

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Daňové aspekty darování movitých a nemovitých věcí

Dipomová práce

Daniela Sobotková

Olomouc 2023

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Daniela Sobotková

Daňové aspekty darování movitých a nemovitých věcí

Olomouc 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „**Daňové aspekty darování movitých a nemovitých věcí**“ vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje. Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 119 702 znaků včetně mezer.

V Olomouci dne 4. 4. 2023

Daniela Sobotková

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala **JUDr. Zdence Papouškové, Ph.D.**, za vedení mé diplomové práce, profesionální odbornou konzultaci, podnětnou zpětnou vazbu a cenné rady a připomínky.

Daniela Sobotková

OBSAH

ÚVOD	6
1. VÝKLAD ZÁKLADNÍCH POJMŮ	8
1.1 DAROVÁNÍ.....	8
1.2 DANĚ.....	9
1.2.1 Charakteristické znaky daně	10
2. HISTORICKÝ VÝVOJ	12
2.1 VÝVOJ DANÍ V DOBĚ PŘEDŘÍMSKÉ	12
2.2 DAŇOVÉ POVINNOSTI V OBDOBÍ ANTICKÉHO ŘÍMA	12
2.3 DAŇOVÉ POVINNOSTI NA ČESKÉM ÚZEMÍ VE STŘEDOVĚKU.....	14
2.4 DAŇOVÉ POVINNOSTI NA ČESKÉM ÚZEMÍ V DOBĚ ABSOLUTISMU.....	15
2.5 VÝVOJ DAROVACÍ DÁVKY V OBDOBÍ PRVNÍ REPUBLIKY	16
2.6 VÝVOJ POPLATKŮ Z DAROVÁNÍ V ČESKOSLOVENSKU V LETECH 1945–1992	17
2.7 PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ DAROVACÍ OD ROKU 1993	18
3. REŽIM ZDANĚNÍ BEZÚPLATNÉHO PŘÍJMU Z TITULU DAROVÁNÍ V RÁMCI ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	20
3.1 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB.....	21
3.1.1 Předmět daně z příjmů fyzických osob	21
3.1.2 Subjekty daně z příjmů fyzických osob	22
3.1.3 Základ a sazba daně z příjmů fyzických osob	24
3.1.3.1 Daňové aspekty obdarovaného	24
3.1.3.2 Daňové aspekty dárce	25
3.1.4 Osvobození od daně z příjmů fyzických osob dle § 10 odst. 3 písm. c).....	27
3.2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	29
3.2.1 Předmět daně z příjmů právnických osob	29
3.2.2 Subjekty daně z příjmů právnických osob	31
3.2.3 Základ a sazba daně z příjmů právnických osob	32
3.2.4 Osvobození od daně z příjmů právnických osob dle § 19b	34
4. PROBLEMATIKA DAŇOVÝCH ASPEKTŮ DAROVÁNÍ V ROZHODOVACÍ PRAXI SOUDŮ	36
4.1 DARY POSKYTNUTÉ OBČANSKÉMU SDRUŽENÍ.....	36

4.2	DAR POSKYTNUTÝ JAKO VKLAD DO PODNIKÁNÍ	38
4.3	DAR POSKYTNUTÝ ŠKOLE	38
4.4	DAR POSKYTNUTÝ ODBOROVÉ ORGANIZACI	39
4.5	ZÁVĚRY PLYNOUCÍ Z ROZHODOVACÍ PRAXE SOUDŮ	40
5.	KOMPARACE SE ZAHRANIČNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVOU	42
5.1	PRÁVNÍ ÚPRAVA DAŇOVÝCH ASPEKTŮ DAROVÁNÍ VE SLOVENSKÉ REPUBLICE.....	42
5.1.1	Porovnání české právní úpravy s právní úpravou Slovenska.....	44
5.2	PRÁVNÍ ÚPRAVA DAROVACÍ DANĚ VE SPOLKOVÉ REPUBLICE NĚMECKO	44
5.2.1	Porovnání české a německé právní úpravy	47
5.3	PRÁVNÍ ÚPRAVA DARŮ PODLÉHAJÍCÍCH ZDANĚNÍ VE SPOJENÉM KRÁLOVSTVÍ VELKÉ ... BRITÁNIE A SEVERNÍHO IRSKA	48
5.3.1	Porovnání české právní úpravy s právní úpravou Spojeného království	50
	ZÁVĚR.....	52
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	55
	MONOGRAFIE	55
	KOMENTÁŘ.....	55
	BIBLIOGRAFICKÉ ZDROJE DOSTUPNÉ Z ELEKTRONICKÉ DATABÁZE	55
	BIBLIOGRAFICKÉ ZDROJE DOSTUPNÉ V ELEKTRONICKÉ PODOBĚ	57
	INTERNETOVÉ STRÁNKY	57
	PRÁVNÍ PŘEDPISY	57
	JUDIKATURA.....	58
	ABSTRAKT.....	59
	KLÍČOVÁ SLOVA.....	59
	ABSTRACT	59
	KEY WORDS	59

Úvod

Problematika darování se docela jistě během života dotkne každého člověka. Vzhledem k tomu, že se jedná o institut soukromé práva, zajímalo mě, jaké důsledky takové právní jednání může mít v právu veřejném. Prvkem veřejného práva, na který se ve své práci zaměřuji, je daň, respektive vliv daňových aspektů na darování. Skutečnost, že literárně je tato oblast dosud téměř netknutá, je dalším důvodem, proč jsem si dané téma zvolila. V neposlední řadě je důvodem, dle mého názoru, problematická právní úprava, jenž skýtá mnoho otázek, které jsou někdy řešeny ustálenou judikaturou soudů a jindy se soudní výklad právní úpravy různí.

Cílem diplomové práce je podat bližší rozbor daňových aspektů vztahujících se k institutu darování. Důraz je v této práci kladen především na poskytnutí základního přehledu daně z příjmů plynoucí z bezúplatného příjmu nabytého z titulu darování a její právní úpravy. V práci jako celku je akcentován dopad právní úpravy daně z příjmů jak na fyzické osoby, tak i na osoby právnické.

Práce je rozdělena do pěti kapitol. Úvodní kapitola je věnována osvětlení základních pojmů, zvláště instutu „daň“, neboť žádná historická ani doposud účinná právní úprava nestanovila jednotnou definici.

Druhá kapitola se zabývá historickým vývojem, který se váže k daňovým povinnostem v souvislosti s darováním. Je dělena na několik podkapitol dle jednotlivých historických období až po současný stav, tj. po aktuální právní úpravu režimu zdanění daně z příjmů. Toto vymezení shledávám jako nezbytné, a to pro pochopení aktuální právní úpravy jako komplexního celku a vymezení korekčních prvků.

Ve třetí kapitole je definován režim zdanění bezúplatného příjmu z titulu darování v rámci daně z příjmů. Pro lepší přehlednost je kapitola členěna dle fyzických a právnických osob a v rámci uvedeného rozdělení budou samostatně analyzovány jednotlivé konstrukční prvky daně z příjmů. V rámci kapitoly je definován předmět daně, daňové subjekty, postup při stanovení základu daně a sazba daně.

Rozhodovací praxe soudů je obsahem kapitoly čtvrté, která tvoří neodmyslitelnou součást daňové problematiky. Zde je poukázáno především na nejzásadnější rozhodnutí Nejvyššího správního soudu České republiky a následně na jejich praktické dopady, které s sebou nesly.

Poslední kapitola je věnována komparaci české právní úpravy daňových aspektů darování se zahraniční právní úpravou. Porovnávány jsou dvě evropské země, Slovenská republika a Spolková republika Německo, které jsou s Českou republikou historicky provázány

v mnoha směrech. Poslední právní úpravou, která je komparována, náleží zemi, která již není členem Evropské Unie a její právní systém je založen na anglosaském právu, tj. Spojené království Velké Británie a Severního Irska.

Zdroje, ze kterých je v diplomové práci čerpáno jsou především platná a účinná právní úprava daně z příjmů, odborné publikace o daňovém právu, komentářová literatura a odborné články, které se zaměřují na danou problematiku. Podstatným zdrojem, jež nemůže být opomenut, je i ustálená rozhodovací praxe soudů.

Hlavní metodou diplomové práce je deskripce k vymezení teoretického rámce práce a představení právní regulace de lege lata. Taktéž se zaměřuji na analýzu vývoje právní úpravy od samotného počátku vzniku daňové povinnosti. Poslední použitou metodou je komparace, v rámci níž je porovnávána právní úprava České republiky se zahraniční právní úpravou.

Mým cílem je podat přehled základních daňových povinností, se kterými se obdarovaný, ale i sám dárce, může setkat. Především pak zhodnotit aktuální právní úpravu, a to i v souvislosti s výkladem soudů a porovnáním se zahraniční právní úpravou. Dále, zda je taková právní úprava dostačující. Diplomová práce je doplněna o mé vlastní poznatky a názory. Podotýkám, že v práci není dostatek prostoru pro věnování se blíže občanskému právu, a to i přesto, že jeho souvislost s daňovými povinnostmi je očividná.

1. Výklad základních pojmů

Úvodní kapitola se zabývá problematikou výkladu základních pojmů, které jsou klíčové pro lepší orientaci a vůbec samotné pochopení tématu této kvalifikační práce. První část je rozdělena do dvou podkapitol, tj. darování a daně. Jako první je vymezena podstata institutu darování a charakterizace daru jako takového a následně jsou uvedeny typické znaky, které jsou s daněmi spojeny.

1.1 Darování

Právní úprava darovací smlouvy je obsažena v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Nový občanský zákoník“), v druhé hlavě s názvem Závazky z právních jednání, dílu prvním označeném Převedení věci do vlastnictví jiného, oddíl první s titulkem Darování, jehož úprava počíná § 2055. Ustanovení příslušného paragrafového znění kromě vymezení darovací smlouvy uvádí odlišení darování od společenské služby, jejichž rozdíly je nutné brát v potaz. Pro ucelenost je jeho znění následující: *„(1) Darovací smlouvou dárce bezplatně převádí vlastnické právo k věci nebo se zavazuje obdarovanému věc bezplatně převést do vlastnictví a obdarovaný dar nebo nabídku přijímá. (2) Plnění z pouhé společenské služby není darováním, je-li z chování stran zřejmé, že se nechtějí smluvně vázat.“*

V rámci právního zakotvení je rozeznáno několik druhů darování, přičemž dva z nich byly jmenovitě v zákoně vymezeny, tj. darování podpory a darování pro případ smrti. Dále pod úpravou v Novém občanském zákoníku odvolání daru, které je zařazeno pod Pododdíl 3, který obsahuje odvolání daru pro nouzi na straně dárce a odvolání daru pro nevděk obdarovaného.

První z pojmů, které je třeba osvětlit, je samotný akt darování, respektive uzavření darovací smlouvy. Jak již plyne ze samotného názvu, jedná se o smlouvu, při níž právně jednají minimálně dvě strany, dárce na straně jedné a obdarovaný na straně druhé. Tyto smluvní strany projevují vůli zřídit mezi sebou závazek a být obsahem smlouvy vůči sobě zavázáni. K perfekci darovací smlouvy se vyžaduje souhlas obdarovaného.¹ Dochází tak k projevu zásady smluvní volnosti a autonomie vůle stran, kdy tyto jsou charakteristické pro soukromé právo. Darovací smlouvou se převádí vlastnické právo k věci, kdy dárce tak koná bezplatně, tj. bez jakéhokoli protiplnění od obdarovaného, nebo se zavazuje takovou věc bezplatně převést do vlastnictví obdarovaného a na základě tohoto jednání následně obdarovaný dar nebo nabídku od dárce

¹ ELISCHNER, David. *Darování a jeho podoby v novém soukromém právu*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 14 s.

přijímá.² Ze shora uvedeného plyne, že k uzavření darovací smlouvy není nutné, aby došlo k samotnému předání daru mezi smluvními stranami, nýbrž je zcela dostačující závazek k jeho budoucímu předání.

Věc, která je darována, může být jakékoli povahy. Je proto možné darovat věc hmotnou či nehmotnou, movitou či nemovitou nebo věc hromadnou. Tedy v podstatě je možné darovat vše. Jedinou limitací, kterou darování skýtá, je u daru budoucího majetku. Zde dárce může převést maximálně polovinu hodnoty takového budoucího majetku. Takový institut byl do zákonné úpravy vtělen zejména z jednoho důvodu a tím je ochrana dárce před důsledky závazku, které v době uzavření smlouvy nemohl předvídat.³ Smluvní strany si mohou dále ujednat, že předmětem darování bude například pravidelná podpora obdarovaného, tj. nebude se tak jednat o jednorázový převod.

Darovací smlouvu je možné uzavírat jak v ústní formě, tak písemné podobě. Písemná forma smlouvy se stanovuje pouze za situace, pokud je předmětem daru věc zapsaná ve veřejném seznamu. Nejčastěji se jedná o nemovitost, nebo uzavírá-li se smlouva, přičemž dárce věc nepředává, ale k jejímu předání se pouze zavazuje. Vzhledem k tématu diplomové práce je vhodné uvést, že právě s ohledem na daňové záležitosti, které s převodem vlastnického práva souvisí, se přinejmenším kvůli průhlednosti vztahů mezi stranami, písemná forma doporučuje. Dále je vhodné uvádět i samotný účel, za jakým se vlastnické právo dárce na obdarovaného převádí.⁴

1.2 Daně

Pojem „daň“ upravuje hned několik právních předpisů v rámci právní úpravy České republiky, nicméně v žádném z nich nelze nalézt jednotnou definici, která by tento institut vymezovala.

Daň je ústředním konceptem daňového práva, které je pododvětvím práva finančního. V systému práva je daňové právo zařazeno do fiskální, tj. rozpočtové, části.⁵ Daně jsou stále relativně novým institutem, jež vychází z berního práva, které se v souvislosti s vývojem tohoto institutu zaobíralo zejména správou daní a poplatků. Jejich úpravu pojímá zákon č. 280/2009

² DOLEŽAL, Marek a kol. *Občanský zákoník – Komentář s judikaturou – Svazek XII – Závazky z právních jednání (§ 2055-2893)* [online databáze]. Ostrava: Codexis Publishing, 2018, [cit. 10. listopadu 2022]. Dostupné z: [databáze next.codexis.cz](https://next.codexis.cz).

³ NOVOTNÝ, Petr a kol. *Občanský zákoník. Smluvní právo-ii. Jak správně uzavřít darovací smlouvu*. 2. aktualizované vydání, [online databáze]. Praha: Grada publishing, 2017, [cit. 10. listopadu 2022]. Dostupné z: [databáze next.codexis.cz](https://next.codexis.cz).

⁴ PETR, Vít. *Praktický právní průvodce pro neziskové organizace-4.2.1 Dárcovství*. Praha: Grada Publishing, 2015, [cit. 10. listopadu 2022]. Dostupné z: [databáze next.codexis.cz](https://next.codexis.cz).

⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 294 s.

Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Vzhledem k absenci vymezení tohoto institutu, poskytuje tuto definici odborná literatura pojednávající o dané problematice. Právní teorie pak uvádí, že daně jsou platební povinnosti, jež jsou stanoveny zákonem za účelem získání příjmů státu pro úhradu potřeb společnosti, aniž by bylo za takovou povinnost poskytnuto protiplnění.⁶

Závěrem lze konstatovat, že daně je možné chápat jako příjem do veřejných rozpočtů, to jak do státního, tak do rozpočtu krajů a obcí, ale dále i do parafiskálních fondů. Je nutno podotknout, že k naplnění veřejného rozpočtu nepoužijeme nějakou jednu velkou daň, nýbrž je naplňován prostřednictvím menších daní, ty jsou ve vzájemné interakci a mají mezi sebou různé vztahy.⁷ Vztahy, které daně utváří, nazýváme daňovou soustavou.

1.2.1 Charakteristické znaky daně

Daně jsou povinné, neekvivalentní, neúčelové, nenávratné, pravidelné, a především zákonem stanovené platby do veřejného rozpočtu. Tvoří nejvýznamnější část veřejného příjmu, a to téměř 90 %.⁸

Platba, ke které se vztahuje daňová povinnost ji zaplatit, je souhrnem všech plateb, kterými daňový subjekt přispívá, tzn. je k tomu povinen, do veřejného rozpočtu. Neekvivalentností je označována neexistence nároku shora uvedeného subjektu na protihodnotu, která by byla shodnou s výší částky, jež poskytl. Tento charakteristický rys je provázán s neúčelovostí, což znamená, že předem nevíme, na jaký veřejný statek bude využita, tj. zda bude užita například na financování životního prostředí či kultury. Pouze se finanční prostředek stává součástí veřejného rozpočtu. Nenávratnost nese svůj doslovný výklad, kdy částka, kterou daňový subjekt poskytl, se ani po určité době z veřejného rozpočtu zpět nevrací. K pravidelnosti, která je pro daň typická, je vlastnost plynoucí především z přerozdělování finančních prostředků z veřejných rozpočtů. Daně jsou vybírané zpravidla v konkrétní interval, který se napříč časem pravidelně opakuje, např. jednou měsíčně, kvartálně, jednou ročně atp. Nicméně v rámci daňové soustavy existovalo již v minulosti několik daní, které v sobě pravidelnost neobsahovaly, tedy měly vlastnosti jednorázové platby nikoli opakující se. Jednalo se například o daň dědickou nebo daň darovací. V neposlední řadě je daň stanovena zákonem, což znamená na základě právních norem a zároveň tak nemůže být upravena podzákoným právním předpisem.⁹

⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 287 s.

⁷ HAMERNÍKOVÁ, Bojka. *Veřejné finance – vybrané problémy*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 108 s.

⁸ Tamtéž.

⁹ Tamtéž.

Dále je třeba odlišovat daně od poplatků, které je možné charakterizovat jako protihodnotu placenou za službu, která je poskytována veřejným sektorem. Shodným charakteristickým znakem pro daně a poplatky je nenávratnost této částky. Naopak odlišným znakem je, že poplatek je dobrovolný, nepravidelný a také účelový. Nicméně tato teoretická vymezení lze v praxi nalézt stěží a zde se hranice mezi nimi stírají, příkladem pak mohou být příspěvky na sociální zabezpečení.¹⁰

¹⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 298 s.

2. Historický vývoj

Vzhledem k úzkému zaměření diplomové práce, je uveden okrajově i vývoj daňové soustavy od jejího samotného počátku. Je příhodné hovořit spíše o daňových aspektech vzhledem k tomu, že tato daňová povinnost se v průběhu let vyvíjela a měnila tak i své označení.

2.1 Vývoj daní v době předřímské

Ačkoli je v předešlých kapitolách uvedeno, že se jedná o novodobý institut, historie, ze které vychází, sahá až do starověku. Ve starověku nedocházelo k rozlišení mezi platební povinností formou daně a poplatku. Zde se jednalo spíše o jakési veřejné dávky, které soukromé osoby poskytovaly státu. Lze se tak domnívat, že v předmětném období docházelo k největšímu potírání hranic mezi těmito dvěma instituty. Nicméně takové příjmy byly v dobách starověku pro hlavu státu méně důležitým zdrojem finančních prostředků, a to zejména i proto, že se na rozdíl od daní jednalo o nepravidelné platby či odvody. První země, jejichž právní systém obsahoval i jmenované platební povinnosti, tak byly oblasti starověké Mezopotámie, Egypta a Izraele. Z jejich kulturních tradic, tj. i z oblasti daní a poplatků, pak následně vycházela i Evropa, zejména Řecko a Řím.¹¹

Z výše uvedeného plyne, že počátek daní lze datovat ke vzniku samotných států, tj. období 4. – 3. tisíciletí př. n. l. Vzhledem k časovému rozpětí, kam je počátek daní řazen, je důležité vytyčit několik základních bodů, jež takové období charakterizují. První z nich je neexistence jednotného daňového systému, neboť se v předmětné době tyto povinnosti ukládaly dle aktuální situace či potřeb státu. Dalším bodem je regulace přístupu k povinnosti. Pohled na daňové povinnosti je napříč společnostmi odlišný, přičemž v některých státech byl vnímán jako druh trestu a v dalších byly řádnou povinností. Postupem času s ohledem k vývoji státních celků byla ubírána pozornost směrem k peněžnímu plnění a naopak se upouštělo od plnění naturálního.¹²

2.2 Daňové povinnosti v období antického Říma

Poměrně překotným obdobím byla doba antického Říma, zejména vzhledem k časovému úseku, které toto období překrývalo, tj. téměř tisíciletí. Problematiku daní Římané již ve svém raném období řadili do práva veřejného, přičemž zejména jim byl věnován velmi

¹¹ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2006, 97 s.

¹² STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vydání. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 9–29.

podrobný výklad. Zvláštností ale je, že navzdory celkem precizní daňové úpravě, nebyla nikdy ucelena v rámci jednotného zákona. S ohledem na rozmanitost právní úpravy, jež panovala v průběhu vymezeného tisíciletí, je vhodné rozdělit dobu římského státu do jeho vývojových stádiích, tj. království, republika, principát a dominát.

V první fázi vývoje římské říše, byly daně vnímány odlišným způsobem, než tomu bylo v pozdějších obdobích. Jednalo se spíše o jakési nároky materiální povahy, nikoli však s finančními rysy. Toto byl následek neexistence mincí. Daní nebylo zapotřebí z mnohačetných důvodů. Válčné náklady byly s ohledem na občanskou přízeň k říši, např. výkon vojenské služby nebyl odměňován a výzbroj si občané opatřovali na své náklady, takřka minimální a výkon královského úřadu byl rovněž bezplatný. Lze tak konstatovat, že v podstatě jediným majetkem státu byla půda.

V následujících obdobích, tj. po založení republiky, se situace v oblasti daňového práva příliš nezměnila. Nicméně novoty, které republika přinesla, bylo zavedení institutu *tributum ex censu*. Jednalo se o povinný příspěvek občanů, který byl vybírán pouze ve stavu obecného ohrožení státu. To však pouze za situace, kdy stát nebyl tuto okolnost schopen vyřešit jiným způsobem, tzn. nejednalo se o primární možnost řešení. Dávka byla stanovena z hodnoty nahlášeného nemovitého majetku, jednalo se o výši 1 ‰. Kromě výše uvedeného byla vymezena jediná dávka, která se za daň v pravém smyslu dala považovat, a to *vicesima manumissionum*, tj. daň z hodnoty propuštěných otroků, která činila 5 %. S nástupem císaře Augusta koncem 1. století př. n.l., se římská říše dočkala změny v oblasti daňové politiky, což zapříčinilo zejména uvědomění si hlavy státu, že jeho nezpochybnitelnost tkví kromě v ovládnutí armády i ve státních financích. Postupně docházelo k navyšování nároků státu, které se projevilo zejména v oblasti daní a poplatků. Nově byly zavedeny finanční povinnosti související se stavební činností a dále též například alimentací. V tomto období, jež je dnes považováno za největší rozkvět římské říše, zejména pak první polovina 2. století n.l., docházelo k vybudování nutné finanční struktury. Zejména pak k vystavbě finančních úřadů v souvislosti se zavedením císařské kontroly široké veřejnosti. Asi jedněmi z nejstálejších výnosů, které do státní pokladny plynuly již od počátku přecházejícího období, byly dvě základní přímé daně, a to daň z hlavy a pozemková daň. K této době je též datován počátek daně dědické a daně z dražeb, z jejichž výtěžku byly vypláceny finanční obnosy vysloužilým vojákům a hrazeny výdaje nemocnic. Poslední vývojovou fází římská říše byl dominát. V tomto období docházelo k celkovému úpadku státu, kdy jeho důsledkem byl opětovný přechod z peněžitého plnění k naturálnímu. Hlavní povinnost, která byla zahrnuta v příslušné daňové soustavě, byla tvořena pozemkovou daní a daní osobní, neboli daní z hlavy. Výběru daní

v podobě peněžitého plnění podléhaly pouze mimořádné daně, což byly např. živnostenská daň a daň odváděná v souvislosti s vojenským nábořem.¹³

Nutno dodat, že ačkoli v dosavadní literatuře není významných zmínek o daňové povinnosti plynoucí z institutu darování, dle právních teoretiků zaznamenal svých počátků již v období římské říše. Ostatně darování i v dnešní podobě, jak ho známe, je vybudováno na recepci římského práva. Nicméně jediným spolehlivě ověřitelným institutem je darování pro případ smrti, neboli *mortis causa donatio*, jehož následky však nastávají za situace, kdy obdarovaný přežije dárce. Tedy obsahem je odkládací podmínka, která pokud nenastane, k darování nedojde.¹⁴

2.3 Daňové povinnosti na českém území ve středověku

S příchodem středověku zaznamenalo daňové odvětví značný spád, a to v souvislosti s naturálním hospodářstvím, které bylo charakteristickým pro feudální společnost. Později však kvůli válečným výdajům, jež bylo potřeba uhradit, a dále také s ohledem na úřední a justiční instituce, nastoupila opět peněžní forma plnění.

Prvotně je důležité uvést, že na samém počátku nebyl středověký stát a jeho daňová soustava, resp. placení daní, vystavěn na pravidelnosti těchto dávek. K tomuto se pojila zejména expanzivní politika v období vlády Přemyslovců. Prvními daňovými aspekty byly ve středověku regály, jež byly na našem území považovány za předchůdce daní. Jako regály, z latinského *iura regalia*, byly označena práva vyhrazená královskému majestátu či jinému svrchovanému správci území. Do této kategorie spadalo především právo těžby nebo lovu a později k nim přibyla např. ražba mincí.¹⁵

Ve 13. století byla zavedena generální berně, která byla považována za přímou majetkovou daň placenou ze všech pozemků v zemi. Jejím úkolem bylo zajištění dalšího zdroje příjmu pro panovníka, nicméně jak již plyne ze samotného názvu, vzhledem k její obecnosti byl její právní základ velmi problematický. Vedle shora vymezených regálů dále existují domény, které byly považovány za odvody z výnosu hlavy státu, jejich rozsah se však časem měnil.

¹³ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vydání. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 30–53.

¹⁴ KINCL, Jaromír a kol. *Římské právo*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, 314 s.

¹⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, 21 s.

Daně zaznamenaly významný přelom až po husitské revoluci, od tzv. domény bylo dokonce následně upuštěno a ačkoliv obecná berně zůstala stále zachována, její podoba byla podstatně odlišná.

Nástupem Habsburků na český trůn dostála daňová soustava reformy, a to vzhledem k centralizaci monarchie. Pozornost byla na počátku upnuta především ke spotřebním daním, které vyplývaly například z prodeje obilí, vína, dobytka atd. Jako další byly prosazeny berně domovní, berně ze jmění a též berně z prodejů, jež postihovaly různé druhy zboží. K daňovým povinnostem, které panovaly v oblasti Moravy, tzn. v markrabství moravském, lze uvést, že zpravidla se přizpůsobovaly situaci v Čechách.¹⁶

2.4 Daňové povinnosti na českém území v době absolutismu

Ani v období 17. – 18. století, nebyly vnímány značné rozdíly mezi daněmi a poplatky. Tento časový úsek byl význačný svou finanční náročností, a to kvůli téměř nepřetržitému válečnému stavu, ve kterém se nacházelo i území českých zemí. V této souvislosti bylo následně zasaženo do individuální a rodinné sféry obyvatelstva příslušného území. Zejména se však zásahy týkaly sféry důchodové, to posléze zapříčinilo rozdělení daní na daně přímé a nepřímé.

Mimo jiné byla reformována, do té doby typická, berně. Ta byla od konce 17. století označena jako kontribuce, jež lze považovat za jakousi předchůdkyni přímých daní. Kontribuce mohla být vnímána dvěma způsoby, mezi kterými bylo třeba rozlišovat. Na jednu stranu se pojednávalo o poplatku, který byl odváděn na území, které bylo obsazeno, tzn. právo z kontribuce příslušelo v tomto případě vítězné armádě. Druhým způsobem bylo pojetí kontribuce jako poplatku, který byl odváděn od jednotlivých území, které náležely knížatům, jako finanční podpora v oblasti vojenských záležitostí.¹⁷ Vedle ní ještě existovala kamerální oblast, která v sobě zahrnovala především daně nepřímé a poplatky.

Již z dob minulých stále přetrvávala generální berně, která v podstatě představovala daň pozemkovou a daň z výnosu půdy, ze které se postupem času oddělila daň domovní. Nejdůležitějším v tomto období však bylo vymezení daně darovací. Překotným aktem bylo zejména zavedení nových daní za vlády Marie Terezie. Daň darovací, daňový ekvivalent a daň dědická (zajímavostí pak je, že již v tomto směru byla odlišována daň dědická od daně odúmrtného) byly 6. června 1759 zavedeny patentem. Tyto finanční dávky byly označeny jako

¹⁶ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vydání. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 54–70.

¹⁷ *Slovník pojmů, Kontribuce* [online]. ideclub.cz, [cit. 23. února 2023]. Dostupné z: <https://ideclub.cz/slovník-pojmu/kontribuce>.

poplatky s daňovou povahou, jednalo se o tzv. „*skryté daně*“. Jejich právní úprava podléhala poplatkovému zákonu č. 50/1850 ř. z. Poplatky pak byly stanoveny procentní částkou a hradily se kolkem či v hotovosti.¹⁸ Osvobozeny od poplatků byly již obvyklé dary mezi manžely, příbuznými do 2. linie a zetěm, a dále též mezi jinými osobami do určité hodnoty. Významným právním aktem týkající se daně darovací bylo, na konci existence habsburské říše, císařské nařízení č. 278/1915 ř. z. Předmět daně dědické tak obsahoval i darování pro případ smrti a též i mezi živými, pokud bylo učiněno nejdéle tři měsíce před smrtí zůstavitele s účinností k okamžiku smrti.¹⁹

2.5 Vývoj darovací dávky v období první republiky

V poválečném období až do roku 1926 nedošlo k žádným radikálním změnám v daňové soustavě, a to ani co se týče poplatků. Nicméně několik patrných reforem v rámci již dříve vymezených daní provedeno bylo a také byly vymezeny i některé nové daně. V souvislosti s poplatky byl novelizován poplatkový patent č. 337/1921 Sb., z. a n. Novela byla vedena jako zákon o dani z obohacení. Došlo tak k poměrně významné změně v oblasti daně dědické a mimo jiné rozšířil darovací dávku na všechny dary movitostí. K osvobození darovací dávky uváděl, že od této dávky byly osvobozeny pouze obvyklé dary mezi manžely a příbuznými druhého stupně do 2.000 Kč, u ostatních osob do výše 1.000 Kč. Dále je možné uvést, že kromě vytyčení jednotné právní úpravy v rámci zákona o dani z obohacení nedošlo k žádné rozsáhlejší změně v úpravě pojetí této dávky.²⁰

Následně v roce 1927, v době probíhající hospodářské krize, byla nejvýznamnější reformou tzv. Englišova daňová reforma, založena zákonem č. 76/1927 Sb., z. a n., o přímých daních. Hlavním účelem, a tedy přínosem předmětné reformy, bylo sjednocení daňového práva, a to v rámci jednotné právní úpravy a také celkové zjednodušení celého systému. Po přijetí příslušného zákona spadala mezi vymezené daně i dávky z převodu majetku mezi živými, kam spadalo i darování.

Po německé invazi a počátku druhé světové války v roce 1938 byla zavedena židovská dávka z majetku, a to jako reakce na události proběhlé během tzv. „křišťálové noci“ v souvislosti s konečným řešením antisemitské politiky. Veškerá daňová úprava, která do té

¹⁸ KRÁLIK, Josef. In: BALKO, Ladislav a kol. *Finančné právo*. 1. vydání. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislavě, Právnická fakulta, 2010, 422 s.

¹⁹ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vydání. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 110–112.

²⁰ Tamtéž, 123 s.

doby panovala, tak ztratila hodnotu na úkor prospěchu tehdejší Německé říše a jejího politického smýšlení.

2.6 Vývoj poplatků z darování v Československu v letech 1945–1992

Po druhé světové válce a s následným rozvojem socialismu na našem území nastaly rozsáhlé změny v odvětví daňového práva. Postupně došlo k zániku několika dávek, splynutí dvou konkrétních dávek v jednu či vymezení nových druhů daňových povinností.

Povinnost odvodu určitého finančního obnosu byla řazena mezi poplatky. V případě poplatků z darování se jednalo o notářské poplatky, které upravoval zákon č. 24/1964 Sb., o notářských poplatcích, konkrétně pak bezúplatný převod vlastnického práva, nabytí pohledávek a jiných majetkových práv. Subjektem daňového vztahu byl poplatník, tj. nabyvatel daru a také ručitel, který byl v předmětném vztahu převodce práva. Posléze byl poplatek z darování upraven zákonem ČNR č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích a jeho prováděcí vyhláškou č. 150/1984 Sb. Uvedená právní úprava se nikterak významně nelišila od dřívějšího zákona z roku 1964. Celkově lze konstatovat, že povinnost platit poplatek z darování do tehdejší doby byl takřka obdobou k poplatku z dědictví, shodoval se totiž i s jeho sazbou. Sazba poplatku z darování tedy byla lineární a činila 1 % (nejméně 100 Kčs) v I. skupině, 5 % (nejméně 200 Kčs) ve II. skupině a 20 % (nejméně 300 Kč) ve skupině III.²¹ Nicméně je na místě zdůraznit, že ačkoli byla napříč vývojem tato povinná platba označována jako poplatek, prakticky se jednalo o jednorázovou majetkovou daň z převodu majetku.²² Tato povinnost v podobě státních poplatků byla zachována až do konce roku 1992, kdy ke zrušení notářských poplatků došlo účinností zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a to ke dni 1. ledna 1993.

Závěrem lze shrnout, že úprava daňové povinnosti v souvislosti s darováním, stejně tak jako samotná úprava institutu darování, nezaznamenala příliš rozsáhlého vývoje napříč historií, tzn. od jejího zřejmého počátku v římské říši až po rok 1992 na území tehdejšího Československa, nebo o něm alespoň nejsou dosud významnější zmínky. Co lze však s jistotou říct, že první zmínky o darování sahají až do počátků římské říše, tedy pravděpodobně již v tuto dobu podléhala určitým daňovým povinnostem, neboť k recepci římského práva dochází i dnes v rámci právní úpravy soukromého práva.

²¹ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vydání. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 110–112.

²² PELC, Vladislav. *Daň darovací: komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck 2009, 19 s.

2.7 Právní úprava daně darovací od roku 1993

Jak již bylo v předchozí části uvedeno, s účinností zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, byla právní úprava transferových daní zahrnuta v rámci jedné ucelené právní úpravy. Každé z uvedených daní byla věnována samostatná část zákona, dle které se příslušná daň řídila. Jednotnou úpravou všem shora zmíněným daním pak byly společné a závěrečné ustanovení.

Nejprve stručně k podstatě darovací daně. Jednalo se o platební povinnost, která v rámci daňové soustavy byla řazena mezi daně přímé. Tedy povinnost platit daň měl poplatník, přičemž zároveň nemohl platební povinnost přenést na jiný subjekt. Dále pro ni byla typická nepravidelnost, čímž se odlišovala od typických rysů daní. Darovací daň byla úzce spojena s konkrétním právním jednáním, tj. jak již bylo uvedeno, tak k jejímu odvodu nedocházelo v pravidelných intervalech. Z toho zároveň plyne, že byla daní jednorázovou. Vymezena byla jako daň transferová, tzn. daň převodní, a také daň majetková. Jak již ze samotného názvu daně plyne, byla spjata s bezúplatným převodem vlastnického práva dárce na obdarovaného.

Darování je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, což bylo i v avizované době předmětem daně darovací. Je nutné zmínit potřebu rozlišení mezi právním úkonem darování a smrtí zůstavitele. V případě smrti zůstavitele pak hovoříme o bezúplatném nabytí vlastnického práva, nicméně v rámci dědického řízení o pozůstalosti. Přes veškeré rozličnosti byla daň darovací s dědickou provázána, respektive vzájemně se doplňovaly v tom smyslu, že tímto způsobem docházelo k obcházení daně dědické, tj. darováním za života zůstavitele.²³ Zpravidla právním úkonem, na jehož základě docházelo k bezúplatnému převodu vlastnického práva, darovací smlouva, avšak tato nebyla nutnou podmínkou, na rozdíl od předpokladu, že ve všech případech se muselo jednat o bezúplatnou formu nabytí. Tedy, že k získání určitého majetku či jiného prospěchu došlo bez poskytnutí jakéhokoli protiplnění. Kromě toho, že subjekt, který získal určitou majetkovou výhodu či došlo k rozšíření jeho majetku, mohla být předmětem darovací daně i taková situace, při níž se majetek subjektu sice neměnil, ale zároveň určité své majetkové hodnoty ušetřil, ačkoli by je jinak vynaložil.²⁴ Předmět darovací daně tak značně přesahoval samotný obsah pojmu „darování“. Tehdejší právní úprava samozřejmě rozlišovala mezi věcmi movitými a nemovitými. U nemovitostí byly blíže specifikovány bezúplatné převody vlastnického práva, kdy se nemovitá věc nacházela na území České republiky či v zahraničí. Pro to, zda dani darovací převod podléhal, bylo

²³ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C.H.Beck, 2009, 232 s.

²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2005, sp. zn. 1 Afs 106/2004.

podstatné, zda se nacházela na našem území. Bylo tak irelevantní, zda subjekty byly státními občany či pouze měly na území České republiky bydliště. Za situace, kdy došlo k převodu vlastnického práva k nemovité věci nacházející se v zahraničí, bylo podstatné, aby nejméně jedna strana měla české státní občanství, a tedy měla i v České republice trvalý pobyt. U právnické osoby bylo podmínkou mít sídlo v České republice.²⁵

Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí vymezoval daňové subjekty jako osoby, které byly povinny k daňovému odvodu či její platbě. Tyto subjekty byly dále děleny na daňové poplatníky a plátce. Mezi poplatníkem a plátcem byl rozdíl, zda se jednalo o subjekt, jehož majetek byl předmětem daně a byl jí tak podroben, nebo zda byl subjektem, jež byl dle zákona povinen daň vypočítat, vybrat a odvést do určité lhůty správci daně.²⁶ První z uvedených charakteristik tak náleželo poplatníku daně, druhá pak plátcovi daně. V souvislosti s vymezením daňových subjektů je tak na místě vymezit i daňového ručitele. Institut ručitelství fungoval na stejném principu jako v klasickém závazkovém vztahu. Pozice ručitele byla uplatněna ve chvíli, kdy poplatník nechtěl nebo nemohl daň uhradit. V takovém případě byla státem uložena ručiteli povinnost za poplatníka daň uhradit.²⁷

Subjekt, na kterého připadala daňová povinnost, se nazýval obdarovaný, označení vyplývalo z postavení, ve kterém se při uzavírání darovací smlouvy nacházel. Vymezení obdarovaného tak bylo shodné i s dnešní právní úpravou obdarovaného, jež stanovuje Nový občanský zákoník, a sice, že se jedná o osobu, kterou dárce obdarovává a na kterou je bezúplatně převeden majetek dárce. Obdarovaný byl následně povinen část z takového obnosu, respektive svého prospěchu, odevzdat v rámci daňového řízení.

Dnes již tuto daň nenalezneme jako samostatně upravenou platební povinnost, a to s ohledem na rekodifikaci soukromého práva. Tato rekodifikace významně ovlivnila daňové právo, a to z důvodu provázanosti, resp. naváznosti daňového práva na právo soukromé, neboť vychází z jeho pojmů, institutů, atd. Vzhledem k takové události bylo nutné, aby úprava darovací daně na takové změny reagovala, respektive byla upravena a následně zakomponována zpět do daňového systému. K tomu však již došlo v jiné podobě než v dani darovací, neboť byla zařazena mezi daně z příjmů, konkrétně pak do ostatních příjmů jako příjem bezúplatný z titulu darování. Tedy s současné době je součástí právní úpravy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů daně z příjmů, jež je následně osvětlena v další kapitole této práce.

²⁵ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C.H.Beck, 2009, 237 s.

²⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 300 s.

²⁷ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2006, 139 s.

3. Režim zdanění bezúplatného příjmu z titulu darování v rámci zákona o daních z příjmů

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí“), byl zrušen ke dni 31. prosince 2013, konkrétně zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí a zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. V těchto senátních opatřeních bylo uvedeno, že úseky zdanění darování a dědictví budou zahrnuty do právní úpravy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Jak již bylo v předchozí kapitole uvedeno, tento počín zapříčinil změnu již v zařazení systému daňové soustavy dříve samostatně vymezené daně darovací. Ustáleným rozlišením v rámci právní teorie je členění daní na daně přímé a nepřímé. Daň darovací i daň z příjmů spadají do přímých daní, kde však nastává rozdíl je u zařazení příslušných daní do jednotlivých skupin přímých daní. Přímé daně jsou zpravidla děleny do dvou skupin, a to na daně důchodového typu a na daně typu majetkového.²⁸ Tedy daň darovací je jak teorií, tak praxí řazena mezi daně majetkového typu, na rozdíl od daně z příjmů, která je typická pro daně důchodového typu.²⁹ Z uvedeného lze najisto vyvodit závěr, že podřazení tzv. transferových daní do systému daní z příjmů neslo následky až do samotné právní teorie finančního práva.³⁰ Tím tak zároveň byla začleněna do daně, která tvoří jeden z nejdůležitějších finančních vnosů do státního rozpočtu.

Jak již plyne ze samotného názvu kapitoly, daň z příjmů rozdělujeme podle subjektů, tj. osob, které této dani podléhají, na fyzické osoby a právnické osoby. Dle takového členění je rozdělena i kapitola, ve které jsou uvedeny její jednotlivé prvky s ohledem na institut darování, jež je v rámci daně z příjmu nazýván jako bezúplatný příjem.

²⁸ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2007, 92 s.

²⁹ KARFÍKOVÁ, Marie. In: BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 165 s.

³⁰ VYBÍRAL, Roman. Integrace daně dědické a daně darovací do daní z příjmů. *Acta Universitatis Carolinae* [online], 2013, č. 3, s. 75–83 [cit. 24. února 2023]. Dostupné z: https://karolinum.cz/data/clanek/587/Iuridica_3_2013_08_Vybiral.pdf.

3.1 Daň z příjmů fyzických osob

Obsah podkapitoly tvoří zdanění příjmů fyzických osob, z čehož plyne, že i v rámci darování, tj. v terminologii zákona o daních z příjmů se jedná o bezúplatné příjmy, je nutné rozlišování osob, který je subjektem právního jednání.

3.1.1 Předmět daně z příjmů fyzických osob

V první řadě je nutno vymezit, co je předmětem daně z příjmu. Příslušná právní úprava stanovila předmět v pozitivním, ale v druhé řadě i v negativním smyslu. Vymezení předmětu z pozitivního hlediska je dle § 3 odst. 1 následující:

- příjmy ze závislé činnosti
- příjmy ze samostatné činnosti
- příjmy z kapitálového majetku
- příjmy z nájmu
- ostatní příjmy

Závěrem lze konstatovat, že s ohledem na pozitivní vymezení předmětu této konkrétní daně jsou veškeré příjmy, které zvyšují užitek, tedy zejména majetkový prospěch, poplatníka jako subjektu daně, přičemž příjmem se rozumí jednak ten peněžitý, nepeněžitý, ale i např. směnou. Jako příjem jsou vymezeny shora uvedené jeho jednotlivé formy, proto se s ohledem k této problematice vychází z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu České republiky. Ten tak uvádí, že: „...*předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem daně právně účinné smlouvy.*“³¹

Není však rozhodné, o jakou formu příjmu se jedná, nýbrž podstata tkví v možnosti evidence předmětného příjmu. To, jak již z logiky věci plyne, bude nejmenší problém činit v příjmu peněžitém. Naopak problematické je zpravidla zdaňování nepeněžitých příjmů, zejména těch bezúplatných, jednak kvůli evidenci, ale v druhé řadě zejména s ohledem na jejich ocenění. Pro určení, zda na základě konkrétního příjmu dochází ke zvýšení majetku či nikoli, je zapotřebí, aby byl oceněn počáteční stav, tzn. výchozí stav před nabytím tohoto příjmu.³² Tedy jinak řečeno navýšení majetku se musí projevit v právní sféře poplatníka, a to tak, že takové navýšení musí být využitelné, jinak se jedná o případ zdánlivého navýšení.³³

³¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. ledna 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005.

³² VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, 84 s.

³³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. ledna 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005.

K tomuto je tak nutno předně uvést, že co se darování týče, byl tento bezúplatný příjem zahrnut do ostatních příjmů, tzn. že se jedná o okruh příjmů, které nelze podřadit pod žádný jiný z výše uvedených příjmů fyzických osob. V této kategorii jsou ustanoveny v § 10 odst. 1, písm. n) bezúplatné příjmy, tj. do těchto jsou zařazeny právě příjmy z titulu darování. Zpravidla se tak jedná o příjem z darovací smlouvy, ale i o jiné majetkové prospěchy spočívající buď v navýšení majetku poplatníky či ušetření jeho určité majetkové hodnoty. Tedy toto vymezení uvedené pod bezúplatným příjmem zůstává takřka nepozměněné od předchozího ustanovení v rámci samostatné daně darovací.³⁴ K vymezení darovací daně se odkazují na sedmou podkapitulu předchozí kapitoly s názvem Historický vývoj, v níž je tato problematika podrobně osvětlena. To zejména z důvodu, že podřazením této daňové povinnosti do zákona o daních z příjmů se její předmět nikterak nezměnil.

V rámci uceleného výkladu je vhodné uvést i negativní vymezení předmětu daně. Tím se pak rozumí druhy nebo formy příjmů, které předmětem daně nejsou. Definice, která dle mého názoru nejlépe osvětluje předmět daně z hlediska negativního vymezení je, že: „*Příjmy vyňaté ze zdanění jsou takové příjmy, které se z hlediska předmětu daně za příjem nepovažují, a proto se nezdaňují, ale také k nim poplatník nemůže uplatnit odpočty ani jiná zvýhodnění s nimi související.*“³⁵ Do této kategorie spadají zejména příjmy z vydání věci v rámci restituce a soudní a mimosoudní rehabilitace, dále přijaté úvěry a zápůjčky, příjmy z rozšíření či vypořádání společného jmění manželů, příjem plynoucí osobě, která pracuje jako au-pair, a jde o příspěvek na stravu, ubytování a další základní potřeby, atd.

3.1.2 Subjekty daně z příjmů fyzických osob

Subjektem daně z příjmu fyzických osob je daňový poplatník, přičemž zákon o daních z příjmů fyzickou osobu blíže nikterak nespecifikuje. Tedy není tak směrodatné, zda je taková fyzická osoba například zbavena způsobilosti k právním úkonům, či je zletilá nebo zapsána v obchodním rejstříku.³⁶

V případě zdanění příjmů fyzických osob je okruh poplatníků relativně široký. Daňoví poplatníci jsou děleni do dvou skupiny, a to na daňové rezidenty a nerezidenty. Takové rozdělení je rozhodné pro otázku, které příjmy budou následně procházet zdaněním, tj. zda se budou zdaňovat v České republice či v zahraničí. K tomuto vnímám jako nutné zmínit, že v souvislosti s výše uvedenou definicí se pojí institut zamezení dvojího zdanění příjmů a

³⁴ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů komentář*. 2. vydání. Praha: C.H.BECK, 2015, s. 35, 297.

³⁵ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, 87 s.

³⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, 317 s.

majetku. K dvojímu zdanění dochází zpravidla v situaci, kdy právnická či fyzická osoba jakožto rezident jednoho státu, vykazuje příjmy, které mohou být předmětem daně, ve státě druhém. Vzhledem k tomu, že jeden stát na ni pohlíží jako na svého rezidenta a druhý jako na osobu, jež má v daném státě zdroj příjmů, může se osoba stát předmětem dvojího zdanění. Všechny státy Evropské Unie tak mezi sebou uzavírají dvoustranná opatření, resp. dohody o zamezení dvojího zdanění. V souvislosti s tím, tak bylo vyhotoveno vzorové smluvní ujednání Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, které slouží jako obecný model k využívání příslušnými státy.³⁷

Daňové rezidenty České republiky zákon vymezuje jako daňové poplatníky v případě, že mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují.³⁸ Z uvedeného vyplývá, že postavení daňového rezidenta je určeno teritoriálním rozsahem daňové povinnosti, respektive tato povinnost je spjata s příjmy na území České republiky, ale i těch plynoucích ze zahraničí.³⁹ Co do pojmů bydliště a obvyklého zdržování se, resp. pobytu, tyto pojmy zákon osvětluje následně v odst. 4 téhož ustanovení, tj. § 2 příslušného zákona. Tedy pro úplnost výkladu je bydlištěm v daném případě myšleno místo, kde má fyzická osoba hlášeno trvalé bydliště v evidenci obyvatel a nezáleží na tom, zda zde osoba skutečně pobývá či nikoli. V rámci obvyklého pobytu je pak vymezen časový úsek, který je k naplnění obvyklého zdržení nutno splnit. Jedná se o dobu, jejíž minimum je stanoveno na 183 dní, je pak nerozhodné, zda ke splnění doby pobytu došlo souvisle, či jako souhrn několik dob pobytu na území České republiky. K ustanovení doby obvyklého zdržení se však váže problematika počítání času, přičemž je pak nutno rozlišovat mezi dny, kdy je fyzická osoba přítomna fyzicky, tj. skutečně se vyskytuje na území České republiky, či je přítomna pouze ekonomicky, tedy ačkoli osoba není fyzicky přítomna na našem území, jsou i přes to do doby zdržení zahrnuty dny, při kterých trvá ekonomický důvod pobytu dané osoby na území státu.⁴⁰

Vzhledem k předchozímu osvětlení definice daňového rezidenta je na místě vysvětlení pojmu daňový nerezident. Daňová povinnost nerezidenta je omezena na území České republiky, tzn. dani podléhají pouze ty příjmy, které pochází ze zdrojů na našem území. Odlišnost mezi daňovým rezidentem a nerezidentem tak můžeme spatřovat při zpracování daní,

³⁷ NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 171 s.

³⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 2 odst. 2.

³⁹ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů komentář*. 2. vydání. Praha: C.H.BECK, 2015, 27 s.

⁴⁰ VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021, s. 74–75.

resp. daňový nerezident na příklad v souvislosti s uplatněním slevy na dani má bez omezení nárok pouze na slevy studenta a poplatníka.⁴¹

S ohledem na subjekty, které podléhají daňové povinnosti v rámci placení daně z ostatních příjmů, se za tyto považují obdarovaní. Tedy lze tak zhodnotit, že co se týče poplatníků, od minulé úpravy se jejich postavení nijak nemění, protože již v dřívější úpravě dle zákona o dani dědické, dani darovací a o dani z převodu nemovitostí, plynula tato povinnost právě obdarovanému. Obdarovaný je tak povinen část svého prospěchu odevzdat v rámci daňového řízení. Tento závazek je však zcela adekvátní k postavení daného subjektu, neboť by bylo proti logice věci, aby takovou daň platil subjekt, který určitou věc daruje a jeho majetek je tak o hodnotu takové věci ponížen. V souvislosti pak konkrétně s darováním nemovitosti se obdarovaný stává též poplatníkem daně z nemovitých věcí.⁴²

3.1.3 Základ a sazba daně z příjmů fyzických osob

Problematika základu daně a její sazby jsou v rámci jejich provázanosti spojeny v jednu podkapitulu. Pro přehlednost podkapitoly jsou uvedeny předmětné daňové aspekty zvláště pro dárce a obdarovaného, neboť každé z těchto osob náleží jiné povinnosti.

3.1.3.1 Daňové aspekty obdarovaného

Základ daně z příjmů fyzických osob, kterou je posléze poplatník povinen uhradit, je částka, která činí rozdíl mezi příjmy poplatníka a jeho vynaloženými výdaji k dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Tímto způsobem základ daně vymezuje zákon o dani z příjmů dle ustanovení § 5 odst. 1, přičemž veškeré příjmy musí být zahrnuty v rámci zdaňovacího období. V případě, kdy poplatníkovi plyne souběžně několik druhů příjmů, tj. s ohledem na darování upravené ustanovením § 10 příslušného zákona, tvoří základ daně součet dílčích základů daně.⁴³ Tedy jinak řečeno, základem daně jsou veškeré zdanitelné příjmy daňového poplatníka, přičemž tyto příjmy jsou členěny do několika jednotlivě, tj. nezávisle na sobě, posuzovaných částí. Tyto samostatné části nazýváme dílčími základy daně, které jsou posléze sečteny do celkového základu daně. Nicméně takový celkový základ pak může být dále upravován např. odčitatelnými položkami nebo nezdanitelnými částkami, ty se pak od

⁴¹ VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně. Zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v České republice*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 24 s.

⁴² ČERNOCHOVÁ, Ilona. *Darování nemovitosti z pohledu dárce a obdarovaného – Část 2*. [online]. epravo.cz, 16. června 2022 [cit. 24. února 2023]. Dostupné z: <https://lurl.cz/KrOoW>.

⁴³ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daně 2022 – Daň z příjmů* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2022, aktualizováno k 1. dubnu 2022 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: [databáze noveaspi.cz](https://databaze.noveaspi.cz).

celkového základu daně následně odečítají. Po provedení potřebných úprav vzniká konečný základ daně. Do základu daně se však nezahrnují takové příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny, dále příjmy, pro které je daň vybírána na základě zvláštní sazby daně v souladu s § 36 zákona o daních z příjmů a také příjmy zahrnuté do samotného základu daně zdaněné sazbou daně v souladu s § 16a příslušného zákona.⁴⁴

V rámci určení základu daně ostatních příjmů, mezi které je bezúplatný příjem, a tedy i příjem z titulu darování, zařazen, je meritem úpravy ustanovení § 10 odst. 4 zákona o dani z příjmů. Ten stanovuje, že dílčím základem daně je příjem snížený o výdaje „prokazatelně vynaložené“ na jeho dosažení a vzhledem k obecné úpravě základu daně ust. § 5 odst. 1 je tak speciálním, tj. v daném případě základ daně upřesňuje.⁴⁵

Sazbu daně z příjmů fyzických osob upravuje ustanovení § 16 předmětného zákona. S ohledem na instutu darování je však nutno uvést, že zpravidla se osoby, které by daň měly v konkrétním případě hradit, se chtějí spíše zdanění daru vyhnout. Tedy jejich jednání bude směřovat k tomu, aby byly od této daně osvobozeny a nemuseli ji platit. Nicméně v případě, kdy takové darování nepodléhá osvobození, je obdarovaný povinen takovou daň uhradit, přičemž k tomuto je povinen nechat vyhotovit odhad tržní ceny věci za účelem stanovení její hodnoty. K této se posléze váže sazba daně ve výši 15 % nebo 23 %. Výše sazby se odvíjí od výše průměrné mzdy v určitém roce, resp. jejího 48násobku. Pro rok 2023 činí výše průměrné mzdy 40 324 Kč, tj. 1 935 552 Kč. V případě, že bude překročena taková výše příjmu, vztahuje se na poplatníka již sazba ve výši 23%. Tedy v případě darování je rozhodující odhad tržní ceny věci, která je zpravidla stanovena znalcem v daném oboru.

3.1.3.2 Daňové aspekty dárce

V souvislosti s darováním je nutné se věnovat i jednomu z korekčních prvků daně. Jedná se o prvek, který základ daně upravuje, a to v souvislosti s poskytováním darů, kdy si dárce od základu daně odečítá hodnotu darů poskytnutých. Dle komentované právní úpravy k ustanovení § 15 odst. 1 je osvětleno, že: *“Nejedná se tedy pouze o dary poskytnuté na základě smlouvy darovací upravené v § 2055 a násl. obč. zák., ale o dary v obecném slova smyslu. Dárce, resp. poskytovatel bezúplatného plnění, je pak při jeho uplatnění jako nezdanitelné části základu daně povinen prokázat zejména jeho skutečné poskytnutí.”*⁴⁶ Takové dary mohou být

⁴⁴ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů komentář*. 2. vydání. Praha: C.H.BECK, 2015, s. 127–130.

⁴⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. srpna 2012, sp. zn. 2 Afs 10/2012.

⁴⁶ JANOUŠEK, Lubomír. MORÁVEK, Zdeněk. NEŠLEHA, Matěj. In: DRÁB, Ondřej a kol. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

poskytovány obcím, krajům, organizačním jednotkám státu, právníckým osobám se sídlem na území České republiky, a právníckým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona. Nicméně, aby mohlo dojít k takovému odečtu, musí být dar poskytnut v souvislosti s jedním z uvedených účelů:

- na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství
- na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže
- na ochranu zvířat a jejich zdraví
- na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní
- náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti
- tělovýchovné a sportovní
- politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost

Samozřejmě, že dále mohou být od základu daně odečteny i dary, které jsou poskytnuty jiným fyzickým osobám:

- s bydlištěm na území České republiky, které provozují školská a zdravotnická zařízení a zařízení pro péči o toulavá či opuštěná zvířata nebo péči o jedince ohrožených druhů živočichů, na financování těchto zařízení
- s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživateli invalidního důchodu nebo byli poživateli invalidního důchodu ke dni přiznání starobního důchodu
- které jsou nezletilými dětmi závislými na péči jiné osoby podle zvláštního právního předpisu
- na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrazené zdravotními pojišťovnami nebo na zvláštní pomůcky uvedené podle zákona upravujícího poskytování dávek osobám se zdravotním postižením nejvýše do částky nehrazené příspěvkem ze státního rozpočtu
- na majetek usnadňující osobám uvedeným výše vzdělání a zařazení do zaměstnání

V souvislosti se shora uvedeným k tomuto však dojde pouze za splnění podmínky, že úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně, nebo činí alespoň 1 000 Kč.⁴⁷

3.1.4 Osvobození od daně z příjmů fyzických osob dle § 10 odst. 3 písm. c)

Jak bylo již shora avizováno, obdarovaný jako daňový poplatník má po nabytí daru povinnost uhradit daň z příjmu. V této části jsou popsány výhody, které plynou právě ze samotného institutu darování.

Vzhledem k tomu, že k darování jakýchkoli, tedy movitých či nemovitých věcí, probíhá během života zpravidla nejčastěji mezi rodinnými příslušníky či osobami podobně blízkými, ustanovil zákonodárce v ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) příslušného zákona, klauzuli, která obdarovaného z placení daně z příjmu vyvazuje, resp. obdarovaný je od ní osvobozen. Takové ustanovení bylo ostatně nutné přijmout s ohledem na zrušení zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, neboť již v něm tak bylo uzákoněno.

Bezáplatný příjem, v konkrétním případě z titulu darování, je osvobozen takový, který je nabyt:

- od příbuzného v přímé linii a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítě manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů
- od osoby, se kterou obdarovaný žil po dobu nejméně jednoho roku bezprostředně před získáním daru ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na dárce odkázán výživou
- příležitostně, pokud úhrn příjmů od téhož poplatníka ve zdaňovacím období nepřevyšuje částku 15 000 Kč⁴⁸

K prvnímu bodu však nad to komentářová úprava dodává, že: „*Osvobození ale již nelze uplatnit na dary mezi poplatníkem a rodiči druhá nebo jeho dětí, pokud nejsou osvobozeny dle následujícího bodu, tj. nežijí rovněž ve společné domácnosti s poplatníkem.*“⁴⁹ Druhem je pak myšlena osoba, se kterou poplatník žije v partnerském nesezdaném svazku.

⁴⁷ JANOUŠEK, Lubomír. MORÁVEK, Zdeněk. NEŠLEHA, Matěj. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

⁴⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 10 odst. 3, písm. c), bod. 1, 2, 5.

⁴⁹ JANOUŠEK, Lubomír. BERÁNEK, Petr. NEŠLEHA, Matěj. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

A ačkoli je zpravidla v darovací smlouvě upraven vztah mezi dárce a obdarovaným, je v rámci zavedené praxe doporučeno mít k dispozici i další důkazy, na jejichž základě bude obdarovaný prokazovat osvobození od daně z příjmů. Zejména pak s ohledem na případy, kdy se jedná o prokázání osvobození od daně z příjmu podle bodu druhého ustanovení § 10 odst. 3, písm. c).⁵⁰

K uvedenému se váže určitá finanční limitace, resp. ačkoli jsou dary, které jsou darovány v rámci shora uvedených vztahů, dary jejichž hodnota přesahuje 5 000 000 Kč podléhají oznámení správci daně, a to do konce lhůty pro podání daňového priznání za příslušné zdaňovací období. Pokud by se jednalo o darování, kdy obdarovaným by byli manželé, tj. dar by plynul do společného jmění manželů, oznamovací povinnost bude splněna oznámením jednoho z manželů, ale pouze na základě jejich společného rozhodnutí. Tato oznamovací povinnost je zakotvena v ustanovení § 38v zákona o dani z příjmů. Obdarovaný je nucen uvést výši příjmu, tj. hodnotu daru, popis okolností, za jakých došlo k nabytí tohoto bezúplatného příjmu a v neposlední řadě musí uvést, k jakému dni je příjem datován.⁵¹ Vzhledem k tomu, že oznámení o hodnotě daru přesahující částku ve výši 5 000 000 Kč je podáním ve smyslu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, konkrétně dle ustanovení § 71 odst. 1, lze takové oznámení podat písemně, ústně do protokolu nebo tak lze učinit elektronicky prostřednictvím datové schránky.⁵² V případě, kdy správce daně zjistí, že daňový poplatník neoznámil takový příjem, vyzve poplatníka, aby tak učinil dodatečně po jeho vyzvání a stanoví mu k tomu náhradní lhůtu.

Ačkoli se na první pohled může zdát, že toto oznámení, které navíc nemá zákonem stanovenou povinnou formu, nemusí mít značný dosah do právní sféry a jde tak pouze o formální záležitost, opak je pravdou. V případě porušení ustavení § 38v zákona o dani z příjmů o oznámení takového bezúplatného příjmu, který přesahuje shora avizovanou částku, je takové jednání sankcionováno pokutou. Nicméně výše této pokuty je dále členěna do tří skupin, a to v závislosti na závažnosti porušení. Výše pokuty jsou tedy následující:

- 0,1 % z částky neoznámeného příjmu, pokud tuto povinnost splní, aniž by k tomu byl vyzván
- 10 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník tuto povinnost splní v náhradní lhůtě poté, co byl k tomu vyzván

⁵⁰ ČERNOCHOVÁ, Ilona. *Darování nemovitosti z pohledu dárce a obdarovaného – Část 2.* [online]. epravo.cz, 16. června 2022 [cit. 24. února 2023]. Dostupné z: <https://1url.cz/KrOoW>.

⁵¹ MACHÁČEK, Ivan. Oznamovací povinnost osvobozených příjmů. *DHK. - Daňová a hospodářská kartotéka. DHK* [online databáze], 2022, č. 15 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: [databáze noveaspi.cz](https://databaze.noveaspi.cz).

⁵² GROSSOVÁ, Marie Emílie. MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: Komentář* [online databáze]. Praha: Leges, 2015, aktualizováno k 1. srpna 2015 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: [databáze noveaspi.cz](https://databaze.noveaspi.cz).

- 15 % z částky neoznámeného příjmu, pokud poplatník nesplní tuto povinnost ani v náhradní lhůtě

Lze tak konstatovat, že ačkoli se jedná o takřka neformální podání tohoto oznámení, jeho následky mohou být zcela fatální, a to zejména s ohledem na zákonem pevně stanovené sazby pokut, se kterými správce daně nemá jakoukoli diskreční pravomoc. Jedinou pravomocí, kterou správce daně v takové situaci disponuje, je případné, částečné či úplné prominutí pokuty, ovšem za podmínky, že o něj daňový poplatník požádal.⁵³

3.2 Daň z příjmů právnických osob

Druhá podkapitola pojednává o zdanění příjmů právnických osob. Následuje tak obdobné rozdělení, jako tomu bylo v podkapitole Daně z příjmů fyzických osob, tj. zabývá se osvětlením problematiky předmětu, subjektů, základu a sazby daně z příjmů právnických osob a v neposlední řadě jsou zmíněny dary, jež jsou od této daně osvobozeny.

3.2.1 Předmět daně z příjmů právnických osob

Co se týče vymezení předmětu daně z příjmů právnických osob, jedná se o daleko složitější problematiku, nežli tomu bylo u osob fyzických. Stejně jako u fyzických osob dochází k členění předmětu daně, a to ve smyslu pozitivním, resp. co předmětem daně z příjmů tohoto subjektu je, a též ve smyslu negativní, tj. co do předmětu daně nenáleží.

Pozitivní vymezení zákonodárce stanovil velmi široce, tedy že předmět daně z příjmů právnických osob tvoří příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud není stanoveno jinak. Ohledně příjmu platí to samé jako u fyzických osob, resp. jsou zde podřazena jak peněžité plnění, tak ta nepeněžité. Pojem „příjem“ je však v předmětu daně z příjmů v souvislosti s příjmy právnických osob zcela zásadním, protože předmětem daně jsou pouze příjmy.⁵⁴ Aby byl tento výklad ucelen, dovoluji si tak citovat z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu: „*Jestliže tedy § 18 odst. 1 zák. o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoučelné, resp. jehož jediným smyslem není*

⁵³ JANOUŠEK, Lubomír. DRÁB, Ondřej. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

⁵⁴ MORÁVEK, Zdeněk. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu.“⁵⁵

V negativním vymezení se zákonodárce již uchyluje k taxativnímu vymezení příjmů, které předmět daně z příjmů právnických osob netvoří. Tato norma je aplikovatelná u všech daňových poplatníků, resp. tyto příjmy jsou vyloučeny z předmětu daně vždy. K tomuto bych pouze v rámci diplomové práce uvedla jen několik příkladů, neboť účelem není jmenovité uvedení všech písmen a jejich bodů v rámci daného ustanovení. Vyloučené jsou tak na příklad příjmy získané nabytím akcií podle zákona č. 92/1991 Sb., podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, příjmy plynoucí z titulu přiměřeného zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu podle zákona č. 82/1998 Sb., odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.⁵⁶

K uvedenému je nutno podotknout, že ačkoli se jedná o relativně široký záběr příjmů, na něž se daň vztahuje, myslím, že by úprava zasloužila o něco konkrétnější zákonnou úpravu. To zejména i s ohledem na několikaleté výklady judikatury, které tím pádem mohly být do takového vymezení zahrnuty. Ačkoli z právního hlediska tento způsob stanovení shledávám jako zřejmě nejlepší možný, tak pro právního laika je spíše nepřehledný a nicneříkající.

Předmět daně z příjmů právnických osob tkví však v několika ustanoveních. Výše uvedené se tak týká pouze obecného předmětu daně, který je zakotven v § 18. Nicméně příslušný zákon obsahuje i speciální úpravu k tomuto obecnému výkladu předmětu daně. Tedy je nutno vést v patrnosti též ustanovení § 18a, který pojednává o předmětu daně u veřejně prospěšných poplatníků, a dále též § 18b, který vymezuje předmět daně u osobních obchodních společností a jejich společníků. Jinak řečeno, daňové subjekty, které podléhají § 18a a § 18b,

⁵⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. prosince 2007, sp. zn. 1 Afs 35/2007.

⁵⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 18 odst. 2.

použijí obecnou úpravu předmětu daně z příjmů právnických osob dle § 18, ale současně s tím však i speciální úpravu obsaženou v § 18a a § 18b.⁵⁷

3.2.2 Subjekty daně z příjmů právnických osob

Zákon konkrétně uvádí, kdo přesně daňovým poplatníkem daně z příjmů právnických osob je. Jedná se o univerzální koncepci, přičemž tento výčet obsahuje všechny právnické osoby. Pouze orientačně tak příslušný zákon uvádí např. právnickou osobu, organizační složku státu, svěřenský fond podle občanského zákoníku atd.⁵⁸

Dále jsou, stejně jako u fyzických osob, daňoví poplatníci členěni na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Ti jsou charakterizováni v ustanovení § 17 odst. 3, 4 zákona o daních z příjmů, přičemž stanovují rozsah konkrétních povinností subjektů daně, a to na základě umístění sídla nebo místa vedení daňového poplatníka. Neomezenou daňovou povinností jsou nadáni daňoví rezidenti, tj. tato povinnost se tak váže na příjmy tuzemské i zahraniční, naproti tomu je povinnost daňových nerezidentů limitována, a to na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Co se týče sídla právnických osob, tak poplatníci mající sídlo v České republice podléhají předmětné dani všemi svými nabytými příjmy bez ohledu na to, zda byly získány na území České republiky, nebo mimo ni. Dále dani z příjmů podléhají ti daňoví poplatníci, kteří ačkoli nemají v České republice sídlo, zde příjem pobírají ze zdrojů, které se na našem území vyskytují.⁵⁹

V souvislosti se sídlem společnosti je pak vhodné též uvést, že sídlo právnických osob může být chápáno dvojím pohledem, resp. i samotná právní úprava ho tak koncipuje. Jedná se o to, že sídlo právnické osoby může být buď formální, kdy za sídlo považujeme takové místo, které je stanoveno ve stanovách či společenské smlouvě jako sídlo právnické osoby, nebo materiální, kdy sídlem právnické osoby je místo, kde fakticky sídlí. V daném případě je sídlem myšleno takové místo, jež je sídlem statutárního orgánu a odkud tak pochází rozhodnutí.⁶⁰

Dále kromě obecného ustanovení, jaké právnické osoby jsou daňovými poplatníky, je specificky vymezen veřejně prospěšný poplatník. Přičemž podstatným rozdílem je, že takový poplatník nebyl založen za účelem získání zisku. Tedy to znamená, že se u těchto daňových poplatníků uplatňuje speciální režim zdanění, tzn. orientuje se pouze na některé druhy příjmů.

⁵⁷ MORÁVEK, Zdeněk. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

⁵⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 17 odst. 1.

⁵⁹ PECL, Vladimír. PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2020* [online databáze]. Anag, spol. s r. o., 2020, aktualizováno k 15. července 2020 [cit. 26. února 2023]. Dostupné z: databáze next.codexis.cz.

⁶⁰ PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů komentář*. 2. vydání. Praha: C.H.BECK, 2015, 375 s.

Jinak řečeno, hlavní činností veřejně prospěšného poplatníka není podnikání.⁶¹ Co je hlavní činností takové právnické osoby zjistíme zpravidla ze zakládajícího dokumentu. K tomu Nejvyšší správní soud České republiky uvádí, že: „*Při posuzování, zda bylo účelem činnosti subjektu dosažení zisku, není rozhodující skutečný hospodářský výsledek, ale účel, k němuž výkon činnosti směřuje. Dosažení zisku musí být hlavním motivem podnikatele při podnikatelské činnosti. Je zřejmé, že žalobce nebyl založen za účelem dosahování zisku, tvořil-li relativně uzavřený systém určený k usnadnění obchodování svým členům, jenž byl financovaný z jejich příspěvků... Soud neshledal důvodnou námitku týkající se způsobu vedení účetnictví. Jak bylo uvedeno shora, pro posouzení, zda žalobce patřil mezi poplatníky podle § 18 odst. 3 zák. o daních z příjmů, bylo rozhodující, zda byl založen za účelem podnikání. Způsob, jakým vedl či měl vést účetnictví, je v tomto ohledu zcela nepodstatný.*“⁶² Vzhledem k tomu, že zákonodárce opětovně uvádí široké pozitivní vymezení, v následujícím odstavci ustanovení § 17a pak stanovuje, kdo není veřejně prospěšným poplatníkem. Pro představu se jedná na příklad o obchodní korporace nebo zdravotní pojišťovnu.

Pouze stručně je vhodné zmínit úpravu ustanovení § 17c zákona o daních z příjmů, který pojednává o poplatnících daně z neočekávaných zisků, přičemž podmínka, pro kterou se právnická osoba stane tímto poplatníkem, je vybudována na základě příjmů z rozhodné činnosti jako je např. těžba ropy a zemního plynu nebo potrubní doprava ropovodem.⁶³

S ohledem na institut darování, jehož daňovým aspektům se diplomová práce věnuje, je tak namístě, aby bylo uvedeno, stejně jako u fyzických osob, že poplatník je tak subjektem, který je v postavení závazkového vztahu na straně obdarovaného. Obdarovaný je tak povinen část svého prospěchu, odevzdat v rámci daňového řízení.

3.2.3 Základ a sazba daně z příjmů právnických osob

Právní úprava základu daně z příjmů právnických osob je obsahem ustanovení § 20, nicméně nutno hned v úvodu podotknout, že se jedná o odkazující normu. Toto ustanovení je spíše pouhým ucelením části druhé zákona o dani z příjmů, resp. aby právní úprava daně z příjmů právnických osob obsáhla veškeré náležitosti, stejně jako tomu bylo u osob fyzických. V odstavci prvním i druhém tato norma rovnou odkazuje na postup dle části třetí v ustanoveních

⁶¹ MORÁVEK, Zdeněk. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 26. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

⁶² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. května 2015, sp. zn. 8 Afs 125/2014.

⁶³ NESROVNAL, Jiří. TOMAN, Petr. Malé zamyšlení nad windfall tax. *daucEXP* [online databáze], 2022, č. 12 [cit. 26. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

§ 23 až § 33. Pro určení základu daně z příjmů právnických osob je nutný přechod do společných ustanovení.

Základ daně z příjmu tvoří rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Přičemž nutno podotknout, že zákonodárce věcnou a časovou souvislost dále blíže nespécifikuje. K osvětlení těchto dvou souvislostí, jako základního kritéria, uvádí ustálená judikatura, že na základě logického výkladu, lze dospět k závěru, že mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah, tj. příjmy musí být získány a výdaje vynaloženy ve shodném zdaňovacím období.⁶⁴ Samotným meritem uvedené právní úpravy je to, z čeho zjištění základu daně vychází. V rámci takového zjištění je postup určen dvěma hledisky, a to:

- a) z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) u poplatníků, kteří vedou účetnictví
- b) z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, nebo vedou jednoduché účetnictví⁶⁵

Stejně jako výše u fyzických osob bych dále ráda zmínila i problematiku odečtu od základu daně, a to v hodnotě předmětného daru, který dárce poskytuje, jedná se o tzv. dary na dobročinné účely.

Lze zhodnotit, že jde takřka o obdobnou normu, jako je ust. § 15 odst. 1 u fyzických osob příslušného zákona, nicméně rozdíl v ustanovení § 34 spočívá v hodnotě bezúplatného plnění, kdy u právnických osob hodnota musí být v částce nejméně 2 000 Kč. V závěru však může právnická osoba odečíst nejvýše 10 % ze základu daně sníženého podle ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů. U daňového poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, je součástí hodnoty darů, kterou lze odečíst od základu daně, i část hodnoty darů poskytnutých veřejnou obchodní společností na vymezené účely. Taková hodnota je stanovena ve stejném poměru jako se rozděluje základ daně nebo ztráta dle ustanovení § 20 odst. 5 zákona o daních z příjmů. U komplementáře komanditní společnosti, je součástí hodnoty darů, kterou lze odečíst od základu daně, i část hodnoty darů poskytnutých komanditní společností a připadající komplementářům v poměru, v jakém se rozděluje na jednotlivé komplementáře základ daně nebo ztráta dle ustanovení § 20 odst. 6 shora avizovaného zákona.⁶⁶

⁶⁴ Usnesení Ústavního soudu ze dne 27. září 2000, sp. zn. II. ÚS 156/2000.

⁶⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 23 odst. 2.

⁶⁶ DRÁB, Ondřej. MORÁVEK, Zdeněk. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 26. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

Nyní již k vysvětlení sazby daně z příjmů právnických osob, kterou upravuje ustanovení § 21 příslušného zákona. Výše základní sazby daně z příjmů právnických osob činí 19 %. Tato sazba je určena k základu daně sníženému o položky dle ustanovení § 34 a § 20 odst. 7 a 8 zákona o daních z příjmů. Zaokrouhlení se provádí tak, že se zaokrouhluje na tisíce koruny směrem dolů, důležité je, že se tak uplatní až na konečný výsledek, tj. na základ daně po všech provedených úpravách. Zákonodárce však stanovil výjimku z této základní sazby, a to pro investiční, podílové a penzijní fondy, pro které je určena 5% sazba.⁶⁷

3.2.4 Osvobození od daně z příjmů právnických osob dle § 19b

K osvobození od daně z příjmů právnických osob, tedy ujednání o tom, jak se z úhrady daně z příjmů vymanit, je upraveno v ustanovení § 19 až § 19b zákona o daních z příjmů. Tato část se věnuje vysvětlení za jakých okolností, je obdarovaný osvobozen od bezúplatných příjmů, které plynou právě z darování.

Prvním bezúplatným příjmem, který je od této daně osvobozen a váže se k institutu darování, je příjem z nabytí majetku zdravotními pojišťovnami pro fondy veřejného zdravotního pojištění. Díky vložení této normy tak dochází k návaznosti mezi předchozí úpravou, kterou poskytoval zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, konkrétně se jednalo o ustanovení § 20 odst. 4, písm. e). Šlo o základní fond zdravotního pojištění, rezervní fond, provozní fond, sociální fond, fond investičního majetku a fond reprodukce investičního majetku.⁶⁸

Dalším příkladem je ustanovení § 19b odst. 2, písm. b). Nutno brát v potaz, že zpravidla se musí jednat o veřejně prospěšné dary, resp. využijí se pro činnosti nebo účely jako jsou např. v oblasti ochrany dětí a mládeže, občanských a lidských práv, ochrany ohrožených nebo zraněných živočichů nebo ochrany zdraví. Výčet vymezující účel těchto darů nalezneme ve shora uvedených ustanoveních § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Jako použití pro daný účel lze posoudit úhradu výdajů souvisejících s provozováním účelu, pořízení zásob potřebných pro naplnění účelu nebo pořízení hmotného nebo nehmotného majetku potřebného pro naplnění účelu. Uvedený způsob darování se týká veřejně prospěšných poplatníků bez ohledu na to, v jakém státě má příjemce daru/příspěvku od veřejně prospěšného poplatníka z bezúplatného příjmu sídlo nebo bydliště. Vzhledem k celkem obtížnému uchopení problematiky v rámci subjektů právnických osob se však na porušení dané podmínky, tj.

⁶⁷ VYCHOPENĚ, Jiří. *Daně 2022 – Daň z příjmů* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2022, aktualizováno k 1. dubnu 2022 [cit. 26. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

⁶⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 19b odst. 1, písm. e).

vymezené činnosti či účelu, vážou případné následky. V případě, že nebudou splněny podmínky, bude takový bezúplatný příjem dodatečně zdaněn v roce porušení podmínky, tzn. v režimu navrhovaného doplnění § 23 odst. 3 písm. a) bod 3. Ačkoliv je stanoven následek takového porušení, jedná se o relativně problematickou záležitost, to zejména z důvodu, že zákon nestanovuje lhůtu ani nijak nevynezuje žádný časový úsek, do kterého je nutno povinnost dodržení takového účelu sledovat a případné dodanění provést.⁶⁹ V neposlední řadě podléhá osvobození bezúplatného příjmu, v souvislosti s darováním, též kapitálové dovybavení veřejně prospěšného poplatníka. Komentovaná právní úprava pak uvádí, že: „...*kapitálovým dovybavením rozumí navýšení vlastních zdrojů (vlastního jmění) poplatníka zakladatelem nebo jinou osobou v průběhu existence poplatníka. Může se jednat také o zvýšení nadační jistiny nadačním darem podle § 334 obč. zák. nebo obdobné trvalé navýšení vlastního jmění fundace, ústavu, obecně prospěšné společnosti nebo spolku v průběhu jejich existence.*“⁷⁰ K jakému účelu bude takový dar sloužit, bývá zpravidla rozhodováno příjemcem daru až okamžikem přijetí daru, tedy nikoli darovací smlouvou.

K dané problematice vnímám jako důležité uvést fakt, že v případě veřejně prospěšných poplatníků jako jsou územní samosprávné celky nebo jimi zřízené příspěvkové organizace, dobrovolné svazky obcí, veřejné výzkumné instituce, veřejné vysoké školy, atd. jsou u této skupiny poplatníků osvobozeny veškeré bezúplatné příjmy. Tedy nevztahuje se na ně omezení ujednávací účel užívání takového příjmu, tzn. bezúplatný příjem je tak bez dalšího osvobozen.

Uplatnění ustanovení o osvobození od daně z příjmů není pro právnické osoby vždy výhodným rozhodnutím, z toho důvodu pak zákonodárce upravil v ustanovení § 19b odst. 3 možnost veřejně prospěšného poplatníka rozhodnout, zda takové osvobození bude chtít uplatnit či nikoliv. Nicméně je na místě dodat, že učiněné rozhodnutí o uplatnění osvobození od daně z příjmů stejně tak jako rozhodnutí o neuplatnění osvobození nelze zpětně měnit. Což ostatně vyplývá i z logiky poskytnuté možnosti, neboť v případě, kdy by zákonodárce neomezil možnost ne/uplatnění osvobození o daně z příjmů, budila by pak taková právní úprava celkem anarchistické pojetí, jejíž následky by se následně projevíly i v rámci daňového řízení. Poplatníkovi však z této možnosti plynou výhody jako jsou ku příkladu to, že poplatník má možnost rozhodnutí o osvobození v každém zdaňovacím období, ale i pro každý jednotlivý dar.

⁶⁹ MORÁVEK, Zdeněk. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 26. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

⁷⁰ Tamtéž.

4. Problematika daňových aspektů darování v rozhodovací praxi soudů

Tato kapitola je zaměřena na praktické dopady právní úpravy zdanění bezúplatných příjmů z titulu darování, neboť není pochyb o významu soudních rozhodnutí v českém právním řádu. Smysl rozhodovací praxe spočívá nejen v rozhodování obdobných věcí obdobě, ale též ve výkladu právních norem a především v hledání a naleznutí spravedlnosti.

Judikatura, ze které vycházím náleží zejména Nejvyššímu správnímu soudu České republiky (dále jen „Nejvyšší správní soud“), o níž se domnívám, že poskytuje zásadní právní argumentaci a právní názory pro dané téma.

Jak již bylo výše několikrát v práci uvedeno, daňové subjekty, jež jsou nuceny takové příjmy zdanit, zpravidla hledají cesty, jak se zdanění vyhnout, a proto je jedním z nejrozšířenějších problémů v souvislosti s daňovými aspekty zneužívání práva a zastřené právní jednání, neboli jeho disimulace.

Pro uvedení do problematiky je pak vhodné uvést, že zneužívání práva Nejvyšší správní soud vysvětluje jako „*takové jednání, jehož cílem není dosažení účelu a smyslu sledovaného právní normou, nýbrž které je v rozporu s ustálenými dobrými mravy vedeno přímým úmyslem způsobit jinému účastníkovi škodu.*“⁷¹ O disimulaci Nejvyšší správní soud uvádí, že: „*O zakrývání může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.*“⁷²

4.1 Dary poskytnuté občanskému sdružení

Za stěžejní rozhodnutí lze považovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. listopadu 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004, který pojednává o daru poskytnutém občanskému sdružení sloužící spotřebě členů rodiny dárců. Meritem rozhodnutí je, že fyzickým osobám, nelze nijak bránit ve výkonu jejich ústavně garantovaného spolčovacního práva a ani tomu, aby spolku poskytovali dary, jež bude spolek následně využívat k hrazení sportovní, kulturních či vzdělávacích potřeb jeho členů. V konkrétním případě však členové sdružení poskytnuté dary uplatňovali jako nezdánitelnou část základu daně dle § 15 zákona o daních z příjmů. K takovému jednání uvádí Nejvyšší správní soud následující: „*Avšak v situaci, kdy členy tohoto*

⁷¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. srpna 2000, sp. zn. 21 Cdo 992/99.

⁷² Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. dubna 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004.

spolku jsou pouze žalobce, jeho děti a manželka a jeho švagr se synovcem (tedy osoby, mezi nimiž jsou úzké příbuzenské vazby), nemůže žalobce odečíst hodnotu poskytnutého daru tomuto spolku, neboť by se jednalo nikoliv o výkon subjektivního veřejného práva, ale o jeho zneužití; takové chování neodpovídá principu rozumného uspořádání společenských vztahů a zcela neodůvodněně přináší žalobci prospěch na úkor ostatních členů společnosti s tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti.⁷³ Tento závěr ostatně potvrdil posléze i Ústavní soud České republiky (dále jen „Ústavní soud“), kdy ústavní stížnost zamítl s odůvodněním, že ačkoli z ustanovení § 15 zákona o daních z příjmů není stanoveno, že od poskytnutého daru může jeho hodnotu odečíst pouze ten, kdo z něho nemá žádný prospěch, smysl daňově uznatelného daru tkví na dvou podmínkách, a to v dobrovolnosti poskytnutí daru a zaměřenosti na podporu a rozvoj celospolečenského zájmu. Tedy musí sledovat prospěch cizí a nikoli vlastní.⁷⁴

Dalším sporem, jenž je přínosným pro rozhodovací praxi soudů je případ daru poskytnutého občanskému sdružení, který však nebyl využit, resp. byl využit pouze v zanedbatelné částce, kdy nevyužito zůstalo 90 % daru. Nejvyšší správní soud uvádí v rozhodnutí v předmětné věci toliko, že cílem sdružení nebylo splnění účelů, na které měly být dary využity, nýbrž jednání, jehož cílem bylo vyhnout se zdanění poskytnutého daru, resp. finančních prostředků, neboť pokud by uplynula lhůta pro vyměření nebo doměření daně, občanské sdružení by zaniklo. V souvislosti s jeho zánikem by pak musely být rozděleny finanční prostředky mezi členy sdružení, neboť takto bylo ujednáno v jeho stanovách. Nejvyšší správní soud k tomuto uvádí, že: „Není vždy možné, aby občanské sdružení použilo darované prostředky na zákonem stanovený účel v horizontu dnů či týdnů a ke správnému výběru účelu daru a subjektu, jemuž má být poskytnut, může být třeba doby delší, např. v řádu měsíců. Bez vážného důvodu však nelze za dobu přiměřenou považovat několik let, jako tomu bylo v daném případě. Je tedy nemyslitelné, aby si daňový subjekt odečetl od základu daně částku, která bude následně uložena po řadu let v bance, aniž by z ní bylo čerpáno na účely stanovené v § 15 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Takový postup totiž nelze považovat za poskytnutí daru na stanovený účel.“⁷⁵ Okolností, jež tento závěr pouze podporuje je v daném případě i skutečnost, že členství v občanském sdružení bylo omezeno pouze na členy jedné rodiny, tj. stěžovatel,

⁷³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. listopadu 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004.

⁷⁴ Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. října 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06.

⁷⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. července 2007, sp. zn. 2 Afs 7/2007.

jeho dceru a bývalou manželku, a také že ani nikdy nebyly vybírány členské příspěvky, které však byly ve stanovách uvedeny.

4.2 Dar poskytnutý jako vklad do podnikání

V souvislosti s darováním dochází též často k povinnosti prokázání původu peněžních prostředků, které jsou v dispozici podnikatele na jeho účtu v době zahájení či v průběhu podnikatelské činnosti. K této problematice se již nespočetněkrát vyjádřil Nejvyšší správní soud, přičemž uvádí, že správní orgán může požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků vložených do podnikatelské činnosti. Pro ucelenost zmiňuji zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. září 2008, sp. zn. 9 Afs 20/2008, ve kterém je uvedeno, že důkazní břemeno, resp. povinnost daňového subjektu k prokázání původu prostředků *„je dostatečně zřejmá a vyplývá přímo ze zákona; dle ustanovení § 18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které obecně vymezuje předmět daně, jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, nestanoví-li zákon jinak. Jestliže tedy daňový subjekt v přezkoumávaných případech účtoval o svých vkladech do podnikání, přičemž u správce daně vznikly pochybnosti, zda příjmy vložené do podnikání byly řádně zdaněny, důvodně jej vyzval k prokázání původu vložených finančních prostředků.“*⁷⁶ Jedinou otázkou, kterou je nutno posoudit v závislosti na jednotlivém případě, je rozsah takové povinnosti.

4.3 Dar poskytnutý škole

V daném případě dárce poskytl Nadačnímu fondu, kterým bylo soukromé jazykové gymnázium, dar v hodnotě 18 000 Kč, přičemž finanční úřad při provádění daňové kontroly daně z příjmů uvedl, že poskytnutý dar je pouze jinou formou úhrady školného za dceru dárce, která na soukromé škole studovala. Na základě takového zjištění správce daně zhodnotil, že dar nesplňuje podmínky dobrovolnosti daru bez protiplnění a dodatečně doměřil daň z příjmů. Proti rozhodnutí správce daně se však dárce ohradil a následně podal žalobu. Spor byl ukončen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, jenž uvádí, že: *„Z provedeného dokazování jasně vyplývá, že gymnázium je ve skutečnosti závislé na financování prostřednictvím „darů“ od rodičů, které materiálně plní funkci školného. Pokud nebudou v Nadačním fondu nashromážděny dostatečné finanční prostředky, bude nutno dle výpovědi ředitele školy přikročit formálně k výběru školného. S touto skutečností ředitel školy seznamuje rodiče na*

⁷⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. září 2008, sp. zn. 9 Afs 20/2008.

*úvodní poradě a také na webových stránkách. V tomto kontextu je právně bezvýznamné, že škola formálně školné v roce 2005 nevyhlásila. Je evidentní, že pokud se částky placené žalobcem chovají jako školné, mají výši školného udávaného školou v informačních materiálech pro zájemce o studium, a jsou placeny v pravidelných intervalech obdobně jako školné, jsou tyto úhrady ve skutečnosti zastřenou platbou školného. Pokud smluvní strany předstírají darovací smlouvu, ač ji ve skutečnosti nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, totiž úplatu za vzdělávání na střední škole, bere se pro daňové účely v úvahu skutečný obsah tohoto úkonu, tedy platba školného.*⁷⁷

4.4 Dar poskytnutý odborové organizaci

Tímto sporem se zabýval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. 8 Afs 31/2006, kdy zaměstnavatel poskytl dar odborové organizaci. Ten však posléze uplatnil jako odečitatelnou položku od základu daně z příjmů. Dar, který byl poskytnut v peněžité formě, tedy jako finanční prostředek, byl určen k nákupu ložního prádla, které odborová organizace věnovala zaměstnankyním ke Dni matek, a to včetně těch, které nebyly členkami odborů. Správce daně měl v daném případě za prokazané, že dárce zneužil práva, neboť dle jeho názoru cílem jednání dárce bylo získání daňové výhody. Nejvyšší správní soud k tomuto uvedl, že: „...správci daně ani stěžovateli se v dosavadním řízení nepodařilo prokázat, že by žalobce uzavřením darovací smlouvy s odborovou organizací pouze předstíral ve smyslu ust. § 2 odst. 7 daňového řádu jiný právní úkon či jinou právní skutečnost. V daném případě ani nelze na základě dosud zjištěného skutkového stavu říci, že by žalobce uzavřením této smlouvy obcházel zákon či zneužil právo uplatnit položku snižující základ daně dle ust. § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů, neboť podle názoru Nejvyššího správního soudu byl smysl tohoto ustanovení poskytnutím tohoto věcného daru k danému sociálnímu účelu, jímž bylo spíše symbolické ocenění zaměstnankyň žalobce ke Dni matek, naplněn a žalobci nelze v takové situaci vytýkat, že k uskutečnění svého legitimního záměru zvolil postup zákonem dovolený, který je pro něj daňově výhodnější než případný postup jiný. Tímto konstatováním není vyloučeno, že by se v jiných případech, kdy by daňový subjekt určité výhody pro své zaměstnance zajišťoval prostřednictvím daru odborové organizaci, o takové zneužití práva jednat mohlo.“⁷⁸

⁷⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. května 2010, sp. zn. 1 Afs 11/2010.

⁷⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. 8 Afs 31/2006.

4.5 Závěry plynoucí z rozhodovací praxe soudů

Lze konstatovat, že nastíněné dopady darování zcela jistě prokazují prolínání soukromého a veřejného práva. Stejně tak lze zhodnotit, že otázkou, která je hojně zkoumána je zneužití práva, resp. subjektivního veřejného práva, přičemž takové jednání přináší prospěch dárci na úkor ostatních členů společnosti. Tento prospěch spočívá ve zkrácení státu o daňové příjmy, které by mohly být přerozdělovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tím vzniká v podstatě ničím neodůvodněná újma každého člena společnosti.

Řešena je otázka zastřené právní úkonu, resp. právního jednání, k čemuž Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud smluvní strany předstírají darovací smlouvu, ač ji ve skutečnosti nechtějí, a zastírají tím jiné právní jednání, které ve skutečnosti chtějí, bere se pro daňové účely v úvahu skutečný obsah tohoto jednání.

Dále je zkoumáno, zda v předmětných sporech došlo k naplnění pojmových znaků darovací smlouvy, tj. předmět daru, jeho bezplatnost a dobrovolnost. V případě, že nejde ke kumulativnímu splnění uvedených podmínek, nelze právní jednání považovat za darování, a tedy nevztahují se na ně daňové výhody, které z darování plynou. V této souvislosti je pak napříč rozhodnutími shodně uvedena charakteristika daru, který je považován za daňově unatelný. Jedná o dar, který musí být poskytnut dobrovolně a na podporu a rozvoj v oblasti celospolečenského zájmu, tedy že jeho cílem je cizí, nikoliv vlastní prospěch.

Také se objevuje otázka důkazního břemene na straně daňového subjektu k prokázání původu a zdroje finančních prostředků vložených do podnikání, kdy správce daně požaduje prokázat skutečnost, zda tyto prostředky byly zdaněny. Nejvyšší správní soud uvádí, že daňový subjekt má povinnost původ těchto prostředků prokázat. Rozsah této povinnosti je pak určen s ohledem na konkrétní případ.

Nastíněná problematika je dlouhověstává otázkou, kterou se zabývaly a i nadále zabývají nejen české soudy. Z tohoto důvodu bylo nutné přijmout příslušná opatření, jež by výše popsané jednání zamezilo. Proto byla zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, transponována Obecná pravidla proti zneužívání daňového režimu, tj. čl. 6 Směrnice Rady Evropské Unie 2016/1164 ze dne 12. července 2016, Anti-Tax Avoidance Directive, do právního řádu České republiky. Konkrétně se transpozice projevuje jako ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu, který říká, že: *„Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“* K tomuto však nutno dodat, že ustanovení uvádí relativně neurčité pojmy, jež mohou zapříčinit různé soudní výklady a také rozšíření diskrečních oprávnění správce daně.

V konečném důsledku však lze shrnout, že pro daňové subjekty plyne povinnost u každé zásadní operace, která má vliv na výši daňové povinnosti, správci daně sdělit a vysvětlit její řádný účel, který převáží nad účelem fiskálním.

5. Komparace se zahraniční právní úpravou

Čtvrtá kapitola se zaměřuje na právní úpravu dvou sousedních států, Slovenské republiky a Spolkové republiky Německo jako členů Evropské unie a Spojeného království Velké Británie a Severního Irska jako nečlena Evropské unie. Zásadním kritériem pro výběr Slovenské republiky (dále je „Slovensko“) je po několik desetiletí společná státní historie, se kterou se pojí i ta právní. Dalším rozhodujícím důvodem je mimojiné rozdíl od české právní úpravy soukromého práva hmotného, neboť na Slovensku doposud nedošlo k jeho rekonstrukci. V platnosti je tak stále zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník, v znení neskorších predpisov. Spolková republika Německo je zvolena na základě historického konceptu, kdy tento ale spočívá v recepci římské práva. Tedy výstavba právního řádu České republiky i Spolkové republiky Německo (dále jen „Německo“) je založena na římském právu. Posledním komparovaným státem je Spojené království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „Spojené království“). Jeho právní úprava je vybrána kvůli srovnání odlišných právních systémů, kdy právní řád Spojeného království je vystavěn na anglosaském systému práva, na rozdíl od výše jmenovaných států, jež se řídí právem kontinentálním.

5.1 Právní úprava daňových aspektů darování ve Slovenské republice

Vzhledem k dlouholeté historii, jež Českou a Slovenskou republiku spojuje, je příhodné zkoumat, zda právní úprava daňových aspektů darování je obdobná či nikoliv. Na první pohled se tak může zdát, že se o obdobu jedná, neboť jsou dary zhrnuty do příjmů osob, tj. podléhají úpravě zákona č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů, v znení neskorších predpisov (dále jen „zákon o dani z příjmů“). Příslušný zákon je rozdělen do šesti částí, jenž v souhrnu obsahují 54 paragrafových ustanovení. Jedná se o relativně stejně rozsáhlou právní úpravu. Nicméně záhy vychází najevo první rozdíl. A to, že příjmy získané darováním, nejsou předmětem daně z příjmů dle ustanovení § 3 odst. 2, písm. a) zákona o dani z příjmů. To znamená, že v okamžiku, kdy osoba nabyde vlastnické právo k nemovitosti, movité věci, právu či jiné majtkové hodnotě na základě darování, získává tak příjem, který nepodléhá zdanění. Nicméně existují tři výjimky, na něž se ustanovení o vyloučení předmětu daně nevztahuje.⁷⁹ Jedná se o dary, které byly poskytnuté:

⁷⁹ BRNOVÁ, Miroslava. *Darovanie z pohľadu zákona o dani z príjmov* [online]. danovecentrum.sk, 22. října 2021 [cit. 5. března 2023]. Dostupné z: <https://www.danovecentrum.sk/clanok-z-titulky/darovanie-z-pohladu-zakona-o-dani-z-prijmov-toptema-dc-10-2021.htm>.

19 % nebo 25 %, v závislosti na hodnotě příjmu, jenž fyzická osoba nabyde. Jako poslední je na místě uvést, že v rámci osvobození od daně z příjmů je u fyzických osob zahrnut věcný nebo peněžitý dar, který byl poskytnut příslušníkům Hasičského a záchranného sboru.⁸³

5.1.1 Porovnání české právní úpravy s právní úpravou Slovenska

Komparace české právní úpravy bezúplatného příjmu v rámci zdanění daně z příjmů se slovenskou právní úpravou je poněkud strohá, neboť na Slovensku, až na pár výše jmenovaných výjimek, nepodléhají příjmy nabyté z darování dani z příjmů. Vzhledem k této skutečnosti je značně složité porovnání právních úprav provést. Nicméně s ohledem k výše uvedeným výjimkám, které z předmětu daně nebyly vyloučeny zákonem o dani z příjmů, je na místě uvést, že u vymezení daňových rezidentů se jedná o takřka obdobnou právní úpravu, přičemž slovenská právní úprava je více konkrétnější v popisu. Zejména pak ve vymezení bydliště, kdy k takovému váže i povinnost souvislosti s osobními a ekonomickými vazbami. Základ daně je vybudován na stejném principu jako u daně z příjmů v České republice. V čem se naopak obě právní úpravy rozcházejí, je stanovení procentní sazby. Je sice stejně jako v české právní úpravě lineární, nicméně je stanovena ve výši 19 % a 25 %. Zatímco v České republice procentní sazba daně z příjmů fyzických osob činí 15 % a 23 %.

Nutno podotknout, že právní úprava daňových aspektů darování Slovenské republiky pro mě byla velkým překvapením, neboť do samotného prostudování zdrojů k diplomové práci mě nenapadlo, že tento institut nebude mít sousední stát nikterak, až na skutečně drobné výjimky, upraven.

5.2 Právní úprava darovací daně ve Spolkové republice Německo

Daň darovací je společně s daní dědickou upravena zákonem o dani dědické a dani darovací, jenž nese oficiální název Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz (dále jen „zákon o dani dědické a darovací“), který nabyl účinnosti dne 27. února 1997. Poslední novela uvedené zákonné úpravy nabyla účinnosti 23. července 2021. Zákon o dani dědické a darovací obsahuje celkem 36 paragrafových ustanovení a je členěn do 5 částí, a to na daňovou povinnost, ocenění, výpočet daně, vyměření a výběr daně a na zmocnění a závěrečná ustanovení.

V ustanovení § 1 je vymezen předmět daně dědické a darovací, tedy jedná se o taxativní vymezení příjmů, které podléhají zdanění, konkrétně pak příjmy nabyté na základě:

- úmrtí

⁸³ Zákon č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 9 odst. 2, písm. g).

- darování mezi žijícími
- účelové darování
- nabyté rodinné nadace, v případě, že byla zřízena v zájmu rodiny nebo skupiny rodin

Samostatně vymezenou daňovou povinnost fyzických osob nalezneme v ustanovení § 2 zákona o dani dědické a dani darovací, které uvádí, že v případě, kdy je zůstavitel v době pořízení závěti, dárce v době darování nebo nabyvatel v době vzniku daňové povinnosti rezidentem Německa, vzniká tzv. neomezená daňová povinnost. Darovací dani pak v této situaci podléhají nejen tuzemské příjmy, ale i příjmy nabyté ze zahraničí. Pro ucelenost úpravy je vysvětlen pojem daňového rezidenta, jímž jsou osoby:

- mající na území Německa bydliště nebo se obvykle zdržují v Německu
- němečtí státní příslušníci, kteří nepobývají v zahraničí déle než pět let, aniž by měli bydliště v Německu
- bez ohledu na pětileté období dle bodu shora uvedeného, němečtí státní příslušníci, kteří nemají v Německu bydliště ani se obvykle nezdržují, nebo jsou v pracovněprávním vztahu k tuzemské právnické osobě podle veřejného práva a pobírají za to mzdu z tuzemského veřejného fondu
- korporace, sdružení osob a majetkové skupiny, které mají vedení nebo sídlo v Německu⁸⁴

U jiných případů, kdy dochází k akumulaci majetku, který sestává z tuzemského majetku, platí tzv. omezená daňová povinnost. Tedy jinak řečeno, darovací dani podléhají pouze příjmy nabyté na území Německa.

Subjektem daně jsou daňoví poplatníci, přičemž dle ustanovení § 15 jimi jsou nabyvatelé majetku, v případě darování jsou to obdarovaní. Poplatníci jsou děleni do tří tříd. Na základě osobních poměrů k dárce jsou třídy rozlišeny následovně:

- I. daňová třída zahrnuje manžela/manželku a partnera/partnerku, děti a nevlastní děti, potomky dětí a nevlastních dětí, rodiče a předky v případě pořízení pro případ smrti
- II. daňová třída zahrnuje rodiče a předky, pokud nepatří do I. daňové třídy, sourozence, potomky sourozenců prvního stupně, nevlastní rodiče, nevlastní

⁸⁴ Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz, § 2 odst. 1.

děti, tchána a tchýni, rozvedeného manžela a partnera z rozvedeného manželství a partnerství

III. daňová třída zahrnuje všechny ostatní ostatní osoby

U stanovení základu darovací daně vychází právní úprava zákona o dani dědické a darovací dle ust. § 12 z ocenění nabytého majetku. Pro korektnost a správnost ocenění majetku se samotné ocenění provádí na základě zákona o oceňování, jenž nese oficiální název Bewertungsgesetz (dále jen „zákon o oceňování“). V ustanovení § 9 je uveden princip, na jakém oceňování majetku funguje a jeho znění je v českém překladu následující:

„(1) Není-li stanoveno jinak, jsou ocenění založena na reálné hodnotě.

(2) Tržní hodnota je určena cenou, které by bylo dosaženo v běžném obchodním styku podle povahy majetku při jeho prodeji. Je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, které ovlivňují cenu. Neobvyklé nebo osobní okolnosti se neberou v úvahu.

(3) Za osobní poměry se považují i omezení nakládání, která vycházejí z osoby poplatníka nebo právního předchůdce. To se týká zejména omezení nakládání na základě závětních dispozic.“⁸⁵

Základ daně je možné snížit o nezdanitelnou část, která je odvislá od osobních poměrů mezi subjekty. Obecně největší položku, co do výše finanční hodnoty, si tak mohou odečíst manželé a partneři, a to ve výši až 500 000 €.

V neposlední řadě je vhodné se vyjádřit k sazbě darovací daně v Německu. Jak již v předešlé kapitole bylo uvedeno, jedná se o prvek, který komparaci s jinými právními úpravami podléhá nejčastěji. Pro lepší přehlednost je níže přiložena tabulka, která je vložena do ustanovení § 19 odst. 1 v zákonu o dani dědické a dani darovací a která uvádí, že dvě příslušné daně se vybírají v této procentní sazbě:

Hodnota zdanitelného nabytí (§ 10) do ... eur včetně	Procento v daňovém pásmu		
	I.	II.	III.
75 000	7	15	30
300 000	11	20	30
600 000	15	25	30
6 000 000	19	30	30

⁸⁵ Bewertungsgesetz, § 9.

13 000 000	23	35	50
26 000 000	27	40	50
přes 26 000 000	30	43	50

Označení římských číslic I. až III. odpovídá výše vymezeným daňovým třídám.⁸⁶

Jako poslední konstrukční prvek daně, který nesmí být opomenut, je osvobození od daně, jenž je upraven v ust. § 13, 13a, 13c a 13d zákona o dani dědické a darovací. Jedná se o relativně obsáhlé ustanovení, kdy dle shora vymezených daňových tříd je osvobození konkrétně upraveno. Jedná se například o zboží v domácnosti včetně prádla a oděvů, a to až do výše 41 000 € a dále jiné věci movité do výše 12 000 € pro osoby zahrnuté v I. daňové třídě.

5.2.1 Porovnání české a německé právní úpravy

Jedná se o komparaci relativně rozličných právních úprav, co do daňových aspektů darování. Ostatně hned prvním odlišným prvkem, který německá právní úprava na rozdíl od české nabízí, je samostatná zákonná úprava daně darovací společně s daní dědickou. Jedná se o velmi precizní, podrobnou úpravu a na první pohled i mnohem přehlednější. V případě české právní úpravy a tedy zařazení bezúplatných příjmů nabytých darováním se tak zdá vedle té německé velmi nepřehledná, neboť se objevuje napříč několika ustanoveními.

K samotnému srovnání obsahu právních úprav týkajících se předmětu daně, jsou takřka shodné, tj. rozdělení daňových rezidentů na základě bydliště, sídla atd., na které je vztažena neomezená daňová povinnost. V případě vymezení daňových poplatníků, německá právní úprava obsahuje členění na daňové třídy, a to na základě osobních poměrů mezi dárce a obdarovaným. Takové vymezení zákon o dani z příjmů nenabízí. Jediným obdobným rozdělením, které může být vnímáno optikou uvedeného členění na základě osobních poměrů, je vymezení přímé a vedlejší linie a osoby, která s dárce žila po dobu alespoň jednoho roku v rámci osvobození od daně z příjmů fyzických osob. Nicméně i tak je nutné konstatovat, že se nejedná o obdobný institut, neboť české členění se váže k institutu osvobození na rozdíl od německého, které je naopak součástí ustanovení o daňových poplatnících. Tedy zatímco v České republice je právní úprava vystavěna spíše na poukázání toho, jak být od zdanění takového příjmu osvobozen, tak německá právní úprava prvotně poukazuje na to, že i tyto příjmy zdanění podléhají.

⁸⁶ Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz, § 19 odst. 1.

Dále co se týče stanovení základu daně, Česká republika na základě zákona o dani z příjmů vypočítává základ daně z rozdílu mezi příjmy poplatníka a jeho vynaloženými výdaji k dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Nicméně například typicky u nemovitých věcí se základ daně vypočítává z odhadní ceny, kterou je nejprve potřeba nechat vypracovat znalcem příslušného oboru. Německá právní úprava základu daně je vystavěna na správném oceňování nabytého plnění, následně dle této určené částky je pak přiřazena konkrétní procentní sazba daně z darování. Tedy zde se právní úprava také shoduje. K tomu se však váže problematika zřejmé odlišnosti mezi zákonnými sazbami daní, když právní úprava daně z příjmů podléhá sazbě lineární a je stanovena pevnou sazbou ve výši 15 % nebo 23 %, naproti tomu sazba daně darovací je sazbou progresivní, tzn. roste s ohledem na stanovený základ daně.

5.3 Právní úprava darů podléhajících zdanění ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska

Jak již ze samotného názvu podkapitoly plyne, darovací daň není ve Spojeném království upravena samostatně, jako je tomu kupříkladu u výše uvedeného Německa, které úpravu darovací daně společně s daní dědickou zakotvilo v samostatném zákoně. Spojené království však úpravu darování, které bylo uskutečněno v období 7 let před smrtí dárce, zahrnuje do právní úpravy dědické daně, která je zakotvena v zákonu o dani z dědictví, tj. Inheritance Tax Act 1984 (dále jen „zákon o dani z dědictví“). Zákon je rozdělen do devíti částí, jenž v souhrnu obsahují 278 ustanovení.⁸⁷ Jde o velmi rozsáhlou právní úpravu a to oproti všem shora jmenovaným státům.

Dále již k obsahu právní úpravy daní v rámci institutu darování ve Spojeném království. V ustanovení § 1 je vymezen předmět daně, tj. plnění, které podléhá dani z dědictví, které stanovuje, že dědická daň se hradí za převod majetku a je vypočtena na základě hodnoty převedené zdanitelným převodem. Tedy jinak řečeno, předmětem daně je zdanitelný převod, a to buď takový, který podléhá dědění nebo darování, a zároveň není převodem osvobozeným. Převodem, který bude následně zpoplatněn, tak bude buď doživotním darem či převodem pro případ smrti.⁸⁸ Specifikem u doživotního darování je pak to, že aby podléhalo zdanění, musí se jednat o dary, které byly poskytnuty nejdéle do 7 let před smrtí dárce. Dříve poskytnuté dary nebudou zahrnuty do majetku zesnulého a jsou tím pádem od daně z dědictví osvobozeny. Je třeba také zmínit, že každý občan Spojeného království může každý rok darovat až 3 000 £,

⁸⁷ Inheritance Tax Act 1984.

⁸⁸ HOLMES, David. *Taxation of Gifts: UK rules vs. US rules* [online]. ingletonpartners.com, 12. června 2020 [cit. 5. března 2023]. Dostupné z: <https://www.ingletonpartners.com/insights/taxation-of-gifts-uk-rules-vs-us-rules/>.

aniž by tato hodnota byla započtena k hodnotě jeho majetku. V souvislosti se subjekty daňové povinnosti, je tato opět spjata s bydlištěm daňového poplatníka, přičemž pojem „bydliště“ zákon rozlišuje do tří kategorií:

- tzv. UK Domiciled, jedná se o osoby, které mají bydliště ve Spojeném království a jsou odpovědny za zdanění převodů veškerého celosvětového majetku, a to bez ohledu na umístění majetku
- tzv. nedom dom jsou osoby, jejichž sídlem je území mimo Spojené království a jsou odpovědny za zdanění převodu svých aktiv pouze ve Spojeném království
- tzv. domněnka sídla ve Spojeném království, tj. pokud jednotlivec není domicil, ale žil ve Spojeném království v 15 z předchozích 20 daňových let, pak je považován za daňového rezidenta Spojeného království

Zajímavostí je, že zákon o dani z dědictví nehovoří o doslovné povinnosti za takový převod odvést daně, nýbrž o odpovědnosti daňového rezidenta.

Osoby, které jsou povinny k dani z hodnoty převedené zdanitelným převodem, tj. daňovými poplatníky, jsou:

- každá osoba, jejíž hodnota majetku se převodem zvyšuje
- pokud daň připadá na hodnotu jakéhokoli majetku, pak jakákoli osoba, které byl tento majetek svěřen ve prospěch nebo z jiného důvodu kdykoli po převodu, nebo která má kdykoli po tomto převodu nárok na podíl na majetku, který je předmětem převodu vlastnictví k tomuto majetku
- pokud se zdanitelným převodem stane majetek součástí vypořádání, každá osoba, v jejíž prospěch se takový majetek nebo příjem z něj uplatní⁸⁹

Je však důležité podotknout, že ne každý je povinen dědickou daň platit, to ostatně souvisí s již výše avizovanou podmínkou, že dar byl obdarovaným nabyt v období před uplynutým 7. rokem před smrtí dárce. Na základě této okolnosti je dále stanovena sazba daně z dědictví, neboť dary, které dárce daroval déle, než 7 let před svou smrtí, nebudou již zahrnuty do majetku zesnulého. Pro přehlednost je níže přiložena tabulka sloužící daňovým poplatníkům k orientaci mezi příslušnými sazbami.

⁸⁹ Inheritance Tax Act 1984.

Roky mezi nabytým darem a smrtí dárce	Sazba daně
Méně než 3 roky	40 %
3 až 4 roky	32 %
4 až 5 let	24 %
5 až 6 let	16 %
6 až 7 let	8 %
7 let a více	0 %

Je vhodné navázat na institut osvobození od daně dědické, neboť jak již bylo shora uvedeno, dary které osoba darovala do 7 let před smrtí, jsou osvobozeny. Nicméně dále se osvobození od hrazení daně váže k několika dalším darům. Jedná se například o drobné dary do 250 £, platby, které jsou zaměřeny k pomoci na životní náklady jiné osoby, jejichž příjemce je zpravidla dítě mladší 18 let nebo starší rodinný příslušník, atd.⁹⁰

5.3.1 Porovnání české právní úpravy s právní úpravou Spojeného království

Komparace české právní úpravy bezúplatného plnění v rámci zdanění daně z příjmů s právní úpravou daně z dědictví, jež zahrnuje i institut darování, je porovnáváním dvou naprosto odlišných právních úprav. Stejně jako v německé právní úpravě, zákonodárce Spojeného království poskytuje samostatnou zákonnou úpravu daňových aspektů darování, ač pod záštitou daně z dědictví. Není tedy zařazena do systému zdanění příjmů fyzických a právnických osob. Podotýkám, že ačkoli se jedná o velmi podrobnou právní úpravu, z mého pohledu však nikterak přehlednou. Nicméně vzhledem k naprosto odlišné právní historii, kterou anglosaský právní systém uplatňuje, je možné, že se jedná o pouhou zvyklost na určitou formu a strukturu zákona. Zejména i s ohledem na užitou právní terminologii, kdy zákonodárce například namísto daňové povinnosti uvádí daňovou odpovědnost subjektů. K tomuto třeba uvést, že užití této terminologie je přinejmenším zajímavé, neboť český právní řád uvádí, že odpovědnost nastupuje až po té, co subjekt právního vztahu stanovenou povinnost poruší.

⁹⁰ *What you need to know about gifting money in the UK: Gift tax* [online]. raisin.co.uk [cit. 5. března 2023]. Dostupné z: <https://www.raisin.co.uk/taxes/gift-tax/>.

K porovnání obsahu právních úprav ohledně předmětu daně, je samotné ustanovení poněkud odlišné tím, že zákonodárce Spojeného království vymezil tři kategorie bydliště. V rámci prvních dvou kategorií je možné konstatovat, že se jedná o obdobnou právní úpravu, nicméně třetí kategorie je spojena s tzv. domněnkou sídla ve Spojeném království. Dále však v případě vymezení daňových poplatníků nalezneme v právní úpravě Spojeného království členění, které není nijak značně odlišné od naší právní úpravy, neboť jeho vymezení je velmi nekonkrétní ve vztahu k osobním poměrům mezi dárce a obdarovaným. Další pozoruhodnou odlišností mezi právními úpravami je osvobození od daně, přičemž ve Spojeném království je určitým způsobem provázán s příslušnou procentní sazbou daně. Osvobození v rámci darování je podrobně specifikováno k určitým darům. Za potencionálně osvobozený převod je považován dar do hodnoty 3 000 £, kdy každý občan Spojeného království může každý rok takovou částku darovat. Opětovně je však toto jednání provázáno s ustanovením o době smrti, tzn. převod musí být uskutečněn déle, nežli 7 let před smrtí dárce. Na základě případného roku smrti je pak určena konkrétní procentní sazba daně z dědictví. K uvedenému se váže rozdíl mezi zákonnými sazbami daní, kdy právní úprava daně z dědictví je sazbou progresivní, naproti tomu sazba daně z příjmů je lineární.

Závěr

Předmětem diplomové práce byly daňové aspekty darování movitých a nemovitých věcí. Pro zhodnocení současné právní úpravy bylo nutné se na danou problematiku zaměřit i z širšího pohledu.

Pro účely diplomové práce bylo nejprve nutné vymezit základní pojmy, které se prolínají všemi jednotlivými částmi práce. Přestože darování je všeobecně známý smluvní závazek soukromého práva, pro ucelenost jsem jej rovněž uvedla. Naproti tomu však institut „daně“ není zákonem doposud nikterak vymezen a ani literární zdroje se zatím neshodují na ustálené definici, nicméně v této práci byly daně vymezeny jako příjem do veřejných rozpočtů. To jak do státního, tak do rozpočtu krajů a obcí, ale i do parafiskálních fondů.

Dříve, než jsem přistoupila k samotnému vymezení současné právní úpravy daně z příjmů z titulu darování, zabývala jsem se historickým vývojem daňových povinností na našem území. Lze shrnout, že počátek daňových povinností má dalekosáhlou historii a sahá až do období starověku, přičemž určité daňové povinnosti plynoucí z titulu darování byly zaznamenány ve starověkém Římě, z jehož právní úpravy vychází ta česká ostatně až dodnes. Bohužel právní úprava pojednávající o dané problematice nezaznamenala žádný významný rozvoj až do roku 1759, kdy byla patentem Marie Terezie ustanovena platba darovací daně, resp. poplatku. V průběhu let se předmětná právní úprava měnila pouze ojediněle, a to v závislosti na politickém dění v zemi. V roce 1993 však došlo k rekodifikaci. Jednalo se zřejmě o jednu z nejzásadnějších změn v souvislosti s daňovými aspekty darování, kdy 1. ledna 1993 nabyl účinnosti zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Na základě toho došlo k oddělení tří, později nazvaných, transferových daní. Z mého pohledu se jednalo o velmi přínosný právní předpis, ačkoli nebyl velmi rozsáhlý, jeho struktura byla přehledná a srozumitelná. Navíc nutno dodat, že cílem jakékoli právní úpravy není dosáhnout kvantity na úkor kvality.

Po prvních dvou kapitolách práce věnovaných spíše obecnému úvodu do daňové problematiky, jsem se následně zabývala současnou právní úpravou zdanění darování. Dnes je tato otázka řešena zákonem o dani z příjmů, neboť v souvislosti s rekodifikací Nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích, samostatně vymezená daň zanikla a následně byla zařazena do shora uvedené zákonné úpravy. Diplomová práce byla vystavěna především na analýze zákona o dani z příjmů a rozboru příslušných ustanovení. Zákon se mi jevil velmi podrobným a obsáhlým, nicméně z mého pohledu také naprosto nepřehledným. Obsahem je pouze několik málo paragrafových ustanovení, které jsou členěny do desítek

odstavců a v rámci nich i několika písmen. Pokud jde o základní právní úpravu, která je nastíněna hned v úvodních ustanovení, je tvořena několika výjimkami, které však nejsou nikterak systematicky uspořádány do jedné části nebo alespoň ustanovení. Lze konstatovat, že pro právního laika je taková zákonná úprava velmi těžko pochopitelná a zcela jistě následně i aplikovatelná. Jedná se o velmi svébytnou právní oblast, když podstatou práva je správně a snadno aplikovat v něm obsažená pravidla chování. Musím podotknout, že zde se potvrdila má teze, kterou jsem nabyla v rámci studia finančního práva na právnické fakultě, a to že zákonná úprava daní z příjmů je velmi komplikovaná a vyžaduje odborné znalosti k porozumění i k celkové orientaci v textaci. Zarážející je, že tato úprava přetrvává navzdory ustálené judikatuře. Například v rozhodnutí ze dne 14. července 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005 Nejvyšší správní soud zmiňuje, že: *„v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo mezery v zákoně umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce)“*. Tedy z uvedeného plyne povědomí o možnosti vícero výkladů daňových norem. Nyní k samotnému obsahu režimu zdanění bezplatného příjmu z titulu darování. V případě opomenutí stukturty a celkové formální stránky předmětné právní úpravy, změnou oproti předešlé zákonné úpravě dani darovací byla především výše stanovené sazby. Ta ostatně dle mého pohledu daňové poplatníky zajímá nejvíce. Vzhledem k zařazení darování do ostatních příjmů je sazba stanovena pevnou sazbou ve výši 15 % nebo 23 %. Dříve byla sazba proměnlivá, tj. byla určována dle hodnoty daru. Ačkoli takové rozhodnutí zcela jednoznačně přispělo ke zjednodušení procesu daňových plateb, pro daňové poplatníky došlo k značnému navýšení. Závěrem uvádím, že zařazení dříve samostatně vymezené daně darovací do systému daní z příjmu určitě přispělo k ucelenosti daňového prostředí, neboť důsledkem bylo pouze jedno daňové přiznání, čímž došlo i k zjednodušení a úbytku administrativy v daňovém řízení. Mám za to, že zákonná úprava zabývající se touto problematikou je možná dostačující, nicméně by zasloužila nové pojetí, a to ve smyslu přehlednosti úpravy, ucelenosti a jednotnosti singulárních institutů v rámci jednotlivých částí nebo alespoň ustanovení.

K výše uvedenému úsudku jsem dospěla též na základě závěrů, které plynou z ustálené soudní judikatury, zejména pak Nejvyššího správního soudu. Kdy v souvislosti se zamezováním zneužití práva a zastřené právního jednání zákonodárce transponoval do daňového řádu Obecná pravidla proti zneužívání daňového režimu, nicméně opětovně uvedl mnoho neurčitých pojmů. Dále také po provedené komparaci, která byla podrobně rozebrána v páté kapitole

diplomové práce. Ke komparaci byly zvoleny tři státy. Výběr zemí byl zaměřen na právní rozličnost, přesto s určitými spojujícími prvky. Stanovenému kritériu nejvíce odpovídaly právní úpravy Slovenské republiky, Spolkové republiky Německo a Spojeného království Velké Británie a Severního Irska. V případě právní úpravy Slovenské republiky bylo provedení komparace komplikovanější, neboť nebylo mnoho ke srovnání. Slovenská republika až na drobné výjimky v zákoně o dani z příjmů daňové aspekty darování nemá nijak upraveny, protože příslušná právní úprava darování z předmětu daně vylučuje. Takovou okolnost přisuzuji dosud neproběhlé rekonstrukci občanského práva našeho soudního státu, když se stále řídí dle zákonné úpravy z roku 1964. Ve srovnání se slovenskou právní úpravou je česká právní úprava mnohem přínosnější a to i v takové podobě, jaké je. Závěrem lze říci, že ve Slovenské republice je od daně z příjmů z titulu darování takřka každá osoba osvobozena. Německá právní úprava je naopak velmi precizní, má podrobnou a na první pohled i mnohem přehlednější úpravu. Ve srovnání s německou právní úpravou je dle mého názoru česká úprava velmi chaotická a neuchopitelná. Po věcné stránce jde o velmi obdobnou právní úpravu, což vzhledem k recepci římského práva, ze kterého české i německé soukromé právo vychází, nebylo nikterak překvapující. Poslední porovnání české právní úpravy bylo věnováno právní úpravě Spojeného království Velké Británie a Severního Irska. Právní úprava zvolené země je ve všech směrech naprosto rozdílná. Na rozdíl od české je založena na anglosaském systému práva, jenž je odlišné od práva evropského. Shoda mezi těmito úpravami byla jen minimální, rozcházel se i v užití právní terminologii. Celková struktura zákona Inheritance Tax Act 1984 je zcela odlišná. Srovnání bylo poněkud obtížné, v konkrétním případě je však nutné hledět i na rozdílné politické, ekonomické a historické postavení země. Uvedenými třemi státy byla vyčerpána právní úprava, která byla stanovena v rámci diplomové práce. Německá spolková republika i Spojené království Velké Británie a Severního Irska mají úpravu darovací daně nebo daňových povinností plynoucích z titulu darování upraveny samostatnou zákonnou úpravou, Česká republika nikoli.

S ohledem na shora uvedené informace týkající se zahraniční právní úpravy patří nejvyšší úskalí české právní úpravy daňových aspektů darování movitých a nemovitých věcí v tom, že v ní panuje chaos a to díky nesystematickému přístupu zákonodárce. Přestože je právní úprava novelizována, tak v konečném důsledku je nepřehledná. Vzhledem k uvedenému se domnívám, že by se německá právní úprava mohla stát minimálně inspirací pro českou právní úpravu.

Seznam použitých zdrojů

Monografie

- BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009.
- ELISCHNER, David. *Darování a jeho podoby v novém soukromém právu*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016.
- GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2006.
- HAMERNÍKOVÁ, Bojka. *Veřejné finance – vybrané problémy*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016.
- KINCL, Jaromír a kol. *Římské právo*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995.
- KRÁLÍK, Josef. In: BALKO, Ladislav a kol. *Finančné právo*. 1. vydání. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislavě, Právnická fakulta, 2010.
- LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2007.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017.
- STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vydání. Praha: Havlíček Brain Team, 2009.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003.
- VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021.
- VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně. Zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v České republice*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018.

Komentář

- PECL, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů komentář*. 2. vydání. Praha: C.H.BECK, 2015.
- PELC, Vladislav. *Daň darovací: komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck 2009.

Bibliografické zdroje dostupné z elektronické databáze

- DOLEŽAL, Marek a kol. *Občanský zákoník – Komentář s judikaturou – Svazek XII – Závazky z právních jednání (§ 2055-2893)* [online databáze]. Ostrava: Codexis Publishing, 2018, [cit. 10. listopadu 2022]. Dostupné z: databáze next.codexis.cz.
- DRÁB, Ondřej. MORÁVEK, Zdeněk. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 26. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

GROSSOVÁ, Marie Emílie. MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád: Komentář* [online databáze]. Praha: Leges, 2015, aktualizováno k 1. srpna 2015 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

JANOUSEK, Lubomír. BERÁNEK, Petr. NEŠLEHA, Matěj. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

JANOUSEK, Lubomír. DRÁB, Ondřej. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

JANOUSEK, Lubomír. MORÁVEK, Zdeněk. NEŠLEHA, Matěj. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

MACHÁČEK, Ivan. Oznamovací povinnost osvobozených příjmů. *DHK. - Daňová a hospodářská kartotéka. DHK* [online databáze], 2022, č. 15 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

MORÁVEK, Zdeněk. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2021, aktualizováno k 1. lednu 2021 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

NESROVNAL, Jiří. TOMAN, Petr. Malé zamyšlení nad windfall tax. *daucEXP* [online databáze], 2022, č. 12 [cit. 26. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

NOVOTNÝ, Petr a kol. *Občanský zákoník. Smluvní právo-ii. Jak správně uzavřít darovací smlouvu*. 2. aktualizované vydání, [online databáze]. Praha: Grada publishing, 2017, [cit. 10. listopadu 2022]. Dostupné z: databáze next.codexis.cz.

PECL, Vladimír. PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2020* [online databáze]. Anag, spol. s r. o, 2020, aktualizováno k 15. července 2020 [cit. 26. února 2023]. Dostupné z: databáze next.codexis.cz

PETR, Vít. *Praktický právní průvodce pro neziskové organizace-4.2.1 Dárcovství*. Praha: Grada Publishing, 2015, [cit. 10. listopadu 2022]. Dostupné z: databáze next.codexis.cz.

VYCHOPENĚ, Jiří. *Daně 2022 – Daň z příjmů* [online databáze]. Praha: Wolters Kluwer, 2022, aktualizováno k 1. dubnu 2022 [cit. 25. února 2023]. Dostupné z: databáze noveaspi.cz.

Bibliografické zdroje dostupné v elektronické podobě

VYBÍRAL, Roman. Integrace daně dědické a daně darovací do daní z příjmů. *Acta Universitatis Carolinae* [online], 2013, č. 3, s. 75–83 [cit. 24. února 2023]. Dostupné z: https://karolinum.cz/data/clanek/587/Iuridica_3_2013_08_Vybiral.pdf.

Internetové stránky

BRNOVÁ, Miroslava. *Darovanie z pohľadu zákona o dani z príjmov* [online]. danovecentrum.sk, 22. října 2021 [cit. 5. března 2023]. Dostupné z: <https://www.danovecentrum.sk/clanok-z-titulky/darovanie-z-pohladu-zakona-o-dani-z-prijmov-toptema-dc-10-2021.htm>.

ČERNOCHOVÁ, Ilona. *Darování nemovitosti z pohledu dárce a obdarovaného – Část 2.* [online]. epravo.cz, 16. června 2022 [cit. 24. února 2023]. Dostupné z: <https://1url.cz/KrOoW>.

HOLMES, David. *Taxation of Gifts: UK rules vs. US rules* [online]. ingletonpartners.com, 12. června 2020 [cit. 5. března 2023]. Dostupné z: <https://www.ingletonpartners.com/insights/taxation-of-gifts-uk-rules-vs-us-rules/>.

Příjem získaný darováním. [online]. financnasprava.sk, [cit. 5. března 2023]. Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/062304-Pr%C3%ADjem-z%C3%ADskan%C3%ADm>.

Slovník pojmů, Kontribuce [online]. ideaclub.cz, [cit. 23. února 2023]. Dostupné z: <https://ideclub.cz/slovník-pojmu/kontribuce>.

What you need to know about gifting money in the UK: Gift tax [online]. raisin.co.uk [cit. 5. března 2023]. Dostupné z: <https://www.raisin.co.uk/taxes/gift-tax/>.

Právní předpisy

Bewertungsgesetz.

Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz.

Inheritance Tax Act 1984.

Směrnice Rady Evropské Unie 2016/1164 ze dne 12. července 2016, Anti-Tax Avoidance Directive

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

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 405/2012 Sb.

Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

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

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

Judikatura

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. listopadu 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. srpna 2012, sp. zn. 2 Afs 10/2012.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. září 2008, sp. zn. 9 Afs 20/2008.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. ledna 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. května 2010, sp. zn. 1 Afs 11/2010.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. 8 Afs 31/2006.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. prosince 2007, sp. zn. 1 Afs 35/2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. července 2007, sp. zn. 2 Afs 7/2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. května 2015, sp. zn. 8 Afs 125/2014.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2005, sp. zn. 1 Afs 106/2004.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. srpna 2000, sp. zn. 21 Cdo 992/99.

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. dubna 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 27. září 2000, sp. zn. II. ÚS 156/2000.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. října 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06.

Abstrakt

Cílem diplomové práce: „Daňové aspekty darování movitých a nemovitých věcí“ je analýza daňových důsledků institutu darování, jejich vývoje a zhodnocení aktuální právní úpravy daně z příjmu, a jejich komparace s třemi vybranými státy. V první části jsou vymezeny základní pojmy a jejich charakteristika. V druhé části se nachází analýza historického vývoje a jeho dopadu do aktuální právní úpravy. Třetí část obsahuje analýzu a zhodnocení režimu zdanění bezúplatného příjmu z titulu darování. Čtvrtou část zaujímá rozhodovací praxe českých soudů a poslední část práce se věnuje komparaci s dvěma evropskými státy, resp. s jejich právní úpravou, a jedním mimoevropským státem.

Klíčová slova

Darování, darovací daň, daň z příjmu fyzických osob, daň z příjmu právnických osob, zákon o daních z příjmů, osvobození, základ a sazba daně z příjmu, režim zdanění bezúplatného příjmu

Abstract

The aim of the thesis: "Tax aspect of movable and immovable property donation" is the analysis of the tax consequences of the institute of donation, their development and evaluation of the current income tax legislation and their comparison with three selected countries. The first part defines basic concepts and their characteristics. The second part contains an analysis of the historical development and its impact on current legislation. The third part contains an analysis and evaluation of the realities taxation of gratuitous income from donations. The fourth part deals with czech court jurisprudence and the last part of the thesis is devoted to the comparison with two European countries, respectively with their legislation, and one non-European country.

Key words

Donation, gift tax, tax on income of natural persons, tax on income of legal persons, law on income tax, exemptions, income tax base and rate, tax treatment of gratuitous income