

ZMĚNY DAŇOVÉHO PRÁVA V SOUVISLOSTI S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

RADIM BOHÁČ

1. ÚVOD¹

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) zvláštní daňové zákony, a to

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

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

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

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

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

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

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

⁷ *Důvodová zpráva k návrhu zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.* [online]. MF ČR, 2013 [cit. 5. 12. 2013], dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-11-05_ZOS-c-344-2013-Sb-o-zmene-danovych-zakonu-v-souvislosti-s-rekodifikaci-vcetne-duvodove-zpravy.pdf. *Senát, Deváté funkční období 2012–2014, Senátní tisk č. 184* [online]. Senát PČR, 2014 [cit. 5. 12. 2013], dostupné z: http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/historie?cid=pssenat_historie.pHistorieTisku.list&forEach.action=detail&forEach.value=s3422.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2.1 ZMĚNY PŘÍMO SOUVISEJÍCÍ S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

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

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

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

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

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

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

¹⁰ Viz § 657 a 658 původního občanského zákoníku.

¹¹ Viz § 2390 a násl. občanského zákoníku.

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

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

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

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

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

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

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

¹² Viz ustanovení § 1448 a násl. občanského zákoníku.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²³ Viz ustanovení § 1240 a násl. občanského zákoníku.

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

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

²⁶ Viz ustanovení § 2061 občanského zákoníku.

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

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

2.2.2 ZMĚNY NEPŘÍMO SOUVISEJÍCÍ S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

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

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

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

2.2.3 ZMĚNY NESOUVISEJÍCÍ S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. ZÁKONNÉ OPATŘENÍ SENÁTU O DANI Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

³⁶ Srov. například zrušující ustanovení občanského zákoníku.

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

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

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

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

3.2.1 ZMĚNY PŘÍMO SOUVISEJÍCÍ S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

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

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

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

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

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

³⁷ Viz ustanovení § 498 nového občanského zákoníku.

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

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

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

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

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

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

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

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

⁴² Viz ustanovení § 1448 a násl. občanského zákoníku.

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

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

⁴⁵ Viz ustanovení § 1240 a násl. občanského zákoníku.

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

⁴⁷ Viz ustanovení § 2061 občanského zákoníku.

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

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

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

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

3.2.2 ZMĚNY NESOUVISEJÍCÍ S REKODIFIKACÍ SOUKROMÉHO PRÁVA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. SHRUTÍ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Summary

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

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

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