

# INTEGRACE DANĚ DĚDICKÉ A DANĚ DAROVACÍ DO DANÍ Z PŘÍJMŮ

ROMAN VYBÍRAL

## 1. ÚVOD<sup>1</sup>

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

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

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

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

## 2. HISTORIE DANĚ DĚDICKÉ A DANĚ DAROVACÍ NA ÚZEMÍ ČR

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

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

<sup>4</sup> Viz Příloha C k osnově zákona o dani z obohacení a z převodu nemovitostí. *Psp.cz* [online], 2013 [cit. 25. 10. 2013], dostupné z: [http://www.psp.cz/eknih/1920ns/ps/tisky/t1200\\_04.htm](http://www.psp.cz/eknih/1920ns/ps/tisky/t1200_04.htm).

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

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

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

### 3. OBECNÉ SROVNÁNÍ OBOU ÚPRAV

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 4. HLAVNÍ ZMĚNY VE SMYSLU ZÁKONNÝCH OPATŘENÍ SENÁTU

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

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

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

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

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

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

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

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

<sup>16</sup> Viz Programové prohlášení vlády České republiky, 2010. *Vlada.cz* [online]. 2013 [cit. 30. 10. 2013], dostupné z: [http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/Programove\\_prohlaseni\\_vlady.pdf](http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/Programove_prohlaseni_vlady.pdf).

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

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

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

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

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

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

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

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

## 5. ZÁVĚR

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

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

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

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

#### INTEGRATION OF INHERITANCE TAX AND GIFT TAX INTO INCOME TAXES

##### Summary

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

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

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