

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Lenka Shánělová

Převod nemovitých věcí a daně

Diplomová práce

Olomouc 2017

„Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní.“

- Benjamin Franklin

Prohlášení

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Převod nemovitých věcí a daně vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.“

V Hradci Králové, 30. dubna 2017

Lenka Shánělová

Poděkování

Ráda bych poděkovala JUDr. Pavlu Matouškovi za odborné vedení při vypracování mé diplomové práce a dále také mým rodičům za trpělivost, péči a pochopení

Obsah

Úvod.....	8
1 Česká právní úprava účinná do 1. 1. 2014	10
1.1 Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí 10	
1.2 Právní úprava de lege lata	11
2 Dan dědická dle ZDDDPN a dle právní úpravy de lege lata.....	12
2.1 Daň dědická dle ZDDDPN	12
2.1.1 Subjekt dědické daně	12
2.1.2 Předmět dědické daně.....	13
2.1.3 Základ dědické daně	14
2.1.4 Sazba dědické daně	14
2.1.5 Osvobození od dědické daně.....	15
2.1.6 Správa dědické daně.....	16
2.2 Dědická daň de lege lata a komparace vývoje daně dědické v České republice	16
2.2.1 Dědická daň dle právní úpravy de lege lata	17
2.2.2 Zhodnocení vývoje daně dědické	20
3 Dan darovací dle ZDDDPN a dle právní úpravy de lege lata	22
3.1 Daň darovací	22
3.1.1 Subjekt daně darovací	22
3.1.2 Předmět darovací daně	23
3.1.3 Základ darovací daně.....	24
3.1.4 Sazba darovací daně	24
3.1.5 Osvobození od daně dědické.....	25
3.1.6 Správa darovací daně	25
3.2 Darovací daň de lege lata a komparace vývoje daně dědické v České republice.....	26
3.2.1 Darovací daň dle účinné právní úpravy	26
3.2.2 Zhodnocení vývoje daně darovací.....	32
4 Daň z převodu nemovitosti	34
4.1.1 Subjekt daně z převodu nemovitosti.....	34
4.1.2 Předmět daně z převodu nemovitosti.....	35
4.1.3 Základ daně z převodu nemovitostí	35

4.1.4	Sazba daně z převodu nemovitostí	36
4.1.5	Osvobození od daně z převodu nemovitostí.....	36
4.1.6	Správa daně z převodu nemovitostí.....	37
4.2	Daň z nabytí nemovitých věcí de lege lata a komparace vývoje daně z nabytí nemovitých věcí v České republice	37
4.2.1	Daň z nabytí nemovitých věcí de lege lata	38
4.2.2	Zhodnocení vývoje daně z převodu nemovitostí/z nabytí nemovitých věcí.....	42
5	Komparace české právní úpravy s právní úpravou ve Velké Británii	47
5.1	Inheritance Tax	47
5.2	Stamp Duty Land Tax	50
6	Komparace české právní úpravy s právní úpravou Slovenska	52
7	Závěr.....	55
	Seznam použité literatury	57
	Seznam klíčových slov	61
	Abstrakt	62

Seznam použitých zkratk

ZDDDPN	zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí., ve znění zákona č. 405/2012 Sb., účinném ke dni 1. 1. 2013
ObčZ	aktuální znění: zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	aktuální znění: zákon č. 585/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZOSDNNV	aktuální znění: zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů
ZOM	zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 121/2000 Sb., účinném ke dni 1. 12. 2000
ZoNP	zákon č. 146/1980 Sb., o notářských poplatcích, ve znění zákona č. 201/1990 Sb., účinném ke dni 18. 5. 1990
StZ	aktuální znění: zákon č. 183/2006 Sb., stavební zákon, v platném a účinném znění
IHT	Inheritance Tax
SDLT	Stamp Duty Land Tax
ZDPPN	zákon č. 554/2003 Z. z. o dani z převodu a prechodu nehnuteľností a o zmene a doplnnní zákona č. 36/1967 Zb. o znalcoch a tlmočníkoch v znení zákona č. 238/2000 Z. z.
ZDPrij	aktuální znění: č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, v platném a účinném znění

Úvod

S daněmi se setkáváme dnes a denně a staly se tak běžnou součástí našeho života. Není snad občana, který by se s nimi v průběhu života nepotýkal, avšak jen velmi málo jedinců má v této oblasti takový přehled, aby v daňové džungli plné legislativy a byrokracie netápali. A proto, nastanou-li v daňovém systému určité změny, je dobré mít o nich přehled. V této práci se zaměřím na rekodifikaci, která proběhla v souvislosti s přijetím nového občanského zákoníku, a která se dotkla těchto tří druhů daní: daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí.

Diplomová práce si klade za cíl oživit povědomí o staré právní úpravě, resp. o zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti. Mám za to, že nejen znalost historie obecně je důležitá, ale stejně opodstatněná je i znalost historie právní. Pouze tak je možno hodnotit to, zda se současný právní vývoj ubírá správným směrem, jaký přínos byl do dnešního dne zaznamenán či případné úvahy *de lege ferenda*.

Co se týká daně z nabytí nemovitých věcí, klade si tato práce za cíl odpovědět na otázky, zda přináší nová právní úprava účinnou ochranu, která je schopna zabránit případnému obcházení zákona či podvodům. Dalším cílem práce je zjistit, zda se právní úpravou *de lege lata* zjednodušila správa daně. V závěru práce je mým cílem zhodnotit, jak změna v této oblasti daňového právního systému působí na daňové poplatníky. V případě daně dědické a darovací se pokusím podtrhnout největší změny, které se těchto daní dotkly, a to i v souvislosti s jejich přesunem do odlišného právního předpisu.

Práce je po formální stránce rozdělena do šesti kapitol, přičemž první čtyři kapitoly pojednávají právě o tzv. trojdani. Vzhledem k potřebě pochopení dané problematiky jako celku, se v prvních čtyřech kapitolách práce budu věnovat, mimo jiné, české právní úpravě účinné do 1. 1.2014. Budu se blíže zabývat jednotlivými typy daní v zákoně uvedenými a zaměřím se na to, jak fungovaly a jaké postavení měly v českém právním systému. Každá jednotlivá daň má svou samostatnou kapitolu, která se člení na rozbor právní úpravy před daňovou reformou a poté na právní úpravu *de lege lata* a následné zhodnocení vývoje daně. U prvních třech kapitol jsem si zvolila tuto strukturu, jelikož ji z pohledu čtenáře shledávám nejpřehlednější.

Poslední dvě kapitoly poskytují shrnující, avšak z důvodu obsáhlosti tématu nijak podrobný, náhled do daňového systému dvou dalších evropských zemí. Účelem těchto kapitol, ani práce samotné, tak není podrobně rozebrat daňový systém dvou cizích zemí, ale poskytnout čtenáři ucelený přehled jejich domácí úpravy spolu s komentářem týkajícího se nejvýznamnějších podobností či odlišností oproti tuzemsku. K tomuto účelu jsem si zvolila Velkou Británii a Slovensko. Velkou Británii z toho důvodu, že je svým anglosaským právním systémem České republiky velmi vzdálená a je proto zajímavé poukázat jak na podobnosti, tak odlišnosti obou právních systémů v dané oblasti. Slovensko je naopak zemí České republiky nejbližší, a to nejen historií, jazykem či kulturou, ale také právním systémem. Přesto však jsou mezi oběma zeměmi v tomto ohledu jisté rozdíly, na které se pokusím poukázat a následně je zhodnotit. K tomuto prvotně užiji metody analýzy, a to hlavně pro rozbor relevantních právních předpisů a soudních rozhodnutí. Ty z nich, pro diplomovou práci nejvýznamnější, budou následně za použití metody kompilace ve zjednodušené formě představeny. Aby bylo možné vystihnout podobnosti a odlišnosti všech právních úprav a z nich poté vyvozovat ucelené závěry, budu dále aplikovat metodu syntézy, která je ke správnému pochopení problematiky, kterou se diplomová práce zabývá, nezbytná.

V této diplomové práci nevyházím pouze aktuálně účinné právní úpravy, ale pracuji i s historickými zněními právních předpisů tam, kde je to nezbytné.

1 Česká právní úprava účinná do 1. 1. 2014

K pochopení problematiky této práce nepostačí pouze znalost účinné právní úpravy, ale je důležité se zaměřit také na právní úpravu již neúčinnou, která předcházela právní úpravě *de lege lata*. Tento krok umožní lépe porozumět systematicce daní, jejich fungování a dopadu na daňové poplatníky. Proto je podstatné připomenout si zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti (dále jen jako "ZDDDPN")¹, jakož i dílčí daně dle ZDDDPN, jejich definici a postavení v daňové soustavě České republiky až do konce účinnosti ZDDDPN ke dni 31. 12. 2013.

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

ZDDDPN nabyl účinnosti ke dni 1. 1. 1993, a upravoval, jak již vidno z jeho názvu, daně přímé majetkové, tj. daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Tyto daně se často zjednodušeně označovaly jako tzv. trojdaň, jelikož byly všechny tři upraveny právě výše uvedeným zákonem. ZDDDPN se systematicky členil na tři části, přičemž v první části byly upraveny jednotlivé daně, co se týče poplatníka daně, předmětu a základu daně. V části druhé bylo stanoveno rozdělení osob do skupin pro účely výpočtu daně a sazby jednotlivých daní, jejich splatnost, dále pak osvobození od placení daně a daňové příznání. Poslední třetí část obsahovala závěrečná ustanovení, kde bylo mimo jiné, upraveno i zdanění věcí nabytých podle restitučních zákonů.

Daně upravené ZDDDPN jsou daněmi tzv. transferovými. Slovy právní teorie to znamená, že postihují nabytí či převod majetku², tedy jedná se o daně placené buď z kapitálových transakcí, nebo kapitálových transferů. V případě daně dědické a daně darovací se jedná právě o kapitálový transfer, zatímco v případě daně z převodu nemovitostí o kapitálovou transakci.³ Jak uvádí Bakeš (2012, s. 230), mezi jednotlivými daněmi je „rozlišujícím znakem (...) úplatná nebo bezúplatná forma majetkového převodu a u bezúplatných převodů pak skutečnost, zda k převodu dochází mezi živými (*inter vivos*) nebo v

¹ Označením "ZDDDPN" je myšlen zákon č. 357/1992 Sb., ve znění zákona č. 405/2012 Sb., účinném ke dni 1. 1. 2013, pokud není specifikováno jinak přímo v textu

² BAKEŠ, M., *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 229.

³ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 155.

souvislosti se smrtí dosavadního vlastníka (mortis causa). Z úplatných převodů jsou zdaňovány jen převody nemovitého majetku, při bezúplatných nabytích jsou předmětem daně veškeré majetkové hodnoty, tj. jak majetek nemovitý, tak i movitý.“

1.2 Právní úprava *de lege lata*

Ke dni 1. 1. 2014 nabyla účinnosti nová právní úprava ve věcech tzv. trojdaně. Jednalo se o reakci na rekodifikaci soukromého práva, tedy především na přijetí zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále “ObčZ”) a také zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech.

Daň dědická a daň darovací byla v souvislosti s výše uvedenými změnami včleněna do zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen “ZDP”) a to na základě zákonného opatření senátu č. 344/2014 Sb., ze dne 10. 10. 2013 o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Daň dědická a daň darovací se jakožto převodní daně stávají předmětem daně z příjmů a dostávají se do režimu ostatních příjmů, přičemž až do 31. 12. 2013 byla bezúplatná nabytí majetku vyloučena z gesce daně z příjmů a byla pouze předmětem daně darovací či daně dědické.⁴

V rámci velké novelizace daňových zákonů došlo i ke změně ve věcech daně z převodu nemovitostí. Tato daň je v současné době upravena zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále “ZOSDNNV”). V rámci daňové reformy došlo nejen k tomu, že, nyní je daň postihující nabytí nemovitých věcí upravena v samostatném zákoně, ale také k tomu, že změnila svůj název z původního “daň z převodu nemovitostí” na “daň z nabytí nemovitých věcí”. Důležitým faktem však je, že došlo i k několika zásadním obsahovým a terminologickým změnám oproti právní úpravě účinné do 31. 12. 2013. Tyto změny budou rozebrány v kapitole č. 4 diplomové práce.

⁴ PELC, V. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. s. 39 (§ 3).

2 Dan dědická dle ZDDDPN a dle právní úpravy *de lege lata*

2.1 Daň dědická dle ZDDDPN

Dědická daň byla zavedena do českého právního řádu dne 1. 1. 1993. Do té doby její funkci nahrazovaly notářské poplatky z dědictví.⁵ Tato daň nemá pravidelný charakter, stejně jako daň darovací, avšak i přesto jsou obě daně z hlediska definice daně⁶ dle Kubátové (2015, s. 255) za pravidelné považovány v tom smyslu, že jsou *“pravidelně“ placeny vždy, když dojde k převodu kapitálu*. Rozdílný názor na to má však Široký (2008, s. 162) který daň dědickou i daň darovací řadí mezi daně placené nepravidelně. Osobně se v tomto ohledu ztotožňuji právě s druhým závěrem, tedy se zařazením daně dědické mezi nepravidelně placené poplatky, a to z toho důvodu, že zaplacení daně sice souvisí s určitou právní skutečností, ta však za života poplatníka může nebo nemusí nastat a nedá se proto hovořit o pravidelnosti. Nehledě na fakt, že charakteristikou pravidelně placených daní je skutečnost, že jsou placeny v určitém časovém intervalu (ročním, čtvrtletním atp.).

2.1.1 Subjekt dědické daně

Poplatníkem daně dědické byl dle ZDDDPN každý jednotlivý dědic, přičemž jím mohla být nejen fyzická osoba, ale i osoba právnická nebo stát. Dědictví nebo jeho část musela tato osoba nabýt na základě pravomocného rozhodnutí orgánu příslušného k projednání dědictví, kterým bylo dědické řízení skončeno. Každý dědic platil daň z takové části dědictví, která mu byla pravomocným rozhodnutím přiznána, přičemž nemělo význam, zda dědil testamentárně či ze zákona, případně z obou právních důvodů. Dále je třeba upozornit i na situace, *„kdy osoba v původním dědickém řízení potvrzená jako dědic, která je na základě rozsudku vydaného v civilním procesu povinna vydat dědictví oprávněnému dědici, zůstává i nadále poplatníkem daně dědické s povinností ji uhradit. Rozhodnutí vydané soudem v původním dědickém řízení se totiž neruší a zůstává v platnosti“* (RADVAN, 2007, s. 166).

⁵ Zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích, ve znění zákona č. 201/1990 Sb. účinném ke dni 18. 5. 1990

⁶ Pojem *“daň“* není v České republice legislativně upraven. Na základě většinového odborného názoru řady autorů lze však daň definovat jako *„povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění.“* (RADVAN, 2007, s. 13.)

Osoba dědice hrála při stanovení dědické daně významnou roli, neboť ZDDDPN v § 11 stanovil tři kategorie rozdělení osob pro výpočet dědické daně (viz Tabulka č. 1). Tyto kategorie platily i pro účely výpočtu daně darovací a z převodu nemovitostí. Rozdělení osob do jednotlivých skupin bylo stanoveno na základě vztahu dědice a zůstavitele. Na tyto tři kategorie navazovalo určení sazby daně v § 12 a násl. právě s ohledem na níže uvedené rozdělení osob, kdy sazba daně je stanovena progresivně, a to v závislosti na osobě poplatníka a základ daně.

Kategorie	Osoba
I.	Manželé a příbuzní v řadě přímé: děti, rodiče, vnoučata, prarodiče
II.	Příbuzní v řadě pobočné (sourozenci, tety, strýcové, neteře, synovci), manželé dětí (zeťové a snachy), děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů, manželé dětí nebo rodičů a osoby žijící déle než jeden rok ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele, dárce či zůstavitele
III.	Ostatní fyzické osoby a všechny právnické osoby

Tabulka č. 1 (Zdroj: vlastní zpracování na základě § 11 ZDDDPN)

2.1.2 Předmět dědické daně

Předmětem dědické daně byl majetek nabytý děděním, tedy věci nemovité i movité podle § 119 ObčZ. Mezi movité věci, které byly předmětem daně dědické, se řadily i cenné papíry dle zvláštního právního předpisu⁷ a mezi nemovitosti, ze kterých je, v případě jejich přechodu či převodu na jiného vlastníka, povinnost daň platit, patřily byty či nebytové prostory podle zvláštního právního předpisu.⁸ Dále předmětem dědické daně byly podle § 3 ZDDDPN peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty, zejména věcná břemena a práva vyplývající z průmyslových práv.

Podle § 3 ZDDDPN, v případě nemovitosti jako předmětu dědické daně bylo důležité určit, zda se nemovitost nacházela na území České republiky. Z nemovitostí nacházejících se mimo území České republiky se daň nevybírala. Toto však neplatilo u movitého majetku, u kterého, v případě, že zůstavitel byl v době své smrti občanem České republiky a měl zde

⁷ Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění zákona 134/2013 Sb. účinnému ke dni 30. 6. 2013.

⁸ Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům, ve znění zákona 344/2013 Sb. účinném ke dni 29. 7. 2016.

trvalý pobyt, se daň vybírala bez ohledu na to, zda se majetek nachází v tuzemsku či zahraničí. Pokud zůstavitel byl v době své smrti občanem České republiky, ale neměl zde trvalý pobyt, daň se vybrala pouze z majetku nacházejícího se v tuzemsku. Stejný postup se aplikoval i v případě, že zůstavitel nebyl občanem České republiky.

V případě výše uvedených kritérií nelze opomenout i příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které mají aplikační přednost dle čl. 10 Ústavy České republiky.⁹

2.1.3 Základ dědické daně

Základem dědické daně, jak je již zmíněno výše, byla vždy cena majetku nabytého jednotlivým dědicem. Tato cena byla určena vždy v konkrétním dědickém řízení¹⁰ na základě znaleckého posudku podle příslušných právních předpisů platných ke dni smrti zůstavitele.¹¹ Takto určená cena se však snižovala o dluhy zůstavitele, které na dědice přešly, dále o cenu majetku osvobozeného dle ZDDDPN, náklady spojené s pohřbem zůstavitele, odměnu a hotové výdaje notáře pověřeného soudem k řízení o dědictví a případně i o dědickou dávku zaplacenou jinému státu při nabytí dědictví v cizině.

Základ daně se zaokrouhloval na celé stokoruny nahoru. V případě, že dodatečně vyšel najevo majetek, který nebyl v předcházejícím dědickém řízení projednán, sečetla se cena tohoto majetku s cenou majetku nabytého v dřívějším dědickém řízení. Daň, která již byla vyměřena v předcházejícím dědickém řízení, se započítala na daň, která byla vyměřena ze základu daně z takto celkové nabytého majetku.¹²

2.1.4 Sazba dědické daně

Sazba dědické daně byla upravena v § 12 - § 14 ZDDDPN (resp. § 14 ZDDDPN), a byla závislá jednak na vztahu poplatníka a zůstavitele, a jednak na zjištěném základu daně. Jednalo se o sazbu klouzavě progresivní, tzn., že vyšší sazba se uplatnila jen na tu část základu daně, o kterou překročila hranici určenou v ZDDDPN. Sazba daně s účinností k 15. 8. 1998 činila 7% - 40%.

⁹ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 159.

¹⁰ Do 31. 12. 2003 byla cenou majetku cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku a o změně některých zákonů, platná ke dni smrti zůstavitele.

¹¹ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 170.

¹² *Tamtéž*. s. 171.

Podstatným faktem, který se týkal pouze daně dědické, byl koeficient 0,5, kterým se výsledná částka daně násobila. Výsledkem tak bylo, že byl poplatek, oproti dani darovací, poloviční.¹³

2.1.5 Osvobození od dědické daně

K významné změně v souvislosti s osvobozením od daně došlo ke dni 15. 8. 1998, kdy byla zákonodárcem zrušena povinnost platit dědickou daň, pokud se jednalo o dědění mezi osobami v I. kategorii. K tomuto kroku se přistoupilo jednak z důvodu, že právě u této skupiny dědiců nešlo prokazatelně zjistit, jak se podíleli na vytvoření zděděného majetku, a dále i proto, že správa spojená s výběrem tohoto poplatku byla značně finančně náročná, přičemž samotné příjmy z této daně nedosahovaly nijak vysokých částek v komparaci s ostatními vybíranými poplatky.¹⁴ Osoby ve II. kategorii byly do 31. 12. 2007 osvobozeny od placení daně pouze částečně, a to na základě § 19 odst. 2 písm. a) ZDDDPN ve znění účinném do 31. 12. 2007. Od 1. 1. 2008 se však tyto osoby zařadily po bok osob v kategorii I. a i u nich tak nastalo osvobození od placení poplatku v celém rozsahu.¹⁵

Nabízí se však otázka, proč nebyly příslušné úpravy v souvislosti s tímto osvobozením promítnuty i do § 12 a §13 ZDDDPN, kde byla upravena výše sazby daně pro osoby spadající právě do I. a II. kategorie, když tato ustanovení zůstala v nezměněné podobě až do konce účinnosti ZDDDPN a byla tak zjevně neúčelná.

Jak uvádí Bakeš (2012, s. 235) „*předpokladem pro osvobození od dědické daně (...) je, že dědic osvobozený majetek řádně uvede v daňovém přiznání. Pokud by se tak nestalo, ztrácí na osvobození nárok a celá cena nabývaného majetku by se započítala do základu daně.*¹⁶

V případě, že dědictví připadlo České republice či jinému státu Evropské Unie, Norsku nebo Islandu, byl tento osvobozen od placení poplatku.¹⁷ Ustanovení § 20 ZDDDPN, dále vyjmenovává další právnické osoby, na něž se osvobození vztahovalo a jimiž jsou např.

¹³ MOKRÝ, A. Změny v dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí. *Bulletin advokacie*, 1994, č. 4, s. 9.

¹⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 169/1998 Sb., kterým se mění zákon č. 357/1992 Sb. (ZDDDPN), str. 1.

¹⁵ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a z převodu nemovitosti, ve znění zákona č. 261/2007 Sb., účinném k 1. lednu 2008.

¹⁶ Srov. s § 21 odst. 5 ZDDDPN.

¹⁷ BAKEŠ, M., *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 238.

územní samosprávné celky a jimi zřízené příspěvkové organizace, dobrovolné svazky obcí atd.

2.1.6 Správa dědické daně

Správu daně vykonával místně příslušný finanční úřad.¹⁸ Poplatník byl povinen podat daňové přiznání do 30 dnů ode dne, kdy nabylo právní moci rozhodnutí příslušného orgánu, kterým bylo dědické řízení skončeno. Byl-li však osvobozen od placení daně podle § 19 odst. 1 až 4 a odst. 6, podle § 20 odst. 1 nebo podle § 20 odst. 14 ZDDDPN, povinnost podávat daňové přiznání k dědické dani nevznikla. To však nemělo vliv na povinnost uvést takto nabytý majetek v řádném daňovém přiznání z daně z příjmů.

Poplatník byl povinen uvést v daňovém přiznání k dědické dani všechny rozhodné skutečnosti tak, aby správce daně mohl stanovit výši daně. Správce daně čerpal při výpočtu daně především z předloženého daňového přiznání a také z dědického spisu. Takto vyměřená daň byla poté poplatníkovi adresována ve formě platebního výměru.¹⁹ Jak uváděl § 18 ZDDDPN „*daň dědická a daň darovací je splatná ve lhůtě 30 dnů de dne doručení platebního výměru*“.

Česká právní úprava se nicméně snažila minimalizovat i náklady, které by byly vzhledem k výši vyměřené daně nepřiměřeně vysoké. Z tohoto důvodu zákonodárce přistoupil ke kroku, kdy v případě, že vyměřená daň činí méně než 100,- Kč, poplatník daň neplatil. To však nemělo vliv na jeho povinnost podat daňové přiznání, právě z toho důvodu, aby tato daň mohla být vyměřena.²⁰

2.2 Dědická daň *de lege lata* a komparace vývoje daně dědické v České republice

V této kapitole se zaměřím jednak na účinnou právní úpravu ve věci daně dědické, ale také na následnou komparaci a zhodnocení vývoje oproti právní úpravě minulé. Daň dědická, dříve upravena spolu s dalšími dvěma transferovými daněmi, samostatným zákonem, je dnes již jen pouhou zmínkou v ZDP. Následné zhodnocení se bude týkat toho, k jakým zásadním

¹⁸ Místně příslušný finanční úřad byl určen podle § 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento zákon pozbyl účinnosti ke dni 31. 12. 2010. Od 1. 1. 2011 se správa daní a poplatků řídí podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném a účinném znění.

¹⁹ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 175.

²⁰ *Tamtéž*.

změnam se zákonodárce ve věci daně dědické uchýlil, stejně jako legislativních podnětů, které jej vedly k současné úpravě, s ohledem na řešení budoucích výzev a problémů.

2.2.1 Dědická daň dle právní úpravy de lege lata

Jak je již rozebráno v předchozí kapitole, v roce 1998 došlo k osvobození od povinnosti platit dědickou daň mezi osobami v I. kategorii a s počátkem roku 2008 došlo k osvobození v plné šíři i mezi osobami ve II. kategorii. S ohledem na vývoj inkasa daně dědické od roku 1993 bylo evidentní, že tento má z dlouhodobého hlediska sestupnou tendenci (viz Tabulka č. 2), a proto zákonodárce přistoupil k poměrně razantnímu kroku, a dědickou daň přesunul ze zrušeného ZDDDPN do ZDP. Tato nová daňová legislativa souvisela se širším trendem rekodifikace soukromého práva tak, aby reflektovala změny účinné od 1. 1. 2014.

ZDP z důvodu inkorporace daně dědické i daně darovací zavedla nový pojem a to tzv. bezúplatný příjem, který zahrnuje jak příjmy z darování, tak dědění i odkazu či jiné příjmy, za které nebylo poskytnuto protiplnění.²¹ Dan dědická se tedy nově stala předmětem daně z příjmů, kdy § 3 ZDP²² upravuje ty příjmy, které dani podléhají, a zároveň i ty, které jsou z předmětu daně vyjmuty. § 4 ZDP pak upravuje ty příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny. Osvobození se týká i daně dědické a je zakotveno v § 4a písm. a) ZDP, který upravuje osvobození od bezúplatných příjmů, mezi které se řadí právě i příjem nabytý z dědictví nebo odkazu. Hlavním důvodem pro uzákonění úplného osvobození od daně dědické byla skutečnost, že ke dni zrušení ZDDDPN se osvobození od daně dědické týkalo osob jak v I. kategorii, tak i osob v II. kategorii. Poplatníky této daně tak zůstávaly pouze osoby ve III. kategorii, tedy ti dědici, kteří nebyli vůči zůstaviteli příbuzní v řadě přímé či pobočné atd.²³, byli jimi tak pouze ostatní fyzické či právnické osoby.

Z přehledu vývoje inkasa daně dědické (viz Tabulka č. 2) lze zjistit, že vrcholu dosáhlo v letech 1998 a 1999, tedy době, kdy dle tehdy účinné právní úpravy již byla osvobozena od placení poplatku skupina osob v I. kategorii. Je však nutno mít na paměti, že nezanedbatelné

²¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. s. 55.

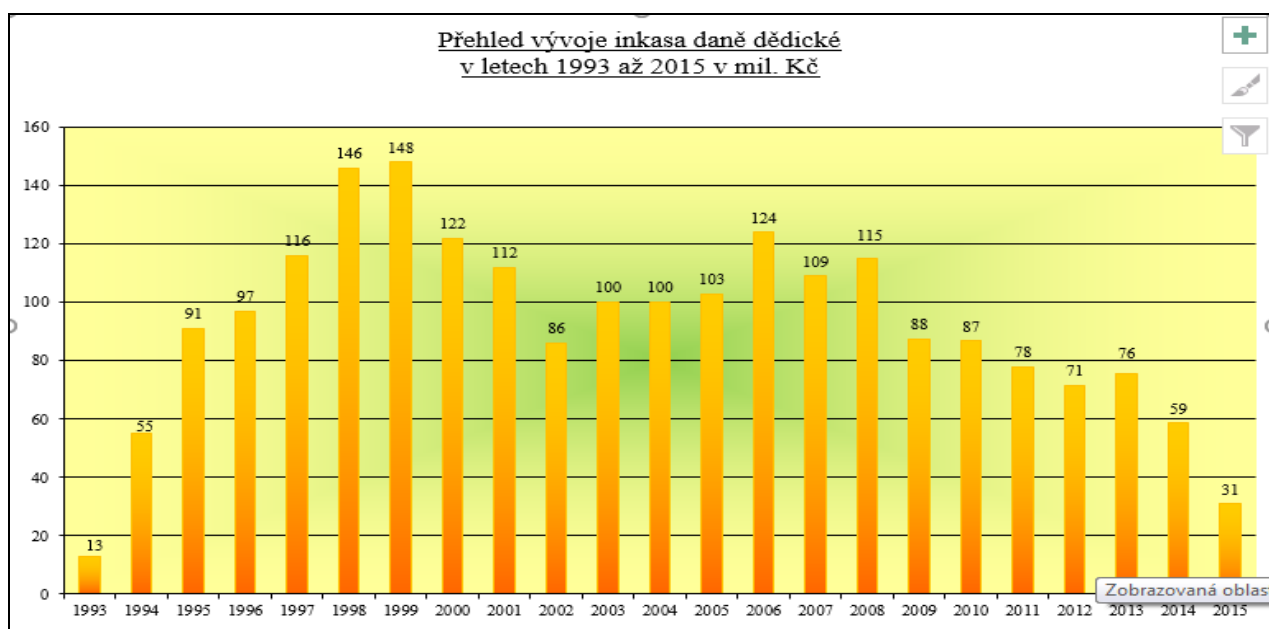
²² Označením "ZDP" je myšlen zákon č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 454/2016 Sb., účinném ke dni 1. 1. 2017, pokud není specifikováno jinak přímo v textu.

²³ Viz § 11 odst. 2 a odst. 3 ZDDDPN.

množství dědických řízení zahájených v předchozích letech ještě tzv. “dobíhalo“, tudíž výnosy z dědické daně se z takových řízení projeví až v následujících letech.

Příjmy nabyté dědictvím nebo odkazem také nově není nutné vykazovat v daňovém přiznání.²⁴

Dále je na místě poznamenat, že ačkoliv byli dědici v plném rozsahu osvobození od placení daně v případě nabytí dědictví či odkazu, neznamená to, že by poplatníci byli osvobozeni taktéž od povinnosti platit odměnu notáři²⁵ za úkony provedené v průběhu dědického řízení. Odměna notáře se hradí z ceny movitého majetku, který je předmětem dědického řízení, případně pokud se jedná o nemovitost, tak dle ceny určené znaleckým posudkem. K zaplacení odměny notáři jsou povinni dědicové či jediný dědic.²⁶



Tabulka č. 2 (zdroj MF ČR)

Vzhledem k výše patrné sestupné tendenci inkasa dědické daně, k tomu, že osvobození od placení daně se týkalo již dvou ze tří skupin poplatníků a i skutečnosti, že přímé i nepřímé náklady na správu daně stále rostly, stal se její výběr značně

²⁴ MATZNER, Jiří. *Zrušené daně dědická a darovací – opravdu se nemusí nic platit?* [online]. Pravniprostor.cz 4. 5. 2015 [cit. 10. 2. 2017]. Dostupné na <<http://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/zrusene-dane-dedicka-a-darovaci-opravdu-se-nemusi-nic-platit>>.

²⁵ Vyhláška č. 196/2001 Sb. o odměnách a náhradách notářů, správců pozůstalosti a Notářské komory České republiky (notářský tarif) ve znění vyhlášky č. 162/2016 Sb., účinné 7. 6. 2014.

²⁶ MATZNER, Jiří. *Zrušené daně dědická a darovací – opravdu se nemusí nic platit?* [online]. Pravniprostor.cz 4. 5. 2015 [cit. 10. 2. 2017]. Dostupné na <<http://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/zrusene-dane-dedicka-a-darovaci-opravdu-se-nemusi-nic-platit>>.

neekonomickým. Zákonodárce se proto rozhodl dědickou daň osvobodit v celém rozsahu.²⁷ Osvobození se týká jak nabytí dědictví, tak i odkazu. Osvobozen od daně dědické je nově podle § 4a písm. b) ZDP také příjem obmyšleného z majetku, který „*byl do svěřeneckého fondu vyčleněn pořízením pro případ smrti nebo zvýšil majetek svěřeneckého fondu pořízením pro případ smrti.*“ Jakékoliv jiné příjmy obmyšleného než ty, které jsou příjmy ze svěřeneckého fondu, jsou i nadále předmětem daně podle § 10 ZDP jako tzv. ostatní příjmy.

Osvobození od daně dědické se dotklo i daně z příjmů právnických osob, kdy § 19b odst. 1 písm. a) ZDP stanoví, že „*od daně z příjmů právnických osob se osvobozuje bezúplatný příjem z nabytí dědictví nebo odkazu*“. Důvodem pro osvobození bylo, že u právnických osob byl příjem z dědictví nebo odkazu spíše výjimečný. Osvobození platí jak pro daňové rezidenty, tak i nerezidenty.²⁸

Je však důležité podotknout, že nová právní úprava, tedy osvobození od daně dědické bez výjimky, se bude užívat na případy, kdy zůstavitel zemřel po 31. 12. 2013. Na případy, kdy zůstavitel zemřel před tímto datem, avšak dědické řízení stále probíhá i po 31. 12. 2013 se bude aplikovat stará právní úprava podle zákona ZDDDPN.²⁹

Dále si zvýšenou pozornost zaslouží ne zcela jasná situace, kterou s sebou přineslo znovuzavedení institutu darování pro případ smrti do českého právního řádu. Podle § 2063 věty první ObčZ se darování závislé na podmínce, že obdarovaný přežije dárce, zpravidla posuzuje jako odkaz. Ve větě druhé, se však uvádí, že pokud se dárce výslovně vzdá práva dar odvolat, vydá o tom obdarovanému listinu a obdarovaný dar přijme, použijí se ustanovení o darování. Jak uvádí Horák a Pop (2016): „*Sporná formulace § 2063 by podle doslovného výkladu mohla vést správce daně k řešení, že by jednou bylo darování pro případ smrti předmětem daně, jindy by bylo osvobozeno, a to podle toho, zda se dárce výslovně vzdal či nevzdal práva dar odvolat.*“ Oba autoři tak poukazují na to, že darování pro případ smrti a smlouva o odkazu mají *de facto* stejné právní účinky a liší se pouze formou a názvem, tudíž by bylo z pohledu práva nesmyslné podřazovat tyto dva instituty pod odlišné daňové režimy. Proto je logickým vyústěním osvobodit darování pro případ smrti podle § 4a písm. a) ZDP jako bezúplatný příjem nabytý děděním nebo odkazem. V opačném případě by mohlo

²⁷ PELC, Vladimír. *Komentář k zákonu o dani z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. s. 113.

²⁸ PELC, Vladimír. *Komentář k zákonu o dani z příjmů*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. s. 448-449.

²⁹ COUFOVÁ, Květoslava, COUF, Petr. *Dědění a daně. Ad Notam*, 2014, č. 2, s.11.

docházet k situacím, kdy, pokud by osoba nebyla osvobozena podle § 10 odst. 3 písm. c) ZDP, volila právě smlouvu o odkazu. Za sebe se ztotožňuji s výše uvedenými závěry, tedy tím, že z hlediska veřejného práva by mělo být darování pro případ smrti podřazeno pod režim odkazu, a tudíž od daně osvobozeno.

2.2.2 Zhodnocení vývoje daně dědické

S odkazem na výše uvedené lze shrnout, že dědická daň se od účinnosti ZDDDPN dne 1. 1. 1993 neustále vyvíjela. Zákonodárce měl původně snahy uvalit dědickou daň na všechny dědice, s výjimkou případů osvobození uvedených v § 19 a § 20 ZDDDPN³⁰, tedy jak na osoby vůči zůstaviteli v příbuzenské linii přímé i pobočné, tak i ostatní fyzické či právnické osoby. Na osoby v I. kategorii byla však uvalena výrazně nižší sazba daně než na ostatní, fyzické či právnické osoby, pokud tyto byly dědici.

Zákonodárce měl za cíl zavést dědickou daň jako jeden z dalších dlouhodobých příjmů státního rozpočtu, z toho důvodu daňovou povinnost uvalil na všechny dědice bez výjimky. Tyto snahy se však postupem času ukázaly jako liché, když daňové příjmy z této daně nedosahovaly předpokládané výše. V reakci na nízké inkaso daně dědické, bylo postupně přistoupeno k úplnému osvobození od daně dědické, což je oproti stavu k 1. 1. 1993 velmi výrazná změna.

Pokud by zákonodárce nepřistoupil k rozhodnutí osvobodit dědice od placení daně dědické v celém rozsahu, musel by podstatně snížit náklady na její správu, jelikož tyto v průběhu let narůstaly a výběr daně a správa s tím spojená se tak stala nákladnou. Snížení nákladů, které byly oproti příjmům z této daně neúměrně vysoké, však bylo těžko proveditelné, a to s ohledem na fakt, že daň dědická už tak tvořila nejnižší příjmovou položku do státního rozpočtu ze všech vybíraných daní a snaha srazit náklady na její správu tak, aby byly nižší, než příjem z této daně se ukázalo jako nerealizovatelné (viz Tabulka č. 3).

³⁰ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění zákona 18/1993 Sb. účinném ke dni 1. ledna 1993

Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR

v letech 1993 až 2015

(v mil. Kč)

Daň	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Daň z přidané hodnoty	77 104	85 849	94 801	109 313	117 573	119 358	138 282	146 908	151 886	155 209	164 856	184 320	208 413	217 784	236 385	255 190	253 612	269 547	275 394	278 231	308 461	322 879	331 838
Daň z příjmů právnických osob	66 221	56 124	55 383	49 968	41 020	52 064	54 819	58 088	75 940	90 737	96 978	106 526	137 452	128 865	155 674	173 590	110 543	114 746	109 312	120 461	113 052	123 179	138 140
Daň z příjmů fyz. sražkou	6 169	14 115	17 302	21 038	22 520	24 881	20 658	16 146	18 045	16 755	20 625	12 098	11 242	14 003	15 700	19 299	19 189	19 298	19 948	20 781	20 488	24 029	25 099
Daň silniční ¹	4 335	4 147	3 930	4 321	4 565	4 373	5 226	5 587	5 283	5 512	5 738	5 809	5 191	5 428	5 915	6 002	4 795	5 100	5 187	5 206	5 273	5 539	5 814
Daň dědičná ²	13	55	91	97	116	146	148	122	112	86	100	100	103	124	109	115	88	87	78	71	76	59	31
Daň darovací ²	156	389	357	296	350	427	405	413	475	601	640	818	510	604	692	345	162	138	4 279	3 368	108	74	-4 434
Daň z převodu nemovitosti ²	616	1 645	2 768	3 464	4 488	5 677	6 271	5 439	5 834	7 171	8 025	9 461	7 494	7 788	9 774	9 950	7 809	7 453	7 362	7 660	8 894	3 686	210
Daň z nabytí nemovitých věcí ¹																						5 600	10 982
Ost. příjmy, odvody, pok. a popl.	4 040	5 312	5 072	4 694	4 838	5 094	4 597	4 455	4 466	5 147	4 923	5 099	5 252	4 977	4 250	4 281	3 784	3 487	3 109	3 039	1 869	2 287	3 749
DPFO - podnikatelů	3 486	14 240	14 815	15 843	15 880	16 530	17 103	16 546	18 796	21 901	22 131	24 040	26 583	17 854	17 003	17 749	5 565	7 987	2 939	3 261	2 680	1 128	2 498
DPFO ze záv. činnosti	24 781	35 039	45 126	54 102	60 642	65 039	66 881	72 749	78 530	86 591	94 653	102 627	110 662	111 633	126 388	115 180	111 042	111 842	119 373	119 787	126 134	130 867	136 125
Daň z nemovitých věcí ²	3 434	3 638	3 778	3 991	3 938	4 138	4 271	4 469	4 535	4 576	4 840	4 948	4 987	5 017	5 123	5 195	6 361	8 747	8 568	9 541	9 847	9 910	10 313
Odvod z elektřiny ze slun. záření																			5 939	6 403	5 817	2 042	1 932
Odvod z loterií §41b odst.1																				1 287	2 076	1 713	1 938
Odvod z loterií §41b odst.2,3,4																				4 649	5 981	6 209	6 162
CELKEM	190 365	220 673	243 423	267 127	275 950	297 727	318 661	329 922	363 902	394 286	423 517	465 547	517 870	514 079	577 014	606 896	522 950	548 432	561 388	583 746	610 757	639 199	670 396

1) Od 1.1.2014 nově vzniklý druh příjmu dle z.o.č. 340/2013 Sb.

2) Úprava názvu dle z.o.č. 344/2013 Sb.

Tabulka č. 3. (zdroj MF ČR)

3 Dan darovací dle ZDDDPN a dle právní úpravy *de lege lata*

3.1 Daň darovací

Daň darovací se v mnoha znacích podobala dani dědické. Jediným výraznějším rozdílem byla poloviční sazba dědické daně z důvodu koeficientu 0,5. Daň darovací, stejně jako daň dědická, stávala na principu bezúplatného transferu majetku, a jednalo se tak rovněž o daň *in rem*³¹. To však neplatilo bezvýjimečně a v některých případech mohly u daně darovací nastat i prvky osobnostního zdanění, a to, pokud se sazba daně použila na určitou množinu darů u jednoho obdarovaného.³² Jak uvádí Radvan (2007, s. 196) „*absence úplaty je nutná, přičemž tato úplata nemusí být jen v penězích, ve službách apod. Musí vždy jít o situaci, kdy jedna strana právního vztahu něco dostává, aniž za to poskytuje určitou protislužbu (protiplnění)*“.

3.1.1 Subjekt daně darovací

Kdo je poplatníkem daně darovací upravoval ZDDDPN v § 5. Je jím nabyvatel, neboli obdarovaný, bez ohledu na to, zda se jedná o fyzickou nebo právnickou osobu. Změna nastávala v případě, kdy fyzická osoba, jakožto dárce, měla trvalý pobyt v České republice, příp. právnická osoba sídlo v tuzemsku a obdarovaný, jakožto fyzická osoba, neměl v České republice trvalý pobyt, příp. právnická osoba sídlo v tuzemsku. V takové situaci byl poplatníkem daně vždy dárce. Z výše uvedeného lze vyzorovat snahu zákonodárců na tom, aby se poplatník vždy nacházel na území České republiky a daň tak byla pro správce daně dostupná.

Ustanovení § 5 ZDDDPN dále stanovovalo, že „*není-li dárce poplatníkem, je ručitelem*“. V případě, že dlužník poplatek nezaplatil, vyzval správce daně k jeho zaplacení ručitele. Problematikou ručení při povinnosti zaplacení poplatku se zabýval i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č.j. 6 AFS 4/2004 ze dne 25. 7. 2005. V tomto rozhodnutí judikoval, že při nesplnění povinnosti zaplacení poplatku dlužníkem, (obdarovaným, nebo pokud jsou splněny podmínky v § 5 ZDDDPN, dárce) se mohl správce daně obrátit na ručitele, kdy nebylo třeba adresovat dlužníkovi žádnou další výzvu k zaplacení, když tato mu již byla

³¹ Při ukládání daně nebylo hleděno na platební (důchodovou) schopnost poplatníka, tzn. byla daní objektovou. (RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: MUNI Press, 2014, s. 22)

³² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR 6. vydání, 2015, str. 255

doručena formou platebního výměru. Závěr Nejvyššího správního soudu přiměl zákonodárce ke změně ust. § 57a odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kdy „*správce daně je oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoliv byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné*“.³³

3.1.2 Předmět darovací daně

Předmětem darovací daně byl majetek, který byl nabyt bezúplatně, a to *inter vivos*. Dani však nepodléhal tzv. právně nezávazný akt, tj. společenské služby. Mezi daní dědickou a darovací existují úzké vazby v tom ohledu, že právě daň darovací brání vyhýbání se placení daně dědické darováním budoucího dědictví ještě za života zůstavitele. § 6 ZDDDPN uváděl, že „*předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem*“. Takovým úkonem bylo pro účely daně myšleno jak darování ve smyslu zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, tak i další instituty občanského práva jako je bezúročná půjčka, prominutí dluhu, výpůjčka, bezúplatné postoupení pohledávky nebo bezúplatné zřízení věcného břemene.³⁴ Název daně jako „darovací“ se tedy může jevit jako ne úplně přesný, jelikož nejen institut darování je touto daní postihován, ale veškeré výše uvedené právní úkony, při kterých někdo poskytuje nabyvateli majetkový prospěch a nabyvatel jej přijímá.

Majetkem ve smyslu § 6 ZDDDPN byl movitý i nemovitý majetek, či jiný majetkový prospěch, příp. věcné břemeno. Dani podléhá také majetek či jiný majetkový prospěch nabytý v tuzemsku, nehledě na státní příslušnost, sídlo či pobyt dárce či nabyvatele. Darovaná nemovitost, která se nacházela v zahraničí, však poplatku nepodléhala. Lze tedy shrnout, že veškerý darovaný majetek, který se nacházel na území tuzemska nebo na něj byl dovezen, dani podléhal. Naopak tomu bylo s majetkem nacházejícím se v zahraničí. Nutno podotknout, že pokud Česká republika měla s tím konkrétním státem uzavřenu mezinárodní smlouvu týkající se právě zdanění darovaného majetku, podmínky v ní mohly být upraveny odlišně.³⁵ Ne všechna bezúplatná nabytí jsou však předmětem darovací daně. Daňové

³³ Zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 304/2009 Sb., účinném ke dni 1. ledna 2010.

³⁴ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 200-201.

³⁵ *Tamtéž*.

povinnosti nepodléhaly právní úkony, kde chyběl znak dobrovolnosti. Jako příklad lze uvést vyživovací povinnost, kdy v tomto případě se jedná o povinnost stanovenou právním předpisem. Dále předmětem daně nebyly dary poskytnuté v souvislosti s výkonem závislé činnosti, které naopak podléhají dani z příjmů.³⁶

3.1.3 Základ darovací daně

Základ darovací daně byl upraven v ustanovení § 7 ZDDDPN a rozuměla se jím „*cena majetku, který je předmětem této daně*“. Tato cena se snižovala jednak o prokazatelné dluhy a jiné povinnosti, které přešly s darem na obdarovaného, dále o cenu majetku, který byl od daně osvobozen dle § 19 ZDDDPN a o clo a daň placené při dovozu, jednalo-li se o movité věci dovezené z ciziny. Cena majetku se zjišťovala ve vlastním daňovém řízení dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku³⁷ (dále jen „ZOM“). Zjišťování ceny majetku dle ZOM se do roku 2003 uplatňovalo i při zjišťování ceny majetku pro výpočet dědické daně. Ustanovení § 7 odst. 2 ZDDDPN dále uvádělo, že jednalo-li se o „*majetkový prospěch, jehož obsahem je opětvující se plnění na dobu neurčitou, na dobu života nebo na dobu delší pět let, je touto cenou pětinasobek ceny ročního plnění*“. Za situace, že jeden dárce obdaroval jednoho nabyvatele vícekrát v průběhu dvou po sobě jdoucích kalendářních roků, se pro účely stanovení daně počítala cena movitého majetku. Zákonodárce se tímto krokem snažil předejít obcházení placení daně rozložením darů na delší časový úsek, s cílem nepřekročit hranici pro osvobození od placení daně, jak stanovoval § 19 odst. 4 písm. a) ZDDDPN. Základ daně se, stejně jako u daně darovací, zaokrouhloval na celé stokoruny nahoru.

3.1.4 Sazba darovací daně

Sazba daně byla upravena, stejně jako dan dědická, v § 12- § 14 ZDDDPN (resp. §14 ZDDDPN) a byla progresivně klouzavá, tedy závislá na příbuzenském vztahu poplatníka a dárce (příp. obdarovaného.) a na ceně darovaného majetku. Sazba k 1. 1. 2008 činila 7% - 40%. Pokud byla vyměřena daň méně než 100,- Kč, správce daně daň nepředepsal a poplatník ji neplatil. To však nemělo vliv na povinnost podání daňového přiznání. Na rozdíl od daně dědické se sazba u darovací daně nenásobila koeficientem 0,5, tedy byla dvojnásobná oproti dani dědické.

³⁶ BAKEŠ, Milan. Finanční právo, 6. vyd. C. H. Beck: Praha, 2012, s. 234.

³⁷ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 121/2000 Sb., účinném ke dni 1. 12. 2000.

3.1.5 Osvobození od daně dědické

Z hlediska osobního osvobození od darovací daně došlo k významné změně 1. 1. 2008, která se promítla do § 19 odst. 3 ZDDDPN, kdy byly od povinnosti platit daň byly osvobozeny osoby v I. a II. kategorii uvedeny v § 11 ZDDDP (viz Tabulka č. 1).

Další případy, které se však týkaly věcného osvobození, byly upraveny v § 19 odst. 2 ZDDDPN a jednalo se např. o movité věci osobní potřeby fyzických osob za uvedených podmínek, dále o vklady na účtech bank, příležitostné bezúplatné nabytí movitého majetku a jiného majetku, jehož hodnota nepřesahovala 3.000,- Kč atp. Nutno podotknout, že uvedené osvobození se týkalo pouze osob v III. kategorii, neboť, jak bylo uvedeno výše, osoby v I. a II. kategorii byly osvobozeny v plném rozsahu. V případě, že cena majetku, který měl být pro osoby ve III. kategorii osvobozen, přesáhla částku 20.000,- Kč uvedenou v § 19 odst. 2 písm. a), b) ZDDDPN, daň byla vyměřena jen z té ceny majetku, která uvedenou hranici přesáhla. V následujícím ustanovení § 20 ZDDDPN pak bylo upraveno osvobození od daně v případě nabytí majetku některým ze států Evropské Unie, včetně České republiky, ale také Norskem nebo Islandem. S osvobozením při nabytí majetku dalšími veřejnoprávními korporacemi ZDDDPN rovněž počítal.³⁸

Je třeba uvést, že právní úprava neopomíjela ani případy darování na dobročinné účely. V takových případech byly osvobozeny od darovací daně při nabytí majetku různé humanitární instituce a zařízení týkajících se nejrůznějších oblastí. Musela však být splněna podmínka v § 20 odst. 4 písm. a) ZDDDPN, tedy že se jednalo o právnickou osobu se sídlem v tuzemsku. Osvobození se týkalo i fyzických či právnických osob se pobytem či sídlem v tuzemsku provozující zařízení na ochranu zvířat, dále pak státem registrovaných církví a náboženských společností, politických stran a hnutí atp.³⁹

3.1.6 Správa darovací daně

Poplatník byl povinen podat daňové přiznání místně příslušnému správci daně do 30 dnů ode dne, kdy nastala některá z uvedených skutečností. Za prvé ode dne, v němž došlo k bezúplatnému nabytí movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu, za druhé ode dne, kdy byla poplatníkovi doručena smlouva o bezúplatném převodu vlastnictví

³⁸ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 204-209.

³⁹ *Tamtéž*.

k nemovitosti nebo o zřízení práva odpovídající věcnému břemeni s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí a nebo ode dne, kdy nabyla účinnosti smlouva o bezúplatném převodu vlastnictví, pokud se nejednalo o nemovitost evidovanou v katastru nemovitostí a do třetice od dne, kdy uplynul kalendářní rok, jde-li o bezúplatné nabytí majetku právnickou osobou či fyzickou osobou, které bylo osvobozeno dle § 20 odst. 4 ZDDDPN. Jak je vidno, den, od kterého počínala běžet lhůta pro podání daňového přiznání nebyl fixně stanoven a záleželo na tom, zda se jednalo o nabytí movitého majetku či nemovitého, příp. majetku osvobozeného od placení daně.

Místně příslušným správcem daně byl finanční úřad, v jehož působnosti měl bydliště či sídlo nabyvatel movitého majetku. Pokud se jednalo o nemovitost, místní příslušnost byla stanovena podle její polohy.⁴⁰ Poplatník byl povinen k daňovému přiznání přiložit ověřený opis či kopii smlouvy, pokud se jednalo o převod nemovitosti a dále znalecký posudek o ceně nemovitosti, která byla zjištěna dle ZOM.⁴¹ Daň byla splatná do 30 dnů od doručení daňového výměru poplatníkovi daně. Daňové přiznání k dani darovací nebyla povinnost podat, pokud se jednalo o osoby v I. a II. kategorii osvobozené od placení této daně a pak také za podmínek uvedených v kapitole 3.1.5 této práce.

3.2 Darovací daň *de lege lata* a komparace vývoje daně dědické v České republice

Následující řádky budou věnovány darovací dani tak, jak ji známe z účinné právní úpravy a dále pak také tomu, jakým vývojem prošla v minulých letech. Darovací daň potkal podobný osud jako daň dědickou, tedy že došlo k zrušení ZDDDPN, kde byla upravena a k jejímu následnému přesunu do ZDP. Podle současné právní úpravy je rozsah darovací daně výrazně zúžen, avšak ne do takové míry, jako tomu je u daně dědické.

3.2.1 Darovací daň dle účinné právní úpravy

Darovací daň je, stejně jako daň dědická, nově zahrnuta do předmětu daně z příjmů. Označení darovací daň však již *de facto* neexistuje. ZDP člení příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, v § 3 odst. 1 ZDP dle jejich předmětu. Příjem nabytý z titulu darování je zahrnut pod písm. e) jako ostatní příjem. Ostatní příjmy tvoří veškeré ostatní příjmy, které

⁴⁰ § 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění zákona č. 304/2009 Sb. účinném ke dni 1. 1. 2010.

⁴¹ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 216.

nelze podřadit pod písm. a) – d) § 3 odst. 1 ZDP. Důležité je zmínit, že příjmem podle § 3 odst. 1 ZDP se rozumí jak peněžitý, tak i nepeněžitý příjem, jak ostatně uvádí § 3 odst. 2 ZDP. Ostatním příjmem se podle demonstrativního výčtu v § 10 ZDP rozumí pouze takový příjem⁴², který zvýší poplatníkův majetek.⁴³

Do konce účinnosti ZDDDPN bylo veškeré bezúplatné nabytí majetku předmětem daně darovací dle tohoto zákona. Z toho však existovala výjimka, kdy předmětem darovací daně nebylo bezúplatné nabytí majetku, které se řídilo podle zvláštního zákona, kterým byl ZDP. Předmětem daně z příjmů dle ZDP tak byl například dar přijatý v souvislosti s výkonem závislé činnosti podle § 6 ZDP, nebo i v souvislosti s podnikáním nebo jinou samostatně výdělečnou činností. Je na místě podotknout, že u poplatníka z příjmu právnických osob tomu tak nebylo, a veškeré bezúplatné nabyté příjmy takové právnické osoby byly předmětem daně darovací, nikoli daně z příjmů právnických osob.⁴⁴

V souvislosti s inkorporací daně darovací do ZDP byl zaveden nový pojem “bezúplatný příjem”. Tento pojem je zákonem používán, avšak není jím nikde definován, proto se pro přiblížení jeho významu musí nahlédnout do důvodové zprávy k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. Důvodová zpráva k pojmu bezúplatný příjem uvádí následující: „*Pojem „bezúplatný příjem“ (...) zahrnuje jak příjmy nabyté z titulu dědění, odkazu, darování, tak jiné příjmy nabyté bez poskytnutí protiplnění.*“⁴⁵ Proto lze shrnout, že bezúplatným příjmem se rozumí všechny bezúplatný majetkový prospěch, včetně prominutí dluhu, bezplatného využívání cizí věci či příjmu ze společenské služby.

Bezúplatný příjem je podřazen pod ostatní příjmy demonstrativně vyjmenované v § 10 ZDP a je tak předmětem daně z příjmu fyzických osob. To znamená, že právě majetek nebo jiné plnění nabyté z titulu darování se stává předmětem daně z příjmu fyzických osob

⁴² K definici pojmu “příjem”: „*Slovem „příjem“ zákon o daních z příjmů označuje různé předměty daně; nevymezuje ho jako pojem, tedy jako obecné určení podstatných charakteristik různých daňověprávních skutečností (k povaze pojmu patří, že je definován, vymezen); obecné určení proto, že stejné či obdobné charakteristiky jsou vlastní více daňověprávním skutečnostem. Obecně lze označení „příjem“ charakterizovat jako přijaté plnění v podobě peněžní, nepeněžní, popř. i formou pekuniárně ocenitelné výhody, které je zákonem vymezeno jako daňověprávní skutečnost, přičemž společnou charakteristikou takových příjmů (daňověprávních skutečností) je, že jsou objektem daně*“ (PELC, 2015, s. 34)

⁴³ PELC, V. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. s. 33-34 (§ 3)

⁴⁴ VYCHOPEŇ, Jiří. Bezúplatné příjmy z pohledu zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2014. [online]. Danarionline.cz. [cit. 22. 2. 2017]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d46738v58073-bezuplatne-prijmy-z-pohledu-zakona-o-danich-z-prijmu-od-1-1-2014/>>

⁴⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. s. 33

dle § 3 odst. 1 písm. n) ZDP. Je na místě uvést, že v případě bezúplatného příjmu se nemusí jednat pouze o darování na základě darovací smlouvy, ale o jakýkoliv majetkový prospěch. Tímto jiným majetkovým prospěchem se rozumí jednak zvýšení majetku poplatníka, ale i nezvýšení jeho majetku, a naopak ušetření určitých majetkových hodnot.⁴⁶ Jinak je tomu však u vzájemného darování podle § 2061 ObčZ, kdy tento stanoví, že se jedná o darování jen vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany. Z pohledu ZDP se však o bezúplatný příjem nejedná. Takové případy totiž ZDP považuje za koupi nebo směnu, jak ostatně potvrzuje § 21c odst. 2 ZDP.

V souvislosti s příjmem nabytým darováním je důležité neopomenout § 3 odst. 3 ZDP, kde zákonodárce upravuje způsob, jakým se pro účely daně z příjmů fyzických osob oceňuje nepeněžitý majetek. Nejčastějším způsobem, jak se nepeněžitý majetek oceňuje je podle ZOM, pokud ZDP nestanoví jinak. V případě osvobození od placení daně v případě peněžitého bezúplatného příjmu je možno dospět k zjištění, zda příjem překračuje částku 15.000,- Kč, bez větších potíží. Problém však může nastat v případě nepeněžitého bezúplatného příjmu, kdy v takovém případě je nutno postupovat podle § 3 odst. 3 ZDP a určit takovou cenu podle ZOM. Taková cena se u určitého majetku může zjišťovat velmi obtížně, a poplatníkovi tak často nezbude nic jiného než si nechat vypracovat znalecký posudek, což s sebou nese zvýšené náklady. Dále přibylo do ZDP § 3 odst. 3 písm. b), jenž upravuje oceňování jiného majetkového prospěchu, jehož obsahem je opakující se plnění, kdy toto ustanovení je vůči § 3 odst. 3 písm. a) ZDP speciální.⁴⁷

Spolu s inkorporací daně darovací do ZDP přibylo do tohoto zákona ustanovení § 38v ZDP upravující oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob. To se vztahuje na situace, kdy poplatník nabude majetek, který je dle § 10 odst. 3 písm. c) ZDP od daně z příjmů osvobozen, avšak přesáhne částku 5.000.000,- Kč. V takovém případě musí poplatník oznámit tuto skutečnost správci daně do konce lhůty pro podání daňového přiznání ve zdaňovacím období, ve kterém příjem obdržel. Pokud by poplatník oznamovací povinnost nesplnil, vznikla by mu povinnost uhradit pokutu podle § 38w ZDP. Cílem zavedení této oznamovací povinnosti je zjištění výše osvobozených příjmů, které ve zdaňovacím období přesáhnou 5.000.000,- Kč. Tato povinnost však není schopna dostatečně předcházet

⁴⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. s. 59.

⁴⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. s. 25.

případnému obcházení zákona ve formě rozložení příjmu, který by přesáhl zákonem stanovený limit na více jednotlivých příjmů, jelikož „*limit se posuzuje u každého jednotlivého příjmu*“.⁴⁸ Vhodnějším opatřením by se tak jevilo spíše stanovit určitý limit za celkový souhrn všech osvobozených příjmů za zdaňovací období, ve kterém byly takové příjmy poplatníkem nabyty.

Bezúplatnými příjmy podle § 10 odst. 1 písm. n) ZDP však nejsou příjmy podle § 6, tj. příjmy ze závislé činnosti, kdy se jedná např. o dary zaměstnavatele zaměstnanci, a dále bezúplatnými příjmy nejsou ani ty podle § 7 ZDP v případě, že se jedná např. o dary podnikateli či osobě s příjmem ze samostatné činnosti v souvislosti s touto činností.⁴⁹ K problematice přijetí daru v souvislosti s podnikatelskou činností se vyjádřil i Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ze dne 28. 8. 2008, sp. zn. 2 Afs 23/2008-66. Ten judikoval, že pojem “v souvislosti s podnikáním” je „*nutné vykládat tak, že mezi podnikatelskou činností a získáním (přijetím) daru musí existovat úzký vztah. Citované zákonné ustanovení je nutno v tomto směru vykládat restriktivním způsobem a odlišit od sebe případy, kdy skutečně primárním motivem darovacího úkonu je podnikatelská aktivita (majetkové transfery či restrukturalizace mezi různými podnikatelskými subjekty v rámci primárního zájmu na dosažení větších zisků), od případů, kdy by se značnou pravděpodobností k tomuto úkonu došlo bez ohledu na jakékoliv podnikatelské motivy (typicky uspořádání rodinných majetkových vztahů).*“

Jak jsem již výše, bezúplatný příjem je zařazen mezi tzv. ostatní příjmy a jako takový je předmětem daně z příjmu fyzických osob⁵⁰. V rámci § 10 ZDP však existuje výjimka, která stanovuje, v jakých konkrétních případech budou bezúplatné příjmy od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny. Tato je zakotvena v § 10 odst. 3 písm. c) ZDP. Osvobozeny od daně z příjmů jsou tak pod body 1. a 2., stejně jako tomu bylo ve zrušeném ZDDDPN, bezúplatné příjmy od příbuzného v linii přímé i vedlejší, dále pak od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku bezprostředně před získáním bezúplatného příjmu ve společné hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na takovou osobu odkázán obživou. V bodě 3. výše uvedeného ustanovení je stanoveno osvobození bezúplatných příjmů obmyšleného z jeho majetku, který vyčlenil do svěřeneckého fondu nebo kterým obmyšlený zvýšil majetek tohoto fondu a dále z majetku,

⁴⁸ PELC, V. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. s. 1178.

⁴⁹ PELC, V. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. s. 297.

⁵⁰ Pokud se nejedná o případ osvobození od bezúplatných příjmů podle § 4a ZDP.

který byl do svěřeneckého fondu vyčleněn nebo který zvýšil majetek tohoto fondu osobou uvedenou pod body 1. a 2., tj. příbuzným v linii přímé či vedlejší nebo osobou, se kterou žil poplatník minimálně jeden rok bezprostředně před získáním takového bezúplatného příjmu ve společné domácnosti. V případě, že by obmyšlený přijal plnění ze svěřeneckého fondu, na které se nevztahují výjimky uvedené v bodě 3., spadá takové plnění pod ostatní příjmy a je zdanitelné podle § 10 odst. 1 písm. m) ZDP.⁵¹ Poslední případ osvobození od daně z příjmů u bezúplatného příjmu, je pod bodem 4. § 10 odst. 3, písm. c) ZDP a týká se případů, kdy se jedná o příležitostný dar a úhrn od téhož poplatníka nepřevyšuje ve zdaňovacím období částku 15.000,- Kč. Přitom není důležité, od jakých subjektů poplatník takový příjem nabývá a jedná se tak pouze o osvobození do limitu.⁵²

S bezúplatným příjmem a jeho osvobozením poplatníka od placení daně z příjmů úzce souvisí § 4a ZDP. Ten taxativně vyjmenovává, který bezúplatný příjem je od daně osvobozen. Pro účely této diplomové práce však není na místě zabývat se všemi případy osvobození bezúplatných příjmů. V rámci citovaného ustanovení si dovoluji poukázat pouze na případ osvobození bezúplatného příjmů od placení daně z příjmů fyzických osob pod písm. g), a to z toho důvodu, že v tomto případě zákon přímo hovoří o darování, respektive o bezúplatném příjmu „*ve formě daru přijatého v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, jako reklamního předmětu opatřeného jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto daru, jehož cena nepřesahuje částku 500 Kč.*“ Jedná se tedy o přijetí propagačních předmětů, které fyzická osoba přijala v souvislosti se samostatnou činností a takový reklamní předmět musí být opatřen jménem nebo ochrannou známkou dárce. Hodnotový limit ve výši 500,- Kč u takto poskytnutého plnění se posuzuje u každého daru zvlášť.⁵³

Pokud se jedná o bezúplatný příjem, který nespadá pod některý případ osvobození podle 1. – 4. § 10 odst. 3 písm. c) ZDP nebo se nejedná o osvobození od bezúplatných příjmů podle § 4a ZDP, je takový příjem předmětem daně z příjmů fyzických osob a tato osoba (poplatník daně) je povinna takový příjem vykázat v daňovém přiznání. Základem daně v případě ostatních příjmů, tedy i bezúplatného příjmu podle § 10 odst. 1 písm. n) ZDP, je podle § 10 odst. 4 ZDP příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.

⁵¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. s. 55.

⁵² PELC, V. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. s. 300.

⁵³ PELC, V. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. s. 117.

Pokud se však daňový subjekt rozhodne vynaložené výdaje neuplatnit či je dostatečně neprokáže, nebude se na takové výdaje brát zřetel. Prokázat takové výdaje je právem nikoli povinností, kdy však povinnost tvrzení a průkazní je na straně poplatníka. Výdaji vynaloženými na dosažení takového příjmu, se rozumí takové výdaje, které jsou přímo věcně vynaložené na dosažení tohoto příjmu, a navíc mají k tomuto vynaložení přímou časovou souvislost.⁵⁴

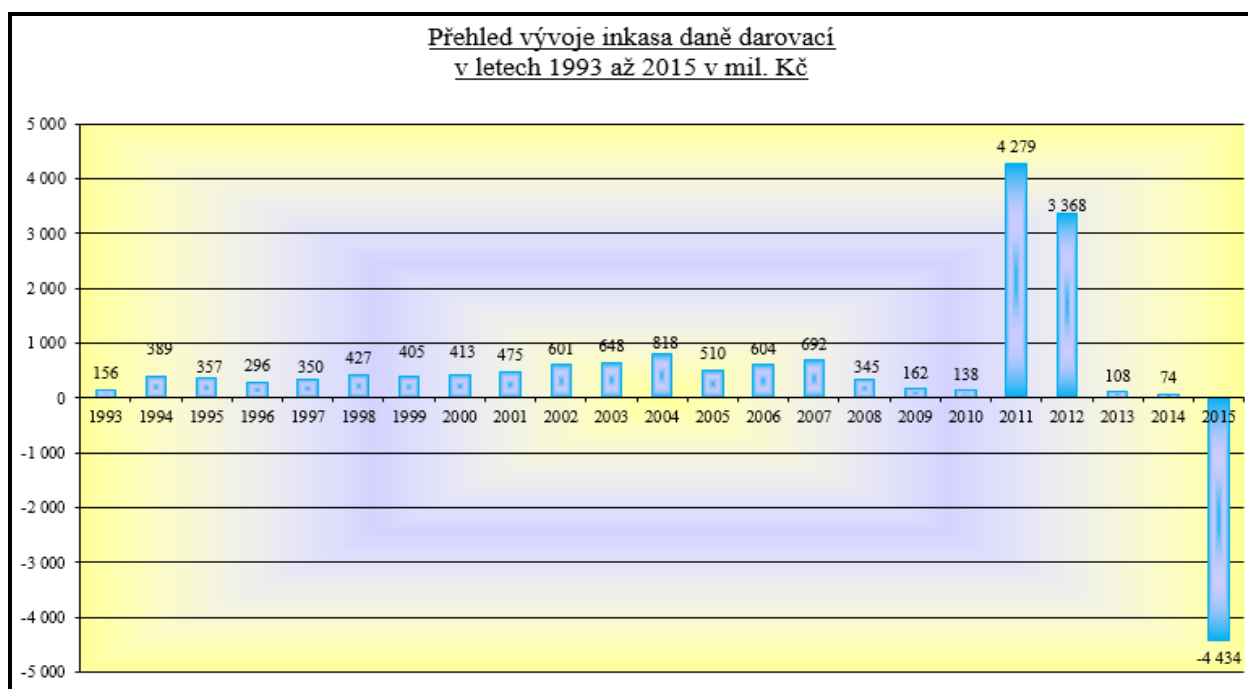
Výše jsem uvedla nejpodstatnější změny týkající zdanění bezúplatných příjmů fyzických osob. Pro pokrytí celé problematiky týkající se danění příjmů z titulu darování je na místě uvést, jak je tomu v případě, kdy jej nabude právnická osoba. Podle § 18 odst. 1 ZDP jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Pokud se o takový příjem jedná, pak je potřeba zjistit, zda se na něj vztahuje některý z případů osvobození od bezúplatných příjmů podle § 19b ZDP. Opět, z důvodu orientace kapitoly této práce pouze na příjmy nabyté z titulu darování, se autorka zaměří pouze na tyto případy v rámci osvobození od bezúplatných příjmů právnických osob. Osvobození od daně při nabytí bezúplatného příjmu se tak týká pouze veřejně prospěšného poplatníka za podmínek uvedených v §19b odst. 2 písm. b) ZDP, kdy v daném ustanovení pod bodem 2. je upraveno i osvobození veřejně prospěšného poplatníka se sídlem na území jiného státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, pokud předmět činnosti, právní forma a způsob využití předmětu daru je totožný, jako osvobození u poplatníků pod bodem 1. Dar poplatníka uvedeného pod body 1. a 2. musí být obvykle užit na veřejně prospěšné účely a jeho hodnotu lze pak následně odečíst od základu daně. Pokud se veřejně prospěšný poplatník rozhodne dar nevyužít na účely uvedené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP, stává se takový příjem předmětem daně.⁵⁵ Pokud dar není použit na veřejně prospěšné účely, lze ho zdanit i v následujícím zdaňovacím období, a to na základě § 23 odst. 3 písm. a), bod 3. ZDP. Toto ustanovení uvádí, že pokud došlo k porušení podmínek pro osvobození od zdanění takového bezúplatného příjmu, tak se základ daně v daném zdaňovacím období zvyšuje o takto v předchozím období uplatněnou částku.

⁵⁴ PELC, V. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. s. 300-301.

⁵⁵ PELC, V. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. s. 452.

3.2.2 Zhodnocení vývoje daně darovací

Na základě přehledu vývoje inkasa daně darovací za období let 1993–2015 (viz Tabulka č. 4) je zřejmé, že vývoj inkasa daně darovací byl až do roku 2010 bez větších výkyvů. Avšak v roce 2011 došlo k jeho prudkému navýšení. Toto zvýšení bylo způsobeno zavedením daně darovací z bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů pro výrobu elektřiny,⁵⁶ kdy však inkaso daně darovací, pokud se jednalo o “klasické” případy darování dle ZDDDPN, klesalo. To bylo způsobeno osvobozením od placení daně v případě nabytí daru osobou v I. skupině, ale později i od osob ve II. skupině dle ZDDDPN.⁵⁷ V roce 2013 bylo patrné opět výrazné snížení inkasa daně darovací, neboť nabytí povolenek na emise skleníkových plynů pro výrobu elektřiny už nebylo předmětem daně darovací, jako tomu bylo v letech 2011 a 2012. K dalšímu výraznému zvratu pak došlo v roce 2013, kdy inkaso daně darovací bylo velmi výrazně v záporných číslech. Došlo k tomu v důsledku vratek přeplatků daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek shora uvedených.⁵⁸



Tabulka č. 4 (zdroj: MF ČR)

⁵⁶ Generální finanční ředitelství, *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2012*, č. j.: 29385/13-7000-01000-010457, s. Dostupné na < http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_DS_za_rok_2012.pdf >

⁵⁷ Tamtéž.

⁵⁸ Viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, sp. zn. 1 Afs 6/2013.

Lze konstatovat, že transformace daně darovací do ZDP s sebou přinesla pro daňové poplatníky jak negativa, tak i jistá pozitiva. V první řadě je třeba si uvědomit, že pokud nelze příjem z darování podřadit pod některý z případů, pro které platí osvobození od placení daně, tj. pokud bezúplatný příjem nespadá pod případ, kdy ve zdaňovacím období nepřesáhne takový bezúplatný příjem částku 15.000,- Kč nebo se nejedná od bezúplatný příjem od některého příbuzného podle § 10 ZDP či osoby žijí ve společné domácnosti, je situace podle ZDP pro poplatníka spíše méně příznivá. Dříve byla sazba daně progresivní v závislosti na stupni příbuzenského vztahu mezi dárce a obdarovaným, nyní však, pokud je takový bezúplatný příjem předmětem daně, je stanovena jednotná sazba daně ve výši 15%. Jak je tedy možno dovodit z již neúčinné právní úpravy, např. pro dary, do výše základu daně 1 mil. Kč byla v závislosti na stupni příbuzenského vztahu stanovena sazba dle ZDDDPN ve výši 1%, 3% nebo 7%. Nyní je tato sazba dle ZDP několikanásobně vyšší.

S účinností nové legislativy k 1. 1. 2014 přibylo výjimek, kdy není povinnost daň z bezúplatného příjmu platit, avšak pokud poplatníkovi vzniká povinnost odvést z takového bezúplatného příjmu daň, tato daň bude ve většině případů vyšší, než tomu bylo podle ZDDDPN. Hlavně pokud se bude jednat o hodnotnější dar. Stejný závěr lze aplikovat na bezúplatné příjmy v případě právnických osob, kdy však sazba daně podle ZDP činí 19%.

Legislativní změny však přinesly určitá specifika, která lze považovat za pozitivní pro daňové poplatníky, například to, že nyní již stačí takový příjem vykázat jednou ročně v rámci daňového přiznání k dani z příjmů a není nutné podávat zvláštní daňové přiznání v případě nabytí takového příjmu. Ubylo tedy administrativy a výběr daně a její správa se v případě takového příjmu staly přehlednější.

Na závěr je nutné připojit poznámku o tom, že v současné době je stále možno platit darovací daň podle již neúčinného ZDDDPN, a to v případě, že daňová povinnost vznikla před datem 1. 1. 2014, jak mimo jiné stanoví i § 57 ZOSDNNV. To stejné se uplatní pro povinnosti u daně dědické a daně z převodu nemovitostí.

4 Daň z převodu nemovitosti

Daň z převodu nemovitosti je, na rozdíl od daně dědické a daně darovací, daní z kapitálových transakcí. Znamená to, že povinnost ji platit vzniká při úplatném převodu majetku. I přes uvedenou odlišnost má tato daň i znaky společné s dvěma výše uvedenými daněmi a v druhu daně (majetková) a frekvenci plateb (nepravidelně.⁵⁹ Dani z převodu nemovitostí tak, jak ji známe od 1. 1. 1993, předcházela právní úprava zákona č. 146/1980 Sb., o notářských poplatcích (dále "ZoNP"), kdy při úplatném převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitosti vznikala převodci povinnost platit poplatek dle uvedeného zákona. Za zmínku stojí i skutečnost, že zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, opustil s účinností k 1. 1. 1951 intabulační princip v případě nabývání vlastnického práva k nemovitým věcem a přijal za své, že vlastnictví k nemovité věci se nabývá již účinností smlouvy a následný zápis do tzv. pozemkových knih byl pouze deklaratorního charakteru. Jistá změna nastala až k 1. 1. 1957, kdy zákon ZoNP stanovil, že k platnosti převodu vlastnického práva k nemovité věci se vyžaduje registrace do poplatkového rejstříku u notáře. Byl tak přijat tzv. registrační princip, kdy vlastnictví k nemovité věci přecházela registrace smlouvy. Návrat k intabulačnímu principu nastal až k 1. 1. 1993 s přijetím ZDDDPN.

4.1.1 Subjekt daně z převodu nemovitosti

Ustanovení § 8 ZDDDPN upravovalo, kdo je poplatníkem daně z převodu nemovitostí, přičemž nečinil rozdíl mezi fyzickou a právnickou osobou. Byl jím převodce a nabyvatel byl v takovém případě ručitelem. Zákon ale pamatoval i na případy, kdy k nabytí nemovitosti docházelo na základě úplatného přechodu, jako je např. v exekuci nebo při výkonu rozhodnutí, na základě vydržení nebo vyvlastnění, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě atd. V takových případech se stával poplatníkem daně nabyvatel. Pokud se jednalo o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů, každý z manželů byl samostatným poplatníkem, kdy podíly obou manželů byly stejné. Podobně tomu bylo i v případě spoluvlastnictví, přičemž poplatník (spoluvlastník) platil daň podle velikosti svého podílu.

V případě, že došlo ke směně nemovitostí, povinnost platit daň měl převodce i nabyvatel společně a nerozdílně, jednalo se tak o jediný případ solidární povinnosti

⁵⁹ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 235.

poplatníků. Daň se v takové situaci platila z té převáděné nemovitosti, ze které byla vypočtena vyšší daň.⁶⁰ Pokud došlo ke zřízení věcného břemene nebo jinému obdobnému plnění, poplatníkem se stával oprávněný z věcného břemene.⁶¹

4.1.2 Předmět daně z převodu nemovitosti

Podle znění ZDDDPN se předmětem daně z převodu nemovitosti rozuměly veškeré úplatné přechody nebo převody vlastnictví k nemovitostem. Nemovitou věcí se rozuměly pozemky, stavby, inženýrské sítě, ale i právo stavby či spoluvlastnický podíl na nemovitostech. Jak uvádí Bakeš (2012, s. 231) „o převod vlastnictví se jedná v případě, kdy jde o nabytí vlastnictví kupní nebo směnnou smlouvou, tj. souhlasnými projevy vůle obou smluvních stran. Jestliže jde o nabytí vlastnictví rozhodnutím státního orgánu či ex lege (...), tj. nezávisle na vůli dosavadního vlastníka, jedná se o přechod vlastnictví.“

Zajímavým faktem ohledně vzniku povinnosti uhradit daň byly případy, kdy došlo k jednostrannému odstoupení od smlouvy o převodu vlastnického práva k nemovitosti s účinkem *ex tunc*, případně kdy došlo ke dvoustrannému či vícestrannému úkonu směřujícímu k ukončení smluvního vztahu, např. dohodě o zrušení smlouvy.⁶² V takových situacích povinnost platit daň nezanikala a převodci povinnost platit daň zůstala zachována.⁶³

4.1.3 Základ daně z převodu nemovitostí

Základem pro výpočet daně byla cena nemovitosti zjištěná podle zvláštního zákona⁶⁴, případně cena sjednaná ve smlouvě. Daň se vždy vypočítala z ceny, která byla vyšší. Zjištěná cena nemovitosti se zjišťovala vždy ke dni, kdy návrh na povolení vkladu vlastnického práva došel katastrálnímu úřadu, a k němuž nastávají právní účinky o povolení vkladu. Rozdíl mezi zjištěnou cenou a cenou sjednanou nepodléhal daní darovací, jako tomu bylo do 31. 12. 1993. Ustanovení § 21 odst. 4 ZDDDPN taxativně upravovalo případy, kdy nebylo nutné zpracovávat znalecký posudek. Jednalo se např. o situace, kdy šlo o převod nebo přechod

⁶⁰ BAKEŠ, M., Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 230-231.

⁶¹ RADVAN, Michal. Zdanění majetku v Evropě, 1. vyd., 2007, str. 251.

⁶² Srov. s rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 12. 1998, č.j.: 22 Ca 322/98-23 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. srpna 2006, č.j. 2 Afs 151/2005-59

⁶³ Poplatník však v takovém případě mohl požádat (příp. ručitel podat podnět) o prominutí daně z převodu nemovitostí Generální finanční ředitelství, a to v souladu s ust. § 25 ZDDDPN, tedy pokud dojde k odstoupení od smlouvy ve lhůtě 3 let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí nebo ode dne účinnosti smlouvy o úplatném převodu nemovitostí, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí, dále ode dne bezúplatného nabytí věci nebo právní moci rozhodnutí o vyvlastnění.

⁶⁴ Zák. č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 121/2000 Sb., účinném ke dni 1. 12. 2000.

vlastnictví, na který se vztahoval některý z případů osvobození či o prodej nemovitosti mimo dražbu v rámci insolvenčního řízení při zpeněžení majetkové podstaty v konkursu nebo oddlužení. Lze tedy dovodit, že v případech, které § 21 odst. 4 ZDDDPN nezmiňoval, bylo nutno zažádat o provedení znaleckého posudku ke zjištění ceny nemovitosti, a takový posudek pak přiložit při podání daňového přiznání. ZDDDPN dále taxativním výčtem upravoval zjištění základu daně v dalších případech nabytí, jako bylo vydržení, vydražení nemovitosti v případě výkonu rozhodnutí, exekuci nebo veřejné dražbě apod. Základ daně se zaokrouhloval na celé stokoruny směrem nahoru.

4.1.4 Sazba daně z převodu nemovitostí

Sazba daně z převodu nemovitostí byla původně stejná jako sazba u daně dědické a darovací. To se však změnilo novelou zákona č. 322/1993 Sb.⁶⁵ a od 1. ledna 1994 byla dosavadní sazba nahrazena sazbou lineární, to znamená sazbou, která se nemění s výší základu daně. Od 1. 1. 1994 do 31. 12. 2003 sazba činila 5 %, a v následujícím období, tj. od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2012 činila 3 %. Následně tato sazba činila až do 31. 12. 2013 4 % ze základu daně a platila stejně pro osoby zařazené v I., II. i III. skupině.

4.1.5 Osvobození od daně z převodu nemovitostí

Osvobození od placení daně upravovalo ustanovení § 20 ZDDDPN a obsahovalo vcelku náročný a pestrý výčet případů, kdy k osvobození docházelo. Osvobození se týkalo úplatných převodů či přechodů z vlastnictví České republiky nebo naopak do jejího vlastnictví, to stejné platilo i pro jakýkoli jiný evropský stát. Toto se netýkalo obcí a krajů, pokud se však nejednalo o převody či přechody vlastnictví k nemovitostem, ke kterým docházelo v souvislosti se slučováním nebo rozdělováním obcí. Osvobozen byl i převod nemovitosti vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva, a to pouze v případě, že převodce setrval jako společník ve společnosti nebo družstvu po dobu následujících minimálně pěti let.

Osvobození se vztahovalo také na první úplatné převody nebo přechody vlastnictví k novostavbě, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, případně i na dokončenou či rozestavěnou stavbu, a na stavbu, která nebyla dosud užívána. Osvobození se

⁶⁵ Zákon č. 322/1993 Sb., zákon, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona České národní rady č. 18/1993 Sb.

dále vztahovalo k bytu v nové stavbě či bytu vzniklého v nástavbě, přístavbě nebo stavební úpravou a byt nebyl dosud užíván. Spolu s výše uvedenými případy osvobození však musela být kumulativně splněna podmínka, že předmětem podnikatelské činnosti převodce, jakožto fyzické nebo právnické osoby, je výstavba nebo prodej staveb a bytů.⁶⁶

4.1.6 Správa daně z převodu nemovitostí

Ke správě daně byl místně příslušný finanční úřad, v jehož obvodu se nacházela nemovitost. Poplatník byl povinen podat daňové přiznání nejpozději do třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k nemovitosti, práva stavby atd. Pokud se jednalo o nemovitost neevidovanou v katastru nemovitostí, lhůta byla do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, kdy nabyla účinnosti smlouva o úplatném převodu vlastnictví k takové nemovitosti.⁶⁷ Poplatník byl povinen k daňovému přiznání přiložit písemnost, na základě které bylo vlastnické právo zapsáno, a dále vyrozumění katastrálního úřadu o provedeném vkladu. Součástí podání daňového přiznání tvořil i znalecký posudek o zjištěné ceně.⁶⁸

Další povinností poplatníka bylo uvedení všech údajů rozhodných pro správné stanovení daně, a od 1. 1. 2004 i samotné stanovení výše daně. Správce daně pak, na základě porovnání údajů z daňového přiznání a výše daně vypočtené poplatníkem, stanovil daň formou platebního výměru. Vyměřená daň byla následně splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Pokud by vyměřená daň činila méně než 100,- Kč, povinnost podat daňové přiznání zůstala zachována, správce daně ji však nepředepsal a poplatník neplatil.

4.2 Daň z nabytí nemovitých věcí *de lege lata* a komparace vývoje daně z nabytí nemovitých věcí v České republice

Následující kapitola pojednává o dani z nabytí nemovitých věcí podle účinné právní úpravy, o tom, jaké změny s sebou přinesla účinnost zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „ZOSDNNV“⁶⁹). V závěrečné části této kapitoly se pak zaměřím na shrnutí nejzásadnějších změn, ke kterým ke dni 1. 1. 2014 došlo. Cílem je

⁶⁶ BAKEŠ, M., Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 233-234.

⁶⁷ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 257.

⁶⁸ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: MUNI Press, 2014, s. 75.

⁶⁹ Označením „ZOSDNNV“ je myšleno zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., ve znění zákona č. 254/2016 Sb., účinném ke dni 1. 11. 2016, pokud není specifikováno jinak přímo v textu.

tedy postihnout cestu transformace, kterou se tato daň v minulých letech vydala, a také to, jaký dopad to bude mít na daňové poplatníky a jejich povinnosti.

4.2.1 Daň z nabytí nemovitých věcí *de lege lata*

Místo daně z převodu nemovitostí byla s účinností ZOSDNNV od 1. 1. 2014 zavedena daň z nabytí nemovitých věcí. Konceptně se tedy jedná vlastně o původní daň z převodu nemovitostí, avšak nově se týká právě nabývání nemovitých věcí, nikoli jich převodu. Lze proto tvrdit, že asi nejvýraznější změnou, co se týče zdaňování při nabývání vlastnického práva k nemovitým věcem, je osoba poplatníka. Původně však osoba poplatníka daně v případech koupě či směny, zůstala i s příchodem ZOSDNNV v podstatě neměnná, tedy byl jím převodce a nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci byl ručitelem. Bylo však dáno, že smluvně mohl být ujednáno opak. V ostatních případech, pokud se nejednalo o koupi či směnu, byl poplatníkem daně vždy nabyvatel.

V souvislosti s přijetím zákona č. 254/2016 Sb.⁷⁰, kterým se mění ZOSDNNV, však tento stav skončil a došlo ke změně osoby poplatníka daně. Uvedenou novelizací se stal poplatníkem daně pouze nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci, a to i v případech koupě či směny. S touto změnou také odpadlo ručitelství druhé ze smluvních stran v případech nezaplacení poplatku, tedy v současné době je tomu tak, že převodce se v případě nezaplacení daně nabyvatelem ručitelem nestává.⁷¹ Není již dále dovoleno měnit osobu poplatníka ujednáním mezi smluvními stranami.

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k vymezené nemovité věci, pokud se jedná o pozemek, stavbu, inženýrskou síť nebo jednotku. Další případy, kdy je nemovitost předmětem daně jsou taxativně vymezeny v § 2 ZOSDNNV. Jedná se například o právo stavby nebo o spoluvlastnický podíl k některé z nemovitých věcí, které ZOSDNNV vymezuje. Důležitým faktem je, že ZOSDNNV nesleduje vymezení nemovitých věcí ve smyslu ObčZ, kdy toto vymezení je pro potřeby daně z nabytí nemovitých věcí příliš široké a pro účely zdanění tak bylo nutno v ZOSDNNV taxativně vymezit jeho předmět. Dále musí být splněna podmínka, že daná nemovitost se nachází na území České republiky, kdy pro účely výběru daně není podstatné státní občanství, pobyt či

⁷⁰ Zákon č. 254/2016 ze dne 14. července 2016, kterým se mění zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

⁷¹ NEVRKLA, Luboš. *Změny u daně z nabytí nemovitých věcí*. [online]. Epravo.cz. 19. 7. 2016 [cit. 2. 3. 2017]. Dostupné na <<https://www.epravo.cz/top/clanky/zmeny-u-dane-z-nabyti-nemovitych-veci-102282.html>>.

sídlo poplatníka daně.⁷² Předmětem daně také zůstává nabytí vlastnického práva k nemovité věci vymezené v § 2 odst. 1 ZOSDNNV na základě zajišťovacího převodu práva a dále úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva.

Změny se oproti ZDDDPN dočkalo odstoupení od smlouvy v případě převodu vlastnického práva k nemovité věci, kdy případ odstoupení od smlouvy již není zahrnut v předmětu daně, jako tomu bylo původně, ale nachází se ve společných ustanoveních ZOSDNNV, konkrétně v § 54 a § 55. § 54 ZOSDNNV taxativně stanovuje, že i skutečnost, že bylo od smlouvy o převodu vlastnického práva k nemovité věci později odstoupeno, zakládá daňovou povinnost. Zákodárce se rozhodl již nepodřazovat tuto skutečnost pod předmět daně, neboť odstoupení od smlouvy nelze podřadit pod nabytí vlastnického práva, jelikož závazek se v takovém případě zrušuje *ex tunc*. Navíc není ani možné požadovat po správci daně, aby zpětně zkoumal, zda k odstoupení od smlouvy došlo či nedošlo.⁷³

Ustanovení § 54 ZOSDNNV dále vyjmenovává další případy, kdy daňová povinnost nezaniká. Jsou jimi např. následná neplatnost či zdánlivost právního jednání, kterým se převádí vlastnické právo k nemovité věci nebo došlo-li později ke zrušení právního jednání splněním rozvazovací podmínky nebo z důvodu neúměrného zkrácení. Na uvedené navazuje § 55 ZOSDNNV, který stanoví, že daňová povinnost v případě odstoupení od smlouvy a dalších taxativně vyjmenovaných případech v § 54 ZOSDNNV, může zaniknout, pokud „*vlastníkem nemovité věci je původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka a skutečnost podle odst. 1 poplatník uplatní v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání*“. K zániku daňové povinnosti tedy může dojít pouze aktivním jednáním poplatníka a ten také takovou skutečnost musí prokázat správci daně.⁷⁴ Oproti úpravě v ZDDDPN se tak již nejedná o prominutí daňové povinnosti, ale o zánik daňové povinnosti. Rozhodovací pravomoc také už nenáleží Generálnímu finančnímu ředitelství, nýbrž příslušnému správci daně.

S účinností ZOSDNNV nastala další výrazná změna, a to co se týče věcného osvobození od placení daně. V souvislosti s návratem k institutu *superficies solo cedit* se nově

⁷² ZEMANOVÁ, Eva, TOMAN, Václav. *Komentář k Zákonnému opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb.*, 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer s. 6 (§ 2).

⁷³ Srov. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č.j. 6 A 69/2000 – 55.

ZEMANOVÁ, Eva, TOMAN, Václav. *Komentář k Zákonnému opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb.*, 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer s. 113-118 (§ 54).

od placení daně osvobozuje první úplatné nabytí vlastnického práva k pozemku nebo právu stavby, pokud je součástí nová stavba rodinného domu⁷⁵. Dále se osvobozuje první úplatné nabytí vlastnického práva k rodinnému domu nebo jednotce za podmínek uvedených v písm. c)⁷⁶ a písm. d) § 7 ZOSDNNV. Současně však musí být splněna podmínka, že k nabytí musí dojít nejdéle do 5 let ode dne, kdy podle zákona č. 183/2006 Sb., stavební zákon (dále "StZ") lze novou stavbu či nově vzniklou jednotku užívat.⁷⁷ Opouští se tedy podmínka, podle které bylo pro osvobození nutné, aby daná nemovitost nebyla dosud užívána, a to z toho důvodu, že tato skutečnost byla velmi náročná na prokazování ze strany poplatníka a následné ověřování správcem daně.⁷⁸ Oproti ZDDDPN však nyní není potřeba, aby převod vlastnického práva k nemovitosti byl prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností, kterou je výstavba či prodej staveb a bytů. Případy věcného osvobození nekončí taxativním výčtem v § 7, ale v následujícím § 8 ZOSDNNV jsou rovněž věcná osvobození týkající se jednotek a dále pak výčet pokračuje dalšími případy věcných osvobození v § 9 ZOSDNNV.

Změny doznal i základ daně a to, jakým způsobem se určí. Podle § 10 ZOSDNNV tvoří nyní základ daně „*nabývací hodnota nemovitých věcí snižená o uznatelný výdaj*“. Za uznatelný výdaj je možno považovat náklady na vyhotovení znaleckého posudku v případě, že je nabývací hodnotou nemovitosti cena zjištěná. Ovšem je nutno, aby takový znalecký posudek tvořil přílohu k přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, a dále je nutné, aby poplatník k daňovému přiznání přiložil potvrzení o zaplacení odměny a nákladů znalci za znalecký posudek.⁷⁹

ZOSDNNV taxativně uvádí v § 11, co může být nabývací hodnotou. Jednak jí může být sjednaná cena, tj. kupní cena a slovy zákona „*úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci*“⁸⁰, a to za podmínky, že je vyšší než srovnávací daňová hodnota.⁸¹ Dále jí může být

⁷⁵ ZEMANOVÁ, Eva, TOMAN, Václav. *Komentář k Zákonnému opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb.*, 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer s. 29 (§ 7).

⁷⁶ Srov. Generální finanční ředitelství. Informace k aplikaci zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření“), v případě nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě, 20. 4. 2017 [online]. [cit. 26. 4. 2017]. Dostupné na <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni/Informace-k-bytum-v-rodinnem-dome-8403>

⁷⁷ § 119 zákona č. 183/2006 Sb., stavební zákon, ve znění zákona č. 264/2016 Sb., účinnému ke dni 1. 1. 2017.

⁷⁸ ZEMANOVÁ, Eva, TOMAN, Václav. *Komentář k Zákonnému opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb.*, 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, s. 29 (§ 7).

⁷⁹ *Tamtéž.* s. 38.

⁸⁰ § 13 odst. 1 ZOSDNNV

⁸¹ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: MUNI Press, 2014, s.73 -74.

srovnávací daňová hodnota, která se rovná 75 % směrné hodnoty nebo zjištěné ceny. Jak uvádí Radvan (2016, s. 231) „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 stavební technické parametry nemovité věci. Postup určení směrné hodnoty je stanoven vyhláškou Ministerstva financí č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.“ Zjištěná cena je cena zjištěna dle příslušného právního předpisu⁸² na základě znaleckého posudku. Je na poplatníkovi, zda si zvolí uhradit náklady na vypracování znaleckého posudku, či se rozhodne pro stanovení směrné hodnoty.⁸³ Důležité však je, že pokud se poplatník rozhodně určit nabývací hodnotu nemovité věci pomocí srovnávací daňové hodnoty, je povinen složit v souladu s § 44 ZOSDNNV zálohu ve výši 4 % sjednané ceny, a to pro případ, že se zjistí, že sjednaná cena je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě. V takovém případě je totiž nabývací hodnotou sjednaná cena.⁸⁴ Je tomu tak i z toho důvodu, že poplatník má povinnost si v daňovém přiznání sám vyčíslit zálohu a uvést údaje k určení směrné hodnoty, samotnou daň však nevyčísluje.⁸⁵ Pokud se vyměřená záloha rovná vyměřené dani z nabytí nemovitých věcí, hledí se na takto vyměřenou zálohu jako na tvrzenou daň. Správce daně v takových případech nemusí výsledek měření oznamovat poplatníkovi platebním výměrem.⁸⁶ Zvláštní cenou je pak cena dosažená vydražením nebo přeplatkem, např. při výkonu rozhodnutí prodejem nemovité věci, exekucí atd. Podrobným popisem pro určení nabývací hodnoty se zabývá § 12 ZOSDNNV.

Sazba daně z nabytí nemovitých věcí zůstala od stavu k 31. 12. 2013 neměnná, tedy procentně lineární, a tvoří 4 % ze základu daně.

Pro úplnost se sluší doplnit, že ZOSDNNV nyní obsahuje samostatné ustanovení, které stanovuje, že výnos z daně z nabytí nemovitých věcí je příjmem státního rozpočtu. Toto ustanovení se sice již nachází ve zvláštním zákoně⁸⁷, avšak odborná veřejnost má za to, že je

⁸² Zák. č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 121/2000 Sb., účinném ke dni 1. 12. 2000.

⁸³ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: MUNI Press, 2014. s. 74.

⁸⁴ *Tamtéž*. s. 98.

⁸⁵ § 43, § 44 ZOSDNNV.

⁸⁶ Odst. 1 § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona 386/2016 Sb. účinném ke dni 1. 1. 2017

⁸⁷ §6 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění zákona č. 24/2017 Sb. účinnému ke dni 21. 2. 2017.

vhodné do budoucna postupovat právě tímto směrem, tedy aby každý příslušný zákon upravující některou z daní, měl samostatné ustanovení o rozpočtovém určení takové daně.⁸⁸

Odlišnost v přístupu ZOSDNNV je patrná nově v § 53. Ten vymezuje odlišně institut vzájemného darování v případě nabytí nemovitých věcí. § 53 ZOSDNNV říká, že se v takových případech jedná o koupi či směnu vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje plnění strany druhé. Toto ustanovení je tak speciální k § 2061 ObčZ, které toto považuje za darování vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany. Z pohledu ObčZ se tak jedná o smíšenou smlouvu, tedy rovnající se plnění je směnou či koupí a rozdíl těchto plnění je darováním. Pro účely výběru daně se však zákonodárce rozhodl jít v ZOSDNNV jinou cestou, a to takovou, že směnu nepovažují pouze za jeden převod s jedním poplatníkem, jako tomu bylo v ZDDDPN, ale naopak povinné k dani jsou v takovém případě obě dvě strany. Zákonodárce se k tomuto kroku uchýlil právě z důvodu prevence obcházení institutu směny, přes institut vzájemného darování, kdy by pak takové případy mohly spadat pod některá z osvobození od daně z bezúplatných příjmů podle ZDP.⁸⁹

Závěrem dodávám, že se zvýšil limit výše daně pro její stanovení a placení na 200,- Kč⁹⁰ oproti původním 100,- Kč. Pokud daň z nabytí nemovitých věcí činí méně než 200,- Kč, povinnost podat daňové přiznání sice trvá, správce daně však daň nestanoví a poplatník nemá povinnost daň zaplatit.

4.2.2 Zhodnocení vývoje daně z převodu nemovitostí/z nabytí nemovitých věcí

Podle údajů dostupných na stránkách Ministerstva financí České republiky je zjevné, že inkaso daně z převodu nemovitostí bylo již od počátku významným přínosem do státního rozpočtu a v průběhu let se stále navyšovalo (viz Tabulka č. 5). Pokles nastal až v roce 2015, kdy ve většině případů již daňové řízení týkající se právě daně z převodu nemovitostí bylo skončeno, a to v souladu s ust. § 57 ZOSDNNV.⁹¹ Naopak výrazný nárůst zaznamenalo inkaso

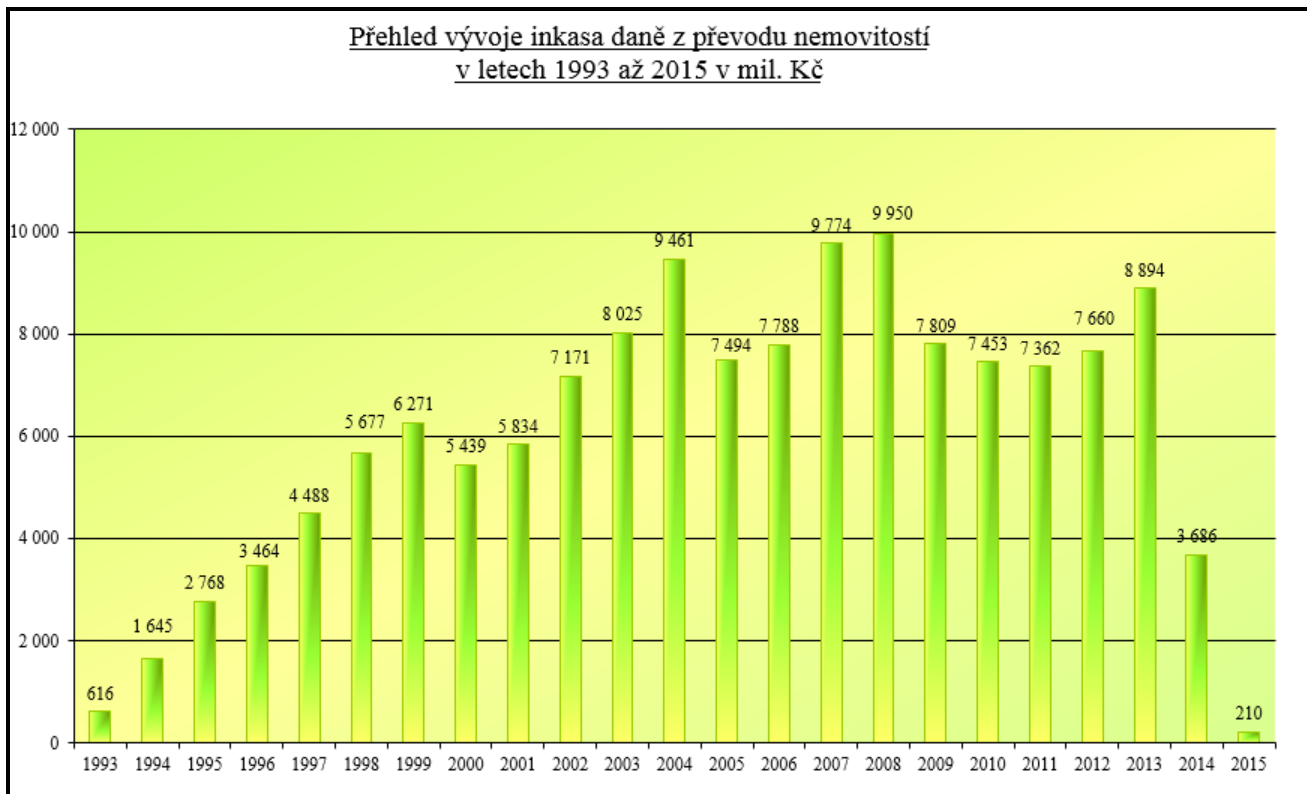
⁸⁸ ZEMANOVÁ, Eva, TOMAN, Václav. *Komentář k Zákonnému opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb.*, 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer s. 74 (§ 28).

⁸⁹ *Tamtéž.* s. 112-113.

⁹⁰ § 41 ZOSDNNV.

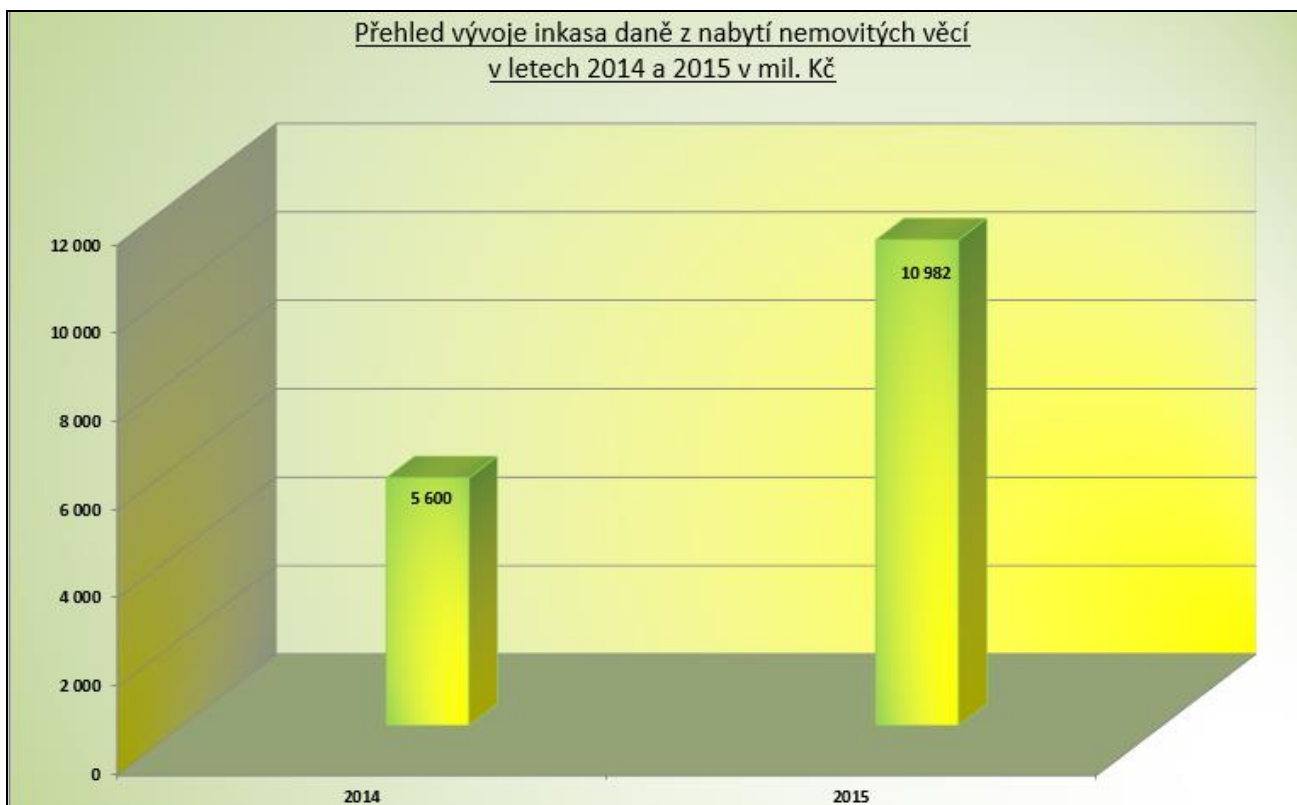
⁹¹ § 57 ZOSDNNV stanoví, že pro daňové povinnosti u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi souvisejícími, vzniklé přede dnem nabytí účinnosti ZOSDNNV se použije ZDDDPN.

daně z nabytí nemovitých věcí, které za rok 2015 zaznamenalo vůbec nejvyšší číslo takto vybírané daně od roku 1993 (viz Tabulka č. 5)⁹²



Tabulka č. 4 (Zdroj: MF ČR)

⁹² Generální finanční ředitelství. Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015, č. j.: 98212/16/7400-00201-050447, s. 4. [online]. [cit. 26. 4. 2017]. Dostupné na <
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2015.pdf>



Tabulka č. 5 (Zdroj: MF ČR)

K samotnému zhodnocení přijetí ZOSDNNV pak autorka uvádí následující. Jako pozitivní krok lze určitě spatřovat změnu v osobě poplatníka, tedy že *de lege lata* je jím nabyvatel. Mám za to, že tato změna je logická, neboť nyní je možno lépe předcházet případným daňovým nedoplatkům. V minulosti, kdy byl poplatníkem převodce nemovitosti, nebylo často snadné danou daň od tohoto poplatníka vymoci, navíc když motivace zaplatit daň takového poplatníka byla rozhodně menší, než by byla pro kupujícího (nyní nabyvatele). Změna osoby poplatníka tak v případě nezaplacení poplatku může vést např. k exekuci na danou nemovitost, což v minulosti možné nebylo.

S novou povinností nabyvatele platit daň z nabytí nemovitých věcí však mizí ručitelství, kdy podle ZDDDPN byl kupující v postavení ručitele povinen daň uhradit, neučinil-li tak právě převodce. Toto je určitě krok správným směrem, neboť nabyvatel má “vše ve svých rukou” a nemusí se tak starat o případné následky nezaplacení daně převodcem. Na druhé straně tento krok může některým nabyvatelům zapříčinit i nepříjemnosti, pokud takovou nemovitost financují pomocí hypotečního úvěru. V takovém případě bude muset

nabyvatel zaplatit o částku rovnající se vyměřené dani více, než předpokládal, a to mimo rámce hypotečního úvěru, který toto ze zákona⁹³ neumožňuje.

Kladně lze hodnotit i to, že ZOSDNNV nově osvobozuje v § 6 odst.1, písm. c) ZOSDNNV nabytí vlastnického práva k nemovité věci územním samosprávným celkem nebo dobrovolným svazkem obcí, tedy krajem či obcí ve smyslu čl. 99 Ústavy ČR. Zákonodárce se rozhodl pro úplné osvobození těchto subjektů z toho důvodu, že v případě nabývání vlastnického práva k nemovitým věcem a placení daně docházelo pouze k transferu peněžních prostředků mezi jednotlivými veřejnými rozpočty, kdy toto nemělo *de facto* žádný význam a znamenalo to tak pouze administrativní zátěž jednotlivých územních samosprávných celků.⁹⁴ V souvislosti s tím odpadá i povinnost podat daňové přiznání, lze proto předpokládat, že dojde ke snížení administrativní zátěže na tyto subjekty.

Dalším vývojem prošlo i věcné osvobození od daně, co se týče rozestavěných staveb. Na takové stavby se v minulosti vztahovalo osvobození od placení daně z převodu nemovitostí, jednalo-li se o první úplatný převod nebo přechod vlastnictví. Podle současné právní úpravy⁹⁵ již však rozestavěná stavba není předmětem evidence v katastru nemovitostí, a proto by bylo velmi obtížné pro správce daně sledovat, zda se v konkrétním případě jednalo o první nabytí nemovité věci. Lze tak doporučit, aby v případě nabývání vlastnického práva k rozestavěné stavbě, se záměrem uplatnit v budoucnu její osvobození od placení daně, nabyvatel důsledně zdokumentoval míru její rozestavěnosti při nabývání vlastnického práva tak, aby bylo možné jeho nárok na osvobození v budoucnu prokázat.

Nová právní úprava zaujímá také nový postoj k případům, kdy dochází ke směně nemovitostí. Nyní je takové právní jednání považováno z dva převody (dvě nabytí), kdy každá ze stran má postavení převodce i nabyvatele. Navíc probíhají dvě daňová řízení a daň je vybírána duplicitně. Tento krok lze jednoznačně hodnotit jako pozitivní, nikoli však vůči daňovým poplatníkům. Lze proto předpokládat, že výnosy z daně v takových případech do budoucna porostou, neboť daň se bude vybírat u obou nabytí vlastnického práva, ale lze předpokládat, že to do jisté míry omezí situace, kdy právě směna nemovitostí byla snahou

⁹³ Zákon č. 257/2016 Sb., o spotřebitelském úvěru, ve znění zákona č. 257/2016 Sb., účinnému ke dni 1. 12.2016.

⁹⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 254/2016 Sb., kterým se mění zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. s. 12.

⁹⁵ § 3 zákona č. 256/2013 Sb., katastrální zákon, ve znění zákona č. 256/2013 Sb., účinnému ke dni 31.12. 2017

snížit výši placené daně, a to z toho důvodu, že daň se platila pouze z převodu té nemovitosti, u které byla daň vyšší. Podle právní úpravy *de lege lata* se také v takových případech při určení sjednané ceny nepřihlíží k hodnotě pozbývané nemovitosti, pokud nabytí vlastnického práva k dané nemovitosti je předmětem daně a zároveň nabývací hodnotou není pouze sjednaná cena.⁹⁶

⁹⁶ § 13 ZOSDNNV.

5 Komparace české právní úpravy s právní úpravou ve Velké Británii ⁹⁷

V této části diplomové práce by se autorka ráda věnovala právní úpravě jiného evropského státu, a to konkrétně právní úpravě Velké Británie ve věcech daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí. Důvodem, proč si autorka zvolila ke komparaci právě tuto zemi, je právě skutečnost, že daňový systém je v mnoha ohledech naprosto specifický a zcela odlišný od systému českého, a to nejen proto, že se jedná o zemi, v níž se uplatňuje *common law*⁹⁸.

Výběr daní ve Velké Británii a zároveň i funkci nejvyššího daňového úřadu má na starosti ústřední úřad Her Majesty Revenue & Customs (HMRC), který zastává jak činnost našeho Generálního finančního ředitelství, tak i Generálního ředitelství cel. Pro účely této práce se autorka zaměří pouze na tzv. Capital taxes, tedy kapitálové daně, které pod které patří právě Inheritance Tax (dále "IHT"), tedy daň dědická a rovněž i Stamp Duty Land Tax (dále "SDLT"), neboli daň z převodu nemovitostí.

5.1 Inheritance Tax

V následující kapitole bude pojednáváno jak o dani dědické, jak ostatně napovídá název kapitoly, tak o dani darovací, neboť daň darovací jako taková, v daňovém systému Velké Británie neexistuje.

Daň dědická byla ve Velké Británii zavedena roku 1986, a to jako náhrada za tzv. Capital Transfer Tax, neboli daň, která obecně postihovala převod majetku.⁹⁹

IHT postihuje zděděný majetek, který je zanechán zůstavitelem po jeho smrti. Takový majetek je postihován v případě, že přesáhne stanovenou částku, tzv. nezdanitelné minimum, kterou je £325.000¹⁰⁰ (k 1. 4. 2017 se tato částka rovná v přepočtu částce 10.438.025,- Kč). Pokud hodnota majetku zanechaného zůstavitelem překročí uvedenou

⁹⁷ Je-li v textu práce používán tento název, má autorka na mysli Spojené království Velké Británie a Severního Irska, není-li uvedeno jinak.

⁹⁸ Do češtiny překládáno a v nejširším smyslu pojmáno jako angloamerické či anglosaské právo. V užším smyslu je jím myšleno tzv. obecné právo, které je tvořeno soudními precedenty a stejně tak i obyčejovým právem. V nejužším smyslu je jím pak, mimo ekvity, jeden ze dvou systémů soudcovského práva. (GERLOCH, Aleš. Právní slovník, beck-online.cz. 2009.)

⁹⁹ STUART, A., BROWNE, J., A survey of UK tax system. The institute for fiscal studies, Briefing Note No. 9. 2006. s. 17.

¹⁰⁰ HM Revenue & Customs. Inheritance Tax – the basics [online]. [cit. 31. 3. 2017]. Dostupné na <https://www.gov.uk/inheritance-tax/overview> >.

hranici, daní se taková hodnota majetku, která přesáhne částku £325.000, sazbou ve výši 40 %.

Poplatníkem IHT jsou různé osoby, záleží zejména na tom, jak je se zanechaným majetkem nakládáno. IHT se tedy v případě shora uvedeném vypočte a uhradí právě z takto zanechaného majetku, pokud jeho hodnota přesáhla částku nezdanitelného minima. Za podmínek, že je minimálně 10 % z hodnoty zůstaveného majetku zanecháno na dobročinné účely, je možno zdanit částku přesahující nezdanitelné minimum sníženou sazbou ve výši 36 %.¹⁰¹

Ve Velké Británii není neobvyklé, že zůstavitel má právě pro účely zaplacení IHT sjednané pojištění, ze kterého bude v případě jeho smrti daň uhrazena. Nejčastěji daň zaplatí vykonavatel závěti, je-li zůstavitelem zanechána, případně, pokud zanechána není, ustanovený správce majetku.¹⁰² Na rozdíl od české právní úpravy není ve Velké Británii běžné, aby IHT hradil dědic. V úpravě Velké Británie platí dědic případně až jiné daně, jejichž povinnost k zaplacení vznikne v souvislosti se zděděným majetkem později, jako např. Income Tax (daň z příjmů). Na dědice je dědictví převedeno až v momentě, kdy jsou uhrazeny veškeré dluhy zanechané zůstavitelem a IHT.¹⁰³ IHT plyne do státního rozpočtu a je splatná do šesti měsíců od měsíce, v němž zůstavitel zemřel.

Britský daňový systém nezná daň darovací v pojetí české právní úpravy, účel předcházet daňovým únikům přebírá právě IHT. Za jistých okolností je proto možné, aby vznikla povinnost platit daň, kterou je možno považovat za jakousi „kvazi-darovací daň“. Je tomu tak v případě, kdy dojde k převodu majetku 7 let před zůstavitelovou smrtí. Sazba se v případě takového zdanění mění v závislosti na okamžiku smrti zůstavitele a počtu let, které jeho smrti předchází (viz Tabulka č. 6).¹⁰⁴

¹⁰¹ *Tamtéž.*

¹⁰² *Tamtéž.*

¹⁰³ KESTI, J. et al. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 984 – 985.

¹⁰⁴ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 184.

Years between transfer and death	Reduction in tax rate (%)	Actual tax rate (%)
0-3	0	40
3-4	20	32
4-5	40	24
5-6	60	16
6-7	80	8
7+	100	0

Tabulka č. 6 (Zdroj: HM Revenue and Customs)

Osvobození od placení IHT se vztahuje na dědění mezi manžely či registrovanými partnery (do maximální výše £55.000), a dále v případě zanechání zůstaveného majetku na charitativní účely, či politickým stranám, nebo pokud se jedná o nabytí majetku, ať už před nebo po smrti zůstavitele, do výše £3.000. Daňové úlevy, až d výše 50 % hodnoty, přicházejí např. v případě zůstavení majetku, který zahrnuje farmu nebo zemědělskou půdu.¹⁰⁵ Je tím sledován rozvoj zemědělské výroby. Zároveň však musí být splněna podmínka, že bude v zemědělské výrobě pokračováno.¹⁰⁶

Jak je patrné, Velká Británie zatím nepřikročila k osvobození od daně dědické v plné šíři. Jistou podobnost s daní dědickou, podle dnes již neúčinného ZDDDPN, lze spatřovat alespoň v případech osvobození od daně mezi manžely a v případě zanechání majetku na charitativní účely. Je však možno konstatovat, že hranice nezdanitelného minima je na české poměry značně vysoká, avšak přesáhne-li hodnota zanechaného majetku tuto hranici, je zdanění ve výši 40 % na první pohled vysoké. Taková míra zdanění se však za účinnosti ZDDDPN uplatnila pouze u osob ve III. skupině, a to navíc pouze u nejvyššího základu daně, tj. 50.000.000,- Kč. Je nutno mít na paměti, že v rámci IHT se podobným způsobem zdaňuje pouze majetek převyšující hranici £325.000. Také princip placení daně dědické se kompletně liší od původní české právní úpravy, kdy IHT se platí z celé hodnoty zanechaného majetku po započtení zůstavitelových dluhů, kdežto dle české úpravy daň platil každý jednotlivý dědic s ohledem na hodnotu zděděného majetku.

Není možné v rozsahu této práce zhodnotit, který z uvedených legislativních způsobů přinesl či přináší větší užitek. Tím spíše, že kritéria jsou odlišná, jak z pozice daňového poplatníka, tak z pozice státu - výběřčího daní. Osobně mám však za to, že z pozice daňových poplatníků

¹⁰⁵ STUART, A., BROWNE, J., A survey of UK tax system. The institute for fiscal studies. *Briefing Note*, no. 9. 2006. s. 18.

¹⁰⁶ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 171.

je výhodnější současná česká daňová úprava, jelikož osvobození od daně dědické je v celém rozsahu a případná administrativa pro podání daňového přiznání ohledně daně z bezúplatného příjmu je také omezena na minimum.

5.2 Stamp Duty Land Tax

SDLT postihuje registraci převodu vlastnického práva k nemovitostem, můžeme proto hovořit o tzv. kolkovném¹⁰⁷. Povinnost odvádět SDLT je v současné době zavedena v Anglii, Walesu a Severním Irsku a stalo se tak roku 2003¹⁰⁸. Naproti tomu ve Skotsku se místo SDLT platí Land and Buildings Transaction Tax.¹⁰⁹

SDLT je představována určitou procentní sazbou, kdy tato sazba není lineární, ale klouzavě progresivní v závislosti na sjednané ceně převáděné nemovitosti. Stejně jako u IHT, i u SDLT existuje částka nezdanitelného minima. Pokud tuto částku sjednaná cena nemovitosti nepřesáhne, nevzniká povinnost SDLT odvést. Částka nezdanitelného minima je odlišná u residenčních a u neresidenčních nemovitostí. SDLT se u residenčních nemovitostí platí při překročení částky £125.000, u neresidenčních při překročení £150.000. Rozdílem oproti IHT je, že při překročení hranice nezdanitelného minima, se SDLT platí z celé částky, tedy i té pod hranicí £125.000, resp. £150.000. Následující tabulka (Tabulka č. 7) ukazuje výši sazby pro residenční nemovitosti při sjednané ceně pozemku. K zaplacení SDLT je povinen kupující.¹¹⁰ Za zmínku jistě stojí i skutečnost, že kupující tzv. "druhých" nemovitostí, tedy ti, co kupují svou druhou a další nemovitost, zaplatí na SDLT více. Konkrétně to budou 3 % navíc ke každé z níže uvedených sazeb Bude tak tomu za stanovené podmínky v případě, že za taková nemovitost zaplatí £40.000 a více.¹¹¹

¹⁰⁷ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. s. 236.

¹⁰⁸ *Tamtéž*. s. 264.

¹⁰⁹ HM Revenue & Customs. Stamp Dty Land Tax – the basics [online]. [cit. 31. 3. 2017]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/stamp-duty-land-tax>>.

¹¹⁰ STUART, A., BROWNE, J., A survey of UK tax system. The institute for fiscal studies. *Briefing Note*, no. 9. 2006. s. 19.

¹¹¹ HM Revenue & Customs. Stamp Dty Land Tax – the basics [online]. [cit. 31. 3. 2017]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/stamp-duty-land-tax>>.

Transaction	Rate (%) ^a
Land and buildings:	
Up to and including £125,000 ^b	0
Above £120,000 but not exceeding £250,000 ^b	1
Above £250,000 but not exceeding £500,000	3
Above £500,000	4
Shares and bonds	0.5

Tabulka č. 7 (Zdroj: HM Revenue and Customs)

Osvobození od SDLT je možno uplatnit v případě např. nízkoenergetických staveb, postavených podle příslušných standardů, dále u budov, které se nacházejí ve státě označené oblasti (většinou se jedná o oblast, která je něčím znevýhodněná). Co se týká převodu nových nemovitostí, tyto nejsou v současné době, byť ani částečně, osvobozeny.¹¹²

Daňové přiznání se podává HMRC a daň je splatná do 30 dní od převodu. Vyměřená daň se zaokrouhluje na částku £5 nahoru.¹¹³

Z uvedeného vyplývá, že SDLT je v mnoha aspektech odlišná naší daně z nabytí nemovitých věcí. Jedním z nich je klouzavě progresivní sazba, odstupňovaná v závislosti na ceně převáděné nemovitosti. Lineární daň z nabytí nemovitosti, jak ji známe z českého právního řádu, je tak nevýhodná spíše pro nabyvatele a poplatníky, kteří kupují nemovitosti nevelké hodnoty. Tomu se snaží SDLT naopak zabránit, a sazbu daně spravedlivě rozložit s ohledem na cenu nemovitosti. Stát se tak výběrem SDLT snaží postihovat spíše poplatníky, kteří kupují nemovitosti vyšší hodnoty.

V čem však již britský systém nepřináší daňovou úlevu v podobě částečného osvobození od daně, je první nabytí nemovitosti, kdy toto se ve Velké Británii v minulosti uplatňovalo. Bylo tomu tak ale s ohledem na osobu kupujícího/poplatníka, který si kupoval svou první nemovitost a nikoliv, jak je tomu u nás, na nové stavby rodinných domů atd.

¹¹² KESTI, J. et al. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 972–975.

¹¹³ STUART, A., BROWNE, J., A survey of UK tax system. The institute for fiscal studies. *Briefing Note*, no. 9. 2006. s. 18.

6 Komparace české právní úpravy s právní úpravou Slovenska

Do 31. 12. 1992 tvořilo Slovensko a Česká republika jeden stát, a tedy i jeden daňový systém. Po rozpadu Československa se každý ze států vydal vlastní cestou a musel tak své samostatnosti přizpůsobit převzaté daňové zákony, případně dát vzniknout svým vlastním. I když je v mnoha ohledech Slovensko považováno právě za ten méně vyspělý stát, z pohledu daní a daňových reforem nejde s tímto obecným názorem souhlasit. Na následujících řádcích se autorka pokusí vyzdvihnout největší změny a rozdíly, týkající se právě tzv. trojdaně, ve slovenské právní úpravě.

Do 31. 12. 2003 upravovala daň dědičskou, daň darovacej a daň z převodu či prechodu nehnuteľnosti zákon. č. 318/2002 Z. z., o dani dědičskej, dani darovacej a dani z prevodu a prechodu nehnuteľností. Ten byl však k 1. 1. 2004 zrušen a nahrazen zákonem č. 554/2003 Z. z., o dani z prevodu a prechodu nehnuteľností (dále "ZDPPN")¹¹⁴. To znamená, že od 1. 1. 2004 došlo ke zrušení daně dědičskej a darovacej. Daň z prevodu či prechodu nehnuteľností byla zachována, a to ve výši 3 % ze základu daně, kterým byla dohodnutá cena za nemovitost.¹¹⁵ Důvodem, proč nedošlo spolu se zrušením daně dědičské a darovací i ke zrušení daně z prevodu nehnuteľnosti byl tlak na stát ze strany samospráv, aby krajským městům poskytnul na městskou hromadnou dopravu. Veškeré výnosy z této daně za rok 2005 tak šly na tyto účely.¹¹⁶ Daň se však uplatnila pouze na daňové povinnosti vzniklé před 1. 1. 2005, resp. do konce roku 2004, jak ostatně uvádí ust. § 18 ZDPPN¹¹⁷. To znamená, že daň z prechodu a prevodu nehnuteľností byla k 1. 1. 2005 v podstatě zrušena, i když sám zákon ZDPPN zůstává dál v účinnosti. Ministerstvo financí SR k jejímu zrušení uvedlo, že tato daň nezdaňuje zisk, spotřebu ani majetek a jedná se tak o situaci, kdy dochází k několikanásobnému zdanění majetku. Majetek se totiž nabývá z příjmů, které už jednou zdaněny byly.¹¹⁸

¹¹⁴ Zákon č. 554/2003 Z. z. o dani z prevodu a prechodu nehnuteľností a o zmene a doplnení zákona č. 36/1967 Zb. o znalcoch a tlmočníkoch v znení zákona č. 238/2000 Z. z.

¹¹⁵ Ministerstvo financií Slovenskej republiky. Konceptia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006. Ze dne 15. 7. 2005 [online]. [cit. 13. 3. 2017]. Dostupné na <<http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=3995>>.

¹¹⁶ Podnikateľská aliancia Slovenska. Zákon o dani z prevodu a prechodu nehnuteľností (zrušenie "zákona o trojdaní") [online]. [cit. 13. 3. 2017]. Dostupné na <<http://alianciapas.sk/wp-content/uploads/2013/09/q35.pdf>>.

¹¹⁷ ZDPPN ve znění zákona č. 125/2016 Z. z., ke dni 1. 7. 2016

¹¹⁸ Ministerstvo financií Slovenskej republiky. Konceptia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006. Ze dne 15. 7. 2005 [online]. [cit. 13. 3. 2017]. Dostupné na <<http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=3995>>.

Při převodu vlastnictví k nemovitosti, se tak platí pouze příjem nabytý převodcem (poplatníkem), který obdržel od kupujícího za převod vlastnictví k dané nemovitosti, a to v rámci zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů (dále "ZDPrij"). Konkrétně se takový příjem řadí mezi tzv. ostatní příjmy podle § 8 odst. 1 písm. b). Sazba daně je stejná pro zdanění veškerých příjmů FO či PO a činí 19 %.¹¹⁹ Od daně z příjmů je příjem nabytý z převodu nemovitosti osvobozen za podmínek § 9 odst. 1 písm. a) ZDPrij, tedy pokud uplyne lhůta 5 let a více mezi původním nabytím nemovitosti a jejím dalším prodejem – takový příjem z je pak osvobozen od daně z příjmů. Stejně tak tomu je i u nemovitosti nabyté děděním, kdy příjem z prodeje takové nemovitosti je osvobozen od daně z příjmů, pokud byl nabyt děděním mezi příbuznými v řadě přímé nebo mezi manžely a od takového nabytí uplyne minimálně 5 let.¹²⁰

Vzhledem k dani z darování a dani z dědičství je na místě poznamenat, že jejich zrušení slovenská vláda odůvodňuje opět dvojitým zdaněním, neboť takovýto majetek už jednou při svém prvotním nabytí zdaněn byl. Dále pak tím, že pokud jde o změnu vlastníka, tak ta není důvodem pro to, aby takový příjem předmětem daně byl.

Závěrem uvádím, že důvodem zrušení tzv. trojdaně na Slovensku byla v obecné rovině hlavně snaha zabránit dvojitmu zdanění majetku daňových poplatníků. V období před daňovou reformou ale legislativní situace v této oblasti nebyla na Slovensku značně komplikovaná, a to kvůli velmi častým výjimkám, různým daňovým úlevám atd. Přehlednost v daňových zákonech tak byla pro poplatníky velmi ztížena. Proto se slovenská vláda rozhodla pro daňovou reformu, která by stimulovala lidi k práci, podnikatelským aktivitám a investicím. Výsledkem toho byl, mimo jiné, přesun daňového zatížení z dani přímých na daně nepřímé, což se projevilo např. právě ve zrušení tzv. trojdaně jako daně přímé. Tímto krokem je také možno lépe předcházet a zamezovat daňovým únikům.

Slovensko má tak daňový systém, který se může rovnat ostatním vyspělým zemím. Česká republika byla v tomhle ohledu zaostalejší, i když situace je již k dnešnímu dni výrazně lepší, než byla do 31. 12. 2013.

Podobnosti a odlišnosti české a slovenské právní úpravy tak můžeme sledovat hlavně ve schopnosti rychle reagovat změny s cílem přizpůsobit se požadavkům současného právního a

¹¹⁹ Nutno brát ohled na nezdanitelnou část základu daně podle ust. § 11 zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů ve znění zákona č. 341/2016 Z. z. účinnému ke dni 1. 1. 2017

¹²⁰ Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů ve znění zákona č. 341/2016 Z. z. účinnému ke dni 1. 1. 2017

daňového světa. Česká republika tak vedle Slovenska zvolila opatrnější postup, kdy daň z darování sice formálně zrušila, ale de facto ne úplně. Ke zrušení daně dědické došlo u obou států v celkové šíři, avšak v tuzemsku až o 10 let později. Daň z nabytí nemovitých věcí na Slovensku sice také již neexistuje, ale zůstalo zachováno zdanění příjmů v případě převodu nemovitosti. Současně však zákonodárci daňovým poplatníkům nabídli vcelku velkorysé podmínky pro osvobození od placení takového příjmu.

7 Závěr

Je vždy jen a pouze na daném státu, jakým způsobem si autonomně upraví vybírání daní na svém území. Samozřejmě netřeba dodávat, že taková úprava musí být vždy v souladu s mezinárodními smlouvami, případně příslušnými předpisy Evropské Unie. V Evropě je daňová úprava pestrá, a to z toho důvodu, že na jejím území uplatňuje jak kontinentální, tak i anglosaské právo.

Česká republika se provedení rekodifikací daňových zákonů snaží přiblížit evropskému trendu ve osvobození daňových poplatníků od placení daně z nabytého dědictví, darů či převodu nemovitosti. Řada evropských zemí již adoptovala názor, že v případě těchto daní se jedná o případy druhého zdanění a rozhodli se je proto ze svého daňového systému odstranit.

Co se týká tuzemska, tak podobný krok, který zákonodárce učinil, se dal z části předvídat. Při pohledu na daňové výnosy bylo totiž zřejmé, že tyto nejsou tak vysoké, ale zároveň výběr a správa daní administrativně náročné. Přesunem daně darovací a dědické d ZDP tak vznikla ucelenější a přehlednější úprava právě pro daňového poplatník. Pro státní pokladnu je to zase příznivější v tom ohledu, že bude zdaňovat pouze bezúplatné příjmy, a to se kladně projeví právě, pokud tyto příjmy budou vyšší. Běžného občana tak provedená novelizace zasáhla vesměs pozitivně. Trochu jinak tomu bude v případě větších transakcí, na kterých si právě stát přijde na větší zisk díky vyšší sazbě. V případě daně z nabytí nemovitých věcí je vidět především snaha ze strany státu daň vymoci a v předejít případnému obcházení zákona, např. v případě směny.

Nová právní úprava českého daňového systému působí progresivně, to však neznamená, že není prostor pro další úvahy *de lege ferenda*, jako je např. úplné osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, neboť i v tomto případě se de facto jedná o dvojí zdanění. Česká republika by tak neměla používat dvojí metr. Mohla by se inspirovat u slovenské právní úpravy a daň z nabytí nemovitosti inkorporovat do ZDP a danit tak právě příjem získaný v rámci takového převodu. Hodí se zmínit, že Slovensko si zrušení daně dědické, darovací a osvobození kompenzovalo jednotnou daňovou sazbou daně z příjmů FO i PO, tedy zvýšení takové sazby na 19% a zavedením řady dalších poplatků. Velká Británie má k výběru daní v této oblasti zcela svůj vlastní přístup. V případě daně dědické pracuje s hranicí nezdanitelného minima a je tedy možno vyzorovat snahu, aby státu neunikali transakce o

velkých hodnotách. Případné obcházení zákona je vyřešeno pomocí lhůty 5 let před smrtí zůstavitele a případné dokazování, že ten konkrétní majetek byl darován v této lhůtě je pak otázkou soudní praxe. Co bych uvedla, jako jednu z výhod správy této daně ve Velké Británii je, že její placení má ve většině případů na starost vykonavatel závět. Povinnost zaplatit poplatek se zbytečně netříští a koncentruje se pouze u jedné osoby, výběr a správa samotná je pak o to snadnější.

Nelze jednoznačně odpovědět, zda český daňový systém je po své novelizaci zárukou spravedlivého a efektivního výběru daně, stejně však nelze konstatovat ani u jedné z komparovaných zemí. V každé z nich se vyskytují aspekty pro daňové poplatníky příznivější, stát si to ale pak musí kompenzovat na vybírání jiných či vyšších poplatků. Lze však očekávat, že až se změny nastolené daňovou rekonstrukcí v tuzemsku, relevantně projeví v praxi a bude je možno zhodnotit na základě dlouhodobějšího pozorování, pak teprve přijdou na řadu ty směrodatné úvahy *de lege ferenda*.

Seznam použité literatury

Monografie:

- BAKEŠ, M., Finanční právo. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 502 s.
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s.
- RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: MUNI Press, 2014. 130 s.
- RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha: C. H. Beck, 2007. 386 s.
- PELC, V. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. 1403 s.
- ZEMANOVÁ, Eva, TOMAN, Václav. *Komentář k Zákonnému opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb.*, 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 192 s.
- PAPOUŠKOVÁ, Zdenka a kol. Finanční právo – věda, pedagogická disciplína a praxe. 1. vydání. Olomouc: Iuridicum Olomucense, 2012. 215 s.
- GROSSOVÁ, Marie. Finanční právo se zaměřením na daňové právo. 1. vydání. Ostrava: Key Publishing, 2008. 177 s.
- Široky, Jan, Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 330 s.
- ŠIROKÝ, Jan. Daň v Evropské Unii. 6. vydání. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s.
- BAKEŠ, Milan a kol. Pojetí finančního práva v České republice. Finanční právo v první dekádě 21. století, 2010, č. 4.
- VONDÁČKOVÁ, Pavlína, NOVOTNÝ, Petr. Daňová soustava České republiky. Finanční právo v první dekádě 21. století, 2010, č. 4.
- PELC, Vladimír. Daň darovací: komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 241 s.
- PELC, Vladimír. Daň z převodu nemovitosti: komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 272 s.
- BABČÁK, Vladimír. Slovenské daňové právo. Bratislava: Epos, 2012. 670 s
- Britain's Tax System. London: FCO – Foreign & Commonwealth Office, 1998.
- LEVMORE, Saul. From Helmets to Savings and Inheritance Taxes: Regulatory Intensity,

Information Revelation, and Internalities. University of Chicago Law Review, no. 229, 2014.

BUSCH, Joel. Estate and Inheritance Tax Updates and Trends at the State Level. Institution on Taxation and Economic Policy, 2014.

WOOD Gavin and col. Stamp duties, land tax and housing affordability: the case for reform. Curtin University of Technology Review, 2012.

KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013. s. 1330.

STUART, A., BROWNE, J., A survey of UK tax system. The institute for fiscal studies. Briefing Note, no. 9. 2006. s. 18.

Právní předpisy:

zákon č. 357/1992 Sb., zákon a dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

zákon č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

zákon č. 318/1992 Sb., o dani z dědičství, dani z darování a dani z převodu a přechodu nehnuteľností, ve znění zákona č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů

zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů ve znění zákona č. 341/2016 Z. z. účinnému ke dni 1. 1. 2017

Soudní rozhodnutí:

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, č.j. 6 AFS 4/2004 ze dne 25. 7. 2005

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, č.j. 6 A 69/2000 - 55 ze dne 30. 11. 2005

Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ze dne 28. 8. 2008, sp. zn. 2 Afs 23/2008-66

Usnesení Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. 3. 2014, sp. zn.: 1 Afs 94/2013

Usnesení Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. 7. 2013, sp. zn.: 1 Afs 52/2013

Usnesení Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. 2. 2010, sp. zn.: 1 Afs 1/2010

Usnesení Ústavního soudu ČR ze dne 23. 10. 2013. 3. 2014, sp. zn.: 3147/13

Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, sp. zn. 1 Afs 6/2013

Odborné články:

HORÁK, Ondřej, POP, Martin. Darování pro případ smrti a jeho zdanění. *Bulletin advokacie*, 2016, č. 3, s. 21.

MOKRÝ, A. Změny v dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí. *Bulletin advokacie*, 1994, č. 4, s. 9.

Internetové zdroje:

MATZNER, Jiří. *Zrušené daně dědická a darovací – opravdu se nemusí nic platit?* [online]. Pravniprostor.cz 4. 5. 2015. Dostupné na <<http://www.pravniprostor.cz/clanky/financi-pravo/zrusene-dane-dedicka-a-darovaci-opravdu-se-nemusi-nic-platit>>

VYCHOPEŇ, Jiří. Bezúplatné příjmy z pohledu zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2014. [online]. Danarionline.cz. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d46738v58073-bezuplatne-prijmy-z-pohledu-zakona-o-danich-z-prijmu-od-1-1-2014/>>

Generální finanční ředitelství, *Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2012*, č. j.: 29385/13-7000-01000-010457, s. Dostupné na <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_DS_za_rok_2012.pdf>

NEVRKLA, Luboš. *Změny u daně z nabytí nemovitých věcí*. [online]. Epravo.cz. 19. 7. 2016 Dostupné na <<https://www.epravo.cz/top/clanky/zmeny-u-dane-z-nabyti-nemovitych-veci-102282.html>>

Generální finanční ředitelství. Informace k aplikaci zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákonné opatření“), v případě nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě, 20 4. 2017 [online]. Dostupné na <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni/Informace-k-bytum-v-rodinnem-dome-8403>

HM Revenue & Customs. Inheritance Tax – the basics [online]. Dostupné na <<https://www.gov.uk/inheritance-tax/overview>>.

Ministerstvo financií Slovenskej republiky. Konceptia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006. Ze dne 15. 7. 2005 [online]. Dostupné na <<http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=3995>>.

1

Podnikateľská aliancia Slovenska. Zákon o dani z prevodu a prechodu nehnuteľností (zrušenie "zákona o trojdani") [online]. Dostupné na < <http://alianciapas.sk/wp-content/uploads/2013/09/q35.pdf>>.

Seznam klíčových slov

Klíčová slova: daň, daně, daň dědická, daň darovací, daň z nabytí nemovitostí, daňová povinnost, český daňový systém, poplatník daně, majetkové daně, transferové daně, komparace daňových systémů, převod majetku, dědění, darování

Keywords: tax, taxes, inheritance tax, stamp duty land tax, tax liability, czech tax system, a tax payer, property taxes, transfer taxes, comparison of tax systems, transfer of property, inheritance, donation

Abstrakt

Diplomová práce se v první části práce věnuje porovnání právní úpravy ohledně daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí/nabytí nemovitých věcí. Pro každou z těchto tří daní je vymezena zvláštní kapitola, ve které je nejprve rozebrána právní úprava daně, která je již neúčinná, a poté právní úprava současná. Závěrečné části kapitol jsou pak věnovány zhodnocení vývoje té konkrétní daně z pohledu autorky diplomové práce. Druhá část práce poukazuje na podobnosti a odlišnosti daňových systémů Velké Británie a Slovenska vůči české právní úpravě *de lege lata*. Podstatou práce je zhodnotit zjištěné rozdíly a podobnosti u vybraných daní, a poté tyto vyhodnotit ve světle dvou odlišných právních úprav cizích zemí.

Abstract

The thesis deals with the comparison of inheritance tax, donation tax and stamp duty land tax. The thesis contains one chapter for each of these taxes, in which, firstly the ineffective legislation is analysed and after the legislation *de lege lata*. Final part of the thesis is dedicated to the evaluation of development of each of these three taxes from the perspective of the author. Second part of the thesis points out the differences and similarities of tax law systems of Great Britain and Slovakia compares to czech tax system. The essence of this thesis is to evaluate all distinctions in these three taxes and afterwards to reflect them in the light of the tax systems of two foreign countries.