých inštitútoch kolektívneho investovania budú fondy kvalifikovaných investorov môcť mať právnu formu napríklad akciovej spoločnosti s premenlivým kapitálom alebo komanditnej spoločnosti na investičné listy,
- Európska komisia plánuje obmedzenie dotácií a investičných stimulov a od roku 2014 možno očakávať obmedzenia v oblasti čerpania dotácií a investičných stimulov.

Ministerstvo financií predložilo do vonkajšieho pripomienkového konania návrh zákona o zmene daňových zákonov v súvislosti s komplexnou rekodifikáciou súkromného práva a ďalších súvisiacich zmenách s cieľom prispôbiť daňové zákony rekodifikácii súkromného práva hmotného a z dôvodu realizácie 1. fázy projektu jedného inkasného miesta.

Projekt jedného inkasného miesta – hovoríme o jednom z troch pilierov daňovej reformy (ďalšími sú vecný návrh novely o daniach z príjmov a daňový poriadok). 1. fázu projektu jedného inkasného miesta plánuje ministerstvo financií začať už v roku 2014. Jeho cieľom je integrovať funkcie výberu príjmov verejných rozpočtov, všetkých daní, ciel a sociálneho a zdravotného poistenia na jeden účet, aby daňovník a platiteľ mal pri plnení všetkých svojich povinností (zaradzujeme sem registračné, platobné a ďalšie povinnosti) jedného partnera. Už v roku 2011 bol urobený prvý legislatívny krok, kedy bol s účinnosťou k 1. januáru 2015 schválený zákon č. 458/2011 Sb., o zmene zákonov súvisiacich so zriadením jedného inkasného miesta a ďalších zmenách daňových a poistných zákonov.

Zákon č. 458/2011 Sb. obsahuje tieto zmeny:

- prenos kompetencií k správe sociálneho a zdravotného poistenia na finančné úrady, s čím súvisí rad ďalších zmien, napr. priznanie daní aj oboch poistných na jednom formulári, platenie na jeden účet, kontrola všetkých odvodov naraz z jedného miesta, zjednotenie procesných pravidiel (lehoty, pravidlá pre doručovanie, pre odvolanie a pod.);
- ďalšie zmeny na úseku daní, z ktorých možno spomenúť najmä nahradenie poistných platených zamestnávateľom jednotným odvodom z úhrnu miezd, zjednotenie pravidiel pre výpočet sociálneho a zdravotného poistného pre zamestnancov a samostatne zárobkovo činné osoby, oslobodenie dividend od dane z príjmov, zníženie registračného prahu pri DPH z 1 mil. Kč na 750 tis. Kč.

8.1. ZÁKON O ZMENE DAŇOVÝCH ZÁKONOV

Návrh zmien v daňových zákonoch predložený ministerstvom na jednej strane reflektuje rekodifikáciu súkromného práva účinnú od roku 2014, a zároveň odkladá na rok 2014 účinnosť radu zmien daňových a poisťných zákonov obsiahnutých v spomínanom zákone č. 458/2011 Sb., ktoré smerujú k začatiu činnosti jedného inkasného miesta. Ministerstvo okrem toho pripravuje zákon o verejných poisťných a správe dane z príjmov, ktorým budú všetky ustanovenia týkajúce sa správy dane z príjmov fyzických osôb vyčlenené zo súčasného zákona o daniach z príjmov do tohto zákona.

Podľa dôvodovej správy k návrhu zákona je aj to jedným z dôvodov, prečo má proces činnosti vytvorenia jednotného inkasného miesta dve fázy:

1. fáza: účinnosť tých ustanovení zákona č. 458/2011 Sb., ktoré nemajú priamu súvislosť s pripravovaným zákonom o verejných poisťných a správe daní z príjmu fyzických osôb sa presúva na 1. januára 2014.

2. fáza (konečná fáza): účinnosť ustanovení zákona č. 458/2011 Sb., ktorá súvisí s pripravovaným zákonom o verejných poisťných a správe daní z príjmov fyzických osôb sa nemení a zostáva stanovená na 1. január 2015.¹⁶

9. ZÁVER

Záverom môžeme konštatovať, že komplexná rekodifikácia súkromného práva má vplyv na značné zmeny v daňovej oblasti. V rámci rekodifikácie došlo k zmene terminológie a obsahu niektorých inštitútov súkromného práva či k zavedeniu niektorých úplne nových inštitútov a pojmov, v českom právnom poriadku doteraz neznámych. Zákon o zmene daňových zákonov v súvislosti s rekodifikáciou súkromného práva prispôbil tak právnu úpravu v oblasti daní a poplatkov a iných obdobných peňažných plnení týmto rozsiahlym zmenám v oblasti súkromného práva.

Na základe prechodných ustanovení najmä nového občianskeho zákonníka sa niektoré skutočnosti, pomery, vzťahy, subjekty, predmety, práva a povinnosti súkromného práva aj po dňu nadobudnutia účinnosti nového občianskeho zákonníka (a súvisiacich predpisov) budú riadiť ustanoveniami právnych predpisov v znení účinnom pred dňom nadobudnutia účinnosti nového občianskeho zákonníka, a to vrátane právnych predpisov, ktoré sa účinnosťou nového občianskeho zákonníka a súvisiacich predpisov úplne rušia. Niektoré právne predpisy budú vďaka prechodným ustanoveniam môcť na základe takej právnej úpravy naďalej vzniknúť.

Okrem zmien terminologického charakteru bol pod vlajkou rekodifikácie súkromného práva a právneho poriadku zavedený aj rad vecných zmien, na ktoré bolo potrebné v daňových zákonoch reagovať, pretože by to vyvolalo negatívne následky na verejný rozpočet, rovnosť daňových subjektov či vytvorenie radu medzier v daňových zákonoch, ktoré by nebolo možné preklenúť výkladom.

¹⁶ MALŮŠEK, L. – FIALKOVÁ, L.: Plánované zmeny daňových zákonů s účinností od roku 2014. *CFOworld* [online], dostupné na: <http://m.cfoworld.cz/legislativa/planovane-zmeny-danovych-zakonu-s-ucinnosti-od-roku-2014-2211>.

Novým zákonom vládne nová filozofia, odlišná konštrukcia, rôzne nové pojmy a inštitúty a množstvo prechodných ustanovení, s ktorými vzniká mnoho výkladových problémov a ani najlepší právnici sa nezhodnú na jednotnom výklade zákonov po rekodifikácii a potrvá dlhý čas, kým sa všetky zmeny súvisiace s rekodifikáciou zaužívajú v praxi.

RE-CODIFICATION OF THE PRIVATE LAW AND ITS RELATION
TO THE TAX LAW IN THE CZECH REPUBLIC

Summary

The aim of the article is to focus attention on the actual problem of tax laws amending that is connected with the complex recodification of private law in the Czech Republic. In the introduction of the article, the author pays attention to general theoretical knowledge concerning tax law, system of taxes and charges and the classification of taxes. In the second part of the article, the author analyses the impact of private law recodification upon direct taxes. His attention is paid to immovable properties within the new legal arrangement and incorporation of legacy duty, gift tax and the tax from the transfer of immovable property to the law of income tax. At the same time, he compares their mutual relationship and he compares it with the previous legal arrangement. In the article, he also points out new regulation concerning road tax. The concluding part of the article outlines the intended changes within tax laws effective as of the year 2014. The comparative method of analysis has been implemented, while writing the article.

Key words: recodification of private law, tax law, direct taxes, legacy duty, gift taxes, tax from the transfer of immovable property, road tax

Kľúčové slová: rekodifikácia súkromného práva, daňové právo, priame dane, dedičská daň, darovacie dane, daň z prevodu nehnuteľností, cestná daň

POJEM NEMOVITÁ VĚC (NEJEN) V SOUKROMÉM PRÁVU

MICHAEL KOHAJDA, TOMÁŠ SEJKORA

1. ÚVOD

S rekodifikací občanského práva došlo k podstatným změnám také v pojetí nemovitých věcí.¹ Tyto změny se samozřejmě odrážejí nejen v soukromém právu, ale mají podstatný vliv také na právo veřejné, daňové právo nevyjímaje. V tomto článku autoři stručně zrekapituluji tento vývoj a jeho odraz v daňovém právu.² Podrobněji se však některými konkrétními otázkami souvisejícími se zdaňováním nemovitých věcí a s nakládáním s nimi budou věnovat další autoři v této publikaci. Proto je tento článek spíše zaměřen právě jen na vymezení základních pojmů souvisejících s pojmem nemovitá věc (a v první řadě jej samotného) a na jejich užití v daňových zákonech.

2. NEMOVITÁ VĚC DLE SOUKROMÉHO PRÁVA

Zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen NOZ), dochází ke změně definice nemovité věci (dříve užíváno ve tvaru nemovitost). V dosavadní občanskoprávní úpravě, ustanovení § 119 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen OZ), byly za nemovitost považovány pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Oproti tomu podle § 498 odst. 1 NOZ jsou nemovitou věcí pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakožto i věcná práva k nim,³ a práva prohlášená za nemovité věci zákonem. Takovým právem je například právo stavby dle § 1242 NOZ. Za nemovitou věc je také považována určitá věc stanovená jiným zákonem, která není součástí pozemku a je z místa nepřemístitelná, aniž by došlo k porušení její podstaty. Takovou věcí jsou například dle ustanovení § 3 odst. 1 zákona

¹ Vzhledem k tomu, že se v tomto článku budeme zabývat nemovitou věcí před i po nabytí účinnosti nového občanského zákoníku, budeme zde používat pojem „nemovitá věc“ a „nemovitost“ podle toho, zda se vztahuje k novému občanskému zákoníku nebo k jemu předcházejícímu občanskému zákoníku.

² Tento text byl spoluautorem Tomášem Sejkorou 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, a spoluautorem Michaelem Kohajdou v rámci programu „PRVOUK P06 – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“, uskutečňovaného v roce 2013 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

³ Tato věcná práva jsou nehmotnou nemovitou věcí.

č. 254/2001 Sb., vodní zákon, povrchové a podzemní vody nebo ložisko vyhrazeného nerostu argumentem a contrario ustanovení § 7 zákona č. 44/1988 Sb., horní zákon.

Dále pak v samotném NOZ existují zvláštní součásti objektivní reality, kterou NOZ určuje za věc nemovitou.⁴ Jedná se např. o jednotku zahrnující byt jakožto prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Rozumí se jí zvláštní soubor majetkových práv tvořený výhradním vlastnickým právem k reálně ohraničené části domu a podílového spoluvlastnického práva ke společným částem nemovité věci, přičemž se jedná o práva spjatá a neoddělitelná.⁵

3. POJMY POZEMEK, STAVBA A JEDNOTKA

Rekodifikací soukromého práva je také do českého právního řádu navrácena zásada *superficies solo cedit*,⁶ když stavba nabytím účinnosti NOZ již nadále obecně nebude považována za samostatnou nemovitou věc. Výjimku tvoří stavby, které v dosavadní právní úpravě⁷ nejsou součástí pozemku, na němž jsou zřízeny, a ke dni nabytí účinnosti NOZ jsou ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku. Stejně tak se bude hledět na stavbu ve spoluvlastnictví, jestliže pozemek, na němž je stavba zřízena, patří do vlastnictví jen některých spoluvlastníků či spoluvlastníka této stavby. Pokud má být stavba zřízena na pozemku ve vlastnictví osoby odlišné od stavebníka na základě věcného práva vzniklého stavebníkovi či na základě smlouvy uzavřené přede dnem účinnosti NOZ, bude rovněž považována za nemovitou věc.⁸

Vymezení pojmu pozemek NOZ nepřináší a jeho definici bude nutno hledat v předpisech upravující evidenci pozemků. Tímto předpisem je zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (dále jen katastrální zákon), jenž pojem „pozemek“ vymezuje jako část zemského povrchu oddělenou od sousedních částí určitou hranicí.⁹

NOZ však rovněž neupravuje, co se rozumí pojmem stavba. V tomto případě však pro určení tohoto pojmu nelze jednoduše použít veřejnoprávní předpis, jmenovitě zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (dále jen stavební zákon). Stavební zákon pojem stavba vymezuje v ustanovení § 2 odst. 3, podle kterého jsou stavbou veškerá stavební díla vznikající stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití či dobu jejího trvání. Za stavbu se podle stavebního zákona rovněž považuje výrobek plnicí funkce stavby. Z toho vyplývá, že stavební zákon chápe stavbu jako dynamický soubor činností směřujících k uskutečnění díla. Naopak v pojetí soukromého

⁴ Srovnej § 1159 NOZ.

⁵ DVORÁK, Jan – ŠVESTKA, Jiří – ZUKLÍNOVÁ, Michaela a kol.: *Občanské právo hmotné. Svazek 1. Díl první: Obecná část*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 376.

⁶ Srovnej § 506 odst. 1 NOZ.

⁷ Tím je zamýšlen zejména zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.

⁸ Srovnej § 3055 NOZ.

⁹ Vymezení pojmu nalezneme v ustanovení § 2 písm. a) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí. Hranicí podle tohoto ustanovení může být hranice územní jednotky, hranice katastrálního území, hranice vlastnická, hranice stanovená regulačním plánem, územním rozhodnutím či územním souhlasem, hranicí jiného práva, hranicí rozsahu zástavního práva a práva stavby, hranicí druhů pozemků, popřípadě rozhraním způsobu využití pozemku.

práva je pojem stavba nutně vykládat pouze jako výsledek určité stavební činnosti, tak jak tuto činnost chápe stavební zákon, který je způsobilý být věcí v právním smyslu, tudíž předmětem občanskoprávních vztahů včetně práva vlastnického.¹⁰

Podle § 506 NOZ je nutné nahlížet na „nadzemní“ stavbu jako na součást pozemku jakožto věci hlavní. Tento závěr však neplatí bezvýjimečně, jelikož NOZ rovněž v § 505 stanovuje, že součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a co nelze od věci oddělit, aniž by došlo ke znehodnocení věci, proto bude s ohledem na toto ustanovení za součást pozemku považována pouze stavba, jež je s tímto pozemkem neodmyslitelně spjata. Pakliže však stavbu je možno oddělit od pozemku, aniž by došlo ke znehodnocení samotné stavby nebo pozemku, je nutné na tuto stavbu hledět jako na samostatnou věc movitou, která není součástí pozemku. Dá se tedy s jistou modifikací přejmout závěr Nejvyššího soudu z roku 1997, že stavba, jež není movitou věcí ve smyslu užíváním NOZ, je součástí pozemku a vlastnictví k ní nabývá vlastník pozemku přírůstkem.¹¹

Pojem jednotka je pak vymezen v ustanovení § 1159 NOZ: „Jednotka zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné.“ NOZ však neupravuje prostory, které byly před jeho účinností nazývány nebytovými prostory, pouze v ustanovení § 1158 odst. 2 NOZ stanoví, že: „Co je stanoveno v tomto oddílu o bytu, platí také pro nebytový prostor, jakož i pro soubor bytů nebo nebytových prostorů.“ Jednotka dle tohoto ustanovení tedy zahrnuje také nebytový prostor jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. NOZ se následně těmto prostorům, ale i jen vybraným místnostem, které dříve charakter nebytové prostory neměly, věnuje ve zvláštních ustanoveních o nájmu prostoru sloužícího podnikání – obsah tohoto pojmu je tak dle NOZ širší.

4. PODZEMNÍ STAVBA

Aby za nemovitou věc mohla být považována podzemní stavba, je rozhodující její samostatné účelové určení. Takovouto charakteristiku budou splňovat různé podzemní dráhy, podzemní bunkry, sklepy, vinné sklípky atp., pokud je jejich účelové určení skutečně samostatné.¹² Musí se jednat o stavbu, s níž může být samostatně nakládáno, aniž by současně bylo nakládáno s pozemkem, pod jehož povrchem je stavba umístěna.¹³ Pro posouzení samostatnosti účelového určení je třeba zvážit, zdali může stavba být samostatným předmětem práv a povinností, zejména s přihlédnutím ke zvyklostem v právním styku, ke stavebnímu provedení. Významným hlediskem je také možnost vymezení, kde končí pozemek a kde začíná stavba.¹⁴

¹⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 1. 1997 sp. zn. 3 Cdon 265/96 a rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 8. 2003 sp. zn. 22 Cdo 1221/2002.

¹¹ Modifikace závěru NSS z rozsudku Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 1. 1997 sp. zn. 3 Cdon 265/1997.

¹² DVORÁK, Jan – ŠVESTKA, Jiří – ZUKLÍNOVÁ, Michaela a kol.: *Občanské právo hmotné. Svazek 1. Díl první: Obecná část.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 375.

¹³ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 30. 9. 2002 sp. zn. 22 Cdo 539/2001.

¹⁴ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 8. 2003 sp. zn. 22 Cdo 1221/2002.

Konkrétním případem podzemní stavby jako nemovitosti (sklepu) dle OZ se zabýval Nejvyšší soud ve své rozhodovací praxi. Podle závěrů Nejvyššího soudu může být sklep, není-li umístěn v domě jako jeho součást, samostatnou věcí, tedy nemovitostí, přičemž však záleží na individuálním posouzení věci a tudíž je zde dán široký prostor pro uvážení soudu. Pro posouzení, zdali je sklep samostatnou věcí či součástí jiné věci, rozhoduje faktické užívání, k němuž není potřeba žádného výslovného „rozhodnutí“.¹⁵ K závěru, že sklep pod cizím pozemkem je samostatným předmětem právního a knihovního obchodu (tedy samostatnou věcí), došel i Nejvyšší soud ČSR.¹⁶ Není důvodu, aby se kritéria posuzování povahy nemovité věci a její součásti lišily dle NOZ.

5. NEMOVITÁ VĚC VE VEŘEJNÉM PRÁVU

Změna chápání pojmu nemovitá věc v soukromém právu, zejména v NOZ, se samozřejmě odráží i v četné veřejnoprávní úpravě. Zejména opětovné zavedení principu *superficies solo cedit* si vyžádalo podstatné změny ve veřejném právu, přičemž v této publikaci se také ostatní autoři zaměřují zejména na daňové zákony. Nicméně i daňové zákony, zejména při užívání pojmů charakterizujících či souvisejících s nemovitými věcmi, navazují na jiné veřejnoprávní zákony, zejména katastrální zákon a stavební zákon. Proto se zejména na vymezení těchto pojmů zaměříme zevrubněji.

6. KATASTRÁLNÍ ZÁKON

V katastrálním zákonu obsahuje legální definici pojmů pro účely tohoto zákona ustanovení § 2, v kterém mj. nalezneme vymezení pojmu pozemek, parcela, stavební parcela, budova a drobná stavba.¹⁷ Největším rozdílem nové právní úpravy katastru nemovitostí od té původní je definice pozemku, v níž jsou stanoveny nové typy hranic tak, aby odrážely rekodifikaci soukromého práva.¹⁸

Jak již bylo zmíněno v předchozí části článku, pozemkem se rozumí část zemského povrchu oddělená od sousedních částí taxativním výčtem hranic. Geometrickým a polohovým určením, zobrazením v katastrální mapě a označením pozemku parcelním číslem se z takového pozemku stává parcela.¹⁹ Jednotlivé druhy pozemků jsou uvedeny v příloze vyhlášky 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí. Jednotlivými druhy pozemků jsou: orná půda, chmelnice, vinice, zahrada, ovocný sad, trvalý travní porost, lesní pozemek, vodní plocha, zastavěná plocha a nádvoří, ostatní plocha.

Budovou se dle ustanovení § 2 písm. l) katastrálního zákona rozumí nadzemní stavba spojená se zemí pevným základem, prostorově soustředěna a navenek převážně uzavře-

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 16. 5. 2013 sp. zn. 22 Cdo 3851/2012.

¹⁶ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR ze dne 6. 2. 1923 sp. zn. RV I 813/22. Sb. 2245.

¹⁷ Toto vymezení je víceméně převzato ze zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí.

¹⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 256/2013 Sb. In *Vládní návrh zákona o katastru nemovitostí (katastrální zákon)* [online]. Poslanecká sněmovna PČR, 2012 [cit. 23. 11. 2013], s. 37, dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=122613>.

¹⁹ Srovnej § 2 písm. b) katastrálního zákona.

na obvodovými stěnami a střešní konstrukcí. Primárně je tedy budova stavbou, jejímž pojmovým znakem je její trvalost, v katastrálním zákoně vyjádřena požadavkem na spojení se zemí pevným základem. Katastrální zákon oproti předchozí právní úpravě již nevymezuje budovu rozestavěnou, ale zachovává definici stavby drobné.²⁰ Pojmovými znaky drobné stavby jsou dle katastrálního zákona jedno nadzemní podlaží, rozměr zastavěné plochy do 16 m² a výška stavby do 4,5 m, přičemž plní doplňkovou funkci ke stavbě. Dále toto ustanovení uvádí taxativní výčet staveb neplnicích doplňkovou funkcí ke stavbě hlavní, které přitom jsou považovány za drobnou stavbu, pokud nepřesahují 30 m² a 5 m výšky,²¹ a rovněž taxativní výčet staveb, které se za drobnou stavbu nepovažují. Jedná se o garáže, sklady hořlavin a výbušnin, stavby pro civilní obranu, požární ochranu, stavby uranového průmyslu a jaderná zařízení, sklad a skládka nebezpečných odpadů a stavba vodního díla. I do katastrálního zákona se promítla občanskoprávní zásada *superficies solo cedit* a tyto definice budou použitelné zejména ve vztahu k evidovaným budovám, jež nejsou součástí pozemku nebo práva stavby.²²

V katastru nemovitostí se po nabytí účinnosti katastrálního zákona budou rovněž evidovat jednotky dle NOZ a jednotky vymezené zákonem č. 72/1994, o vlastnictví bytů. Katastrální zákon tedy pojem jednotky nedefinuje a odkazuje na občanskoprávní předpisy. Pojem jednotky dle NOZ byl vymezen výše. Zákon o vlastnictví bytů pojímá jako jednotku byt nebo nebytový prostor, byt i rozestavěný, jakožto vymezenou část domu, přičemž bytem se rozumí místnost nebo soubor místností určených podle rozhodnutí stavebního úřadu k bydlení a nebytovým prostorem místnost nebo soubor místností určených rozhodnutím stavebního úřadu k jiným účelům než k bydlení. Za nebytové prostory nelze považovat příslušenství bytu, příslušenství nebytového prostoru ani společné části domu.²³

7. DAŇOVÉ ZÁKONY

Cílem této části článku je poskytnout základní přehled o užití pojmu nemovitá věc v daňových zákonech. Další články této publikace se budou věnovat některým parciálním problémům zdanění nemovitých věcí podrobněji.

Základním zákonem opravujícím daňové souvislosti vlastnictví nemovitých věcí je zákon č. 338/1992, o dani z nemovitých věcí (dále jen „ZDN“), v původním názvu zákon o dani z nemovitostí, upravující nově daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek.

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky evidované v katastru nemovitostí vyjma pozemků uvedených v ustanovení § 2 odst. 2 ZDN.²⁴ Znění ZDN po rekodifikaci ponechává základní dělení pozemků dle původního, předrekodifikačního znění zákona o dani z nemovitostí ze v té době platného zákona o katastru nemovitostí, a to v rozdě-

²⁰ Srovnej § 2 písm. m) katastrálního zákona.

²¹ Stavba na pozemcích určených k plnění funkce lesa, sloužící k zajišťování provozu lesních školek a k provozování myslivosti.

²² Srovnej § 3 odst. 1 písm. b) a c) katastrálního zákona.

²³ Srovnej § 2 písm. b) a c) zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů.

²⁴ Jsou jimi pozemky zastavěné zdanitelnými stavbami v půdorysu těchto staveb, lesní pozemky, na nichž se nacházejí chráněné lesy a lesy zvláštního určení, vodní plochy s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu průmyslovému chovu ryb a pozemky určené pro obranu státu.

lení pozemků pro stanovení základu daně a následné přiřazení daňové sazby. ZDN tak kromě dělení druhů pozemků dle katastrálního zákona užívá i další rozdělení, a to členění lesních pozemků na pozemky hospodářských lesů, ochranných lesů a lesů zvláštního určení,²⁵ když poslední dva druhy vyjímá z předmětu daně a z vodních ploch vyděljuje rybníky sloužící k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb, které naopak jako jediné z vodních ploch předmětem daně určuje.²⁶

Zvláštním druhem pozemku, jenž je předmětem daně, je stavební pozemek definovaný v ustanovení § 6 odst. 3 ZDN. Stavebním pozemkem pro účely ZDN je nezastavěný pozemek určený k zastavění zdanitelnou stavbou ohlášenou, nebo pro jejíž výstavbu bylo vydáno stavební povolení, nebo bude prováděna na základě certifikátu autorizovaného inspektora, anebo na základě veřejnoprávní smlouvy, a která se po dokončení stane předmětem daně ze staveb. Pozemek přestává být stavebním, stane-li se výše zmíněná stavba nebo jednotky předmětem daně ze staveb a jednotek, anebo pokud pozbude platnosti ohlášení či stavební povolení nebo pozbude účinků posouzení autorizovaným inspektorem či veřejnoprávní smlouva, avšak pouze v rozsahu výměry pozemku odpovídající půdorysu nadzemní části stavby. Pozemek přestává být stavebním pozemkem vydáním kolaudačního rozhodnutí, oznámením o počínání užívání stavebnímu úřadu či pouze faktickým užíváním, ačkoliv nebyl vydán kolaudační souhlas nebo nedošlo k ohlášení započetí užívání stavby.²⁷

Složitější situace panuje okolo definování pojmu stavba pro účely ZDN, když předmětem daně ze staveb a jednotek jsou stavby a jednotky. Legální definice stavby, která je označována pro účely ZDN za zdanitelnou stavbu, což má naplňovat legislativně technickou podmínku zákazu používání stejných pojmů s různým významem v různých právních předpisech, je vymezena v ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) ZDN. Za zdanitelnou stavbu je tak považována budova, jak ji chápe katastrální zákon, a inženýrská stavba, jak je vymezena v příloze ZDN (např. vysílací či chladicí věže, komíny atd.).

Zásada *superficies solo cedit* se v ZDN odráží právě v zavedení pojmu zdanitelná stavba a jednotka, když ustanovení § 7 odst. 3 ZDN stanovuje právní fikci, že na zdanitelnou stavbu, jež není samostatnou nemovitou věcí, se pro účely ZDN hledí jako na nemovitou věc, kterou vlastní osoba vlastnicí věc hlavní, jejíž je tato zdanitelná stavba součástí. Tímto dochází ve věci staveb k opuštění chápání tohoto pojmu ve smyslu občanskoprávního a nahrazení definice části tohoto pojmu týkající se budov definicí katastrálního zákona nastiněné v předchozí části tohoto článku.

Byty a nebytové prostory v ZDN jsou důsledně nahrazeny pojmem jednotka definovaným v ustanovení § 1159 NOZ, resp. § 1158 odst. 2 NOZ. Za jednotku je rovněž považována jednotka dle zákona o vlastnictví bytů.²⁸ Dochází tedy k situaci, kdy je soukromoprávní definice jednotky přejata přímo z občanskoprávních norem a ne prostřednictvím zákona upravujícího evidenci katastru nemovitostí.

²⁵ Tj. členění podle ustanovení § 6 zákona č. 289/1995 Sb., lesní zákon.

²⁶ Srovnej § 2 odst. 2 ZDN.

²⁷ RADVAN, Michal: *Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 40.

²⁸ Srovnej § 12b ZDN ve znění zákonného opatření senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

Pro stanovení základu daně u zdanitelných staveb a jednotek se užije výměra zastavěné plochy, přičemž se za ni považuje zastavěná plocha stavby podle stavebního zákona odpovídající nadzemní části zdanitelné stavby. U jednotky pak upravená podlahová plocha, přičemž zákon nově stanoví zvláštní koeficient pro jednotky, jejichž součástí je pozemek přesahující zastavěnou plochu domu.

Další problematická otázka, která se však netýkala pouze zdanění, se ukázala v průběhu aplikace ZDN na stavby zejm. komunikace či parkoviště, pro něž bylo vydáno stavební povolení. I z hlediska soukromého práva se jevílo jako problematické, zda se jedná o stavbu ve smyslu nemovitosti dle soukromého práva, nebo jen stavbu z hlediska práva stavebního. Ve výsledku bylo na stavby komunikací, které měly charakter zpevněného povrchu (tj. například asfaltové cesty), nahlíženo pouze jako na součást pozemku (zhuťněné vrstvy povrchu pozemku). Pouze pakliže silniční těleso bylo budováno jako relativně samostatná stavba (například cementová deska dálnice), jednalo se o samostatnou nemovitost. S tímto problémem se s účinností od 1. 1. 2012 z daňového hlediska vyrovnala novela ZDN, po jejíž účinnosti § 7 odst. 4 ZDN stanovuje, že předmětem daně ze staveb nejsou stavby zpevněných ploch a pozemků, které však naopak začaly být výslovně upraveným druhem pozemku se zvláštní sazbou daně z pozemků.

Tato novela reflektovala tendenci v rozhodování Ústavního soudu ČR, jenž vyvrátil právní názor Nejvyššího správního soudu, podle kterého je nutné považovat komunikaci jako stavbu podléhající dani ze staveb, je-li zkolaudovaná jako stavba nemovitá a je-li možné u této komunikace promítnout půdorys stavby na pozemek.²⁹ Ústavní soud tento právní názor shledal protiústavním a vyslovil se, že ZDN užívá pojem stavba ve smyslu občanskoprávním a tento pojem je spjat s pojmem nemovitost. Stavba jako nemovitost tedy musí dle tohoto názoru splňovat znaky pojmu věc, přičemž k posouzení její samostatnosti není rozhodné, že ji nelze oddělit od pozemku, na němž je postavena. Nesplňuje-li výsledek stavební činnosti znaky stavby jako věci nemovité, je jedinou nemovitostí, jež by mohla podléhat dani z nemovitostí, právě jen pozemek, na němž byla stavba uskutečněna.³⁰ Tímto dochází k reprodukci závěru Krajského soudu v Českých Budějovicích, který již v roce 1997 zastával názor, že u staveb typu manipulačních ploch či zpevněných ploch vzniká otázka, jak vůbec u těchto staveb stanovit základ daně, pro jehož určení je významný půdorys stavby, jímž se rozumí promítnutí obvodového pláště stavby na pozemek, a zda tyto stavby vůbec obvodový plášť mají. V tomto případě soud došel k závěru, že způsob vymezení základu daně nasvědčuje tomu, že různé doplňkové stavby typu zpevněných ploch nejsou předmětem daně ze staveb, ačkoliv byly se stavbou ve smyslu stavebních předpisů kolaudovány. Těmto stavbám totiž chybí alespoň jedno nadzemní podlaží, které by stavbu charakterizovalo a jejíž plášť by bylo možno promítnout na pozemek.³¹ Z výše uvedených závěrů Ústavního soudu a Krajského soudu v Českých Budějovicích vychází následná judikatura NSS, podle níž je pro zdanění plošných staveb ve stavebněprávním smyslu daní ze staveb či daně z pozemků rozhodné, zdali se dle občanského práva jedná o stavbu spojenou se zemí

²⁹ Srovnej rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2005 sp. zn. 4 Afs 23/2003 a rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2005 sp. zn. 4 Afs 29/2003.

³⁰ Nález Ústavního soudu ze dne 27. 9. 2006 sp. zn. 2 As 50/2005, z něhož vychází rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2007 sp. zn. 2 Afs 125/2005.

³¹ Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 3. 1997 sp. zn. 10 Ca 18/97.

pevným základem, či je pouze součástí pozemku, na kterém se nachází. Pro toto posouzení není důležité pouze hledisko oddělitelnosti dané stavby od země, ale také, zda jde o součást pozemku náležící k pozemku (jakožto věci hlavní) podle jeho povahy, či nikoliv.³² Toto pojetí, vzhledem k rekodifikaci soukromého práva a zavedení občanskoprávní zásady *superficies solo cedit* od okamžiku účinnosti NOZ, nebude moci být aplikováno.

Rekodifikace soukromého práva bylo využito i ke koncepčním změnám v daňovém právu, když v rámci tří původních převodních daní (dědické, darovací a z převodu nemovitostí) byly provedeny zásadní změny. Zákon tyto daně upravující³³ byl k 31. 12. 2013 zrušen a na jeho místo nastoupilo zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Jak již z názvu plyne, upravuje zdanění úplatného nabytí nemovité věci.

Vzhledem k tomu, že se jedná o zcela nový právní předpis, byli autoři při jeho tvorbě svobodní a mohli jej zcela navázat na NOZ. Z tohoto pohledu v tomto předpisu, který však nabývá účinnosti k 1. 1. 2014 a není tedy možné znát některé jeho problémy, které vyvstanou až aplikací, nejsou žádné evidentní nedostatky, které by se týkaly používání pojmu nemovitá věc.

Ustanovením § 2 odst. 2 tohoto zákonného opatření je vymezen předmět této daně, když jím je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, nicméně konkrétně vymezené jen jako pozemek, stavba, část inženýrské sítě a jednotka nacházející se na území České republiky nebo spoluvlastnický podíl na takovéto nemovité věci. (Dále pak zákonodárce v ustanovení § 3 tohoto zákonného opatření vytváří fikci, co dalšího je pro účely této daně nabytím vlastnictví k nemovité věci – nikoli však samotnou nemovitou věcí.)

Otázku zde může vzbuzovat snad jen zahrnutí inženýrské sítě (její části) mezi nemovité věci. Je totiž otázkou, zda je část inženýrské sítě vůbec nemovitou věcí podle NOZ. Výslovnou odpověď na to NOZ neposkytuje. Výslovně jen ustanovení § 509 NOZ určuje, že inženýrská síť není součástí pozemku, tj. musí být samostatnou věcí. Pakliže by měla být věcí nemovitou, musela by splňovat podmínku ustanovení § 498 odst. 1 NOZ: i) podzemní stavby se samostatným účelovým určením, nebo ii) stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty.

Jak jsme uvedli výše, NOZ nevynechává pojem stavba. Ani soukromoprávnímu pojmu pozemní stavba, jak jej pojímala současná praxe (také viz výše), inženýrská síť příliš neodpovídá. Nicméně jak jsme výše uzavřeli, stavba je výsledkem procesu výstavby podle stavebního zákona, což inženýrská síť naplňuje. Naopak za nesplněnou můžeme považovat druhou podmínku, neboť to, že inženýrská síť není součástí pozemku, nestanoví jiný zákon,³⁴ ale přímo NOZ. Proto je možno uzavřít, že převážnou část inženýrských sítí bude možno považovat za samostatnou nemovitou věc podle NOZ a tak její převod určit také za předmět daně z nabytí nemovitých věcí.

³² Rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008 sp. zn. 5 Afs 24/2008.

³³ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

³⁴ Např. zákon č. 274/2001, o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu a o změně některých zákonů (zákon o vodovodech a kanalizacích).

8. ZÁVĚR

Nový občanský zákoník bezesporu přináší velké změny nejen do soukromého práva, ale také do práva veřejného, daňové právo nevyjímaje. Zákonné opatření Senátu, které měnilo daňové zákony, aby pojmoslovně odpovídaly NOZ, bylo velmi rozsáhlé – rozsáhlejší než samotný NOZ. Pro tvůrce tohoto zákonného opatření jistě nebylo jednoduchým úkolem připravit tyto změny, aby se některá zcela nová pojetí právního chápání objektivní skutečnosti dala použít v daňových zákonech, které odpovídaly předrekodifikační době.

Podstatnou změnou bylo znovuzavedení zásady *superficies solo cedit*, a tedy nepojímání staveb jako samostatných nemovitých věcí (i když doba, po kterou budou vedle sebe existovat stavby jako samostatné věci i jako součásti pozemků, bude velmi dlouhá) bylo jisté oříškem. Ze ZDN je evidentní, že si v této situaci zákonodárce pomohl vytvořením fiktivní „zdanitelné nemovité věci“, aby právě tuto komplikaci překonal.

V tomto článku jsme se pokusili o obecné vymezení soukromoprávních pojmů nemovitá věc, stavba, pozemek a jednotka a na jejich použití v jiných předpisech. V dalších článcích této publikace čtenáři naleznou podrobnější pojednání o některých vybraných otázkách zdanění nemovitých věcí a nakládání s nimi.

TERM OF IMMOVABLE ASSET IN (NOT ONLY) PRIVATE LAW

Summary

This article focuses on an analysis of the legal term immovable asset that is refurbished by the new Civil Code, i. e. the Act No. 89/2012 Coll., Civil Code. This new legislation is re-establishing the principle *superficies solo cedit* into the Czech legal order that fundamentally changes the concept of a building which shall newly be the component part of the plot where the building can be found on. In the article the authors analyse following terms: immovable thing, plot, building, unit, according to the actual legislation as well as according to the legal order after the influence of the new Civil Code. They bring fundamental analyses of use of these terms in tax acts. They offer information how the new Civil Code influences tax acts to the readers.

Key words: immovable asset, plot, building, unit, tax on immovable assets, tax on acquisition of immovable assets

Klíčová slova: nemovitá věc, pozemek, stavba, jednotka, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí

DAŇ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

HANA MARKOVÁ

1. ÚVODEM¹

V souladu s Plánem legislativních prací vlády na rok 2013, schváleným usnesením vlády č. 84 ze dne 6. února 2013, byl předložen návrh na novou právní úpravu na úseku daní, který odráží změny spojené s novým občanským zákoníkem (dále jen NOZ). Jako důvod pro předložení návrhu zákona byla uváděna také potřeba zajistit kontinuitu právní úpravy zdanění nabytí nemovitých věcí pro budoucí období, kdy v důsledku transformace daně dědické a daně darovací pod režim daní z příjmů dochází ke zrušení dosavadního zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Tento návrh byl projednán a schválen Senátem Parlamentu ČR v říjnu roku 2013. Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, bylo publikováno ve Sbírce zákonů a jeho účinnost byla stanovena na 1. 1. 2014.

2. OBECNÉ RYSY PRÁVNÍ ÚPRAVY

Daň z nabytí nemovitých věcí se řadí mezi daně přímé, konkrétně jde o daň přímou majetkovou. Právní úprava oblasti přímých daní – na rozdíl od daní nepřímých – není doposud komplexně upravena na úrovni práva EU a spadá nadále do pravomoci členských států EU. Přesto bylo nutné respektovat – při zpracování nové právní úpravy zdanění – určité principy obsažené ve Smlouvě o fungování Evropské unie (dále jen SFEU), tj. volný pohyb, zákaz diskriminace a obecný zákaz veřejných podpor. Zejména poslední princip má značný dopad do právní úpravy zdanění (viz dále).

Společným rysem daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí v dosavadní právní úpravě bylo to, že se jednalo o daně, které byly spojeny s převodem či přechodem vlastnického práva k věcem movitým či nemovitým, který mohl být realizován ve formě bezúplatné, tj. dědictvím či darováním nebo formou úplatnou, tj. prodejem či přechodem vlastnického práva. Ke zdaňování v případě prodeje či

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PRVOUK – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“, realizovaného v roce 2013 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

přechodu vlastnictví docházelo v případech, kdy šlo o převod vlastnického práva k nemovitému majetku. Prodej movitého majetku nebyl a není podroben zvláštní dani.²

Nová právní úprava zdaňování úplatných převodů nemovitých věcí navazuje na právní úpravu NOZ, který má nejen nové pojetí nemovitých věcí, ale zavádí některé nové právní instituty, např. právo stavby nebo svěřenský fond atd., a tak oproti dosavadní právní úpravě daně z převodu nemovitostí dochází v případě zdanění nabývaných věcí k řadě změn.

3. POPLATNÍK DANĚ

V dosavadní právní úpravě daně z převodu nemovitostí byla osoba poplatníka daně vymezena v závislosti na tom, zda se jedná o úplatný převod nebo úplatný přechod vlastnického práva k nemovitosti. Vzhledem k tomu, že předmětem daně z převodu nemovitostí bývá nejčastěji smluvní úplatný převod nemovitostí, poplatníkem daně z převodu nemovitostí byl zpravidla převodce (prodávající), neboť ten byl také příjemcem úplaty za převáděnou nemovitost. Při sjednávání kupní ceny však neměl kupující jistotu, zda z titulu ručení nebude hradit daň namísto převodce.

Podle právní úpravy platné do konce roku 2013, byl v některých případech – v zákoně uvedených – poplatníkem daně nabyvatel (např. při nabytí vlastnictví k nemovité věci při výkonu rozhodnutí, dražbě, exekuci aj.). Jednalo se o případy, kdy docházelo k přechodu vlastnického práva. Dochází-li k uvedenému nabytí vlastnického práva k nemovitosti přechodem tohoto práva, je třeba přihlídnout k tomu, že dosavadní vlastník nemovitosti se nachází zpravidla v obtížné finanční situaci, např. je zadlužen nebo je z nějakého, veřejně uvedeného zájmu nuceně zasahováno do jeho vlastnického práva. Může to být i případ, kdy vlastník – právnická osoba, která nemovitost vlastnila – zanikne (s likvidací či bez likvidace). Na převodci v takovém případě nelze zpravidla požadovat zaplacení daně z převodu nemovitostí, proto se přesunuje tato povinnost na nabyvatele nemovité věci.

Snaha přenést platební povinnost, vymezit kupujícího nemovité věci jako osobu poplatníka, neopnechat ji jen na případy přechodu vlastnického práva, ale přenést ji též do sféry smluvních převodů, nebyla zákonodárcem akceptována.³ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., které tuto otázku řeší, dává účastníkům smlouvy možnost dohody ohledně osoby poplatníka a pouze v případech, že k dohodě nedojde, je poplatníkem nabyvatel.

Dosavadní právní úprava daně z převodu nemovitostí obsahuje institut ručitele, jímž je kupující, je-li poplatníkem prodávající. Ručitelská povinnost u daně z převodu nemovitostí v tomto případě vznikala přímo ze zákona, a to současně se vznikem daňové povinnosti poplatníka. Šlo o platební povinnost v případech, kdy daňový dlužník svoji povinnost nesplnil a dlužnou daň neuhradil.

² Právní úprava těchto daní je soustředěna do jednoho zákona, a sice zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

³ Podrobněji viz *Důvodová zpráva k návrhu změnového zákona daňových zákonů* [online]. MF ČR, 2013, dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-05-02_Duvodova-zprava-k-navrhu-zmenoveho-zakona-342013-PSP.pdf.

V nové právní úpravě zůstává ručitelství zachováno pro případy, kdy poplatník daně, kterým je podle zákona nadále převodce vlastnického práva k nemovité věci, daň nezaplatí. Za této situace je i nadále nabyvatel práva ručitelem za zaplacení daně.⁴

Solidarita převodce a nabyvatele se objevuje u výměny nemovitostí. Při výměně nemovitostí každá ze stran smlouvy vystupuje jako převodce i jako nabyvatel současně. Bylo-li ujednáno, že i dárce bude navzájem obdarován, jedná se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí o koupi nebo směnu, a to i vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany.

V případě podílového spoluvlastnictví, je každý spoluvlastník samostatným poplatníkem (to platí i u nemovitých věcí ve společném jmění manželů). Poplatníci, u kterých nelze určit velikost jejich podílů na nemovité věci, jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně.

4. PŘEDMĚT DANĚ

Nový občanský zákoník mění oproti dosavadnímu stavu již samotné pojetí nemovitých věcí. V důsledku návratu k zásadě superficies solo cediti pozbývá stavba – až na několik výjimek – charakter samostatné věci a stává se součástí pozemku. Nová právní úprava rozšiřuje pojem nemovitých věcí i na věcná práva k těmto věcem, zavádí a nově upravuje některé právní instituty (např. právo stavby, svěřenský fond) či mění jejich pojetí a obsah. V případě daně z nabytí nemovitých věcí na tuto právní úpravu navazuje, ale např. zčásti odlišně se vymezuje pojem nemovité věci pro daňové účely.

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě nebo jednotkou nacházející se na území České republiky, právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území České republiky, nebo spoluvlastnickým podílem na výše uvedené nemovité věci. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je také nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je výše uvedena, na základě zajišťovacího převodu práva, či úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva.

Za nabytí vlastnického práva k nemovité věci se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považuje také vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu a nabytí stavby, která se stane součástí pozemku a která byla samostatnou nemovitou věcí, součástí práva stavby, nebo neoprávněně zřízena na tomto pozemku.⁵ V tomto směru je nová právní úprava – zejména pokud jde o vymezení pojmů – úzce spojena s novou právní úpravou daně z nemovitých věcí.

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí naopak není nabytí vlastnického práva k nemovité věci prováděním pozemkových úprav, přeměnami obchodních korporací, nebo poskytnuté jako náhrada při vyvlastnění.

⁴ § 41 odst. 2.

⁵ Podrobněji viz *Důvodová zpráva k návrhu změnového zákona daňových zákonů* [online]. MF ČR, 2013, dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-05-02_Duvodova-zprava-k-navrhu-zmenoveho-zakona-342013-PSP.pdf.

Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí je rozděleno na několik skupin – první vymezuje přesuny mezi subjekty z oblasti, která je označena jako veřejnoprávní. V jejím rámci se např. přiznává osvobození od daně z nabytí nemovitostí zejména z důvodu uplatňování mezinárodních smluv, kdy je ale třeba respektovat principy uplatňované v rámci práva EU. To znamená mimo jiné, že bylo třeba v zákonné úpravě omezit rozsah osvobození od daně v případech, kdy dochází k nabytí nemovité věci z majetku státu, popř. územního samosprávného celku, právnickou osobou, ve které vystupuje jako zřizovatel nebo jediný člen stát či územní samosprávný celek. Omezení osvobození od daně bylo stanoveno zároveň tak, že se týká pouze podpor slučitelných s vnitřním trhem EU, zejména podpor de minimis nebo podpor spadajících pod některou z blokových výjimek. Respektování pravidel týkajících se veřejné podpory je v tomto směru důležitým pravidlem pro uplatňování osvobození od daně.⁶

Další skupinu osvobození od daně představuje např. osvobození prvního úplatného nabytí vlastnického práva k nemovité věci (např. koupě nové nemovité věci od developera), další skupinu tvoří osvobození od daně v případě nabytí vlastnického práva k jednotce (např. převody družstevních bytů do vlastnictví jejich členů) a konečně je osvobozena skupina specifických druhů změn vlastnického práva k nemovité věci, která je v zákoně specifikována.

5. STANOVENÍ VÝŠE DANĚ

Vzhledem k tomu, že se zdanění nabývání nemovitých věcí spojuje zejména s úplatným převodem, je v zákoně definován i pojem úplata. Jde o vymezení prvku pro kvantifikaci daňového základu. Úplatou je částka vyjádřená v peněžních prostředcích nebo v hodnotě nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění. Hodnota nepeněžního plnění se určí podle zákona upravujícího oceňování majetku. Spočívá-li nepeněžní plnění v poskytnutí nemovité věci a lze-li určit směrnou hodnotu, může se poplatník rozhodnout a zvolit přístup, že hodnotou nepeněžního plnění je směrná hodnota. Nelze-li ke dni nabytí vlastnického práva k nemovité věci určit hodnotu nepeněžního plnění podle zákona upravujícího oceňování majetku, je touto hodnotou zjištěná cena nabývané nemovité věci snižena o úplatu, jejíž hodnotu určit lze.

Základ daně je vymezen tak, že se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí vychází z nabývací hodnoty snižené o uznatelný výdaj. Nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Uznatelným výdajem pro stanovení daňového základu je odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu. To platí tehdy, je-li tento posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání, a pokud tento výdaj uplatní

⁶ V případě podpory de minimis nesmí tato podpora přesáhnout 200 000 EUR v období tří let, přičemž veškeré podpory, tj. nejen ty, které souvisejí s osvobozením od daně, jež daný podnik obdržel, se sčítají. Evidenci podpor vede MMR, poskytovatel podpory (správce daně) je povinen tyto podpory hlásit – viz Nařízení Komise (ES) č. 1998/2006 ze dne 15. prosince 2006 o použití článků 87 a 88 Smlouvy na podporu de minimis a nařízení Komise (ES) č. 800/2008 ze dne 6. srpna 2008, kterým se v souladu s články 87 a 88 Smlouvy o ES prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné se společným trhem (obecné nařízení o blokových výjimkách).

poplatník v daňovém přiznání nebo v dodatečném daňovém přiznání. Uznatelný výdaj je něco, co právní úprava daně z převodu nemovitostí v této podobě neznala.

Při stanovení základu se pracuje s různými typy cen, pomocí kterých je možné určit nabývací hodnotu. Nabývací hodnotou zákon rozumí na prvním místě cenu sjednanou. Jako další v pořadí je uváděna srovnávací daňová hodnota, na třetím místě je zmiňována zjištěná cena nebo se připouští zvláštní cena. Nabývací hodnotou je v zásadě na prvním místě sjednaná cena, za předpokladu, že je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě. Zákon připouští i případ, že přímo zákon stanoví, kdy je nabývací hodnotou výlučně sjednaná cena.

Sjednanou cenou se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci – to je částka, na které se obě strany při nabývání vlastnického práva dohodnou. Cena, na které se kupující a prodávající dohodnou, je porovnávána pro daňové účely s cenou, která vychází z určitého úředního vymezení, pro které se používá označení srovnávací daňová hodnota nebo zjištěná cena. Je-li srovnávací daňová hodnota vyšší než sjednaná cena, vychází se při výpočtu daně z nabývací hodnoty, kterou je srovnávací daňová hodnota. Stejná situace nastává v případě, kdy se vychází ze zjištěné ceny, která se stává nabývací hodnotou, není-li touto sjednaná cena nebo srovnávací daňová hodnota, nebo stanoví-li zákon, že nabývací hodnotou je výlučně zjištěná cena. Lze-li určit zvláštní cenu, je nabývací hodnotou výlučně tato cena.

Srovnávací daňová hodnota je vymezena jako částka odpovídající 75 % směrné hodnoty nebo zjištěné ceny, kdy poplatník si může zvolit, zda k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu nebo zjištěnou cenu. Opět je třeba vymezit obsah obou pojmů, které se v předchozí právní úpravě – v uvedené podobě – nepoužívaly. Definice pojmů je spojena s vymezením možností jejich použití (např. pro určení srovnávací daňové hodnoty se vždy použije zjištěná cena, neposkytne-li poplatník údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty nebo nelze-li určit směrnou hodnotu).

Směrná hodnota vychází z cen nemovitých věcí v místě, ve kterém se nachází nemovitá věc, ve srovnatelném časovém období s tím, že se zohledňuje druh, poloha, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry nemovité věci. Směrná hodnota u zemědělského pozemku vychází výlučně z ceny určené podle bonitovaných půdně ekologických jednotek, u lesního pozemku se vychází ze základní ceny určené podle souborů lesních typů, pokud tyto pozemky nejsou zastavěny, netvoří funkční celek se stavbou nebo jednotkou, nejsou územním plánem nebo regulačním plánem předpokládány k jinému využití a nejsou na základě vydaného rozhodnutí nebo souhlasu podle stavebního zákona určeny k zastavění. Směrná hodnota se určuje např. u pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, stavba pro rodinnou rekreaci nebo stavba garáže, a u pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek a v řadě dalších, v zákoně vymezených případech.

Naopak se směrná hodnota neurčuje u lesního pozemku s lesním porostem, u pozemku, který je vodní plochou, u stavby hromadné garáže a pozemku, jehož součástí je stavba hromadné garáže, u nedokončené stavby nebo jednotky a u pozemku, jehož součástí je nedokončená stavba. Při nesouladu mezi druhem pozemku uvedeným v katastru nemovitostí a skutečným stavem je rozhodující skutečný stav. Postup určení směrné hodnoty stanoví vyhláškou Ministerstvo financí.

Další z možných cen, které se používají při stanovení základu daně, je cena zjištěná. Jedná se o cenu stanovenou podle zákona upravujícího oceňování majetku.⁷ Kromě výše uvedených cen jsou v zákoně stanoveny zvláštní ceny – např. při vydražení a předražku, u obchodních korporací, v souvislosti s insolvenčí, s pozůstalostí a v dalších zvláštních případech.

Sazba daně z převodu nemovitostí byla stanovena jako sazba lineární a od roku 2013 byla stanovena ve výši 4 %, jednotně bez ohledu na výši základu daně. Výše sazby i využití lineárního typu sazby zůstává zachováno i u daně z nabytí nemovitých věcí. Také výnos této daně plyne do státního rozpočtu obdobně, jako tomu bylo u daně z převodu nemovitostí.

6. SPRÁVA DANĚ

V návaznosti na hmotněprávní úpravu, vymezující obsah daňové povinnosti, jsou v zákoně zařazena ustanovení týkající se správy daně. Jedná se na prvním místě o vymezení místní příslušnosti. Místně příslušným ke správě daně z nabytí nemovitých věcí je správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nachází nemovitá věc, u níž dochází k nabytí vlastnického práva, nebo pozemek zatížený právem stavby. Je-li předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která se nachází v územní působnosti více správců daně, je místně příslušným správcem daně místně příslušný správce daně z příjmu poplatníka.

Další otázkou správy daně je daňové přiznání. Daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí je poplatník povinen podat nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci, práva stavby nebo správy svěřenského fondu. Daňové přiznání k této dani je poplatník povinen podat také v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která není evidována v katastru nemovitostí.

Přílohou daňového přiznání je písemnost, na jejímž základě bylo zapsáno vlastnické právo, právo stavby nebo správa svěřenského fondu do katastru nemovitostí, s příloženým vyrozuměním katastrálního úřadu o provedeném vkladu do katastru nemovitostí, je-li nemovitá věc evidována v katastru nemovitostí, nebo písemnost, kterou se potvrzuje nebo osvědčuje nabytí vlastnického práva k nemovité věci, není-li nemovitá věc evidována v katastru nemovitostí. Přílohou daňového přiznání je také znalecký posudek o zjištěné ceně, je-li nabývací hodnotou zjištěná cena, sjednaná cena, je-li porovnávána pro účely určení nabývací hodnoty se srovnávací daňovou hodnotou, pro jejíž určení se použila zjištěná cena, nebo srovnávací daňová hodnota, pro jejíž určení se použila zjištěná cena. Znalecký posudek se nevyžaduje, jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci, které je osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí, nebo pozemku bez trvalého porostu, na němž není zřízena stavba a k němuž nebylo zřízeno právo stavby.

⁷ Zákon č.151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) ve znění pozdějších předpisů. K této právní úpravě se připojuje vyhláška k provedení zákona o oceňování majetku, která upravuje oceňování pozemků, staveb, trvalých porostů a majetkových práv a reaguje na změny spojené s NOZ (změny zákona o oceňování majetku byly provedeny zákonem č. 303/2013 Sb.).

U písemnosti, která je přílohou daňového přiznání, se nevyžaduje, pokud správce daně může takovou písemnost ověřit z informačních systémů veřejné správy, úřední ověření. Směr ke zjednodušení administrativy, která je spojena se správou daně, se tak projevuje v odstranění povinného ověřování listin (přílohy daňového přiznání jsou možné pouze ve formě prosté kopie). Omezuje se také rozsah písemností, jež musí poplatník přikládat k daňovému přiznání (pouze ty, které správce daně nemá možnost opatřit sám dálkovým přístupem z informačních systémů veřejné správy).

V případě nabytí nemovité věci do společného jmění manželů se zavádí solidární daňová povinnost poplatníků, což znamená, že v případě úplatného nabytí nemovité věci již nebudou podávat manželé dvě, ale jen jedno daňové přiznání. Daňové přiznání se nepodává, jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci členskými státy EU nebo jiným státem, pokud je nabytí vlastnického práva k nemovité věci osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí. Činí-li daň z nabytí nemovitých věcí méně než 200 Kč, daň se nestanoví ani neplatí.

7. ZÁNİK DAŇOVÉ POVINNOSTI

Skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, zakládá daňovou povinnost i v případě, že k ní došlo na základě právního jednání, od kterého bylo později odstoupeno, které se později ukázalo zdánlivým nebo neplatným, které bylo zrušeno splněním rozvazovací podmínky nebo které bylo zrušeno z důvodu neúměrného zkrácení.

Daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká v případě:

- a) odstoupení od smlouvy, na jejímž základě bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci,
- b) zdánlivosti nebo neplatnosti právního jednání, na základě kterého bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci,
- c) splnění rozvazovací podmínky,
- d) zrušení smlouvy v důsledku neúměrného zkrácení,
- e) zrušení vyvlastnění, nebo
- f) zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci s výjimkou případu, kdy se převod tohoto práva stane nepodmíněným.

V uvedených případech zaniká tato povinnost pouze tehdy, pokud vlastníkem nemovité věci je původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka, a skutečnost rozhodující pro zánik poplatník uplatní v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání.

Pro daňové povinnosti u daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé přede dnem nabytí účinnosti nového zákona, se použije zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu publikovaného ve Sbírce zákonů pod č. 340/2013 Sb.

8. ZÁVĚREM

Od nové právní úpravy se očekává zajištění vyšší efektivity výběru daně, snížení administrativní náročnosti správy daně (odstranění povinného ověřování listin, omezení rozsahu písemností, jež musí poplatník přikládat k daňovému přiznání apod). Jako další nový prvek v právní úpravě této daně se dá označit i možnost odečítat určité náklady spojené s výpočtem daně (náklady zaplacené znalci) jako uznatelné výdaje snižující základ daně. Přijetí nové právní úpravy znamená také možnost přenést – pokud se tak účastníci ve smlouvě dohodnou – platební povinnost z osoby prodávající na osobu kupující, což do konce roku 2013 nebylo možné. S ohledem na platné právo Evropské unie bylo také nutné omezit rozsah osvobození od daně, a to pouze na rozsah podpor slučitelných s vnitřním trhem.

Zhodnocení toho, zda a jak je plněno to, co se od právní úpravy v okamžiku jejího přijetí očekávalo, však bude možné až po uplynutí určité doby, po kterou bude nová právní úprava v praxi aplikována.

TAX ON ACQUISITION OF IMMOVABLE PROPERTY

Summary

The new legislation on the taxation of transfers of immovable property for consideration follows the legislation of the new Civil Code and compared to the existing Real Estate Transfer Tax legislation, number of changes occurs. Changes introduced by the new legislation relate both to the taxpayer and the method of calculating the tax base or filing of tax return. Emphasis is also placed on simplification of administrative related to tax administration.

Key words: tax on acquisition of immovable property, consideration, acquisition value, comparative tax value, tax return

Klíčová slova: daň z nabytí nemovitých věcí, úplata, nabývací hodnota, srovnávací daňová hodnota, daňové přiznání

ZÁKONNÉ OPATŘENÍ SENÁTU JAKO NÁSTROJ REALIZACE DAŇOVÝCH ZMĚN V OBLASTI NABYTÍ NEMOVITOSTÍ

VÍT KROPJOK

1. ÚVOD¹

Snad žádné jiné téma v posledních dnech a měsících nerezonuje tak silně jako rekodifikace soukromého práva. S blížícím se dnem nabytí účinnosti nového občanského zákoníku (dále jen „NOZ“), tedy 1. lednem 2014, se vedou bouřlivé diskuse o smyslu a prospěšnosti takto přelomové změny. Dá se říci, že jsou nejvíce slyšet kritici nové úpravy, a to z řad laické i odborné veřejnosti.² Přitom nejčastěji znějícím argumentem, a to převážně od odborníků, je nedostatek času na seznámení se s tak obšírnou úpravou. Je zarážející, že tento argument zaznívá dva měsíce před nabytím účinnosti. Jako by opravdu nikdo z těchto osob po celou legislativakanční lhůtu, která trvala téměř dva roky,³ nečekal, že nová úprava skutečně nabude účinnosti.

Jsme tak svědky názorových střetů dvou táborů, tedy těch, kdo se snaží účinnost odložit, a jejich obhájců, kteří se snaží na poslední chvíli prosadit doprovodnou legislativu tak, aby byla reflektována věcná a formální stránka nové úpravy.

Vzhledem k tomu, jak výrazné změny, a s tím i nutně spjatá nejistota, nás od 1. ledna čekají, lze jistě schvalovat důvody, proč se „narychlo“ dané legislativní návrhy přijímají. Samo o sobě lze očekávat dostatek problémů z důvodu ne vždy jasného textu nového kodexu a zcela chybějící rozhodovací praxe. Není jistě v zájmu nikoho tyto problémy prohlubovat v důsledku obsahové a terminologické neprovázanosti s ostatní navazující legislativou. Je tak zřejmé, že je legitimním cílem zákonodárců přizpůsobit legislativu takřka „revoluční“ rekodifikaci soukromého práva, ani tyto důvody však nemusí dostatečně ospravedlňovat postup, kterým se tak děje. V tomto ohledu je dle mého názoru vhodné krátce nastínit pozadí tohoto procesu.

¹ 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 Naposledy Česká advokátní komora, která svým většinovým usnesením z 11. října 2013 dokonce navrhla odložení účinnosti kodexu. Na druhou stranu je nutné zmínit, že hlasování se zúčastnilo asi dvě stě advokátů z celkem osmnácti set.

³ NOZ byl ve Sbírce zákonů publikován 22. března 2012.

2. POZADÍ PROCESU PŘIJÍMÁNÍ LEGISLATIVNÍHO TEXTU

Původní vládní návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí⁴ byl vládou předložen již 24. dubna 2013. Tento návrh zákona měl nahradit dosavadní zákon o tzv. trojdani, tj. o dani dědické, darovací a dani z převodů nemovitostí.⁵ Návrh zákona tehdy prošel legislativním procesem v Poslanecké sněmovně, ve třetím čtení byl schválen. Poté, co byl návrh 12. srpna 2013 postoupen Senátu, ovšem poslanci navrhli prezidentovi republiky svým usnesením rozpuštění dolní komory. Vzhledem k díkci zmíněného článku neměl prezident republiky možnost uvážení, tak jako je tomu v jiných případech,⁶ a návrhu vyhověl. Učinil tak již 28. srpna, čímž mandát poslanců zanikl.

Rozpuštění dolní komory by na pokračování legislativního procesu nemělo vliv, pokud by Senát návrh schválil a prezident ho podepsal. Senát ovšem návrh na své schůzi 12. září 2013 zamítl. Vedle této předlohy senátoři zamítli veškerou daňovou legislativu v souvislosti s přijetím NOZ. Dle předem deklarovaných stanovisek některých senátorů to ovšem nebylo úplným překvapením. Jako nejčastější důvod bylo uváděno, že součástí návrhu je také zrušení zdanění dividend a zvýhodnění investičních fondů. Někteří levicoví představitelé v této souvislosti dokonce hovořili o tunelu na daňové poplatníky a riziku pro veřejné rozpočty.⁷ Na základě toho, že 12. září 2013 již byla Poslanecká sněmovna rozpuštěna, nemohl být Senát přehlasován. Vzhledem k relativně silné kritice a dopadům, které by mohlo nepřijetí doprovodné legislativy způsobit, byl vymyšlen „náhradní plán“. Jeho účelem bylo přijmout danou legislativu, avšak bez nechtěných změn v oblasti dividend a investičních fondů. Návrhy zamítnuté Senátem tak ministerstvo financí předložilo vládě v pozměněné podobě, ta je schválila a postoupila zpět Senátu.

Dne 9. října 2013 bylo na senátní schůzi schváleno zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí,⁸ o den později zákonné opatření o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů,⁹ která, spolu s dalšími dvěma,¹⁰ prezident republiky 17. října podepsal.

Výše popsaným jednáním tak Senát poprvé v historii aplikačně naplnil článek 33 Ústavy České republiky. V tomto článku je stanoveno, že po dobu, kdy je Poslanecká sněmovna rozpuštěna, přísluší Senátu přijímat zákonná opatření ve věcech, které nenesou odkladu a vyžadovaly by jinak přijetí zákona.¹¹ Senát je však v mnoha ohledech omezen. Za prvé takové zákonné opatření musí navrhnout vláda.¹² Senát je omezen také

⁴ Sněmovní tisk 1003/0.

⁵ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

⁶ Srovnej čl. 35 odst. 1 Ústavy České republiky.

⁷ Senátoři zamítnou daňový balíček, prý jde o tunel pro rozpočty. *E15.cz* [online], 2013 [cit. 10. 11. 2013], dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/domaci/udalosti/senatori-zamitnou-danovy-balicek-pry-jde-o-tunel-pro-rozpocety-1015859>.

⁸ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁹ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

¹⁰ Zákonné opatření Senátu č. 342/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 592/1992 Sb., o pojištění na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a zákonné opatření Senátu č. 341/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 55/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Viz čl. 33 odst. 1, zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

¹² Viz čl. 33 odst. 3, zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

věcně, a to zákazem přijímat zákonná opatření ve věcech Ústavy, státního rozpočtu, státního závěrečného účtu, volebního zákona a mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy.¹³ Navíc musí být zákonné opatření Senátu schváleno na první schůzi Poslanecké sněmovny, jinak pozbývá platnosti.¹⁴ Tato ustanovení dle mého názoru byla, respektive budou naplněna. Jediná podmínka, jejíž splnění lze považovat za sporné, je obsažena v prvním odstavci zmíněného článku. Stanoví se tam, že zákonná opatření lze přijímat pouze ve věcech, které nesnesou odkladu. Vzhledem k výše uvedenému, lze jistě proces přijímání zákonných opatření považovat za významnou odchylku od běžného legislativního procesu. Lze vůbec pochybovat, zda je možno tento postup pod souloví legislativní proces subsumovat. Domnívám se, že v tomto ohledu je neodkladnost minimálně hodně diskutabilní, ačkoliv jsem si vědom možných následků nepřijetí nové úpravy.¹⁵ Tato opatření by neměla být využívána k plnění politických cílů, a tak bych se klonil spíše k restriktivnímu výkladu pojmu neodkladnost. Z výše uvedených důvodů bude jistě zajímavé sledovat, jestli někdo z oprávněných subjektů¹⁶ podá ústavní stížnost a jak případně o takové stížnosti Ústavní soud rozhodne.

3. OBSAH NAVRHOVANÉ ÚPRAVY A JEJÍ HLAVNÍ ZMĚNY

Důvod přijetí zcela nové doprovodné legislativy je zřejmý. NOZ od 1. ledna 2014, mění samotné pojetí nemovitostí. Když odhlédneme od terminologické změny, tedy že nemovitost je nově nemovitou věcí, je pro soukromé právo stěžejní, že dochází k návratu k superficiální zásadě.¹⁷ V důsledku toho stavba, až na výjimky, pozbývá charakter samostatné věci a stává se součástí pozemku. Na druhou stranu je pojem nemovitých věcí rozšířen i na věcná práva k nim. Kodex zavádí nové instituty jako je právo stavby či svěřenský fond. Nová úprava daně z nabytí nemovitých věcí na tyto změny koncepčně navazuje, a to se projevuje v konstrukčních prvcích daně.

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Nová úprava daně, zejména pokud jde o vymezení předmětu, na úpravu v NOZ navazuje. Vychází z nové koncepce nemovitých věcí, ačkoli nerozšiřuje předmět daně v odpovídajícím rozsahu. Na rozdíl od vymezení nemovitých věcí v NOZ¹⁸ je předmětem daně pouze nabytí vlastnického práva k hmotným nemovitým věcem a k právu stavby. Předmět daně je naopak rozšířen v souvislosti s novými instituty NOZ. Nově tak pod předmět spadá nabytí vlastnického práva k nemovité věci do nebo z podílového a svěřenského fondu.

¹³ Viz čl. 33 odst. 2, zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

¹⁴ Viz čl. 33 odst. 5, zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

¹⁵ Viz níže.

¹⁶ Srovnej § 27 odst. 1 zák. č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu.

¹⁷ Jedná se o latinskou zásadu superficies solo cedit („stavba ustupuje pozemku“). Jde o princip vycházející z římského práva platný v téměř v celé Evropě.

¹⁸ Nemovitou věcí jsou: a) pozemky a věcná práva k nim b) podzemní stavby se samostatným účelovým určením, c) práva, která za nemovité věci prohlásí zákon, d) věc, o které právní předpis stanoví, že není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez narušení její podstaty, e) jednotka, f) stavba spojená se zemí pevným základem, která není podle dosavadních právních předpisů součástí pozemku, na němž je zřízena, a je ke dni nabytí účinnosti NOZ ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku.

Nově přibýlo také negativní vymezení předmětu daně, a tak se zákon nevztahuje na nabytí vlastnického práva k nemovitosti prováděním pozemkových úprav, přeměnami obchodních korporací nebo pokud je vlastnické právo nabyto jako náhrada při vyvlastnění.

Dani z nabytí nemovitých věcí bude podléhat nadále i směna nemovitých věcí, ale na rozdíl od nynější právní úpravy, kdy se daň platila fakticky jen z jednoho nabytí, se daň bude platit z obou úplatných nabytí.

Dani z nabytí nemovitých věcí bude podléhat i případ, kdy bude ujednáno, že i dárce nemovité věci bude obdarován. Pokud bude dárce nemovité věci obdarován penězi, bude se jednat o koupi, a pokud jinou věcí, bude se jednat o směnu. Za darování se v tomto případě považuje pouze rozdíl v hodnotě vzájemných darů.

Asi největší diskuse v poslední době panovaly okolo povinného subjektu této daně, tj. poplatníka. Dle v současné době účinného zákona o tzv. trojdani¹⁹ je poplatník z daně určen v závislosti na tom, zda jde o převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitosti.

V případě přechodů vlastnického práva je poplatníkem nabyvatel, což je logické, jelikož by asi nebylo spravedlivé požadovat daň po někom, kdo zpravidla nemá zájem na přechodu, jelikož se tak děje bez jeho vůle. U smluvních převodů je naopak poplatníkem převodce, to bývá zdůvodňováno tím, že je solventní v důsledku peněžních prostředků, které obdržel z převodu. V těchto případech je nabyvatel nemovitosti zákonným ručitelem. Zvláštní režim se aplikuje, pokud jde o výměnu nemovitostí. V tomto případě jsou poplatníky převodce i nabyvatel a jsou povinni platit daň společně a nerozdílně.

V původním návrhu, předloženém ministerstvem financí,²⁰ který však byl zamítnut, byla navržena změna, jejíž podstatou bylo sjednocení režimu v osobě poplatníka, tím měl obecně být nabyvatel. Jako argumenty pro změnu úpravy, dle důvodové zprávy k návrhu, byly uváděny zejména nepřehlednost právní úpravy a nižší efektivita výběru. Nepřehlednost přitom může v důsledku znamenat vyšší náklady za placeného poradce. Základním argumentem však byla nižší efektivita výběru, kdy převodce nemusí mít motivaci k úhradě daně v situaci, kdy nemovitost nevlastní a nemusí se tak bát exekuce či soudního výkonu rozhodnutí.

Tyto navrhované změny však nebyly promítnuty do vládního návrhu zákonného opatření, a tak se v podstatě oproti dnes účinné úpravě nic nemění. Jedinou novinkou pro smluvní strany převodu tak je, že si mohou domluvit, aby poplatníkem byla osoba nabyvatele. Důvodová zpráva tento krok obhajuje jako variantu, které se poplatníci snáze přizpůsobí a zároveň podpoří právní jistotu. Vůči původnímu návrhu ministerstva financí se ostře ohradili také někteří senátoři, např. senátor Dienstbier, když uvedl: „Stát si vlastně tuto změnu prosazuje, protože je to pro něj jakoby pohodlnější. Vlastně chce mít lepší podmínky než soukromé osoby z hlediska vymahatelnosti svých pohledávek a neměl by být takto jednostranně upřednostňován.“²¹

¹⁹ Viz výše.

²⁰ Sněmovní tisk 1003/0.

²¹ Senát odmítl, aby daň z nemovitosti platil kupující místo prodejce. *Finance.cz* [online]. 2013 [cit. 11. 11. 2013], dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/398939-senat-odmitl-aby-dan-z-nemovitosti-platil-kupujici-misto-prodejce/>.

Domnívám se však, že se jedná o cestu špatným směrem. Plně se přikláním k argumentaci důvodové zprávy zamítnutého návrhu. Je otázkou, jak často bude v praxi využíván institut tzv. smluvní možnosti změny v osobě poplatníka. Obecně bych spíše viděl snahu kupujícího nemovitosti cenu tlačit dolů, než se smluvně zavázat k jejímu nepřímému navyšování skrze povinnost zaplatit daň. Nehledě na dodatečnou nutnost podávat daňové přiznání a s tím spojenou administrativu, respektive v některých případech i náklady na daňové poradenství. V případě bytů navíc negociační prostor snižuje dlouhodobý převis nabídky nad poptávkou na reálním trhu, v Praze dokonce dvojnásobně.²² Proto si myslím, že bude v zásadě převažovat současná praxe, tedy že poplatníkem je převodce a nabyvatel zákonným ručitelem. Jak jsem již uvedl výše a vzhledem k dnešní mobilitě kapitálu, může tato konstrukce snižovat efektivitu při výběru daní. Tato konstrukce není vhodná také z hlediska právní jistoty či rovnosti subjektů vztahu. Do právního vztahu to vnáší nejistotu v otázce ručitelství, tzn. zda povinnost vznikne, případně kdy. Nadto tuto skutečnost kupující nemůže nijak ovlivnit vzhledem k faktu, že se jedná o ručení zákonné, a proto jej nelze smluvně omezit ani vyloučit. Nelze souhlasit ani s argumentem senátora Dienstbiera. Dle průzkumů²³ je konstrukce zamítnuté úpravy naprosto převažující v celé evropské sedmadvacítce.²⁴ Nadto by se zejména on, jako představitel politické reprezentace, měl snažit zefektivnit v současné době tak velké mezery v systému výběru daní, kdy dle odhadů stát ročně přichází až o 30 mld. Kč.²⁵

U nových institutů, které jsou zmíněny v souvislosti s předmětem daně, tj. svěřenského a podílového fondu, jsou poplatníky tyto fondy. Avšak práva a povinnosti daňového subjektu bude vykonávat administrátor nebo penzijní společnost, jelikož tyto fondy nemají právní subjektivitu.

Ke zcela novému vymezení dospělo také vymezení daňového základu. Základem daně je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj. K určení nabývací hodnoty nemovitých věcí se nebude, jak je tomu dnes, sjednaná cena porovnávat se zjištěnou dle oceňovacích předpisů.

Zákon dává nově poplatníkovi možnost volby, zda pro nabývací hodnotu bude rozhodující částka určená správcem daně,²⁶ nebo cena jí sjednaná. Sjednaná cena bude pro daňový základ relevantní za předpokladu, že není nižší než tzv. srovnávací daňová hodnota.²⁷ Tento koncept představuje předstupeň k plánovanému oceňování nemovitých věcí pro daňové účely tzv. cenou obvyklou.²⁸

Ve specifických případech, kdy tak zákon výslovně stanoví, bude pro určení nabývací hodnoty rozhodující tzv. zvláštní cena. Jedná se například o nabytí nemovitosti při exekuci, insolvenční, veřejné dražbě nebo vkladem do obchodních korporací. Postup

²² Ze zprávy Asociace pro rozvoj trhu nemovitostí vyplývá, že v roce 2012 nabízeli prodejci 7098 volných bytů, přičemž už tehdy se odhadovalo, že prodej bude zhruba poloviční. Přitom developeri letos uvedli na trh další stovky bytů.

²³ International Bureau of Fiscal Documentation: Taxes in Europe Database.

²⁴ Pouze ve dvou zemích, a to v Polsku a Slovinsku, platí tuto daň převodce. Jelikož se Chorvatsko stalo členem Evropské unie 1. 7. 2013, není ve statistikách uváděno. Nicméně i zde platí daň nabyvatel nemovitosti.

²⁵ Odhady ředitele Generálního finančního ředitelství Jana Knížka za rok 2012.

²⁶ Tzv. směrná hodnota. Ta je odvozena z cen běžně převáděných nemovitých věcí v daném místě a čase. Zohledňuje se přitom druh, poloha, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry.

²⁷ Ta bude primárně vycházet ze směrné hodnoty.

²⁸ Její uplatnění je podmíněno naplněním registru nemovitých věcí dostatečným množstvím údajů.

jejího určení stanoví zákon. Největší výhodou tohoto konceptu je snížení nákladů pro poplatníka, protože pokud si nechá částku rozhodnou pro nabývací hodnotu určit správcem daně, odpadne povinnost pořídit znalecký posudek.²⁹ Pokud však přesto bude mít poplatník zájem určit cenu dle znaleckého posudku, může uplatnit odměnu a náklady uhrazené znalci za vyhotovení posudku jako daňový výdaj.

K aktualizacím dochází také v otázkách osvobození od daně. Účelem je vyjmout některá osvobození z dosavadně účinné úpravy, jelikož byla do zákona zakotvena v souvislosti s transformací a již neodpovídají specifickým ekonomickým a společenským okolnostem této doby. Mnohá ustanovení jsou již víceméně obsolentní.³⁰ Jiná, jako např. ta upravující osvobození vkladů do obchodních společností a družstev,³¹ jsou neopodstatněná.³²

Nutností reflektovat evropské právo došlo k redukci osvobození v případech nabytí nemovité věci z majetku státu, popř. územního samosprávného celku, právníkem osobou, jejímž je tento subjekt zřizovatelem nebo jediným členem.

Ač jsem uvedl, že cílem nové úpravy je převážně redukovat případy, kdy dochází k osvobození, dochází zde na druhou stranu i k dílčímu rozšíření. Je tomu tak v případě koupě nemovité věci, kterou měl subjekt v nájmu, tedy finančního leasingu.³³ To lze vnímat jako logické a pozitivní, jelikož stávající úprava činí neodůvodněné rozdíly ve srovnání s pořízením nemovité věci za hotové peníze či na úvěr. V nové úpravě tak již bude podléhat dani pouze jedno nabytí, a to nabytí nemovité věci poskytovatelem leasingu.

Novinkou v oblasti podávání daňového přiznání je, že při nabývání nemovitostí do společného jmění manželů se bude od 1. ledna 2014 podávat pouze jedno daňové přiznání a ne dvě, jako tomu je dle účinné úpravy. Tato koncepce vychází ze zavedení solidární daňové povinnosti manželů v této oblasti a lépe odpovídá pojetí a koncepci institutu společného jmění manželů.

Konečně lze očekávat i snížení administrativní zátěže, a to v důsledku toho, že dle zákona již správce daně nebude od poplatníků vyžadovat předkládání písemností, pokud si potřebné údaje bude možné ověřit bezplatně z informačních systémů veřejné správy. Dalším opatřením, které má snížit byrokracii je, že poplatník bude moci podávat zákonem vyžadované přílohy k daňovému přiznání pouze ve formě prosté kopie, a ne originálu, jako je tomu dnes.

²⁹ To platí při nabytí běžně převáděných nemovitých věcí, k nimž patří rodinné domy, stavby pro rodinnou rekreaci, garáže, pozemky tvořící s těmito stavbami funkční celek, pozemky, jejichž součástí jsou tyto stavby, a dále pozemky bez trvalého porostu, na nichž není zřízena stavba a k nimž nebylo zřízeno právo stavby, a bytové, garážové, sklepní a komorové jednotky. Dle důvodové zprávy k zákonu tyto převody tvoří téměř 80 %.

³⁰ Např. osvobození převodů a přechodů vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s privatizací státního majetku

³¹ Zde je převzata právní úprava obsažená již v zákoně č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, která nabude účinnosti 1. ledna 2015.

³² Tato ustanovení měla podpořit rozvoj podnikání v počáteční fázi tržního hospodářství.

³³ Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů ve znění účinném k 1. lednu 2014, se rozumí finančním leasingem „přenechání věci vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud je při vzniku smlouvy ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník užívané věci vlastnické právo k ní za kupní cenu nebo bezúplatně na tohoto uživatele věci, nebo právo uživatele na takový převod“. Toto vymezení je omezeno pouze na hmotné věci, a proto zákonné opatření v § 9 odst. 2 jeho předmět rozšiřuje i na právo stavby.

4. ZÁVĚR

Z hlediska postupu přijímaného zákonného opatření jsem již výše vyjádřil obavy z možného napadení u Ústavního soudu. Je sice pravda, že nepřijetí navrhované úpravy by způsobilo problémy a nejistotu vzhledem k nesouladu a neprovázanosti s rekodifikačními předpisy. Je také zřejmě pravdou, že by státu v důsledku nepřijetí zákonného opatření klesl výběr daní. To z důvodu nutnosti uplatňovat zásadu „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“. Nicméně ani toto dle mého názoru neospravedlňuje uvedený postup a nenaplnuje pojem neodkladnost. Domnívám se, že k vymezení pojmu neodkladnost je nutno uvažovat ve dvou rovinách. První tvoří škodlivý následek, který by včasným nepřijetím nastal, přitom diskuse může být vedena i o jeho intenzitě. Druhou rovinu však tvoří nemožnost zvolit jiný postup, tedy existenci objektivní skutečnosti, z důvodu které je vyloučeno přijmout zákon. Ta dle mého názoru naplněna není. Senát mohl postupovat jinak. Mohl zákony přijmout, a poté, až se ustaví nová Poslanecká sněmovna, uplatnit pozměňovací návrh v otázkách odlišného politického názoru. Byl by to alespoň důvod k rychlému jednání a ustavení Poslanecké sněmovny tak, aby se pozměňovací návrh stihl přijmout do konce roku. Nemuseli bychom tak být v konečném důsledku svědky petrifikace naší, ne příliš šťastné, parlamentní praxe, ve které vždy účel světlí prostředky.

Pokud bychom se zaměřili na obsahovou stránku textu, mimo terminologickou a koncepční návaznost na NOZ, hodnotím kladně zejména snahu odbourat administrativní zátěž. Také je pozitivní snaha vypořádat se s některými relikty stávajícího zákona, které v současnosti nemají opodstatnění. Pro poplatníky je jistě dobrou zprávou také snížení nákladnosti výše zmíněných převodů prostřednictvím výrazného omezení případů, ve kterých je nutno vypracovat znalecký posudek. Na druhou stranu, jako největší nedostatek navrhované úpravy vnímám to, že nedošlo ke změně v osobě poplatníka, a bude jím tak stále převodce. Obecný problém státní správy, tedy neefektivitu při výběru daní, tak návrh nereflektuje, přičemž argumenty pro setrvání na stávající úpravě nejsou racionální. Pokud bych měl hodnotit navrhovanou úpravu jako celek, je dle mého názoru krokem dopředu. Na druhou stranu nelze s hodnocením předbíhat a je potřeba vyčkat na aplikační praxi. Tu bude zajímavé sledovat zejména v souvislosti s realitou české státní správy, respektive úředních osob, pro které je tak příznačné pravidlo, že když dva dělají totéž, není to vždy totéž.

LEGAL MEASURE OF THE SENATE AS A TOOL FOR TAX CHANGES REALIZATION IN REALTY ACQUISITION

Summary

For the very first time of The Czech Constitution efficiency, there is a practical realization of its article, which content deals with the Legal measures of the Senate. The main reason of that is a political instability which led to dissolution of the Chamber of Deputies. The purpose of those legal measures is to adopt mainly tax legislation that would reflect the private law recodification. The aim of the article is

to briefly describe and assess the current, the proposed and the forthcoming legislation in a realty acquisition tax, including the process that preceded the new legislation.

Key words: legal measure of the Senate, real estate, tax change, new Civil Code

Klíčová slova: zákonné opatření Senátu, nemovitá věc, daňová změna, nový občanský zákoník

INTEGRACE DANĚ DĚDICKÉ A DANĚ DAROVACÍ DO DANÍ Z PŘÍJMŮ

ROMAN VYBÍRAL

1. ÚVOD¹

Po poměrně překotném vývoji na politické scéně a s ním souvisejícími problémy v oblasti schvalování legislativy nezbytné pro hladké fungování nové soukromoprávní úpravy, zejména v podobě zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“) a zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „zákon o obchodních korporacích“), v praxi od 1. ledna 2014, došlo na 14. schůzi Senátu, která započala dne 9. října 2013, mimo jiné ke schválení čtyřech zákonných opatření Senátu. Dvě z těchto zákonných opatření Senátu se přitom přímo váží k daňové problematice, konkrétně se jedná o zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí a zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. V později zmíněném zákonném opatření Senátu je mimo jiné zahrnuta úprava, která nově reguluje poměry v oblasti zdaňování darů a dědictví, a to dosti odlišně od současné právní úpravy, když tuto problematiku do budoucna podřazuje pod zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Nutno konstatovat, že zmíněná zákonná opatření Senátu vesměs vychází z již projednaných a řádně připomínkových vládních návrhů zákonů (se shodnými názvy, jako je tomu v případě zákonných opatření Senátu), u kterých bylo vzhledem k rozpuštění Poslanecké sněmovny znemožněno pokračování v běžném legislativním procesu na půdě obou komor Parlamentu České republiky. V případě obou zmiňovaných zákonných opatření Senátu přitom mezitím došlo k promítnutí některých idejí vzešlých z řad (nejen) senátorských lavic, které reflektují vedle určitých věcných změn například tu skutečnost, že určité změny obsažené v původních vládních návrzích zákonů by nově nenaplnily podmínky vyžadované pro to, aby vůbec mohly být v zákonném opatření Senátu ústavně konformním způsobem obsaženy.² V průběhu finalizace tohoto textu došlo

¹ 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.

² Zde byl např. namítán nesoulad některých změn s požadavky uvedenými v čl. 33 odst. 1 Ústavy České republiky, konkrétně se v určitých případech nemělo jednat o věci, které nesnesou odkladu a vyžadovaly by jinak přijetí zákona.

ke schválení všech předložených zákonných opatření novou Poslaneckou sněmovnou, což je obecnou podmínkou budoucí platnosti zákonných opatření Senátu.

2. HISTORIE DANĚ DĚDICKÉ A DANĚ DAROVACÍ NA ÚZEMÍ ČR

Pro úplnost na tomto místě alespoň stručně nastíním novodobou historii podrobování darování a dědění majetku různým typům povinných peněžitých plnění (ať už se historicky nazývaly daněmi, případně poplatky) na území dnešní České republiky. „*V roce 1759 byla patentem z 6. června v Rakousku zavedena daň dědická, darovací dávka a daňový ekvivalent, aby mohli Habsburkové uhradit náklady sedmileté války.*“³ Obdoba dnešní důvodové zprávy k zákonu č. 337/1921 Sb., o dani z obohacení a z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, k následujícímu vývoji uvádí, že „*nová úprava této daně provedena byla patentem z 15. října 1810 na základech celkem stejných, ač ozývaly se proti dani té četné protesty, stěžující si hlavně do přílišného zatížení a poukazující také k tomu, že vedle této daně byly placeny ještě jiné dávky (hlavně dávka posmrtná, mortuarium). Protesty ty neutuchly za nového patentu, a přivodily skutečné úplné zrušení celé daně dědické kolkovním a taxovním zákonem z 27. ledna 1840, který zavedl místo dědické daně pouze pevné taxy až do 20 zl.*“⁴ V období Rakouska-Uherska následně tyto otázky řešil císařský patent č. 50/1850 ř. z., který byl všeobecně nazýván „Poplatkovým zákonem“⁵ když po několikaletém mezidobí došlo k opětovnému zavedení tzv. obohacovacích poplatků, mezi které se řadil darovací poplatek, dědický poplatek a poplatkový ekvivalent.⁶ Následovalo císařské nařízení č. 278/1915 ř. z., o poplatcích z majetkových převodů. Pokud jde o období mezi lety 1918 a 1993, za zmínku nepochybně stojí zákon č. 337/1921 Sb., o dani z obohacení a z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon, na rozdíl od předchozích norem, již používá pojmu daň a nikoliv poplatek. Tento zákon zavedl dvě samostatné složky daně, a to daň darovací, které dle tehdejší terminologie podléhala bezúplatná nabytí majetku mezi živými, a daň dědickou, které podléhala nabytí majetku následkem úmrtí nebo pro případ smrti. K tomuto zákonu se vázalo prováděcí vládní nařízení č. 111/1922 Sb., v němž byl mimo jiné obsažen sazebník daně z obohacení, přičemž sazby daně byly tehdy, v závislosti na výši základu a na charakteru nabyvatelů, kteří byli rozčleněni do sedmi tříd, různě odstupňovány. Ke zrušení daně z obohacení, skládající se z daně dědické a daně darovací, na našem území dochází zákonem č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, který byl blíže proveden nařízením ministra financí č. 30/1957 Sb. Za zmínku zde přitom stojí opětovný návrat ke konceptu poplatku, přičemž si tento zákon kladl za cíl nově komplexně upravit, sjednotit a zjednodušit otázky zpoplatnění dědictví, darování

³ Viz ŠOUŠA, J. In STARÝ, M. – FALADA, D. – SKŘEJPEK, M. et al.: *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 110.

⁴ Viz Příloha C k osnově zákona o dani z obohacení a z převodu nemovitostí. *Psp.cz* [online], 2013 [cit. 25. 10. 2013], dostupné z: http://www.psp.cz/eknih/1920ns/ps/tisky/t1200_04.htm.

⁵ Viz KRÁLIK, J. In BALKO, L. – KRÁLIK, J.: *Finančné právo*. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2010, s. 422.

⁶ K tomu blíže viz ŠOUŠA, J. In STARÝ, M. – FALADA, D. – SKŘEJPEK, M. et al.: *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, str. 111.

a úplatných převodů nemovitostí. Nabyvatelé dědictví nebo daru byli rozčleněni do třech skupin a výše poplatku byla opět odstupňována podle základu poplatku a osoby nabyvatele majetku. Koncept notářských poplatků z dědictví a darování byl zachován i v následujících zákonech, konkrétně v zákoně č. 24/1964 Sb., o notářských poplatcích a v zákoně č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích, včetně prováděcích právních předpisů. Zvláštností posledně jmenovaného zákona bylo to, že zaváděl pro jednotlivé skupiny poplatníků (opět se přitom jednalo o tři skupiny) lineární sazby poplatků z dědictví a z darování. Nutno podotknout, že i přes explicitní označení povinných plateb vybíraných z titulu dědění nebo obdarování za poplatky se charakter těchto plateb spíše blížil peněžitém plněním daňového charakteru, čehož si všímají i další autoři, když např. uvádějí, že „i předchozí notářské poplatky z darování měly prakticky povahu jednorázové majetkové daně z transferu majetku, šlo o ‚poplatky‘ daňového charakteru“.⁷ Zatížení dědictví a darování povinnými peněžitými plněními na bázi notářských poplatků na našem území pozbylo platnosti k 1. lednu 1993, kdy nabývá účinnosti zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o převodních daních“), přičemž od data své účinnosti byl tento zákon do dnešního dne mnohokrát novelizován.

3. OBECNÉ SROVNÁNÍ OBOU ÚPRAV

Po celou dobu účinnosti zákona o převodních daních je vztah mezi zdaňováním darů a dědictví a zdaňováním příjmů explicitně řešen v relevantních ustanoveních obou dotčených zákonů, tedy v zákoně o převodních daních a v zákoně o daních z příjmů.⁸ Tento vztah je přitom postaven na principu nemožnosti dvojího zdanění téhož předmětu na jedné straně daní dědickou, resp. daní darovací a současně na druhé straně daní z příjmů fyzických nebo právnických osob. Na základě nově schválených zákonných opatření Senátu dochází k včlenění daně dědické a daně darovací do režimu zákona o daních z příjmů. Na tomto místě považují za vhodné nastínit současné postavení daně dědické a daně darovací v soustavě daní České republiky a zároveň uvést některé navazující konsekvence plynoucí z tohoto postavení. Finančněprávní teorie typicky rozlišuje daně na přímé a nepřímé. Přímé daně pak dále většinou člení na daně důchodového typu a daně majetkového typu. Jak daň dědická, tak daň darovací jsou podle ustálených názorů řazeny k přímým daním majetkového typu. Naopak, mezi typické daně důchodového typu řadí teorie daně z příjmů.⁹ Lze se však setkat i s názory, podle nichž existuje určitá podskupina majetkových daní (která se navíc podle těchto názorů postupně vyčleňuje do samostatné skupiny), kterou tito autoři označují jako

⁷ Viz PELC, V.: *Daň darovací: komentář*. Praha: C. H. Beck 2009, s. 19. Nebo NECKÁŘ, J. In JÁNOŠÍKOVÁ, – MRKÝVKA, P. – TOMAŽIČ, I. a kol.: *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 345.

⁸ Zejména ustanovení § 3 odst. 4 a § 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů, § 6 odst. 4 písm. c) zákona o převodních daních.

⁹ Viz KARFÍKOVÁ, M. In BAKEŠ, M. – KARFÍKOVÁ, M. – KOTÁB, P. – MARKOVÁ, H. a kol.: *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 165.

tzv. transferové daně.¹⁰ Jiní autoři transferové daně vnímají jako daně jsoucí na pomezí mezi daněmi majetkovými a daněmi důchodovými.¹¹

Skutečnost, že daň dědická a daň darovací svou transformací ve složky daní z příjmů pozbydou své budoucí svébytné existence tak bude mít určité dopady rovněž do oblasti finančněprávní teorie. S nadsázkou by se dalo konstatovat, že ze dne na den dojde u daně dědické a daně darovací ke změně jejich postavení v daňové soustavě nejen z praktického, ale také z teoretického hlediska. Samotná skutečnost, že se doposud na základě členění přímých daní podle svého předmětu zmíněné daně nacházely v určité části pomyslného daňového spektra, podle mého názoru nedokáže obhájit budoucí obdobné teoretické vnímání těchto daní. Hlavní důvod této skepse spočívá v tom, že daň dědická a daň darovací jako takové již nebudou samostatně existovat, a nelze očekávat, že by na základě jejich násilné extrakce z formátu daní z příjmů nadále existovala snaha o jejich budoucí samostatné zařazování do daňové soustavy z teoretického úhlu pohledu. Jednoduše řečeno lze očekávat, že daně z příjmů tyto dvě daně pohltní, a to jak z hlediska praktického, tak z hlediska finančněprávní teorie. Na druhou stranu je potřebné přiznat, že včlenění daně dědické a daně darovací mezi daně z příjmů není až natolik problematické. I podle účinné právní úpravy jsou totiž určité kategorie darů podřazeny pod režim zákona o daních z příjmů. Konkrétně se jedná o dary přijaté v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností, jak vyplývá z § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Pomineme-li tyto nejobecnější teoretické aspekty chystané změny, budou z inkorporace daně dědické a daně darovací do formátu daní z příjmů vyplývat rovněž další obecnější koncepční změny. Změna, která je ze strany poplatníků patrně nejsnáze identifikovatelná, spočívá v zásadní odlišnosti použité sazby daně. Zatímco podle zákona o převodních daních jsou dary a dědictví zdaňovány poměrnou, klouzavě progresivní sazbou daně, v případě jejich podřazení (v reálných důsledcích budeme uvažovat pouze o daní darovací, neboť nabytí majetku v souvislosti se smrtí fyzické osoby má být nově od daní z příjmů osvobozeno, a to na základě ustanovení § 4a a § 19a zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů) pod zákon o daních z příjmů se na tyto převody bude vztahovat obecná poměrná, lineární sazba daně, a to v závislosti na povaze subjektu. Další obecnou změnu lze spatřovat v otázce směřování výnosu daně dědické a daně darovací. V současné době směřuje celý výnos těchto daní čistě do státního rozpočtu, a to na základě ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů a na základě absence těchto daní ve výčtu tzv. sdílených daní v zákoně č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní (...), ve znění pozdějších předpisů. Naopak, daně z příjmů (resp. jejich majoritní část) jsou typickým příkladem daní sdílených, jejichž výnos plyne vedle státního rozpočtu rovněž do rozpočtů jednotlivých municipalit. Inkorporací daně dědické a daně darovací do daní z příjmů tedy (pochopitelně, za podmínky, že budeme

¹⁰ Viz RADVAN, M. a kol.: *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 38 an.

¹¹ Viz NECKAŘ, J. In JÁNOŠÍKOVÁ, P. – MRKÝVKA, P. – TOMAŽIČ, I. a kol.: *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 345 an.

brát v potaz neměnné inkaso těchto daní) by tak nově mohlo dojít rovněž k nepatrnému úbytku inkasa státního rozpočtu ve prospěch rozpočtů jednotlivých municipalit. Nebude se však jednat o částky, které by zásadně ovlivnily rozpočtové hospodaření jednotlivých entit. Výnos daně dědické a daně darovací se v roce 2012 pohyboval v celkovém součtu okolo 3,4 mld. Kč,¹² přičemž významnou část v tomto roce, stejně jako v roce 2011, tvořil výnos v podobě daně darovací z bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů, zatímco inkaso daně dědické se v posledních letech pohybovalo okolo 70 mil. Kč, což je poměrně zanedbatelná částka. Jak vyplývá z vládního návrhu Zprávy o plnění státního rozpočtu za první pololetí roku 2013, „*příjmy daně darovací byly pro rok 2013 rozpočtovány ve výši 300 mil. Kč, tj. o 4300 mil. Kč méně než rozpočet roku 2012. Tento pokles byl způsobem tím, že v roce 2013 se již neuplatňuje právní úprava zdanění bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů přidělených výrobcům elektřiny daní darovací. Skutečně dosažené inkaso dosáhlo pouze 47,0 mil. Kč, tj. plnění na 15,7 % rozpočtované částky. Vzhledem k rozsáhlým osvobozením v případě bezúplatného nabytí majetku mezi osobami zařazenými do I. a II. skupiny poplatníků a s ohledem na dosavadní vývoj tohoto daňového příjmu lze předpokládat, že nebude dosaženo úplného naplnění stanovené roční rozpočtované částky.*“¹³ Dopad inkorporace daně dědické a daně darovací do daní z příjmů bude mít tedy z hlediska rozpočtového určení jejich výnosu zanedbatelný efekt. „*V důsledku inkorporace daně dědické a darovací do zákona o daních z příjmů se s ohledem na současnou výši inkasa daně darovací očekává nárůst inkasa daně z příjmů na úrovni přibližně 0,1 mld. Kč (příjmy z nabytí dědictví a odkazu jsou od daně z příjmů osvobozeny).*“¹⁴

Další obecnější změny jsou patrné ve vztahu k prvku zdaňovacího období. Zatímco podle současného zákona o převodních daních je obecně nabyvatel daru nebo dědictví povinen podat daňové přiznání do 30 dnů od relevantního okamžiku a o typickém zdaňovacím období lze tedy hovořit stěží, začleněním do režimu daní z příjmů dojde k aplikaci příslušného zdaňovacího období také na příjmy tohoto druhu, což v konečném důsledku může mít za následek snížení administrativní zátěže jednotlivých poplatníků.

4. HLAVNÍ ZMĚNY VE SMYSLU ZÁKONNÝCH OPATŘENÍ SENÁTU

S názory na možnou budoucí inkorporaci daně dědické a daně darovací do rámce daní z příjmů jsme se mohli setkat již v minulosti. Inkaso těchto dvou daní se před rokem 2011, kdy na základě novely zákona o převodních daních č. 402/2010 Sb. došlo k výraznému navýšení inkasa daně darovací z důvodu zdanění bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů, jak již bylo uvedeno výše, pohybovalo

¹² Viz Návrh státního závěrečného účtu České republiky za rok 2012. *Psp.cz* [online]. 2013 [cit. 29. 10. 2013], dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=1010&CT1=0>.

¹³ Viz Zpráva o plnění státního rozpočtu za první pololetí roku 2013. *Mfcr.cz* [online]. 2013 [cit. 30. 10. 2013], dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2013/vlada-zprava-plneni-sr-1-pol2013-14574>.

¹⁴ Viz Důvodová zpráva k Vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, s. 244.

na nízké úrovni (v řádu desítek milionů Kč). Jak někteří autoři uváděli, „(...) nízký výnos vzhledem k nákladům na správu daní jsou velice častým argumentem pro volání po zrušení všech transferových daní, příp. alespoň daně dědické a daně darovací“.¹⁵ Ostatně inkorporaci daně dědické a daně darovací do daní z příjmů si výslovně kladla za cíl v roce 2010 nově sestavená vláda ve svém programovém prohlášení.¹⁶ Do platné legislativy byla tato myšlenka promítnuta, jak již bylo uvedeno výše, zákonným opatřením Senátu.

Obecné důvody vedoucí k předložení navržené úpravy, včetně nastínění základních principů nové úpravy jsou uvedeny zejména v obecné části důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu“), která vychází z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Vzhledem k podstatným terminologickým změnám obsaženým v novém občanském zákoníku dochází v případě transformace daně dědické a daně darovací do daní z příjmů ke dvěma typům změn. První oblast změn vyplývá čistě z nově zavedené terminologie nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích, která zákonitě musela být promítnuta do všech dotčených oblastí práva. Jak plyne z důvodové zprávy k zákonnému opatření Senátu, klade si navržená úprava „za cíl s účinností od 1. ledna 2014 přizpůsobit daňové zákony rekodifikaci soukromého práva a provést další potřebné změny, z nichž nejvýznamnější je realizace I. fáze jednoho inkasního místa; plně spuštění jednoho inkasního místa (II. fáze) se předpokládá s účinností od 1. ledna 2015“.¹⁷ Další oblast změn již nevychází čistě ze změn vyplývajících z přijetí nové soukromoprávní úpravy a jedná se spíše o otázky koncepčního charakteru.

Pokud jde o konkrétní stěžejní změny, na nichž spočívá navržená úprava, resp. o cíle, kterých má být dosaženo, důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu uvádí na prvním místě osvobození veškerých příjmů z nabytí dědictví nebo odkazu (k tomu v soukromoprávní rovině blíže viz ustanovení § 1475 an. nového občanského zákoníku) od daní z příjmů. Podle současné úpravy se obdobné osvobození vyskytuje v zákoně o převodních daních, avšak pouze ve vztahu k fyzickým osobám, které jsou vůči sobě v postavení odpovídající postavení uvedenému v tzv. I. a II. skupině. Tím, že se okruh osvobozených osob takto rozšíří, pozbyde nabývání majetku z dědictví nebo odkazu praktických (tj. zejména v podobě inkasa veřejných rozpočtů) daňověprávních aspektů, což však vzhledem k nízkým částkám z posledních let nelze považovat za zásadnější problém. Osobně vnímám zvolenou koncepci za krok správným směrem, neboť zdaňování majetku nabytého v souvislosti s úmrtím fyzické osoby je stále některými teoretiky (a to nejen právními) považováno za poněkud diskutabilní.

¹⁵ Viz NECKÁŘ, J. In JÁNOŠIKOVÁ, P. – MRKÝVKA, P. – TOMAŽIČ, I. a kol.: *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 346.

¹⁶ Viz Programové prohlášení vlády České republiky, 2010. *Vlada.cz* [online]. 2013 [cit. 30. 10. 2013], dostupné z: http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/Programove_prohlaseni_vlady.pdf.

¹⁷ Viz Důvodová zpráva k Vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, s. 250.

Za další dílčí cíl lze označit přesnější vymezení předmětu a základu daně, pokud jde o bezúplatné nabytí majetku. V této souvislosti se lze nově setkat s termíny jako „bezúplatný příjem“, „bezúplatné plnění“ či „bezúplatné nabytí...“. „V důsledku inkorporace daně dědické a darovací do zákona o daních z příjmů je v celém zákoně zaveden pojem „bezúplatný příjem“, který zahrnuje jak příjmy nabyté z titulu dědění, odkazu, darování, tak jiné příjmy nabyté bez poskytnutí protiplnění.“¹⁸ Současný zákon o převodních daních používá pro vymezení předmětu daně darovací ve svém § 6 pojmu „bezúplatné nabytí majetku“, přičemž pojem „majetek“ dále specifikuje jako nemovitosti a movitý majetek a jiný majetkový prospěch. Uvedený výčet je přitom vnímán poměrně extenzivně, přičemž neexistence definice jiného majetkového prospěchu s sebou v praxi přinášela a přináší určité problémy. Např. otázka, zda je možné za jiný majetkový prospěch považovat prominutí dluhu či typicky poskytnutí bezúročné půjčky (nově zápůjčky). Na tuto problematiku výslovně dopadá navržené znění § 3 odst. 4, nového písm. j) zákona o daních z příjmů, které z předmětu daně z příjmů fyzických osob explicitně vylučuje majetkový prospěch vydlužitele při bezúročné zápůjčce, vypůjčitele při výpůjčce a výprosníka při výprose. Otázkou však nadále zůstává, jak přistupovat k dalším případným obdobným typům obohacení zde nevyjmenovaným. Přikláním se k variantě, že ostatní typy majetkových prospěchů předmětem daně z příjmů fyzických osob budou. Obdobná úprava přitom byla zvolena pro účely daně z příjmů právnických osob, a to konkrétně v ustanovení § 18 odst. 2 nového písm. f) zákona o daních z příjmů.

Jako další podstatný dílčí cíl lze vnímat sjednocení režimů ve vztahu k fyzickým a právnickým osobám, pokud jde o zdaňování darů přijatých v souvislosti s výkonem závislé činnosti a s podnikáním, anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností. V současné době je totiž režim těchto darů odlišný. Zatímco fyzické osoby takto přijaté dary zařazovaly a zařazují pod předmět daně z příjmů fyzických osob a ne pod předmět daně darovací, jak plyne z účinného znění § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů v kombinaci s ustanovením § 6 odst. 4 písm. c) zákona o převodních daních, pro právnické osoby platí podle účinné úpravy režim úplného vynětí darovaného majetku z předmětu daně z příjmů právnických osob. Vzhledem k transformaci daně dědické a daně darovací pod daně z příjmů pozbývá tento vztah relevance. Jak vyplývá (především ve vztahu k dani z příjmů právnických osob) ze zvláštní části důvodové zprávy k zákonnému opatření Senátu, „přijatý dar, včetně peněžního, je nově předmětem daně z příjmů. Přijatý dar ovlivní výsledek hospodaření podle způsobu jeho zaúčtování, buď prostřednictvím výnosů, nebo v případě rozvahového účtování darů bude o částku daru výsledek hospodaření zvýšen podle úpravy navržené v ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 s výjimkou darů, které jsou osvobozeny od daně a s výjimkou účelově poskytnutých darů na pořízení hmotného majetku. Rozsah osvobození je nově upraven v ustanovení § 19a zákona.“¹⁹

Vzhledem k podřazení bezúplatných příjmů pod režim zákona o daních z příjmů vznikla potřeba zvláštní úpravy těchto příjmů ve vztahu k poplatníkům daně

¹⁸ Viz Důvodová zpráva k Vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, s. 261.

¹⁹ Viz Důvodová zpráva k Vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, s. 292.

z příjmů právnických osob, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání (podle účinného znění), nově ve vztahu k tzv. veřejně prospěšným poplatníkům.²⁰ Nové ustanovení § 19a odst. 2 písm. b) řeší tuto otázku prostřednictvím osvobození takto nabytých bezúplatných příjmů za podmínky, že budou využity pro účely vymezené v novém znění § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo pro jeho kapitálové dovybavení.

Pokud jde o zařazení bezúplatně nabytého příjmu do jednoho z dílčích základů daně z příjmů fyzických osob, uvádí důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu, že se z osvobození „jako doposud vylučují dary přijaté v souvislosti s výkonem závislé činnosti (§ 6 zákona) nebo s podnikáním a jinou samostatnou výdělečnou činností (§ 7 zákona)“.²¹ Ostatně pro účely příjmů ze závislé činnosti zůstává v platnosti (po určitých modifikacích) ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, kam jsou právě takto nabyté příjmy podřazovány. Ostatní takto nabyté příjmy jsou řazeny pod § 10 zákona o daních z příjmů, tedy pod tzv. ostatní příjmy. Dochází rovněž k novelizaci ustanovení týkajícího se osvobození takto nabytých příjmů, a to při zachování současných principů obsažených v zákoně o převodních daních. Ustanovení § 10 odst. 3 nového písm. d) obsahuje osvobození bezúplatných příjmů mezi osobami v rámci současné I. a II. skupiny ve smyslu zákona o převodních daních. Mezi ostatními osobami jsou nově osvobozeny bezúplatné příjmy nabyté příležitostně, pokud jejich hodnota nedosahuje 15 000 Kč. Není přitom zcela jasné, zda se jedná o osvobození ve vztahu mezi jedním příjemcem a jedním dárcem (a to ve vztahu k jednomu daru, příp. ke všem darům), nebo mezi jedním příjemcem a všemi dárci (a to ve vztahu k jednomu daru, příp. ke všem darům) v rámci zdaňovacího období. Podobné nejasnosti na druhou stranu vyplývají i ze znění současného ustanovení § 19 odst. 4 písm. a) zákona o převodních daních. Pokud jde o částku ke zdanění při překročení hranice 15 000 Kč, měla by podle mého názoru být zdaněna celá částka, v opačném případě by patrně bylo využito ustanovení obdobné tomu, které se nachází v ustanovení současného § 19 odst. 4 písm. a) zákona o převodních daních.

5. ZÁVĚR

Transformace daně dědické a daně darovací do režimu daní z příjmů proběhla v rámci rekodifikace soukromého práva, a to jako součást doprovodného zákonného opatření Senátu upravujícího změny v daňové oblasti. Rozhodně se nelze domnívat, že veškeré změny upravené v předmětném zákonném opatření jsou skutečně nezbytné a vycházejí právě z rekodifikace soukromého práva. Otázku, zda právě začlenění dvou současných samostatných daní do rámce daní z příjmů je možno považovat za takto nezbytné, či ne, nechávám záměrně nezodpovězeno. Odpověď na tuto otázku v konečném důsledku není až tak podstatná, neboť ani negativní odpověď by nic na současné situaci nezměnila. Naopak je vhodné zamyslet se s určitým nadhledem nad hlavními

²⁰ Status veřejně prospěšnosti je upraven v § 146 an. nového občanského zákoníku. Podrobnějšími otázkami se měl od 1. ledna 2014 zabývat zákon o statusu veřejně prospěšnosti, jehož vládní návrh byl však dne 12. září 2013 v průběhu legislativního procesu zamítnut Senátem.

²¹ Viz Důvodová zpráva k Vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, s. 264.

aspekty, na nichž uvedená změna spočívá. Změna, kterou patrně současní poplatníci daně darovací pocítí nejvíce, spočívá ve změně charakteru sazby daně. Klouzávě progresivní sazbu daně nahradí sazba lineární, což v konečném důsledku určité poplatníky zvýhodní a jiné znevýhodní; zde tedy paušalizovat není možné. V případě daně dědické dojde k osvobození veškerých takto nabytých příjmů od daní z příjmů, což bude těmi poplatníky, na které v současné době reálně daň darovací dopadá, vnímáno pozitivně. Jako další pozitivní aspekt této změny můžeme hodnotit očekávané úspory nákladů na straně správců daně, které jsou v současné době spojeny se správou daně dědické a daně darovací. Určité dopady má tato změna rovněž v oblasti finančněprávní teorie, a to z toho důvodu, že jsou v současné době mnohými teoretiky daň dědická a daň darovací řazeny k přímým daním majetkového typu, zatímco daň z příjmů k přímým daním důchodového typu. Domnívám se, že veškeré změny, které s sebou začlenění daně dědické a daně darovací do rámce daní z příjmů přinášejí, nebudou daňovými subjekty vnímány zásadně negativně a že se z jejich strany dočkají hladkého průběhu, pokud jde o jejich budoucí praktickou aplikaci.

INTEGRATION OF INHERITANCE TAX AND GIFT TAX INTO INCOME TAXES

Summary

The main objective of the article is to analyze the new system of taxing of income in the form of gifts and inheritance which takes effect from 1 January 2014. The inheritance tax and the gift tax (which are currently separate taxes) are going to be subordinated to the Income Taxes Act. After a brief description of the history of gift and inheritance taxation in the Czech Republic (incl. predecessors), the article describes the main causes of such approach and what will be general effects of this change; the other important part is devoted to the main principles on which the new system is built.

Key words: income taxes, inheritance tax, gift tax, recodification

Klíčová slova: daně z příjmů, daň dědická, daň darovací, rekodifikace

NOVELA DANĚ Z NEMOVITOSTÍ V SOUVISLOSTI S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

PETR NOVOTNÝ, PAVLÍNA VONDRÁČKOVÁ

1. ÚVOD¹

Zákon o dani z nemovitostí č. 338/1992 Sb. se nevyhnul novelizaci ani pro rok 2014. Zákon o dani z nemovitostí byl s účinností k 1. lednu 2014 poměrně nestandardně novelizován zákonným opatřením Senátu (senátní tisk 184), které bylo schváleno Poslaneckou sněmovnou České republiky dne 27. 11. 2013 a vyhlášeno ve Sbírce zákonů pod číslem 344/2013 Sb. Jedná se o zákonné opatření o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Tímto zákonným opatřením tak nedošlo jen k novelizaci zákona o dani z nemovitostí, ale též dalších daňových zákonů a ke zrušení zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí (ten byl nahrazen novým zákonem o dani z nabytí nemovitých věcí). Zákonné opatření v oblasti daně z nemovitostí v první řadě reaguje na rekodifikaci soukromého práva a nabytí účinnosti nového občanského zákoníku č. 89/2012 Sb., a to především pokud jde o zcela novou terminologii nového občanského kodexu.

To se projevuje již ve změně označení zákona o dani z nemovitostí, který je nově nazván zákon o dani z nemovitých věcí. Důvodem je skutečnost, že nový občanský zákoník již nepracuje s pojmem „nemovitost“ ale definuje pojem nemovitá věc (srov. § 498 občanského zákoníku). Nemovitou věc nový občanský zákoník definuje jako „pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon“. Za nemovitou věc je rovněž považována věc, jež sice není součástí pozemku, a zároveň ji nelze přemístit bez porušení její podstaty. Vyjádřením zásady superficies solo cedit je vymezení součástí pozemku. Součástí pozemku totiž je nově i „prostor nad povrchem pozemku i pod ním, stavby zřízené na pozemku a jiná zřízení s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech“. Pokud by bylo stricto sensu dodrženo soukromoprávní pojetí nemovité věci tak, jak jej vymezují příslušná ustanovení nového občanského zákoníku, muselo by dojít k zúžení předmětu daně na pouhé pozemky a pří-

¹ Tento text byl zpracován spoluautorem Petrem Novotným v rámci programu „PRVOUK – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“, realizovaného v roce 2013 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze. Tento text byl zpracován spoluautorkou Pavlínou Vondráčkovou v rámci programu „PRVOUK – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“, realizovaného v roce 2013 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

padně právo stavby na cizím pozemku, které je občanským zákoníkem chápáno rovněž jako věc nemovitá. To by s sebou zcela zjevně neslo nutnost zcela nové úpravy daně z nemovitých věcí, což by patrně nebylo praktické (v úvahu to přichází de lege ferenda event. pro případ, že by se základ daně z nemovitých věcí určoval shodně jako jejich hodnota). Prozatím se zákon o dani z nemovitých věcí spokojil se zavedením fikce pro účely daňové. Tato fikce spočívá ve fiktivním rozdělení jedné nemovité věci na pozemek a stavbu. S pomocí této fikce proto v úpravě daně z nemovitých věcí k tak zásadní změně, pokud jde o předmět daně, nedochází. Pro úplnost uvádíme, že z důvodu právní jistoty dojde i k změně v názvu jednotlivých daní na daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek, čímž dochází k zdůraznění odlišné podstaty jednotek (dříve bytových nebo nebytových jednotek) od běžných staveb.

2. DAŇ Z POZEMKŮ

Předmětem daně z pozemků jsou i nadále veškeré pozemky nacházející se na území České republiky evidované v katastru nemovitostí s výjimkou pozemků výslovně uvedených v zákoně o dani z nemovitých věcí (§ 2), tedy pozemků:

- jež jsou zastavěny zdanitelnými stavbami v rozsahu zastavěné plochy,
- lesních pozemků, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení,
- pozemků určených pro obranu České republiky,
- pozemků, které jsou součástí jednotky, a pozemků ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě užívaných společně s těmito jednotkami.

Nově tedy budou ze zdanění vyňaty pozemky či části pozemků náležející k bytové jednotce, k nimž se dle nového občanského zákoníku vztahuje separátní vlastnické právo. Nový občanský zákoník totiž upravuje jednotku jako byt (event. nebytový prostor) včetně společných částí na nemovité věci, v níž se jednotka nachází. Tento princip bude aplikován i na případy, kdy je pozemek ve spoluvlastnictví všech vlastníků bytových jednotek. K tomu mohlo dojít např. tím, že teprve po privatizaci bytového domu, kdy již jednotliví vlastníci nabyli své byty jako jednotky do svého vlastnictví, jim obec prodala pozemek, na kterém byl bytový dům postaven. Došlo tedy k tomu, že se vlastníci bytů stali spoluvlastníky zastavěného pozemku. Vynětí uvedených pozemků ze zdanění s sebou však přináší navýšení daně u těchto jednotek (viz část Daň ze staveb a jednotek). Bude-li se jednat o pozemek, který nebude ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek, ale např. jen některých z nich, bude pozemek zdaňován běžným způsobem.

Poplatníkem daně z pozemků bude i nadále zásadně vlastník. V případě, že jde o pozemek evidovaný v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, převedený na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí či pozemek, s nímž je příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv, je poplatníkem nájemce či pachtýř. Nově jsou dále jako poplatníci daně z pozemků určeni (§ 3):

- svěřenský fond, u pozemků náležejících do tohoto fondu,
- podílový fond, u pozemků náležejících do tohoto fondu,
- fond obhospodařovaný penzijní společností, u pozemků náležejících do tohoto fondu,
- stavebník, jde-li o pozemek zatížený právem stavby.

U každé z uvedených skupin (vyjma stavebníka) je poplatnictví dáno právním postavením dotčeného fondu. Tyto výše uvedené fondy sice vlastnické právo k nemovitému či jinému majetku nenabývají, mají pouze právo hospodařit s daným majetkem, ale jsou zákonem povoláni jako poplatníci. Pokud by totiž zůstal v uvedených případech poplatníkem daně z pozemku vlastník, byl by výběr daně v podstatě nemožný či v rozporu se základními principy hospodaření daných fondů. Problematické se jeví určení stavebníka jako osoby povinné a odpovědné za podání příznání a odvedení daně. Tam, kde stavba je již postavena, je jasné, na jaký pozemek (zastavěnou plochu) se právo stavby váže. Nemůžeme však vyloučit situaci, kdy bude právo stavby zřízeno k celému většímu pozemku a do doby kolaudace a vyčlenění zastavěné části jako samostatného pozemku bude zatěžovat větší plochu, než bude činit skutečně realizovaná stavba. Ze znění zákona totiž není zcela zřejmé, zda příslušný stavebník bude poplatníkem pouze u té části pozemků, ke které je zřízeno právo stavby (zejména tam, bude právo stavby vymezeno pro konkrétní část pozemku dle geometrického plánu) či k pozemku jako celku. V praxi by tak mohly nastat situace, kdy příslušný poplatník bude povinen odvést daň z celého pozemku, přestože právo stavby bude mít pouze k jeho zanedbatelné části. Jakým způsobem bude k této situaci přistupováno, pravděpodobně ukáže až následující praxe správce daně a event. následně správních soudů.

V úpravě osvobození daně z pozemků nedošlo k věcným změnám; pouze některé položky, jež nebyly dosud považovány za předmět daně, byly přesunuty do osvobození daně z pozemků. V souvislosti s tím pak došlo k rozšíření případů osvobození od daně z pozemků, které nezakládají povinnost podat daňové příznání (§ 4 odst. 4). Důvodem je snaha neohrozit právní jistotu poplatníků, kterým by jinak nově vznikla povinnost uplatnit tato osvobození v příznání k dani z nemovitostí, tzn. tyto poplatníci by museli podat příznání, aniž by na jejich straně došlo k jakékoli faktické či právní změně. Bude-li tedy poplatník vlastnit pozemek, na němž se nachází například stavba užívaná pro veřejnou dopravu, úpravu vody aj., nebude povinen podat příznání k dani z nemovitostí.

Dle informací zveřejněných na stránkách Generálního finančního ředitelství by měly být pozemky zastavěné „vybranými stavbami (vodárny, kanalizační zařízení, stavby rozvodných zařízení a stavby pro veřejnou dopravu) nově zdaňovány jako pozemky stavební“. Dle našeho názoru však nelze tento názor v rozsahu staveb pro veřejnou silniční dopravu zcela považovat za souladný se zákonem, neboť stavby silnic, dálnic, místních komunikací atd., i nadále nebudou považovány za zdanitelné stavby (viz Daň ze staveb a jednotek) tj. podle našeho názoru nebude možné ani pozemek, na němž by měla být takováto stavba postavena, považovat za stavební. Nemůžeme však vyloučit, že budoucí výkladová praxe dá Generálnímu finančnímu ředitelství za pravdu.

V samotném základu a sazbě daně z pozemků dochází pouze k jediné změně. Jedná se konkrétně o způsob zdaňování vleček. Tato zařízení jsou nově vymezeny jako zpevněná plocha a nebudou již zdaňovány daní ze staveb jako doposud (§ 6 odst. 5).

3. DAŇ ZE STAVEB A JEDNOTEK

Ve vymezení předmětu daně ze staveb a jednotek dochází k nové koncepci, která je výrazně odlišná od úpravy stávající. Dochází k rozdělení na dvě skupiny (§ 7 odst. 1):

- zdanitelné stavby,
- jednotky.

Zdanitelné stavby jsou zákonem o dani z nemovitých věcí chápány jako budovy vymezené katastrálním zákonem. Jedná se tedy o nadzemní stavby spojené se zemí pevným základem, které jsou prostorově soustředěny a navenek převážně uzavřeny obvodovými stěnami a střešní konstrukcí (srov. § 2 písm. l) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí), a inženýrské stavby dle přílohy č. 1 zákona o dani z nemovitých věcí. Zcela tedy odpadnou dosavadní diskuse ohledně nutnosti zdanění staveb bez svíslé nosné konstrukce.

Druhou skupinu zdanitelných nemovitých věcí budou tvořit bytové jednotky. Jednotka nově zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu včetně podílu na společných částech bytového domu (§ 1159 občanského zákoníku). Bytový dům jako celek tedy nově nebude podléhat dani ze staveb a jednotek, neboť by tím docházelo k duplicitnímu zdanění téhož nemovitého majetku (§ 7 odst. 2). Oproti dosavadní úpravě se však nejedná o změnu. Jde jen o další právní fikci, která stírá právní zásadu superficies solo cedit a plně ponechává stavbu jako samostatně zdanitelný majetek. Inženýrské stavby jsou v příloze k zákonu o dani z nemovitých věcí vymezeny následujícím výčtem:

Kód CZ-CC	Text CZ-CC
ex221341	Věže pro vysílání, retranslační věže a telekomunikační stožáry
ex230141	Věže, stožáry, věžové zásobníky pro hornictví a těžbu surovin
230241	Věže chladičí pro energetiku
ex230251	Komíny a kouřové kanály pro energetiku komíny pro energetiku
ex230341	Věže, stožáry, věžové zásobníky chemických podniků
230351	Průmyslové komíny chemických podniků – 117
ex230411	Stavby hutního a těžkého průmyslu (kromě budov)
ex230441	Věže, stožáry, věžové zásobníky – pro ostatní průmysl
230451	Průmyslové komíny pro ostatní průmysl

Je-li před kódem CZ-CC uvedeno „ex“, bude předmětem daně pouze položka specifikovaná slovním popisem. Z důvodů shodnosti těchto popisů se základními názvy kódů nepovažujeme za nutné tyto popisy podrobněji uvádět.

Osoba poplatníka daně ze staveb a jednotek je vymezena obdobně jako u daně z pozemků. Tzn. že tímto poplatníkem je ve většině případů vlastník. Jedná-li se o zdanitelnou stavbu či jednotku, s nimiž je příslušný hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv či jednotky převedené na základě rozhodnutí o pri-

vatizaci na Ministerstvo financí, je poplatníkem u staveb s výjimkou obytného domu a jednotek používaných k podnikání pachtýř nebo nájemce (§ 8 odst. 3). Zákodárce v tomto ustanovení stále používá pojem nebytový prostor, který však jinde nedefinuje. Jedná se nepochybně o „prostor sloužící k podnikání“, tak, jak jej definuje nový občanský zákoník (§ 2302 občanského zákoníku). Jediné ustanovení, kde je použito staré označení těchto prostorů, je při uvedení, že vše co je obsaženo v oddílu 5 občanského zákoníku (Bytové spoluvlastnictví) se vztahuje rovněž na soubory bytů a nebytové prostory (§ 1158 odst. 2 občanského zákoníku). Lze se tedy domnívat, že v prohlášení vlastníka bude stále možné vymezit některou z jednotek jako nebytovou (§ 1166 občanského zákoníku). Obdobně jako u daně z pozemků jsou dále poplatníky:

- svěřenský fond, u zdanitelných staveb či jednotek náležejících do tohoto fondu,
- podílový fond, u zdanitelných staveb či jednotek náležejících do tohoto fondu,
- fond obhospodařovaný penzijní společností, u zdanitelných staveb či jednotek náležejících do tohoto fondu.

Osvobození u daně ze staveb a jednotek je obdobně jako u daně z pozemků de facto zachováno ve stávajícím rozsahu. Některé případy osvobození od daně, které dosud definovala prováděcí vyhláška č. 12/1993 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o dani z nemovitostí, byly přesunuty přímo do samotného zákona o dani z nemovitých věcí. Z důvodů právní jistoty poplatníků byly mezi položky osvobozené od daně ze staveb a jednotek rovněž včleněny zdanitelné stavby vodárenských objektů, kanalizací, staveb na dráze, letecké či vodní cestě atd. (9 odst. 1 písmeno i) a j)). Ani tato osvobození nebude nutné uplatňovat v přiznání k dani z nemovitostí, ale bude postupováno jako doposud, kdy tyto položky nebyly předmětem daně ze staveb. Bude-li podléhat osvobození pouze část zdanitelné stavby, bude osvobození vztáhnuto na stavbu jako celek.

Základem daně ze staveb a jednotek u zdanitelné stavby je i nadále výměra zastavěné plochy v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období (§ 10 odst. 1). Nově však tato výměra nebude vycházet z půdorysu zdanitelné stavby, ale z její nadzemní části. Odlišně však bude přístupováno ke zdaňování jednotek, jež nově, jak již bylo zmíněno, obsahují podíl na společných částech bytového domu (srov. § 1160 odst. 1 a 2 občanského zákoníku). Z těchto důvodů zákodárce do zákona včlenil dva druhy koeficientů, kterými bude výměra jednotky násobena. Bude-li součástí jednotky pozemek přesahující zastavěnou plochu nebo bude-li s jednotkou užíván pozemek, který je ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek, je koeficient stanoven na 1,22. V ostatních případech, tj. je-li výměra pozemku ve vlastnictví všech spoluvlastníků totožná se zastavěnou plochou, je koeficient ve výši 1,20. Stricto sensu do kategorie s koeficientem 1,22 budou spadat rovněž byty s tzv. předzahrádkou. Samotná podlahová plocha jednotky je (výhradně pro účely daně z nemovitých věcí) vymezena jako podlahová výměra bez započtení výměry společných částí bytového domu, které k jednotce z pohledu civilního práva náleží (§ 10 odst. 4).

Sazby daně ze staveb a jednotek nedoznají žádných změn, upraveny však budou nově situace, kdy zdanitelná stavba obsahuje více nadzemních podlaží. Původní úprava stanovovala povinnost zvýšit sazbu daně o 0,75 Kč za každé nadzemní podlaží. Nově bude sazba daně zvyšována výhradně v případech, kdy nadzemní podlaží přesahuje alespoň jednu třetinu zastavěné plochy (§ 11 odst. 2).

Zákon dále nově vyčleňuje zvýšení daně do samostatné části zákona. Přejato z původní úpravy je navýšení daně u obytných domů, jejichž součástí je nebytový prostor. Vzhledem k tomu, že jednotka bude zahrnovat rovněž nebytové prostory, došlo by při použití současného znění ZDN ke zvýhodnění subjektů, kteří používají část jednotky k podnikání. Z tohoto důvodu bude nutné daň upravit, respektive zvýšit, o součin podlahové plochy dotčeného nebytového prostoru a kladného rozdílu mezi sazbou daně pro jednotku používanou pro bydlení a jednotku užívanou pro podnikání.

Z důvodu částečné dichotomie právní úpravy, vyplývající ze skutečnosti, že právní režim jedné skupiny jednotek se bude řídit zákonem č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů a nebytových prostor a právní režim druhé skupiny se bude řídit novým občanským zákoníkem, bylo zákonem o dani z nemovitých věcí explicitně deklarováno, že nové znění zákona se bude vztahovat na oba „druhy“ jednotek (§ 12b).

Poslední netechnickou změnou je speciální stanovení lhůty splatnosti daně, jež bude v případě podání dodatečného přiznání k dani z nemovitých věcí na daň převyšující částku 5000 Kč, stanovena na 30. listopadu běžného zdaňovacího období (§ 16). Uvedené ustanovení bude však použitelné pouze za předpokladu, že původní výše daně deklarovaná v řádném přiznání k dani z nemovitých věcí nepřekročí částku 5000 Kč, a její úhrada by tedy měla být provedena v jedné částce do 31. května běžného zdaňovacího období.

4. ZÁVĚR

Závěrem bychom si dovolili podotknout, že ve většině případů novelizovaná úprava je dle našeho názoru ve prospěch poplatníků daně z nemovitostí. Některá ustanovení budou ze zákona konečně vypuštěna pro jejich nedůvodnost a přesunuta či vyčleněna do samostatných částí zákona, tak aby co nejvíce respektovala logickou strukturu normy. Je pochopitelné, že stejně jako při jakémkoliv jiné rozsáhlejší novelizaci zákona vzniknou sporné situace, kdy jednotliví poplatníci nebudou schopni jednoznačně normu vyložit a aplikovat, a bude nutné vyčkat až na následující rozhodovací praxi příslušných správců daně či přímo správních soudů. Ve svém komplexu však představuje novela zákona o dani z nemovitých věcí pro poplatníky přínos.

AMENDMENT OF REAL ESTATE TAX IN CONNECTION WITH THE RE-CODIFICATION OF PRIVATE LAW

Summary

This article analyzes changes in real estate taxation in connection with the re-codification of private law. Attention is focused on news in the definition of basic elements of the real estate tax, both in the case of land tax, and tax on buildings and units. Above all, it deals with a new definition of the subject of land tax and changes in the composition of the taxpayers. The new concept of definition of object of the tax on buildings and units is also outlined. Finally, the authors perform an evaluation of the new legislation.

Key words: real estate tax, land tax, tax on buildings and units, taxable structure, unit

Klíčová slova: daň z nemovitostí, daň z pozemků, daň ze staveb a jednotek, zdanitelná stavba, jednotka

VYBRANÉ OTÁZKY ZDANĚNÍ INVESTIČNÍCH SPOLEČNOSTÍ A INVESTIČNÍCH FONDŮ

MARTIN HOBZA, PETR KOTÁB

1. ÚVOD¹

Problematika zdanění subjektů kolektivního investování² se v poslední době stala velmi diskutovaným tématem, a to jak na půdě Parlamentu České republiky, tak mezi odbornou i laickou veřejností. Je tomu tak z několika důvodů. Za prvé, v srpnu tohoto roku nabyl účinnosti nový zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech³ (dále jen „ZISIF“), který nahrazuje dosavadní právní základ regulace kolektivního investování, představovaný zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování (dále jen „ZKI“). Nový právní rámec činnosti investičních společností a investičních fondů vychází do značné míry z požadavků evropské právní úpravy a přináší významné změny jak terminologického, tak především věcného charakteru. Obecně lze konstatovat, že dochází na jedné straně k uvolnění podmínek činnosti investičních společností a zejména některých typů investičních fondů, na straně druhé pak k rozšíření regulatorního rámce, nově dopadajícího i na takové subjekty a činnosti, které doposud stály mimo režim ZKI. ZISIF nereguluje pouze kolektivní investování, definované v dosavadním ustanovení § 2 odst. 1. písm. a) ZKI jako „*podnikání, jehož předmětem je shromažďování peněžních prostředků upisováním akcií investičního fondu nebo vydáváním podílových listů podílového fondu, investování na principu rozložení rizika a další obhospodařování tohoto majetku*“, ale i další aktivity podobné kolektivnímu investování v dosavadním chápání tohoto pojmu, které nenaplníují pojmový znak shromažďování peněžních prostředků od veřejnosti. Jinak řečeno, jakákoli výdělečná činnost spočívající v shromažďování peněžních prostředků a penězi ocenitelných věcí

¹ Tento text byl zpracován spoluautorem Petrem Kotábem v rámci programu „PRVOUK – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“, realizovaného v roce 2013 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze. Tento text byl zpracován spoluautorem Martinem Hobzou 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.

² K jednotlivým subjektům kolektivního investování podle zákona o kolektivním investování viz např. KOHAJDA, Michael – KOTÁB, Petr.: Subjekty finančního trhu. In BAKEŠ, Milan – KARFIKOVÁ, Marie – KOTÁB, Petr – MARKOVÁ, Hana a kol.: *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 454 n.

³ Název nové právní úpravy není v právním řádu České republiky novinkou. Stejnomený zákon č. 248/1992 Sb. byl vůbec první právní normou regulující kolektivní investování v naší novodobé historii.

od dvou a více investorů⁴ za účelem investování těchto prostředků na základě určené strategie, kde návratnost investice nebo zisk investorů je, byť jen částečně, závislý na hodnotě nebo výnosu majetku, do kterého byly tyto prostředky investovány, podléhá nadále režimu ZISIF, pokud se neuplatní některý z případů absolutního či podmíněného vynětí konkrétní činnosti z působnosti zákona dle ustanovení § 2, 3 a 4 ZISIF.⁵ V oblasti investičních fondů a jejich činnosti tak nadále nelze v širším smyslu hovořit pouze o problematice kolektivního investování, neboť kolektivní investování tvoří náplň činnosti pouze některých subjektů upravených ZISIF; přesnějším se zdá být pojem kolektivní správa majetku.⁶

Druhý impuls představuje rekonstrukce soukromého práva a její dopady na finanční právo a jeho jednotlivé úseky, a to jak především právo daňové, které se zdá být veřejnoprávním odvětvím nejvýznamněji pociťujícím dopady rekonstrukce, tak právo finančního trhu. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“) a související rekonstrukční předpisy přinášejí od začátku roku 2014 celou řadu nových soukromoprávních institutů a významné změny institutů dosavadních s přesahy do práva veřejného, jehož je finanční právo integrální součástí. V oblasti daňového práva reagoval zákonodárce na očekávané přijetí rekonstrukčních norem vydáním zákonného opatření Senátu,⁷ jehož účelem je přizpůsobit daňové zákony novým podmínkám. Geneze legislativního procesu, vyústějícího ve schválení zmíněného zákonného opatření Senátu byla poměrně komplikovaná, jak bude podrobněji přiblíženo níže. Spolu s rekonstrukcí podmíněnými změnami daňových zákonů byla v rámci legislativních prací vedoucích k přijetí zákonného opatření Senátu navržena koncepční změna režimu zdanění investičních společností a investičních fondů a jejich investorů, reagující na plánované přijetí ZISIF. Kromě institutu veřejně prospěšného poplatníka se právě tato oblast stala v průběhu legislativního procesu předmětem nejvýznamnějších kontroverzí. Navrhovaný režim zdanění investičních fondů a jejich investorů se několikrát měnil, a to především v oblasti výše sazby daně z příjmů pro investiční fondy, určení okruhu subjektů, na které má specifický daňový režim dopadat, a zdanění podílů na zisku na úrovni samotných investorů. Četné změny navrhovaného daňového režimu se staly předmětem kritiky odborné veřejnosti.⁸

Jak přijetí ZISIF, tak navrhované změny zdanění investičních společností, investičních fondů a investic do nich je třeba vnímat v širším kontextu snahy zákonodárce vytvořit příznivé regulatorní a daňové podmínky pro činnost investičních společností

⁴ Otázka plurality investorů zasluhuje další pozornost. Vzhledem k zaměření tohoto článku pouze upozorníme na ustanovení § 95 odst. 2 ZISIF.

⁵ Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 6. volební období, 2010–2013. *Sněmovní tisk 896/0, Vládní návrh zákona o investičních společnostech a investičních fondech* [online]. 2013 [cit. 15. 10. 2013], s. 370, dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=896&CT1=0>.

⁶ Tento pojem zřejmě preferují tvůrci zákona (viz např. ŠOVAR, Jan.: Jaké mýty provázejí novou právní úpravu fondů kvalifikovaných investorů? *Právní rádce*, 2013, roč. 21, č. 6, s. 17), byť k němu lze vyslovit určité výhrady, neboť samotná správa majetku se kolektivností nevyznačuje (investiční fond obvykle mává jediného obhospodařovatele), na rozdíl od spravovaného majetku, který pojmově musí být soustředěn od více osob. Příhodnějším by se tedy jevil spíše termín „správa kolektivního majetku“.

⁷ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb. ze dne 10. října 2013 o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů.

⁸ Viz např. AKAT ČR.: *Stanovisko Asociace pro kapitálový trh České republiky ze dne 26. srpna 2013* [online]. 2013 [cit. 15. 10. 2013], dostupné z: http://www.akatcr.cz/download/2835-tz20130826_stanovisko_akat.pdf.

a investičních fondů a zařadit tak Českou republiku po boku významných evropských fondových center, jako je například Lucembursko.⁹ Moderní, propracovaná a stabilní právní úprava činností investičních společností a investičních fondů je spolu s vhodně zvoleným daňovým režimem nezbytným základem pro rozhodnutí zahraničních subjektů o přesunutí aktivit na území České republiky.

V neposlední řadě je důvodem úvah o změně daňového režimu investičních společností a investičních fondů z hlediska státu nevyhovující dosavadní stav, kdy jsou vytvářeny účelové investiční fondy, sloužící pouze k daňové optimalizaci, a to zejména v oblasti správy nemovitostí.¹⁰

2. ZISIF – RELEVANTNÍ ZMĚNY

Cílem tohoto článku není analýza všech podstatných změn, které přináší nová právní úprava investičních společností a investičních fondů; je však nezbytné stručně upozornit alespoň na ty změny, které mají přímou souvislost s koncepcí zdanění a vymezit pojmy investiční společnost a investiční fond označující pro tuto oblast klíčové daňové subjekty.

Nová právní úprava pozměňuje dosavadní význam některých zavedených pojmů v oblasti kolektivního investování. Investiční fond, dosud chápaný (vedle podílového fondu) jako jedna z právních forem fondů kolektivního investování a zároveň (vedle investiční společnosti) jako jeden z typů subjektu zabývajících se kolektivním investováním,¹¹ je nově definován jako zastřešující právní pojem, zahrnující všechny investiční entity regulované ZISIF, v nichž dochází ke shromažďování spravovaného majetku, bez ohledu na jejich právní formu.¹² Investiční fondy ve smyslu obecné kategorie entit (ne vždy s právní subjektivitou, resp. s právní osobností) se dále dělí na fondy kolektivního investování a fondy kvalifikovaných investorů, přičemž rozlišovacím kritériem mezi oběma zmíněnými podkategoriemi investičních fondů je existence oprávnění fondu k shromažďování peněžních prostředků od veřejnosti. Pouze fond kolektivního investování je oprávněn shromažďovat peněžní prostředky od veřejnosti a provádět kolektivní investování v užším slova smyslu. Je zachováno dělení fondů kolektivního investování na fondy standardní, odpovídající požadavkům směrnice UCITS¹³ a fondy speciální,

⁹ Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 6. volební období, 2010–2013. *Sněmovní tisk 896/0, Vládní návrh zákona o investičních společnostech a investičních fondech* [online]. 2013 [cit. 19. 10. 2013], s. 298 a 300, dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=896&CT1=0>.

¹⁰ Blíže viz Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 6. volební období, 2010–2013. *Sněmovní tisk 1004/0, Vládní návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva* [online]. 2013 [cit. 19. 10. 2013], s. 253 n., dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=1004&CT1=0>.

¹¹ KÓHAJDA, Michael – KOTÁB, Petr.: Subjekty finančního trhu. In BAKEŠ, Milan – KARFÍKOVÁ, Marie – KOTÁB, Petr – MARKOVÁ, Hana a kol.: *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 460.

¹² Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 6. volební období, 2010–2013. *Sněmovní tisk 896/0, Vládní návrh zákona o investičních společnostech a investičních fondech* [online]. 2013 [cit. 19. 10. 2013], s. 297, dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=896&CT1=0>.

¹³ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/65/ES o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů.

řídící se nově implementovaným režimem AIFMD.¹⁴ Hlavním důvodem posledního uvedeného dělení je rozdílná míra regulačních požadavků s ohledem na ochranu retailového, tedy drobného investora.

Oproti předcházející právní úpravě v ZKI dochází nově k významnému rozšíření okruhu přípustných organizačních forem investičních fondů, a to jak fondů kolektivního investování, tak fondů kvalifikovaných investorů. Nejširší spektrum připadá v úvahu u druhé zmíněné kategorie,¹⁵ zatímco v případě fondů kolektivního investování připouští ZISIF toliko dvě právní, resp. čtyři organizační formy.¹⁶ Některé z těchto forem investičních fondů jsou v našem právním řádu novinkou. Tak je tomu u svěřenského fondu, který je investičním fondem podle ustanovení § 148 a násl. ZISIF a § 1448 a násl. NOZ, komanditní společnosti na investiční listy ve smyslu ustanovení § 170 a násl. ZISIF a § 118 a násl. zákona o obchodních korporacích¹⁷ (dále jen „ZOK“) a akciové společnosti s proměnným základním kapitálem ve smyslu ustanovení § 154 a násl. ZISIF a § 243 a násl. ZOK. ZISIF nezavádí nové organizační formy přímo, prostřednictvím vlastní právní úpravy, nýbrž vymezením odchylek od obecné právní úpravy obchodních korporací. Při analýze právního režimu konkrétní organizační formy investičního fondu je tak nutno vzít v úvahu postupně obecnou právní úpravu korporací v NOZ, obecnou úpravu obchodních korporací v ZOK, zvláštní úpravu konkrétní obchodní korporace v ZOK a konečně specifickou právní úpravu obchodní korporace, která je investičním fondem, podle ZISIF. Jedinou právní formou, upravenou výlučně ZISIF, je podílový fond, který byl však dobře znám již dosavadní právní úpravě v ZKI.¹⁸ Možnost využití výše uvedených nových organizačních forem investičních fondů je vázána na datum účinnosti rekodifikace. Ostatní organizační formy investičních fondů, konkrétně podílový fond, „běžnou“ komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciovou společnost, evropskou společnost a družstvo (včetně evropské družstevní společnosti), je možné využít již v současnosti.

Pojem investiční společnost nedoznal od rozdílu od pojmu investiční fond žádných zásadních změn. Dle ustanovení § 7 ZISIF je investiční společností právnická osoba se sídlem v České republice, která je na základě povolení udělovaného Českou národní bankou oprávněna obhospodařovat investiční fond, popřípadě provádět administraci investičního fondu nebo poskytovat některé z hlavních i doplňkových investičních služeb k vybraným investičním nástrojům ve smyslu zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu. Vedle samosprávného investičního fondu jde o jeden ze subjektů

¹⁴ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2011/61/EU ze dne 8. června 2011 o správcích alternativních investičních fondů a o změně směrnic 2003/41/ES a 2009/65/ES a nařízení (ES) č. 1060/2009 a (EU) č. 1095/2010.

¹⁵ Jedná se o 13 přípustných organizačních forem fondů kvalifikovaných investorů. Míněny jsou otevřený a uzavřený podílový fond, akciová společnost, akciová společnost s proměnným základním kapitálem, evropská společnost, společnost s ručením omezeným, společnost s ručením omezeným vydávající kmenové listy, komanditní společnost, komanditní společnost na investiční listy, družstvo (včetně evropské družstevní společnosti) a svěřenský fond. Další organizační formy pak dodává evropské právo v podobě evropského fondu rizikového kapitálu (EuVECA) a evropského fondu sociálního podnikání (EuSEF).

¹⁶ Jde o podílový fond (otevřený a uzavřený) a akciovou společnost (včetně akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, tzv. SICAV) podle ustanovení § 100 odst. 1 ZISIF.

¹⁷ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

¹⁸ ŠOVAR, Jan.: Jaké mýty provázejí novou právní úpravu fondů kvalifikovaných investorů? *Právní rádce*, 2013, roč. 21, č. 6, s. 19.

oprávněných obhospodařovat investiční fondy, případně provádět též jejich administraci.

3. VYBRANÉ PŘÍKLADY ZDANĚNÍ INVESTIČNÍCH SPOLEČNOSTÍ A INVESTIČNÍCH FONDŮ JINÝMI DANĚMI NEŽ DANÍ Z PŘÍJMŮ

Z daní tvořících daňovou soustavu České republiky¹⁹ na investiční společnosti a investiční fondy nejvýznamněji dopadá především daň z příjmů právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Ačkoli těžiště tohoto článku tvoří analýza zdanění investičních fondů právě daní z příjmů právnických osob spolu se zdaněním jejich investorů, nelze zcela opominout ani další daně, které se mohou za určitých okolností na investiční společnosti a investiční fondy vztahovat. Z nepřímých daní jde o daň z přidané hodnoty, ve specifických případech o daň spotřební či některé z energetických daní.

Zdanění aktivit investičních fondů energetickými a spotřebními daněmi nebude v praxi příliš rozšířené. V úvahu by připadalo například za situace, kdy by investiční fond, konkrétně pak speciální fond kolektivního investování či fond kvalifikovaných investorů, investoval přímo do některé z komodit, podléhajících spotřební či energetické dani.²⁰ Taková investice, spočívající v nákupu konkrétní komodity investičním fondem, nebo přesněji obhospodařovatelem investičního fondu, však bude zcela výjimečná, neboť by pro fond a jeho investory přinášela mimo jiné zvýšené náklady spojené s, byť i přechodným, fyzickým držetím komodity; typické pro tuto oblast naopak budou investice nepřímé, s využitím investičního nástroje, konkrétně pak zejména komoditního derivátu,²¹ jehož podkladovým aktivem bude ta která vybraná komodita. Takto provedená investice již energetické, resp. spotřební dani nepodléhá.

Z hlediska daně z přidané hodnoty je problematika investičních společností a investičních fondů zajímavá v oblasti zdanění obhospodařovatele či administrátora investičního fondu, tedy např. investiční společnosti, ve vztahu k jimi vykonávaným činnostem. Obhospodařovatel či administrátor bude osobou povinnou k dani, neboť splňuje podmínku samostatného uskutečňování ekonomických činností ve smyslu ustanovení § 5 zákona o DPH²² (dále jen „ZDPH“), avšak zpravidla nebude plátcem dle ustanovení § 6 ZDPH vzhledem k nesplnění podmínky minimálního obratu definovaného v § 4a ZDPH. Obhospodařování a administrace investičního fondu jsou sice předmětem daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH jako poskytnutí služby za

¹⁹ K tomuto pojmu blíže viz např. KARFÍKOVÁ, Marie: Obecná problematika daňového práva. In BAKEŠ, Milan – KARFÍKOVÁ, Marie – KOTÁB, Petr – MARKOVÁ, Hana a kol.: *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 164 n.

²⁰ Například při přímé investici do zemního plynu by tato investice, v závislosti na pozici investora v dodavatelsko-spotřebitelském řetězci mohla podléhat dani ze zemního plynu a některých dalších plynů podle části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

²¹ Ke komoditním derivátům a jejich právní povaze blíže viz např. KOHAJDA, Michael – STANĚK, Kamil: Právní postavení finančních a komoditních derivátů, aneb když je business rychlejší než právo. *Daně a finance*, 2012, roč. 15, č. 4, s. 8–13.

²² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, ale jako finanční činnosti podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. v) ZDPH jsou plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH. Na případné další činnosti obhospodařovatele a administrátora investičního fondu se použije obecná úprava ZDPH.

4. ZDANĚNÍ INVESTIČNÍCH SPOLEČNOSTÍ A INVESTIČNÍCH FONDŮ A INVESTORŮ DANÍ Z PŘÍJMŮ – PRÁVNÍ STAV V ROCE 2013

Od nabytí účinnosti ZISIF v srpnu 2013 do nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. probíhá přechodné období, kdy se zdanění investičních společností a investičních fondů řídí zákonem o daních z příjmů ve znění části čtvrté změnového zákona č. 241/2013 Sb.,²³ přinášejícího terminologické změny související s novou právní úpravou ZISIF.

Zdanění investičních společností a investičních fondů daní z příjmů právnických osob je upraveno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Podle v roce 2013 účinného znění ustanovení § 17 odst. 1 písm. a) ZDP jsou poplatníky daně z příjmů osoby, které nejsou osobami fyzickými.²⁴ Pod toto ustanovení je možné podřadit všechny investiční fondy s právní osobností, které mají formu obchodní korporace, a dále investiční společnosti jako právnické osoby oprávněné obhospodařovat investiční fond. Ustanovení § 17 odst. 1 písm. c) ZDP se vztahuje na podílové fondy ve smyslu ZISIF, a to jak ve formě otevřené, tak uzavřené, které nemají právní osobnost a nelze je tedy podřadit pod první výše uvedenou kategorii poplatníků daně z příjmů právnických osob. Prostřednictvím tohoto ustanovení získávají podílové fondy daňovou subjektivitu, tedy způsobilost být poplatníkem daně. Ustanovení se dále aplikuje na podfondy akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, tedy organizační formy investičního fondu využitelné však až od nabytí účinnosti ZOK, a konečně též na zahraniční investiční fondy srovnatelné s podílovým fondem nebo s podfondem ve smyslu ZISIF. Investiční společnosti a investiční fondy se sídlem nebo místem vedení na území České republiky mají daňovou povinnost vztahující se jak na příjmy plynoucí z tuzemských zdrojů, tak ze zdrojů zahraničních. Pro podílový fond je stanovena zvláštní vyvratitelná právní domněnka založená na skutečnosti, zda je, či není podílový fond uveden v seznamu podílových fondů vedeném Českou národní bankou. Je-li podílový fond uveden v takovém seznamu, má se za to, že má své sídlo a tedy i daňovou povinnost na území České republiky.

Předmětem daně jsou dle ustanovení § 18 odst. 1 ZDP příjmy (výnosy) z veškeré činnosti investičních společností a investičních fondů a z nakládání s veškerým jejich

²³ Zákon č. 241/2013 Sb., o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o investičních společnostech a investičních fondech a s přijetím přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího vypořádání některých derivátů.

²⁴ K tomuto pojmu viz např. VYBÍRAL, Roman: K vymezení konceptu poplatníka daně z příjmů právnických osob. In *Veřejná finanční činnost – právní a ekonomické aspekty. Sborník z konference Dny práva 2012*. Brno: Masarykova univerzita, 2013.

majetkem. Sazba daně u investičních společností je sazbou obecnou dle ustanovení § 21 odst. 1 ZDP a činí 19 % ze základu daně. Zvláštní sazba daně je v ustanovení § 21 odst. 2 písm. a) ZDP stanovena pro investiční fond ve smyslu ZISIF a činí 5 % ze základu daně sníženého o odčitatelné položky dle ustanovení § 34 ZDP. Na základě ustanovení § 20a a § 21 odst. 5 ZDP se u poplatníka daně z příjmů právnických osob, který je jen část zdaňovacího období investičním fondem, tedy který v průběhu zdaňovacího období změnil předmět podnikání a ukončil svou činnost ve formě investičního fondu, použije výše uvedená sazba daně jen na tu část základu daně, připadající na část zdaňovacího období do dne předcházejícímu dni ukončení činnosti investičního fondu dle ZISIF. Uvedené ustanovení zabraňuje zneužití zvýhodněné daňové sazby osobami, které po část zdaňovacího období nevykonávají činnost investičního fondu.

Ustanovení § 21 odst. 2 písm. b) ZDP pak stanoví pětiprocentní sazbu daně pro zahraniční investiční fond, založený v jiném členském státě Evropské unie, Norsku nebo Islandu, pokud splní následující kumulativní podmínky:

1. veřejně nabízí cenné papíry, shromažďuje peněžní prostředky od veřejnosti a investuje na principu rozložení rizika, přičemž tyto skutečnosti lze zjistit ze statutu, prospektu nebo obdobného dokumentu vydaného tímto fondem,
2. podléhá orgánu dohledu ve státě, ve kterém je povolen, a tuto skutečnost lze zjistit ze statutu, prospektu nebo obdobného dokumentu vydaného tímto fondem a
3. je podle daňového práva státu, ve kterém je povolen, považován za daňového rezidenta a příjmy tohoto fondu se podle daňového práva tohoto státu ani zčásti nepřičítají jiným osobám.

Na tomto místě je nutno poukázat na rozdíl v šíři okruhu subjektů, na něž se snížená pětiprocentní sazba daně vztahuje. Zatímco v případě tuzemských investičních fondů se snížená sazba daně uplatní jak u fondů kolektivního investování, tak fondů kvalifikovaných investorů, v případě zahraničních investičních fondů se bude tato sazba daně aplikovat výhradně na fondy, které vyvíjejí srovnatelnou činnost jako tuzemské fondy kolektivního investování, tedy shromažďují peněžní prostředky (nikoli též peníze ocenitelné věci) od veřejnosti (nikoli užšího okruhu kvalifikovaných investorů). Lze tedy dovodit, že zahraniční fondy kvalifikovaných investorů mají v porovnání se srovnatelnými tuzemskými fondy znevýhodněné postavení co do výše sazby daně z příjmů, jež bude v případě daňové povinnosti v České republice činit standardních 19 %.

Výše uvedené daňové sazby platí pro většinu příjmů investičních fondů, často generovaných ze širokého spektra investičních aktivit, jako je například obchodování s investičními nástroji nebo pronájem a správa nemovitostí. Relevantní výjimkou jsou především tzv. dividendové příjmy, tedy příjmy z účasti investičního fondu v akciové společnosti a z podílů na zisku z podílového listu, pro které je v případě příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky v ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) stanovena zvláštní sazba pro daň vybíranou srážkou ve výši 15 % ze základu daně. V případě zahraničních příjmů se pak uplatní ustanovení § 20b odst. 1 ve spojení s § 21 odst. 4 ZDP, stanovící sazbu daně opět ve výši 15 % ze základu daně.

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie byla do právního řádu implementována tzv. dividendová směrnice.²⁵ Ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, které je promítnutím uvedené směrnice do tuzemského daňového práva, zakotvuje tuzemskou variantu tzv. „participation exemption“ (tj. osvobození z důvodu kvalifikované majetkové účasti). Dle tohoto ustanovení jsou při splnění zákonných podmínek osvobozeny od daně příjmy z dividend a jiných podílů na zisku (pro něž se vžila po dlouhá léta používaná legislativní zkratka „dividendové příjmy“²⁶) vyplácených dceřinou společností mateřské společnosti a dále příjmy plynoucí z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti.

Mezi zákonné podmínky uplatnění uvedeného osvobození dividendových příjmů se řadí následující:

- příjemce dividendového příjmu jako tzv. mateřská společnost má na základním kapitálu plátce tohoto příjmu, jako tzv. dceřiné společnosti nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl, přičemž tato podmínka může být splněna i zpětně, tj. až po uplatnění předmětného osvobození. Je zřejmé, že ZDP vymezuje pro své účely pojmy mateřská a dceřiná společnost odlišně, než jak činí obchodní zákoník,²⁷ resp. zákon o obchodních korporacích;²⁸
- mateřská společnost je tuzemským daňovým rezidentem a má právní formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva, nebo je daňovým rezidentem některého jiného členského státu EU a 1) má předepsanou právní formu srovnatelnou s kapitálovou společností podle českého práva a 2) podléhá v jiném členském státu EU některé z předepsaných daní majících stejný nebo podobný charakter jako tuzemská daň z příjmů;
- mateřská společnost je tzv. „skutečným“, tedy beneficiálním vlastníkem dividendového příjmu a přijímá jej ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu;
- dceřiná společnost je tuzemským daňovým rezidentem a má právní formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva, nebo (1) je daňovým rezidentem některého státu, se kterým má Česká republika uzavřenou účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, (2) má právní formu se srovnatelnou právní charakteristikou jako společnost s ručením omezeným, akciová společnost nebo družstvo, (3) podléhá v relevantním období dani obdobné dani z příjmů právnických osob, u níž sazba daně není nižší než 12 %, není od takové daně osvobozena a nemůže si zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od této daně;
- dividendový příjem vyplácený dceřinou společností, která je tuzemským daňovým rezidentem, je za podmínek obdobných těm uvedeným výše osvobozen i ve vztahu k mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem Švýcarské konfederace, Norska nebo Islandu.

Uvedené osvobození se vztahuje též na právnické osoby se statutem investičního fondu, pokud mohou být považovány za mateřskou společnost ve výše uvedeném smy-

²⁵ V součastnosti Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepřacované znění).

²⁶ Viz ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) ve znění účinném do 31. 12. 2013.

²⁷ Srov. ustanovení § 66a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ Srov. ustanovení § 74 ZOK.

slu ve vztahu ke společnostem, které do investičního fondu vyplácejí dividendový příjem. Z obou druhů investičních fondů připadá toto osvobození v úvahu jak u fondů kolektivního investování, a to v případě, že mají právní formu akciové společnosti či, od data účinnosti NOZ a ZOK, akciové společnosti s proměnným základním kapitálem, tak u fondů kvalifikovaných investorů u většiny přípustných právních forem, s výjimkou komanditní společnosti a komanditní společnosti na investiční listy²⁹ (ustanovení § 19 odst. 3 písm. b) ZDP *a contrario*). Z povahy věci se osvobození nevztahuje na investiční fond v právní formě podílového fondu, ať už otevřeného či uzavřeného, neboť ačkoli je dle ustanovení § 17 odst. 1 písm. c) ZDP poplatníkem daně, podle ustanovení § 103 ZISIF nemá právní osobnost a nemůže tedy naplňovat znaky mateřské společnosti podle ustanovení § 19 odst. 3 písm. b) ZDP. Podílový fond je tak v případě dividendových příjmů zdaněn vždy 15% zvláštní sazbou srážkové daně podle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) ZDP a jeho daňový režim je, oproti jiným právním formám investičních fondů, pokud naplňují podmínky „participation exemption“, méně výhodný. Podílový fond není oproti investičním fondům v jiných právních formách z výše uvedených důvodů dále oprávněn v případě kapitálových příjmů z převodu majetkové účasti v dceřině společnosti uplatnit osvobození podle ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 ZDP. Pro tyto příjmy se vždy použije zvláštní sazba daně platná obecně pro investiční fond podle ustanovení § 21 odst. 2 písm. a) ZDP. Obdobné bude platit od roku 2014 pro investiční fond ve formě svěřenského fondu; svěřenský fond totiž jako vyčleněný soubor majetku³⁰ nedisponuje právní osobností.

Dividendová směrnice dále umožňuje vznik v praxi relativně oblíbené struktury řetězce právnických osob, prostřednictvím kterého zúčastněné společnosti efektivně a v souladu se zákonem snižují (jinak řečeno optimalizují) svoji daňovou povinnost. Investiční fond, typicky fond kvalifikovaných investorů, který je součástí takového řetězce, vystupuje jako dceřiná společnost dalších zúčastněných obchodních společností, které se jako investoři a akcionáři investičního fondu s kvalifikovanou účastí dostávají do pozice mateřských společností. Tato struktura bývá účelově vytvořenou s absencí jiného ekonomického opodstatnění vyjma právě zmíněné daňové optimalizace. Investiční fond se stává pouhou skořápkou a povahou své činnosti se přibližuje spíše běžnému podnikání, než kolektivnímu investování ve smyslu dosavadního ZKI či správě majetku spočívajícího ve shromážděných peněžních prostředcích nebo penězi ocenitelných věcech od investorů za účelem jeho společného investování na základě určené strategie ve prospěch těchto investorů³¹ ve smyslu ZISIF.

Popsaný stav je charakteristický zejména pro oblast správy nemovitostí. Využívání investičních fondů pro daňovou optimalizaci výrazně vzrostlo po novele ZKI provedené zákonem č. 230/2009 Sb., která mimo jiné umožnila nepeněžitě vklady do fondů kvalifikovaných investorů. ZISIF možnost nepeněžitých vkladů do investičních fondů nadále zachovává, konkrétně opět u fondů kvalifikovaných investorů. Obchodní korporace

²⁹ K této nové právní formě fondu kvalifikovaných investorů srov. např. NĚMEC, Libor – TORNŮVÁ, Jaromila: Investování po evropsku: Nová úprava nabídné SICAV i SICAR. *Právní rádce*, 2013, roč. 21, č. 4, s. 40–43.

³⁰ Srov. ustanovení § 1448 NOZ.

³¹ ŠŮVAR, Jan: Jaké mýty provázejí novou právní úpravu fondů kvalifikovaných investorů? *Právní rádce*, 2013, roč. 21, č. 6, s. 16–19.

tak může vložit či jinak převést³² jí vlastněné nemovitosti do fondu kvalifikovaných investorů, pro tuto společnost nebo její společníky či jiné přidružené osoby účelově vytvořeného a veškeré zisky z nakládání s těmito nemovitostmi, jako jsou především příjmy z pronájmu nebo prodeje nemovitostí, budou zdaňovány nikoli obecnou 19% sazbou daně platnou pro právnické osoby, nýbrž zvláštní 5% sazbou daně vztahující se na investiční fondy podle ustanovení § 21 odst. 2 ZDP. Pokud je akcionář investičního fondu (ať už je jím původní vlastník nemovitostí, jeho společník nebo jiná osoba) ve vztahu k němu mateřskou společností ve smyslu ZDP, nepodléhá od investičního fondu převedený zisk při rozdělení již dalšímu zdanění; je totiž osvobozen dle ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP osvobozen od daně z příjmů právnických osob. Dotyčný investor si tak v souladu s právním řádem optimalizuje daňovou povinnost prostřednictvím snížení daňové sazby vztahující se na část jeho podnikatelských aktivit o 14 procentních bodů, z 19 % na 5 % ze základu daně.³³ To však opět platí pouze v případě, že investiční fond disponuje právní osobností a může být považován za dceřinou společnost ve smyslu ustanovení § 19 odst. 3 písm. c) ZDP. Pokud by byl, spíše v teoretickém případě, součástí struktury podílový fond, bylo by nutno kromě 5% daně z příjmu podílového fondu vzít v úvahu ještě 15% srážkovou daň při vyplácní podílů na zisku podílovým fondem investorovi – právnické osobě.

Omezení výše charakterizované možnosti daňové optimalizace bylo jedním z hlavních impulsů ke změně právní úpravy zdanění investičních fondů. V důsledku poměrně bouřlivého vývoje legislativního procesu, v jehož průběhu byla z návrhu zákona, resp. zákonného opatření Senátu vypuštěna opatření omezující tuto možnost, však nastává stav, kdy tato možnost nejenže nebude omezena, ba co víc, v důsledku právní úpravy ZISIF bude *de facto* ještě rozšířena. Případný argument, že zachováním současné daňověprávní úpravy bude zachován i stávající rozsah možnosti daňové optimalizace, a že se tedy z hlediska výběru daně situace přinejmenším nezhorší, je podle názoru autorů tohoto článku nutno odmítnout. Lze totiž důvodně předpokládat, že uvolnění regulačních pravidel u fondů kvalifikovaných investorů spolu se zásadním zvýšením počtu jejich přípustných organizačních forem a zjednodušenou možností jejich zakládání podle ZISIF povede k nárůstu počtu takových fondů a zvýšení rozsahu jejich užívání pro daňovou optimalizaci; tento trend je v náznamech patrný již dnes.³⁴ Vždyť podle ZISIF je možné založit subjekt se statutem investičního fondu s uzavřeným a velmi omezeným počtem účastníků/investorů (minimálně dva, resp. ve specifických případech dokonce pouze jeden investor³⁵), jehož investiční aktivity nejsou téměř omezeny a nezřídka se překrývají s běžným podnikáním. Lze tedy konstatovat, že obsahové zachování stávající úpravy způsobu zdanění investičních fondů včetně zachování příslušných sazeb daně

³² Oblíbenou daňově efektivní technikou je např. převod jmění podle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměňacích obchodních společnostech a družstvech.

³³ Obdobně Senát Parlamentu České republiky. *Senátní tisk 184/0, Vládní návrh zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů* [online]. 2013 [cit. 25. 10. 2013], s. 254, dostupné z: http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/historie?cid=pssenat_historie.pHistorieTisku.list&forEach.action=detail&forEach.value=s3422.

³⁴ Trvale rostoucí počet fondů kvalifikovaných investorů je patrný též ze statistiky ČNB. Viz ČNB.: *Počet a struktura fondů kolektivního investování* [online]. 2013 [cit. 26. 10. 2013], dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/dohled_financni_trh/souhrnne_informace_fin_trhy/zakladni_ukazatele_fin_trhu/fondy_kol_investovani/fki_ukazatele_tab01.html.

³⁵ Viz ustanovení § 95 ZISIF.

z příjmů i v roce 2014 má z hlediska některých poplatníků nepochybně pozitivní dopad vedoucí k možnosti daňové úspory, z hlediska deklarované snahy zákonodárce o omezení možností nežádoucí daňové optimalizace se však jeví jako krok zpět.

Co se týká investičních společností a dalších osob zabývajících se obhospodařováním resp. administrací investičních fondů, zdaňují se jejich zisky z obhospodařování a administrace investičních fondů, jak již bylo uvedeno výše, obecnou sazbou daně z příjmů právnických osob, tedy 19 % dle ustanovení § 21 odst. 1 ZDP.

5. GENEZE NAVRHOVANÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY ZDANĚNÍ INVESTIČNÍCH FONDŮ

Jak již bylo naznačeno v úvodu tohoto článku, vývoj navrhované právní úpravy zdanění investičních fondů a s tím souvisejícího zdanění investorů se neobešel bez komplikací a zásadních změn. Považujeme za vhodné předeslat, že právní úprava představovaná zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále též „ZOSREK“), je v oblasti zdanění investičních fondů výsledkem nekoncepčního zásahu horní komory Parlamentu v poslední fázi projednávání návrhu, a nelze vyloučit, že v dohledném časovém horizontu může dojít k opětovné snaze o prosazení některých z níže popsanych změn. Ačkoli se tedy tato část článku věnuje částečně úpravě, která není účinným právem, považujeme za užitečné s ní čtenáře stručně seznámit.

Deklarovaným dlouhodobým cílem zákonodárce je zatraktivnit Českou republiku pro fondový byznys a profilovat ji jako budoucí fondové centrum nejen střední a východní Evropy. Spolu s propracovaným, předvídatelným a osvědčené instituty obsahujícím právním základem činnosti investičních fondů je patrná snaha přispět k dosažení tohoto cíle prostřednictvím zakotvení takového daňového režimu, který by byl motivační jak pro samotné investiční fondy, tak pro jejich obhospodařovatele, administrátory a v neposlední řadě též investory.

6. ZÁKON č. 458/2011 Sb.

Prvním v pozitivním tuzemském právu patrným promítnutím této snahy je přijetí zákona č. 458/2011 Sb.,³⁶ který kromě právní úpravy související s institutem jednoho inkasního místa stanovil s účinností od 1. 1. 2015 dvě zásadní změny v oblasti zdanění investičních fondů a jejich investorů.

První takovou změnou je zakotvení zvláštní sazby daně z příjmů platné pro investiční fondy ve smyslu ZISIF a některé typy zahraničních investičních fondů obdobných fondům kolektivního investování, a to ve výši 0 %.³⁷ Snahou zákonodárce je

³⁶ Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

³⁷ Srov. ustanovení § 21 odst. 2 ZDP ve znění zákona č. 458/2011 Sb. s předpokládanou účinností od 1. 1. 2015.

prostřednictvím nulové sazby daně pro investiční fondy dosáhnout daňově neutrálního prostředí, kdy investice prováděná prostřednictvím investičního fondu bude z pohledu investora podléhat stejnému daňovému zatížení, jako by investor investoval přímo sám. S tím souvisí druhá významná změna, kterou je osvobození příjmů z podílů na zisku, které plynou některým investorům, jak právnickým, tak fyzickým osobám z účasti na akciové společnosti, na společnosti s ručením omezeným nebo z účasti komanditisty na komanditní společnosti;³⁸ obdobné osvobození se zavádí i pro případ členství investora (právnické či fyzické osoby) v družstvu. Osvobození však nelze uplatnit,³⁹ pokud plyne příjem od investičního fondu, podílového fondu, nebo zahraničního fondu kolektivního investování. Vzhledem k tomu, že u investičních fondů nedochází ke zdanění na úrovni fondu, umožňuje to aplikovat srážkovou daň na dividendové příjmy i v případě, kdy by to za dosavadního stavu bylo vyloučeno na základě „participation exemption“. Zdanění investorů – právnických osob v případě investování do investičních fondů řeší zákonem navržené nové ustanovení zavádějící srážkovou daň z dividendových příjmů z majetkové účasti v investičním fondu a z podílových listů ve výši 19 %.⁴⁰ V případě investorů – fyzických osob zůstává nezměněná 15% sazba daně podle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) ZDP.

Poslední významnou změnou v předmětné oblasti je zpřísnění, resp. prodloužení časového testu ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Podle znění tohoto ustanovení účinného v roce 2013 a předcházejících letech jsou v případě investorů – fyzických osob od daně osvobozeny příjmy z prodeje cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců, a dále příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 6 měsíců. Osvobození se vztahuje pouze na osoby, jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %. Je stanoveno, že doba 6 měsíců mezi nabytím a převodem cenného papíru u téhož poplatníka se nepřerušuje při sloučení nebo splynutí podílových fondů nebo při přeměně uzavřeného podílového fondu na otevřený podílový fond.

Uvedené nastavení časového testu lze považovat za velmi benevolentní; je v rámci evropského prostředí unikátem a určitým reliktem z dob kupónové privatizace, kdy mělo stimulační vliv na ochotu investorů – fyzických osob zúčastnit se tohoto, pro transformaci české ekonomiky zásadního procesu. Uvedený zákon č. 458/2011 Sb. významně upravuje kritérium délky držby cenného papíru či podílového listu, a to na 3 roky. Současně se vypouští podmínka maximálního přípustného podílu investora na hlasovacích právech či základním kapitálu investičního fondu pro uplatnění osvobození.⁴¹ Dané opatření má zabránit disproporčnímu daňovému zvýhodnění investorů –

³⁸ Srov. ustanovení § 4 odst. 1 písm. zf), resp. § 19a odst. 1 písm. a) ZDP ve znění zákona č. 458/2011 Sb. s předpokládanou účinností od 1. 1. 2015.

³⁹ Srov. ustanovení § 4 odst. 6 resp. § 19a odst. 6 ZDP ve znění zákona č. 458/2011 Sb. s předpokládanou účinností od 1. 1. 2015.

⁴⁰ Srov. ustanovení § 36 odst. 9 ZDP ve znění zákona č. 458/2011 Sb. s předpokládanou účinností od 1. 1. 2015.

⁴¹ Srov. ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění zákona č. 458/2011 Sb. s předpokládanou účinností od 1. 1. 2015.

fyzických osob, kteří by ve spojení s 0% sazbou daně z příjmů investičního fondu mohli snadno dosahovat celkového nulového daňového zatížení svých investic.

7. NESCHVÁLENÝ NÁVRH ZÁKONA O ZMĚNĚ DAŇOVÝCH ZÁKONŮ V SOUVISLOSTI S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA Z LÉTA 2013

Druhý, z hlediska koncepce zdanění investičních fondů a jejich investorů relevantní mezikrok představuje vládní návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů,⁴² který byl schválen Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR v srpnu 2013, avšak zamítnut Senátem v září téhož roku (dále též „VN ZREK“). Úprava zdanění obsažená v tomto návrhu zákona počítala s 5% sazbou daně z příjmů investičních fondů za současného osvobození podílů na zisku jimi vyplácených od daně z příjmů jak pro investory – fyzické osoby, tak i pro investory – právnické osoby. Celkové efektivní daňové zatížení investic prostřednictvím investičního fondu by tak činilo pouze 5 % pro osoby fyzické i právnické. Tato pro investory jistě lákavá daňová výhoda by do České republiky vnesla některé prvky známé z daňových rájů a mohla by naplňovat některé znaky škodlivé daňové soutěže, jak je tento pojem chápán Radou Evropské unie.⁴³ Okruh investičních fondů, na něž by se výhodnější daňový režim měl vztahovat, byl v návrhu omezen na tzv. základní investiční fondy. Do této kategorie by bylo možné podřadit všechny investiční fondy dle ZISIF, podfondy akciové společnosti s proměnným základním kapitálem a též investiční fondy sídlící na území Evropského hospodářského prostoru, pokud splní některé další podmínky. Zbývající fondy, tedy prakticky pouze investiční fondy se sídlem mimo EHP, případně se sídlem v rámci EHP avšak nesplňující některé zákonné podmínky, by byly zdaňovány obecnou 19% sazbou daně z příjmů právnických osob. Lze shrnout, že na převážnou většinu na území České republiky působících investičních fondů by se vztahoval zvýhodněný daňový režim.

⁴² Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 6. volební období, 2010–2013. *Sněmovní tisk 1004/0, Vládní návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva* [online]. 2013 [cit. 5. 11. 2013], dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=1004&CT1=0>. Senát Parlamentu České republiky, deváté funkční období 2012–2014. *Senátní tisk 176/0, Návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva* [online]. 2013 [cit. 5. 11. 2013], dostupné z: http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/historie?cid=pssenat_historie.pHistorieTisku.list&forEach.action=detail&forEach.value=s3414.

⁴³ Senát Parlamentu České republiky, deváté funkční období 2012–2014. *Senátní tisk 184/0, Vládní návrh zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů* [online]. 2013 [cit. 5. 11. 2013], s. 226, dostupné z: http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/historie?cid=pssenat_historie.pHistorieTisku.list&forEach.action=detail&forEach.value=s3422.

8. NÁVRH ZÁKONNÉHO OPATŘENÍ SENÁTU O ZMĚNĚ DAŇOVÝCH ZÁKONŮ V SOUVISLOSTI S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA Z PODZIMU 2013

Výtky vůči předloženému návrhu zákona, týkající se především oblasti zdanění investičních fondů, vedly posléze k zamítnutí návrhu Senátem. Z důvodu rozpuštění Poslanecké sněmovny získal další vládou předložený návrh podobu návrhu zákonného opatření Senátu, tedy pramene práva českému právnímu řádu doposud neznámého.⁴⁴ S ohledem na kritiku původně navrhovaného systému zdanění byla předložena další koncepce zdanění investičních fondů; její jádro tvoří zavedení nulové sazby daně z příjmů právnických osob pro investiční fondy, které splní vybraná kritéria (opět byl použit termín „základní investiční fond“ definovaný ovšem ve vládním návrhu ZOSREK úžeji ve srovnání s VN ZREK) spolu s důsledným zdaněním podílů na zisku vyplácených investičním fondem 19% sazbou daně z příjmů v případě investorů – právnických osob a 15% sazbou daně z příjmů v případě investorů – fyzických osob. Nulová sazba daně pro základní investiční fondy by umožnila aplikovat jednotně srážkovou daň na podíly na zisku, které by fond vyplácel, a to včetně případů, ve kterých by za dosavadní právní úpravy bylo možno v případě investorů – právnických osob uplatňovat osvobození podle „participation exemption“. Zakotvení nulové sazby daně spolu s bezvýjimečným zdaněním rozdělovaných zisků u investora by bylo naplněním principu daňové neutrality, neboť celkové efektivní zdanění investice prováděné prostřednictvím investičního fondu by bylo shodné jako v případě investice přímé.

Okruh investičních fondů, na které by se vztahovala nulová sazba daně, byl však návrhem ZOSREK omezen. Snahou předkladatele bylo zabránit další nežádoucí daňové optimalizaci prováděné především prostřednictvím soukromých fondů kvalifikovaných investorů v souvislosti s novou právní úpravou zakotvenou v ZISIF. Pro účely ZDP byl v navrhovaném novém ustanovení § 21f ZDP definován pojem základní investiční fond, který se jinak v jiných právních předpisech včetně zejména ZISIF nevyskytuje. Pouze subjekt naplňující znaky základního investičního fondu by byl zdaňován 0% sazbou daně z příjmů právnických osob; na zbývající investiční fondy by se měla nadále vztahovat obecná 19% sazba. Základním investičním fondem návrh zákonného opatření pro účely ZDP rozumí:

- a) „investiční fond, jehož akcie nebo podílové listy jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- b) otevřený podílový fond,
- c) podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem,
- d) investiční fond, v jehož majetku může podle statutu tohoto fondu být pouze
 1. investiční cenný papír,
 2. cenný papír vydaný investičním fondem nebo zahraničním investičním fondem,

⁴⁴ Viz Senát Parlamentu České republiky, deváté funkční období 2012–2014. *Senátní tisk 184/0, Vládní návrh zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů* [online]. 2013 [cit. 5. 11. 2013], dostupné z: http://www.senat.cz/xqw/xervlet/psssenat/historie?cid=psssenat_historie.pHistorieTisku.list&forEach.action=detail&forEach.value=s3422.

3. účast v kapitálové obchodní společnosti,
 4. nástroj peněžního trhu,
 5. finanční derivát podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
 6. právo vyplývající ze zápisu věci uvedených v bodech 1 až 5 v evidenci a umožňující oprávněnému přímo či nepřímo nakládat s touto hodnotou alespoň obdobným způsobem jako oprávněný držitel,
 7. peněžní prostředky připsané na účet,
 8. pohledávka na výplatu peněžních prostředků z účtu nebo
 9. pohledávka na vrácení přenechaných nebo poskytnutých peněžních prostředků,
- e) zahraniční investiční fond srovnatelný s fondem uvedeným v písmenech a), b) nebo d) nebo zahraniční soubor jmění srovnatelný s podfondem uvedeným v písmeni c), pokud splní další doplňková kritéria.⁴⁵

Ve srovnání s VN ZREK je pojem základní investiční fond vymezen podstatně užěji a zahrnuje investiční fondy, které z hlediska svého uspořádání či investičního zaměření nejsou určeny jen velmi úzké skupině osob, apriorně však nevylučuje minimálně některé typy fondů kvalifikovaných investorů. Mimo rámec tohoto pojmu, a tedy v pásmu běžné sazby daně z příjmů by pak stály zejména investiční fondy investující do komodit ve fyzické podobě, nemovitostí a jiných nepeněžních hodnot, které zároveň nemají otevřenou formu nebo nejsou veřejně obchodovatelné. Vychází se z předpokladu, že u takto charakterizovaných „jiných než základních“ investičních fondů převažuje u jejich využití motivace daňové optimalizace před motivacemi ostatními, více legitimními.

Relevantní je též argumentace, podle které není ZDP jedinou právní normou, omezující využití subjektu typu investičního fondu pro běžné podnikání. Zneužití investičních fondů pro obcházení daní brání i samotný ZISIF. Majetek investičního fondu v zásadě nesmí být z převážné části vystaven riziku jediného aktiva, např. jediné nemovitosti nebo souboru nemovitostí, jejichž ekonomické využití je vzájemně propojeno. „Zabalení“ klasického výrobního podniku nebo třeba projektové nemovitostní společnosti do hávu investičního fondu tedy není a nebude v souladu se zákonem.⁴⁶ Podle názoru autorů tohoto článku však naznačované jiné právní nástroje nejsou s to – jak je ostatně zřejmé z analýzy současné praxe – účinně zabránit vytváření účelových daňově optimalizačních struktur zahrnujících investiční fond. Že by se četnost obdobných aktivit po plošném stanovení nulové sazby daně pro veškeré investiční fondy bez ohledu na povahu jejich investičních aktivit zvýšila, je ovšem nasnadě.

⁴⁵ Viz tamtéž, s. 36.

⁴⁶ AKAT ČR.: *Stanovisko Asociace pro kapitálový trh České republiky ze dne 26. srpna 2013* [online]. 2013 [cit. 15. 11. 2013], dostupné z: http://www.akatcr.cz/download/2835-tz20130826_stanovisko_akat.pdf.

9. ZDANĚNÍ INVESTIČNÍCH SPOLEČNOSTÍ A INVESTIČNÍCH FONDŮ A INVESTORŮ DANÍ Z PŘÍJMŮ – PRÁVNÍ STAV OD 1. 1. 2014

Vládní návrh ZOSREK, jež byl nakonec schválen 10. října tohoto roku a publikován pod číslem 344/2013 Sb.,⁴⁷ doznal v průběhu projednávání v horní komoře Parlamentu dvou zásadních změn, přičemž obě tyto změny se týkají koncepce zdanění investičních fondů. V první řadě bylo vypuštěno snížení sazby daně z příjmů právnických osob pro investiční fondy na 0 %. Praktickým důsledkem tohoto kroku je zachování předchozího stavu zdanění na úrovni fondu, tedy sazby ve výši 5 %. Druhým, neméně významným zásahem je odstranění navrhované 19% sazby daně aplikovatelné na podíly na zisku v případě investorů – právnických osob. Tyto příjmy tak budou nadále zdaňovány 15% srážkovou daní dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) ZDP (v případě investorů – daňových rezidentů) a § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 (v případě investorů – daňových nerezidentů), resp. 35% sazbou pro poplatníky – rezidenty v „daňových rájích“ dle ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) ZDP.

Kromě formulačních a terminologických změn, zčásti již zakotvených výše zmíněným změnovým zákonem č. 241/2013 Sb., přináší ZOSREK do problematiky zdanění investičních fondů věcné změny týkající se rozšíření palety přípustných organizačních forem investičních fondů v souvislosti s nabytím účinnosti NOZ a ZOK od 1. ledna 2014. Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je kromě právnických osob,⁴⁸ tedy v našem případě investičních fondů s právní osobností,⁴⁹ již dříve zdaňovaných podílových fondů⁵⁰ a prostřednictvím ZISIF nově zavedených podfondů akciové společnosti s proměnným základním kapitálem⁵¹ nově též svěřenský fond podle NOZ.⁵² Postavení svěřenského fondu jako poplatníka daně z příjmů právnických osob je obdobné řešení zvolenému u podílových fondů; ačkoli svěřenský fond nemá právní osobnost, přiznává mu ZDP daňovou subjektivitu a podléhá tak daní z příjmů právnických osob jako samostatně vymezená kategorie poplatníka.

K soukromému účelu zřízení svěřenského fondu smí být na základě ustanovení § 1449 odst. 2 NOZ zřízen též za účelem investování pro dosažení zisku k rozdělení mezi zakladatele, zaměstnance, společníky či jiné osoby a může podle ustanovení § 101 písm. b) ZISIF též nabývat podobu fondu kvalifikovaných investorů. Na svěřenský fond, který je investičním fondem se bude vztahovat zvláštní 5% sazba daně platná pro investiční fondy. Pokud svěřenský fond status investičního fondu mít nebude, uplatní se obecná 19% sazba daně z příjmů právnických osob. *„Z pohledu obmyšleného – tedy příjemce peněz nebo jiného plnění – jsou výplaty ze svěřenského fondu zdanitelným příjmem,*

⁴⁷ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

⁴⁸ Srov. ustanovení § 17 odst. 1 písm. a) ZDP. Upouští se od potenciálně problematického pojmu osoba, která není fyzickou osobou.

⁴⁹ Z organizačních forem investičních fondů lze do této kategorie zařadit společnost s ručením omezeným, akciovou společnost, akciovou společnost s proměnným základním kapitálem, komanditní společnost, komanditní společnost na investiční listy, družstvo, evropskou společnost (SE) a evropskou družstevní společnost.

⁵⁰ Srov. ustanovení § 17 odst. 1 písm. c) ZDP.

⁵¹ Srov. ustanovení § 17 odst. 1 písm. d) ZDP.

⁵² Srov. ustanovení § 17 odst. 1 písm. f) ZDP.

*obdobně jako u podílů na zisku obchodní korporace.*⁵³ Plnění obmyšlenému⁵⁴ ze zisku svěřenského fondu bude obdobně jako jiné příjmy z dividend a dalších podílů na zisku podléhat zdanění zvláštní 15% sazbou daně dle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) ZDP v případě obmyšleného – daňového rezidenta. V případě obmyšleného – daňového ne-rezidenta se uplatní ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP ve spojení s § 22 odst. 1 písm. g) bod 13 ZDP, stanovící 15% sazbu daně, případně též ustanovení § 36 odst. 1 písm. c) a 35% sazba daně.

Odlišná situace nastává v případě, že svěřenský fond vyplácí plnění, které není podílem na zisku, ale je částí původně vloženého majetku nebo majetku, který byl do fondu vložen smlouvou. V tomto případě se z pohledu daňového práva jedná o příjem, který je srovnatelný s darem, resp. s dědictvím (zakladatel či další příspěvovatel bezúplatně vložil část svého majetku do fondu a tento majetek je nyní předán bezúplatně obmyšlenému). Proto i při zdanění tohoto příjmu se bude postupovat stejně jako u zdaňování darů, resp. dědictví.⁵⁵ Na tomto místě je nutno upozornit, že v případě svěřenského fondu, který je investičním fondem, připadá dle ustanovení § 148 odst. 1 věta první ZISIF v úvahu vytvoření svěřenského fondu pouze na základě smlouvy, nikoli též na základě pořízení pro případ smrti; to se podle našeho názoru týká též dědické smlouvy, ač by z citovaného ustanovení na první pohled mohl vyplývat závěr o přípustnosti takového způsobu vytvoření.⁵⁶ Při zdanění následně vypláceného plnění je tedy třeba postupovat jako u zdaňování darů. Takto dosažené příjmy se zahrnou do základu daně pro zdanění obecnou sazbou daně 19 % pro obmyšlené – právnické osoby, případně 15 % pro obmyšlené – fyzické osoby s tím, že tyto osoby mohou případně uplatnit osvobození od daně za podmínek stanovených ZDP. Pro většinu obmyšlených – investorů však nepřináší svěřenský fond, který je investičním fondem, žádné daňové zvýhodnění oproti investičním fondům jiných organizačních a právních forem. Zařazení tohoto institutu do ZISIF bylo progresivním krokem, nicméně bez motivujícího daňového režimu nelze v praxi předpokládat jeho přílišné rozšíření. Zejména nikoli za situace, kdy je v rámci okruhu přípustných organizačních forem fondů kvalifikovaných investorů zachována pro některé z těchto forem možnost daňové optimalizace prostřednictvím struktury vyplývající „participation exemption“, jak bylo popsáno výše.

Schválené ZOSREK přineslo dále terminologické a některé věcné novinky do oblasti zdanění investorů, a to jak osob fyzických, tak osob právnických. Z terminologických změn dochází například k vypuštění dlouhá léta používané legislativní zkratky „dividendový příjem“ zavedené v ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) ZDP, kdy příjmy, které byly pod touto zkratkou dosud zahrnuty, budou v souladu s rekodifikací soukromého

⁵³ NEDOMA, Jakub – MATUŠTÍK, Radek: Svěřenské fondy budou své zisky danit podobně jako právnické osoby. *Bankovníctví*, 2013, č. 10, s. 20–21.

⁵⁴ V případě svěřenského fondu je v právním kontextu zřejmě vhodnější hovořit spíše o obmyšleném než investorovi v ekonomickém slova smyslu.

⁵⁵ MF ČR.: *Změny daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva – zákonná opatření Senátu č. 340/2013 Sb. a č. 344/2013 Sb* [online]. 2013 [cit. 22. 11. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/zmeny-danoveho-prava-rekodifikace-soukro-15111>.

⁵⁶ Arg. ustanovení § 1491 NOZ, systematické zařazení ustanovení § 1582 n. NOZ do dílu pořízení pro případ smrti a rozlišení obou způsobů založení v ustanovení § 1448 odst. 1 NOZ. Věcně pak vytvoření svěřenského fondu smlouvou znamená smlouvu mezi zakladatelem a správcem, který naopak (alespoň za obvyklého uspořádání věcí) nebývá stranou dědické smlouvy uzavírané mezi zůstavitelem a dědicem, resp. odkazovníkem.

práva a též v návaznosti na ZISIF nově opisovány jako „příjmy z podílu na zisku z účasti na obchodní společnosti nebo v podílovém fondu, je-li podíl v nich představován cenným papírem“. Víceméně jen terminologickou změnou je rovněž zakotvení nového znění ustanovení § 36 odst. 4 ZDP, upravujícího snížení základu pro daň vybíranou srážkou u příjmů plynoucích z podílu na zisku z účasti investora v investičním fondu o některé elementy tohoto zisku, tvořené příjmy investičního fondu, které již jednou u zdroje, anebo v samostatném základu daně zdaněny byly. Cílem tohoto ustanovení bylo a i nadále je zmírnění ekonomického dvojího zdanění, které by jinak investování prostřednictvím investičních fondů citelně znevýhodňovalo.

V oblasti zdanění investorů dochází od 1. 1. 2014 ke změně kritérií časového testu pro uplatnění osvobození od daně z příjmů fyzických osob v případě zcizení cenných papírů podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Účinnosti tak nabývá obdobná právní úprava, jakou předpokládal již zmíněný zákon č. 458/2011 Sb., požadující pro uplatnění osvobození splnění tříletého, namísto dosavadního šestiměsíčního, resp. pětiletého časového testu. V případě kmenových listů se tento časový test prodlužuje na 5 let z důvodů zachování rovného daňového zacházení se všemi společníky společnosti s ručením omezeným. Vzhledem k neschválení osvobození podílů na zisku od daně z příjmů dochází účinností této změny k faktickému znevýhodnění krátkodobých retailových investorů – fyzických osob oproti dosavadnímu právnímu stavu. Lze očekávat, že v případě fondů kolektivního investování, orientovaných na cílovou skupinu retailových investorů, může mít tato změna negativní ekonomické dopady. Určitým vyvážením předsunutí účinnosti prodloužení časového testu je zakotvení osvobození příjmů investorů – fyzických osob z prodeje cenných papírů a příjmů z podílu připadajících na podílový list při zrušení podílového fondu, pokud jejich úhrn u poplatníka nepřesáhne ve zdaňovacím období částku 100 000 Kč.⁵⁷ Toto ustanovení umožní i krátkodobým retailovým investorům dosáhnout na osvobození od daně, aniž by splnili podmínky časového testu. Vzhledem k velmi nízkému limitu tohoto osvobození (kde se uvedený hodnotový limit, jak je potřeba zdůraznit, vztahuje na celkový roční objem hrubých příjmů ze zcizení cenných papírů a nikoliv na dosažený zisk z tohoto zcizení), lze předpokládat praktický pozitivní dopad pouze v případě těch nejdrobnějších investorů.

10. ZÁVĚR

Daňový režim investičních fondů a jejich investorů zůstává v roce 2014 z hlediska daně z příjmů téměř bez významnější změny. Mohlo by se zdát, že jde o příznivý stav, neboť je zachována současná stabilní a osvědčená právní úprava. Na základě několika skutečností se domníváme, že je tomu právě naopak. Celá komplikovaná geneze koncepce zdanění investičních fondů a jejich investorů v podstatě končí tam, kde začala a uzavírá tak bludný kruh nepředvídatelnosti daňových zákonů, tolik kritizované tuzemskou odbornou i laickou veřejností. Během pouhých několika měsíců byly předloženy a veřejnosti prezentovány 2 odlišné nové koncepce zdanění, aby nakonec po rozhodnutí na samém konci legislativního procesu a za velmi specifických politických

⁵⁷ Srov. ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014.

podmínek byla dána přednost zachování současného právního stavu, nereagujícího ovšem dostatečně účinně na změnu právního základu investování v investičních fondech proběhnuvší v mezích. Chválná snaha profilovat Českou republiku jako fondové centrum střední a východní Evropy získává zachováním stávajícího stavu zdanění podstatné trhliny. Jestliže ZISIF jako základní stavební kámen existence a činnosti investičních fondů na našem území představuje jednu stranu mince, pak zdanění, včetně zdanění investorů, představuje její stranu druhou, neméně důležitou. Nelze dost dobře pominout synergické působení právního a daňového prostředí, obzvláště ne ve všeobecně velmi citlivém finančním sektoru. Kvalitní a moderní právní prostředí, kterého se v oblasti investičních fondů prostřednictvím ZISIF snad podaří dosáhnout, nemůže fungovat bez odpovídajícího motivačního daňového režimu. Z tohoto hlediska se jeví zachování současné suboptimální právní úpravy jako zřejmý krok zpět a též jako určitá negace růstového potenciálu fondového sektoru, vyvolaného přijetím ZISIF.

Jestliže byla jedním z impulsů k přijetí nové právní úpravy snaha zabránit nežádoucí daňové optimalizaci prostřednictvím investičních fondů, lze konstatovat, že zvolené řešení jistě nebude s to takové optimalizaci zabránit, ba právě naopak. Rozšíření počtu přípustných organizačních a právních forem investičních fondů spolu se zjednodušenou možností jejich zakládání a zachováním možnosti daňové optimalizace pod běžnou úroveň zdanění standardních obchodních společností a jejich společníků povedou s vysokou pravděpodobností ke zvýšení míry zneužívání či lépe řečeno nelegitimního využívání fondových struktur.

Obě navrhované a neschválené koncepce zdanění ve VN ZREK i vládním návrhu ZOSREK vycházely ze zásady daňové neutrality právní úpravy, zatěžující investice prováděné prostřednictvím investičních fondů shodně s investicemi prováděnými individuálně. Přijatá právní úprava tento princip z výše uvedených důvodů nenaplní. Současně též zachovává v některých případech nežádoucí ekonomické dvojí zdanění příjmů.

Přijetí staronové koncepce zdanění se zdá být poněkud nešťastné nejen z věcného hlediska, ale také z hlediska časového a formálního. Zákonná opatření Senátu, zakotvující mimo jiných změn v oblasti daňového práva též změny zdanění investičních fondů, jsou pramenem práva v našem právním řádu doposud neznámým, se specifickými ústavněprávními riziky. Lze si důvodně položit otázku, zdali bylo přijetí zákonných opatření jedinou v praxi akceptovatelnou možností, jak nevyhovující stav daňové legislativy za stavu rozpuštění Poslanecké sněmovny řešit.⁵⁸ Rovněž schválení právní úpravy téměř na konci roku s účinností bezprostředně od 1. 1. roku nového nepřispívá ke stabilitě daňového prostředí a neposkytuje daňovým subjektům dostatečnou lhůtu k adaptaci na nové podmínky.⁵⁹

⁵⁸ Tato otázka byla v listopadu 2013 diskutována na půdě Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze v rámci semináře „Zákonná opatření Senátu – rizika spojená se způsobem jejich přijetí“, přičemž byly představeny alternativy řešení předmětné situace. Podklady k tomuto semináři jsou dostupné v následujících online materiálech. BOHÁČ, Radim.: *Zákonná opatření Senátu v daňové oblasti. Rizika spojená se způsobem jejich přijetí* [online]. 2013 [cit. 15. 12. 2013], dostupné z: <http://www.radimbohac.cz/userFiles/konference/seminar-zos-listopad-2013/prezentace-zos-v-danove-oblasti.pptx>; jakož i <http://www.radimbohac.cz/userFiles/konference/seminar-zos-listopad-2013/otazky.pptx>.

⁵⁹ Svým způsobem se opakuje hojně kritizovaná situace z konce roku 2012, kdy do poslední chvíle nebylo známo konečné znění zákona o DPH ve znění novel č. 500/2012 Sb. a 502/2012 Sb. publikovaných ve Sbírce zákonů až 27. 12. 2012, resp. 31. 12. 2012, a to včetně výše daňových sazeb.

Staronovou právní úpravu zdanění investičních fondů a jejich investorů je tak třeba, bohužel, z teoretického hlediska hodnotit negativně. Oproti současnému právnímu stavu nepřináší podstatné pozitivní změny, přičemž zachovává a v některých ohledech prohlubuje existující nedostatky. Praxe ukáže, zda se i přes absenci daňově výhodného režimu podaří zatraktivnit tuzemský fondový sektor zejména pro zahraniční subjekty či nikoli; stejně tak pouze praxe odpoví na otázku zvýšení či snížení míry nežádoucí daňové optimalizace s využitím fondových struktur.

Tabulka: Srovnání daňových režimů investičních fondů a podílů na zisku vyplácených investorům

Typ investora ¹	2013 ²		VN ZREK ³		VN ZOSREK ⁴		2014 ⁵		2015 ⁶	
	IF ⁷	I ⁸	IF ⁹	I	IF ¹⁰	I	IF	I	IF	I
fyzická osoba	5 %	15 %	5 %	0 %	0 %	15 %	5 %	15 %	0 %	15 %
právnícká osoba ¹¹	5 %	15 %	5 %	0 %	0 %	19 %	5 %	15 %	0 %	19 %
mateřská společnost ¹²	5 %	0 %	5 %	0 %	0 %	19 %	5 %	0 %	0 %	19 %

¹ Pro účely této tabulky jsou uvažováni pouze investoři, kteří jsou tuzemskými daňovými rezidenty.

² Daňový režim účinný do 31. 12. 2013 (ZDP před účinností novely provedené ZOSREK č. 344/2013 Sb.).

³ Daňový režim vládního návrhu zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů, sněmovní tisk 1004/0 Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR v 6. volebním období rozeslaný dne 24. 4. 2013.

⁴ Daňový režim vládního návrhu zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů, senátní tisk č. 184 Senátu Parlamentu České republiky v devátém funkčním období postoupený Senátu dne 25. 9. 2013.

⁵ Daňový režim účinný od 1. 1. 2014 (ZDP ve znění novely provedené ZOSREK č. 344/2014 Sb.).

⁶ Daňový režim zavedený novelou ZDP provedenou zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, s předpokládanou účinností od 1. 1. 2015.

⁷ Sazba daně z příjmů právnických osob uplatňovaná na daňový základ investičního fondu.

⁸ Sazba daně z příjmů uplatňovaná na podíl na zisku vyplácený investičním fondem investorovi.

⁹ Platí jen pro tzv. základní investiční fond ve smyslu § 21f ZDP ve znění VN ZREK.

¹⁰ Platí jen pro tzv. základní investiční fond ve smyslu § 21f ZDP ve znění VN ZOSREK.

¹¹ Poplatník – právnická osoba, který není mateřskou společností ve smyslu § 19 ZDP.

¹² Poplatník – právnická osoba, který je mateřskou společností, tj. splňuje podmínky osvobození od daně z podílu na zisku na základě „participation exemption“ stanovené v § 19 ZDP.

SELECTED ISSUES OF TAXATION OF INVESTMENT COMPANIES AND INVESTMENT FUNDS

Summary

This paper deals with the development and current state of taxation of investment funds, investment companies and investors primarily by the corporate income tax. The paper describes and analyzes important changes in the regulation of the activities of investment funds, as well as changes of their tax regime. In the paper the authors present their opinion on the utility of these changes.

Key words: investment fund, investment company, taxation, corporate income tax

Klíčová slova: investiční fond, investiční společnost, zdanění, daň z příjmů právnických osob

ZDANĚNÍ PROVOZU RODINNÉHO ZÁVODU

MICHAEL KOHAJDA, TOMÁŠ SEJKORA

1. ÚVOD¹

V souvislosti s přijetím zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, dochází v českém právním řádu k rozsáhlé rekodifikaci soukromého práva, která zavádí řadu nových právních institutů, přičemž tyto změny bude třeba promítnout i v oblasti daňového práva. K této reflexi dochází přijetím zákonného opatření Senátu č. 344 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s NOZ (dále jen ZOS REK).

Jedním z nových institutů je rodinný závod, jenž pro určité členy rodiny zakládá právní nárok na podíl na zisku a věcech nabytých z provozu rodinného závodu. Tím dochází k přerozdělování příjmů a výdajů mezi osoby provozující rodinný závod. Ačkoliv byl institut rodinného závodu inspirován italskou právní úpravou obsaženou v Codice Civile, zákonodárce jako vzor pro novelizaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDPřij) nepoužil italskou právní úpravu daně z příjmů z rodinného závodu. Z tohoto důvodu jsou v článku nastíněny také základní aspekty zdanění rodinného závodu dle italského zákona o dani z příjmu fyzických osob.

Rozdělování příjmů a výdajů z rodinného závodu z pohledu zdanění příjmů upravuje § 12 ZDPřij v novelizovaném znění výše zmíněným zákonným opatřením, jenž je tak jediným ustanovením upravujícím daňové dopady zavedení rodinného závodu do českého právního řádu. Ustanovení § 12 ZDPřij stanovuje toliko postup rozdělování příjmů a výdajů z rodinného závodu, avšak toto ustanovení bude v této podobě použitelné pouze do té doby, dokud bude zachována lineární sazba daně. Vzhledem k tomu, že otázka změny daňových sazeb bude politickým tématem následujících měsíců, je možné, že toto ustanovení bude reformulováno v blízké době tak, aby konkretizovalo rozdělení příjmů a výdajů mezi členy rodiny účastníci se na provozu rodinného závodu, což však možná vzbudí tenze mezi daňovou a soukromoprávní úpravou.

¹ Tento text byl spoluautorem Tomášem Sejkorou 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, a spoluautorem Michaelem Kohajdou v rámci programu „PRVOUK P06 – Veřejné právo v kontextu europeizace a globalizace“ uskutečňovaného v roce 2013 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

2. RODINNÝ ZÁVOD JAKO SOUKROMOPRÁVNÍ INSTITUT

Rodinný závod je institutem zaváděným § 700 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen NOZ). Dle důvodové zprávy k NOZ se jedná, jak již uvádíme výše, o právní úpravu inspirovanou italským *Codice Civile*, proto bude analyzována i právě úprava italská, a to jak civilního práva, tak i práva daňového.

Ustanovení o rodinném závodu mají za úkol řešit situaci, kdy fakticky dochází k účasti členů rodiny na podnikání jiného člena rodiny, avšak mezi těmito osobami neexistuje žádný smluvní vztah. Cílem právní úpravy je tedy řešit právní poměry osob v rámci rodinného závodu a stanovit jednotlivá práva a povinnosti osob, které se účastní provozování rodinného závodu, právě pokud není uzavřena smlouva, jejímž předmětem by byla úprava práv a povinností zúčastněných členů rodiny, anebo tato práva a povinnosti nejsou řešena v rámci společenských dokumentů.

Pojem závod v NOZ nahrazuje pojem podnik, který je užíváný současnou doktrínou obchodního práva. NOZ v § 502 přináší legální definici obchodního závodu, dle které je obchodním závodem: „*organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti*“. Jelikož pojem závod nahrazuje doposud používaný pojem podnik dle obchodního zákoník, lze závod definovat jako označení jmění, jež je věcí hromadnou tvořenou jednotlivými komponenty, které podle své povahy slouží či mají sloužit k provozování závodu, přičemž tyto jednotlivé věci tvořící závod musejí být všeobecně považovány za věc jedinou.² Takovýto soubor jmění se podle NOZ stává rodinným závodem, pokud v něm společně pracují manželé, nebo alespoň s jedním z manželů pracují osoby příbuzné až do třetího stupně nebo osoby s jedním z manželů sešvagřené až do stupně druhého. Z toho vyplývá, že rodinný závod je identifikován toliko osobami podílejícími se na jeho fungování. Podle poslední věty § 700 odst. 1 NOZ je na roveň členu rodiny trvale pracujícím v rodinném závodu postaven též člen rodiny, který trvale pracuje pro rodinu tím, že se stará o společnou domácnost.³ Tímto dochází k naplnění zásady rovnosti významu poskytování majetkových plnění s osobní péčí o rodinu a její členy.⁴

Druhou podmínkou nutnou pro to, aby byl závod označován jako rodinný, je vlastnění podniku některým z výše uvedených členů rodiny. Vlastník závodu tak může být podnikající fyzickou osobou, ale vzhledem k díkci § 13 a násl. zákona o obchodních korporacích (dále pouze ZOK) i společníkem v jednočlenné společnosti s ručením omezeným či akciové společnosti.⁵ K tomuto závěru je nutné dojít v důsledku znění § 700 odst. 2 NOZ, dle něhož se ustanovení o právech a povinnostech členů rodinného závodu nepoužijí v případech, kdy jsou tyto práva a povinnosti upraveny mimo jiné společenskou smlouvou včetně zakladatelského právního jednání o založení obchodní společnosti. Důvodová zpráva k NOZ však předpokládá, že se ustanovení § 700 a násl.

² Rozhodnutí NSS ze dne 15. října 2007 ve věci 7 Afs 142/2006. Dle tohoto rozsudku půjde u jednotlivých věcí náležejících do podniku o vztah souřadnosti a nikoliv podřadnosti, stejně jako tomu je u příslušenství věci.

³ *Důvodová zpráva k NOZ (konsolidované znění)* [online]. [cit. 2. 11. 2013], s. 172, dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>.

⁴ Tato zásada je explicitně upravena poslední větou § 690 NOZ.

⁵ Srovnej § 11 a násl. zákona o obchodních korporacích.

NOZ neužijí v případě, kdy je závod provozován právnickou osobou, na které mají podíly vyjma členů rodiny společně i třetí osoby. Proto ani důvodová zpráva použití ustanovení na rodinný závod ve formě obchodní korporace dle ZOK, na které mají podíl jen členové rodiny, nevyklučuje.

Jak již bylo řečeno, ustanovení o rodinném závodu se neužijí vždy, nýbrž pouze subsidiárně. Jedná se o dispozitivní úpravu, u níž zákon explicitně předpokládá možnost odlišné úpravy práv a povinností osob účastnících se na rodinném závodu od úpravy těchto práv a povinností stanovených zákonem. V § 700 odst. 2 NOZ výslovně uvádí možnost odlišné úpravy společenskou smlouvou, zakladatelským jednáním o založení společnosti nebo družstva, smlouvou o tichém společenství a ustanoveními jiného zákona o pracovněprávním poměru, popřípadě i jinou smlouvou. Jedná se o výčet demonstrativní, proto bude mít před zákonným zněním přednost i úprava obsažená např. v příkazní či zprostředkovatelské smlouvě. Právní vztahy mohou být nezávisle na sobě kombinovány, tudíž vztah mezi členy rodiny jakožto osob majících podíl na právnické osobě provozující rodinný závod může být upraven společenskou smlouvou, vztah s třetím členem rodiny pracovněprávní smlouvou, s dalším členem smlouvou o tichém společenství atd.⁶

Jedním z přínosů právní úpravy je zavedení nového způsobu účasti jednoho manželů na společném podnikání druhého z nich. Vzhledem k nemožnosti uzavřít mezi manžely pracovněprávní vztah⁷ se nabízela spolupráce ve formě podnikatelské činnosti obou manželů v rámci sdružení dle § 829 a násl. ObčZ, nebo prostřednictvím institutu spolupracujících osob dle § 13 ZDPřijm.⁸ Je však nutné vzít v potaz, že mohou nastat různé situace podle toho, zda je rodinný závod ve společném jmění manželů, ve výlučném vlastnictví jednoho z manželů nebo zda byl manželé ujednáni či soudem stanoven odlišný majetkový režim mezi manželi od zákonného režimu.

Druhým přínosem je, že se již práva a povinnosti členů rodiny v podobných případech nebudou řídit ustanoveními o bezdůvodném obohacení, jenž je podle současné právní úpravy jediným možným řešením. Při soudních sporech vzešlých při provozování podniku se znaky rodinného závodu je jako problematická shledávána dlouhodobost faktických poměrů zúčastněných osob, otázka dokazování faktických poměrů jakožto i otázka promlčení, protože současná právní úprava těmto vztahům nepřinášela odpovídající právní úpravu ani ochranu práv a povinností dotčených osob.⁹

Pro daňovou problematiku spojenou s institutem rodinného závodu je nutno dále osvětlit § 701 NOZ, týkající se rozdělení zisku z rodinného závodu. Dle tohoto ustanovení se na zisku, věcech z tohoto zisku nabytých, ale i na přírůstcích závodu podílejí členové rodiny zúčastnění na rodinném závodu, a to v míře odpovídající množství a druhu své práce. To znamená, že se na zisku podílejí i osoby starající se o domácnost, jelikož se na ně hledí jako na osoby trvale pracující pro rodinný závod, jak již bylo zmíněno

⁶ *Důvodová zpráva k NOZ (konsolidované znění)* [online]. [cit. 12. 10. 2013], s. 171, dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>.

⁷ Podle § 318 zákoníku práce nemůže být mezi manžely nebo partnery základní pracovně právní vztah uvedený v § 3 zákoníku práce.

⁸ Rozhodnutí NSS ze dne 27. 10. 2004 č.j.: 5 Afs 21/2003-66.

⁹ *Důvodová zpráva k NOZ (konsolidované znění)* [online]. [cit. 12. 10. 2013], s. 172, dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>.

výše. Tohoto práva je možné se vzdát, avšak tak může učinit pouze osoba plně svéprávná, a to formou veřejné listiny. Vzhledem k tomu, že se rodinné hospodaření neorientuje pouze výlučně k produkci zisku jako hodnoty k okamžité spotřebě,¹⁰ zákonodárce z důvodu ochrany slabší strany považoval za nutné upravit rozhodování o použití zisku nebo jeho přírůstků. O použití zisku, stejně jako o záležitostech nepatřících do obvyklého hospodaření, je rozhodováno většinou hlasů členů rodiny, kteří se považují za členy zúčastněné na provozu rodinného závodu.¹¹ Je tomu z důvodu, že rodinný závod má primárně sloužit k obživě rodiny, proto je rozhodování o zásadních záležitostech svěřeno veškerým členům rodiny účastnících se na provozu rodinného závodu, ačkoliv vlastnictví tohoto závodu může náležet pouze některému či některým z členů rodiny.¹²

Mezi další ustanovení o rodinném závodu, již nedůležité pro daňové účely, patří ustanovení o vázanosti podílu v rodinném závodu na osobu člena rodiny a o omezené převoditelnosti tohoto podílu, a to pouze na člena rodiny dle § 700 odst. 1 NOZ za souhlasu veškerých členů rodiny zúčastněných na rodinném závodu. Dále ustanovení o přednostním právu člena rodiny při dědění či o předkupním právu při úplatném převodu rodinného závodu.

Účast na rodinném závodu pak zaniká zcizením tohoto závodu, dále pokud zúčastněná osoba přestane vykonávat práci pro rodinu či v závodě nebo se změní právní důvod, ze kterého dotčená osoba vykonává práci v rodinném závodu, přičemž vypořádací podíl lze rozdělit do splátek.¹³ Ustanovení § 707 NOZ závěrem stanovuje přednost ustanovení o rodinném závodě před zvyklostmi a praxí vzniklých při provozu rodinného závodu, se kterými zmiňované ustanovení výslovně počítá.

3. DAŇOVÉ ASPEKTY

V následujícím textu budou analyzovány daňové aspekty provozu rodinného závodu. Zvláštní zaměření bude kladeno na kategorizaci příjmů z provozu rodinného závodu jednotlivých členů rodiny zúčastněných na provozu rodinného závodu, způsob rozdělování příjmů z rodinného závodu na jednotlivé členy rodiny, seznámení se základními daňovými aspekty italské právní úpravy zdanění rodinného závodu a komparaci italské právní úpravy zdanění rodinného závodu s obdobnou právní úpravou českou.

3.1 PODŘAZENÍ PŘÍJMŮ OSOB PRACUJÍCÍCH V RODINNÉM ZÁVODĚ POD JEDNOTLIVÉ TYPY PŘÍJMŮ DLE §§ 7–10 ZDPŘÍJ

Při určování daně z příjmů je rozhodná forma rodinného závodu, proto mohou existovat dvě rozdílné situace. V první situaci je rodinný závod formálně provozován a vlastněn členem rodiny, který je podnikající fyzickou osobou. Příjem vlastníka

¹⁰ Ibid., s. 172.

¹¹ § 702 NOZ.

¹² *Důvodová zpráva k NOZ (konsolidované znění)* [online]. [cit. 12. 10. 2013], s. 173, dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>.

¹³ Pokud je tak ujednáno nebo pokud to schválí soud.

tohoto závodu je příjem ze samostatné činnosti,¹⁴ avšak nejednoznačná situace panuje při zařazení příjmů ostatních osob účastnících se na rodinném závodu dle § 700 NOZ, protože ZDPřij explicitně tento příjem (v podobě zisku z rodinného závodu) nezařazuje pod jednotlivé typy příjmů uvedených v §§ 6–9 ZDPřij. Vzhledem ke skutečnosti, že rodinný závod byl do českého právního řádu přijat dle inspirace italské právní úpravy, považují za vhodné pro správné zařazení příjmů z tohoto typu závodu vyjít z analýzy italské právní úpravy zdanění rodinného závodu.

Italský zákon o dani z příjmu fyzických osob¹⁵ (dále ve zkratce TUIR) také přímo explicitně nestanovuje pod jaký typ příjmů lze příjmy z rodinného závodu subsumovat, ale zároveň příjmy rozděluje podle 6 typů.¹⁶ Pro rodinný závod je určující zejména článek 55 a násl. TUIR, který stanovuje, co lze považovat za příjem z podnikání, a dále článek 32 TUIR, jenž upravuje příjmy ze zemědělské činnosti, proto se vyjma obecných ustanovení TUIR budou na rodinný závod dle italské právní úpravy vztahovat i zvláštní ustanovení aplikovaná na specifické druhy příjmů.¹⁷ Česká právní úprava rozeznává také příjmy ze zemědělské výroby a příjmy ze živnostenského či jiného podnikání, ale oba typy subsumuje pod příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 ZDPřij. Explicitním nezařazením příjmů z rodinného závodu nastává obdobná situace jako při rozdělení příjmů spolupracujících osob podle § 13 ZDPřij, přičemž i takto rozdělené příjmy se podřazují pod příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 ZDPřij, lze proto očekávat, že na tuto situaci bude reagováno GFR vydáním pokynu řady D, kterým, stejně jako tomu bylo u příjmů dle § 13 ZDPřij,¹⁸ bude dodatečně stanoveno, že za příjmy ze samostatné činnosti jsou považovány i příjmy z rodinného závodu.¹⁹

V druhé možné situaci je rodinný závod obchodní korporací ve smyslu § 1 odst. 1 ZOK a společníci tohoto závodu jsou pouze členové rodiny, případně se jedná o společnost s jedním společníkem, který je členem rodiny. V tomto případě by zisk plynoucí z rodinného závodu byl hospodářským výsledkem za účetní období obchodní korporace a podléhal by dani z příjmů právnických osob podle § 17 a násl. ZDPřij. O vyplacení takto vzniklého podílu na zisku rozhoduje u osobních společností statutární orgán.²⁰ Pokud je rozhodnuto o vyplacení podílu na zisku, je tento příjem fyzické osoby samostatným základem daně dle § 8 odst. 3 ZDPřij, jenž podléhá srážkové dani ve výši zvláštní sazby daně podle § 36 ZDPřij. Při takovémto postupu jsou u příjmů zdaňovaných srážkovou daní veškeré povinnosti ke správě daní přeneseny na plátce daně (obchodní korporace vyplácející zisk z něj přímo srazí odpovídající daň) a poplatník pak tedy nemá povinnost tento příjem zahrnout do svého daňového přiznání k DPFO. Takto dojde k situaci, kdy

¹⁴ § 7 ZDPřij.

¹⁵ Zákon Testo Unico delle Imposte sui Redditi ze dne 22. 12. 1986, číslo 917.

¹⁶ Těmito druhy jsou dle TUIR příjmy z pozemků (čl. 25–43, mimo jiné obsahují ustanovení o příjmech ze zemědělství; příjmy z kapitálového majetku (čl. 44–48); příjmy ze závislé činnosti (čl. 49–52); příjmy ze samostatné výdělečné činnosti (čl. 53); příjmy z podnikání (čl. 54–66); ostatní příjmy (čl. 67–71).

¹⁷ AGOSTINI, Filippo: Aspetti contabili e fiscali dell'impresa familiare e problematiche successorie. *Pistoia Iuris: Ossevatorio sulla giurisprudenza pistoiese* [online]. 2005 [cit. 15. 10. 2013], dostupné z: <http://www.pistoia.tribunale.org/index.php?iddoc=152>.

¹⁸ Pokyn GFR č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Finanční zpravodaj*, 2011, roč. 45, č. 7, s. 163–189.

¹⁹ Ačkoliv pokyny řady D nejsou právními normami a postrádají obecnou závaznost, jsou důležitým zdrojem pravidel pro jednotlivé orgány finanční správy, čímž dochází ke sjednocení aplikační praxe těchto orgánů. § 34 zákona o obchodních korporacích.

jednotliví členové rodiny mají nárok na podíl na zisku ze závodu, který však může být legální cestou pouze vyplacen jednotlivým společníkům obchodní korporace.²¹ Domníváme se, že členové rodiny tedy mají nárok na rozdělení příjmu již zdaněného srážkovou daní.

3.2 ROZDĚLENÍ PŘÍJMŮ A VÝDAJŮ MEZI ČLENY RODINNÉHO ZÁVODU DLE § 12 ZDPŘÍJ

Jediným ustanovením přímo upravující příjmy z rodinného závodu je § 12 ZDPřij, který nahrazuje ustanovení týkajících se výpočtu příjmu spoluvlastníka a účastníka sdružení bez právní subjektivity. Nové znění § 12 ZDPřij²² přímo reaguje na zavedení nových institutů NOZ, jež jsou souborem práv k určitému majetku, pro než je typické vyjádření těchto práv určitým poměrem. Podle § 12 ZDPřij mohou být společné výdaje související s příjmy z provozu rodinného závodu rozděleny mezi poplatníky ve stejném nebo rozdílném poměru jako příjmy, avšak rozdílně rozdělené výdaje mohou být uplatňovány pouze v prokázané výši. Ze znění § 12 ZDPřij vyplývá, že je vyloučeno při různém rozdělení výdajů uplatňovat tyto výdaje v paušální výši dle § 7 odst. 7 ZDPřij a násl. A contrario to znamená, že pokud se příjmy a výdaje přerozdělují ve stejném poměru, poplatník může uplatnit výdaje jak v paušální výši, tak i ve výši prokázané.

NOZ v § 701 upravuje rozdělení zisku z rodinného závodu. Zisk je nutno chápat jako výsledný kladný rozdíl mezi příjmy a výdaji, proto při rozdělování zisku dle § 701 NOZ dochází k faktickému rozdělování jak příjmů, tak i výdajů ve smyslu ZDPřij. Postupem podle zákonné úpravy rozdělování zisků z rodinného závodu by zisk byl rozdělen podle podílů jednotlivých členů rodinného závodu v míře, jaké odpovídá druh a rozsah práce vykonávané pro rodinný závod, proto je nutné k dodržení občanskoprávní normy rozdělit rovněž příjmy a výdaje dle tohoto poměru. Z výše uvedeného vyplývá, že dojde k situaci, kdy jsou výdaje a příjmy rozdělovány stejně tak, jak předpokládá § 12 ZDPřij.

Ustanovení § 701 NOZ je dispozitivní, čímž je dána možnost účastníků rodinného závodu stanovit si rozdělování zisku (příjmů a výdajů) odlišně od zákona, a to inomínatní smlouvou. V praxi tak může nastat několik problematických situací.

Prvním problémem je současné uplatnění skutečných a paušálních výdajů jednotlivými členy rodiny účastnících se na rodinném závodu. Na tuto možnou situaci však reaguje § 12 ZDPřij, který dává těmto osobám možnost buď uplatnit pouze paušální výdaje dle § 7 odst. 7 ZDPřij, nebo výdaje skutečné, avšak tyto výdaje musí být schopny případně prokázat. Pokud by byla ponechána poplatníkům možnost současně využívat paušální výdaje i v případě, kdy některý člen rodiny účastnící se provozu rodinného závodu uplatní skutečné výdaje, zůstal by v zákoně ponechán prostor pro účelové rozdělování příjmů a výdajů z rodinného závodu tak, aby součet daní odvedených jednotlivými účastníky závodu byl co nejnižší. Výdaje ve skutečné, prokazatelné výši by tak mohly být uplatňovány například pouze jediným poplatníkem, přičemž ostatní poplatníci zúčastnění na rodinném závodu, kteří by fakticky nesli výdaje v nulové výši, by

²¹ Pokud společenská smlouva nestanoví jinak, tím by se ovšem neužili ustanovení o rodinném závodu.

²² Myšleno ustanovení § 12 ZDPřij změněné zákonným opatřením o změně daňových zákonů v souvislosti s NOZ.

mohli uplatňovat výdaje ve výši paušální dle § 7 odst. 7 ZDPřij. Tuto situaci však nelze připustit a ZDPřij ji tedy správně vylučuje.

Druhým problémem je ponechání možnosti v ustanovení § 12 ZDPřij rozdělovat na jednotlivé poplatníky příjmy a výdaje v rozdílném poměru k celkovým výdajům a příjmům z provozu rodinného závodu. V tomto případě zákonodárce ponechává účastníkům rodinného závodu širokou možnost, jak se svými skutečnými výdaji naložit a přerozdělit je tak, aby došlo k minimalizaci celkové odvedené daně. Této minimalizace poplatníci podílející se na provozu rodinného závodu mohou dosáhnout uplatněním nezdanitelných částí základu daně dle § 15 ZDPřij a slev na daních, zejména dle § 35ba a § 35c ZDPřij. Pokud se rodinného závodu bude například účastnit větší množství osob, které nebudou mít žádné další příjmy, je pro takové členy rodiny podílející se na provozu rodinného závodu účelné přerozdělit na tyto osoby zejména příjmy, a to tak, aby po uplatnění odčitatelných položek a slev na dani těmito osobami, byla výsledná daň těchto osob nulová. V tomto případě by pak bylo neúčelnější převést skutečné výdaje na osoby, které vyjma příjmů z rodinného závodu mají rovněž příjmy z jiné samostatné činnosti či další příjmy, vůči kterým je možno výdaj „uplatnit“ v rámci sloučení dílčích základů daně do celkového základu daně. Ve výsledku tedy dojde k minimalizaci celkové výše daňové povinnosti a stát tak z důvodu ponechání možnosti takto přerozdělovat příjmy a výdaje, absencí přesnější úpravy v § 12 ZDPřij, trápí na příjmech do veřejných rozpočtů.

Další problematická situace může nastat, pokud se podíl na příjmech a výdajích v průběhu zdaňovacího období změní. K této změně může dojít změnou rozsahu práce, například skončením jejího výkonu, či změnou druhu vykonávané práce. Dle NOZ nárok členů rodiny na podíl na zisku dle § 701 NOZ vzniká již v okamžiku jeho vyprodukování, ovšem vzhledem k tomu, že zdaňovací období podnikající fyzické osoby je kalendářní rok,²³ bude nutné určit, byť by se jednalo o podíl na zisku pouze za část zdaňovacího období, jakým poměrem se podíleli jednotliví účastníci rodinného závodu na příjmech a výdajích za celé zdaňovací období. Pro určení správné výše daně a správného subjektu, jenž tuto daň ponese, bude nezbytné určení podílů jednotlivých členů rodinného závodu s ohledem na jednotlivé příjmy a náklady vznikající z provozu takového závodu, jelikož se každý člen rodinného závodu nemusí podílet na veškerých příjmech a nákladech z provozu, stejně tak jako se nemusí podílet na příjmech a nákladech rodinného závodu po celé zdaňovací období, protože už samotné rozdělení zisku mezi jednotlivé členy rodiny při dodržení § 12 ZDPřij a postupu popsaného v předešlém odstavci má na výši odvedené daně vliv. Nadto je povinností samotného poplatníka, aby uvedl veškeré své příjmy.²⁴ Při každém rozdělení zisku však musí být zachovány zásady uvedené v § 700 a 701 NOZ.

Z výše uvedeného vyplývá, že postupem podle § 12 ZDPřij mohou v určitých případech poplatníci podnikající v rodinném závodu docílit situace, v které by mohli neshodným poměrným rozdělením příjmů a výdajů účelově snížit daňové základy jednotlivých poplatníků tak, že by součet výsledné vypočtené a následně uhrazené daně z příjmů

²³ Srovnej § 5 odst. 1 ZDPřij.

²⁴ Srovnej § 38g odst. 3 ZDPřij.

těchto fyzických osob byl nižší než daň, jež by byla vyměřena, pokud by k takovému účelovému rozdělení nedošlo, přičemž však nepůjde o porušení ustanovení § 12 ZDPřij.

Další možnost úmyslného využití přerozdělení příjmů dle § 701 NOZ a současně § 12 ZDPřij je přerozdělení příjmů tak, aby se jednotlivé subjekty povinné k dani vyhnuly aplikaci § 16a ZDPřij, jež je zvláštním způsobem výpočtu daně. Solidární zvýšení daně spočívá ve zvýšení daně vypočtené podle § 16 ZDPřij právě o solidární zvýšení daně, které činí 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně dle § 6 ZDPřij a dílčího základu daně podle § 7 ZDPřij v příslušném zdaňovacím období a 48násobkem průměrné mzdy vypočtené podle zákona č. 589/1992 Sb.²⁵ Z výpočtu průměrné mzdy vyplývá, že solidárním zvýšením za zdaňovací období, jímž je kalendářní rok 2014, budou zatíženy fyzické osoby se součtem dílčích základů daně dle § 6 a § 7 ZDPřij převyšujícím částku 1 245 216 Kč, proto pouze u těchto osob může přerozdělení příjmů z rodinného závodu mít kýžený efekt snížení celkového součtu daní, uhrazených jednotlivými členy rodinného závodu (na druhou stranu je nutno zvažovat také opačný efekt, který má tzv. strop na vyměřovacím základu sociálního pojištění).²⁶

Problém přerozdělování příjmů z rodinného závodu by v budoucnu mohl být umocněn v případě, že by současná sazba daně²⁷ byla nahrazena sazbou progresivní. V takovém případě by se § 12 ZDPřij ve znění zákonného opatření jevil z pohledu správy daně doslova neživotaschopný a byla by nutná novelizace tohoto ustanovení tak, aby odpovídala dopadům progresivní daně. Při existenci progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob a zachování současného znění § 12 ZDPřij by členové rodiny rozdělením příjmů z rodinného závodu mohli dosáhnout optimálního určení základů daně jednotlivých členů tak, aby výsledný součet uhrazených daní z příjmů jednotlivých členů rodinného závodu byl co nejnižší.

3.3 ZÁKLADNÍ ASPEKTY ITALSKÉ DAŇOVÉ ÚPRAVY ZDANĚNÍ PROVOZU RODINNÉHO ZÁVODU

Jak již bylo zmíněno, základním italským právním předpisem upravující daň z příjmů fyzických osob je TUIR, právní úpravu příjmů z rodinného závodu dle čl. 230 a násl. Codice Civile pak nalezneme v ustanovení čl. 5 odst. 4 a 5. Čl. 5 odst. 4 TUIR stanovuje, že na členy rodinného závodu lze převést příjmy do výše 49 % z příjmů, vyplývajících z daňového příznání podnikatele (člena rodiny), který rodinný závod vlastní a provozuje. Tento příjem je na jednotlivé členy rodiny přerozdělován podle

²⁵ Průměrnou mzdu upravuje zákon o pojištění na sociální zabezpečení v § 23b odst. 4, který stanovuje její výpočet, a to jako součin všeobecného vyměřovacího základu za kalendářní rok, který dva roky předchází kalendářnímu roku, pro který se průměrná mzda zjišťuje, a přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu. Oba tyto údaje stanovuje vláda vyhláškou. Pro výpočet průměrné mzdy v roce 2014 se použijí hodnoty stanovené vyhláškou vlády č. 296/2013 Sb., podle které výše všeobecného vyměřovacího základu za rok 2012 činí 25 903 Kč a výše přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2012 činí 1,0015. Pro rok 2014 tedy průměrná mzda činí 25 942 Kč.

²⁶ Srovnej § 15a odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojištění na sociálním zabezpečení.

²⁷ Ačkoli je v teoretické rovině současná daňová sazba považována za lineární, jí dosažené celkové zdanění nese určité znaky progresu. Srovnej § 16 a § 16a ZDPřij.

podílu vykonané práce jednotlivých členů rodiny na celkových příjmech rodinného závodu. Toto ustanovení zároveň stanoví, že se užije za předpokladu:

- 1) že lze veřejnou listinou či ověřenou soukromou smlouvou uzavřenou před začátkem zdaňovacího období prokázat účast jednotlivých členů rodiny na podnikání provozovatele rodinného závodu (dále pouze jako podnikatel), přičemž tato listina musí být opatřena podpisy podnikatele a rodinných členů na provozu rodinného závodu zúčastněných (dále pouze účastníci RZ);
- 2) že daňové příznání podnikatele potvrzuje rozdělení podílů na zisku na účastníky RZ, jež jsou přímo úměrné kvalitě a množství skutečně odvedené práce jednotlivých účastníků RZ. Za práci se rozumí převládající průběžně vykonávaná práce v příslušném zdaňovacím období;
- 3) že dojde k podání daňových příznání jednotlivými účastníky RZ. Takové daňové příznání musí obsahovat prohlášení, že práce v rodinném závodu převládala nad prací v jakémkoliv jiném zaměstnání;

Listina sub-1 bývá italskou právní vědou označována jako Ústava rodiny či rodinného závodu a významově ji lze přirovnat k českému právnímu institutu stanov. Tento právní akt vstupuje v účinnost, pokud upravuje přerozdělování příjmů dle TUIR, vždy až 1. ledna roku následujícího po jeho vzniku. Minimální požadavky na tuto listinou jsou následující:²⁸

- 1) přesná specifikace rodiny a předmět podnikání;
- 2) určení podnikatele a účastníků RZ spolu s uvedením stupně příbuzenského či sešvagřeného vztahu k podnikateli;
- 3) vyjádření vůle subjektů dle bodu 2, že má tento právní akt platnost pro následující zdaňovací období;
- 4) podpisy subjektů dle bodu 2;

TUIR dále v čl. 5 odst. 5 vymezuje osoby, které lze považovat za rodinu ve smyslu TUIR. Jsou jimi příbuzní do třetího stupně a osoby sešvagřené do stupně druhého.

Z výše uvedeného vyplývá, že definice rodinného závodu daňového práva je oproti civilněprávní definici více omezující, jelikož práce vykonávaná účastníky RZ v rodinném závodu musí být prací převládající oproti jakékoliv jiné práci vykonávané v pracovněprávním poměru.

Co se rozumí pod pojmem příjmy je stanoveno čl. 8 TUIR, zejména v odst. 1, podle kterého se celkové příjmy stanoví součtem příjmů z každé kategorie¹⁴ a odečtením ztráty z provozování obchodních závodů uvedených v článku 66 TUIR²⁹ a ztráty, které vyplývají z výkonu živnosti a povolání, přičemž součástí příjmů nejsou odpočty podle čl. 60 TUIR, jenž stanovuje, že od dílčího daňového základu příjmů z podnikatelské činnosti není povoleno odečíst úhrady za práci vykonanou jednotlivými členy rodinného závodu. Z toho vyplývá, že příjmy jednotlivých členů rodinného závodu budou fakticky vypláceny jako podíl na zisku podnikatele.

²⁸ AGOSTINI, Filippo: Aspetti contabili e fiscali dell'impresa familiare e problematiche successorie. *Pistoia Iuris: Ossevatorio sulla giurisprudenza pistoiese* [online]. 2005 [cit. 26. 10. 2013], dostupné z: <http://www.pistoia.tribunale.org/index.php?idoc=152>.

²⁹ Jedná se o menší závody, které mohou vést zjednodušené účetnictví v souladu s dekretem prezidenta republiky ze dne 29. 9. 1973 č. 600.

Při komparaci italské a české právní úpravy zdanění rodinného závodu je patrný odlišný pohled na institut rodinného závodu. Zatímco česká právní úprava zdanění rodinného závodu chápe rodinný závod jako určitý druh společenství, v rámci jehož činnosti dochází k tvorbě příjmů, které jsou následně přerozdělovány na jednotlivé rodinné příslušníky zúčastněné na provozu rodinného závodu, italská právní úprava chápe rovněž rodinný závod jako určité společenství, ale jako primární osobu tvořící příjem rodinného závodu považuje podnikatele,³⁰ který například hraje jistou koordinační roli při určování daně z příjmů jednotlivých účastníků RZ. Daně vyplývá ze způsobu podávání daňového přiznání. Podnikatel uvolňuje každému účastníkovi rodinného závodu kopii svého vyplněného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Podnikatel jako svůj daňový základ uvádí příjmy z rodinného závodu snížené o podíly účastníků RZ na těchto příjmech a zároveň v tomto daňovém přiznání vyplní informace o přerozdělení příjmů z rodinného závodu. Podnikatel svým podpisem daňového přiznání stvrzuje, že podíl účastků RZ na zisku z rodinného závodu odpovídá míře vykonané práce těmito osobami pro rodinný závod, a že se zároveň jedná o práci pokračujícího charakteru a převládající práci účastníků RZ. Účastníci RZ ve svých daňových přiznání uvádí jako svůj příjem podíl na zisku dle daňového přiznání podnikatele a svým podpisem stvrzují, že práce vykonaná pro rodinný závod je pokračujícího charakteru a převažující prací těchto osob.³¹ Procentuální omezení maximální výše přerozdělovaných příjmů dle čl. 5 odst. 4 TUIR pak činí způsob přerozdělování příjmů z rodinného závodu principově podobné spíše rozdělování příjmů mezi spolupracujícími osobami dle § 13 ZDPřij. Dalším kladem italské právní úpravy je stanovení povinnosti uzavřít mezi účastníky RZ listinu, jež prokazuje jejich účast na rodinném závodu pro následující zdaňovací období. Tímto dochází k vymezení subjektů účastnících se na provozu rodinného závodu v příslušných zdaňovacích obdobích, a tudíž není ponechána možnost okruh osob, které se skutečně na provozu rodinného závodu podílejí, v průběhu zdaňovacího období rozšiřovat o další členy rodiny z důvodu účelového přerozdělení příjmů a vydávají k dosažení minimalizace výsledné daně odvedené jednotlivými členy rodiny. V této listině nemusejí být upravena práva a povinnosti mezi účastníky RZ, tudíž kdyby ZDPřij stanovil jako podmínku pro přerozdělování příjmů dle § 12 odst. 1 ZDPřij po vzoru TUIR povinnost uzavřít před začátkem zdaňovacího období obdobnou listinu, jež by prokazovala účast osob v rodinném závodu a vztah těchto osob k provozovateli rodinného závodu, neznemožňovala by tato daňově-právní povinnost aplikaci ustanovení civilního práva upravující vztahy v rodinném závodu.

Dále jako další rozdíl je možno spatřovat rozdílné určení daňových subjektů. TUIR výslovně stanovuje, jaké osoby mohou tvořit rodinný závod a tím se i podílet na tvorbě příjmů z rodinného závodu, kdežto český ZDPřij chápe účastníky RZ jako jednotlivé poplatníky. ZDPřij určení osob, které se mohou účastnit provozu rodinného závodu, nechává občanskoprávní normě, přičemž správu daně pouze zajímá, zda-li poplatník vytváří příjem podléhající dani z příjmů a zda-li je rozdělování příjmů z rodinného

³⁰ Dle čl. 5 odst. 4 TUIR jeho příjem vždy musí být alespoň 51 % z příjmů rodinného závodu.

³¹ AGOSTINI, Filippo: *Aspetti contabili e fiscali dell'impresa familiare e problematiche successorie. Pistoia Iuris: Ossevatorio sulla giurisprudenza pistoiese* [online]. 2005 [cit. 26. 10. 2013], dostupné z: <http://www.pistoia.tribunale.org/index.php?iddoc=152>.

závodu v souladu s § 12 ZDPřij, avšak už nikoliv postavení účastníků RZ v daňovém řízení. Lze považovat za vhodné vymezit procesní postavení těchto subjektů podobným způsobem, jak tomu došlo judikaturou u spolupracujících osob dle § 13 ZDPřij. Provozovatel rodinného závodu by měl být považován za hlavní daňový subjekt a ostatní účastníci RZ pak za subjekty vedlejší, jejichž příjmy jsou odvislé od příjmu hlavního daňového subjektu. Dle judikatury NSS k § 13 ZDPřij pak tyto osoby mají specifické procesní postavení při daňovém řízení týkajícím se např. pouze hlavního daňového subjektu, v důsledku čehož jim jsou přiznávána stejná procesní práva a povinnosti jako tomuto hlavnímu daňovému subjektu. Judikatura NSS výslovně uvádí, že se toto pravidlo uplatní při daňové kontrole.³²

4. ZÁVĚR

Jedním z institutů českému právu doposud neznámých se stane účinností NOZ po vzoru italského Codice Civile rodinný závod. Při provozu rodinného závodu, jenž je definován subjekty zúčastněnými na chodu tohoto závodu, dochází ke vzniku nároku jednotlivých členů rodiny podílet se na zisku z provozu takového závodu. Přijatá občanskoprávní úprava se po novelizaci ZDPřij, konkrétně § 12 odst. 1, ZOS REK také odráží i v oblasti daně z příjmu fyzických osob. Toto ustanovení upravuje přerozdělování příjmů a výdajů vzniklých z provozu rodinného závodu mezi jednotlivé osoby účastníci se na provozu rodinného závodu. Tyto příjmy chápe jako příjmy z určitého typu sdružení a stanovuje tak pouze proces jejich rozdělení, což je patrné z víceméně shodné dikce § 12 odst. 1 a 2. V budoucnu může být shledána poněkud problematickou stručnost právní úpravy týkající se příjmů a výdajů z rodinného závodu. V souladu s § 12 ZDPřij a za využití nezdanitelných částí základu daně či slev na dani lze účelově přerozdělit příjmy a výdaje z rodinného závodu tak, aby součet jednotlivých daňových povinností odvedených účastníky RZ byl ve výsledku nižší, než bez použití těchto kreativních kroků. Daný problém by mohl být v budoucnu umocněn, pokud by došlo k zavedení progresivní sazby daně. V takovém případě by § 12 ZDPřij ve znění zákonného opatření byl zcela neúčelný.

Při komparaci s italskou právní úpravou příjmů z rodinného závodu je patrná tradice tohoto právního institutu v prostředí italského práva, přičemž italská právní úprava se principiálně podobá rozdělování příjmů ze samostatné činnosti mezi spolupracující osoby dle § 13 ZDPřij, a která se s institutem rodinného závodu vyrovnává komplexněji než právní úprava česká, obsažená v ZDPřij. Jako hlavní klad české právní úpravy zdanění provozu rodinného závodu spatřuji skutečnost, že se zákonodárci vůbec stihlo na situaci kolem NOZ reagovat, avšak s poznámkou, že z hlediska dlouhodobějšího výhledu lze očekávat opětovnou novelizaci ZDPřij. Jako hlavní nedostatek pak shledávám její strohost, zejména v nedostatečném stanovení vztahů mezi jednotlivými daňovými subjekty podílejících se na příjmech z rodinného závodu. ZDPřij na osoby zúčastněné na provozu rodinného závodu hledí jako na samostatné poplatníky, avšak je zřejmé, že

³² Např. rozhodnutí NSS ze dne 24. 8. 2005 ve věci I Afs 154/2004.

příjmy z rodinného závodu těchto poplatníků jsou odvislé od příjmů osoby rodinný závod provozující a vlastníci. S ohledem na řečené očekávám, že v oblasti vztahů účastníků RZ s podnikatelem dojde k vymezení těchto vztahů judikaturou NSS, dle které by mohl být, po vzoru judikatury NSS k § 13 ZDPříj, podnikatel považován jako hlavní daňový subjekt a ostatní účastníky RZ jako osoby odvislé, zejména pak k vymezení procesního postavení výše zmíněných subjektů při daňovém řízení.

Závěrem je nutno shrnout, že úprava rozdělování příjmů a výdajů dle § 12 ZDPříj není zcela optimální a je nutné, aby zákonodárce zvážil dopady možné situace, kdy budou příjmy a výdaje přerozdělovány v rozdílném poměru, čímž lze dosáhnout minimalizace součtu jednotlivých daňových povinností účastníků RZ, tedy celkové výsledné daňové povinnosti všech členů rodiny. Tento problém by bylo možno vyřešit neumožněním rozdělovat výdaje v rozdílném poměru oproti rozdělovaným příjmům. Dále by po vzoru TUIR měla být jako podmínka k možnosti přerozdělovat dle ZDPříj příjmy z rodinného závodu stanovena povinnost vymezit okruh osob a vztah těchto osob k provozovateli rodinného závodu písemnou listinou příkládanou jako příloha daňovým příznáním těchto osob. Tímto by byl vymezen okruh osob podílejících se na příjmech a výdajích z rodinného závodu, čímž by se zamezilo účelovému rozšiřování tohoto okruhu osob o další členy rodiny v závislosti na výši dosažených příjmů a výdajů z důvodu minimalizace celkové odvedené daně.

TAXATION OF RUNNING FAMILY ENTERPRISE

Summary

This article focuses on a new legal institute of family enterprise, one from many institutes enacted by the new Civil Code which is the extensive recodification of Czech civil law. Provisions regulating the family enterprise constitute the legal claim for the family enterprise profit sharing according to the work, which was done for the enterprise, for family members participating in the running family enterprise. This institute has to be reflected in the area of tax law. The reflection ran through the senatorial statute of the Senate of the Czech Republic Parliament in the art. 12 of the Income Taxes Act. The main aim of the rule of tax law is to prescribe how revenue and expense shares from family enterprise shall be allocated. This revenue and expense shares can be divided in the same proportion without further or in the different proportion but the taxpayers have to prove the amount of divided expenses in this case. This regulation is viable just in the case when the linear tax rate is maintained. If the progressive tax rate is enacted, the legislator shall appropriately respond by the revision of the art. 12 Income Taxes Act. When we compare the Czech legal regulation of the family enterprise taxation with the Italian one, the tradition of the family enterprise in the Italian legal order is evident. In conclusion authors express their opinion that we can expect the definition of the relation between family members participating on the family enterprise by the Czech Supreme administrative Court.

Key words: Income Taxes Act, family enterprise, taxation, income, senatorial statute

Klíčová slova: daň z příjmů, příjem, výdaj, rodinný závod

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

LENKA GERŽOVÁ

1. ÚVOD¹

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.

¹ 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 užítky 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),² 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.³ V jednotlivých zvláštních daňových zákonech je na základě úpravy provedené zákonným opatřením Senátu tato otázka řešena následovně.

² 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.

³ 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 příjmů⁴ v § 17 odst. 1 písm. f) stanoví, že poplatníkem daně z příjmů právnických osob je svěřenský fond podle občanského zákoníku.⁵ 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,⁶ 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.⁷ 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-

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

⁵ 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)).

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

⁷ 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 hodnoty⁸ 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 daních⁹ svěřenský fond ve své úpravě nijak nereflakuje.

Institut svěřenského fondu byl promítnut i do daňového řádu¹⁰, 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.¹¹ Tyto osoby pak mají stejná procesní práva jako daňový subjekt a jsou povinny plnit jeho povinnosti.¹²

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.

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

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

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

¹¹ 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).

¹² Blíže viz KŮHOUTKOVÁ, 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 umístěnu 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.¹³ 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.¹⁴ 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).

¹³ 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).

¹⁴ 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 bydliště¹⁵ 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,¹⁶ 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 převezení majetku do jiného fondu nebo právnické osoby.¹⁷ Podle § 94 zákona o zvláštních řízeních soudních je pro řízení ve věcech svěřenského fondu místně příslušný obecný soud svěřenského správce.¹⁸ 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.*“¹⁹

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.).²⁰ 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

¹⁵ 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).

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

¹⁷ Srovnej ustanovení § 1466, § 1469 či § 1473 nového občanského zákoníku.

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

¹⁹ 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/tiskt.sqw?O=6&CT=931&CT1=0>.

²⁰ 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 práva²¹ 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.²² Protože svěřenský fond nemá právní osobnost, nemá způsobilost být účastníkem řízení (§ 19 o.s.ř. *a contrario*), ledaže by mu ji zákon přiznal.²³ 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 soukromém²⁴, 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,²⁵ 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

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

²² 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).

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

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

²⁵ 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 by nabyvána, resp. pozemek, který je zatížen právem stavby.²⁶

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 obrát). 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

²⁶ 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 republiky²⁷ 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 dovodit z literatury²⁸ i ze správní praxe,²⁹ 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-

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

²⁸ 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.

²⁹ 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“.³⁰ 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.³¹

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.³² Nad určením sídla trustu v zemích, kde je tento institut doma, se vedou vášnivé

³⁰ 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.

³¹ 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.

³² 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.³³ 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.³⁴ 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.³⁵ 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).³⁶

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 these 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

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

³⁴ Tamtéž.

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

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

PRÁVNÍ ASPEKTY NÁVRHU NA ZAVEDENÍ DANĚ Z FINANČNÍCH TRANSAKCÍ

LENKA PÍTROVÁ

1. ÚVOD

Legislativní návrh na zavedení harmonizované daně z finančních transakcí (dále také „FTT“), který Komise publikovala v září 2011, se pro nemožnost dosažení shody na zavedení této daně mezi všemi členskými státy stal posledním aktuálně projednávaným příkladem využití institutu posílené spolupráce. Tento návrh ovšem vyvolává řadu právních otázek a pochybností spojených především s tím, zda lze tohoto flexibilního institutu využít v oblasti daní, aniž by přitom došlo k narušení fungování vnitřního trhu. Při analýze tohoto návrhu proto vycházím především z obecných podmínek pro zavedení institutu posílené spolupráce a teprve následně z jeho aplikace v oblasti daně z finančních transakcí.

2. OBECNĚ K INSTITUTU POSÍLENÉ SPOLUPRÁCE

Institut posílené spolupráce je zvláštním postupem pro přijímání unijních legislativních aktů,¹ který má umožnit rozdílnou úroveň integrace, jejímž důvodem může být ekonomická, geografická či sociokulturní diverzita mezi členskými státy či rozdílná politická vůle k užší integraci. Tento mechanismus byl zaveden Amsterdamskou smlouvou jako reakce na neúspěšné jednání o rozšíření počtu oblastí s většinovým hlasováním a měl se uplatnit právě v těch oblastech, které dosud podléhaly jednomyslnému hlasování v Radě.² Zmíněný nástroj však zůstal více než celé desetiletí nevyužit. Smyslem tohoto mechanismu bylo od počátku umožnit, aby skupina členských států, která si přeje intenzivnější integraci v určité oblasti, mohla tento záměr realizovat při respektování primárním právem přesně stanovených podmínek.³ Ostatní členské státy,

¹ Pro navázání posílené spolupráce v oblasti společné zahraniční a bezpečnostní politiky nelegislativní cestou je vytvořena specifická rozhodovací procedura (čl. 329 odst. 2 SFEU).

² Viz Joint Study CEPS, EGMONT and EPC: *The Treaty of Lisbon: Implementing the Institutional Innovations*, listopad 2007, s. 99–119: Enhanced Cooperation: From Theory to Practice.

³ Blíže k porovnání před a post lisabonských podmínek posílené spolupráce např. PIRIS, J. C.: *The Lisbon Treaty, a Legal and Political Analysis*. Cambridge University Press, 2010, s. 89 an.

které si tuto intenzivnější integraci nepřejí nebo se jí nemohou například z ekonomických důvodů účastnit, se na posílené spolupráci podílet nemusí.⁴

Základní zásady pro použití mechanismu posílené spolupráce jsou upraveny v čl. 20 SEU, detailnější pravidla obsahují čl. 326–334 SFEU.⁵ Věcné podmínky pro využití mechanismu posílené spolupráce se přijetím Lisabonské smlouvy příliš nezměnily - posílená spolupráce je i nadále možná pouze „v rámci nevýlučné pravomoci Unie“ (čl. 20 odst. 1 SEU) a „každá posílená spolupráce musí být v souladu se Smlouvami a právem Unie“ (čl. 326 SFEU). Jejím cílem je, „aby podporovala cíle Unie, chránila její zájmy a posilovala její proces integrace“ (čl. 20 odst. 1 SEU). Posílená spolupráce nesmí narušovat vnitřní trh ani hospodářskou, sociální a územní soudržnost, nesmí vytvářet překážku ani diskriminaci v obchodu mezi členskými státy ani mezi nimi vyvolávat narušení hospodářské soutěže (čl. 326 SFEU). Státy účastníci se posílené spolupráce mohou použít orgány Unie, její postupy a mechanismy podle ustanovení Smluv (čl. 20 SEU), zároveň však musí respektovat pravomoci, práva a povinnosti nezúčastněných členských států (čl. 327 SFEU). Posílená spolupráce je primárním právem koncipována jako otevřený a transparentní projekt, zachovávající princip otevřenosti posílené spolupráce všem členským státům (čl. 20 odst. 1 SEU) a princip transparentnosti, kdy jednání o posílené spolupráci se bez hlasovacího práva mohou účastnit i neparticipující členské státy. Zároveň příslušná ustanovení vyzývají Komisi a členské státy účastníci se posílené spolupráce, aby „podporovaly účast co největšího počtu členských států“ (čl. 328 odst. 1 SFEU).⁶ Ve srovnání s předchozí úpravou změnila Lisabonská smlouva pouze podmínky využití posílené spolupráce jako tzv. „posledního prostředku“ a podmínku minimálního počtu zúčastněných členských států. Dosud bylo možno využít posílenou spolupráci pouze tehdy, pokud cílů této spolupráce nebylo možno dosáhnout v přiměřené lhůtě za použití příslušných ustanovení smluv (čl. 43a SEU), tedy jako prostředek *ultima ratio*. Smlouvy nicméně nespécifikovaly, kdo je oprávněn splnění této podmínky posoudit a jakým způsobem. Současná úprava posílené spolupráce v čl. 20 odst. 2 SEU upřesňuje, že orgánem, který o splnění této podmínky rozhoduje, je Rada. Minimální počet členských států, které mohou založit posílenou spolupráci, byl zvýšen z dosavadních osmi na devět (při počtu 27 států v době sjednávání Lisabonské smlouvy to představovalo jednu třetinu), což je jistě ovlivněno i procesem rozšíření Evropské unie. Stanovení minimálního počtu členských států má zabránit fragmentaci unijních politik.

Procesní podmínky posílené spolupráce se realizují ve dvou fázích: povolení posílené spolupráce a následné jednání o legislativním aktu a jeho schválení. V první fázi členské státy, které si přejí mezi sebou navázat posílenou spolupráci, podávají žádost Komisi (čl. 329 odst. 1 SFEU). V praxi se tak děje na základě dopisu členských států

⁴ Posílená spolupráce může mít v zásadě následující podoby: (a) vícerychlostní Evropa („Europe à plusieurs vitesses“), kdy všechny členské státy souhlasí s integračním opatřením, avšak nejsou způsobilé ho zavést ve stejnou dobu, (b) proměnné uspořádání („géométrie variable“), kdy některé členské státy integrační opatření zcela nebo zčásti principiálně odmítají, (c) diferenciacie výběrem podle vlastní vůle („Europe à la carte“), kdy z určitých důvodů nedojde k přijetí společné úpravy a je preferována úprava vlastní.

⁵ Zvláštní úprava mechanismu posílené spolupráce platí v oblasti společné zahraniční a bezpečnostní politiky a v oblasti justiční spolupráce v trestních věcech a policejní spolupráce.

⁶ Srov. TEKIN, F. – WESSLES, W.: Flexibility within the Lisbon Treaty: Trademark or Promise? *Eipascope*, 2008, No. 1, s. 29.

adresovaného Komisi. V této žádosti musí členské státy upřesnit oblast a cíle navrhované posílené spolupráce, Komise tuto žádost posoudí a na základě svého posouzení může předložit návrh Radě ke schválení. Komise tu působí jako filtr pro posouzení základních věcných parametrů posílené spolupráce (viz níže). Pokud Komise Radě návrh na zahájení posílené spolupráce nepředloží, musí tento svůj postup navrhovatelům odůvodnit. Je tedy zřejmé, že i v rámci institutu posílené spolupráce si Komise udržuje svůj iniciační monopol a bez jejího návrhu není možné tuto spolupráci zahájit. První fáze spočívající v povolení posílené spolupráce v současné úpravě již neobsahuje možnost, aby se členský stát obrátil na Evropskou radu (tento postup zavedený Niceskou smlouvou se označoval jako záchranná brzda a sloužil k posouzení posílené spolupráce na vyšší politické úrovni – čl. 11 SES odst. 2), k povolení posílené spolupráce je však nyní vždy třeba souhlasu Evropského parlamentu.⁷ O povolení posílené spolupráce rozhodují tedy i poslanci těch států, které se posílené spolupráce neúčastní. Tento inkluzivní postup se uplatňuje následně i u schvalování konkrétního legislativního aktu. Povolení k posílené spolupráci tedy na návrh Komise se souhlasem Evropského parlamentu vydává Rada, která o tomto povolení ve formě rozhodnutí Rady hlasuje kvalifikovanou většinou (o povolení posílené spolupráce v oblasti společné zahraniční a bezpečnostní politiky rozhoduje pouze Rada, bez účasti Evropského parlamentu a jednomyslně).⁸

Po schválení rozhodnutí o povolení posílené spolupráce Radou i Evropským parlamentem následně probíhá jednání o návrhu legislativního aktu, který předloží ve většině případů Komise a který musí splňovat výše uvedené věcné podmínky. Toto jednání probíhá transparentně a inkluzivně, mohou se ho účastnit i neparticipující členské státy, nicméně o rozhodnutích v této oblasti hlasují jen ty členské státy, které se posílené spolupráce účastní. Legislativní proces probíhá za účasti Evropského parlamentu v rámci postupu stanoveného pro danou oblast primárním právem. Schválením legislativního aktu v posílené spolupráci tak vzniká jakási *mini acquis*, právně závazné jen pro členské státy podílející se na posílené spolupráci.⁹

Jak bylo uvedeno výše, je smyslem institutu posílené spolupráce umožnit skupině členských států užší a rychlejší integraci prostřednictvím legislativy přijaté v určité oblasti nevýlučných politik Evropské unie. O tom, že s využitím tohoto institutu se počítalo zejména pro oblasti s dosud jednomyslným rozhodováním, kde lze jeho prostřednictvím obejít nemožnost dosažení konsensu, svědčí i možnost využít tam, kde to smlouvy umožňují, přechod ke hlasování kvalifikovanou většinou nebo přechod od zvláštního k řádnému legislativnímu postupu. Institut posílené spolupráce totiž úzce souvisí s novým čl. 333 SFEU, v němž je obsažena jedna z variant obecné přechodové klauzule, kterou lze použít právě jen v oblasti posílené spolupráce. V případech, kde Smlouvy předpokládají jednomyslné hlasování Rady, mohou členské státy účastníci se posílené spolupráce rozhodnout, že se bude rozhodovat kvalifikovanou většinou. Obdobně mohou jednomyslně změnit legislativní postup přijímání aktů ze zvláštního na řádný,

⁷ Podle předchozí úpravy bylo třeba souhlasu pouze v případech, kdy se rozhodovalo o legislativním návrhu spolurozhodovacím postupem.

⁸ Čl. 329 odst. 1 a 2 SFEU.

⁹ Srov. TEKIN, F. – WESSLES, W.: Flexibility within the Lisbon Treaty: Trademark or Promise? *Eipascope*, 2008, No. 1, s. 29.

ovšem až po konzultaci Evropského parlamentu. Státy, které se následně k této posílené spolupráci připojí, pak jsou postaveny před nutností taková pravidla akceptovat.¹⁰

Poprvé v historii byla posílená spolupráce využita členskými státy v oblasti rozhodného práva ve věcech rozvodu a rozluky, a to k návrhu nařízení Rady, kterým se mění nařízení (ES) č. 2201/2003 ohledně příslušnosti a pravidel o právních předpisech použitelných v manželských věcech („Řím III“). (Česká republika se do této posílené spolupráce zatím nezapojila.)¹¹ Již v následujícím případě týkajícím se unijního patentu se ukázalo, že mezi členskými státy nepanuje shoda o možnosti využití tohoto institutu. Vzhledem k tomu, že nebylo možné dosáhnout jednomyslné dohody o překladovém, resp. jazykovém režimu patentového systému, se koncem roku 2010 12 členských států obrátilo na Komisi s žádostí o posílenou spolupráci.¹² Neparticipující členské státy Španělsko a Itálie se obrátily k Soudnímu dvoru EU (dále také „SDEU“) s žalobou na neplatnost tohoto rozhodnutí. SDEU byl poprvé vyzván k tomu, aby přezkoumal legalitu rozhodnutí o povolení takové spolupráce,¹³ splnění procesních a věcných podmínek pro její navázání a vymezil obrysy přezkoumání dodržení podmínek pro povolení s cílem ověřit legalitu této spolupráce. SDEU následně žaloby zamítl (rozhodnutí ve spojených věcech C274/11 a C295/11) s tím, že v rozsudku zdůraznil: „*Jediným cílem tohoto rozhodnutí totiž bylo povolit členským státům žádajícím o posílenou spolupráci tuto spolupráci navázat. Posledně uvedeným státům tudíž příslušelo vytvořit prostřednictvím unijních orgánů za podmínek stanovených v člancích 20 SEU a 326 SFEU až 334 SFEU jednotný patent a stanovit k němu se vztahující pravidla, včetně případně zvláštních pravidel v oblasti soudního řešení sporů*“ (odst. 92). Je tedy zřejmé, že teprve schválený legislativní akt může být přezkoumáván z hlediska svého obsahu a splnění věcných podmínek posílené spolupráce. Toto rozhodnutí do jisté míry předznamenalo i spory o posílenou spolupráci v oblasti daně z finančních transakcí. Precedenční bude jistě i rozhodnutí SDEU v dosud neskončené věci C-147/13, žalobě na neplatnost samotného nařízení přijatého v posílené spolupráci.

3. DAŇ Z FINANČNÍCH TRANSAKČÍ V POSÍLENÉ SPOLUPRÁCI

Návrh na zavedení harmonizované daně z finančních transakcí, který Komise publikovala v září 2011 v reakci na finanční krizi, je aktuálně projednávaným příkladem využití institutu posílené spolupráce. Protože se při projednávání tohoto návrhu jednomyslná shoda v Radě, která je nutná pro změnu pravidel v daňové oblasti, ukázala jako nedosažitelná, tak na základě žádosti 11 členských států (Německo, Francie, Belgie, Itálie, Španělsko, Rakousko, Řecko, Portugalsko, Slovinsko, Estonsko a Slovensko) Komise předložila 25. října 2012 návrh na povolení posílené spolupráce pro ustavení FTT. Oponenti tohoto návrhu (především Velká Británie, Lucembursko, Švédsko, Malta

¹⁰ Tuto přechodovou klauzuli nelze použít na rozhodnutí v oblasti vojenství nebo obrany.

¹¹ Nařízení bylo publikováno v Úředním věstníku Evropské unie č. L 343 19. prosince 2010 jako Nařízení (EU) č. 1253/2010 z 20. prosince 2010 s účinností od 21. července 2012.

¹² Posílená spolupráce byla povolena rozhodnutím Rady 2011/167/EU.

¹³ Rozhodnutí Rady 2011/167/EU ze dne 10. března 2011, kterým se povoluje posílená spolupráce v oblasti vytvoření jednotné patentové ochrany (Úř. věst. L 76, s. 53).

a Česká republika) požadovali, aby před tím, než bude povolení posílené spolupráce schváleno, byl zveřejněn i samotný legislativní návrh na zavedení FTT v posílené spolupráci a předložena analýza dopadů navrhované legislativy. Pouze na základě těchto dokumentů by podle názoru nezúčastněných členských států bylo možné posoudit, zda v tomto případě posílená spolupráce splňuje výše uvedené podmínky stanovené pro ni primárním právem.¹⁴ Navzdory uvedeným požadavkům schválila již lednová Rada pro hospodářské a finanční záležitosti rozhodnutí o povolení posílené spolupráce.¹⁵ Teprve v návaznosti na udělení povolení ke spuštění posílené spolupráce předložila 14. února 2013 Evropská komise legislativní návrh na zavedení FTT „ve formátu 11+“, včetně analýzy dopadů. Legislativní předloha se příliš nelišila od původního návrhu pro EU27, byla však posílena opatření, jejichž cílem je zamezit přesunu institucí nebo transakcí do států, které tuto daň neuplatňují. Hodnocení dopadů předložené Evropskou komisí společně s návrhem však neobsahovalo analýzu dopadu na neparticipující členské státy.

Pro přiblížení problému je třeba alespoň stručně shrnout obsah návrhu na zavedení daně z finančních transakcí.¹⁶ Výše daňové sazby v případě daně z finančních transakcí by měla být 0,1 % z akciových a dluhopisových transakcí, a 0,01 % z transakcí s deriváty odváděné vždy na obou stranách transakce. Z působnosti daně mají být mimo jiné vyjmuty například transakce s dluhopisy na primárním trhu, transakce s centrálními bankami, Evropskou centrální bankou, Evropským stabilizačním mechanismem (ESM), Evropským nástrojem finanční stability (EFSF), EU a s mezinárodními organizacemi. Běžné transakce občanů i společností by z ní měly být vyjmuty, ovšem daň by se měla vztahovat i na penzijní fondy. FTT by měla ročně vynést účastnicím se zemím 34 miliard eur, což odpovídá 1 % jejich celkových daňových příjmů. Konkrétně 21 mld. eur by mělo přinést zdanění derivátů, 8,5 mld. eur dluhopisů a 4,5 mld. eur akcií. Ekonomický dopad bude podle odhadů Komise znamenat snížení HDP o 0,28 % v dlouhém období, ten ovšem mohou státy překonat pomocí prorůstových investic z dodatečných prostředků získaných výnosem daně.

V duchu původního návrhu pro EU27 se výběr FTT má řídit tzv. „principem rezidence“. Podle tohoto principu je daň uvalena na každou transakci, z níž alespoň jedna strana – finanční instituce – má hlavní sídlo v zemi účastníci se posílené spolupráce. Návrh se tak vztahuje i na pobočky bank (nikoli však na dceřiné společnosti) působící mimo zdanitelnou oblast, tedy mimo území států, které se ke spolupráci připojily. Novým opatřením oproti původnímu návrhu FTT, rozšiřujícím působnost daně ve formátu EU 11+, je doplnění o tzv. „princip vydání/emise“, podle kterého budou dani podléhat i transakce, které provádějí strany zcela mimo zdanitelnou oblast, pokud předmětem jejich obchodu bude cenný papír vydaný finanční institucí usídlenou v některé z účastnicích se zemí. Toto by se obecně mělo týkat akcií, depozitních stvrzenek, dluhopisů, nástrojů peněžního trhu, strukturovaných nástrojů a derivátů obchodovaných na burze.

¹⁴ Konkrétně se debatovalo především o tom, jaký je možný dopad návrhu na vnitřní trh, pravomoci neparticipujících členských států a finančních institucí usídlených na jejich území a na daňovou suverenitu členských států.

¹⁵ Velká Británie, Malta, Lucembursko a Česká republika se zdržely hlasování.

¹⁶ JOACHIM ENGLISCH, J. – VELLA, J. – YEVGENYEVA, A.: The Financial Transaction Tax Proposal Under the Enhanced Cooperation Procedure: Legal and Practical Considerations. *British Tax Review*, 2013, s. 223.

Daň je také koncipována jako nový vlastní zdroj rozpočtu, ovšem tato otázka je značně kontroverzní a zůstává otevřena. Uvažovaná varianta hovoří o rozdělení výnosů z FTT, kdy 2/3 těchto výnosů by byly vlastním zdrojem rozpočtu a zbytek by putoval do rozpočtu členských států.

4. PRÁVNÍ ASPEKTY NÁVRHU

V rámci diskuse o směrnici Rady, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí, je třeba zdůraznit, že důsledky implementace tohoto legislativního návrhu prostřednictvím posílené spolupráce 11 členských států EU mohou být do jisté míry v rozporu s deklarovaným cílem posílené spolupráce, „*kterým je zabránit narušení hospodářské soutěže mezi finančními nástroji, účastníky finančních operací a trhy v celé Evropské unii a dvojímu zdanění či dvojímu nezdanění*“ (kapitola 1.2 důvodové zprávy).

Jak bylo uvedeno výše, k zásadním aspektům posílené spolupráce obecně podle čl. 326 SFEU odst. 2 patří, že „*tato spolupráce nesmí narušovat vnitřní trh ani hospodářskou, sociální a územní soudržnost. Nesmí vytvářet překážku ani diskriminaci v obchodu mezi členskými státy, ani vyvolávat narušení hospodářské soutěže*“. Dále dle čl. 327 SFEU „*každá posílená spolupráce musí zachovávat pravomoci, práva a povinnosti členských států, které se jí neúčastní*“. Smyslem posílené spolupráce je podpora cílů Unie mezi členskými státy, které se této posílené spolupráce chtějí účastnit. Jako příklad si lze představit určité oblasti vzájemného uznávání kvalifikací mezi zúčastněnými členskými státy. Posílená spolupráce však nesmí vykazovat exteritoriální účinky, kterými by ovlivnila členské státy posílené spolupráce se neúčastníci. V souvislosti s FTT lze však vnímat určité exteritoriální účinky a vznést tudíž obavy o soulad FTT s primárním právem Unie. V rámci boje proti relokaci zavádí návrh směrnice FTT vedle principu usazení finančních institucí i tzv. princip emise (viz výše). V takovém případě mohou být dle návrhu směrnice FTT povinny odvádět daň z finančních transakcí i např. české finanční instituce, ačkoliv se ČR posílené spolupráce účastnit zatím nehodlá.

5. ROZSAH PŮSOBNOSTI NÁVRHU

Zcela zásadní pro posuzování dopadů směrnice FTT je její působnost, která je mnohem širší než působnost jiných daní dosud uvalených v rámci členských států EU na finanční sektor (pro srovnání např. tzv. Stamp Duty zavedená ve Velké Británii se týká pouze cenných papírů kotovaných v rámci londýnské burzy). Pokud jde o rozsah pojmu „*finanční transakce*“ (definovaný čl. 2 odst. 2 návrhu směrnice FTT) rozumí se jím: (a) nákup a prodej finančního nástroje před vzájemným započtením nebo vypořádáním; (b) převod práva nakládat s finančním nástrojem jako vlastník mezi subjekty skupiny a každá rovnocenná operace obnášející přenos rizika spojeného s finančním nástrojem v případech, na něž se nevztahuje bod a); (c) uzavření derivátových smluv před vzájemným započtením nebo vypořádáním; (d) výměna finančních nástrojů; (e) dohoda o zpět-

ném odkupu, dohoda o zpětném odprodeji, dohoda o půjčkách a výpůjčkách cenných papírů.

Rozsah směrnice FTT blíže definuje také čl. 3 odst. 1 směrnice, který stanoví, že se tato směrnice použije na všechny finanční transakce za podmínky, že nejméně jeden účastník transakce je usazen na území zúčastněného členského státu a že účastníkem transakce je i finanční instituce usazená na území zúčastněného členského státu a jedná buď na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, nebo jedná jménem účastníka transakce. Z působnosti směrnice FTT jsou dle odst. 2 čl. 3 vyňaty některé entity (např. ústřední protistrany, jestliže vykonávají funkci ústřední protistrany; centrální depozitáře cenných papírů a mezinárodní centrální depozitáře cenných papírů, jestliže vykonávají funkci centrálního depozitáře cenných papírů nebo mezinárodního centrálního depozitáře cenných papírů; členské státy, včetně veřejných orgánů pověřených funkcí správy veřejného dluhu, při výkonu této funkce) a dále transakce specifikované v odst. 4 čl. 3 (jedná se zejména o transakce probíhající na primárním trhu, transakce s centrálními bankami členských států, transakce s Evropskou centrální bankou, s evropskými stabilizačními mechanismy apod.).

Určujícím činitelem při rozhodování o tom, zda daná transakce spadá do působnosti směrnice FTT je tzv. princip usazení. Finanční instituce se za usazenou na území daného státu podle čl. 4 odst. 1 směrnice považuje tehdy, když (a) instituce byla jako taková schválena orgány tohoto členského státu ve vztahu k transakcím, na něž se schválení vztahuje; (b) instituce je zmocněna nebo jinak oprávněna působit s ohledem na území uvedeného členského státu ze zahraničí jako finanční instituce, pokud jde o transakce, na které se takové zmocnění nebo oprávnění vztahuje; (c) instituce má sídlo v uvedeném členském státu; (d) její trvalé sídlo, nebo, nelze-li zjistit adresu jejího trvalého sídla, její obvyklé sídlo se nachází v uvedeném členském státu; (e) instituce má pobočku v uvedeném členském státu, pokud jde o transakce prováděné touto pobočkou; (f) instituce je účastníkem finanční transakce s jinou finanční institucí usazenou v uvedeném členském státu v souladu s body a), b), c), d) nebo e) nebo s účastníkem, který je usazený na území uvedeného členského státu a není finanční institucí, a jedná přitom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, nebo jedná jménem účastníka transakce; (g) instituce je účastníkem finanční transakce se strukturovaným produktem nebo s jedním z finančních nástrojů uvedených v oddílu C přílohy I směrnice 2004/39/ES vydaným na území uvedeného členského státu, s výjimkou nástrojů uvedených v bodech 4 až 10 daného oddílu, se kterými se neobchoduje v organizované platformě, a jedná přitom buď na vlastní účet nebo na účet jiné osoby nebo jedná jménem účastníka transakce.

Směrnice FTT se podle čl. 4 odst. 2 vztahuje i na osoby, které nejsou finanční institucí, ale jsou usazeny v zúčastněném členském státě, a splňují některou z těchto podmínek: (a) jejich statutární sídlo nebo, v případě fyzické osoby její trvalé bydliště, nebo nelze-li určit její trvalé bydliště, místo jejího obvyklého pobytu se nachází v uvedeném státě; (b) osoby mající pobočku v uvedeném státě, pokud jde o finanční transakce prováděné touto pobočkou; (c) osoby jsou účastníky finanční transakce se strukturovaným produktem nebo jedním z finančních nástrojů uvedených v oddílu C přílohy I směrnice 2004/39/ES vydaným na území uvedeného členského státu, s výjimkou nástrojů uvedených v bodech 4 až 10 daného oddílu, se kterými se neobchoduje v organizované platformě.

Takto stanovený rozsah zahrnuje téměř veškeré transakce probíhající na unijních finančních trzích včetně transakcí, které prostřednictvím bank na finančních trzích provádějí domácnosti nebo penzijní fondy. Zcela zásadní se v tomto kontextu jeví skutečnost, kdy v případě transakcí, kde dochází k opakovanému převodu vlastnických práv, dojde k tzv. kaskádovitému efektu a každá instituce převádějící vlastnické právo bude povinna odvést transakční daň.

V kontextu působnosti návrhu směrnice FTT lze poukázat na obrácené důkazní břemeno (čl. 4 odst. 3), kdy finanční instituce musí sama prokazovat příslušným daňovým úřadům zúčastněného členského státu, že není povinna odvést FTT za konkrétní transakci, jelikož zde není vztah mezi ekonomickou podstatou transakce a územím tohoto zúčastněného státu. Taková povinnost vážným způsobem zatěžuje finanční instituce, které jsou povinny, ač samy nepochází ze zúčastněných členských států, si v případě každé finanční transakce vyhodnotit, zda nebudou považovány pro tento případ za finanční instituci povinnou odvést FTT. Takto obrácené důkazní břemeno na finanční instituce nemá své opodstatnění. Navíc výrazným způsobem dopadá i na finanční instituce nezúčastněných členských států, kterým přináší nadbytečné administrativní povinnosti a náklady.

6. MOŽNÉ EXTERITORIÁLNÍ DOPADY NA NEZÚČASTNĚNÉ ČLENSKÉ STÁTY

6.1 SPOLUPRÁCE PŘI VÝBĚRU FTT A VÝBĚR OD FINANČNÍCH INSTITUCÍ MIMO ZÚČASTNĚNÉ STÁTY

Co se týče výběru FTT, zúčastněné členské státy zavedou své vlastní registry pro výběr těchto daní a jsou dále povinny zajistit jejich platbu daňovým úřadům na jejich území. Návrh směrnice o FTT též zmocňuje Komisi k vydání prováděcích aktů blíže určujících pravidla samotného výběru FTT. V současné době je tedy nejasné, jak bude samotný výběr na území zúčastněných států probíhat. Je zjevné, že v praxi může být obtížný výběr FTT od finančních institucí mimo zúčastněné členské státy, který by měl být zajištěn čistě daňovými orgány v zúčastněných členských státech a ani sám návrh směrnice FTT nijak neadresuje jakoukoliv administrativní spolupráci s orgány nezúčastněných členských států. Nicméně na druhou stranu Komise ve svém vysvětlení k návrhu směrnice FTT odkazuje na obecnou úpravu vzájemné pomoci při výběru daní v rámci směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a směrnice 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek v oblasti daní, poplatků, cel a jiných opatření. Dle vyjádření Komise dopadají tyto směrnice na jakékoliv daně uvalené členským státem, což zahrnuje FTT stejně jako jinou uvalenou daň. V takovém případě může FTT ve svém dopadu znamenat zátěž pro správní orgány neúčastnících se členských států. Návrh směrnice FTT navíc počítá se společnou a nerozdílnou odpovědností finančních institucí na příslušné transakci, čímž bude daňovým orgánům zúčastněného státu ulehčeno vymáhání částky FTT v případě, kdy jednoduše vybere FTT od finanční instituce se sídlem na jeho území, a to i za finanční instituci, která se podílí na dané transakci, ač má sídlo mimo zúčastněný členský stát.

6.2. OTÁZKY DVOJÍHO ZDANĚNÍ FINANČNÍCH TRANSAKČÍ

Návrh směrnice FTT v souladu s pravidly posílené spolupráce nesmí bránit nezúčastněným členským státům, aby na svém území zavedly vlastní daň z finančních transakcí. Nicméně vzhledem k exetitoriálním účinkům za použití principu emise může dojít k dvojímu zdanění jedné transakce. Existence transakčních daní v různých členských státech založených na rozdílném základním principu zdanění by vedla ke dvojímu i násobnému zdanění jediné transakce. Členské státy zdaňující transakce na principu usazení a/nebo emise v podstatě zasahují i daňový základ náležící jiným členským zemím. Finanční sektor členských států by mohl být nepřímo dotčen, aniž by zde byl příjem pro rozpočet členských států.

7. MOŽNOSTI POSTUPU NESOUHLASÍCÍCH ČLENSKÝCH STÁTŮ (NA PŘÍKLADU ŽALOBY VELKÉ BRITÁNIE)

Pokud neparticipující členské státy nesouhlasí s navázáním posílené spolupráce, jsou v Radě přehlasovány a mají za to, že tato nespĺňuje unijním právem stanovené podmínky, naskýtají se tímto členským státům, jak z výše uvedených věcných a právních důvodů vyplývá, následující varianty možného právního postupu.

7.1 NAPADENÍ ROZHODNUTÍ RADY O POVOLENÍ POSÍLENÉ SPOLUPRÁCE ŽALOBOU NA NEPLATNOST DLE čl. 263 SFEU

Tato žaloba je v podstatě žalobou na procedurální vady při přijímání tohoto rozhodnutí, a to z důvodu již věcně diskutovaného v průběhu jednání o tomto rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že posílená spolupráce je v primárním právu konstruována jako *ultima ratio*, tedy krajní řešení v případě, že se nepodaří dosáhnout dohody mezi všemi členskými státy, bylo by logické, že znění návrhu, ke kterému se nechtějí tyto abstenující členské státy připojit, je k dispozici tak, aby tyto státy mohly odpovědně rozhodnout o své účasti či neúčasti v posílené spolupráci. Tento požadavek v daném případě nebyl splněn, nový návrh směrnice nebyl před tímto rozhodnutím předložen a členské státy se pro své rozhodnutí měly spokojit s původním návrhem Komise pro formát EU27. Taková žaloba by musela být podána členským státem nebo jejich skupinou ve lhůtě dvou měsíců od zveřejnění rozhodnutí. Z dosavadní, výše uvedené judikatury SDEU se zdá, že žaloba napadající rozhodnutí o povolení posílené spolupráce je žalobou směřující na procedurální vady. Nicméně vzhledem k tomu, že dosud nelze hovořit o ustálené rozhodovací praxi v těchto případech, nelze rozhodnutí SDEU s jistotou predikovat. Obecně platí pravidlo, že formální vady mohou mít za následek neplatnost aktu pouze v případě, že by zásadním způsobem ovlivnily jeho podobu. V případě podání takové žaloby je také významným faktorem to, jak žalující stát hlasoval při přijímání napadeného aktu v Radě, zda návrh podpořil, hlasoval proti nebo se hlasování zdržel.¹⁷ Uvedenou žalo-

¹⁷ Česká republika se například v případě rozhodnutí o povolení posílené spolupráce k zavedení FTT zdržela hlasování, což je možné chápat jako konstruktivní abstenci.

bu podala Velká Británie právě v souvislosti s přijetím rozhodnutí o povolení posílené spolupráce k zavedení daně z finančních transakcí.¹⁸ Ve své žalobě argumentovala především možnými exteritoriálními účinky zavedení takto koncipované daně a z hlediska procesního zdůvodnila svůj postup tím, že dosud není z rozhodovací praxe Soudního dvora EU zřejmé, zda podání žaloby na rozhodnutí o povolení posílené spolupráce nemůže být posuzováno jako podmínka přípustnosti žaloby na neplatnost následně přijatého aktu. (Vedle možnosti takovou žalobu iniciovat je možné také intervenovat v řízení na straně žalujícího státu.) Soudní dvůr nicméně rozsudkem ze dne 30. dubna 2014 žalobu Velké Británie zamítl.¹⁹

7.2. NAPADENÍ PŘIJATÉHO LEGISLATIVNÍHO AKTU

V další fázi přichází v úvahu napadení přijatého legislativního aktu žalobou na neplatnost, a to z důvodů věcných, tedy porušení výše uvedených principů a podmínek posílené spolupráce konkrétním legislativním aktem. Tak například v případě směrnice FTT je možno namítat její kolizi s podmínkami stanovenými unijním právem z následujících důvodů:

- a) Posílená spolupráce nesmí narušovat vnitřní trh ani hospodářskou, sociální a územní soudržnost. Nesmí vytvářet překážku ani diskriminaci v obchodu mezi členskými státy, ani vyvolávat narušení hospodářské soutěže. Je nicméně zjevné, že směrnice FTT, pokud bude přijata v současném znění návrhu, je schopna narušit soutěž mezi členskými státy, kdy některé transakce se zahraničními finančními institucemi budou podléhat FTT a jiné nikoliv. FTT naopak může ve svém důsledku vést k oslabení volného trhu a snížit pokrok, který byl v této oblasti dosud učiněn (např. zrušením daní z kapitálových vkladů mezi členskými státy).
- b) Posílená spolupráce musí zachovávat pravomoci, práva a povinnosti členských států, které se jí neúčastní. Exteritoriální účinky FTT však znamenají, že i rezidenti nezáčleněných členských států na posílené spolupráci budou podléhat FTT. Navíc na ně může být uvalena dvojnásobná povinnost uhradit daň z finanční transakce. Lze též mít pochybnosti ohledně souladu FTT s mezinárodními daňovými dohodami (zákazy dvojího zdanění).
- c) Vyskytují se pochybnosti, zda FTT nebude v rozporu s volným pohybem kapitálu. Několik typů transakcí pokrytých návrhem směrnice FTT je považováno za pohyb kapitálu, k jehož omezení dojde v důsledku FTT. I kdyby bylo případné omezení volného pohybu kapitálu ospravedlněno důvody uvedenými ve SFEU či veřejným zájmem, nabízí se otázka, zda je tato koncepce přiměřená svému cíli. Několikanásobné uvalení FTT se jeví nadbytečné. Disproporční se zdá být i společná a nerozdílná daňová povinnost k FTT pro finanční instituce ze zemí neúčastnicích se posílené spolupráce.

¹⁸ C-209/13 Velká Británie v. Rada.

¹⁹ Soudní dvůr konstatoval, že napadané účinky projednávaného aktu nevyplývají ze samotného rozhodnutí o povolení posílené spolupráce, a znovu zopakoval, že přezkum tohoto rozhodnutí nelze zaměřovat s přezkumem, který možné provést v rámci pozdější žaloby na neplatnost s ohledem na akt přijatý na základě provádění povolené posílené spolupráce.

d) Vyjma omezení volného pohybu kapitálu se nabízí i otázka omezení svobody usazování, kdy finanční instituce mohou být odrazovány od zakládání poboček v zúčastněných členských státech.

Vzhledem k tomu, že směrnice FTT nebyla zatím přijata, není možno posoudit její konečné znění pro případný rozpor s primárním právem Unie. Případná žaloba na neplatnost by musela být podána ve lhůtě dvou měsíců od dne vyhlášení směrnice FTT v Úředním věstníku Evropské unie.

7.3. INCIDENČNÍ ŽALOBA

Je také třeba zmínit možnosti napadení přijatého legislativního aktu (např. směrnice o FTT) v rámci incidenční žaloby. V případě sporu z aplikace již přijaté směrnice je možné podat tzv. incidenční žalobu (čl. 277 SFEU) napadající platnost již přijaté směrnice, na jejímž základě byl aplikační akt vydán (např. uvalení daně na transakci provedenou institucí se sídlem v neparticipujícím členském státě či sankce v případě neodvedení daně). Zde se pak neuplatní dvouměsíční lhůta pro podání žaloby na neplatnost a akt je napaden „prostřednictvím“ řízení o konkrétním sporu. Aktivní legitimace přísluší subjektu, který je stranou individuálního sporu (např. finanční instituci). Stát pak v takovém řízení může vystupovat jako intervenient. Obdobná situace může nastat v řízení před národními soudy a následně podané předběžné otázce. Nevýhodou tohoto postupu je dlouhý časový odstup od přijetí směrnice a postavení členského státu pouze v roli intervenienta. Z hlediska soudní praxe je zrušení napadeného aktu výsledkem spíše ojedinělým. Tento postup ponechává neparticipující stát v pasivní roli, rozhodující úlohu mají dotčené soukromé subjekty. I kdyby žaloba byla úspěšná, může dojít jen ke zrušení některých ustanovení směrnice, na jejichž základě byl individuální akt vydán, nikoli směrnice jako celku.

8. ZÁVĚR

K využití institutu posílené spolupráce došlo navzdory očekávání s tímto institutem spojovaných až po téměř desetiletí. V době diskusí o budoucí podobě Evropské unie a také v souvislosti s rozšiřováním počtu jejích členů je však možné očekávat, že tento institut bude nadále využíván k překlenutí nezpůsobilosti (především ekonomické) či neochoty některých členských států se hlouběji integrovat. Posílená spolupráce by mohla v budoucnu být využívána nejen pro flexibilní model evropské integrace, ale jako nástroj centralizace tzv. tvrdého jádra zemí eurozóny. Využití posílené spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí je, zdá se, sporné. Dá se ale očekávat, že bude následována například projektem společného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). Posouzení zavedení daně z finančních transakcí Soudním dvorem EU proto bude očekávanou odpovědí na otázku, zda je posílená spolupráce v daňové oblasti vůbec možná bez narušení principů vnitřního trhu.

LEGAL ASPECTS OF THE PROPOSAL OF INTRODUCTION
OF A FINANCIAL TRANSACTIONS TAX

Summary

The author presents the case of a currently pending proposal for enhanced cooperation in the case of financial transaction tax ("FTT"). A detailed legal analysis of the current case of FTT shows, as the author proves, that in many ways it is going to be a precedent case for identification and interpretation of conditions for initiation of the enhanced cooperation set by the primary law, especially with regard to the Court of Justice of the EU. The final summary is then devoted to consideration of the potential of the concept of enhanced cooperation in the debate on the future of the European Union and its possible variability.

Key words: financial transaction tax, enhanced co-operation, substantial and procedural conditions of enhanced co-operation

Klíčová slova: daň z finančních transakcí, posílená spolupráce, materiální a procedurální podmínky posílené spolupráce

REDAKČNÍ RADA

Předseda: prof. JUDr. Pavel Šturma, DrSc.

Tajemnice: Ludmila Matoušková

Členové:

doc. JUDr. PhDr. Ilona Bažantová, CSc.

prof. JUDr. Miroslav Bělina, CSc.

prof. JUDr. Stanislava Černá, CSc.

doc. JUDr. Jaroslav Drobník, CSc.

prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

doc. JUDr. Vladimír Kindl

prof. JUDr. Zdeněk Kučera, DrSc.

prof. JUDr. Václav Pavlíček, CSc., dr. h. c.

prof. JUDr. Jiří Švestka, DrSc.

prof. JUDr. PhDr. Michal Tomášek, DrSc.

prof. JUDr. Petr Tröster, CSc.

JUDr. Marie Vanduchová, CSc.

prof. JUDr. Alena Winterová, CSc.

Externí členové:

prof. JUDr. Michael Bogdan (Lund)

prof. JUDr. Jiří Boguszak, DrSc. (Praha)

prof. Dr. Władysław Czapliński (Varšava)

doc. JUDr. Taisia Čebišová, CSc. (Praha)

prof. JUDr. Jan Filip, CSc. (Brno)

prof. Dr. Michael Geistlinger (Salzburg)

prof. JUDr. Mahulena Hofmannová, CSc. (Luxembourg/Heidelberg)

prof. JUDr. Pavol Holländer, DrSc. (Bratislava)

prof. JUDr. Dalibor Jílek, CSc. (Brno/Bratislava)

Dr. Kaspar Krolop (Berlín)

prof. JUDr. Jan Musil, CSc. (Brno)

prof. JUDr. Ján Svák, CSc. (Bratislava)

prof. Dr. Jiří Toman (Santa Clara)

JUDr. Peter Tomka, CSc. (Haag)

prof. JUDr. Helena Válková, CSc. (Praha)

prof. Dr. Miroslav Vítěz (Subotica)

doc. JUDr. Ladislav Vojáček, CSc. (Brno/Bratislava)

ACTA
UNIVERSITATIS
CAROLINAE

IURIDICA 3/2013

Prorektor-editor: prof. PhDr. Ing. Jan Royt, Ph.D.
Vědecký redaktor: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
Recenzovali: prof. JUDr. PhDr. Michal Tomášek, DrSc.
JUDr. Zdenka Papoušková, Ph.D.

Obálku navrhla Jarmila Lorencová
Graficky upravila Kateřina Rezáčová
Vydala Univerzita Karlova v Praze
Nakladatelství Karolinum, Ovocný trh 3–5, 116 36 Praha 1
<http://cupress.cuni.cz>
Praha 2014
Sazba DTP Nakladatelství Karolinum
Vytiskla tiskárna Nakladatelství Karolinum
Periodicita: 4×/rok
Vydání 1. Náklad 300 výtisků
ISSN 0323-0619
MK ČR E 18585