

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

DISERTAČNÍ PRÁCE

2011

Petr NOVOTNÝ

**UNIVERZITA KARLOVA
PRÁVNICKÁ FAKULTA
Katedra finančního práva a finanční vědy**

DISERTAČNÍ PRÁCE

**Nemovitosti v kontextu mezinárodního zdanění
Real estate in the context of international taxation**

**Vedoucí disertační práce:
Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.**

**JUDr. Petr Novotný
Jasná II/5
140 00 Praha 4**

Prohlašuji, že jsem tuto disertační práci zpracoval samostatně, že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým a že tato práce nebyla využita k získání jiného ani stejného titulu.

V Praze dne 31.8.2011

Na tomto místě bych chtěl poděkovat všem, kteří mě k napsání této práce motivovali, byli pro mě inspirací i rádce a bez jejichž podpory bych tuto disertační práci nemohl napsat.

Zvláštní poděkování bych pak chtěl vyjádřit paní prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc. za veškerou pomoc a odborné konzultace při zpracování této práce.

OBSAH:

1. Úvod do problematiky	str. 8
1.1. Vědecký záměr práce	str. 9
1.2. Teoretické vymezení problematiky	str. 14
1.3. Vymezení základních pojmů	str. 17
1.3.1. Definice daní	str. 17
1.3.1.1. Základní prvky daňové konstrukce	str. 19
1.3.2. Pojmové vymezení nemovitostí dle občanskoprávní úpravy	str. 20
1.3.3. Vlastnické právo	str. 23
1.3.4. Způsoby nabytí vlastnictví	str. 27
1.3.5. Spoluvlastnictví, společné jmění manželů	str. 28
1.3.6. Nemovitostní transakce	str. 29
1.3.6.1. Kupní a směnná smlouva	str. 30
1.3.6.2. Smlouva o koupi najaté věci	str. 32
1.3.6.3. Darovací smlouva	str. 33
1.3.6.4. Smlouva o koupi podniku	str. 34
1.3.6.5. Vklad nemovitosti do základního nebo vlastního kapitálu obchodní společnosti	str. 35
1.3.6.6. Nabytí vlastnictví v rámci přeměny obchodních společností	str. 35
1.3.6.7. Nájemní smlouva	str. 37
1.3.6.8. Věcná břemena	str. 38
1.3.6.9. Smlouva o převodu cenných papírů	str. 39
1.3.6.10. Smlouva o převodu obchodního podílu	str. 40
2. Daňová soustava v České republice	str. 42
2.1. Prameny daňového práva se zřetelem na zdanění nemovitostí	str. 43
2.2. Koncepce zdanění nemovitostí a příjmů z nemovitostí	str. 44
2.2.1. Zdanění vlastnictví nemovitostí	str. 44
2.2.1.1. Právní úprava zdanění nemovitostí v České republice	str. 45
2.2.1.2. Zdanění vlastnictví nemovitostí v Německu	str. 46
2.2.2. Koncepce zdanění nemovitostních transakcí v České republice	str. 49
2.2.2.1. Daňové aspekty kupní smlouvy	str. 50

2.2.2.2.	Daňové aspekty smlouvy o koupi najaté věci	str. 55
2.2.2.3.	Daňové aspekty darovací smlouvy	str. 57
2.2.2.4.	Daňové aspekty převodu podniku	str. 59
2.2.2.5.	Daňové aspekty vkladu nemovitosti do kapitálu obchodní společnosti	str. 61
2.2.2.6.	Daňové aspekty přeměn obchodních společností	str. 68
2.2.2.7.	Daňové aspekty nájemní smlouvy	str. 72
2.2.2.8.	Daňové aspekty zřízení věcných břemen	str. 73
2.2.2.9.	Daňové aspekty převodu cenných papírů a obchodních podílů	str. 75
2.2.2.10.	Daňové aspekty nabytí vlastnictví nemovitosti děděním	str. 78
3.	Základy mezinárodního daňového práva	str. 79
3.1.	Mezinárodní dvojí zdanění a dvojí nezdanění	str. 79
3.2.	Vztah daňových smluv a vnitrostátního práva	str. 81
3.3.	Daňový domicil, neomezená a omezená daňová povinnost	str. 83
3.3.1.	Určení daňového domicilu podle zákona o daních z příjmů	str. 85
3.3.2.	Určení daňového domicilu podle smluv o zamezení dvojího zdanění	str. 88
3.3.3.	Vysvětlení zdroje příjmů	str. 90
3.3.4.	Stálá provozovna	str. 91
3.4.	Úloha mezinárodních daňových smluv	str. 92
3.5.	Aplikace a interpretace daňových smluv	str. 95
3.6.	Ustálená judikatura týkající se mezinárodního zdanění	str. 96
4.	Metody zamezení dvojího zdanění	str. 100
4.1.	Metoda započtení	str. 100
4.2.	Metoda vynětí	str. 102
4.3.	Zahraniční daň jako daňově uznatelný náklad	str. 103
4.4.	Daňové úlevy při zamezení dvojího zdanění	str. 104
5.	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění	str. 108
5.1.	Smluvní modely (OECD, OSN)	str. 109
5.2.	Dvoustranné a vícestranné smlouvy	str. 111

5.3.	Typy přeshraničních daňových situací s důrazem na zdanění výnosu z prodeje nemovitostí	str. 112
5.3.1.	Zdanění prodeje nemovitosti nerezidenta	str. 113
5.3.2.	Zdanění podílů na zisku nerezidenta	str. 114
5.3.3.	Daňové aspekty převodu a zániku účasti nerezidenta na nemovitostní společnosti	str. 117
5.4.	Mezinárodní zdanění majetku	str. 121
5.5.	Mezinárodní zdanění dědictví a darů, jejichž předmětem je nemovitost	str. 122
5.6.	Procesní aspekty mezinárodního zdanění	str. 124
5.7.	Komparace s německou právní úpravou	str. 127
5.7.1.	Zdanění osobních společností	str. 127
5.7.1.1.	Osobní společnosti s nepodnikatelskou činností	str. 127
5.7.1.2.	Osobní společnosti vykonávající podnikatelskou činnost	str. 131
5.7.2.	Zdanění kapitálových společností	str. 132
5.7.3.	Zdanění investice ve formě přímé koupě	str. 135
5.7.4.	Ostatní daňové povinnosti	str. 136
5.7.4.1.	Daň z převodu nemovitostí	str. 136
5.7.4.2.	Daň z přidané hodnoty	str. 137
5.7.4.3.	Daň z nemovitostí	str. 137
5.7.4.4.	Daň dědická a darovací	str. 138
6.	Daňová optimalizace – daňové plánování	str. 140
7.	Specifická problematika mezinárodního zdanění koncernů	str. 145
7.1.	Nízká kapitalizace	str. 146
7.2.	Převodní ceny	str. 149
7.3.	Pravidlo CFC	str. 155
8.	Závěr, návrhy de lege ferenda	str. 156
	Abstrakt a klíčová slova v českém a anglickém jazyce	str. 168
	Seznam použité literatury	str. 175

1. Úvod do problematiky

Nemovitosti jsou vzhledem ke své nepřemístitelnosti a nepřehlédnutelnosti již od počátku historického zavádění daňových povinností předmětem daňového zatížení. Zdaňování nemovitého majetku je historickým institutem, patří mezi jedny z prvních druhů daňové zátěže, které lidstvo provází již řadu století a přetrvává do dnešních dnů. Můžeme říci, že již od pradávna nemovitosti a daně tvoří nerozlučnou dvojici. Různé formy a právní úpravy zdaňování nemovitostí nacházíme s určitými společnými rysy a samozřejmě i s určitými nezbytnými odchylkami v právních rádech většiny států světa.

Rovněž Česká republika se řadí mezi státy s dlouhou tradicí zdaňování nemovitostí a transakcí s nemovitostmi spojenými. Daňovému zatížení nepodléhá pouze vlastnictví nemovitostí jako takové, ale i dispozice s nimi.

Historický vznik státu je zcela zákonitě spojen i se vznikem státních příjmů – stát by bez státních příjmů nemohl ekonomicky existovat. Tak se již ve starověku můžeme setkat s různými platebními povinnostmi obyvatelstva ve prospěch státu. Na podstatu těchto plateb a na to, zda je lze považovat za předchůdce dnešních daní a poplatků, existují různé teoretické názory. Všeobecně se má za to, že tyto platební povinnosti nesplňovaly ještě všechna kritéria daní tak, jak je chápeme dnes – takto byly daňové povinnosti konstruovány až v 18. století. Daně z osobních příjmů, které jsou zpravidla považovány za nejvýznamnější daně, byly zavedeny typově v r. 1799 ve Velké Británii a jejich účelem bylo financování válek s napoleonskou Francií. V Rakousku byly tyto daně zavedeny v r. 1849 a v Německu v r. 1891.

Prof. Bakeš nachází „skutečné předchůdce“ daní a poplatků v institutu středověkých regálů, kdy dovozuje, že „společenský a právní institut regálů lze při hodnocení vývoje státních příjmů na evropské pevnině označit pravděpodobně za základní a nejstarší teoreticky podloženou formu znovurozdělování národního důchodu mezi státem a jemu podřízenými subjekty, především fyzickými osobami.“¹ S tímto názorem je možné naprosto souhlasit. Regály představovaly úplaty za činnosti státních správních orgánů a právě z regálů vlastně vycházejí novodobé poplatkové teorie. Z regálů se postupně vedle poplatků vyvinuly i daně, když z původního úzkého rámce regálních oprávnění (plnění za úplatu) začaly vybočovat ty nároky státu na platby, za které nebylo nabízeno žádné protiplnění. Stát začal vyžadovat plnění platebních povinností výhradně proto, že potřeboval prostředky na krytí nákladů spojených s výkonem svých funkcí – a tak vznikly daně. Díky svým společným předchůdcům si byly a jsou daně a poplatky velmi blízké, často docházelo k jejich směšování i pojmovému zaměňování.

1.1. Vědecký záměr práce

Vědeckým záměrem mé disertační práce je ukázat a na jednotlivých příkladech pak i demonstrovat základní principy a teoretická východiska zdaňování nemovitostí a výnosů z nich, které determinují rozhodování jednotlivých fyzických či právnických osob, ve kterém státě budou tyto osoby investovat do nemovitostí, popř. v jakém státě budou mít svůj domicil a jakou právní formu zvolí pro podnikatelskou činnost související s vlastnictvím a dispozicí s nemovitostmi.

¹ *Bakeš, M. a kol.: Daňové a poplatkové předpisy, Panorama, Praha 1984 – s. 8.*

Proto, aby bylo dosaženo uvedeného vědeckého záměru, se ve své práci zabývám analýzou hmotněprávní úpravy zdaňování příjmů z nemovitostí a zdaňování vlastnictví i dispozic s nemovitostmi v majetku fyzických a právnických osob v České republice a v zahraničí.

Ve své disertační práci se pro srovnání zahraničních úprav zaměřuji na aspekty odlišné od české právní úpravy, jako je úprava ve Spolkové republice Německo, v Rakousku a na Slovensku. Dalším prostředkem pro dosažení uvedeného vědeckého záměru je analýza nadnárodního propojení daňových soustav ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, v rámci jednotné regulace v Evropské unii i demonstrace obecných daňových principů na jednotlivých případech.

V disertační práci vycházím ze základní definice nemovitostí a ze základního pojetí zdanění nemovitostí a příjmů z vlastnictví či užívání nemovitostí nejen na území České republiky, ale též jejími přesahy a dopady do sféry mezinárodních ekonomických a jiných vztahů. Jinými slovy: součástí mé disertační práce je rovněž pohled na úpravu zdaňování nemovitostí, jejich převodů a výnosů z nich v zahraničí a zamyšlení se nad postavením českých daňově právních předpisů v rámci ústavního pořádku České republiky, jakož i nad pozicí evropského práva a jeho vlivem na českou právní úpravu po vstupu do Evropské unie.

Pojmem nemovitosti se v disertační práci zabývám nejen v kontextu stávající úpravy občanského zákoníku, ale též návrhem nové právní úpravy definice nemovitostí obsaženém v novém občanském zákoníku projednávaném v současné době Parlamentem České republiky.

Disertační práce vychází z problematiky české daňové soustavy a jednotlivých ustanovení českých daňových předpisů, které explicitně nebo implicitně ovlivňují zdanění nemovitostí či příjmů z těchto nemovitostí. Vedle shora uvedeného se dále v práci soustředím i na zdanění příjmů z nemovitostí, resp. zdanění vlastnictví nemovitostí jako takového v zahraničí či jejich převodů, tedy v kontextu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Práce se dotýká zdanění příjmů, majetku zahraničních subjektů na území České republiky a rovněž daňového zacházení se zahraničními příjmy, majetkem a činnostmi tuzemských daňových subjektů.

V práci definuji jednotlivé daňové povinnosti, tedy druhy daní, které obvykle postihují nemovitostní transakce, přičemž zvláštní pozornost věnuji především daním důchodového typu – daním z příjmů fyzických a právnických osob, v menším rozsahu pak též dani z převodu nemovitostí, dani darovací, dani dědické. Práce též neopomíjí ani nepřímou daň z přidané hodnoty, kterou jsou v určitých případech též zatíženy dispozice s nemovitostmi.

Koncept dvojího zdanění v právním a ekonomickém smyslu je stěžejní částí disertační práce. V této části práce rozebírám pravidla a principy mezinárodního dvojího zdanění a zkoumám nástroje na jeho odstranění či zmírnění. Jak uvedeno, podstatná část práce je věnována mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a daní z majetku včetně analýzy jejich jednotlivých mezinárodně akceptovaných modelů (OECD, OSN), uplatňování těchto modelů v daňové praxi České republiky, rozboru struktury, systematiky, výkladu a aplikace mezinárodních smluv zavazujících Českou republiku.

Detailní pozornost zaměřuji rovněž na koncepci a uplatňování jednotlivých metod zamezujících dvojímu zdanění, jmenovitě metody započtení a metody vynětí, resp. vynětí s výhradou progrese, a to jak v mezinárodním kontextu, tak i v tuzemské daňové praxi.

Ve své disertační práci se rovněž zabývám výkladem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění s přihlédnutím k zavedeným výkladovým metodám mezinárodního práva veřejného (včetně zejména pravidel stanovených Vídeňskou úmluvou o smluvním právu), k odborným výkladům (včetně oficiálního komentáře k Modelové smlouvě OECD o zdanění příjmů a kapitálu) i k interpretační praxi Ministerstva financí a metodickým postupům českých daňových orgánů.

Dále v disertační práci rozebírám uplatňování jednotlivých pravidel a principů mezinárodního práva na daňově právní vztahy upravené českým právem a řeším rovněž základní vlivy evropského práva i vliv rozhodovací praxe justičních orgánů Evropské unie na daňově právní vztahy v České republice.

V disertační práci se dále zabývám vnitrostátními i mezinárodními pravidly, které se týkají hlavních daňových institutů, jako je u daní z nemovitostí umístění těchto nemovitostí, u daní z příjmů například daňový domicil, způsoby jeho určování, zdaňování zisků společností mající příjem z více smluvních či nesmluvních států včetně jejich stálých provozoven nebo u daně z přidané hodnoty například místo zdanitelného plnění.

Ve své práci se zaměřuji nejen na platné vnitrostátní právo, ale zabývám se i základními relevantními normami evropského práva, které buď přímo, nebo po transpozici do

vnitrostátního práva ovlivňují mezinárodní zdanění v České republice. Práce vychází z právní úpravy v České republice platné k datu 31. 8. 2011.

V práci se tak objevují zejména pojednání, týkající se Směrnice Rady č. 90/434/EHS, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států, Směrnice Rady 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb a dále pak Směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, Směrnice Rady 2003/49/EHS, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, Šestá směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu a Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i nová Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty.

V této souvislosti práce pojednává i o povinnosti členských států Evropské unie zajistit řádnou a úplnou implementaci příslušných směrnic do svého právního řádu. Členské státy jsou přitom povinny přijmout veškerá opatření k dosažení cílů a splnění povinností, které jim vyplývají z jejich členství v Evropské unii.

Práce se dotýká i tzv. nepřímého účinku směrnic, který bývá označován jako institut eurokonformního výkladu. V zásadě jde o to, aby národní právní norma, která byla přijata za účelem implementace příslušné směrnice, byla v maximální možné míře vykládána ve smyslu znění a účelu dotčené směrnice. Přitom nelze pominout skutečnost, že vliv Evropské unie na

oblast daní je soustředěn především na nepřímé daně a oblast přímých daní zásadním způsobem neovlivňuje.

Práce se okrajově zmiňuje o historických restrikcích spočívajících v nabytí nemovitostí cizozemci a krátce se dotýká liberalizační politiky České republiky v této oblasti.

Závěr je věnován shrnutí některých okruhů, které by měly doznat zásadních úprav a s tím spojený výčet nedostatků české vnitrostátní legislativy mezinárodních daňových vztahů včetně návrhů de lege ferenda, jak tuto úpravu dále zlepšit.

1.2. Teoretické vymezení problematiky

Předmětem disertační práce je právní úprava nemovitostí, v kontextu mezinárodního zdanění. Práce je rozdělena do tří základních okruhů problematiky, a to:

a) Zdaňování nemovitostí a příjmů z nemovitostí v rámci daňové soustavy České republiky

Práce se přednostně zaměřuje na definici nemovitosti a její pojetí v českém právním řádu. Práce neopomíjí i diskutovaný návrh nového občanského zákoníku, který upravuje pojem nemovitosti obdobně jako je tomu ve Spolkové republice Německo. Vedle části, která se zabývá vymezením základních pojmů, je stěžejní část věnována zdaňování nemovitosti daní z nemovitostí, daní z převodu nemovitostí a daní z příjmů z výnosu nemovitostí, jakož i daní z přidané hodnoty.

Všechny tyto typy daní jsou důležitými prvky při daňovém plánování nemovitostních transakcí a tyto transakce velkým způsobem ovlivňují. Práce se nemá výhradně zaměřovat na daň z příjmů, neboť by tato skutečnost vedla k jejímu značnému omezení. V neposlední řadě by tímto došlo též k možnému zkrácení základní podstaty daňové soustavy, která je tvořena soustavou daní a tvoří též jeden funkční celek. Právě tato skutečnost je zřejmá u nemovitostí, kdy je zdaňován jak příjem z prodeje, tedy výnos z nemovitostní transakce, ale též převod nemovitosti, ale i prosté vlastnictví nemovitosti. I když je při každé takové nemovitostní transakci primární zájem na tom, aby se míra daňového zatížení daní z příjmů z prodeje nemovitostí co nejvíce snížila, nelze opomenout i ostatní daně, které mohou takovou transakci neúměrně zatížit. Těmito daněmi jsou potom uvedené daně z převodu nemovitosti či daň z přidané hodnoty. Proto se práce z tohoto důvodu zabývá též právní úpravou jak daně z převodu nemovitostí tak i daní z přidané hodnoty, která může hrát v takových transakcích podstatnou roli.

V rámci této části se zabývám i zdaněním nemovitostní transakce na úrovni společnosti, popřípadě fyzické osoby. Zkoumání je tak zaměřeno na daň z příjmů osob i na daň z příjmů fyzických osob. Právě proto, že v některých případech je společníkem právnické osoby fyzická osoba, dochází ke zdanění též na úrovni fyzické osoby při výplatě podílů na zisku právnické osoby, která dosáhla výnosů z nemovitostní transakce. V případě, že společníkem této společnosti je zahraniční osoba, potom je nutné aplikovat mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, za předpokladu, že byla sjednána.

b) Zdanění příjmů společníků s mezinárodním aspektem

Tato část je věnována zdanění příjmů, které plynou fyzickým a právnickým osobám v souvislosti s jejich statutem společníka a jejich podnikání spočívá v účasti na společnostech, jejichž sídlo je umístěno v jiném státě, tedy zabývá příjmy, které dosahuje takovýto společník z jiného státu. Práce se tedy zabývá i mezinárodními aspekty daní z příjmů z nemovitostních transakcí, přičemž část práce týkající se mezinárodního zdanění tvoří podstatu disertační práce.

V rámci této problematiky rozebírám základy mezinárodního daňového práva, zabývám se otázkami mezinárodního dvojího zdanění a nezdanění, úlohou, aplikací a interpretací daňových smluv. Stěžejní část tohoto okruhu tvoří rozbor mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění se zaměřením na základní smluvní modely. V disertační práci zkoumám typy přeshraničních daňových situací s důrazem na zdanění výnosu z prodeje nemovitostí i mezinárodní zdanění majetku.

Do této části jsem zařadil i pasáže týkající se výkladu metod a opatření k zamezení dvojího zdanění a stručné pojednání o daňovém plánování.

c) Zhodnocení stávající úpravy a úvahy de lege ferenda

V závěrečné části své práce se zabývám zhodnocením stávající úpravy na úrovni českých právních předpisů i na úrovni evropské právní úpravy a úlohou dvoustranných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění v budoucnosti. V této části zvažuji i jakým směrem by se měla česká a evropská právní úprava de lege ferenda ubírat.

1.3. Vymezení základních pojmů

Základními pojmy, kterými se budu v této disertační práci zabývat, je pojem „daň“ a pojem „nemovitost“. Považuji za nutné objasnit i základní dispozice s nemovitostmi – vlastnictví nemovitostí, zcizení nebo pronájem nemovitostí tak, aby bylo vysvětleno, které transakce podléhají zdanění a za jakých konkrétních podmínek.

1.3.1. Definice daní

Ekonomicky představují daně (a vedle nich i poplatky) příjmy státu a jeho organizačních článků. Kromě svého fiskálního poslání se projevují svými účinky i v oblasti sociální, obecně hospodářské, politické, výchovné, ekologické atd.

Z hlediska práva jsou daně jako státem ukládané platební povinnosti považovány za jedny z nejdůležitějších finančně právních institutů.

To je určitě jedním z důvodů, proč se můžeme v literatuře setkat s řadou definic a vysvětlení těchto pojmů. Daň můžeme definovat např. jako legální formu odejmutí majetku za účelem obstarání prostředků státu k zajištění veřejně prospěšných statků a veřejně prospěšných služeb.

V 6. svazku Ottova slovníku naučného je obsažena tato definice: „Daň (berně) jest příspěvek, jež jednotlivci musí odváděti veřejným hospodářstvím, státu, zemi, okresu, obci aj. k uhrazení povšechných potřeb těchto veřejných hospodářství. Způsob i výši daně určuje veřejná moc a jednotlivec jest podroben povinnosti odváděti d. již tím, že se nalézá buď svou

osobou, svým jménem nebo nějakým svým konáním (např. koupí) ve svazku příslušenství k oné veřejné moci. Účelem daně jest hlavně uhrazení povšechných výdajů, totiž nákladů na vydržování státních orgánů, jichžto činnost má původ v poplatném jednání.“²

Základní odborné teoretické vymezení podal prof. Karel Engliš ve třicátých letech minulého století tak, že je charakterizoval jako „příspěvky individuálních hospodářství pro hospodářství státní podle únosnosti,“ a považuje je za „cenu, kterou platí jednotlivec za statek nebo službu, jež odebírá z kooperativního zařízení.“³

Problematice pojmového vymezení daní se ve svých pracích věnují naši další přední teoretici z oblasti finančního práva. V podstatě se shodují na tom, že daň je povinná, pravidelně se opakující a zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu. Typickými znaky daně jsou, že je platbou nenávratnou (daň zaplacená v souladu se zákonem se poplatníkovi nevrací) a platbou neekvivalentní – to znamená, že poplatník nemá nárok na jakékoli protiplnění. Daň je standardně neúčelová. Tím je dáno to, že konkrétní daň nefinancuje konkrétní veřejný projekt – konkrétní daň je součástí příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se financuje celá řada nejrůznějších veřejných potřeb. Charakteristickým znakem daně je, že jde o platbu povinnou, nedobrovolnou – lze si jen těžko představit situaci, že by morálně zdatní poplatníci platili daně i tehdy, pokud by jim zákon takovou povinnost neukládal, z prosté dobré vůle přispět státu na jeho výdaje. Při vyměřování daní se obvykle přihlíží i ke skutečnostem na straně poplatníka a daň má tedy subjektivizovanou podobu.

² *Ottův slovník naučný, ilustrovaná encyklopedie obecných vědomostí, 6. díl, Vydavatel a nakladatel J. Otto, Praha 1894 – sv. VI., s. 928.*

³ *Engliš, K.: Soustava národního hospodářství. Nakladatelství Melantrich, a.s., Praha 1938, s. 85 a 201.*

1.3.1.1. Základní prvky daňové konstrukce

Zcela stručně bych se chtěl ve své práci zmínit o pojmovém vymezení základních prvků daňové konstrukce, a to právě s ohledem na skutečnost, že v následujících částech disertační práce budu tyto pojmy používat bez dalšího obecného vysvětlení.

Mezi základní prvky daňové konstrukce jsou všeobecně řazeny: subjekt daně, objekt daně, základ daně a daňová sazba. Někteří teoretici sem zařazují i splatnost daně.

Subjekt daně je definován jako osoba, kterou na základě zákona stíhá daňová povinnost, tzn. osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Tato osoba se označuje jako poplatník daně a zpravidla bývá i osobou, která je povinna daň fyzicky zaplatit. V některých případech však nemá povinnost hradit daň přímo poplatník, ale tato povinnost je uložena jiné osobě – tzv. plátcem daně. Plátcem daně je osoba, která „je ze zákona povinna odvést do veřejného rozpočtu daň, vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.“⁴ Podle § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění, je za daňový subjekt považována osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Vedle poplatníka a plátce daně je dalším subjektem daňový ručitel, kterému zákon ukládá povinnost zaplatit daň za poplatníka v případě, že tento svou daňovou povinnost nesplní.

Objektem (předmětem) daně je určitá ekonomická skutečnost, se kterou zákon spojuje vznik daňové povinnosti. Předmětem daně může být příjem (např. výnos z nájemného),

⁴ Vančurová A., Láchová L., *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 1. VOX, a.s., Praha 2006, s. 12*

majetek (nemovitost) nebo právní úkon (prodej nemovitosti). „Určení daňového objektu je východiskem pro stanovení daňového základu,“⁵ který je dalším základním prvkem daňové právní konstrukce.

Základ daně je předmět daně vyjádřený v penězích nebo jiných měrných jednotkách. V případě, že základ daně je vyjádřen v penězích, označujeme daň jako valorickou, je-li vyjádřen v jiných měrných jednotkách (např. m²), hovoříme o dani specifické.

Výše daňové povinnosti se vypočte ze základu daně pomocí sazby daně. Daňová sazba může být pevná nebo poměrná. Pevná sazba daně je určena pevnou částkou ve vazbě na měrnou jednotku základu daně (např. 2,- Kč za 1 m² zastavěné plochy). Poměrná sazba daně je vyjádřena určitým poměrem k základu daně a stanoví se zpravidla jako procentní. Může být lineární, tedy neměnná bez ohledu na výši základu daně (např. daň z příjmů nebo daň z přidané hodnoty) nebo progresivní, kdy s růstem základu daně roste i daňová sazba (např. daň dědická nebo daň darovací).

Splatností daně se rozumí okamžik, ke kterému se váže povinnost daň zaplatit. Daň může být splatná jednorázově nebo ve splátkách, v některých případech je poplatník povinen platit zálohy na daň.

1.3.2. Pojmové vymezení nemovitosti dle občanskoprávní úpravy

Nemovitosti jsou definovány předpisy a teoretiky občanského práva. Nemovitost je dle platného občanského zákoníku č. 40/1964 Sb., v platném znění, především věc. Věc

⁵ *Bakeš/Karčíková/Kotáb/Marková a kolektiv: Finanční právo, 5. upravené vydání, C. H. Beck, Praha 2009, s. 160*

v právním smyslu není stávajícím občanským zákoníkem definována, v § 118 odst. 1 je pouze konstatováno, že věci (a jiné majetkové hodnoty) jsou předmětem občanskoprávních vztahů. Prof. Eliáš toto chápe jako důsledek primitivního materialismu, v jehož duchu byl občanský zákoník v r. 1964 zpracován („Definici věci občanský zákoník neobsahuje, neboť věc je přírodní fakt, který nepřísluší právu definovat“).⁶ S tímto názorem prof. Eliáš zásadně nesouhlasí a dovozuje definici věci z hlediska civilistické nauky, kdy u věci v právním smyslu klade důraz na její užitečnost a ovladatelnost.

Ustanovení § 119 občanského zákoníku dělí věci na movité a nemovité, přičemž nemovitosti jsou definovány jako pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Podle současné právní úpravy stavba není součástí pozemku.

Pojmovým vymezením nemovitosti se zabývalo římské právo, základ kontinentálního právního systému. Zde se dovozovalo, že nemovitost – *res immobiles* – je taková věc, kterou není možné přemístit, bez toho aniž by se porušila její struktura. Takovouto nemovitou věcí byl v první řadě pozemek, nepřemístitelná a ohraničená část zemského povrchu, včetně prostoru nad ním i pod ním. Samostatná věc v právním slova smyslu vznikla reálným vymezením (ohraničením) pozemku v krajině. Římské právo vycházelo ze zásady *superficies solo cedit* a tudíž považovalo za součást pozemku všechny věci pevně a trvale s tímto pozemkem spojené.

Ustanovení § 119 občanského zákoníku definuje nemovitosti (pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem). Všechny ostatní věci, tedy ty, které nesplňují charakter věci nemovité, jsou považovány za věci movité. V rakouském právu je zakotven pojem věci

⁶ Eliáš, K. a kol.: *Občanský zákoník, Velký akademický komentář, I. sv., Linde Praha a.s. 2008, s. 476*

nemovitě ve všeobecném občanském zákoníku (*Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch – ABGB*). ABGB však používá opačnou definici. Dle § 293 ABGB jsou movité věci všechny věci, které lze beze změny jejich podstaty přemísťovat z jednoho místa na jiné. Všechny ostatní věci jsou věcmi nemovitými. Za nemovitě věci se považují i movité věci, pokud jsou ze zákona nebo na základě vůle vlastníka příslušenstvím nemovitosti, a dále i práva, která jsou spojena s držbou nemovitosti.

Prof. Eliáš dovozuje, že zásada *superficies solo cedit* se v našem právním řádu opustila v zájmu kolektivizace zemědělství. Přímo v důvodové zprávě k návrhu zákona č. 141/1950 je uvedeno, že důsledné zachování superficiální zásady by vedlo k tomu, že stavby družstva na soukromé půdě by připadly majiteli půdy, stavby na státní půdě státu, i když byly pořízeny z prostředků družstva, což by pak mohlo brzdit rozvoj JZD a zemědělské politiky vůbec.⁷

Návrh nového občanského zákoníku se vrací k evropskému standardu, založenému na superficiální zásadě. Nemovitě věci definuje jako pozemky, práva spojená s vlastnictvím nemovitě věci a práva, jež zákon za nemovitě věci prohlásí. Pokud bude nový občanský zákoník přijat v navrhované podobě, nebudou již stavby, které jsou dle současné úpravy považovány za nemovitosti, samostatnými nemovitými věcmi a stanou se součástí pozemku, na kterém stojí. Pouze speciální podzemní stavby, které mají samostatné účelové určení (uváděno je např. metro), budou nadále považovány za samostatné (zvláštní) nemovitosti.

Návrh občanského zákoníku chápe stávající situaci odděleného vlastnictví pozemku a stavby jako historicky danou skutečnost a proto se stavba nestane automaticky součástí pozemku, na němž je postavena, dnem nabytí účinnosti nového občanského zákoníku. Tak

⁷ Eliáš, K. a kol.: *Občanský zákoník, Velký akademický komentář, I. sv., Linde Praha a.s. 2008, s. 485*

tomu bude jen v případě, že stavba a pozemek budou mít totožného vlastníka. V ostatních případech bude okamžik sloučení vlastnictví pozemku a stavby odložen do okamžiku, kdy vlastník pozemku získá vlastnické právo ke stavbě.

Ustanovení § 118 odst. 2 stávajícího občanského zákoníku vymezuje jako samostatný předmět občanskoprávních vztahů též byty a nebytové prostory. To má samozřejmě základní vliv nejen na umožnění samostatných transakcí s byty a nebytovými prostory (zcizení, pronájem a pod.), ale též na zdanění těchto transakcí. Byty a nebytové prostory jsou pro účely zdanění chápány jako nemovité věci, avšak výslovně taková definice v platném občanském zákoníku obsažena není. V novém občanském zákoníku je obsaženo ustanovení, které za nemovitou věc považuje též byt nebo nebytový prostor.

1.3.3. Vlastnické právo

Vlastnické právo je základním právem věcným. Právo na vlastnictví majetku a nedotknutelnost vlastnického práva je v demokratických právních řádech považováno za jedno ze základních lidských práv a je ústavně chráněno. Listina základních práv a svobod v čl. 11 stanoví, že každý má právo vlastnit majetek. Přitom majetek, který má každý právo vlastnit, je nutné vykládat konformně s Dodatkovým protokolem k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod a ve shodě s přístupy Evropského soudu pro lidská práva. V souladu s tím je pak za majetek, který má každý právo vlastnit, považovat nejen věci hmotné, ale i jiné majetkové hodnoty a majetková práva vůbec.

Vlastnické právo se tradičně pojímá jako všeobecné právní panství nad věcí. Již citovaný rakouský AGBG v § 354 uvádí, že vlastnictví, posuzované jako právo, je oprávnění

nakládat s podstatou i užitky věci podle libosti a vyloučit z toho každého druhého. V podobném duchu je koncipován německý občanský zákoník (*Bürgerliches Gesetzbuch* – BGB), který v § 903 stanoví, že vlastník věci může, neodporuje-li to zákonu nebo právům jiných osob, s věcí podle libosti nakládat a jiné z jakéhokoli působení na věc vyloučit.

Ustanovení § 123 platného občanského zákoníku neobsahuje legislativní definici vlastnického práva a nahrazuje ji výčtem dílčích oprávnění, které náleží vlastníku věci. Prof. Eliáš v kritice stávající úpravy upozorňuje na právní doktrínu poválečného totalitního období, která postavila myšlenku vlastnictví jako společenského vztahu ve smyslu materiálním (výrobní vztah) a ve smyslu ideologickém, právním (právní vztah).⁸ Vlastnické právo pak definoval prof. Knapp jako možnost jednání vlastníka přiznaná a vymezená vlastníku objektivním právem.⁹

Právní teorie, která vlastnictví definuje jako panství nad věcí, vychází z toho, že vlastník věci má nad věcí dispoziční moc – vlastník je ten, který rozhoduje o právním osudu věci. Pojmové znaky vlastnického práva vychází zejména ze zásady autonomie vůle. Přitom autonomie vůle nedává vlastnickému právu jen jeho obsah, ale je vykládána též tak, že závisí na svobodné vůli jednotlivce, zda věc přijme či nepřijme do svého vlastnictví, jak bude se svou věcí disponovat a zda si věc ve svém vlastnictví ponechá či ji zcizí nebo ji zničí. Prof. Eliáš dovozuje, že vlastník drží dvě svobody – svobodu nabývání a svobodu dispozice.¹⁰

Vlastnické právo je pojímáno jako právní panství nad věcí. Tím je zdůrazněno, že moc vlastníka se opírá o právo, nikoli o fakticitu. Osoby, které nejsou vlastníkem, mohou mít sice

⁸ Eliáš, K. a kol.: *Občanský zákoník, Velký akademický komentář, 1. sv., Linde Praha a.s. 2008, s. 515.*

⁹ Knapp V.: *Vlastnictví v lidové demokracii, Právní úprava vlastnictví v Československé republice, Orbis, Praha 1952, s. 66 a násl.*

¹⁰ Eliáš, K. a kol.: *Občanský zákoník, Velký akademický komentář, 1. sv., Linde Praha a.s. 2008, s. 516*

věc u sebe, ovládají ji tedy fakticky, ale na rozdíl od vlastníka ji nemohou ovládat právně – nemohou s ní legálně disponovat.

Právní teorie¹¹ shodně vymezuje některé podstatné rysy vlastnického práva, mezi které řadí:

- nezávislost a nepodmíněnost – právní panství vlastníka nad věcí je nezávislé na právním panství kohokoli jiného a není podmíněna právním panstvím kohokoli jiného ani není podmíněna vůlí někoho jiného, v tomto směru je vlastnické právo chápáno jako přímé a bezprostřední;
- výlučnost – věc jako objekt vlastnického práva je vyhrazena jen (výlučně) vlastníkovu a vlastník je oprávněn vyloučit každého z působení na věc;
- úplnost – neboli neomezenost vlastnického práva, která je chápána jako právní možnost neomezeného nakládání s věcí; nejedná se samozřejmě o absolutní neomezenost, ale ze všech majetkových práv je vlastnické právo limitováno nejméně a vlastníkovu volnost omezují pouze zákonem vymezené hranice;
- univerzalita – vlastnické právo není pouhým součtem dílčích vlastnických oprávnění, protože vlastnické právo trvá, i když vlastník některá či dokonce všechna dílčí oprávnění ztratí – i pak vlastníkovu zbývá „holé vlastnictví“ (*nuda proprietas*);
- elasticita – vlastnické právo je považováno za pružné, jakmile odpadne nějaká překážka, omezující vlastníka ve výkonu některého dílčího oprávnění, rozsah vlastnického práva se rozšiřuje (jak zdůrazňuje prof. Eliáš, nelze hovořit o obnovení);
- trvalost – vlastnické právo je nepromlčitelné.

¹¹ Eliáš, K. a kol. *Občanský zákoník, Velký akademický komentář, 1. sv., Linde Praha a.s. 2008, s. 516-517, Randa, A.: Právo vlastnické dle rakouského práva v pořádku systematickém, E. Grégr, Praha 1871, s. 1*

Již římské právo se snažilo vlastnické právo vymezit na základě výčtu jednotlivých dílčích vlastnických oprávnění. Postupně se teorie ustálila na vymezení základní triády oprávnění vlastníka, formulovaných jako právo držby (*ius possidendi*), právo užívání a požívání (*ius utendi et fruendi*) a právo zužití a zničení (*ius abutendi*). Tato základní oprávnění jsou dodnes základem občanských zákoníků evropských zemí. Ostatně i ustanovení § 123 platného občanského zákoníku zakotvuje právo vlastníka v mezích zákona předmět svého vlastnictví držet, užívat, požívat jeho plody a užitky a nakládat s ním. Je možné souhlasit s prof. Eliášem, že byť se ustanovení jeví jako taxativní, nelze subjektivní vlastnické právo zužovat jen na to, co § 123 uvádí. Vlastník je oprávněn působit na podstatu věci a měnit ji nebo zničit, věc opustit a je oprávněn bránit se proti každému, kdo do jeho vlastnictví bez právního důvodu zasahuje. Prof. Eliáš uzavírá, že vlastník může dělat se svým vlastnictvím, co chce, pokud mu to zákon nezakazuje.¹²

Navrhovaný občanský zákoník se v ustanovení o vlastnickém právu vrací k vymezení pozitivní a negativní stránky vlastnictví. Stanoví, že vlastník může s předmětem svého vlastnictví v mezích zákona volně nakládat, zvláště jej držet, užívat a požívat (pozitivní vymezení) a druhé osoby z toho vyloučit (negativní vymezení). Dále stanoví, že výkonem vlastnického práva nesmí vlastník zkrátit práva jiných, zejména nesmí vykonat takové činy, jejichž hlavním účelem je poškození nebo obtěžování jiných.

¹² Eliáš, K. a kol. *Občanský zákoník, Velký akademický komentář, I. sv., Linde Praha a.s. 2008, s. 527*

1.3.4. Způsoby nabytí vlastnictví

Nabytím vlastnického práva se rozumí případ, kdy se vlastníkem konkrétní věci a nositelem subjektivního vlastnického práva stane někdo, kdo jím dosud nebyl, protože jejím vlastníkem byl někdo jiný a nebo jím nebyl nikdo, to znamená, věc nebyla předmětem vlastnického práva a zákon ji přitom z nabytí do vlastnictví nevyklučoval.¹³ Náš právní řád nezná situaci, kdy by věc neměla vlastníka (*res nullius*), taková situace by mohla nastat jen příp. u věci nově vzniklé.

Právní teorie tradičně rozlišuje dva způsoby nabytí vlastnického práva, a to nabytí originárně (původně) a derivativně (odvozeně). Rozlišení vychází z toho, zda nabyvatel věc do svého vlastnictví získá odvozeně od vlastnického práva od svého právního předchůdce (nabytí derivativní) nebo zda se nabyvatel stane vlastníkem věci, která dosud nebyla předmětem vlastnického práva nebo na nabyvatele přešla jinak než derivativním způsobem. O originárním způsobu nabytí vlastnického práva hovoříme v případě, že vlastnické právo vzniká pro nabyvatele samostatně bez ohledu na práva jiných osob. Nabyvatel v případě originárního nabytí vlastnictví nikdy není vázán důsledky právních úkonů případného předcházejícího vlastníka věci (např. nabytí vlastnictví vydražením v nedobrovolné dražbě). O derivativní způsob nabytí vlastnictví se jedná tehdy, pokud nabyvatel nabývá vlastnické právo se stejným obsahem, jaké měl předcházející vlastník (právní předchůdce nabyvatele). Teorie v těchto případech hovoří o tzv. sukcesi, která spočívá v tom, že nabyvatel vstupuje do práv a závazků předcházejícího vlastníka. Rozlišuje se pak singulární sukcese (např. nabytí vlastnického práva smlouvou) a univerzální sukcese (nabytí vlastnického práva děděním). U derivativního způsobu nabytí se dále rozlišuje mezi převodem a přechodem. O převod se

¹³ Knappová, M., Švestka, J. a kol.: *Občanské právo hmotné, sv. 1., ASPI PUBLISHING, s.r.o., Praha 2002, s. 294*

jedná v případě nabytí vlastnického práva na základě smlouvy a *inter vivos*. O přechodu hovoříme tehdy, pokud vstupuje nabyvatel do právního postavení předcházejícího vlastníka jinak než smlouvou, typicky děděním (*mortis causa*). Vedle toho je možné derivativní nabytí vlastnictví i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo na základě zákona.

1.3.5. Spoluvlastnictví, společné jmění manželů

Věc, včetně nemovitosti, může mít jediného vlastníka nebo může mít více vlastníků. V takovém případě mluvíme o spoluvlastnictví. Platný občanský zákoník přitom rozeznává podílové spoluvlastnictví a společné jmění manželů.

Za pojmový znak podílového spoluvlastnictví je považován podíl, tedy míra, v jaké se jednotliví spoluvlastníci podílejí na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví společné věci. Občanský zákoník přitom vychází z tzv. ideálního spoluvlastnictví, kdy není dána konkrétní část věci, k níž by konkrétní spoluvlastník vykonával své vlastnické právo (např. konkrétní místnost v budově, konkrétní část společného pozemku). Podíl tak vyjadřuje právní postavení jednoho spoluvlastníka ve vztahu k ostatním spoluvlastníkům, tj. udává, v jakém rozsahu se spoluvlastník podílí na správě věci, v jakém rozsahu může nárokovat užítky z věci a v jakém rozsahu je zavázán nést náklady na věc ve spoluvlastnictví.

Zvláštním případem spoluvlastnictví je společné jmění manželů (dříve bezpodílové spoluvlastnictví). Společné jmění manželů vyjadřuje rovné a jednotné (nedělitelné) postavení manželů vůči majetku, který nabyli za trvání manželství. Společné jmění manželů vzniká v okamžiku vzniku manželství a zánikem manželství zaniká. Nový občanský zákoník institut společného jmění manželů zachovává včetně toho, že se součástí společného jmění stává to,

co nabyl jeden z manželů nebo oba manželé společně za trvání manželství s výjimkami stanovenými zákonem.

1.3.6. Nemovitostní transakce

V rámci této části disertační práce bych se rád zabýval právními aspekty jednotlivých smluv týkajících se převodu nemovitostí, které mají vliv na zdanění, a to konkrétně:

- kupní a směnná smlouva
- smlouva o koupi najaté věci
- darovací smlouva
- smlouva o koupi podniku
- vklad do základního kapitálu obchodní společnosti, resp. do jejího vlastního kapitálu

V souvislosti s těmito smlouvami bych se rovněž zabýval otázkou přechodu vlastnictví k nemovitosti v důsledku přeměny obchodní společnosti.

Dalšími smluvními typy, kdy není převáděno vlastnické právo, ale týkají se dispozic s nemovitostmi, které budou předmětem dalšího rozboru, pak jsou:

- nájemní smlouva,
- smlouva o věcném břemenu.

Vzhledem k tomu, že předmětem mé disertační práce je daňová problematika, budu se u jednotlivých smluvních typů zabývat jen zcela základními náležitostmi, které mohou mít

daňové dopady, např. bez rozlišení toho, zda předmětem daru je pozemek, stavba nebo byt či nebytový prostor.

Všechny uvedené nemovitostní převodní transakce je možné zařadit mezi derivativní způsoby nabytí vlastnického práva. U všech pak platí, že se vlastnické právo k nemovitosti převádí sice na základě smlouvy, ale nabývá se teprve vkladem do katastru nemovitostí s právními účinky k datu, k jakému byl návrh na vklad vlastnického práva u příslušného katastrálního úřadu podán (s výjimkou převodu staveb, které nejsou evidovány v katastru nemovitostí). Smlouvy o převodu nemovitostí pak mají i občanským zákoníkem předepsanou formu – je vyžadována písemná forma a ověření podpisů převodce i nabyvatele. Obdobné platí i pro smlouvy týkající se věcného břemene.

K faktické změně „konečného vlastníka“ nemovitosti nevedou jen ty smlouvy, kterými se přímo převádí vlastnické právo k nemovitosti. V tuzemské i zahraniční praxi je naprosto standardní situací, kdy je určitá tzv. projektová společnost založena pouze za účelem získání a provozování nemovitosti. Předmětem převodu pak je zpravidla majetková účast na projektové společnosti. Z těchto transakcí bych se rád blíže zabýval dvěma, a to

- smlouvou o převodu cenných papírů,
- smlouvou o převodu obchodního podílu.

1.3.6.1. Kupní a směnná smlouva

Kupní smlouva je upravena v § 588 a násl. platného občanského zákoníku jako smlouva, ze které vzniká prodávajícímu povinnost odevzdat předmět koupě kupujícímu a kupujícímu povinnost předmět koupě převzít a zaplatit za něj prodávajícímu dohodnutou

kupní cenu. Kupní smlouva je základním smluvním typem, tomu odpovídá i její systematické zařazení v občanském zákoníku (na prvním místě). V případě kupní smlouvy jde prakticky o směnu věci za peníze. Za základní znaky kupní smlouvy občanskoprávní teorie¹⁴ považuje, že

- jde o smlouvu konsenzuální, nikdo nemá povinnost věc prodat ani věc koupit (s výjimkami stanovenými zákonem, příp. smluvně založenými smlouvou o smlouvě budoucí),
- jde o smlouvu synallagmatickou,
- jde o smlouvu úplatnou,
- právní důsledky smlouvy směřují k převodu vlastnického práva,
- předmět a zaplacená cena mohou (ale nemusí) být v rovnováze.

O převod věci na základě kupní smlouvy nejde v případě prodeje věci formou dražby dobrovolné, prováděné v souladu se zákonem č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, v platném znění. Dražebník sice uskutečňuje prodej na základě vůle vlastníka věci, nicméně vlastnictví na vydražitele nepřechází kupní smlouvou, ale na základě jiných právních skutečností.

V případě, že by mělo být předmětem smlouvy zhotovení nové věci (např. stavby), nebude se jednat o kupní smlouvu, ale o smlouvu o dílo.

Základním východiskem připravované právní úpravy v rámci nového občanského zákoníku je sjednocení stávající dualistické úpravy kupní smlouvy (tj. v rámci občanského zákoníku a v rámci obchodního zákoníku). Základní důraz je kladen na určitost stanovení

¹⁴ Eliáš, K. a kol. *Občanský zákoník, Velký akademický komentář*, 2. sv., Linde Praha a.s. 2008, s. 1719

kupní ceny a stanovení základních povinností smluvních stran. Koupě nemovitých věcí je upravena v samostatném třetím pododdíle.

Směnná smlouva zavazuje smluvní strany k výměně věci za věc. Tím je zajištěno pojmové odlišení od smlouvy kupní, kdy dochází k výměně věci za peníze. Právní úprava směnné smlouvy vyplývající z ustanovení § 611 a násl. platného občanského zákoníku, vychází z úpravy smlouvy kupní a konstatuje, že ustanovení o kupní smlouvě se přiměřeně použijí i na smlouvu směnnou s tím, že každá ze stran je považována ohledně věci, kterou směnou dává, za stranu prodávající a ohledně věci, kterou přijímá, za stranu kupující. Vzájemná ekvivalence směňovaných plnění se nevyžaduje, na druhé straně nic nebrání stranám sjednat pro případ nepoměru hodnot směňovaných věcí závazek strany, která nabývá věc s větší hodnotou, doplatit rozdíl v penězích.

Rovněž připravovaný občanský zákoník odkazuje subsidiárně na aplikaci ustanovení o kupní smlouvě, přesto směnnou smlouvu upravuje podrobněji. Zdůrazňuje, že směna zakládá závazek stran vyměnit si věci i s příslušenstvím a v tom stavu, v jakém byly při uzavření smlouvy.

1.3.6.2. Smlouva o koupi najaté věci

Smlouva o koupi najaté věci je jako samostatný smluvní typ upravena v § 489 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění. Podle platné právní úpravy jde o smlouvu, kterou strany sjednávají v nájemní smlouvě nebo po jejím uzavření, že nájemce je oprávněn koupit najatou věc nebo najatý soubor věcí během platnosti nájemní smlouvy nebo po jejím zániku.

Toto ustanovení se mělo stát základem právní úpravy tzv. finančního leasingu movitých věcí i nemovitostí, kdy vlastník věci (leasingová společnost) přenechává po stanovenou dobu věc do užívání leasingovému nájemci, aby tento věc užíval, nesl rizika jejího poškození, ztráty nebo zničení a po skončení leasingového nájmu věc odkoupil do svého vlastnictví. Poměrně brzy dospěly leasingové společnosti a následně i tuzemské soudy k závěru, že daná právní úprava je naprosto neuspokojivá, neboť vychází ze standardního pojetí nájemní smlouvy, kdy je naopak vlastník (pronajímatel) tím, kdo odpovídá za stav pronajaté věci a nese nebezpečí škody na pronajaté věci. Z tohoto důvodu jsou dnes smlouvy o finančním leasingu koncipovány zpravidla jako smlouvy nepojmenované, jakési smlouvy o financování věci, kdy leasingová společnost nabývá do svého vlastnictví věc konkretizovanou výhradně leasingovým nájemcem, který si sám vybírá i dodavatele věci. Leasingová společnost tak nenese jiné závazky ve vztahu k věci kromě závazku zaplatit kupní cenu dodavateli věci (předmětu leasingu). Nájemce nese veškerá rizika spojená s vlastnictvím věci i odpovědnost za její provoz.

Zcela samostatnou definici finančního leasingu, resp. případu, kdy jsou zaplacené splátky nájemného považovány za daňově uznatelný výdaj za situace, kdy se nájemce stává vlastníkem pronajaté věci, stanoví zákon o daních z příjmů (viz níže).

1.3.6.3. Darovací smlouva

Podle ustanovení § 628 platného občanského zákoníku darovací smlouvou dárce bezplatně něco přenechává nebo slibuje obdarovanému a obdarovaný dar nebo slib přijímá. Za pojmový znak darování je považováno zmenšení dárceva majetku ve prospěch zvětšení majetku obdarovaného. Typickým znakem je rovněž bezúplatnost celé transakce.

Právní teorie považuje za dar i smlouvu smíšenou, kdy dárce převádí objekt částečně za úplatu a částečně bezúplatně. Aby bylo možné smlouvu považovat za smíšený dar, musí být ze smlouvy taková vůle stran jednoznačně patrna, není možné, aby každý prodej věci za cenu nižší, než je její skutečná hodnota, byl automaticky považován za částečný dar.

Darovací smlouva může být kontraktem reálným i konsenzuálním (darovací slib). Darovací smlouva je podle českého práva přípustná jen *inter vivos*. Darování *mortis causa*, tedy darovací smlouva, podle níž má být plněno až po dárcově smrti, je podle občanského zákoníku absolutně neplatná.

I návrh nového občanského zákoníku setrvává na pojetí, že obdarovaný musí projevit vůli dar přijmout. V novém občanském zákoníku by pak měly být upraveny některé specifické případy darování, např. darování budoucího majetku, vzájemné darování nebo právě zmíněné darování pro případ smrti.

1.3.6.4. Smlouva o koupi podniku

Podnik je obchodním zákoníkem (§ 5) definován jako soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží provozování podniku nebo ke své povaze mají tomuto účelu sloužit. Podnik je věc hromadná. Součástí podniku mohou být samozřejmě i věci nemovité.

Na základě smlouvy o prodeji podniku se prodávající v souladu s ustanovením § 476 a násl. obchodního zákoníku zavazuje odevzdat kupujícímu podnik a převést na něj vlastnické právo k podniku a kupující se zavazuje převzít závazky prodávajícího související s podnikem

a zaplatit kupní cenu. Ustanovení o prodeji podniku se použijí i v případě, že předmětem smlouvy je prodej části podniku, tvořící samostatnou organizační složku.

1.3.6.5. Vklad nemovitosti do základního nebo vlastního kapitálu obchodních společností

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění, vychází v rámci právní úpravy obchodních společností z toho, že společník se může na podnikání společnosti podílet svým vkladem. V případě společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti jsou vklady společníků (akcionářů) obligatorní a tyto společnosti rovněž obligatorně vytvářejí základní kapitál v předepsané minimální výši. Obchodní zákoník umožňuje, aby se svými vklady podíleli na podnikání i společníci osobních společností, u komanditistů komanditní společnosti je pak předepsán vklad společníka - komanditisty, avšak nikoli jeho minimální výše.

Vklad společníka do společnosti je obchodním zákoníkem definován jako souhrn peněžních prostředků nebo jiných penězi ocenitelných hodnot, který se společník zavázal vložit do společnosti za účelem nabytí nebo zvýšení účasti ve společnosti.

Vklad společníka může být splacen v penězích nebo jako nepeněžitý vklad. Nepeněžitým vkladem může být jen majetek, jehož hospodářská hodnota je zjištělná a který může společnost hospodářsky využít ve vztahu k předmětu svého podnikání.

Hodnota nepeněžitého vkladu musí být uvedena ve společenské smlouvě, s výjimkami stanovenými obchodním zákoníkem. Obchodní zákoník přitom předepisuje zjištění hodnoty

nepeněžitého vkladu do společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti posudkem znalce, nezávislým na společnosti.

Předmětem nepeněžitého vkladu může být i podnik nebo nemovitost. Je-li nepeněžitým vkladem nemovitost, musí vkladatel předat osobě spravující splacené vklady písemné prohlášení vkladatele s úředně ověřeným podpisem o vkladu nemovitosti. Vlastnické právo k nemovitosti nabývá společnost vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě uvedeného prohlášení vkladatele. Obdobné prohlášení se vyžaduje rovněž v případě vkladu podniku, jehož součástí je nemovitost.

Obchodní zákoník v podstatě umožňuje následující formy vkladu společníka do obchodní společnosti:

- vklad do základního kapitálu u společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti
- povinný příplatek mimo základní kapitál určený na krytí ztrát společnosti s ručením omezeným
- povinný vklad komanditisty do komanditní společnosti (do vlastního kapitálu, protože komanditní společnost nevytváří základní kapitál)
- dobrovolný vklad do kapitálových fondů.

To, jakou formou je vklad společníka do obchodní společnosti realizován, má zásadní dopad i na daňové aspekty celé transakce.

1.3.6.6. Nabytí vlastnictví v rámci přeměny obchodní společnosti

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, upravoval proces přeměn obchodních společností do 30. 6. 2008. K 1. 7. 2008 nabyl účinnosti samostatný zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen ZPOS). Jednalo se o transponování Směrnice Evropského parlamentu a Rady ES č. 2005/56, o přeshraničních fúzích kapitálových společností (tzv. Desátá směrnice) do právního řádu České republiky. Nový zákon poprvé připustil možnost přeshraniční fúze.

ZPOS rozeznává několik forem přeměn obchodních společností, a to:

- fúzi, kterou rozumí sloučení i splynutí,
- rozdělení a odštěpení,
- změnu právní formy.

Podstatou přeměny obchodní společnosti je v zásadě skutečnost, že jmění zanikající (přeměňované) společnosti přechází na společnost nástupnickou.

1.3.6.7. Nájemní smlouva

Základní úprava nájemní smlouvy je obsažena v § 663 a násl. občanského zákoníku. Nadto občanský zákoník obsahuje zvláštní ustanovení o nájmu bytu a zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, v platném znění upravuje specifické podmínky nájmu a podnájmu nebytových prostor. Stranou pak ponechávám speciální ustanovení občanského zákoníku o podnikatelském nájmu věcí movitých.

Nájemní smlouva je ustanovením § 663 občanského zákoníku koncipována jako smlouva, kterou pronajímatel přenechává za úplatu věc nájemci, aby ji dočasně (ve sjednané době) užíval nebo z ní bral i užitky. Pojmovými znaky nájemní smlouvy tedy jsou přenechání práva užívat či brát užitky, individuálně určená věc, dočasnost a úplata (nájemné).

Nová koncepce občanského zákoníku rozlišuje mezi nájmem a pachtem. Nájemní smlouva je koncipována jako ujednání, na jehož základě se pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné. Smlouvou pachtovní získává navíc nájemce s právem věc užívat i právo brát z ní plody a užitky a nabývat k nim vlastnické právo.

1.3.6.8. Věcná břemena

Věcná břemena jsou koncipována jako jedna z věcných práv k cizím věcem a lze je zřídit jen k nemovitostem. Podle aktuální právní úpravy (§ 151n a násl. občanského zákoníku) jsou věcná břemena koncipována jako omezení vlastníka nemovitosti, který je povinen ve prospěch jiného něco strpět, něčeho se zdržet nebo něco konat.

Právní úprava věcných břemen není obsažena pouze v občanském zákoníku, ale i v dalších právních předpisech, které konstruují vznik a zánik speciálních věcných břemen zpravidla ve veřejném zájmu (např. zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, v platném znění, zákon č. 458/2000 Sb., energetický zákon, v platném znění nebo zákon č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích, v platném znění).

Právní teorie rozlišuje mezi věcnými břemeny, která jsou na straně oprávnění spojená s realizací užité hodnoty věci a věcnými břemeny, svědčícími určitému subjektu.¹⁵ Podle toho se rozlišují věcná břemena *in rem* a věcná břemena *in personam*. V prvním případě je oprávněným z věcného břemene vždy vlastník určité věci a společně s vlastnictvím této věci (oprávněné nemovitosti) přechází na nabyvatele i práva spojená s věcným břemenem. V druhém případě je nositelem oprávnění z věcného břemene výhradně konkrétní subjekt a s jeho úmrtím (v případě fyzické osoby), resp. zánikem (v případě osoby právnické) zaniká i věcné břemeno.

1.3.6.9. Smlouva o převodu cenných papírů

Míru účasti společníka ve společnosti představuje podíl (§ 61 obchodního zákoníku). V případě akciové společnosti je podíl představován cenným papírem – akcií. Akcie je cenným papírem, s nímž jsou spojena práva akcionáře jako společníka podílet se v rozsahu stanoveném obchodním zákoníkem a stanovami akciové společnosti na jejím řízení, zisku a na likvidačním zůstatku při zániku společnosti. Akcie mohou být vydány v listinné nebo zaknihované podobě a mohou znít na jméno nebo na majitele. Částka, za kterou společnost vydává akcie, se nazývá emisní kurs. Emisní kurs nesmí být nižší než jmenovitá hodnota akcie. Pokud je emisní kurs vyšší než jmenovitá hodnota akcie, tvoří rozdíl mezi emisním kursem a jmenovitou hodnotou akcií emisní ážio.

Dispozice s akciemi jako cennými papíry upravuje zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech. Ten stanoví i podstatné náležitosti převodu akcií. Podmínkou platnosti smlouvy o převodu listinné akcie znějící na jméno je písemná forma, navíc se vyžaduje rubopis. Listinná

¹⁵ Eliáš, K. a kol. *Občanský zákoník, Velký akademický komentář, I. sv., Linde Praha a.s. 2008, s. 694*

akcie na majitele se převádí prostým předáním, písemná smlouva se nevyžaduje (pro prokázání všech daňových souvislostí je však písemná smlouva nepochybně výhodou). Podmínky převodu akcií (např. souhlas představenstva, předkupní právo akcionářů a pod.) mohou upravovat i stanovy příslušné akciové společnosti.

Akcie může být převedena úplatně, může být i darována.

1.3.6.10. Smlouva o převodu obchodního podílu

Obchodní podíl představuje míru účasti společníka společnosti s ručením omezeným na společnosti a z této účasti plynoucí práva a povinnosti. Jeho výše se určuje podle poměru vkladu společníka k základnímu kapitálu společnosti, nestanoví-li společenská smlouva jinak.

Obchodní zákoník umožňuje převod majetkové účasti na společnosti formou smlouvy o převodu obchodního podílu (jeho části) na společnosti s ručením omezeným. Stanoví i podstatné náležitosti smlouvy o převodu obchodního podílu, jakož i formální náležitosti celé transakce (např. souhlas valné hromady). Podmínky převodu obchodního podílu může upravovat i příslušná společenská smlouva (standardní jsou např. ujednání o předkupním právu ostatních společníků). Obdobné nakládání umožňuje obchodní zákoník i s komanditními podíly komanditistů komanditní společnosti.

Převod obchodního podílu nebo komanditního podílu na základě smlouvy může být sjednán jako úplatný převod nebo bezúplatný. Cenu obchodního (komanditního) podílu převodci hradí nabyvatel.

Obchodní podíly na společnosti s ručením omezeným a komanditní podíly mohou být děditelné.

Velmi významným omezením vyplývajícím z obchodního zákoníku je podstatné omezení společníků osobních společností v nakládání s jejich majetkovými účastmi. Majetkovou účast společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti v podstatě nelze smluvně převést, a to ani za situace, kdy by s tímto postupem souhlasili všichni ostatní společníci. V praxi je tak možné pouze změnou společenské smlouvy dohodnout vystoupení společníka z veřejné obchodní společnosti (komplementáře komanditní společnosti) a současně přistoupení nového společníka (nového komplementáře). Má to však zásadní obchodněprávní důsledky. Zatímco převodce v případě úplatného převodu obchodního podílu získává kupní cenu hrazenou od nabyvatele (tj. společnost samotnou převod obchodního podílu prakticky ekonomicky nezatěžuje), v případě vystoupení společníka z osobní společnosti je situace zásadně odlišná. Tento společník totiž nemá nárok na plnění od nového (přistupujícího společníka) – vzniká mu nárok na vyplacení vypořádacího podílu, a to vůči společnosti, ze které vystupuje. Výše vypořádacího podílu je pak určována způsobem stanoveným společenskou smlouvou s tím, že podle obchodního zákoníku se stanoví ke dni zániku účasti ve společnosti z vlastního kapitálu zjištěného z mezitímní, řádné nebo mimořádné účetní závěrky sestavené ke dni zániku účasti společníka ve společnosti, pokud společenská smlouva nestanoví, že se má zjistit z čistého obchodního majetku na základě posudku znalce. Obdobně pak podíly společníků na osobních společnostech nejsou děditelné, dědici opět obdrží jen vypořádací podíl.

2. Daňová soustava v České republice

Současná soustava daní v České republice byla vytvořena na základě zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Tento zákon byl jako nadbytečný zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních k datu 1. 1. 2004.

Soustava daní totiž vychází z ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod České republiky, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Znamená to, že není zapotřebí mít zákon, který bude souhrnně vypočítávat jednotlivé daně (naopak, takový případ by v sobě skrýval riziko, že daň bude stanovena sice na základě zákona, ale podzákonným předpisem), ale je nutné, aby každá daň byla upravena zákonem, a to buď samostatně (např. daň z přidané hodnoty) nebo společně s jinými daněmi (typicky např. daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí).

Aktuální daňovou soustavu v České republice tvoří tyto daně:

- přímé daně:
 - o daň z příjmů
 - daň z příjmů fyzických osob
 - daň z příjmů právnických osob
 - o daň z nemovitostí
 - o dědická daň
 - o darovací daň
 - o daň z převodu nemovitostí
 - o silniční daň
- nepřímé daně:

- daň z přidané hodnoty
- spotřební daně
 - daň z minerálních olejů
 - daň z lihu
 - daň z piva
 - daň z vína a meziproductů
 - daň z tabákových výrobků
- daně k ochraně životního prostředí
 - daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
 - daň z pevných paliv
 - daň z elektřiny

Jako samostatnou daň by bylo možné (byť se vláda ČR tomuto pojetí brání) považovat i odvod za elektřinu vyrobenou ze slunečního záření zavedený zákonem č. 402/2010 Sb., kterým byl novelizován zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie.

Vzhledem k tomu, že předmětem mé disertační práce, jsou daňové dopady jednotlivých druhů nemovitostních transakcí, omezím se v dalším textu na ty okruhy daňových povinností, které se k danému druhu transakce váží.

2.1. Prameny daňového práva se zřetelem na zdanění nemovitostí

V rámci své disertační práce zvažuji zdanění nemovitostí a nemovitostních transakcí probíhajících v České republice na základě těchto daňových zákonů:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále ZDP)
- zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále ZDN)
- zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále ZDPN),
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále ZDPH),
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále DŘ).

2.2. Koncepce zdanění nemovitostí a příjmů z nemovitostí

Daňové zákony České republiky podrobují zdanění jak samotné vlastnictví nemovitého majetku, tak i výnosů – příjmů plynoucích z tohoto nemovitého majetku jeho vlastníků, včetně příjmů dosažených užíváním nabytím nebo převodem nemovitosti.

2.2.1. Zdanění vlastnictví nemovitostí

O zdanění vlastnictví nemovitosti hovoříme v případě, kdy je předmětem daně přímo samotná nemovitost bez ohledu na to, zda z této nemovitosti jejímu vlastníku plyne či neplyne nějaký příjem.

2.2.1.1. Právní úprava zdanění nemovitostí v České republice

Zdaňování vlastnictví nemovitostí spadá pod úpravu zákona o dani z nemovitostí. Daň z nemovitostí je jednou z majetkových daní náležejících do daňové soustavy České republiky. Daň z nemovitostí je postavena na teritoriálním principu a postihuje tak výhradně nemovitosti nacházející se na území České republiky.

Daň z nemovitostí je upravena především zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí a prováděcími předpisy Ministerstva financí ČR. Ministerstvo financí ČR dále svými metodickými pokyny řady D upravilo některá výkladová stanoviska k dani z nemovitostí a rovněž podmínky prominutí daně z nemovitostí nebo příslušenství daně.

ZDN rozlišuje dvě daně, daň z pozemků a daň ze staveb. Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky. ZDN v § 2 odst. 2 vyjímá ze zdanění některé typy pozemků, a to konkrétně pozemky zastavěné stavbami (v rozsahu půdorysu staveb) a dále některé výslovně určené druhy pozemků. Poplatníkem daně z pozemků je zásadně vždy vlastník pozemku, bez ohledu na to, zda má daňový domicil v České republice nebo v zahraničí. V případech vymezených ZDN je poplatníkem daně uživatel pozemku. ZDN upravuje rovněž podmínky, za kterých je poplatník od daně z pozemků osvobozen (§ 4 ZDN). Je možné souhlasit s názorem, že „při úvahách o možném osvobození od daně se český zákonodárce řídí nejčastěji celospolečenskými zájmy.“¹⁶ To dokládá i skutečnost, že ve většině případů je podmínkou osvobození, aby pozemek nebyl využíván k podnikatelské činnosti ani pronajímán.

¹⁶ Radvan, M.: *Zdanění nemovitostí v Evropě*, Lexis-Nexis, Praha 2005, s. 35

Základ daně je stanoven rozdílně pro různé druhy pozemků. Pouze u pozemků, které by bylo možné souhrnně označit jako zemědělské, je základem daně cena půdy, zjištěná násobením skutečné výměry pozemku v m² a průměrnou cenou půdy stanovenou vyhláškou Ministerstva zemědělství ČR (aktuálně vyhl. č. 412/2008 Sb., v platném znění). U hospodářských lesů a rybníků je základem daně buď aktuální cena pozemku zjištěná podle cenových předpisů, nebo součin výměry a stanoveného koeficientu. V ostatních případech je základem daně výměra pozemku.

Sazba daně je ZDN upravena v návaznosti na rozlišné stanovení základu daně. U zemědělských pozemků, hospodářských lesů a rybníků je stanovena procentní sazba, u ostatních typů pozemku je stanovena pevná sazba v Kč na 1 m² výměry pozemku. Základní sazba daně u ostatních - stavebních pozemků se násobí koeficientem určeným podle počtu obyvatel obce, v jejímž katastru se pozemek nachází. ZDN dává oprávnění obci, aby prostřednictvím obecně závazné vyhlášky tento koeficient zvýšila o jednu kategorii nebo snížila až o tři kategorie. Tato kompetence obce vychází z toho, že příjem z daně z nemovitostí je příjmem rozpočtu obce a je tudíž na jejím zvážení, zda daň z nemovitostí na svém území ponechá v zákonné výši, zda ji sníží nebo zvýší.

Předmětem daně ze staveb jsou dokončené stavby a rovněž byty a nebytové prostory. Poplatníkem daně ze staveb je vlastník předmětné stavby či bytu nebo nebytového prostoru. ZDN upravuje podmínky osvobození od daně ze staveb (§ 9 ZDN). Základem daně je výměra půdorysu nebo podlahové plochy bytu (nebytového prostoru). Sazba daně je určena jako pevná a zvyšuje se v závislosti na počtu nadzemních podlaží stavby. Rovněž daň ze staveb se násobí koeficientem dle velikosti obce, s oprávněním obce tento koeficient zvýšit nebo snížit na základě obecně závazné vyhlášky obce.

Daň z nemovitostí je chápána jako jedna z kontroverznějších majetkových daní, a to proto, že se nezohledňuje důchodová situace poplatníka, protože předmětem daně není výnos z této nemovitosti, ale hodnota nemovitosti jako taková. Právě s ohledem na hodnotu nemovitostí se někteří teoretikové přiklánějí k závěru, že by daňová povinnost měla být stanovena na základě tržní hodnoty nemovitostí.

Já osobně chápu kontroverznost stávající právní úpravy nikoli v tom, jak je stanovena hodnota nemovitosti jako daňový základ pro účely výpočtu daně, ale především v tom, že zákonodárce touto daní v podstatě „trestá“ ty poplatníky, kteří byli zodpovědní a pořídili si vlastní nemovitost – z finančních prostředků, které si naspořili a které již zpravidla byly předmětem zdanění při jejich získání. Tito poplatníci jsou tak vlastně daňově „znevýhodněni“ oproti těm, kteří nejednají takto zodpovědně a získané finanční prostředky spotřebovali. V podstatě se shodují s názorem ekonoma Kohouta na zrušení daně z nemovitostí: „Existuje několik dobrých důvodů, proč zrušit daň z nemovitostí. Ve své současné podobě je málo výnosná, zato však velmi náročná na práci finančních úřadů. Kapacita finančních úřadů však nestačí ani na zpracování agendy spojené s DPH. Zde dochází k daňovým únikům, jejichž odhadovaná výše rozhodně přesahuje výnos daně z nemovitostí. Logické mi připadá soustředit síly na kvalitní výběr daně z přidané hodnoty. Za druhé daň z nemovitostí je ve své podstatě nespravedlivá. Daňová spravedlnost je už od časů Adama Smithe definována tak, že každý poplatník platí proporcionálně podle výše svých příjmů. Lidé mnohem ochotněji platí takové daně, které jim intuitivně připadají z tohoto hlediska spravedlivé. Daň z nemovitostí proto patří podle všech dostupných průzkumů mezi nejvíce nenáviděné daně všude tam, kde je ekonomicky významná.“¹⁷

¹⁷ Kohout, P.: *Nižší daně by mohly být jednou z našich konkurenčních výhod v rámci EU*, *Revue Politika* 3/2003

Daň z nemovitostí je podle mého názoru i typickým případem legálního vnitrostátního dvojího zdanění, neboť ji předchází daň z příjmů. K této otázce zaujal stanovisko i Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 2 Afs 28/2005-55, kde konstatoval: „Další vývoj v daňové oblasti a akcent především na daň z příjmů význam daně z nemovitostí postupně snížil a především vyvolal faktickou situaci velmi sporné vícenásobné zátěže stejných příjmů. Také proto se v zahraniční odborné literatuře objevují velmi silné hlasy, považující dokonce tento typ daně za zásadně nevhodný až protiústavní.“ V této souvislosti bych rád zmínil i pregnantně vyjádřené stanovisko B. Hamerníkové: „Újma, kterou nese daňový poplatník tím, že na něho daně dopadají, je dvojího druhu: Zprvė daň snižuje jeho důchod a za druhé ho nutí hledat optimální, daňově výhodnější oblasti pro své aktivity. Tato druhá újma je v podstatě dodatečným daňovým břemenem, které se ale neprojeví zvýšením daňového výnosu ve veřejném rozpočtu. Schematicky je tak celkové břemeno rovno vybrané dani, nákladům na správu daní a dodatečnému daňovému břemenu.“¹⁸ Právě v problematice úpravy daně z nemovitostí vystupuje toto druhé, dodatečné daňové břemeno významně do popředí. Pokud by stát šel v budoucnosti cestou zvýšení daně z nemovitostí v závislosti na aktuální tržní hodnotě nemovitostí, nepochybně by to mohlo vést i ke snížení zájmu o investování do nemovitostí a investoři, především ti zahraniční, by si hledali jiné investiční aktivity nebo jiné lokality pro investování do nemovitostí, což by v celkových ekonomických důsledcích mohlo pro Českou republiku znamenat nezanedbatelnou újmu.

2.2.1.2. Zdanění vlastnictví nemovitostí v Německu

V České republice je pro výši daňové povinnosti zásadně relevantní výměra nemovitosti. To je rozdíl oproti německé úpravě (zákon o dani z nemovitostí –

¹⁸ Hamerníková, B.: *Veřejné finance*, Victoria Publishing, Praha 1996, s. 104

Grundsteuergesetz), kde výše daně z nemovitostí vychází z hodnoty nemovitostí, určené příslušným daňovým úřadem. V rámci německých daňových předpisů je rozlišována daň z nemovitostí typu A, kterou jsou zatíženy zemědělské pozemky, a daň z nemovitostí typu B, která postihuje zastavěné a zastavitelné pozemky a budovy. Výše daně z nemovitostí se vypočte procentní sazbou ze základu daně (jednotné hodnoty nemovitosti) a násobí se lokálním koeficientem. Stanovení výše lokálního koeficientu je v kompetenci obce, v jejímž obvodu se předmětná nemovitost nachází.

I když se na první pohled zdá, že výše daně z nemovitostí v Německu musí být s ohledem na popsaná pravidla jejího výpočtu vyšší než obdobná daň v České republice, mají na rozdíl od české úpravy poplatníci daně z příjmu v Německu možnost, aby si náklady související s nemovitostí (i když není využívána k podnikatelské činnosti) uplatnili jako odčitatelnou položku od základu daně z příjmů.

2.2.2. Koncepce zdanění nemovitostních transakcí v České republice

V této části své disertační práce se soustředím na koncepci zdanění jednotlivých transakcí, které se dotýkají nemovitostí a které byly stručně popsány v části 1.3.6. shora. Zaměřím se na to, zda a za jakých podmínek podléhají tyto transakce, resp. výnos z těchto transakcí, dani z příjmů fyzických osob a právnických osob, dani z převodu nemovitostí a dani z přidané hodnoty. Závěrem zmíním daňové dopady přechodu vlastnictví, tedy nabytí nemovitosti přeměnou obchodní společnosti a nabytí nemovitosti děděním.

V této části bych se soustředil na problematiku zdanění v ryze českém prostředí. Mezinárodní aspekty zdanění, kdy převodcem, resp. konečným příjemcem příjmu z převodu, je zahraniční osoba, zvažuji v následujících částech své práce.

2.2.2.1. Daňové aspekty kupní smlouvy

Kupní smlouvou nabývá nabyvatel od převodce vlastnické právo k nemovitosti, za kterou je povinen zaplatit kupní cenu. Tato transakce s sebou nese několik daňových povinností, a to jak na straně kupujícího, tak na straně prodávajícího.

Otázky zdanění příjmů, které nabyvatel získá na základě úplatného převodu nemovitosti, upravuje zákon o daních z příjmů. ZDP rozlišuje mezi daní z příjmů fyzických osob a daní z příjmů právnických osob a toto rozlišení se projeví i v případě zdanění příjmu z prodeje nemovitosti.

Z hlediska daně z příjmů podléhá příjem převodce z převodu nemovitosti dani z příjmů, a to v závislosti na osobě poplatníka. Poplatník daně z příjmů fyzických osob postupuje při zdanění výnosu z prodeje nemovitosti podle § 7 ZDP, jedná-li se o poplatníka, který měl převáděnou nemovitost zahrnutou ve svém obchodním majetku, resp. podle § 10 ZDP v ostatních případech. Příjem z prodeje nemovitosti, která nebyla zahrnuta v obchodním majetku poplatníka, může být od daně z příjmů osvobozen podle § 4 ZDP; nejvýznamnějším aspektem osvobození je doba, po kterou byla převáděná nemovitost ve vlastnictví poplatníka. V této souvislosti bych rád poukázal na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, který dospěl k následujícímu závěru: „Ekonomickým důvodem osvobození příjmů z prodeje nemovitostí, přesáhne-li doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu pěti let, podle § 4 odst. 1

písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je skutečnost, že se nejedná o příjem ve smyslu přírůstku majetku daňového subjektu, nýbrž toliko o transformaci vlastnictví věci (nemovitosti) v její peněžitý ekvivalent. Rozdělením pozemků geometrickým plánem nedochází ke vzniku nového vlastnického práva ani ve smyslu daňovém. Jakkoliv totiž vznikají nové parcely (tj. nové věci), je zachován stejný rozsah i obsah vlastnického práva k nim a práva vlastníka nejsou nikterak dotčena.“¹⁹

Poplatník daně z příjmů právnických osob postupuje při zdanění výnosu z prodeje nemovitostí podle § 18 ZDP.

Základem daně z příjmů je standardně kupní cena sjednaná kupní smlouvou, snižená o náklady, vynaložené na dosažení tohoto příjmu. Za tyto náklady jsou vedle přímých nákladů vynaložených v souvislosti s prodejem nemovitosti (odměna realitní kanceláři, poplatek za vklad do katastru nemovitostí, odměna notáře nebo advokáta v souvislosti se sepsáním kupní smlouvy, zaplacená daň z převodu nemovitostí a pod.) považovány:

- u poplatníků daně z příjmů dle § 7 ZDP a u právnických osob zůstatková cena nemovitostí, tj. nabývací cena snižená o příp. provedené daňové odpisy hmotného majetku;
- u poplatníků daně z příjmů dle § 10 ZDP nabývací cena nemovitosti. V případě nabytí nemovitosti darem nebo děděním se za nabývací cenu nemovitosti považuje cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

Sazba daně z příjmů je stanovena lineárně a činí 15% ze základu daně z příjmů fyzických osob a standardně 19% ze základu daně z příjmů právnických osob. Sazba daně

¹⁹ *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.5.2008 č.j. 2 Afs 70/2007-55*

z příjmů právnických osob se snižuje na 5% u poplatníka, který je investičním fondem, podílovým fondem nebo zahraničním fondem kolektivního investování založeným v jiném členském státu EU, Norsku nebo Islandu. Sazba daně z příjmů právnických osob činí 5% rovněž u penzijního fondu nebo instituce penzijního pojištění.

Převod nemovitosti je předmětem daně z přidané hodnoty. Podmínkou uplatnění DPH je skutečnost, že převodce je osobou registrovanou k DPH v tuzemsku a jedná se o převod nemovitosti, která je zahrnuta v jeho obchodním majetku. Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od DPH v souladu s ustanovením § 56 ZDPH po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Převod pozemků je osvobozen od DPH, s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavební pozemek definuje ZDPH jako nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem.

Pokud převod stavby podléhá dani z přidané hodnoty, uplatní se rozdílná sazba DPH podle toho, zda předmět převodu splňuje charakteristiku tzv. sociálního bydlení, kdy se uplatní snížená sazba daně (10%), v ostatních případech se uplatní základní sazba DPH (20%).

Úplatný převod nemovitostí podléhá standardně i zdanění daní z převodu nemovitostí. Daň z převodu nemovitostí je upravena společně s daní dědickou a darovací zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění. Daň z převodu nemovitostí je daní majetkového typu, tzn., že zdaňuje majetek, který lze ocenit a lze říci, že daní z převodu nemovitostí se odčerpává do veřejných rozpočtů část kupní ceny.

Tato daň postihuje transfer vlastnických práv k nemovitému majetku a podléhá jí úplatné převody vlastnictví k nemovitostem. Na rozdíl od daně z nemovitostí, která se váže k vlastnictví nemovitého majetku, je tato daň spojena se změnou v osobě vlastníka, pokud k této změně dochází na základě úplatného převodu. Daň z převodu nemovitostí má univerzální charakter, tzn. postihuje fyzické i právnické osoby.

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající), nabyvatel (kupující) je však ručitelem daně. Ručitel je povinen zaplatit daňový nedoplatek, pokud je k této povinnosti správcem vyzván a marně uplynula doba k plnění. Podmínky placení daňového nedoplatku ručitelem řeší DŘ v ustanovení § 171 a násl. Za problematické považuji pouze ustanovení DŘ týkající se určení výše daňového nedoplatku, který hradí ručitel. Podle § 153 DŘ je totiž termínem nedoplatek označována jak splatná částka daně, tak i splatné neuhrazené příslušenství daně.

Základem daně z převodu nemovitostí je zásadně cena nemovitosti zjištěná podle zvláštního právního předpisu (dále jen „cena zjištěná“). V případě, že smluvně sjednaná kupní cena je vyšší, než cena zjištěná, je základem daně z převodu nemovitostí tato sjednaná cena. V případě, že cena zjištěná přesahuje sjednanou cenu, nepodléhá rozdíl dani darovací. Sazba daně z převodu nemovitostí činí 3% ze základu daně. Nejvyšší správní soud ČR přitom definoval úplatu jako „veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem a sjednaná ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích.“²⁰ Nejvyšší správní soud se zabýval i metodikou ocenění pro stanovení ceny zjištěné a konstatoval následující: „Pro ocenění nemovitosti za účelem zjištění výše daně z převodu nemovitostí jsou rozhodující právní vztahy převodce

²⁰ *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 7 Afs 126/2005-75*

(např. nájemní poměry), které tu jsou v okamžiku zániku jeho vlastnictví k převáděné nemovitosti. Zdaňován je právě převodcem dosažený finanční výnos z prodeje nemovitosti – příp. dosažitelný finanční výnos, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná – a je proto nutno aplikovat i ustanovení § 10 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Stavby, u nichž je ke dni převodu pronajato nejméně 80% jejich podlahových ploch, se tak ocení kombinací nákladového a výnosového způsobu.“²¹

Ustanovení § 19 a § 20 ZDPN upravuje podmínky osvobození od daně z převodu nemovitostí, zde bych upozornil jen na ustanovení § 20 odst. 7 ZDPN, podle kterého je od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod vlastnictví ke stavbě, která je novostavbou, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí nebo dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu. Obdobné osvobození se týká nových bytů, vždy za podmínky, že převod stavby či bytu souvisí s podnikatelskou činností převodce, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů. V těchto případech však standardně tyto převody podléhají dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud se zabýval posouzením relevantních skutečností k osvobození od daně z převodu nemovitostí a dospěl k následujícímu závěru: „Pro účely osvobození od daně dle § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, není podstatné, zda nová stavba byla před jejím prvním převodem užívána bez vědomí, anebo s vědomostí jejího vlastníka, podstatné není ani to, zda byla užívána legálně, či contra legem, podstatné pro nastoupení účinků osvobození od daně je pouze to, zda byla užívána s ekonomickým důsledkem či profitem vlastníka, anebo nikoliv. Pobíral-li vlastník nové stavby před jejím prvním převodem od dřívějších uživatelů

²¹ *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. I Afs 76/2004-59*

ekonomické benefity (např. nájem), pak není naplněn cíl a smysl právní úpravy týkající se osvobození od této daně.²²

K této otázce dále Nejvyšší správní soud upřesnil v souvislosti s prodejem bytové jednotky, prodávané společně se spoluvlastnickým podílem k pozemku a ke společným částem budovy, že první úplatný převod spoluvlastnického podílu k pozemku není – na rozdíl od prvního úplatného převodu vlastnického práva k bytu (nebytovému prostoru) a spoluvlastnického podílu na společných částech domu – osvobozen od daně z převodu nemovitostí.²³

2.2.2.2. Daňové aspekty smlouvy o koupi najaté věci

V zásadě je možné konstatovat, že se smlouvou o koupi najaté věci jsou spojeny prakticky totožné daňové dopady, jako s klasickou kupní smlouvou, a to ať jde o daň z příjmů, daň z přidané hodnoty nebo daň z převodu nemovitostí.

Zmínil bych tak pouze specifickou problematiku daňové uznatelnosti nájemného na straně nájemce v případě finančního leasingu nemovitosti tak, jak je upravena v ustanovení § 24 ZDP. Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté nemovitosti, kterou lze podle ZDP odepisovat, se uznává jako výdaj nájemce za podmínky, že doba nájmu činí alespoň minimální dobu odepisování uvedenou v § 30 odst. 1 ZDP, u nemovitostí nejméně 30 let, po ukončení nájmu následuje bezprostředně převod vlastnictví k nemovitosti na nájemce a nájemce zahrne nabytou nemovitost do svého obchodního majetku. Kupní cena najatého majetku nesmí být přitom vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u

²² *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. 2. 2010, sp. zn. I Afs 1/2010-59*

²³ *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 17. 5. 2007 sp. zn. I Afs 146/2006*

vlastníka, kterou by měl předmět nájmu při rovnoměrném odepisování podle ZDP. Pokud by ke dni koupě byla nemovitost již odepsána ve 100% kupní ceny, podmínka minimální kupní ceny neplatí. V případě, že nejsou splněny podmínky finančního pronájmu specifikované shora a prodává se nemovitost, jež byla předmětem nájemní smlouvy, po jejím ukončení nájemci, uznává se nájemné do výdajů (nákladů) na straně nájemce pouze za podmínky, že kupní cena nemovitosti, kterou lze odepisovat podle ZDP nebude nižší než zůstatková cena vypočtená rovnoměrným způsobem podle ZDP ze vstupní ceny evidované u vlastníka nebo pronajímatele za dobu, po kterou mohla být tato nemovitost odepisována (tj. opět bez ohledu na skutečnou výši zůstatkové ceny evidované u vlastníka či pronajímatele). Kupní cena pozemku pak nesmí být nižší, než cena zjištěná ke dni nabytí pozemku. ZDP obsahuje rovněž specifická ustanovení o uznatelnosti nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí majetku, u kterého byly uplatněny mimořádné odpisy podle § 30a ZDP nebo u majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření odepisovaného podle § 30b ZDP.

Vedle toho je finanční leasing považován podle ZDPH za jedno zdanitelné plnění, které je uskutečněno dnem předání předmětu leasingu do užívání nájemci (pokud má na základě leasingové smlouvy nájemce povinnost předmět leasingu bezprostředně po ukončení finančního pronájmu koupit).

Domnívám se, že právní úprava daňových dopadů finančního leasingu nemovitostí je v podmínkách českého práva natolik nevhodná, že prakticky zastavila klasický finanční leasing nemovitostí a leasingové smlouvy jsou nahrazovány jiným způsobem financování. Nevhodnost spatřuji především v následujícím:

- ZDP upravuje podmínky uznatelnosti výdajů na leasingové splátky na straně nájemce tak přísně, že prakticky leasing nemovitosti nepředstavuje pro

- nájemce žádnou výhodu oproti financování nemovitosti úvěrem – za nevhodnou považují především povinnou dobu trvání leasingu, která u nemovitostí činí nejméně 30 let;
- vycházíme-li ze situace podnikatelského nájmu, kdy jak nájemce, tak i leasingová společnost jsou osobami registrovanými k dani z přidané hodnoty, podléhají leasingové splátky DPH, a to jednorázově k datu převzetí předmětu leasingu leasingovým nájemcem;
 - dani z převodu nemovitostí ve smyslu ZDPN podléhá zpravidla jak nabytí nemovitosti leasingovou společností (pokud je nabývána kupní smlouvou), tak i prodej nemovitosti po ukončení leasingové smlouvy nájemci.

De lege ferenda tak považují za vhodné zejména vrátit se ke zvýhodňující zkrácené době trvání leasingu, umožňující v podstatě zrychlené odepisování nemovitosti na straně leasingového nájemce. Takováto úprava by podle mého názoru přispěla k obnově rozvoje trhu s nemovitostmi v České republice.

2.2.2.3. Daňové aspekty darovací smlouvy

Od předcházejících smluvních typů se darování odlišuje tím, že dárce nabývá darovaný majetek (zde nemovitost) bezúplatně. Rovněž darování a přijetí daru má daňové důsledky.

ZDP konstatuje, že příjem získaný darováním nemovitosti, není předmětem daně z příjmů fyzických osob (§ 3 odst. 4 ZDP), s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem závislé činnosti podle § 6 ZDP a v souvislosti s podnikáním nebo jinou samostatnou

výdělečnou činností. Obdobně není příjem získaný darováním nemovitosti ani předmětem daně z příjmů právnických osob (§ 18 odst. 2 ZDP).

Darování nemovitosti plátcem daně by mohlo představovat zdanitelné plnění ve smyslu ZDPH. Ustanovení § 13 odst. 4 ZDPH totiž považuje za převod nemovitosti za úplatu (tedy převod podléhající DPH) též použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Tento výraz je pak ustanovením § 13 odst. 5 ZDPH vykládán mimo jiné i jako poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet DPH. Pokud by v důsledku splnění těchto podmínek bylo darování nemovitosti předmětem DPH, postupovalo by se shodně jako v případě prodeje nemovitosti (viz bod 2.2.2.1. shora). Plátcem DPH by v takovém případě byl dárce.

Nejdůležitější daní, která postihuje darování (a která vlastně postihuje výhradně darování) je daň darovací upravená ZDPN. Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně darovací jsou jak věci nemovité a movité, tak i tzv. jiný majetkový prospěch.

Základem daně darovací je u darovaných nemovitostí jejich cena zjištěná, snížená o prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně a cenu majetku osvobozeného dle ZDPN od daně darovací.

Poplatníkem daně darovací je nabyvatel (obdarovaný), pokud je však nabyvatel osobou, která nemá trvalý pobyt ani sídlo v tuzemsku, je poplatníkem daně dárce. Pokud dárce není poplatníkem, je vždy ručitelem.

Pro účely výpočtu daně darovací jsou osoby zařazeny do tří skupin vyjadřujících vztah poplatníka k dárci, resp. obdarovanému. Legislativně nevhodně je pak dle mého názoru upravena v ZDPN sazba daně darovací (a shodně i daně dědické) u osob zařazených do I. a II. skupiny. Ustanovení § 12 a § 13 ZDPN totiž upravuje progresivní daňovou sazbu daně darovací (dědické) u osob zařazených do I. skupiny a do II. skupiny, avšak novelizací ZDPN bylo zakotveno v § 19 odst. 3 osvobození od daně darovací darování majetku mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině (obdobné osvobození od daně dědické upravuje § 19 odst. 1 ZDPN). Ustanovení § 12 i § 13 tak zcela pozbyla významu, nemohou být v praxi aplikována a jejich ponechání v ZDPN je určitým výrazem nedostatku legislativní kultury, bohužel v daňových zákonech poměrně často patrném.

Sazba daně darovací při darování mezi osobami zařazenými do III. skupiny je stanovena progresivně v závislosti na hodnotě základu daně a pohybuje se od 7% (u základu daně do 1.000.000,- Kč) do 40% (ze základu daně přesahujícího 50.000.000,- Kč). Z výše daňové sazby dle mého názoru plyne přetrvávající dehonestující pohled na darování majetku vysoké hodnoty mezi nepříbuznými osobami. Neshledávám žádný mravní důvod pro to, aby byla zachována tak dramaticky odchylná sazba daně darovací od daně z příjmů fyzických či právnických osob.

2.2.2.4. Daňové aspekty převodu podniku

Na základě smlouvy o prodeji podniku se prodávající zavazuje odevzdat kupujícímu podnik a převést na něj vlastnické právo k podniku a kupující se zavazuje převzít závazky prodávajícího související s podnikem a zaplatit kupní cenu.

Způsob zdanění převodu podniku je jedním z rozhodujících momentů pro poplatníka, který se rozhoduje (na straně nabyvatele nebo na straně převodce), jakou formou bude realizována celá transakce, jejímž předmětem je nemovitost.

Z hlediska daně z příjmů není na straně prodávajícího zásadní odlišnost mezi prodejem nemovitosti kupní smlouvou a prodejem celého podniku. U daně z příjmů bych tak upozornil jen na možnost převzetí a následného uplatnění daňové ztráty, což je v případě nabytí nemovitosti klasickou kupní smlouvou vyloučeno.

Ustanovení § 23a ZDP chápe převod podniku (event. části podniku, která musí představovat samostatný organizační a funkční celek sloužící k provozování jednoho či více předmětů podnikání; pro zjednodušení dále hovořím jen o podniku) jako postup, při kterém společnost převádí bez toho, že by zanikla, podnik na jinou společnost tak, že za převedený podnik získá převádějící společnost podíl v přijímající společnosti nebo se zvýší její vklad do základního kapitálu přijímající společnosti. Z uvedené definice vyplývá, že převodem podniku ve smyslu § 23a ZDP je v podstatě nepeněžitý vklad podniku do základního kapitálu jiné společnosti. Pouze u takto koncipovaného převodu podniku může za podmínek stanovených ZDP (viz níže) přijímající společnost uplatnit daňové ztráty evidované na straně převádějící společnosti. Z toho je pak zřejmé, že zákonodárce vyloučil možnost převzetí daňové ztráty v případě, že strany uzavírají klasickou smlouvu o prodeji podniku, tj. o směně podniku za peníze. Domnívám se, že de lege ferenda by bylo vhodné uvažovat o podmínkách, za kterých by kupující mohl uplatnit daňovou ztrátu minulých let, evidovanou u prodávajícího a že by tato možnost nepochybně přispěla k rozšířenému zájmu o investice formou prodeje podniku.

Prodej podniku nepodléhá dani z přidané hodnoty, neboť v souladu s ustanovením § 13 odst. 8 písm. a) ZDPH se prodej podniku nepovažuje za dodání zboží nebo převod nemovitosti. Za zmínku stojí, že ZDPH obsahuje v § 4 odst. 3 písm. h) vlastní definici prodeje podniku, za kterou považuje prodej podniku nebo části podniku, tvořící organizační složku podniku podle zvláštního právního předpisu (poznámka pod čarou odkazuje na obchodní zákoník); za prodej podniku ZDPH považuje rovněž vydražení podniku nebo jeho organizační složky ve veřejné dražbě.

Pokud je součástí části podniku nemovitost, podléhá transakce dani z převodu nemovitostí shodně, jako by byla uzavírána kupní smlouva.

2.2.2.5. Daňové aspekty vkladu nemovitosti do kapitálu obchodní společnosti

Jak jsem již uvedl shora, je při posouzení daňových aspektů vkladu nemovitosti do kapitálu obchodní společnosti nutné zkoumat, o jakou formu vkladu jde, zejména, zda jde o vklad do základního kapitálu obchodní společnosti a pokud ne, zda je spojen s nějakou formou protiplnění, tj. zda je možné dovodit, že v důsledku vkladu mimo základní kapitál získává vkladatel jako společník obchodní společnosti nějaký prospěch.

Z pohledu daně z příjmů není na straně vkladatele vklad do obchodní společnosti daňově uznatelným nákladem. Hodnota vkladu se pro účely zdanění vkladatele zohledňuje až v okamžiku ukončení jeho účasti ve společnosti, kdy se stává součástí pořizovací ceny jeho podílu a tvoří tak náklad započitatelný proti příjmům z ukončení účasti společníka na společnosti (tj. např. proti ceně převáděného obchodního podílu, proti vypořádacímu podílu

nebo podílu na likvidačním zůstatku u společníků kapitálových společností a komanditistů komanditních společností; srov. § 24 odst. 2, písm. w) a § 36 odst. 2 písm. e), f) ZDP).

Z pohledu obchodní společnosti nepředstavuje nemovitost, kterou společnost získala vkladem společníka, zdanitelný příjem ve smyslu ZDP. Daňové důsledky v oblasti daně z příjmů se tak na straně obchodní společnosti projeví pouze na výdajové straně ve formě odpisů. Obchodní společnost totiž pokračuje v odepisování ze vstupní ceny, ze které odepisoval původní vlastník a při zachování způsobu odepisování započatém původním vlastníkem (za podmínky, že u společníka – fyzické osoby byl předmět vkladu zahrnut v jeho obchodním majetku a u právnické osoby v jejím majetku).

Vklad podniku, jehož součástí je nemovitost, má obdobné právní důsledky. Zvláště bych proto upozornil jen na možnost převzetí daňové ztráty ve smyslu § 23a ZDP. Toto ustanovení totiž obsahuje speciální definici převodu podniku pro účely daně z příjmů tak, že za převod podniku považuje postup, při kterém společnost převádí bez toho, aby zanikla podnik (nebo jeho část) na jinou společnost tak, že za převedený podnik získá převádějící společnost podíl v přijímající společnosti nebo se zvýší její vklad do základního kapitálu přijímající společnosti (§ 23a ZDP).

U takto vymezeného vkladu podniku pak ZDP umožňuje, aby přijímající společnost převzala daňovou ztrátu (její část) vyměřenou převádějící společností, která souvisí s převedeným podnikem (jeho částí) a dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně převádějící společností. Tuto daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně z příjmů ve zdaňovacích obdobích zbývajících do pěti zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo obdobích, za něž

je podáváno daňové přiznání, za které byla daňová ztráta převádějí společnosti vyměřena. V případě, že by poplatník neprokázal, jaká část daňové ztráty se vztahuje k převedenému podniku (jeho části), byla by tato část daňové ztráty stanovena pomocně podle poměru hodnoty převedeného majetku dle účetnictví převádějí společnosti bezprostředně před převodem snižené o převáděné závazky a hodnoty veškerého majetku převádějí společnosti snižené o její veškeré závazky bezprostředně před převodem.

Ustanovení ZDP v § 23a umožňuje, aby v takto provedeném převodu podniku byla za situace, kdy převádějí společností je daňový nerezident, který nemá stálou provozovnu v ČR, převzata přejímající společností daňová ztráta, která vznikla převádějí společností v jiném členském státu a která nebyla uplatněna v jiném členském státu jako položka snižující základ daně převádějí společností, maximálně však do výše, do které by byla daňová ztráta stanovena podle ZDP, kdyby převádějí společnost byla v příslušném období, v němž ztráta vznikla, poplatníkem daně z příjmů právnických osob s daňovým domicilem v České republice.

ZDP v souladu s evropskou legislativou stanoví další podmínky převzetí daňové ztráty, kterými jsou:

- převádějí společnost i přijímající společností jsou poplatníky daně z příjmu právnických osob s daňovým domicilem v ČR a mají formu akciové společností nebo společností s ručením omezeným nebo evropské družstevní společností,
- převádějí společnost je společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU a přijímající společnost je daňovým rezidentem ČR – poplatníkem daně z příjmu právnických osob a má formu akciové společností

nebo společnosti s ručením omezeným nebo evropské družstevní společnosti, a převedený majetek nebo závazky nejsou po převodu součástí stálé provozovny přijímající společnosti umístěné v ČR, nebo

- převádějící společnost je poplatníkem daně z příjmu právnických osob s daňovým domicilem v ČR a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným nebo evropské družstevní společnosti, nebo je společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, a přijímající společnost je společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU a převedený majetek nebo závazky jsou po převodu součástí stálé provozovny přijímající společnosti umístěné v ČR.

Vklad nemovitosti do kapitálu obchodní společnosti se podle § 13 odst. 4 ZDP považuje za převod nemovitosti (zdanitelné plnění) za předpokladu, že vkladatel při nabytí majetku nebo jeho části uplatnil odpočet DPH. Výjimku představuje vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku. V případě, že nepeněžitý vklad podléhá DPH, odpovídají vkladatel i nabyvatel za splnění daňové povinnosti společně a nerozdílně.

V případě, že vklad nemovitosti podléhá DPH, posuzuje se tedy pro účely DPH shodně, jako převod nemovitosti (srov. část 2.2.2.1. shora).

Podle ZDPN (§ 20 odst. 6) jsou od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva podle obchodního zákoníku nebo podle právního řádu jiného evropského státu, má-li tato společnost nebo družstvo sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu. Je-li vkladem

nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do 5 let od vložení vkladu zanikne účast společníka v obchodní společnosti nebo člena v družstvu, s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena.

Z uvedené citace zákonného ustanovení jednoznačně vyplývá, že osvobození se vztahuje výhradně na vklady nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností. Tam, kde je poskytován vklad mimo základní kapitál, ať jde o splacení příplatku mimo základní kapitál, o vklad do společností nevytvářejících základní kapitál nebo o splacení emisního ážia či o tzv. vklady do ostatních kapitálových fondů, zákonné osvobození se neuplatní. Zbývá tedy posoudit, zda takový neosvobozený vklad podléhá dani darovací (jde o bezúplatné plnění bez protihodnoty) nebo jen dani z převodu nemovitostí. V tomto směru je možné využít závěry Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 13. 3. 2002, ve kterém Ministerstvo financí jednoznačně uzavřelo, že již není sporu o tom, že v případě poskytnutí vklad do společnosti se jednoznačně jedná o úplatný závazkový vztah. Tento názor je potvrzen řadou rozsudků správních soudů i rozhodnutím Ústavního soudu²⁴. Zaváže-li se vkladatel poskytnout nepeněžitý vklad (věc), znamená to, že se zavázal převést vlastnické právo podobně jako by se tomu zavázal kupní smlouvou. Podle názoru Nejvyššího soudu lze dovodit z ustanovení § 59 obchodního zákoníku, že: „... smlouva, kterou se uskutečňuje vklad, má charakter kupní smlouvy, kdy sjednaná kupní cena představuje vklad společníka do obchodní společnosti a proto nedochází k jejímu proplacení.“²⁵ Z uvedeného je pak zřejmé, že vklad nemovitosti mimo základní kapitál obchodní společnosti nepodléhá dani darovací nýbrž dani z převodu nemovitostí.

²⁴ *Srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 18. 5. 2000 sp. zn. III ÚS 31/2000*

²⁵ *Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 26. 4. 2001 sp. zn. 22 Cdo 1143/2000*

Určitý problém pak představuje určení základu daně z převodu nemovitostí, protože v zásadě existují dva právní názory. Prvním názorem, uplatňovaným např. zástupci Komory daňových poradců (viz např. Zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR ze dne 28.11.2001), je názor, že by základ daně měl být stanoven posudkem znalce na základě zvláštního právního předpisu a že není aplikovatelný posudek znalce o ocenění nepeněžitého vkladu prováděný podle obchodního zákoníku. Naproti tomu zástupci Ministerstva financí ČR zastávají názor, že základem daně z převodu nemovitostí je vždy vyšší z obou znaleckých posudků. Poukazují přitom na shora uvedené stanovisko Nejvyššího soudu a argumentují tím, že hodnota vkladu pro účely obchodněprávní je cenou sjednanou, hodnota dle znaleckého posudku podle zvláštního právního předpisu cenou zjištěnou a základem daně je pak v souladu s ustanovením § 10 odst. 1 písm. a) ZDPN vyšší z obou cen.

K otázce daňového osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu obchodních společností dále judikoval Nejvyšší správní soud ČR, že ustanovení ZDPN řeší „výlučně osvobození vkladů do obchodních společností a v žádném případě z něj nelze dovodit, že by bylo možno osvobození uplatnit i v případě, že nemovitost je v rámci vypořádacího podílu vydána společníkovi, jehož účast ve společnosti končí na základě uzavřené dohody. Je-li v rámci vypořádacího podílu převáděna nemovitost, nemůže se jednat o bezúplatný převod, protože společnost není dárce, který něco přenechává společníkovi, jehož účast ve společnosti končí, jako obdarovanému.“²⁶ S tím pak souvisí i právní názor Ústavního soudu: „Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, zatěžuje daní z převodu nemovitostí převáděnou nemovitost, nikoli nemovitost nabývanou, proto také je poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce, nabyvatel je pouhým ručitelem. V kontextu cílů zákona musí být vedena i aplikace ustanovení

²⁶ *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 7 Afs 3/2005-80*

§ 10 písm. a). Je-li jednoznačně poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce a předmětem daně je úplatný převod nemovitosti a úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti, tedy převodcem dosažený finanční výnos z prodeje nemovitosti, příp. dosažitelný finanční výnos, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná, pak musí být ocenění vztaženo ke konkrétní převáděné nemovitosti, která je ve vlastnictví toho, kdo je poplatníkem daně, a musí být i při tomto ohodnocení nemovitosti vzat v úvahu právní stav nemovitosti u převodce, nikoli nabyvatele.²⁷

Překvapivě byl veden spor o výklad termínu „zánik účasti společníka ve společnosti“, který, dojde-li k němu do 5-ti let od vkladu nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti, ruší osvobození vkladu od daně z převodu nemovitostí. V konkrétním případě vkladatel namítal, že zánikem účasti ve společnosti nemůže zákonodárce mínit převod obchodního podílu nýbrž výhradně zánik účasti ve smyslu § 14a až § 150 obchodního zákoníku. V tomto sporu dospěl Nejvyšší správní soud ČR ke zcela logickému závěru: „Je-li účast společníka ve společnosti určena jeho podílem na obchodním majetku společnosti, pak převedením celého svého majetkového podílu na jiného člena společnosti převedl stěžovatel (rozuměj: převádějící společník) současně i svá práva a povinnosti vztahující se k jeho podílu, tedy i k účasti ve společnosti. Nezůstává tak nic (majetková účast, práva a povinnosti), co by mohlo být ještě předmětem jeho účastenských práv ve společnosti. Osvobození od daně z převodu nemovitosti u vkladu vloženého podle zvláštního zákona do obchodní společnosti se neuplatní, neboť do pěti let od vložení vkladu zanikla účast společníka v obchodní společnosti.“²⁸

²⁷ *Nález Ústavního soudu ČR ze dne 3. 6. 2003 sp. zn. II. ÚS 487/01*

²⁸ *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. I Afs 26/2004-41*

2.2.2.6. Daňové aspekty přeměn obchodních společností

Podstatou přeměny obchodní společnosti je v zásadě skutečnost, že jmění zanikající (přeměňované) společnosti přechází na společnost nástupnickou. To má samozřejmě řadu daňových dopadů, na které bych rád stručně upozornil. Soustředím se přitom na případ, kdy ve jmění zanikající společnosti, které přechází na právního nástupce, je i nemovitý majetek.

Samotné nabytí majetku (včetně majetku nemovitého) nástupnickou společností v rámci přeměny obchodní společnosti není předmětem daně z přidané hodnoty ani daně z převodu nemovitostí. V dalším se proto budu věnovat daňovým dopadům přeměny na daň z příjmů právnických osob.

Především ustanovení § 23c ZDP obsahuje vlastní definici přeměny obchodní společnosti, konkrétně fúze a rozdělení, odkazuje však i na zákon o přeměnách. Fúzí společnosti se pro účely ZDP rozumí postup, při kterém:

- a) veškerý majetek a závazky jedné nebo více společností, která zaniká a je zrušena bez likvidace (tj. zanikající společnost), přecházejí na jinou existující společnost (nástupnická společnost), přičemž společníci zanikající společnosti zpravidla nabudou podíl v nástupnické společnosti s případným doplatkem na dorovnání (tj. sloučení),
- b) veškerý majetek a závazky dvou nebo více zanikajících společností přechází na nově vzniklou nástupnickou společnost, kterou tyto zanikající společnosti založily, přičemž společníci zanikajících společností nabudou podíl v nástupnické společnosti s případným doplatkem na dorovnání (tj. splynutí),

- c) veškerý majetek a závazky zanikající společnosti přechází na jinou společnost, která je jediným společníkem zanikající společnosti (tj. převzetí jmění).

Rozdělením společnosti se pro účely ZDP rozumí postup, při kterém

- a) veškerý majetek a závazky zanikající společnosti přechází na 2 nebo více existujících nebo nově vzniklých nástupnických společností, přičemž společníci zanikající společnosti zpravidla nabudou podíl v nástupnických společnostech s případným doplatkem na dorovnání (tj. rozdělení),
- b) vyčleněná část jmění společnosti, která nezaniká (tzv. rozdělovaná společnost) přechází na jednu nebo více nástupnických společností, společníci zanikající společnosti zpravidla nabudou podíl v nástupnické společnosti s případným doplatkem na dorovnání (tj. odštěpení).

Samotnou přeměnou obchodní společnosti nevzniká zanikající společnosti ani nástupnické společnosti žádná nová daňová povinnost, přírůstek majetku na straně nástupnické společnosti tak nepodléhá dani z příjmů právnických osob. Upozornil bych proto jen na podmínky převzetí daňové ztráty evidované u zanikající společnosti nástupnickou společností.

Jestliže je zanikající nebo rozdělovaná společnost daňovým poplatníkem, jemuž byla vyměřena daňová ztráta, může ji podle § 23c odst. 8 písm. b) ZDP převzít nástupnická společnost v části, ve které tato daňová ztráta nebyla dosud uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně u zanikající nebo rozdělované společnosti. Od zanikající nebo rozdělované společnosti lze převzít pouze část její daňové ztráty v rozsahu zjištěném podle ekonomicky zdůvodnitelného kritéria. U rozdělované společnosti se používá např. poměr

obratu dosaženého podnikatelskou činností přebírané nástupnickou společností k celkovému obratu rozdělované společnosti před rozdělením. Tam, kde rozdělovaná společnost před rozdělením vede střediskové účetnictví, je možné rozdělit daňovou ztrátu podle toho, jakými středisky byla vytvořena. ZDP dává v tomto směru prostor pro volbu daňového subjektu s tím, že tento nese důkazní břemeno k tomu, aby prokázal, že právě jím zvolený postup je objektivně ekonomicky zdůvodnitelný. Převzatou daňovou ztrátu může nástupnická společnost uplatnit ve zdaňovacích obdobích zbývajících do pěti zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, za které byla daňová ztráta vyměřena. I u přeměny obchodních společností se tak zachovává maximální lhůta pro uplatnění daňové ztráty.

V souvislosti s přeshraničními fúzemi je významné, že česká nástupnická společnost může převzít daňovou ztrátu zanikající společnosti v jiném členském státu EU, která v tomto jiném členském státu EU nebyla uplatněna jako položka snižující základ daně zanikající společnosti, maximálně však do výše, jak by byla daňová ztráta stanovena podle českého ZDP, kdyby zanikající společnost byla ve zdaňovacím období, ve kterém ztráta vznikla, tuzemským daňovým poplatníkem.

Další podmínky převzetí daňové ztráty při přeměně obchodní společnosti upravuje ustanovení § 38a odst. 4 ZDP. Jedná se o zavedení principu tzv. *basket limitations*, který umožňuje uplatnění daňové ztráty vzniklé v jedné skupině příjmů určených podle druhu oproti ziskům z téže skupiny příjmů. Podle tuzemské úpravy může nástupnická společnost odečítat od základu daně daňovou ztrátu maximálně do výše části základu daně, připadající na stejné činnosti vykonávané zaniklým poplatníkem v období, za které byla ztráta vyměřena. Obdobné pravidlo se uplatní i při rozdělení, kdy rozdělovaná společnost nezaniká. Část

základu daně, proti kterému je možné uplatnit daňovou ztrátu, se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů připadajících na stejné činnosti vykonávané zanikající společností v období, za které byla ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží, zaúčtovaných do výnosů. Formulace *basket limitations* v ZDP je poměrně neurčitá a poskytuje poměrně široký prostor pro volné uvážení poplatníka i správce daně. Obecně je možné konstatovat, že důvodem pro zavedení *basket limitations* je skutečnost, že daňová ztráta vykázaná z jednoho zdroje příjmu by měla být považována za zcela nezávislou na příjmech z jiných zdrojů příjmu. Zabránit by se tak mělo spekulativním fúzím, uskutečňovaným pouze z důvodu převzetí daňové ztráty, nikoli z důvodu převzetí ekonomické aktivity zanikající společnosti.

K problematice event. spekulativního využití daňových výhod fúze vyplývajících z evropské úpravy se vyjádřil Evropský soudní dvůr, který uzavřel, že „článek 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkající se společností z různých členských států je třeba vykládat tak, že zvýhodnění, které tato směrnice zavádí, nelze odepřít osobě povinné k dani, která právní konstrukcí v podobě fúze podniků zamýšlela vyhnout se výběru daně, jako je daň dotčená v původním řízení, a sice daň z převodu majetku, jelikož tato daň nespadá do rozsahu působnosti této směrnice.“²⁹

²⁹ *Rozsudek Evropského soudního dvora (prvního senátu) ze dne 20. 5. 2010 ve věci C-352/08 (Modehuis A. Zwijnenburg BV proti Staatssecretaris van Financiën)*

2.2.2.7. Daňové aspekty nájemní smlouvy

Nájemní smlouvou přenechává dočasně pronajímatel za úplatu svou nemovitost nájemci do užívání. Tato transakce obdobně jako shora uvedená kupní smlouva s sebou nese několik daňových povinností, a to jak na straně pronajímatele, tak na straně nájemce.

Rovněž v případě příjmů z nájemného je nutné rozlišit mezi poplatníkem daně z příjmů fyzických osob a poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Fyzická osoba postupuje při zdanění podle § 9 ZDP, právnická osoba podle § 18 ZDP. Zdanění příjmu je standardní, upozornil bych jen na možnost uplatnění tzv. paušální částky výdajů snižující základ daně z příjmů u poplatníků – fyzických osob (30% z příjmů z nájemného). V takovém případě nemusí poplatník prokazovat, jaké výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmu skutečně vynaložil.

Pronájem nemovitostí má zvláštní režim podle ZDPH. Zásadně platí, že nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je podle § 56 odst. 2 ZDPH osvobozen od daně, a to bez nároku na odpočet. Ustanovení § 56 odst. 4 ZDPH umožňuje, aby se plátce rozhodl, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, poskytovaného jiným plátcům pro účely jejich podnikatelské nebo jiné ekonomické činnosti, bude uplatňovat daň. V takovém případě se uplatní základní sazba DPH (20%).

K otázce uplatnění daně z přidané hodnoty u pronájmu nemovitostí a s tím související otázce nároku na odpočet DPH z investice na vstupu se vyjádřil Evropský soudní dvůr. Podstatou jeho rozhodnutí byla otázka, zda ve světle šesté směrnice musí být přiznána oprava odpočtu daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu z investičního majetku v případě, že

nemovitý majetek byl nejprve používán pro činnost osvobozenou od daně a poté, po uplatnění možnosti volby ve smyslu čl. 13 části C šesté směrnice, byl používán pro zdanitelnou činnost. Soudní dvůr záležitost uzavřel tak, že „článek 20 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že s výhradou ustanovení jeho odstavce 5 ukládá členským státům, aby stanovily opravu odpočtů daně z přidané hodnoty, pokud jde o investiční majetek. Článek 20 šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že oprava, kterou stanoví, je rovněž použitelná v situaci, kdy byl investiční majetek nejprve použit pro činnost osvobozenou od daně, která nevedla ke vzniku nároku na odpočet daně, a poté, v průběhu opravného období, byl použit pro účely činnosti podléhající dani z přidané hodnoty. Článek 13 část C druhý pododstavec šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který přiznává svým osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitosti daní z přidané hodnoty, není podle tohoto ustanovení oprávněn vyloučit odpočet daně z přidané hodnoty z investic do nemovitostí uskutečněných předtím, než byla uplatněna tato možnost volby, pokud nebyla přihláška k DPH za účelem výkonu této možnosti podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.“³⁰

Pronájem nemovitostí není předmětem daně z převodu nemovitostí.

2.2.2.8. Daňové aspekty zřízení věcných břemen

Věcné břemeno představuje věcné zatížení nemovitého majetku. Může být zřízeno bezplatně nebo za úplatu.

³⁰ *Rozsudek Evropského soudního dvora (prvního senátu) ze dne 30. 3. 2006 ve věci C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki)*

V případě úplatného zřízení věcného břemene podléhá úplata na straně příjemce (povinného) dani z příjmů, a to ať jde o fyzickou nebo právnickou osobu. V tomto směru vyznívá jednoznačně i judikatura tuzemských soudů, která potvrzuje, že úplatné zřízení práva věcného břemene (a to i v souvislosti s darováním nemovitosti) nepodléhá dani z převodu nemovitostí. Příjem fyzické osoby z úplatně zřízeného věcného břemene spadá pod ostatní příjmy podle § 10 ZDPN³¹. Oprávněný z věcného břemene může náklady na zřízení věcného břemene uplatnit daňově pro účely daně z příjmů při respektování základního principu, totiž že náklad představuje výdaj na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelného příjmu.

Vznik a zánik věcného břemene se považuje za zdanitelné plnění ve smyslu ZDPH, a to za poskytnutí služby (§ 14 odst. 1 ZDPH). V případě, že povinným z věcného břemene je plátce DPH a věcné břemeno zřizuje v souvislosti se svou ekonomickou činností, podléhá toto plnění dani z přidané hodnoty shodně, jako by poskytoval službu, a to v základní sazbě (20%).

Věcné břemeno podléhá dani darovací výslovně v případě, že společně s bezúplatným převodem nemovitosti bylo též bezúplatně zřízeno právo odpovídající věcnému břemeni. Základem daně je pak cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Obdobně jako u darování nemovitosti platí daň darovací pouze poplatníci zařazení ve III. skupině.

³¹ Srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 1. 2008 sp. zn. 30 Ca 14/2006-24

2.2.2.9. Daňové aspekty převodu cenných papírů a obchodních podílů

Jednou z forem nemovitostních transakcí je převod společnosti, která má ve svém vlastnictví nemovitý majetek. Historickým důvodem rozšíření této formy nemovitostní transakce zejména mezi společnostmi se zahraničními majetkovými účastmi v 90. letech minulého století byla tehdejší devizově právní úprava, která výrazným způsobem omezovala zahraniční osoby (devizové cizozemce) v možnostech nabývat nemovitý majetek v České republice, zatímco tuzemské obchodní společnosti, byť 100% vlastněné zahraniční osobou, mohly s nemovitostmi disponovat volně.

Tato forma nemovitostní transakce je dále jedním ze způsobů využití legálního daňového plánování, neboť výsledné daňové zatížení prodeje majetkové účasti na obchodní společnosti může být výrazně nižší než daňové zatížení přímého prodeje nemovitého majetku. Dalším důvodem pro rozšíření této formy obchodování je i zachování úplné právní kontinuity.

Příjem z převodu obchodního podílu i příjem z prodeje cenného papíru podléhá dani z příjmů. V případě, že převodcem je fyzická osoba, je příjem z převodu obchodního podílu (tj. podílu společníka na společnosti s ručením omezeným a komanditního podílu na komanditní společnosti) charakterizován jako tzv. ostatní příjem podléhající dani podle § 10 odst. 1 písm. c) ZDP a příjem z prodeje akcie (cenného papíru) jako tzv. ostatní příjem podléhající dani podle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP. Předmětem daně je zisk dosažený převodem, dosažený příjem se tak pro účely zdanění snižuje o nabývací cenu podílu, resp. cenu, za kterou poplatník cenný papír nabyt.

Příjmy z prodeje obchodního podílu a cenných papírů jsou u fyzických osob osvobozeny v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. r) ZDP za podmínky, že doba mezi nabytím a převodem přesahuje dobu 5-ti let. Osvobození se nevztahuje na případy, kdy byl obchodní podíl nebo cenný papír pořízen z obchodního majetku poplatníka – v takovém případě začíná 5-tiletá lhůta pro osvobození běžet až dnem ukončení podnikatelské nebo jiné výdělečné činnosti poplatníka.

V případě, že je poplatník minoritním akcionářem, tj. osobou, jejíž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5%, zkracuje se doba povinné držby pro účely osvobození příjmů z prodeje takových cenných papírů na 6 měsíců od nabytí.

Příjmy z prodeje obchodních podílů a cenných papírů, nepodléhají-li osvobození od daně z příjmů, jsou u fyzických osob daně standardní sazbou daně 15%, a to na základě podávaného daňového přiznání.

Zisk z prodeje obchodního podílu a cenného papíru podléhá u poplatníků daně z příjmů právnických osob rovněž zdanění, a to daní z příjmů právnických osob v sazbě 19%. Osvobození od zdanění je dáno ve smyslu § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP pro případ převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti. Podmínkou osvobození pro tuzemského rezidenta (mateřskou společnost) je to, že je poplatníkem daně z příjmů právnických osob, má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným a má po dobu 12-ti měsíců nepřetržitě na základním kapitálu dceřiné společnosti nejméně 10% podíl. Dceřiná společnost, tj. společnost, na které je převáděn obchodní podíl nebo akcie, musí mít formu kapitálové společnosti a musí být daňovým rezidentem ČR nebo jiného členského státu EU nebo jiného

státu, se kterým má ČR uzavřenu účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění (blíže viz kapitolu 5.3.3. této práce).

Převod obchodního podílu ani prodej akcií nepodléhá dani z přidané hodnoty. Ve smyslu § 54 odst. 1 ZDPH se převod cenných papírů i obchodních podílů přiřazuje mezi finanční činnosti a řadí se mezi plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně.

Převod obchodního podílu a převod cenného papíru nepodléhá rovněž dani z převodu nemovitostí, a to ani tehdy, pokud je nemovitý majetek jediným nebo převažujícím majetkem dané společnosti. Zákonná konstrukce totiž vychází z toho, že se vlastník nemovitosti nemění – zůstává jím společnost, na níž je převáděný obchodní podíl nebo cenný papír. Skutečnost, že je zpětně podroben zdanění dani z převodu nemovitostí vklad nemovitosti do základního kapitálu v případě, že vládnoucí společník přestane být společníkem ve lhůtě 5-ti let od vkladu, pak není prolomením této zásady, ale pouze důsledkem toho, že nebyly splněny zákonné podmínky pro osvobození vkladu nemovitosti do základního kapitálu – předmětem daně z převodu nemovitostí se pak zpětně stává původní převod (vklad), nikoli převod majetkové účasti. Pokud ČR v budoucnu půjde cestou zachování daně z převodu nemovitostí, odpovídalo by principům daňové spravedlnosti, aby byl touto daní zatížen i převod majetkových účastí na tzv. nemovitostních společnostech, tj. případ, kdy by výlučným nebo převážným majetkem předmětné společnosti byl majetek nemovitý. Tak je tomu např. v německé právní úpravě (zákon o dani z převodu nemovitostí – *Grunderwerbsteuergesetz*).

2.2.2.10. Daňové aspekty nabytí vlastnictví nemovitosti děděním

Dědění je případ nabytí majetku v důsledku úmrtí zůstavitele (*mortis causa*). Příjem získaný zděděním nemovitosti není předmětem daně z příjmů fyzických osob (§ 3 odst. 4 ZDP) ani daně z příjmů právnických osob (§ 18 odst. 2 ZDP).

ZDPN upravuje podmínky, za kterých dědictví podléhá dani dědické. Jde v podstatě o obdobnou konstrukci, jakou má daň darovací. Dědické dani v České republice však podléhají pouze zděděné nemovitosti, které se nacházejí na území České republiky, a to bez ohledu na pobyt a státní občanství zůstavitele v okamžiku jeho úmrtí. Dědictví nemovitostí, které se nacházejí v zahraničí, dani nepodléhá.

Poplatníkem daně dědické je dědic. Základem daně je cena zděděného majetku nabytého jednotlivým dědicem snižena o zděděné dluhy zůstavitele a ostatní náklady související s dědictvím. Cena tohoto majetku je cenou určenou v dědickém řízení.

Sazba daně dědické vyplývá z rozdělení poplatníků do tří skupin a je ve stejné výši jako daň darovací (včetně osvobození pro poplatníky v I. a II. skupině). Shodně jako k dani darovací mám tudíž výhradu k progresi daňové sazby u dědictví mezi osobami ve III. skupině.

3. Základy mezinárodního daňového práva

Mezinárodním zdaněním se rozumí určitá pravidla mezi jednotlivými státy, která se uplatňují na transakce mezi poplatníky z těchto států a která zahrnují veškeré daňové vztahy, které vyvstávají na základě právních předpisů státu týkající se zdanění příjmu nebo majetku v případě, že je přítomen zahraniční prvek. Neexistují žádné mezinárodní daně, jež by upravovaly přeshraniční transakce. Všechny daně jsou stanovovány, vybírány a spravovány podle práv jednotlivých států, kdy daně jsou vybírány domácími finančními orgány na úrovni státu, popř. na místní úrovni. Mezinárodní zdaňování je regulováno národními právními předpisy a vedle nich také mezinárodním smluvním právem, příp. jednotným evropským právem.

Daňová spravedlnost se projevuje v uvalování stejného daňového břemene na domácí i zahraniční poplatníky se stejnými příjmy a stejnou platební schopností bez ohledu na zdroj příjmů. Státy jsou při úpravě mezinárodního zdanění motivovány snahou o získání spravedlivého daňového podílu na příjmech z přeshraničních transakcí a o podporu domácí konkurenceschopnosti a ekonomického růstu prostřednictvím fiskálních nástrojů. Cílem je dosažení daňové neutrality ve vztahu k vývozu a dovozu kapitálu.

3.1. Mezinárodní dvojí zdanění a dvojí nezdanění

Dvojí zdanění můžeme definovat jako situaci, kdy tentýž předmět (příjem, majetek) je podroben dvakrát či vícekrát zdanění toutéž nebo obdobnou daní. Nejedná se tedy o případ, kdy je týž předmět zdaněn v prvním případě majetkovou daní a podruhé daní důchodovou nebo daní nepřímou (např. DPH). O dvojí zdanění nejde ani v případě, kdy je tentýž předmět

daně podroben zdanění dvěma druhy nepřímých daní, tedy typicky daní z přidané hodnoty a spotřební daní. O mezinárodním dvojím zdanění hovoříme v případě, kdy je týž předmět daně podroben jednou zdanění ve státě, ve kterém je dosažen (ve státě zdroje) a podruhé ve státě, ve kterém má daňový domicil daňový poplatník (ve státě rezidenta), samozřejmě za situace, kdy stát zdroje je odlišný od státu rezidenta. Důvodem vzniku mezinárodního dvojího zdanění je překrývání daňových zákonů dvou či více států v působení na tytéž příjmy téhož poplatníka.

Mezinárodní dvojí zdanění musíme odlišovat od dvojího zdanění vnitrostátního, kdy již na základě právních předpisů jednoho státu je týž příjem podroben vícenásobnému zdanění toutéž daní. Takovým typickým příkladem je zdanění dividend (podílů na zisku) vyplácených společníkům obchodních společností, které jsou v prvním stupni zdaněny na úrovni kapitálové společnosti daní z příjmů právnických osob a podruhé při výplatě společníkovi daní se zvláštní sazbou vybíranou srážkou.

Od mezinárodního dvojího zdanění se odlišuje případ mezinárodního dvojího nezdanění. Takovým termínem označujeme situaci, kdy naopak v důsledku nedostatečného překrytí daňových zákonů jednotlivých států dochází k tomu, že určitý příjem nebo majetek není zdaněn ani ve státě zdroje ani ve státě rezidenta. Úkolem smluvní spolupráce států při řešení problematiky zdanění na mezinárodní úrovni je pak omezení případů dvojího zdanění i zabránění případům dvojího nezdanění.

3.2. Vztah daňových smluv a vnitrostátního práva

Dvojitý zdanění jednoho příjmu ve dvou státech tento příjem výrazně snižuje a tím snižuje i zájem poplatníka o zahraniční investice. To samozřejmě není v ekonomickém zájmu státu, ten by měl naopak motivovat jak své poplatníky, aby investovali i v zahraničí a dosáhli takto určitého ekonomického úspěchu, tak zahraniční investory k tomu, aby své investice směřovali právě do daného státu. Důsledkem tohoto přístupu je pak snaha státu nějakým způsobem dvojitý zdanění zahraničních příjmů nebo zahraničních investorů omezit.

První možností omezení dvojího zdanění je jednostranné opatření. To znamená, že stát přímo svým vnitrostátním předpisem, upraví postup při zdanění příjmů svých rezidentů dosažených v zahraničí a příjmů zahraničních osob ze zdrojů v daném státě. Česká republika již celou řadu let takové opatření ve svém právním řádu nemá – důvodem je nepochybně to, že se takovýmto opatřením stát jednostranně vzdává určitého příjmu bez jakékoli reciprocity na druhé straně.

Právě proto, že jednostranná opatření nejsou pro státy výhodná, přistupují státy k řešení mezinárodního dvojího zdanění formou dvoustranných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. V daňových smlouvách si státy domluví přesná kritéria, na základě nichž se právo daň vybrat vyhradí pouze státu zdroje nebo pouze státu rezidenta nebo se státy o daňový výnos v určitém poměru podělí. Vzhledem k tomu, že nejvýznamnější skupinu daní, u které je reálné nebezpečí mezinárodního dvojího zdanění, tvoří daně z příjmu a majetku, jsou i mezinárodní dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírány především k zamezení dvojího zdanění v oblasti daně z příjmu a majetku (svou roli hraje jistě i to, že důchodové a majetkové daně mají i zásadní význam pro státní rozpočet). V omezeném

rozsahu jsou uzavírány smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daně dědické a darovací. Zcela mimo dvoustranné mezinárodní smlouvy stojí zpravidla nepřímé daně jako je daň z přidané hodnoty či spotřební daně, u nichž je již na základě vnitrostátní úpravy vyloučen mezinárodní dopad.

Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění představuje určitou kolizní normu, která určuje, podle jakého právního řádu se bude při zdanění toho kterého příjmu postupovat. Proto smlouva o zamezení dvojího zdanění nikdy nemůže poplatníkovi stanovit nějakou novou daňovou povinnost, kterou by na základě vnitrostátního předpisu neměl. V tomto smyslu vychází smlouvy o zamezení dvojího zdanění z daňových zákonů jednotlivých smluvních států a určitým způsobem je modifikují ve vztahu k subjektům druhého smluvního státu. Prakticky to znamená, že pokud tuzemský daňový předpis nezná určitý hmotně právní institut (určitou formu daně), stanoví nižší sazbu daně, než umožňuje smlouva nebo na rozdíl od smlouvy konkrétní příjem či majetek osvobozuje od zdanění, pak se použije úprava vnitrostátní přesto (nebo právě proto), že mezinárodní smlouva obsahuje úpravu pro poplatníka méně příznivou. Obsahem smluv o zamezení dvojího zdanění je soubor kritérií, které umožňují jednoznačně stanovit stát, který má právo podle svých vnitrostátních předpisů, s omezeními vyplývajícími ze smlouvy (zpravidla s omezením výše daňové sazby), právo zdanit jmenovitě uvedené druhy příjmů. Druhý stát má potom povinnost ve vztahu ke svým rezidentům provést opatření k zamezení dvojího zdanění. Smlouva nikdy poplatníkovi nedává možnost vybrat si stát, jehož bude daňovým rezidentem nebo v němž bude zdaňovat svůj konkrétní příjem nebo dokonce, že svůj příjem nezdaní v žádném státě. Pro poplatníka má být smlouva z hlediska daňového zatížení zásadně neutrální a má zajišťovat objektivní rozdělení daňového výnosu mezi oba smluvní státy.

Přesto, že mezi státy jsou uzavřeny mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, může mezi jednotlivými státy vzniknout mezinárodní daňový konflikt, který je výsledkem kolize daňových předpisů obou dvou smluvních států. K této kolizi dochází mimo jiné proto, že tatáž osoba splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti ve více státech. V jednom může podléhat zdanění na základě skutečnosti, že v tomto státě má stálý byt, v druhém státě proto, že se tam zdržuje po určitou dobu. I těmto konfliktům se snaží mezinárodní daňové smlouvy předcházet, o čemž pojednávám v další části své práce.

3.3. Daňový domicil, neomezená a omezená daňová povinnost

Termín domicil má svůj původ v anglickém obyčejovém právu. Znamená stálý domov, bydliště, tedy místo, do něhož se osoba vrací v době, kdy nemá důvod pobývat někde jinde. Každá osoba má zpravidla pouze jeden domov. Definice domicilu je velmi významná pro mezinárodní daňové právo. Ve většině daňových systémů podléhají osoby usazené v daném státě širším daňovým povinnostem než osoby neusazené. Termín domicil je v daňovém právu používán ve spojení daňový domicil a má stejný význam jako daňová rezidence.

Daňová rezidence je klíčový pojem pro zdanění osob přímými daněmi, tedy daněmi důchodového a majetkového typu. Daňové systémy států totiž vychází z toho, že zdaňují všechny příjmy svých rezidentů, zatímco u nerezidentů podléhají zdanění v daném státě jen ty příjmy, které mají svůj zdroj v tomto státě. Rezident má tudíž ve své jurisdikci neomezenou daňovou povinnost (zdaňuje ve státě své rezidence všechny své celosvětové příjmy), nerezident má omezenou daňovou povinnost – omezenou jen na zdanění příjmů ze zdrojů v konkrétním státě. „Nutno brát v potaz, že pojmy rezident státu a daňový rezident státu

nejsou totožné. Obecné právo používá termínu rezident zpravidla v souvislosti s určením státní příslušnosti nebo trvalého pobytu. Pro daňové účely se vymezuje pojem daňový rezident odlišně – pouze ve vztahu k daňové povinnosti. Daňová rezidence poplatníka obvykle souvisí s jeho pobytem na určitém území a s jeho osobními a hospodářskými vazbami. Výjimečně se lze setkat s tím, že některé státy daňovou rezidenci vymezují též státním občanstvím jako prvotním kritériem (USA).³²

Jestliže určitá fyzická či právnická osoba má nějakou daňovou rezidenci, pak se tato rezidence vztahuje na místo či stát, kde má tato osoba svůj domicil, sídlo, místo vedení nebo jakékoli kritérium obdobné povahy. Osoba může mít více daňových rezidencí, a tedy může podléhat neomezenému zdanění celosvětových příjmů ve více daňových jurisdikcích, pokud neexistují mezinárodní nebo vnitrostátní opatření, které tuto situaci řeší a vícenásobné zdanění vyloučí.

Při určování daňové rezidence osoby se vždy vychází z vnitrostátního práva. Znamená to, že případná smlouva o zamezení dvojího zdanění nemůže určit, že nějaká osoba je daňovým rezidentem určitého státu, pokud ji za daňového rezidenta vnitrostátní předpisy tohoto státu nepovažují. Na základě vnitrostátně upravených kritérií je v praxi daňový poplatník zařazený do kategorie daňového rezidenta nebo daňového nerezidenta a podle toho, tedy na základě vnitrostátní právní úpravy se rozhodne, zda má poplatník neomezenou nebo omezenou daňovou povinnost. Státy používají více kritérií pro určení daňové rezidence. Jurisdikce států se v oblasti úpravy daňové rezidence překrývají a tak se může stát, že daná osoba je považována za daňového rezidenta ve dvou státech, neboť v obou splnila některé z kritérií – např. v jednom státě má stálý byt, v druhém státě se zdržuje po relevantní dobu

³² Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, ASPI, a.s., Praha 2008, s. 13 a 14

v kalendářním roce. Taková situace se nazývá dvojí rezidence a ve svých důsledcích znamená, že daná osoba má neomezenou daňovou povinnost ve dvou státech a musí tak své celosvětové příjmy zdanit ve dvou státech.

Ve snaze vyloučit dvojí daňovou rezidenci stanoví smlouvy o zamezení dvojího zdanění tzv. kritéria přednosti, která se postupně aplikují, až se vylučovací metodou dospěje k závěru, že osoba s dvojitým daňovým domicilem (určeným dle vnitrostátních předpisů) je pro účel smlouvy o zamezení dvojího zdanění považována za daňového rezidenta pouze jednoho ze smluvních států.

3.3.1. Určení daňového domicilu podle zákona o daních z příjmů

ZDP řeší otázku daňového domicilu samostatně u fyzických osob (§ 2 ZDP) a u právnických osob (§ 17 ZDP). ZDP rozlišuje daňového poplatníka rezidenta s neomezenou daňovou povinností a daňového poplatníka nerezidenta s omezenou daňovou povinností. ZDP však nepoužívá tuto obecně ustálenou terminologii a typ daňového poplatníka vymezuje přímo rozsahem jeho daňové povinnosti.

Daňovým rezidentem ČR se stává fyzická osoba v případě, že má v České republice své bydliště, ale rovněž v případě, že se zde „obvykle“ zdržuje, tj. alespoň 183 dnů v kalendářním roce. To znamená, že poplatník ze státu, s nímž Česká republika nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, bude v ČR považován při pobytu nad 183 dnů v kalendářním roce za tuzemského daňového rezidenta a zdaní zde své celosvětové příjmy. ZDP definuje termín bydliště jako místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Definicí bydliště vysvětluje i

metodický pokyn Ministerstva financí ČR D-132 tak, že stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní nebo pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovu jeho užívání poplatníkem bez prodloužení. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity. V souvislosti s definicí daňového rezidentství fyzických osob dle ZDP upozorňuje V. Sojka na chyby, které se při posuzování daňového rezidentství dějí: „Mechanické počítání časového testu přináší dvě obvyklé chyby. Poplatníci z bezesmluvních států si často neuvědomují, že postačí, aby si v ČR pronajali byt s úmyslem zdržovat se zde trvale, a stávají se tak daňovými rezidenty ještě před uplynutím lhůty 183 dnů. Běžnou chybou opačného druhu je posuzování daňového domicilu podle časového testu v případech, kdy se jedná o fyzickou osobu ze smluvního státu. Takové osoby mohou teoreticky pobývat a pracovat na území ČR řadu let, aniž by se staly jejími daňovými rezidenty.“³³

Za fyzické osoby, které jsou daňovými nerezidenty, považuje ZDP ty poplatníky, které nelze podřadit pod definici daňového rezidenta.

Právnícká osoba je podle § 17 ZDP daňovým rezidentem za podmínky, že má v ČR své sídlo nebo místo svého vedení. Sídlem se rozumí adresa právnické osoby, registrovaná v obchodním rejstříku, místem vedení místo, ze kterého je poplatník řízen. Interpretací termínu místo vedení se zabývá i sdělení Ministerstva financí ČR č.j. 251/122 867/2000, které místo vedení definuje jako místo, kde jsou prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která

³³ Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, ASPI, a.s., Praha 2008, s. 15

nemohou být na nižší úrovni řízení měněna. Místo vedení je obvykle místem, kde ředitel společnosti nebo skupina jejích představitelů přijímá svá rozhodnutí, tedy místem, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem a kde je také vytvořeno odpovídající věcné a personální vybavení.

V důsledku formulace § 17 ZDP se tak může stát daňovým rezidentem ČR i taková právnická osoba, která zde vůbec nemá registrované formální sídlo za situace, kdy je taková právnická osoba fakticky řízena z České republiky. Tak se mohou stát tuzemskými daňovými rezidenty zejm. tzv. offshore společnosti, které mají sice sídlo ve státě s nízkým stupněm zdanění, avšak fakticky jsou jejich obchody řízeny tuzemskými fyzickými osobami z tuzemska.

Rovněž právnické osoby – nerezidenti jsou v ZDP vymezeny negativně, tedy jako osoby, které nemají v ČR své sídlo ani místo vedení a nejsou fyzickými osobami. V tomto směru je nutné si uvědomit, že rozlišení statutu dané osoby, tedy rozhodnutí, zda jde o osobu fyzickou nebo právnickou, je u obchodních společností nutno posuzovat podle té jurisdikce, kterou se řídí vnitřní právní poměry dané obchodní společnosti. Tak např. německá veřejná obchodní společnost (*Offene Handelsgesellschaft, OHG*), jejímiž společníky by byly výhradně fyzické osoby, by se z hlediska daňového práva posuzovala podle statutu svých společníků a nebyla by považována za samostatnou právnickou osobu podléhající zdanění. To znamená, že pro účely zjištění daňového domicilu by se zkoumal daňový domicil jednotlivých společníků, nikoli rezidentství OHG. K tomuto závěru dospělo i Ministerstvo financí ČR v pokynu D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, ve kterém se zabývá především postupem vůči zahraničním daňově transparentním entitám.

ZDP neřeší problematiku změny daňového domicilu v průběhu zdaňovacího období, což v minulosti vedlo k absurdnímu požadavku finančních úřadů, aby poplatník měnil svůj daňový domicil vždy až k prvnímu dni zdaňovacího období. To je samozřejmě nesmysl. Ministerstvo financí k této problematice zaujalo stanovisko v metodickém pokynu D-300, který rozlišuje mezi následujícími situacemi:

- a) poplatník změní v průběhu zdaňovacího období své bydliště mezi ČR a jiným státem; v takovém případě dochází ke změně daňového domicilu a status poplatníka se pro každou část zdaňovacího období posuzuje samostatně;
- b) v případě vzniku daňového domicilu v ČR v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento status pro celé zdaňovací období.

3.3.2. Určení daňového domicilu podle smluv o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují téměř shodná pravidla pro určení daňového rezidentství. Tato pravidla mají přednost před ustanovením § 2 a § 17 ZDP. Smlouva v první řadě odkazuje definici daňových rezidentů ve vnitrostátních předpisech za situace, kdy se tato definice opírá o bydliště, stálý pobyt, místo vedení nebo jiné obdobné kritérium. V případě, že by fyzickou osobu považovaly za svého rezidenta oba smluvní státy, stanoví smlouva hodnotící kritéria, podle kterých se postupně vylučuje aplikace právních předpisů jednoho smluvního státu:

- a) poplatník je rezidentem toho státu, kde má stálý byt. Za takový stálý byt nemůže být považován byt krátkodobě pronajatý za účelem pracovní cesty nebo rekreace.
- b) jestliže má poplatník stálý byt v obou smluvních státech, je rozhodujícím kritériem středisko životních zájmů. Smlouvy definují středisko životních zájmů tak, že jde o místo, k němuž má poplatník užší osobní a hospodářské vztahy. Odborná literatura

dospěla k celé řadě objektivních kritérií, z nichž je možné usuzovat, k jakému státu má poplatník užší osobní a hospodářské vztahy – rozhodující tak může být, kde má poplatník rodinu, kde vykonává zaměstnání, kde spravuje svůj majetek a kde má zřízeny bankovní účty, kde vykonává společenské, kulturní, politické nebo sportovní aktivity. Sojka v této souvislosti upozorňuje, že „v neposlední řadě může mít pro určení střediska životních zájmů význam i subjektivní vyjádření poplatníka o jeho budoucích úmyslech ohledně dlouhodobého životního zakotvení.“³⁴

- c) teprve v případě, že daňové rezidentství není možné zjistit ani podle střediska životních zájmů, nastupuje kritérium obvyklého zdržování se.
- d) pokud by v žádném smluvním státě nemohl být poplatník považován za daňového rezidenta ani z důvodu obvyklého zdržování, určí se daňový domicil podle státu, jehož je poplatník státním občanem.
- e) v případě, že by poplatník nebyl státním občanem žádného smluvního státu nebo byl naopak státním občanem obou, musela by o jeho daňovém domicilu rozhodnout dohoda na úrovni ministrů financí obou smluvních států.

Právnícké osoby mají svůj daňový domicil i podle smluv o zamezení dvojího zdanění určen podle svého sídla, tedy obdobně, jak upravuje ZDP. Pokud by právnická osoba byla z důvodu svého sídla rezidentem obou států, považuje se za rezidenta tam, kde má místo svého skutečného vedení.

³⁴ Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, ASPI, a.s., Praha 2008, s. 19

3.3.3. Vysvětlení zdroje příjmů

V předcházející stati jsem vysvětlil, jakým způsobem státy přistupují ke zdanění svých rezidentů a nerezidentů – s tím, že u nerezidentů podrobují státy zdanění ty příjmy, které mají původ ve zdrojích z daného státu. Znamená to, že vnitrostátní daňové předpisy musí stanovit případy příjmů (majetku), které je povinen nerezident zdanit v daném státě. S ohledem na to, že mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění je pak jen kolizní normou, nemůže případy zdanění nerezidentů rozšířit nad rámec vnitrostátních předpisů. V případě, že vnitrostátní předpis nebude daný příjem považovat za příjem ze zdrojů na svém území, nepodléhá příjemce příjmu – nerezident v daném státě zdanění ani tehdy, pokud by to smlouva o zamezení dvojího zdanění v konkrétním případě připouštěla.

Příjmy nerezidentů, které podléhají zdanění v České republice, jsou upraveny v § 22 ZDP a je možné je rozdělit do několika kategorií, podle důvodu, proč jsou považovány za příjem ze zdrojů v ČR. Tato rozhodující kritéria jsou:

- a) v ČR je vykonávána relevantní činnost, ze které nerezident pobírá zdanitelné příjmy,
- b) v ČR je umístěn majetek, ze kterého příjem pochází,
- c) v ČR má sídlo/bydliště osoba, která příjem vyplácí.

V souvislosti s nemovitostmi pak podléhají zdanění v ČR tyto příjmy nerezidentů:

- a) příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území České republiky a práv s nimi spojených (§ 22 odst. 1 písm. d) ZDP),
- b) příjmy z užívání nemovitostí (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území České republiky (§ 22 odst. 1 písm. e) ZDP); i když to ZDP výslovně nezmiňuje, lze dojít k závěru, že obdobně budou zdanění v ČR podléhat i příjmy

nerezidenta plynoucí z užívání nebytových prostor a jejich částí, pokud jsou umístěny v ČR,

- c) podíly na zisku vyplácené společníkům obchodních společností a podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností, pokud jsou vypláceny společností se sídlem v ČR (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP),
- d) příjmy z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, pokud jsou vypláceny tuzemským daňovým rezidentem (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP),
- e) příjmy z prodeje investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu a majetkových práv registrovaných na území České republiky, pokud jsou vypláceny tuzemským daňovým rezidentem (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 7. ZDP),
- f) příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají své sídlo na území České republiky.

3.3.4 Stálá provozovna

Pouze stručně se zastavím u vysvětlení pojmu stálá provozovna. Stálou provozovnou rozumí vnitrostátní předpisy i mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění určitou pobočku zahraničního rezidenta v tuzemsku, jejímž prostřednictvím zahraniční poplatník vykonává v tuzemsku svou činnost. Stálá provozovna může (ale nemusí) mít povahu organizační složky zahraniční osoby zapisované do obchodního rejstříku.

Stálá provozovna nemá vlastní právní subjektivitu, ale z hlediska daňového se na ni hledí tak, jako by ji měla. Důsledkem toho je, že příjmy dosažené prostřednictvím stálé

provozovny se považují za příjmy ze zdrojů v daném státě (viz bod 3.3.3. shora) a zdaňují se v daném státě. Důvodem, proč zmiňuji stálou provozovnu ve své práci, je skutečnost, že ustanovení § 22 odst. 3 ZDP považuje za příjmy dosahované prostřednictvím stálé provozovny i příjmy zahraničního společníka tuzemské veřejné obchodní společnosti nebo zahraničního komplementáře tuzemské komanditní společnosti, plynoucí z účasti na této společnosti.

3.4. Úloha mezinárodních daňových smluv

Mezinárodní daňové vztahy jsou významnou součástí mezinárodních ekonomických vztahů. Každý stát je suverénem na svém území. Výrazem této suverenity je i právo státu upravit v rámci svého právního řádu podmínky vybírání daní od poplatníků, kteří jsou rezidenty v daném státě nebo kteří mají příjem ze zdrojů v daném státě. Kolize daňových jurisdikcí různých států je pak příčinou mezinárodního dvojího zdanění i důvodem, proč jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírány.

Základním úkolem daňových smluv je ve všeobecné rovině zmírnit nebo zcela eliminovat břemeno mezinárodního dvojího zdanění. Daňové smlouvy neupravují práva povinnosti jednotlivých smluvních stran nad rámec vnitrostátních předpisů, řeší jen kolizi obou právních řádů tím, že určují, který stát a v jakém rozsahu má právo vybrat daň z konkrétního druhu příjmů (čili který právní řád bude na daný případ aplikován).

Základním cílem těchto daňových smluv je omezit daňovou povinnost jednotlivých poplatníků, kteří mají sídlo či bydliště ve smluvních státech a dosahují příjmů ze zdrojů v druhém státě. V daňových smlouvách se převážně požaduje, aby jedna smluvní strana

poskytla poplatníkovi úlevu od dvojího zdanění, pokud tato skutečnost nastane. Daňové smlouvy chrání poplatníky před diskriminací či nespravedlivým zacházením při přeshraničních transakcích a investicích.

Neméně důležitou je skutečnost, že daňové smlouvy umožňují výměnu informací mezi daňovými orgány signatářských států, čímž napomáhají v boji proti daňovým únikům. Daňové smlouvy zásadně zakotvují dohodu o sdílení daňových výnosů mezi signatářskými státy. Mnohé státy využívají fiskálních nástrojů k podpoře přílivu kapitálu, technologií a vzniku nových pracovních míst. Spoléhají se při tom na daňová osvobození či jiné daňové stimuly.

Mezi mezinárodními smlouvami upravujícími daňové záležitosti lze rozlišovat celou řadu typů takových smluv. Ve své disertační práci se zaměřuji na dvoustranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a majetku.

Podle mezinárodního práva veřejného zakotvují daňové smlouvy povinnost signatářských států zajistit vnitrostátní uplatňování právní silou na úrovni zákona. Některé státy následují monistický model, podle něhož je vnitrostátní právo spojeno a podřízeno právu mezinárodnímu. Jiné státy následují dualistický princip, který považuje vnitrostátní i mezinárodní právo za dva oddělené právní systémy a vnitrostátní použitelnosti pramenů mezinárodního práva vyžaduje zvláštní akt práva vnitrostátního, podle tzv. doktríny transformace.

Mezinárodní daňové smlouvy jsou právně závazné jak pro jednotlivé poplatníky, tak i pro správce daně jakmile se stanou součástí právního řádu jednotlivého státu, ať už cestou

inkorporace nebo transformace. Vnitrostátní soudy je tímto okamžikem musí aplikovat bez dalšího.

V České republice ve smyslu čl. 65 Ústavy České republiky sjednává dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění prezident republiky. Prezident republiky je oprávněn sjednání mezinárodních smluv přenést na vládu nebo s jejím souhlasem též na její jednotlivé členy. Pro platnost mezinárodních smluv je třeba, aby se smlouvou vyslovil souhlas Parlament České republiky a následně prezident tuto smlouvu ratifikoval. Smlouva o zamezení dvojího zdanění nabývá platnosti po výměně ratifikačních listin podle podrobných ustanovení smlouvy a je publikována ve Sbírce mezinárodních smluv (dříve ve Sbírce zákonů). Zveřejněním se smlouva stává součástí právního řádu České republiky.

Součástí našeho právního řádu jsou i ty mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které byly uzavřeny i před vznikem České republiky. Platnost těchto smluv pro Českou republiku je dána ústavním zákonem č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky (tzv. recepční zákon).

Na místě je nepochybně nutné zmínit i regulaci daňového práva v rámci Evropské unie. Je však zapotřebí konstatovat, že Evropská unie zatím nejde cestou unifikace celkového systému zdanění a omezuje se, v souvislosti se zásadou volného pohybu kapitálu, na úpravu specifických otázek koncernového zdanění, jako je společný systém zdanění při fúzích, společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností nebo společný systém zdanění úroků a licenčních poplatků placených v rámci koncernu. Na ostatní oblasti zdanění dopadá komunitární právo prostřednictvím aplikace základních svobod. Komplexní jednotná úprava daně z příjmů nebo komplexní úprava mezinárodního dvojího zdanění v rámci Evropské unie

se nepředpokládá. Na rozdíl od nepřímých daní, které komunitární právo upravuje jednotně, je tedy v oblasti daní přímých vliv evropské legislativy značně omezený. Z tohoto důvodu budou i v budoucnosti mít dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění v praxi stěžejní význam.

3.5. Aplikace a interpretace daňových smluv

Právní řád České republiky nemá ustanovení, která by určovala pravidla, podle nichž by se postupovalo při výkonu mezinárodních smluv ani ustanovení, které by zmocňovalo určitý orgán státní správy podávat oficiální výklad k mezinárodním smlouvám, již je Česká republika účastníkem. Pravidla výkladu mezinárodních smluv jsou obsažena ve Vídeňské úmluvě o mezinárodním právu.

Podle praxe uplatňované v České republice vykládá mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění Ministerstvo financí v dohodě s Ministerstvem zahraničních věcí. Ministerstvo financí České republiky vydává často pokyny k provádění smluv, které se uveřejňují ve Finančním zpravodaji. Takovýto výklad, ačkoliv je považován za velmi autoritativní, však nemá právní závaznost. S ohledem na ústavněprávní předpisy smluvních států jsou smlouvy sjednávány buď jako smlouvy mezi státy nebo jako smlouvy mezi vládami smluvních států.

Z hlediska našeho právního pohledu není mezi takovými smlouvami rozdíl. S ohledem na shora uvedené se stanoví § 38f ZDP, že při vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkovi – tuzemskému rezidentovi – se postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána.

Z tohoto vyplývá, že právní úprava má přednost nad právní úpravou vnitrostátní. Tato premisa je pak explicitně vyjádřena v § 37 ZDP, podle kterého se ustanovení zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

3.6. Ustálená judikatura týkající se mezinárodního zdanění

V této části bych rád poukázal v první řadě na judikaturu potvrzující zákaz diskriminace, spočívající v zákazu toho, aby daňový systém České republiky diskriminoval osoby z jiných států. Základ této judikatury nalezneme již v ustanovení čl. 3 a čl. 42 Listiny základních práv a svobod, která zaručují cizincům právo na rovné nakládání a ochranu jejich základních práv.

Zákaz diskriminace je v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění i výslovně zakotven v závěrečných smluvních ujednáních, označených obvykle jako Zákaz diskriminace nebo Zásada rovného nakládání. Tato zásada je standardně formulována tak, že státní příslušníci (nebo daňoví rezidenti druhého smluvního státu) nesmí být znevýhodňováni z důvodu jiné státní (daňové) příslušnosti. To znamená, že nesmí být v horším daňovém postavení (jinými slovy platit vyšší daně) než kterýkoli jiný cizinec. Např. ustanovení čl. 24 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Spolkovou republikou Německo formuluje zásadu rovného nakládání tak, že smluvní stát nesmí uložit osobám, které mají v druhém smluvním státě bydliště či sídlo (pozn.: týká se tedy daňových rezidentů) žádné daně, které by neuložil osobám, které mají bydliště či sídlo v třetím státě, s nímž neuzavřel smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Smlouva se týká zpravidla vždy jen daňových rezidentů smluvních států, což může znamenat i to, že se výhod poskytovaných smlouvou nemůže domáhat státní příslušník druhého státu v případě, že je daňovým rezidentem třetí země.

Zásadu rovného nakládání daňovým rezidentům jiných členských států Evropské unie zaručuje zejména čl. 12 Smlouvy o založení Evropského společenství, které je uvedeno větou: „V rozsahu působnosti této smlouvy a bez újmy jejím zvláštním ustanovením se zakazuje veškerá diskriminace založená na státní příslušnosti“. V podstatě pak je zákaz diskriminace potvrzen celou řadou předpisů komunitárního práva, zakazujících omezení svobody pohybu služeb, osob a kapitálu.

Aplikace čl. 12 cit. Smlouvy o založení Evropského společenství pak ve svých důsledcích znamená obligatorní použití národního režimu na osoby z jiných členských států a jde tedy hlouběji, než zásada rovného nakládání formulovaná ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, včetně vzorového modelu OECD (čl. 24).

Důsledkem harmonizace českého zákona o daních z příjmů s evropskými předpisy v oblasti zákazu diskriminace pak bylo např. úplné zrušení povinnosti zajištění daně ve vztahu k zahraničním poplatníkům – rezidentům jiných členských států EU nebo umožnění osobních odčitatelných položek fyzickým osobám – rezidentům členských států EU v případě, že mají více než 90% příjmů ze zdrojů na území České republiky.

V této souvislosti mohu poukázat např. na názor Evropského soudního dvora, který k výkladu čl. 64 a 63 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále SFEU) stanoví, že ustanovení Smlouvy nebrání uplatňování vnitrostátní právní úpravy, která stanoví osvobození od daně z tržní hodnoty nemovitostí umístěných na území členského státu EU pro společnosti se sídlem na území tohoto státu a která toto osvobození ve vztahu ke společnostem se sídlem na území zámořské země a podmiňuje existencí úmluvy o správní pomoci uzavřené mezi uvedeným členským státem a tímto územím za účelem boje proti daňovým únikům a

vyhýbání se daňovým povinností nebo skutečností, že podle dohody, která obsahuje ustanovení o zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti, tyto právnické osoby nesmí podléhat vyššímu zdanění, než jakému podléhají společnosti se sídlem na území tohoto členského státu.³⁵

Z dalších upozorňuji na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 31. 3. 2011 ve věci C-450/09 (Ulrich Schröder ca. Finanzamt Hameln), který k článku 63 SFEU konstatuje, že tento článek musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která ačkoli umožňuje daňovému poplatníkovi – rezidentovi odpočíst renty vyplácené jednomu z rodičů, který na něho převedl nemovitosti nacházející se na území tohoto státu, od příjmu z pronájmu, pocházející z těchto nemovitostí, nepřiznává nárok na takový odpočet daňovému poplatníkovi – nerezidentovi v případě, že závazek vyplácet tyto renty vyplývá z převodu uvedených nemovitostí.

Zákaz diskriminace napadla i Komise ES vůči Portugalské republice, kdy Evropský soudní dvůr dospěl k závěru, že Portugalská republika tím, že ponechala v platnosti taková daňová ustanovení, jako je čl. 10 odst. 5 zákoníku o dani z příjmu fyzických osob, která podřizují osvobození příjmu z úplatného převodu nemovitostí určených k vlastnímu a trvalému bydlení osoby povinné k dani nebo členů její domácnosti od daně podmínce, že realizovaný zisk bude znovu investován do nabytí nemovitostí nacházejících se na portugalském území, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze Smlouvy o ES a Dohody o Evropském hospodářském prostoru. Soudní dvůr dovodil, že tato ustanovení mohou narušit volný pohyb pracovníků a svobodu usazování, současně však upozornil i na ustálenou judikaturu, ze které vyplývá, že vnitrostátní opatření, která mohou bránit nebo učinit méně

³⁵ Rozsudek Evropského soudního dvora (třetího senátu) ze dne 5. 5. 2011 ve věci C-384/09 (Prunus SARL, Polonium SA ca. Directeur des services fiscaux)

přitažlivým výkon základních svobod, zaručených Smlouvou, jsou nicméně povolena za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou způsobilá zaručit uskutečnění tohoto cíle a nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.³⁶

³⁶ Rozsudek Evropského soudního dvora (druhého senátu) ze dne 26.10.2006 (ve věci C-345/05)

4. Metody zamezení dvojího zdanění

V praxi se uplatňují tři základní metody ke snížení nebo vyloučení mezinárodního dvojího zdanění. Jde o metodu započtení zahraniční daně na daňovou povinnost v tuzemsku, metodu vynětí zahraničních příjmů ze základu daně v tuzemsku (obvykle v kombinaci s výhradou progrese v případě progresivní daňové sazby) a metodu zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově uznatelných nákladů.

4.1. Metoda započtení

Metoda započtení (*Credit system*) se aplikuje buď jako metoda prostého zápočtu nebo metoda úplného zápočtu. Při uplatnění metody zápočtu se postupuje tak, že poplatník zahrne do zdanění ve státě svého domicilu všechny své zahraniční příjmy. Od výsledné daňové povinnosti potom odečte daň, kterou zaplatil ze zahraničních příjmů v zahraničí v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

V případě úplného zápočtu (*Full credit*) se započítává plná daňová povinnost zaplacená poplatníkem ve státě zdroje. Metoda úplného zápočtu se u nás uplatní např. při zdanění úrokových příjmů plynoucích v rámci Evropských společenství v souladu s ustanovením § 38f odst. 12 ZDP (v návaznosti na směrnici Rady č. 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokového charakteru). Podle citovaného ustanovení ZDP postupuje český daňový rezident – fyzická osoba v případě, že mu byla z příjmů úrokového charakteru v zahraničí sražena daň vyšší, než jaká je uvedena v příslušné mezinárodní smlouvě. Pokud tato daň byla sražena v souladu s právním předpisem Evropských společenství, lze o ni snížit daňovou povinnost poplatníka. Je-li celková daňová povinnost poplatníka nižší než daň

sražená v souladu s právním předpisem Evropských společenství, vznikne poplatníkovi ve výši rozdílu přeplatek.

Metoda úplného zápočtu může vést k tomu, že odečet daně, kterou poplatník zaplatil v zahraničí, sníží celkovou daňovou povinnost poplatníka, tedy i tu daň, která připadá na příjmy ze zdrojů v rezidentském státě. K tomu poznamenává V. Sojka: „Skutečnost, že započítaná daň sníží daňovou povinnost z jiných příjmů, dává smysl pouze v případě postupu dle výše zmiňované směrnice o zdanění příjmů úrokového charakteru. Podle ní totiž státy, které nemusejí plnit oznamovací povinnost platebního zprostředkovatele, povinně srážejí daň, ze které převádějí 75% jako daňový výnos státu rezidenta. V jiných případech jde ovšem o dopad fiskálně nelogický.“³⁷

S tímto názorem je samozřejmě možné beze zbytku souhlasit. To vede k tomu, že v praxi výrazně převažuje aplikace metody prostého zápočtu. V tomto případě pak poplatník sníží ve svém rezidentském státě svou daň, připadající na příjmy ze zahraničí, o zaplacenou zahraniční daň, vždy maximálně do výše tuzemské daně, připadající na zahraniční příjmy. V důsledku této metody pak může být pro poplatníka zdanění zahraničních příjmů v tuzemsku maximálně daňově neutrální, nemůže být však snížena jeho daň připadající na tuzemské příjmy.

Při aplikaci metody započtení podle ZDP je nutné dodržovat postup stanovený § 38f odst. 8 ZDP a to pro případ, že český daňový rezident má příjmy plynoucí z více států, s nimiž ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění a u nichž se podle příslušné smlouvy aplikuje metoda prostého zápočtu. V takovém případě musí poplatník provést

³⁷ Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, ASPI, a.s., Praha 2008, s. 34

započtení zahraniční daně samostatně za každý stát, tzn. je vyloučeno kumulativní započtení všech zahraničních daní na daňovou povinnost v tuzemsku.

Zápočet daně v ČR je možný jen za situace, kdy v souhrnu vykazuje poplatník kladný základ daně. V případě, že poplatník v příslušném zdaňovacím období vykáže daňovou ztrátu, nárok na zápočet daně nelze uplatnit a ani jej nelze převést do následujících zdaňovacích období. V takovém případě může poplatník zaplacenou zahraniční daň uplatnit výhradně jako daňově uznatelný výdaj. „V praxi se v podstatě jedná o formu dvojího zdanění, protože zahraniční příjem snižuje vykázanou daňovou ztrátu, která může být v následujících pěti letech odečtena od základu daně. Budoucí zdanitelný zisk tak bude v České republice zdaněn v plné výši, ačkoli již byl v předchozích letech zdaněn i ve smluvním státě,“ správně upozorňuje Sojka.³⁸ Domnívám se, že de lege ferenda by bylo vhodné tento postup napravit tak, aby byla poplatníkovi dána možnost přesunu aplikace metody zápočtu do zdaňovacího období, ve kterém vykáže kladný základ daně, např. v průběhu následujících pěti let (obdobně jako je umožněno uplatnění daňové ztráty).

4.2. Metoda vynětí

Metoda vynětí příjmů plynoucích ze zahraničí (*Exemption*) je starší metodou vyloučení dvojího zdanění, je aplikována např. v českoněmecké smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Zajímavé je, že v novějších smlouvách o zamezení dvojího zdanění zpravidla není vůbec používána a aplikuje se tak jen metoda prostého zápočtu. Základem metody vynětí je skutečnost, že příjmy dosažené ve státě zdroje nepodléhají zdanění v rezidentském státě, tj.

³⁸ Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, ASPI, a.s., Praha 2008, s. 36-37*

zahraniční příjmy se vyjímají ze zdanění v tuzemsku. Obdobně jako metoda zápočtu má i metoda vynětí dvě varianty, a to úplné vynětí a vynětí s výhradou progrese.

Při úplném vynětí (*Full exemption*) příjem plynoucí rezidentovi ze zdroje v zahraničí vůbec nepodléhá zdanění v rezidentském státě. Vzhledem k tomu, že v současné době nemáme v České republice progresivní daňovou sazbu ani pro právnické ani pro fyzické osoby, je v praxi aplikovaná vždy metoda úplného vynětí, ačkoli příslušná smlouva zakotvuje metodu vynětí s výhradou progrese.

Vynětí s výhradou progrese (*Exemption with progression*) znamená zohlednění progresivní daňové sazby (daňového pásma) poplatníka v rámci zdanění jeho celosvětových příjmů. Podle způsobu, jak se přistupuje k uplatnění výhrady progrese, se rozeznává metoda vrchního dílku (*top slicing*) a metoda zprůměrování (*averaging*). Metoda vrchního dílku znamená, že příjmy dosažené v tuzemsku jsou pro účely výpočtu progresivní sazby zařazeny nad příjmy v zahraničí. U metody formou zprůměrování se vypočítá průměrná daňová sazba poplatníka připadající na jeho celosvětové příjmy (tj. podle progresivní daňové sazby). Takto zjištěnou procentní sazbou se následně daní tuzemské příjmy poplatníka po vynětí zahraničních příjmů. Je zřejmé, že tato metoda je pro poplatníky výhodnější, neboť v důsledku zprůměrování je výsledná daňová sazba nižší než při vynětí zahraničních příjmů v nejnižší sazbě jako při uplatnění metody vrchního dílku.

4.3. Zahraniční daň jako daňově uznatelný náklad

Metoda, kdy se poplatníkovi umožňuje, aby daň zaplacenou v zahraničí uplatnil jako náklad snižující základ daně z příjmů, je poslední metodou zmírňující dvojí zdanění. Tento

postup upravuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP s tím, že takové uplatnění zaplacené zahraniční daně je možné jen u daně vztahující se k příjmům, které nebyly vyňaty ze základu daně. Současně je možné do nákladů zahrnout zahraniční daň jen v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku. Obdobný závěr vyplývá i z ustanovení § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, podle kterého nelze daňově uplatnit výdaje vynaložené na příjmy, které nejsou zahrnované do základu daně.

4.4. Daňové úlevy při zamezení dvojího zdanění

Daňovou úlevou při aplikaci mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění není jen použití příslušné metody vyloučení dvojího zdanění. Současně i přímo smlouvy v některých případech zakotvují omezení daňové povinnosti nerezidenta úpravou maximální sazby daně, jež může být poplatníkovi ze zahraničních příjmů sražena ve státě zdroje.

Existují dva základní způsoby, jak se může uplatnit ustanovení mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud jde o osvobození od daní nebo aplikace nižší sazby srážkové daně. Tyto dva způsoby jsou označovány zpravidla jako refundační systém uplatnění slevy a automatický systém uplatnění slevy.

Refundační systém znamená, že se osvobození od daně nebo snížená sazba daně v souladu s mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění, neuplatní přímo při platbě zahraničnímu subjektu. Jinými slovy: plátce daného příjmu srazí v tuzemsku zahraničnímu poplatníkovi daň bez ohledu na ustanovení mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tj. srazí mu daň stanovenou vnitrostátním předpisem. Zahraniční poplatník pak musí žádat příslušného správce daně o vrácení sražené daně, a to buď o celé vrácení (pokud daný stát

podle smlouvy vůbec nebyl oprávněn konkrétní příjem zdanit) nebo o částečné vrácení (pokud je maximální sazba srážkové daně stanovená smlouvou o zamezení dvojího zdanění nižší než sazba daně dle vnitrostátního předpisu). K žádosti o refundaci musí poplatník zpravidla doložit i potvrzení daňového úřadu domovského státu o jeho daňovém domicilu.

Při automatickém systému se osvobození od daně nebo snížená sazba daně v souladu s mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění uplatní automaticky přímo při platbě daného příjmu zahraničnímu poplatníkovi. V tomto případě by tedy potvrzení o daňovém domicilu zahraničního poplatníka měl mít k dispozici tuzemský plátce daně, neboť nesprávně sražená a odvedená daň bude vymáhána na něm jako jeho daňový dluh.

Postup při uplatnění daňové úlevy v ČR konkretizuje metodický pokyn Ministerstva financí ČR D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR. V tomto pokynu konstatuje MF ČR, že pro automatické uplatnění výhod plynoucích ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění nepostačuje pouhá skutečnost, že příjemcem příjmů ze zdrojů je osoba, která je rezidentem druhého smluvního státu. Tato osoba musí být i skutečným vlastníkem těchto příjmů a dané příjmy musí být podle daňového práva tohoto státu považovány za příjmy této osoby a musí být naplněny další podmínky stanovené příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění nebo vnitrostátním daňovým zákonem (např. stanovená výše podílu na základním kapitálu společnosti). Splnění uvedených podmínek je povinen prokázat plátce příjmu, který automaticky uplatňuje výhody plynoucí z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

V případě postupu vůči zahraničním daňově transparentním entitám (např. německá GmbH & Co. KG) se pro účely automatické aplikace výhod plynoucích z uzavřených smluv o

zamezení dvojího zdanění postupuje vůči jednotlivým společníkům, partnerům, beneficiům obdobně.

Za situace, kdy plátce příjmu není schopen prokázat splnění podmínek stanovených shora, nelze poskytnout výhody vyplývající ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění automaticky. Ve vztahu k daňově transparentním entitám pak nelze uplatnit jejich transparentnost a tím ani individuální přístup vůči jednotlivým společníkům daňově transparentních entit. V takovém případě musí plátce postupovat podle příslušných ustanovení ZDP upravujících zdanění zahraničních rezidentů bezesmluvních států, tj. uplatňuje se institut zajištění daně, není možné poskytovat výhody ze směrnic Evropských společenství transponovaných do zákona o daních z příjmů, není možné snížit sazbu srážkové daně podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění atd. V případě, že by se zahraniční poplatník chtěl těchto výhod domáhat, musí jít následně cestou individuální žádosti a požádat (s doložením relevantních skutečností) o vrácení sražené daně.

Zkoumanou problematiku lze tedy uzavřít tak, že český stát (formou pokynu Ministerstva financí ČR) umožňuje automatické uplatnění úlevy za podmínky, že plátce příjmu disponuje dostatečnými důkazy k prokázání správnosti aplikace daňové úlevy. Pokud poplatník neposkytne plátcí příjmu tyto relevantní důkazy, postupuje plátce podle českého ZDP a uplatní se refundační metoda úlevy. De lege ferenda mi připadá nevhodné, aby tento postup byl v praxi upraven pouze na úrovni metodického pokynu Ministerstva financí řady „D“, který není obecně závazným právním předpisem a je pouze určitým interpretačním vodítkem. Uvedený pokyn MF ČR sice odůvodňuje poukazem na zmocnění vyplývající z ustanovení § 39 písm. b) ZDP, nicméně toto ustanovení dává Ministerstvu financí jen oprávnění činit opatření k odstranění tvrdosti a nesrovnalosti a rozhodnout ve sporných

případech o daňovém rezidentství poplatníka, o způsobu zdanění, pokud jde o subjekty se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí nebo o pracovníky vyslané do zahraničí nebo o rezidenty – fyzické osoby, kteří měli nejméně 10 let bydliště a plynou jim příjmy ze zahraničí. Uvedené zákonné ustanovení dle mého názoru nelze vykládat tak, že ZDP zmocňuje Ministerstvo financí k vydání obecně závazného pokynu, ale pouze k rozhodnutí individuálních sporných případů. Zahraniční poplatník by proto postup podle pokynu MFČR mohl napadnout jako nezákonný (diskriminační) a domáhat se na českém státu nároku na náhradu vzniklé škody.

5. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Mezinárodní smlouvou se rozumí dohoda mezi státy nebo mezinárodními organizacemi, kterou se zakládají, mění nebo ruší jejich vzájemná práva a závazky podle mezinárodního práva. Může se jednat o dohody uzavírané mezi jednotlivými svrchovanými státy nebo o mnohostranné mezinárodní dohody. Je i obvyklé, že jako strana mezinárodní smlouvy vystupují mezinárodní vládní organizace. K označení mezinárodních smluv se používá různého pojmenování. Dvoustranné smlouvy bývají označovány jako dohoda, smlouva, úmluva či ujednání, pro mnohostranné smlouvy jsou užívána pojmenování jako úmluva, smlouva, dohoda, deklarace, protokol, ústava. Zvolený název však nemá žádného praktického ani teoretického významu. Většina nadnárodních smluv pak předpokládá, aby zúčastněné státy přizpůsobily svůj právní řád tak, aby tento nebyl v rozporu s příslušnou mezinárodní smlouvou. Některé smlouvy pak dokonce vyžadují, aby došlo k právní úpravě v členském státu – k harmonizaci jeho právních předpisů, tudíž přiblížení jeho právního řádu právnímu řádu ostatních zúčastněných států.

Mezinárodní dohody upravují spolupráci mezi státy v oblasti politické, hospodářské, sociální, humanitární a právní. Podle nepsané obyčejové zvyklosti stejně jako podle Vídeňské úmluvy o smluvním právu z r. 1969 jsou mezinárodní smlouvy stejně závazné a musí být dle zásady *pacta sunt servanda* dodržovány bez ohledu na jejich označení.

Obsahem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je soubor kritérií, které umožňují jednoznačně stanovit stát, který má právo zdanit určitý druh příjmu. Konceptně je tak sjednáno, který ze států bude v konkrétním případě daňově aktivní a daň z daného příjmu vyměří a vybere a který bude daňově pasivní a pouze přijme opatření k zamezení dvojího

zdanění. Na mezistátní úrovni smlouvy zajišťují objektivní rozdělení daňového výnosu mezi oba smluvní státy a vzhledem k rozdílnosti sazeb daní v různých zemích mohou být rovněž motivem pro strukturalizaci investic do různých států. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění omezují právo smluvního státu požadovat ve stanoveném případě placení daně od osoby, která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních předpisů. Pro poplatníka by smlouva o zamezení dvojího zdanění měla znamenat neutrální daňové zatížení a optimalizaci jeho daňových povinností v rámci jeho celosvětových příjmů.

5.1. Smluvní modely (OECD, OSN)

Pro komplexní daňové smlouvy existují v současné době dva vzorové modely smlouvy o zamezení dvojího zdanění, podle nichž je připravována a uzavírána většina takovýchto dohod. Jedná se v první řadě o vzorovou smlouvu OECD, Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (*Organization for Economic Cooperation and Development*), která je vzorem pro uzavření daňové smlouvy mezi hospodářsky stejně vyspělými státy a vychází z toho, že mezi oběma státy dochází k vyváženému a oboustrannému toku investic a příjmů. Podle této vzorové smlouvy jsou příjmy zdaňovány převážně v zemi daňového domicilu poplatníka.

Druhou vzorovou smlouvou je vzorová smlouva Organizace spojených národů (OSN), která by měla být aplikovaná při uzavření smlouvy mezi hospodářsky vyspělým státem na jedné straně a rozvojovým státem na straně druhé. Vychází totiž z jednostranného toku investic a příjmů a proto umožňuje převážně zdanění v místě zdroje daného příjmu.

„Některé státy dávají přednost vycházet při jednáních o uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění z vlastního vzoru, který neodpovídá ani jednomu z výše uvedených vzorových textů. K takovým státům se řadí např. USA.“³⁹

Vzorová smlouva není zavazujícím textem, od kterého není možné se odchýlit, a to ani v případě států, které jsou členy shora uvedených mezinárodních organizací. Modelová smlouva představuje teoretický rámec, který byl navržen ve spolupráci odborníků na mezinárodní zdanění a který je v praxi přizpůsobován i aktuálnímu vývoji v oblasti daňového práva.

Tomu odpovídá i skutečnost, že Česká republika má pro sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění vytvořen vlastní vzorový model, který vychází ze vzorové smlouvy OECD, přičemž obsahuje některé zásadní odlišnosti, které V. Sojka shrnuje následovně:

- oprávnění vymezovat vznik stálé provozovny či stálé základny dobou poskytování služeb (časový test),
- oprávnění nezačleňovat do smluv čl. 9 odst. 2 a bránit tak možnosti „zrcadlových“ úprav základu daně v případě, že jej daňové orgány smluvního státu zvyšují z důvodu zjištění nesprávně stanovených převodních cen,
- oprávnění vymezovat v čl. 12 (licenční poplatky) režim programového vybavení,
- oprávnění zdaňovat v ČR v režimu čl. 12 příjmy nerezidentů z poskytování průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení (movitých věcí).⁴⁰

³⁹ *Bakeš/Karčíková/Kotáb/Marková a koektiv: Finanční právo 5.upravené vydání, nakladatelství C.H. Beck, Praha 2009, s.282*

⁴⁰ *Sojka, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, ASPI a.s., Praha 2008, s. 221*

V dalších částech této disertační práce se s ohledem na její rozsah a zaměření omezím pouze na tu úpravu smluv o zamezení dvojího zdanění, která jsou v praxi přímo aplikovatelná na zdanění příjmů z nemovitostí s mezinárodním prvkem s tím, že se soustředím především na úpravu provedenou smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a Spolkovou republikou Německo, která byla publikována ve Sbírce zákonů pod č. 18/1984 Sb., a která vychází ze vzorové smlouvy OECD.

5.2. Dvoustranné a vícestranné smlouvy

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou sjednávány zásadně jako dvoustranné, tedy mezi dvěma smluvními státy. Československá socialistická republika a následně i Česká republika jako její právní nástupce byly smluvními stranami i dvou mnohostranných smluv. Jednalo se o smlouvy sjednané v rámci Rady vzájemné hospodářské pomoci, konkrétně o Smlouvu o zamezení dvojího zdanění fyzických osob č. 30/1979 a Smlouvu o zamezení dvojího zdanění právnických osob č. 49/1979 Sb. Obě tyto mnohostranné smlouvy pozbyly svého ekonomického opodstatnění rozpadem Rady vzájemné hospodářské pomoci a byly postupně nahrazeny novými dvoustrannými smlouvami mezi bývalými členskými státy RVHP. Ve vztahu k některým nástupnickým státům bývalého SSSR jejich aplikovatelnost zanikla bez náhrady, aniž by však došlo k formálnímu ukončení její platnosti a proto je jejich mezinárodně právní status nejasný.

5.3. Typy přeshraničních daňových situací s důrazem na zdanění výnosu z prodeje nemovitosti

Poplatníci, kteří jsou podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo podle § 2 a § 17 považováni za daňové nerezidenty České republiky, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů v ČR. Tyto příjmy jsou taxativně uvedeny v § 22 ZDP. Pokud není příjem považován za příjem ze zdrojů v ČR, resp. výslovně upraven jako příjem nerezidenta podléhající zdanění v ČR, v § 22 ZDP, nemůže být daný příjem nerezidenta podroben zdanění v tuzemsku ani v případě, že by takové zdanění příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění umožňovala.

V této disertační práci bych se s ohledem na její rozsah omezil na následující přeshraniční daňové situace s dopadem na daň z příjmů fyzických a právnických osob:

- zdanění prodeje nemovitosti v majetku nerezidenta a v majetku obchodní společnosti, jejímž společníkem je nerezident,
- zdanění příjmů plynoucích nerezidentům od společností, v jejichž majetku je nemovitost,
- zdanění prodeje podílu nerezidenta na společnosti, v jejímž majetku je nemovitost, resp. daňové aspekty zániku účasti nerezidenta na takové společnosti

Pokud jde o daňové dopady přeshraniční fúze, považuji za významnou zejména úpravu převzetí daňové ztráty, ohledně toho pak odkazuji na pojednání sub 2.2.2.6. shora.

5.3.1. Zdanění prodeje nemovitosti nerezidenta

Po uvolnění devizově právních omezení mohou nerezidenti, fyzické i právnické osoby, volně nabývat nemovitosti umístěné v České republice do svého vlastnictví.

Příjmy z prodeje nemovitého majetku umístěného v ČR jsou u daňových nerezidentů považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR a podléhají zdanění v ČR v souladu s ustanovením § 22 ZDP. Koncepce zdanění podle vzorové smlouvy OECD vychází ze zásady, podle které mohou být příjmy nerezidentů plynoucí z prodeje nemovitého majetku (obdobně i z jeho užívání, tj. pronájmu nemovitostí) zdaněny ve státě, ve kterém se takový majetek nachází. Obdobně vyznívá i např. českoněmecká smlouva o zamezení dvojího zdanění (čl. 13 odst. 1).

ZDP pro tento případ zdanění příjmů z prodeje nemovitého majetku neupravuje žádnou zvláštní sazbu daně pro nerezidenty. Znamená to, že nerezident postupuje při zdanění shodně jako daňový rezident a daň z příjmu fyzických osob nebo daň z příjmu právnických osob hradí na základě příslušného daňového přiznání shodně, jako rezident, se shodným výpočtem základu daně, daňové sazby i využitím oprávnění na osvobození příjmu od zdanění v souladu se ZDP.

Převod nemovitostí podléhá dani z přidané hodnoty pouze za podmínek, že převodce je registrován jako plátce DPH v ČR. Pak postupuje podle příslušných ustanovení ZDPH shodně jako daňový rezident.

Daň z převodu nemovitostí se u nerezidentů uplatňuje naprosto shodně jako u rezidentů. Pro podrobení příjmu převodní dani totiž není rozhodující domicil poplatníka (převodce), ale stát, ve kterém je převáděný nemovitý majetek umístěn.

Pro zdanění v rezidentském státě použije poplatník metodu upravenou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, např. německý rezident v souladu s ustanovením čl. 23 odst. 1 písm. a) českoněmecké smlouvy o zamezení dvojího zdanění vyjímá tyto příjmy ze zdanění v Německu, s výhradou progrese.

5.3.2 Zdanění podílů na zisku nerezidenta

Pro posouzení daňových aspektů výplaty podílů na zisku nerezidenta vyplácených společnostmi se sídlem v ČR, jsou relevantními právní forma obchodní společnosti vyplácející dividendy, právní forma příjemce podílu na zisku, výše majetkové účasti nerezidenta na tuzemské společnosti a doba, po kterou nerezident tuto majetkovou účast drží.

Nejvýhodnější způsob zdanění plyne pro mateřské a dceřiné společnosti ve formě kapitálových společností v souladu se směrnicí Rady 90/43 EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES a směrnice Rady 2006/98/EAS, transponovaný do § 19 ZDP. Podle této úpravy jsou osvobozeny od zdanění příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácených dceřinou společností s daňovým domicilem v tuzemsku mateřské společnosti. Mateřská společnost musí být rezidentem členského státu EU, mít formu předepsanou uvedenou směrnicí (standardně kapitálová společnost, v ČR akciová společnost, společnost s ručením omezeným nebo družstvo) a držet nepřetržitě po dobu nejméně 12

měsíců nejméně 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti (časový test je možné splnit i dodatečně). Rovněž dceřiná společnost musí mít některou z forem předepsaných předpisem ES. V takovém případě daní svůj zisk dceřiná společnost s domicilem v ČR daní z příjmu právnických osob (19%) a dividendu (podíl na zisku) vyplácí mateřské společnosti bez dalšího zdanění. Dividenda by podléhala zdanění v zahraničí až při výplatě podílu na zisku společníkům mateřské společnosti (pokud by nebylo znovu dáno osvobození ve smyslu předpisů ES).

V případě, že nejsou dány podmínky pro osvobození ve smyslu evropských předpisů a § 19 ZDP, postupuje se při zdanění podle příslušných ustanovení ZDP a smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Podíly na zisku vyplácené kapitálovou společností (akciovou společností, společností s ručením omezeným) jejímu společníkovi (akcionáři) nebo komanditistovi komanditní společnosti jsou podle § 36 ZDP daně daní se zvláštní sazbou 15%. Jde o srážkovou daň, kterou srazí a odvede společnost vyplácející podíl na zisku. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou snížit sazbu srážkové daně, a to i jen u některých typů poplatníků. Např. smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Německem snižuje sazbu daně na 5% v případě, že příjemce dividend je společností, která vlastní přímo nejméně 25% jmění společnosti vyplácející dividendy. Pro vyloučení dvojího zdanění se u německých rezidentů aplikuje metoda vynětí s výhradou progrese, ovšem jen za podmínky, že jsou dány předpoklady pro snížení sazby daně a navíc společnost vyplácející dividendy dosáhla své příjmy výhradně nebo téměř výhradně z výroby nebo prodeje zboží, technických služeb nebo bankovních, popř. pojišťovacích obchodů (tzv. aktivní činnosti). V ostatních případech se uplatní metoda prostého zápočtu.

Snížení daňové sazby je významné i v případě, že příjemcem dividendy je daňově transparentní entita, např. německá GmbH & Co. KG. Tato právní forma je podle německého obchodního práva považována za osobní společnost. U daňově transparentních entit je zisk entity stanovován jednotně za všechny společníky a poté je mezi ně rozdělen podle společenské smlouvy. GmbH & Co. KG v Německu nepodléhá dani právnických osob (*Körperschaftsteuer*), teprve podíly na zisku připadající na jednotlivé společníky – fyzické osoby podléhají dani z příjmu fyzických osob (*Einkommensteuer*) a podíly na zisku připadající na jednotlivé společníky – právnické osoby podléhají dani právnických osob (*Körperschaftsteuer*). Podle stejného klíče se pak postupuje při aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění – tak např. zvýhodněnou sazbu daně dle smlouvy lze aplikovat jen na příjmy plynoucí společníkům GmbH & Co. KG, kteří jsou daňovými rezidenty Německa, a mají formu společnosti ve smyslu německého práva (a podléhají zdanění daní právnických osob). V případě, že společníky GmbH & Co. KG (a obdobně jakékoli jiné transparentní entity) jsou rezidenti různých států, je situace o to komplikovanější, že se u jednotlivých společníků musí vždy zkoumat ustanovení příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění a není možný jednotný postup pro všechny společníky (leđa s vyloučením výhod dle smlouvy a přímou aplikací zdanění nerezidentů dle ZDP).

Příjem plynoucí nerezidentům z titulu podílu na zisku osobních společností, tj. společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti, se daní odlišně. V tomto případě totiž není zisk daněn daní z příjmů právnických osob na úrovni společnosti, ale mezi společníky se rozděluje přímo základ daně (u komanditní společnosti se mezi komplementáře dělí část základu daně připadající na komplementáře). U těchto nerezidentů vytváří jejich majetková účast na osobní společnosti se sídlem v ČR fikci stále provozovny – podíl na zisku osobní společnosti je považován za příjem dosažený

prostřednictvím stálé provozovny. Proto společníci osobních společností daní na ně připadající podíl na zisku na základě svého daňového přiznání, a to bez ohledu na to, zda byla provedena výplata zisku či nikoli. Podíl na zisku je daněn daní z příjmů právnických osob nebo daní z příjmů fyzických osob podle statusu společníka. U zahraničních transparentních entit tak musí podávat daňové přiznání všichni společníci transparentní entity. Pro účely vyloučení dvojího zdanění je nutné aplikovat příslušné ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Českoněmecká smlouva má např. poněkud komplikovanou úpravu. Stanovený podíl na zisku (tj. zisk stálé provozovny) je vyňat ze zdanění v Německu s výhradou progrese za podmínky, že příjem je dosažen z tzv. aktivní činnosti (výroba nebo prodej zboží, technické služby, bankovní a pojišťovací obchody). V ostatních případech se uplatní metoda prostého zápočtu.

5.3.3 Daňové aspekty převodu a zániku účasti nerezidenta na nemovitostní společnosti

Investice do nemovitosti takovou formou, kdy nemovitost nabyde, nejčastěji vkladem, obchodní společnost (tzv. projektová společnost, SPV) a výnos z investice je následně realizován prodejem podílu na SPV, je využíván v praxi jako legální způsob, při kterém není aplikována daň z převodu nemovitostí a při kterém podle evropské právní úpravy nebo modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění není aplikováno ani zdanění výnosu z prodeje ve státě, ve kterém má SPV daňový domicil (s řadou výjimek v praxi).

V této souvislosti znovu upozorňuji, že o převodu majetkové účasti můžeme hovořit u prodeje akcií, u převodu obchodního podílu na společnosti s ručením omezeným a u převodu komanditního podílu na komanditní společnosti.

Převod podílu na společnosti nepodléhá dani z převodu nemovitostí. Pokud nemovitost nabyta společností vkladem do základního kapitálu, při kterém se uplatnilo osvobození od daně z převodu nemovitostí a vkládající společník převádí celou svou majetkovou účast před uplynutím relevantní doby 5-ti let od vkladu, uplatní se zpětné dodanění vkladu daní z převodu nemovitostí, avšak samotný převod podílu na SPV dani z převodu nemovitostí nepodléhá. K problematice zatížení převodu obchodního podílu daní obdobnou dani z převodu nemovitostí se vyjádřil i Evropský soudní dvůr, který konstatoval, že směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, a konkrétně její čl. 141 písm. a) a čl. 12 odst. 1 písm. a) nebrání lokální právní úpravě, která „za účelem zabránění daňovému úniku v rámci převodu nemovitého majetku prostřednictvím společností ukládá na převody cenných papírů daň z převodu majetku, pokud představují podíly na základním kapitálu společností, jejichž aktiva jsou nejméně z 50% tvořena nemovitým majetkem, a pokud nabyvatel získá v důsledku uvedeného převodu takové postavení, které mu umožní vykonávat kontrolu nad danou společností, i v případech, kdy neexistoval záměr vyhnout se placení daně a tyto společnosti jsou plně funkční a nemovitosti nemohou být odděleny od hospodářské činnosti vykonávané uvedenými společnostmi.“⁴¹

Příjem z převodu majetkové účasti nerezidenta na SPV je ve smyslu § 22 odst. 1 písm.h) považován za příjem ze zdroje na území ČR, tj. standardně podléhá zdanění v České republice.

Pokud jde o daň z příjmu, aplikuje se zde rovněž osvobození ve smyslu § 19 ZDP pro převody podílu mateřských společností na dceřiné společnosti (k vysvětlení pojmu mateřská a dceřiná společnost odkazují na pojednání sub 5.3.2 shora). Obdobně je postupováno při

⁴¹ Usnesení Evropského soudního dvora (osmého senátu) ze dne 6. 10. 2010 ve věci C-487/09 (Inmogolf SA proti Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia)

osvobození příjmu nerezidenta – fyzické osoby z převodu obchodního podílu nebo z prodeje akcií ve smyslu § 4 ZDP (příjem je osvobozen od zdanění po uplynutí 5-ti let od nabytí majetkové účasti, resp. po uplynutí 6-ti měsíců u příjmů z prodeje cenných papírů minoritních akcionářů, tj. u těch, kteří v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů neměli podíl na hlasovacích právech nebo základním kapitálu vyšší než 5%).

V případě, že nejsou splněny podmínky pro osvobození, daní výnos z převodu podílu společník/akcionář/komanditista na základě svého daňového přiznání a postupuje shodně, jako rezident ať jde o druh nebo sazbu daně. Fyzická osoba tak není povinna podávat daňové přiznání, pokud její příjmy ze zdrojů v ČR, které se zdaňují na základě daňového přiznání, nepřesáhly v kalendářním roce 15.000,- Kč. V ostatním odkazují na daňové aspekty zdanění prodeje cenných papírů a převodu obchodních podílů sub 2.2.2.9. shora.

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD podrobuje zisk z převodu kapitálových účastí zdanění ve státě, ve kterém je převodce daňovým rezidentem. Pokud je tato úprava beze zbytku převzata i do příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je aplikace § 22 odst. 1 písm. h) ZDP vyloučena a nerezident v ČR výnos z převodu majetkové účasti nedaní. V kombinaci se zvýhodněnou daňovou jurisdikcí osvobozující kapitálové výnosy může být v některých případech dosaženo i nulového zdanění (např. v případě Švýcarska).

Konkrétní smlouva o zamezení dvojího zdanění však na rozdíl od modelové smlouvy může zdanění v ČR připouštět. Tak např. čl. 13 odst. 3 českoněmecké smlouvy konstatuje, že zisky ze zcizení podílů na společnosti mající sídlo v jednom smluvním státě mohou být

zdaněny v tomto smluvním státě (německý rezident pak při vyloučení dvojího zdanění v Německu postupuje metodou prostého zápočtu).

Některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění připouštějí zdanění zisku z převodu obchodního podílu ve státě zdroje jen v těch případech, kdy je převáděn podíl na společnosti, jejíž majetek pozůstává hlavně z nemovitého majetku (např. smlouva mezi ČR a Irskem). Smlouva s USA pak považuje i podíly na společnosti, jejíž jmění je tvořeno nejméně z 50% nemovitým majetkem, umístěným ve smluvním státě, za nemovitý majetek (obdobné se týká i účastí nerezidentů na osobních společnostech).

U účastí společníků na veřejných obchodních společnostech a komplementářů na komanditních společnostech nepřipadá převod podílu v úvahu, neboť na základě obchodního práva tito společníci nemají podíl a nemohou svou majetkovou účast smluvně převádět. V takovém případě se v praxi postupuje, jak bylo uvedeno shora, kombinací vystoupení stávajícího společníka a přistoupením nového společníka se současnou výplatou vypořádacího podílu společníkovi, jehož majetková účast na společnosti zanikla. Společníkovi je vyplácen vypořádací podíl tou společností, ze které vystoupil, nicméně v rámci ujednání o přistoupení nového společníka může být dohodnuto, že nový společník přispěje do společnosti vkladem ve výši vypláceného vypořádacího podílu. Pro účely zdanění nerezidentů je však relevantní jen to, že příjem nerezidenta z titulu výplaty vypořádacího podílu nepodléhá zdanění v České republice, neboť není ve smyslu § 22 považován za příjem ze zdrojů na území České republiky.

Problematikou srážkové daně u převodu obchodního podílu se zabýval i Evropský soudní dvůr. Dospěl k závěru, že „články 43 ES a 48 ES musí být vykládány v tom smyslu, že

brání právním předpisům členského státu, které osvobozují od srážkové daně dividendy vyplácené dceřinou společností usazenou v tomto státě akciové společnosti usazené v témže státě, ale které srážkovou daň ukládají na obdobné dividendy vyplácené mateřské společnosti typu investiční společnosti s proměnlivým základním kapitálem (SICAV) usazené v druhém členském státě, jež má právní formu, kterou právní řád prvního státu nezná a není na seznamu společností uvedených v čl. 2 písm. a) směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, a jež je podle právních předpisů druhého členského státu osvobozená od daně z příjmů.⁴² Evropský soudní dvůr dovodil, že osvobození dividend od srážkové daně není podmíněno tím, že dividendy přijaté akciovou společností budou touto společností znovu rozdělovány a jejich zdanění u držitelů podílů dané společnosti umožní kompenzovat osvobození od srážkové daně.

5.4. Mezinárodní zdanění majetku

U majetkových daní je aplikován teritoriální princip, tzn. majetkové hodnoty podléhají zdanění v tom státě, ve kterém jsou tyto hodnoty umístěny. Z toho vychází i ZDN, který podrobuje zdanění veškerý nemovitý majetek, umístěný v České republice, bez ohledu na to, zda jeho vlastníkem je rezident nebo nerezident.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění se nejčastěji týkají daní z příjmů a majetku, avšak ustanovení o zdanění majetku není obsaženo ve všech smlouvách. Důvodem může být to, že některé státy nezavedly daně majetkového typu, nebo to, že smluvní státy nechtěly tuto oblast upravit a ponechaly zdanění majetku vnitrostátní právní úpravě – která

⁴² Rozsudek Evropského soudního dvora (prvního senátu) ze dne 18.6.2009 ve věci C-303/07 (Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy)

právě tím, že je mnohdy založena na teritoriálním principu a podrobuje zdanění jen majtkové hodnoty ležící v daném státě, sama dvojí zdanění vylučuje.

V případě, že smlouva o zamezení dvojího zdanění upravuje i zdanění majetku, jde o úpravu zpravidla obdobnou zdanění zisků ze zcizení majetku nebo zdanění zisků z majetku.

Pro nemovitosti platí pravidlo, že se zdaňují ve státě, ve kterém se nachází. Standardně je pak za nemovitý majetek považován ten majetek, který je za nemovitý považován podle právního řádu daného smluvního státu.

K ostatnímu majetku jen stručně: Movitý majetek je zdaňován v rezidentském státě vlastníka, s výjimkou movitého majetku náležejícího stálé provozovně, který podléhá zdanění ve státě, ve kterém je stálá provozovna umístěna. Jakýkoliv ostatní nespecifikovaný majetek podléhá zdanění standardně ve státě, ve kterém je rezidentem jeho vlastník.

5.5. Mezinárodní zdanění dědictví a darů, jejichž předmětem je nemovitost

Mezinárodní smlouvy upravující zamezení dvojího zdanění v oboru daně z dědictví a darovací daně jsou v oblasti mezinárodního zamezení dvojího zdanění spíše výjimkou. Česká republika má uzavřeny pouze dvě smlouvy upravující zamezení dvojího zdanění v této oblasti, a to s Rakouskem a se Slovenskem.

Smlouva se Slovenskem (publikována pod č. 253/1993 Sb.) je důsledkem rozdělení československé federace a byla uzavřena ve vazbě na úzké rodinné propojení občanů obou nástupnických států. Tato smlouva upravuje daň dědickou a daň darovací, resp. jejich

slovenskou obdobu (*daň z dedičstva a daň z darovania*). V současné době se vztahuje na obě tyto daně české, avšak nikoli na daně slovenské, neboť v rámci slovenské daňové reformy došlo ke zrušení obou daní. Smlouva upravuje tři oblasti zdanění – zdanění nemovitého majetku, zdanění majetku sloužícího k provozování výdělečné činnosti a zdanění ostatního majetku. Dědictví a darování nemovitého majetku podléhá zdanění ve státě, ve kterém se tento majetek nachází. Dědictví a darování movitého majetku se zdaní ve státě, kde měl daný podnik stálou provozovnu, obdobné pravidlo platí u majetku, spočívajícího ve vkladech, podílech a účastech společníků na obchodních společnostech a družstvech. U ostatního majetku je rozhodující bydliště dárce/zůstavitele. Vyloučení dvojího zdanění je (hypoteticky) dáno u darovací daně metodou započtení, daň zaplacená v jednom státě dárce se započítává na daňovou povinnost nabyvatele ve druhém smluvním státě. To, že započtení je jen hypotetické, je dáno tím, že daň zaplacenou v ČR nemá poplatník proti čemu započítat na Slovensku – a naopak, poplatník v ČR si nemůže započítat slovenskou daň, neboť taková neexistuje. Praktický význam by smlouva získala opět v okamžiku, kdyby na Slovensku byla opětovně daň dědická a darovací zavedena, což se však neočekává.

Smlouva s Rakouskem (publikovaná pod č. 31/2000 Sb.) se vztahuje na dědictví za podmínky, že zůstavitel měl bydliště ve smluvním státě a na darování, pokud měl dárce v době darování sídlo ve smluvním státě. Smlouva vychází z obdobných principů jako československá smlouva: nemovitý majetek, který byl součástí dědictví nebo daru, se daní ve státě, ve kterém byl umístěn, majetek náležející stálé provozovně podléhá zdanění ve státě, ve kterém je stálá provozovna umístěna a ostatní majetek se zdaňuje ve státě, jehož rezidentem byl zůstavitel/dárce rezidentem. Vyloučení dvojího zdanění je dáno metodou vynětí, když jsou smluvní státy zavázány vyjmout ze zdanění ten majetek, který podléhá zdanění ve druhém smluvním státě na základě smlouvy.

5.6. Procesní aspekty mezinárodního zdanění

Procesní předpis upravující řízení ve věcech daňových by měl v oblasti mezinárodního zdanění dát nerezidentům návod, jak zdanit příjmy ze zdrojů v tuzemsku, příp. majetek umístěný v tuzemsku. Základním procesním předpisem v oblasti daňové je od 1. 1. 2011 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších změn a doplňků (dále jen DŘ). V této souvislosti upozorňuji na některou starší judikaturu, která termínem „daňový řád“ nesprávně označovala předcházející zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplňků.

Z ustanovení hmotně právních daňových předpisů plyne, v jakých případech je daň z příjmů plynoucích nerezidentovi ze zdrojů v tuzemsku srážena přímo plátcem daného typu příjmu a v jakých případech zahraniční poplatník podává v tuzemsku daňové přiznání. V otázce daňového přiznání pak u nerezidentů narážíme na první problém, kterým je určení místní příslušnosti správce daně, jinak řečeno – určení sídla finančního úřadu, u kterého bude nerezident podávat daňové přiznání. Ustanovení § 13 DŘ konstatuje následující pravidla pro určení místní příslušnosti správce daně:

- a) u fyzické osoby se místní příslušnost řídí místem pobytu; přitom za místo pobytu se rozumí adresa trvalého pobytu občana ČR nebo adresa hlášeného místa pobytu cizince, a nelze-li takto místo pobytu fyzické osoby určit, rozumí se jím místo na území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje,
- b) u právnické osoby se místní příslušnost řídí jejím sídlem; za sídlo se považuje adresa zapsaná v obchodním nebo obdobném veřejném rejstříku nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje,

- c) u nemovitosti, jež je předmětem daně, se místní příslušnost řídí místem, kde se nemovitost nachází.

Uvedená úprava místní příslušnosti obsahuje nevysvětlitelnou mezeru v zákoně. Nikde není upraveno, kde má místní příslušnost nerezident – fyzická osoba, která se v ČR nezdržuje a kde nerezident – právnická osoba, která má v obchodním rejstříku adresu zapsanou jen zahraniční a v ČR nemá ani své skutečné sídlo. Pro srovnání: zákon o správě daní a poplatků v § 4 pro takové případy zakotvoval pravidlo, podle kterého se místní příslušnost řídila místem, kde měl poplatník stálou provozovnu nebo místem, kde poplatník vykonával v ČR hlavní část své činnosti, popř. místem, v němž se v ČR nacházela převážná část jeho nemovitého majetku a pokud by nešlo ani podle těchto pravidel určit místní příslušnost, byl místně příslušným Finanční úřad pro Prahu 1. Obdobné ustanovení v DŘ zcela postrádám a nepochybně tento nedostatek bude mít i zásadní vliv nejen na nejistotu poplatníků v tom, kde mají podat své daňové přiznání, ale především na určení správce daně, který je oprávněn u nerezidentů provést daňovou kontrolu a vymáhat případné daňové nedoplatky.

U daně z nemovitostí je místní příslušnost správce daně jednoznačná, zde se řídí místem umístění nemovitosti. Pro poplatníky, kteří mají nemovitosti v různých finančních okresech to pak znamená vypořádávat své daňové povinnosti ve vztahu k těmto nemovitostem u různých správců daně. Obdobně jednoznačná je daňová příslušnost správce daně u daně z převodu nemovitostí, u darovací daně a daně dědické je opět mezera popsána shora – a znovu, pro srovnání, zákon o správě daní a poplatků § 4 pro tyto daně stanovil: Je-li předmětem zdanění převod, přechod či nabytí majetku, je místně příslušným správce daně finanční úřad, v obvodu jehož územní působnosti:

- a) měl zůstavitel bydliště nebo se převážnou dobu zdržoval,

- b) se nachází nemovitost, a to i v případě, nabývá-li se současně též movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch,
- c) má bydliště nebo měl sídlo nabyvatel movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu,
- d) má bydliště nebo sídlo dárce movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu, jde-li o dar do ciziny.

Vypuštění obdobného ustanovení z DŘ pak znamená opětovný problém v rozhodování nerezidenta, kde danit dar či dědictví. Je to však problém i pro rezidenty, např. přiznání k dani dědictvé se nyní řídí pobytem poplatníka – dědice, tj. každý z dědiců bude podávat daňové přiznání u „svého“ správce daně – přitom však např. soud, který rozhoduje v dědictvé věci, je povinen zasílat stejnopis pravomocného usnesení o dědictví „místně příslušnému správci daně“ (§ 21 odst. 7 ZDPN) – nyní tak bude muset činit ve vztahu ke všem místně příslušným správcům daně a pokud bude mít mezi dědici cizince, bude složitě (a možná bezvysledně) místní příslušnost zkoumat.

V ostatním se procesní postavení nerezidentů v oblasti daňového řízení shoduje s procesním postavením rezidentů. Zmínil bych tak jen ustanovení o jednacím jazyku (§ 76 DŘ), podle kterého je jednacím jazykem v daňovém řízení čeština. Znamená to m.j. povinnost daňového subjektu, aby písemnosti v jiném než českém jazyce předkládal v originálním znění a navíc opatřené překladem do jazyka českého – s tím, že správce daně může prohlásit, že takový překlad nevyžaduje nebo naopak, že vyžaduje překlad úředně ověřený. Každý, kdo neovládá jazyk, jímž se vede jednání, má právo na tlumočníka, kterého si ovšem musí obstarat na své náklady (s výjimkou občana ČR, příslušejícího k národnostní menšině, kdy

náklady na tlumočení a pořízení překladů nese správce daně). Ostatní ustanovení DŘ se netýkají speciálně vztahu k cizině a jejich rozbor by překračoval rámeček této disertační práce.

5.7. Komparace s německou právní úpravou

V této části bych se zabýval srovnáním české právní úpravy a německé právní úpravy z hlediska zdanění investic do nemovitostí. S ohledem na rozsah disertační práce bych se soustředil na investici do nemovitosti prostřednictvím osobní nebo kapitálové společnosti, resp. formou přímé koupě.

5.7.1. Zdanění osobních společností

V Německu je poměrně rozšířené investování do uzavřených fondů, které mají formu osobní společnosti, nejčastěji komanditní společnosti (KG nebo GmbH & Co. KG), případně veřejné obchodní společnosti (OHG). V takovém případě zpravidla skupina investorů - fyzických osob poskytuje vklad do osobní společnosti. Ta může buď vykonávat podnikatelskou činnost nebo být založena jen pro účely správy majetku mimo podnikání (obdobně jako v ČR společnosti s předmětem činnosti mimo živnostenský zákon: „pronájem nemovitostí bez poskytování jiných než základních služeb souvisejících s pronájmem“, v Německu *vermögensverwaltende Personengesellschaften*).

5.7.1.1. Osobní společnosti s nepodnikatelskou činností

Příjmy z pronájmu nemovitostí, jejichž příjemcem je osobní společnost zabývající se výhradně správou majetku, podléhají zdanění na úrovni společníků. Základ daně se však

vypočte na úrovni společnosti jako rozdíl mezi výnosy a náklady za příslušné zdaňovací období. Za daňově uznatelné náklady, které snižují příjmy z pronájmu, se dle § 9 odst. věty 1 německého zákona o daních z příjmů fyzických osob (*Einkommensteuergesetz*, EStG), resp. dle § 4 odst. 4 cit. EStG považují všechny náklady za zajištění, udržení a dosažení příjmů z pronájmu. Náklady může uplatnit pouze poplatník, který je vynakládá za účelem dosažení příjmů. Má-li osobní společnost více investorů - společníků, dělí se náklady dle poměru podílů společníků. V případě, že nemovitost je financována prostřednictvím úvěru, jsou úroky daňově uznatelné, byly-li vynaloženy s cílem dosažení zdanitelných příjmů (§ 9 odst. věta 1 bod 3 a § 4 odst. 4 EStG). Musí se jednat o úroky, kterými je úročen úvěr sloužící k dosažení příjmů z pronájmu (resp. podnikání) a úvěr musí být k tomuto účelu skutečně použit. Daňově uznatelné jsou i úroky, které kupující uhradí prodávajícímu za nemovitost určenou k pronájmu v období od přechodu vlastnických a užívacích práv a rizik, včetně zástavních práv váznoucích na nemovitosti, do data splatnosti kupní ceny. Úroky se stávají součástí pořizovací ceny nemovitosti pouze tehdy, pokud závazky z úroků vznikly před datem nabytí vlastnictví kupujícím, v ostatních případech jsou přímo daňově uznatelné (tj. bez odpisu). V tomto směru koresponduje německá úprava s českou právní úpravou.

EStG upravuje i odpisy nemovitosti. Podle § 9 odst. 1 věty 1 bodu 3 čísla 7 resp. dle § 4 a § 7 odst. 1, odst. 4 až 6 a § 7a a násl. EStG se daňové odpisy a zvýšené odpisy v roce pořízení majetku počítají měsíčně a jsou možné pouze u budov, které budou součástí dlouhodobého majetku alespoň jeden rok. Sazba odpisů je předepsána EStG. Vyšší odpisy než zákonné jsou možné tehdy, pokud ze znaleckého posudku plyne kratší obvyklá doba použití než zákonná doba odpisování. Toto náš ZDP neumožňuje. Základní výše ročních odpisů nemovitosti činí u budov, které nejsou součástí obchodního majetku poplatníka nebo jsou používány k bytovým účelům a byly zkolaudovány po 31. 12. 1924, 2 % pořizovací ceny

resp. vlastních nákladů. Sazba 2,5 % se použije tehdy, byla-li budova zkolaudována před 01. lednem 1925.

Daňově uznatelné jsou rovněž náklady na opravy nemovitosti. O opravy a údržbu se jedná tehdy, pokud jsou opravovány existující části budov a jejich zařízení. Za opravy se považuje i „technické zhodnocení“, které slouží udržení dosavadního způsobu užívání pronájemné budovy, a to i tehdy, pokud se součásti budov nahrazují součástmi vyšší hodnoty. V případě české právní úpravy náklady na technické zhodnocení zvyšují zůstatkovou hodnotu budovy a do nákladů tak vstupují jen ve formě odpisů.

Zdanění příjmů osobní společnosti probíhá na úrovni investora daní z příjmů fyzických osob. Příjmy z pronájmu se dle § 2 odst. 1 bodu 6 a dle § 21 odst. 1 věty 1 bodu 1 EStG považují za příjmy z kapitálového majetku a jsou součástí zdanitelných příjmů investora. V případě neomezené daňové povinnosti jsou zdaněny standardní progresivní sazbou daně z příjmů fyzických osob.

Příjmy z prodeje nemovitostí nejsou předmětem daně, pokud dojde k prodeji nemovitostí po uplynutí lhůty 10 let (§ 23 odst. 1 věty 1 bodu 1 EStG) a pokud se nejedná o prodej nemovitostí, které by se nacházely v obchodním majetku poplatníka. O obchodní majetek poplatníka a tedy o příjmy z podnikání dle § 2 odst. 1 věty 1 bodu 2, § 15 EStG se jedná tehdy, pokud se koupě a prodej netýká nemovitosti, která byla předmětem vkladu do společnosti, ale jedná se o opakující se činnost nad rámec činnosti obvyklé pro běžné užívání a správu nemovitosti. Dle ustálené judikatury tento případ nastává především tehdy, pokud během pěti let dojde u jednoho poplatníka k prodeji alespoň tří objektů. V případě prodeje

podílů na osobní společnosti není zisk z prodeje zdanitelným příjmem, pokud jsou podíly prodány po uplynutí desetileté lhůty (§ 23 odst. 1 věta 1. bod 1 EStG).

Živnostenskou daň osobní společnosti neplatí. Společnost, která se zabývá správou nemovitostí, není totiž považována za podnikatele ve smyslu § 2 německého zákona o živnostenské dani (*Gewerbesteuer*gesetz, GewStG), který definuje poplatníky živnostenské daně.

Osoby s omezenou daňovou povinností (tj. např. daňoví rezidenti ČR) postupují při zdanění příjmu podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Podle českoněmecké smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou za příjmy ze zdrojů v Německu (tedy podléhající zdanění v Německu) považovány podíly na zisku vyplácené společností se sídlem v Německu, příjmy z pronájmu a prodeje nemovitostí umístěných v Německu a příjmy z prodeje podílu na společnosti se sídlem v Německu.

Určitou anomálií českoněmecké smlouvy o zamezení dvojího zdanění (např. i oproti vzorovému modelu OECD), je skutečnost, že u dividend zdaněných v Německu podle čl. 10 smlouvy o zamezení dvojího zdanění se u českých rezidentů použije u zdanění v ČR metoda započtení. To samé se týká i příjmů z prodeje nemovitostí a příjmů z prodeje podílu na německé společnosti podle článku 13 českoněmecké smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Příjmy z pronájmu jsou vyňaty ze zdanění v ČR.

5.7.1.2. Osobní společnost vykonávající podnikatelskou činnost

Investor, který je společníkem osobní společnosti vykonávající podnikatelskou činnost (*gewerblich tätige Personengesellschaft*), dosahuje dle § 15 odst. 1 vety 1 bodu 1 resp. bodu 2 EStG příjmů z podnikání.

Zdanitelné příjmy se dle § 2 odst. 2 věty 1 bodu 1 a dle § 4 a násl. EStG opět zjišťují jako rozdíl mezi příjmy a náklady. Příjmy z pronájmu a z prodeje nemovitostí jsou zdanitelnými příjmy. V takovém případě je i prodej podílu na osobní společnosti kvalifikován NZDP jako příjem z podnikání.

Úroky nejsou dle § 4 odst. 4a věty 2 až 4 EStG daňově uznatelné, pokud jde o tzv. nadměrné výplaty. Tyto nadměrné výplaty se vždy váží k osobě společníka. Za úroky se považují i odměny vyplacené společníkovi za poskytnutí kapitálu společnosti, tedy např. disagio, odstupné placené před datem splatnosti a vedlejší náklady související s úvěry. Za nadměrné výplaty se považuje částka, o kterou výplaty společníkovi přesahují součet zisku a vkladů v daném zdaňovacím období.

Podle § 4h odst. 1 věty 1 EStG jsou náklady na úroky, pokud jsou vyšší než výnosové úroky společnosti (kladné saldo) uznatelné pouze do výše EBITDA. Započitatelná EBITDA činí 30% zisku zvýšeného o náklady na úroky a zvýšeného o uznatelné částky rozpouštěné do výnosů dle § 6 odst. 2 věty 1. EStG a o položky snižující základ daně dle § 7 EStG a sníženého o úroky vstupující do výnosů. Toto omezení se nepoužije, pokud úroky na náklady, které jsou vyšší než úroky vstupující do výnosů, nedosáhnou hranice 3 mil. eur.

Roční odpisy budov, které jsou součástí obchodního majetku a neslouží bytovým účelům a o jejichž stavební povolení poplatník požádal po 31. březnu 1985, činí 3 %. Pokud nejsou výše uvedené podmínky splněny, činí odpisy budov, které byly zkolaudovány po 31. prosinci 1924, 2 % pořizovací ceny nebo vlastních nákladů. Sazba 2,5 % se použije tehdy, pokud byla budova zkolaudována před 01. lednem 1925.

Dle § 2 odst. 1 GewStG společnost dále hradí živnostenskou daň z výnosů podléhajících živnostenské dani. Sazbu daně určují obce, ve kterých má společnost provozovnu.

Příjmy, které tímto způsobem dosáhne investor – daňový nerezident, jsou považovány za příjmy ze zdrojů v Německu. U českého rezidenta se postupuje shodně podle českoněmecké smlouvy o zamezení dvojího zdanění jako u nepodnikatelských osobních společností (viz bod 4.7.1.1. shora).

5.7.2. Zdanění kapitálových společností

Ve druhém zvažovaném modelu je investor (fyzická osoba) společníkem kapitálové společnosti, tedy společnosti s ručením omezeným (GmbH) nebo akciové společnosti (AG). Nemovitosti nabývá, pronajímá a prodává tato kapitálová společnost. Příjmy jsou dle § 1 odst. 1 bodu 1 německého zákona o daních z příjmů právnických osob (*Körperschaftsteuergesetz*, KStG) na úrovni kapitálové společnosti předmětem daně z příjmů právnických osob a jsou dle § 8 odst. 2 KStG považovány za příjmy z podnikání. Zisk, který slouží výpočtu základu daně, se určí dle § 15 odst. 1, 2, § 2 odst. 2 věty 1 bodu 1, § 4 a násl. EStG. Příjmy z pronájmu i

podíly na zisku jsou dle § 23 odst. 1 KStG zdaňovány daní z příjmů právnických osob v sazbě 15 %.

Podle § 8 odst. 1 KStG a dle § 4 odst. 4 EStG jsou daňově uznatelnými náklady pouze náklady, které souvisí s podnikatelskou činností společnosti.

Úroky vstupující do nákladů kapitálové společnosti jsou daňově uznatelné. Shora uvedené omezení dle § 4 odst. 4a EStG, které upravuje omezenou daňovou uznatelnost úroků, se kvůli aplikaci § 8 odst. 3 věta druhá KStG na kapitálové společnosti nepoužije.

Ostatní náklady jsou daňově uznatelné, pokud nejsou v rozporu s § 8 odst. 1 KStG ve spojení s § 4 odst. 5 až 7 EStG.

Neuznatelnost úroků z důvodu podkapitalizace dle § 4h EStG se aplikuje i na právnické osoby (v souladu s § 8 odst. 1 KStG). Ustanovení § 8a odst. 1 KStG obsahuje speciální ustanovení pro aplikaci § 4h odst. 1 EStG a stanoví výši základu daně. Ustanovení § 8a odst. 2 a 3 KStG upravuje výplaty prostředků ze společnosti a rozšiřuje neuznatelnost úroků pro případ podkapitalizace. Úroky jsou neuznatelné, pokud cizí kapitál přesáhne 10% salda úroků (úroky uplatněné jako náklad po odečtení úroků vstupujících výnosů).

Bez ohledu na ustanovení § 8a KStG a § 4h EStG je nutno provést korekci o skrytou výplatu zisku dle § 8 odst. 3 EStG. Skrytá výplata zisku dle § 8 odst. 3 věty druhé EStG je v případě kapitálové společnosti považována za snížení stavu majetku (resp. nemožnost zvýšení stavu majetku). Skrytá výplata zisku vychází zcela nebo zčásti ze vztahu mezi společností a

společníky, má vliv na výši difference dle § 4 odst. 1 věty první EStG a nesouvisí s oficiální výplatou podílů na zisku.

Podle § 8 odst. 1 KStG ve spojení s § 4 a § 7 odst. 1, odst. 4 až 6 a § 7a a násl. EStG se daňové odpisy a zvýšené odpisy v roce pořízení majetku počítají měsíčně. Roční odpisy budov se uplatní shodně jako u osobních společností (viz shora sub 5.7.1.2.).

Dle § 2 odst. 1 GewStG společnost dále hradí živnostenskou daň z výnosů podléhajících živnostenské dani. Sazbu daně určují obce, ve kterých společnost vykonává činnost.

Zaplacená živnostenská daň a příslušenství daně – penále, zvýšení daně, úroky a pokuty - nejsou daňově uznatelným nákladem. Náklady na financování živnostenské daně (např. úroky z úvěrů) však jsou daňově uznatelným nákladem.

Dle § 9 bodu 1 věty druhé GewStG mohou společnosti, jejichž činnost se omezuje na správu nemovitostí, požádat o snížení sazby daně namísto o 1,2% hodnoty nemovitostí, tak o část výnosů, které byly dosaženy při správě a užívání vlastní nemovitosti. Snížení příjmů, z nichž se vyměřuje živnostenská daň, není možné, pokud jsou příjmy dosaženy z prodeje nebo převodu podílu na osobní společnosti ve smyslu § 7 věty 2 bodu 2 a 3 EStG, tedy i při prodeji tichých účastí.

Na úrovni investora podléhají zdanění dividendy dle § 2 odst. 1 věty 1 bodu 3, § 20 odst. 1 bodu 1 EStG srážkovou daní ve výši 25 %, pokud individuální daňová sazba poplatníka není nižší a pokud poplatník nepožádá o vyměření této individuální daně.

Zisky z prodeje podílů na kapitálové společnosti se zdaňují dle § 2 odst. 1 věty 1 bodu 3, § 20 odst. 2 věty 1 bodu 1 EStG resp. dle § 17 EStG. V případě účasti společníka na kapitálové společnosti v průběhu posledních pěti let před datem prodeje vyšší než 1%, je zisk z prodeje podílu považován za zisk z podnikání a investor je povinen zdanit tento příjem svou individuální sazbou daně z příjmů fyzických osob.

Při přeshraničním zdanění se aplikuje příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění. Dividendy u českého rezidenta vyplácené německou kapitálovou společností podléhají zdanění v Německu. Podle čl. 10 odst. 2 českoněmecké smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou dividendy zdaňovány srážkovou daní v sazbě 15% (je-li příjemcem společnost s nejméně 25% majetkovou účastí na společnosti vyplácející dividendy, snižuje se sazba srážkové daně na 5%). Příjmy z prodeje podílů na německé společnosti mohou být dle čl. 13 odst. 3 českoněmecké smlouvy o zamezení dvojího zdanění s ČR zdaněny v Německu. V obou případech se v ČR následně aplikuje metoda započtení.

5.7.3. Zdanění investice ve formě přímé koupě

V případě přímé koupě nabývá investor nemovitost přímo, vlastníkem je on jako fyzická osoba.

Z hlediska daně z příjmu fyzických osob a živnostenské daně se investice ve formě přímé koupě zdaňují stejně jako u osobní společnosti. V praxi se tento způsob koupě kvůli neomezenému osobnímu ručení investora používá jen zřídka.

5.7.4. Ostatní daňové povinnosti

Vedle shora popsaných daní důchodového typu podléhají nemovitostní transakce, resp. vlastnictví nemovitosti v Německu dalším daňovým povinnostem. V této části své disertační práce bych se rád zmínil o úpravě daně z převodu nemovitostí, daně z přidané hodnoty, daně z nemovitostí a daně dědické a darovací

5.7.4.1. Daň z převodu nemovitostí

Daň z převodu nemovitostí se vyměřuje v případě nabytí resp. prodeje nemovitosti dle § 1 odst. 1 bodu 1 až 3 německého zákona o dani z převodu nemovitostí (*Grunderwerbsteuergesetz, GrEStG*).

Nabytí nebo prodej obchodních podílů je dle § 1 odst. 2a GrEStG předmětem daně z převodu nemovitostí, pokud nemovitost umístěná v Německu patří do majetku osobní nebo kapitálové společnosti a během lhůty pěti let dojde k podstatné změně ve složení společníků, při které alespoň 95 % podílů na majetku společnosti přejde na nové společníky. To je poměrně zásadní rozdíl oproti naší úpravě, kdy se dodává daní z převodu nemovitostí pouze vklad nemovitosti do základního kapitálu společnosti v případě, že do pěti let pozbyde vkládající společník majetkovou účast na společnosti.

Dani podléhá hodnota protiplnění dle § 8 odst. 1 GrEStG, tedy většinou kupní cena. Sazba daně dle § 11 odst. 1 GrEStG je stanovena v závislosti na spolkové zemi, kde je nemovitost umístěna a pohybuje se mezi 3,5 % a 5 %.

5.7.4.2. Daň z přidané hodnoty

Zásadně je převod, zcizení a pronájem nemovitostí osvobozen od daně z přidané hodnoty dle § 4 bod 12 a 28 německého zákona o dani z přidané hodnoty (*Umsatzsteuergesetz*, UStG). Dle § 9 odst. 1 UStG může plátce podat žádost o změnu osvobozeného plnění na zdanitelné plnění. V tomto případě se převod a pronájem nemovitostí stávají zdanitelným plněním, na druhé straně ale vzniká nárok na odpočet daně na vstupu.

Změna osvobozeného plnění na zdanitelné plnění je dle § 9 odst. 2 UStG vyloučena, pokud se jedná o pronájem bytových prostor osobě osvobozené od daně (např. veřejnoprávní subjekty), pronájem k jiným účelům než ekonomické činnosti a pronájem k jiným účelům, jejichž cílem je výlučně odpočet daně na vstupu. Nemovitost slouží bytovým účelům a neekonomické činnosti, pokud je přenechána k užití bezúplatně nebo pokud se užívá pro soukromé, církevní či jiné účely, které nelze považovat za podnikatelskou činnost.

5.7.4.3. Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí je v Německu upravena zákonem o dani z nemovitostí (*Grundsteuergesetz*, GrStG). Obdobně jako v České republice je předmětem daně z nemovitostí nemovitost umístěná na území Spolkové republiky Německa, rozdíl je však ve způsobu stanovení základu daně. V Německu je rozhodující skutečná hodnota nemovitosti, nikoli jen tabulkově vypočtený základ daně násobený určitým koeficientem jako v ČR. Důsledkem je skutečnost, že nemovitosti ve velkých městech podléhají výrazně vyšší dani z nemovitostí než nemovitosti v malých obcích. Zásadně je možné konstatovat, že daň

z nemovitostí v Německu je výrazně vyšší než totožná daň v České republice. Podobně jako v ČR mohou i německé obce mohou dle § 1 GrStG rozhodnout o sazbě daně.

Zde bych zmínil drobný rozdíl oproti české úpravě - právní řád Německa výslovně umožňuje, aby pronajímatel přeúčtoval daň z nemovitostí jako náklad na služby poskytované nájemci na nájemce (§ 2 bod 1 vyhlášky o provozních nákladech).

5.7.4.4. Daň dědická a darovací

Předmětem daně je dle § 1 odst. 1 bodu 1, bodu 2, § 2 odst. 1 bodu 1 německého zákona o dani dědické a darovací (*Erbschaftssteuergesetz*, ErStG) nabytí majetku děděním a bezúplatné nabytí majetku, pokud je zůstavitel v okamžiku úmrtí nebo dárce v okamžiku poskytnutí daru nebo jiný nabyvatel v okamžiku nabytí jiného majetkového prospěchu občanem Spolkové republiky Německo.

Podle daňové skupiny ve smyslu § 15 ErStG lze od základu daně dle § 16 odst. 1 Zákona o dani dědické a darovací SRN odečíst nezdanitelné částky základu daně ve výši 2.000 eur až 500.000 eur. Zákon dále upravuje další daňová zvýhodnění (zejm. § 13a, § 13b ErStG). Do daňové skupiny jsou poplatníci zařazeni podle stupně příbuznosti ve vztahu k zůstaviteli (dárce).

Sazba daně je podle § 19 odst. 1 ErStG závislá na daňové skupině, do které se zařazuje poplatník a hodnotě nabytého majetku a pohybuje se mezi 7 % a 50 %.

Majetek nabytý dědictvím či darováním mezi nerezidenty (tj. v případě, že ani zůstavitel ani dědic nemají bydliště resp. ani se obvykle nezdržují v Německu) je předmětem německé daně dědické a darovací jen tehdy, pokud jde o majetek nacházející se v Německu.

6. Daňová optimalizace – daňové plánování

Snaha o co nejnižší daňové zatížení je zcela logickou a samozřejmou snahou daňového poplatníka, pro kterého daně představují v podstatě jen nutné zlo, které jej připravuje o finanční zdroje. Daňovou optimalizaci chápu jako legální způsob minimalizace daňové povinnosti vytvořením optimální daňové struktury, tj. zejména vhodnou volbou formy podnikání v různých státech tak, aby ve výsledku bylo celkové zdanění příjmů konkrétní osoby co nejnižší. Na druhé straně je pravdou, že v ČR existuje řada rádooby odborných publikací, popisujících snadné možnosti podnikání v tzv. daňových rájích (off-shore lokalitách), vedoucích ke snížení daňových základů nebo snížení zdanění dividend, úroků nebo licenčních poplatků. V. Sojka správně upozorňuje, že „společným problémem těchto publikací je to, že se do značné míry jedná o propagaci poradenských a právních firem, které s tímto oborem spojují své příjmy, nebo o přímou propagaci států, které lákáním na zvýhodněný daňový režim získávají snadný zdroj dodatečných příjmů nebo investic.“⁴³ V případě, že se totiž znovu vrátíme k vymezení daňového domicilu právnické osoby, ať jde o definici obsaženou v § 17 ZDP nebo v úvodních ustanoveních mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, zjistíme, že rozhodující pro určení daňové příslušnosti je místo skutečného vedení právnické osoby, bez ohledu na to, kde má své fiktivní registrované sídlo. A tak i off-shore společnosti nebude stačit k určení daňového domicilu jen registrace v daňovém ráji za situace, kdy její obchody budou přímo řízeny vedením z České republiky. Skutečné získání zahraniční daňové příslušnosti totiž s sebou nese nutnost zřídit v zahraničí fungující subjekt, s místním nezávislým obchodním vedením. V tomto směru lze znovu souhlasit s V. Sojkou, který upozorňuje: „Úspěch využití daňové optimalizace se zapojením daňových rájů obvykle nespočívá v silné právní opoře takových řešení, ale spoléhá spíše na

⁴³ Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, ASPI a.s., Praha 2008, s. 215*

velmi obtížnou identifikovatelnost skutečného vlastníka příjmů.⁴⁴ To, že nejde o utajení neprůstředné, dokládají případy posledních let (např. únik dat z lichtenštejnské investiční banky LGT v r. 2008).

V rámci své disertační práce bych chtěl rozebrat alespoň základy legálního daňového plánování s využitím optimální daňové struktury. Jsem totiž přesvědčen, že izolované daňové ráje neustojí tlak ostatních států, zejména ve vztahu k nutnosti identifikace skutečného vlastníka příjmů (i v souvislosti s rostoucím tlakem na opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a zdrojů pro financování terorismu). To společně s nízkou sazbou daně z příjmů (za nízkou je standardně považována sazba do 20%) v daňové jurisdikci státu, ve kterém je podnikatelský subjekt rezidentem, povede ke snížení zájmu tuzemských investorů o tento způsob daňového plánování, často hraničící i s daňovým únikem.

Je zapotřebí si uvědomit, že mezinárodní daňové plánování, resp. vůbec možnost daňového plánování mezinárodních investic, je možné jen za situace daňové konkurence mezi jednotlivými státy, a to i v rámci Evropské unie. Názory na daňovou konkurenci, a to zejména mezi členskými státy EU, se různí – odpůrci daňové konkurence, zpravidla státy s vysokým daňovým zatížením, se vyslovují pro zavedení daňové koordinace nebo daňové harmonizace, její zastánci, státy s nízkou mírou zdanění, ji naopak považují za způsob, jak přilákat zahraniční investory a nechtějí se jí vzdát. Určitý kompromisní stupeň koordinace daňových systémů členských států Evropské unie představuje připravovaný systém společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB), kterému se věnuji v závěrečné části své disertační práce. Já osobně jsem přívržencem zachování daňové konkurence v oblasti sazby daně z příjmů. Na druhé straně jsem jednoznačně pro

⁴⁴ Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojitého zdanění a zákon o daních z příjmů*, ASPI a.s., Praha 2008, s. 215

zjednodušení zdanění na úrovni tuzemské i mezinárodní. Zjednodušení na mezinárodní (evropské) úrovni by pak nepochybně mohl přinést jednotný systém stanovení základu daně z příjmů, jednotný systém zamezení dvojího zdanění pro členské státy EU – se zachováním konkurence v oblasti daňové sazby. Chápu však i argumentaci odpůrců daňové konkurence tam, kde jde o její zneužívání – tj. situaci, kdy daňový subjekt platí daně ve státě s nízkou mírou zdanění, ale výhody veřejných služeb čerpá ve státě, kde je zdanění vyšší (tj. přelévání zisku do státu s nízkým zdaněním).

Nezbytnou podmínkou úspěšnosti daňového plánování je stanovení cíle – tj. v jaké formě bude využit zisk plynoucí ze zvažované transakce. Např. odlišnou formu musí mít transakce tam, kde má být zisk z ní bezprostředně plynoucí tezaurován na úrovni holdingu a použit k dalším investicím a jinou tam, kde má být bezprostřední zisk vyplacen konečným investorům – fyzickým osobám. Daňové plánování nemovitostních transakcí tak např. ovlivňuje i to, zda investice má mít dlouhodobý (trvalý) charakter, tj. zejména dosahování zisku (návrstnosti investovaných prostředků) z pronájmu nemovitosti nebo zda jde o krátkodobou investici a zisku má být dosaženo rychlým prodejem předmětné nemovitosti.

Účelem této práce není poskytnout poplatníkům praktický návod, jakým způsobem plánovat daňovou zátěž u svých investic a určit, ve kterém státě jsou investice daňově nejvýhodnější. Ve své práci bych chtěl především vymezit výchozí pravidla, kterými se daňové plánování přeshraničních transakcí řídí. Přitom vycházím z toho, že daňové plánování přinese poplatníkovi nejnížší legální míru zdanění, nikoli, to, že by mělo nezákonně vést k zastřeným právním úkonům spojeným s daňovým únikem.

Důvodem daňového plánování přeshraniční transakce jsou následující skutečnosti:

- jednotlivé státy světa mají ve svých daňových zákonech zakotvena odlišná pravidla pro stanovení základu daně a mají odlišnou daňovou sazbu,
- státy mají mezi sebou uzavřeny bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které však nejsou totožné a zejména v uplatnění jedné z metod zamezení dvojího zdanění (vynětí nebo započtení) mohou být významné odchylky,
- v rámci Evropské unie jsou významné i dopady jednotné evropské úpravy, byť v oblasti daní důchodového a majetkového typu jsou jednotně upraveny jen některé dílčí problematiky.

Při daňovém plánování by pak měly být prověřeny různé právní formy zamýšlené transakce a prozkoumány jejich daňové dopady. Optimálním výsledkem je potom zvolení té formy investice, která přináší investorovi nejnižší míru zdanění. To je samozřejmě ideální případ. Rozhodnutí investora pro konkrétní formu transakce je motivováno nejen daňovou optimalizací, ale i dalšími právními a ekonomickými aspekty – např. výhoda zdanění transparentních entit s sebou zpravidla nese nevýhodu spočívající v neomezeném ručení investora za závazky transparentní entity.

Mezi strategické daňové plánování patří nepochybně rozhodnutí o společenskoprávní struktuře holdingu. Holdingovým uspořádáním se rozumí kapitálové propojení obchodních společností, kdy je ekonomicky a obchodně výhodné, aby jednotlivé společnosti byly činné ve vymezeném segmentu ekonomické aktivity nebo ve vymezeném teritoriu. Daňové plánování v tomto případě vychází ze zohlednění míry zdanění dané struktury v zemi zdroje jejich příjmů. Cílem holdingového daňového plánování je minimalizovat míru zdanění v rámci

celého holdingu a tím zvýšit zisk plynoucí cílovým podílníkům. Standardně spočívá takové daňové plánování v tom, že konečné zisky investorů – dividendy – se zdaňují při zohlednění všech transakčních nákladů přes zúčastněné společnosti tam, kde je zdanění konečného investora nejnižší. Základem, jak dojít k tomuto cíli, je porovnání míry zdanění ve státech, kde má holding své podnikatelské aktivity, tj. v zemích zdroje příjmů ve vztahu ke konečnému zdanění zisku ve formě dividend. Správně nastavená holdingová struktura využívá všech výhod plynoucích z bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění i z komunitárního práva a vede k efektivnímu zdanění dividend, licenčních poplatků, úroků a ostatních kapitálových výnosů. V rámci Evropské unie jsou nejčastěji využívanými lokalitami pro umístění sídla holdingu zejména Nizozemsko, Kypr, Lucembursko a Rakousko.

7. Specifická problematika mezinárodního zdanění koncernů

Specifickou problematikou, kterou se zabývají daňoví experti na vládní i mezivládní úrovni, je systém konsolidovaného zdanění nadnárodních holdingů. Tento systém je chápán jako daňový systém, který by umožnil daňovou ztrátu určité entity v koncernu daňově uplatnit u jiné společnosti v rámci koncernu, a to u takové, která vykazuje kladný základ daně z příjmů. Česká republika v současnosti neuplatňuje systém konsolidovaného zdanění (s určitou výjimkou pro společníky veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti) a nutno říci, že ji k tomu nezavazuje ani žádná mezinárodní smlouva. Rovněž z předpisů Evropské unie nevyplývá závazek České republiky přijmout opatření k zavedení systému konsolidovaného zdanění. Komunitární právo (zejm. čl. 43 a 48 ES) umožňuje takovou právní úpravu členských států, která zakazuje odečíst rezidentské mateřské společnosti od svého daňového základu ztráty vzniklé její dceřině společnosti v jiném členském státu, a to i tehdy, když tato úprava připouští možnost odečíst daňové ztráty vzniklé rezidentským dceřiným společností. Na druhé straně i Evropský soudní dvůr konstatoval, že je v rozporu s články 43 a 48 ES, je-li taková možnost rezidentské mateřské společnosti zakázána v situaci, kdy nerezidentská dceřiná společnost vyčerpala možnost zohlednit daňové ztráty v jejím rezidentském státě v rámci příslušného zdaňovacího období a současně neexistuje možnost, aby tyto ztráty ve státě svého sídla uplatnila tato dceřiná společnost v budoucnosti. Evropský soudní dvůr se přiklonil k závěru, že pokud členský stát aplikuje systém konsolidovaného zdanění pro své rezidenty, tak jej musí aplikovat i pro dceřiné společnosti, pokud nemají možnost svou ztrátu uplatnit v členském státě, ve kterém jsou daňovými rezidenty.⁴⁵

⁴⁵ Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 13. 12. 2005 ve věci C-446/03 (Marks & Spencer)

V České republice není v současné době zvažováno, že by byl systém konsolidovaného zdanění pro holdingy umožněn. Domnívám se, že do doby, než bude takovýto systém upraven detailně na evropské úrovni, není ani důvod pro jeho lokální zavedení. Podle mého názoru by se totiž celý daňový systém ještě dále zkomplikoval, a po pravdě řečeno si neumím představit, že by tuzemský správce daně, který má problém řádně zkontrolovat a postihnout daňové úniky na úrovni tuzemských poplatníků, mohl efektivně prozkoumat řádné uplatnění daňové ztráty, která vznikla daňovému subjektu v jiném členském státu EU, tj. daňové ztráty, jejíž stanovení se řídí zcela jinými daňovými předpisy. O společném systému zdanění koncernů bych proto uvažoval v závislosti na příp. zavedení celoevropského systému zdanění příjmů rezidentů členských států tak, aby pravidla pro výpočet daňového základu i daňové ztráty byla sjednocena.

7.1. Nízká kapitalizace

Jednou z oblastí, kam směřuje koncernová daňová optimalizace, je financování kapitálově spojených osob. Namísto posílení vlastního kapitálu, ať již vkladem do základního kapitálu nebo do ostatních kapitálových fondů, volí mateřské společnosti financování formou úvěrů a půjček (pro zjednodušení dále používám jen termín úvěr). Ve svých důsledcích tento způsob zdanění znamená, že namísto dividend ze zisku budou mateřské společnosti vypláceny úroky z úvěru, které jsou navíc pro dceřinou společnost daňově uznatelným nákladem snižujícím základ daně z příjmů. Nad rámec tohoto zvýhodnění pak mateřské společnosti v některých jurisdikcích mohou kalkulovat i s osvobozením úroků od zdanění ve státě zdroje na základě příslušné dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Této negativní situaci se snaží státy bránit zavedením negativních daňových opatření proti nízké kapitalizaci. V našem právním řádu se jedná o ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Toto ustanovení vymezuje daňově neuznatelné tzv. finanční náklady. Tyto finanční náklady jsou definovány jako úroky z úvěrů poskytnutých mezi spojenými osobami, pokud v průběhu zdaňovacího období přesahuje úhrn úvěrů a půjček poskytnutých spojenými osobami dlužníkovi čtyřnásobek vlastního kapitálu dlužníka (u bank a pojišťoven šestinásobek vlastního kapitálu). Neuznatelné jsou pak finanční náklady vztahující se k té části úvěrů, která přesahuje stanovený limit. Za finanční náklady se považují nejen úroky, ale i související výdaje, včetně výdajů na obstarání, zpracování úvěrů, poplatky za záruky a pod. Pro aplikaci tohoto ustanovení není rozhodující, jak „dalece“ spojené jsou věřitel a dlužník, což potvrdil ve své rozhodovací praxi i Nejvyšší správní soud, který konstatoval: „Ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) nerozlišuje, zda jde o vztah určitého stupně nadřízenosti či podřízenosti ve vzájemných vztazích těchto subjektů. Uvedené ustanovení nestanoví jako podmínku, že účastí na vedení je nutno rozumět skutečnost, že lze ovlivňovat pouze podřízený subjekt. Z citovaného ustanovení nevyplývá, že je o jednostranný vztah ve směru k subjektu, jemuž je úvěr poskytnut. Vztah mezi poskytovatelem a příjemcem úvěru je vztahem dvoustranným a při aplikaci tohoto ustanovení je nutno vycházet z toho, nakolik je poskytovatel úvěru schopen ovlivnit činnost smluvního partnera (příjemce úvěru)“.⁴⁶

Daňově neuznatelné úroky se považují za skryté dividendy a jsou daněny podle stejných principů. Zákon o daních z příjmů označuje tyto úroky v § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 za příjmy ze zdrojů na území ČR. Tyto úroky pak zařazuje mezi příjmy z kapitálového majetku, které jsou postaveny na roveň dividendám. Konkrétní postup ve vztahu k nerezidentovi však musí být podřízen i příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění.

⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 15. 12. 2005, sp. zn. 1 Afs 9/2005 – 74

Např. smlouva s Německem definuje v čl. 10 odst. 4 dividendy jako příjmy z akcií, poživacích práv nebo požitkových listů, kuksů, podílů na zisku nebo jiných práv - s výjimkou pohledávek – s účastí na zisku a příjmy z jiných podílů na společnosti, který je podle daňových předpisů státu, kde je rezidentem společnost vyplácející dividendy, postaven na roveň příjmu z akcií, včetně příjmu tichého společníka z účasti na živnosti, příjmu z obligací nebo půjček spojených s účastí na zisku a včetně výplat na podílové listy společnosti pro ukládání kapitálu (*Investmentfonds*). Z této definice by se dalo dovodit, že úroky považované za dividendu v důsledku nízké kapitalizace nelze podle smlouvy klasifikovat jako dividendu. Je však třeba vzít v úvahu i ustanovení čl. 11 o úrocích, které v odst. 4 připouští: Jestliže částka placených úroků, posuzováno se zřetelem k pohledávce, ze které jsou placeny, přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi dlužníkem a věřitelem nebo mezi oběma a třetí osobou částku, kterou by byl smluvil dlužník s věřitelem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto naposledy zmíněnou částku. Částka úroků, která ji přesahuje, může být v tomto případě zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu a podle jiných ustanovení této smlouvy. Českoněmecká smlouva o zamezení dvojího zdanění tak nikoliv při definici dividend, ale při definici úroků umožňuje překvalifikaci úroků na dividendy. Naopak ve starších smlouvách samostatná úprava úroků překvalifikovaných na dividendy chybí a vymezení dividend je vázáno výhradně k účastenským právům na majetku společností. Komentáře k modelové smlouvě OECD podporují právní názor Ministerstva financí ČR, podle jehož interpretace se úroky reklasifikované podle pravidla nízké kapitalizace na dividendový příjem zdaní jako dividendy i v případě, že příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění neobsahuje text podobný výše citovanému ujednání ze smlouvy s Německem.⁴⁷

⁴⁷ Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, ASPI a.s., Praha 2008, s. 146

7.2. Převodní ceny

Problematika převodních cen (*Transfer pricing*) souvisí opět s daňovým plánováním, kdy se mezi jednotlivými společnostmi koncernu přelévají zisky (a tudíž daňové základy) v důsledku sjednávání výhodně nastavených cen pro obchody mezi těmito společnostmi. Úprava převodních cen i teoretické vymezení jednotlivých jejich aspektů je velmi rozsáhlou problematikou, která výrazně překračuje rozsah i zaměření této disertační práce. Současné však jde o problematiku výrazně zasahující do mezinárodního zdanění a proto považuji za nutné se alespoň stručně zmínit o základních principech převodních cen.

Koncern při řízení obchodů mezi jednotlivými podniky, které tvoří jeho součást, se snaží zcela minimalizovat celkové daňové zatížení. Logickým důsledkem je snaha směřovat zisk v rámci koncernu do těch jurisdikcí, kde je nejnižší daňové zatížení, což vede k deformaci cen v obchodech mezi koncernovými podniky – namísto čistě hospodářských kritérií je při kalkulaci ceny zvažováno celkové daňové zatížení. Tato cenová deformace vede i k deformaci daňových základů jednotlivých koncernových podniků – podnik, který je rezidentem ve státu s vysokou sazbou daně z příjmů má nízké zisky, naopak podnik, který má sídlo ve státě s nízkým daňovým zatížením, má zisky vysoké. Holding pak získá zisk bez dalšího zdanění na základě evropské úpravy osvobozující dividendy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi od zdanění.

Stát s výjimkou zákonné regulace ceny některých komodit (léky, energie a pod.) nemůže zasahovat do kalkulace cen mezi soukromoprávními subjekty. Může však ve formě daňových restrikcí nutit spřízněné subjekty, aby své ceny stanovily na úrovni cen sjednávaných mezi nespřízněnými osobami, a to tak, že jim přikáže očistit základ daně od

deformací vytvořených neobvyklými transferovými cenami (pravidlo tržního odstupu). Vedle vlastních legislativních opatření se dále státy snaží i prostřednictvím dvoustranných a mnohostranných dohod nalézt způsob, jak zabránit nelegálnímu přelévání zisku a především, jak tento nelegální transfer odhalit.

Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP stanoví pro případ, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, právo správce daně zvýšit základ daně poplatníka o takto zjištěný rozdíl. Zákonné podmínky umožňující správci daně úpravu základu daně poplatníka postupem dle § 23 odst. 7 ZDP jsou splněny pouze při zjištění odlišnosti cen sjednaných oproti cenám na trhu obvyklým a při neuspokojivém doložení tohoto rozdílu daňovým subjektem. Existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a správnost zaúčtování sjednané ceny vzhledem k objektivně existujícím cenám na trhu prokazuje správce daně (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, sp. zn. 30 Ca 93/2001 – 79). Běžnými obchodními vztahy jsou vztahy, které se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže – nedeformované ekonomickým nebo personálním spojením účastníků trhu. V obchodním a občanském zákoníku je obvyklá cena chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných smluvních podmínek s podobnými cenami⁴⁸. Úprava základu daně podle pravidla tržního odstupu připadá v úvahu nejen na straně poplatníka, který si neoprávněně snížil svou daňovou povinnost, ale též na straně druhé, tedy u toho poplatníka, u něhož byla daňová povinnost zvýšena. Např. Krajský soud v Ústí nad Labem⁴⁹ dospěl k závěru, že správce daně musí akceptovat dodatečné přiznání snižující daňový základ nájemce (společnosti) poté, co

⁴⁸ Srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 5. 2003 sp. zn. 16 Ca 356/2000

⁴⁹ Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 17/2006

pronajímatelům (společníkům a jednatelům) byl základ daně z důvodu nepřiměřeně nízké ceny nájemného zvýšen.

Jednou z cest, kterou se státy snaží předejít negativním důsledkům sjednání pokřivených transferových cen, jsou i mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V modelové smlouvě jde především o článek 9 – sdružené podniky, dílčí ujednání jsou obsažena rovněž v článcích 11 a 12. Základním dokumentem, který problematiku transferových cen rozebírá, je směrnice OECD pro nadnárodní podniky a daňové správy, jejíž překlad zveřejnilo Ministerstvo financí ČR ve Finančním zpravodaji (10/1997 a 6/1999). Významné místo v postihování nelegálních transferových cen zaujímá směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, ve znění směrnice Rady 79/1070/EHS, směrnice Rady 92/12/EHS a směrnice Rady 2003/93/EHS. Evropská úprava byla do našeho právního řádu inkorporována zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., v platném znění.

Zrcadlové narovnání základu daně, o kterém pojednávám shora v souvislosti s judikátem Krajského soudu v Ústí nad Labem, v mezistátní úrovni řeší modelová smlouva OECD v čl. 9 odst. 2 následujícím způsobem: Jestliže jeden smluvní stát zahrne do zisků podniku tohoto státu – a následně zdaní – zisky, ze kterých byl zdaněn v druhém smluvním státě podnik tohoto druhého státu, a zisky takto zahrnuté jsou zisky, které byly docíleny podnikem prvně zmíněného státu, kdyby podmínky sjednané mezi oběma byly takové, jaké by byly sjednány mezi podniky nezávislými, upraví druhý stát přiměřeně částku daně uložené jím z těchto zisků. Při stanovení této úpravy se vezme náležitý zřetel na ostatní ustanovení této smlouvy a bude-li to nutné, příslušné úřady smluvních států se vzájemně poradí.

Zrcadlové narovnání základu daně v praxi naráží na lhůtu pro stanovení daně, která je v různých státech upravena rozdílně, stejně tak skutečnosti, relevantní pro stanovení a přerušování lhůty, mají právní účinky pouze na běh lhůty u jednoho subjektu v jednom státě a druhého subjektu ve druhém státě se netýkají. To může vést k tomu, že v době ukončení daňové kontroly a doměření daně subjektu v jednom smluvním státě již uplynula lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání u subjektu v druhém smluvním státě (u nás dle § 148 DŘ činí tři roky ode dne uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení). Domnívám se, že v takovém případě by musel poplatník argumentovat vyšší právní silou mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a dovolat se úpravy obdobné čl. 9 odst. 2 modelové smlouvy OECD, je-li v konkrétní smlouvě tato úprava obsažena. Danou problematikou se zabýval i koordinační výbor Ministerstva financí ČR a Komory daňových poradců ČR na jednání 26.12.2005, který potvrdil možnost postupovat cestou dodatečného daňového přiznání bez toho, aby bylo vyvoláváno dohadovací řízení s fiskálními orgány druhého státu, ovšem za podmínky, že případ bude v mezích lhůt stanovených českým právem.

Otázkami převodních cen mezi sdruženými podniky se zabývá i aktuální judikatura, která dospěla k závěru, že převodní ceny mezi sdruženými podniky musí být z principu stanoveny ve srovnatelné výši, jako by byly sjednány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené, tedy mezi nezávislými podniky. Volba příslušného právního předpisu, dle kterého bude věc posuzována, záleží na rezidenci zúčastněných sdružených podniků. Pro zkoumání transakcí a jejich ocenění uskutečněných mezi sdruženými podniky, z nichž jeden je rezidentem ČR a druhý rezidentem státu, s nímž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se primárně aplikuje tato mezinárodní smlouva; úprava tuzemského zákona (§ 23 odst. 7 ZDP) se podpůrně použije pouze pro posouzení případných podrobností, kterými se smlouva nezabývá. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se též použije při prověřování transakcí,

kteře probíhají mezi dvěma českými daňovými subjekty, případně mezi českým daňovým subjektem a rezidentem státu, se kterým ČR nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Nezpochybnitelným účelem odstavce 2 článku 9 smlouvy (v daném případě českoněmecké smlouvy) je zamezit možnosti dvojího zdanění, tedy zdanění jednoho zisku v ČR a zároveň v SRN. Jestliže tedy v Německu byly zisky sdruženého podniku zvýšeny na základě aplikace principu tržního odstupu, pak v ČR by u příslušného sdruženého podniku měly být zisky přiměřeně sníženy (a samozřejmě naopak). Judikatura v této souvislosti poukazuje na skutečnost, že úprava článku 9 odst. 2 v českoněmecké smlouvě se doslovně shoduje se vzorovou smlouvou OECD, ovšem takto široce pojatý závazek ČR k provedení úpravy daňového základu po zdanění v druhém smluvním státu z důvodu nesprávně stanovených převodních cen není běžným ujednáním. Ve většině dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění je oproti smluvní úpravě s Německem aplikace čl. 9 odst. 2 omezena, příp. zde není obsažena vůbec. Českoněmecká smlouva neurčuje metodu a přesný postup, jakým má být úprava zisku provedena. Pokud se týká formy úpravy, je nutno v každém smluvním státu použít vnitrostátní úpravu pro daňové řízení. Účelem je vždy správné stanovení základu daně dle čl. 9 odst. 2 smlouvy s tím, že příslušné částky musí vstupovat do základu daně v tom zdaňovacím období, za které je prováděna úprava dle čl. 9 odst. 2 smlouvy. Judikatura zastává názor, že úprava zisku dle čl. 9 odst. 2 smlouvy není pro správce daně automatická. Příslušný smluvní stát má právo uvážit, zda jsou splněny podmínky pro žádanou úpravu, a to jak obecné, tak i co do výše částky – přitom je argumentováno podmiňovacím způsobem použitým v ustanovení čl. 9 odst. 2 (... jestliže zisk ... byl zahrnut ..., a jestliže zisk takto zahrnutý je ziskem ...) s tím, že existence následně vyslovené povinnosti opravit již zdaněný zisk závisí na splnění takto uvedených podmínek.

Dále je smluvní stát povinen provést jen „přiměřenou“ úpravu zisku, z čehož vyplývá další prostor pro správní uvážení.⁵⁰

Způsob stanovení převodní ceny je závazně stanoven u těch obchodů mezi spojenými osobami, které podléhají ustanovení § 196a obchodního zákoníku. V případech zde vymezených je povinností smluvních stran stanovit cenu v jejich obchodu na základě posudku znalce, jmenovaného pro tento účel soudem, a to pod sankcí absolutní neplatnosti dané smlouvy při nerespektování tohoto ustanovení. V ostatních případech by měly spřízněné subjekty vycházet při kalkulaci cen z metodiky OECD, která upravuje následující metody:

- a) metody transakční, kam patří:
 - a. metoda srovnatelné nezávislé ceny (*Comparable Uncontrolled Price Method*) – jedná se o metodu, na základě níž dochází ke srovnávání proběhlé transakce se stejnými či podobnými transakcemi uskutečněnými mezi jinými subjekty;
 - b. metoda ceny při opětovném prodeji (*Resale Price Method*) – tato metoda porovnává nákupní cenu při nákupu od spojeného podniku s prodejní cenou téhož produktu při jeho následném prodeji;
 - c. metoda nákladů a přírážky (*Cost Plus Method*) – tato metoda vychází ze stanovení výše nákladů na pořízení předmětného produktu, k nimž se připočítává obvyklá zisková marže;
- b) a metody ziskové, mezi které zařazuje:
 - a. metoda rozdělení zisku (*Profit Split Method*) – při této metodě se celkový zisk z transakce dosažený spojenými podniky dělí podle objektivně zvolených kritérií mezi oba účastníky transakce

⁵⁰ Viz např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 59 Ca 19/2004-57

- b. transakční metoda čistého rozpětí (*Transactional Net Margin Method*) – tato metoda vychází z čistého ziskového rozpětí, dosahovaného nezávislým podnikem ve vazbě na přiměřený základ (obrat, náklady a pod.). Při této metodě se nestanoví přímo cena za produkt, ale stanoví se srovnatelný daňový základ, který se odvíjí procentuálně od určitého druhu nákladů nebo výnosů. Obdobný postup se např. používá v některých případech pro stanovení daňového základu stálé provozovny.

Ustanovení ZDP umožňuje daňovým poplatníkům, aby požádali správce daně o závazné posouzení ceny sjednané mezi spojenými osobami. Základem žádosti musí být velmi podrobná, zdůvodněná a prokazatelná dokumentace převodní ceny. V této souvislosti může v praxi představovat problém skutečnost, že zákonný předpis nedává správci daně žádnou lhůtu pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení převodní ceny a tudíž nejistota daňového poplatníka ohledně toho, zda je daná převodní cena sjednána v souladu se ZDP a příslušnou metodikou OECD, může trvat značně dlouho.

7.3. Pravidlo CFC

S problematikou převodních cen úzce souvisí pravidlo CFC (*Controlled Foreign Corporation Regime*). Jde o pravidlo vyplývající z vnitrostátních daňových předpisů, které spočívá v povinnosti poplatníka přepočítat příjem plynoucí z dceřiných společností a zdanit jej ve státě, ve kterém má poplatník daňový domicil. Česká republika toto pravidlo v zákoně o daních z příjmů nemá, v určitých modifikacích se s ním můžeme setkat v jurisdikci dánské, finské, francouzské, německé, italské a pod.

8. Závěr, návrhy de lege ferenda

V závěru své disertační práce bych rád shrnul výsledky jednotlivých aspektů mezinárodního zdanění příjmů v obecné rovině jak z pohledu tuzemské právní úpravy, tak zejména z pohledu mezinárodní úpravy.

Základem aplikace mezinárodního zdanění na tuzemské úrovni je úprava provedená zákonem o daních z příjmů. Jak jsem již uvedl, právě v oboru daně z příjmů se nejvíce střetávají jurisdikce různých států, právní úprava státu, ve kterém má poplatník svůj daňový domicil a právní úprava státu, ve kterém je umístěn zdroj příjmů poplatníka. Na místě je v této souvislosti zejména zásadní kritika legislativy. Za základní požadavky, které by daň z příjmů měla splňovat, jsou považovány:

- daňová spravedlnost,
- efektivnost,
- jednoznačnost,
- jednoduchost,
- právní určitost,
- správné ovlivňování ekonomických subjektů.

Všechny tyto požadavky je možné splnit současně jen v ideálním světě, v realitě je nutné určit priority. Za nejdůležitější prioritu považuji zjednodušení současného systému zdanění, a to takovým způsobem, který neovlivní jednoznačnou interpretaci a aplikaci zákonných ustanovení a tudíž neuvolní prostor pro možné obcházení účelu zákona a nepřijatelné využívání mezer v zákonné úpravě, vedoucích ke snížení daňového výnosu na straně státu a nepřípustné snížení míry legitimního očekávání důsledků právní úpravy na

straně poplatníka. Zjednodušení znamená též snížení přímých i nepřímých administrativních nákladů na výběr daně.

Dalším principem, který by měl být základem systému daně z příjmů, je daňová spravedlnost. Daňová spravedlnost se orientuje na nalezení takového způsobu stanovení daňového základu, v jehož důsledku by dva poplatníci, kteří mají stejný příjem, zaplatili stejnou daň. Tento na první pohled samozřejmý požadavek není v praxi realizovatelný absolutně. Předpokládá, že zákonná úprava bude jednoznačně a komplexně upravovat metodiku stanovení daňového základu – tedy na základě kritérií stanovených v zákoně bude zejména nákladová stránka zdanění upravena absolutně objektivně – což je nereálné. Je však zapotřebí si uvědomit, že čím více bude zákonná úprava naplňovat princip daňové spravedlnosti, tím podrobnější úpravu daňových nákladů musí obsahovat – a tím více se bude dostávat do rozporu se zásadou zjednodušení. Je proto zapotřebí nalézt vyvážené řešení naplnění obou principů.

Jako třetí prioritu vnímám efektivnost stanovení daně. Naplnění této zásady předpokládá, že základ daně bude v minimální míře ovlivněn nejrůznějšími daňovými úlevami a výjimkami. Efektivnost při výběru daní pak vychází z nutnosti minimalizovat administrativní náklady na výběr daně, a to jak na straně státu, tak i na straně daňových poplatníků. Prosazení efektivnosti je tak nezbytně spojeno s prosazením požadavku na zjednodušení pravidel pro výpočet daně i optimalizaci způsobu výběru daně. V této souvislosti vláda uvažuje např. o jednotném inkasním místě, které by se vedle výběru daní věnovalo i výběru dalších odvodů do státního rozpočtu (zejm. sociálního pojištění).

Pokud jde o konkrétní návrhy de lege ferenda v oblasti mezinárodního zdanění příjmů plynoucích poplatníkům zejména z nemovitostních transakcí, myslím, že by bylo vhodné zamyslet se nad několika následujícími body, které by měly akcentovat shora vymezené priority a současně i vést k určitému „zatraktivnění“ nemovitostního trhu v České republice pro zahraniční investory i k podpoře podnikání tuzemských poplatníků v zahraničí.

První skutečností, nad kterou bych se chtěl zamyslet, je sjednocení aplikace metod zamezení dvojího zdanění. Současná koncepce zdaňování rezidentů z jejich celosvětových příjmů a nerezidentů pouze z příjmů ze zdrojů na území České republiky odpovídá koncepci používané téměř ve všech státech Evropské unie. Současně se většina smluv o zamezení dvojího zdanění shoduje v úpravě zdanění příjmů plynoucích ze zdrojů na území druhého smluvního státu. Tyto smlouvy se však liší v tom, jakou metodu aplikují na zamezení dvojího zdanění u konkrétního druhu příjmu. V praxi je pak obvyklé, že poplatníkovi plynou sice příjmy ze zdrojů v jednom smluvním státě, u každého příjmu však musí aplikovat jinou metodu zamezení dvojího zdanění. Považuji proto za vhodné, aby ZDP u příjmů plynoucích tuzemským rezidentům ze zdrojů ve státě, s nímž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, dal poplatníkovi na výběr, zda uplatní metodu započtení nebo metodu vynětí (po příp. zavedení progresivní daně z příjmů metodu vynětí s výhradou progresu). Pro poplatníka by se tak výrazně zjednodušil způsob výpočtu daně a současně by se i zjednodušila metoda kontroly správnosti tohoto výpočtu ze strany správce daně.

V oblasti zdaňování dividend plynoucích osobám, u nichž nelze aplikovat osvobození podle evropské úpravy společného systému zdanění mateřských a dceřiných společností, tedy zejména u fyzických osob a osobních společností, resp. transparentních entit, je někdy zvažováno zavedení úplného osvobození od daně z příjmů. K takovému kroku přistoupila

např. Slovenská republika. V současné době jsou dividendy a podíly na zisku vyplácené subjektům, které nesplňují podmínky osvobození vycházející z evropského společného systému zdanění mateřských a dceřiných společností, po zdanění 19% daní z příjmů právnických osob zdaněny 15% srážkovou daní, podléhají tedy kritizovanému dvojímu zdanění a jejich konečné daňové zatížení je v současnosti 31,5% (19% + 12,5%). Obecně se domnívám, že legislativa ČR by měla jít cestou snižování přímých daní. Nízké, příp. nulové zdanění dividend povede v první řadě k rozvoji podnikání prostřednictvím kapitálových společností. Vedlejší nevýhodou současného vysokého zdanění dividend je daňové zvýhodnění financování dluhem místo vlastními zdroji. Úroky jsou totiž obecně uznány jako náklad snižující základ daně z příjmů – na rozdíl od dividendy tak nepodléhají na straně dlužníka (de facto společnosti vyplácející dividendu) 19% daní z příjmů právnických osob.

Někteří experti v této souvislosti varují před výpadkem příjmové stránky státního rozpočtu, zejména výpadkem na sociálním a zdravotním pojištění. Tyto obavy vnímám jako liché. Tyto komplikace jsou snadno řešitelné v rámci komplexní reformy sociálního pojištění, která je podle mého názoru nezbytná. V okamžiku, kdy bude zaveden systém spravedlivého sociálního pojištění a poplatníci svou účast na tomto systému budou chápat jako prostředek k zabezpečení překlenutí zhoršení jejich sociální situace ať v důsledku stárí nebo v důsledku nemoci, budou motivováni k účasti na tomto systému – ze stejných důvodů, z jakých si dnes pořizují nejrůznější komerční pojištění. Zastávám názor, že argumentace výpadkem systému sociálního zabezpečení je argumentací obdobného druhu, jako jsou argumenty volající po zavedení progresivní daně z příjmů pro „bohaté“ z důvodu zavedení sociální spravedlnosti. Naopak, jako pozitivum rozšíření podnikání prostřednictvím kapitálových společností, vnímám způsob účetnictví a zdanění kapitálových společností. Pokud právní úprava povede k průhlednému účetnictví a jednoznačnému zdanění kapitálových společností (a na

objektivním základě – např. předmětem zdanění jsou i pohledávky nebo nemohou být uplatněny paušální výdaje snižující základ daně z příjmů), může být výpadek výnosů z daně z dividend kompenzován zvýšením výnosu daně z příjmů právnických osob.

V tomto směru se tedy ztotožňuji s plánovanou daňovou reformou v oblasti koncepce daně z příjmů z dividend tak, jak byla schválena vládou České republiky v srpnu 2011 týkajícího se osvobození podílu na zisku a dividendy od srážkové daně ve výši 15% bez ohledu na to, kterému subjektu bude tento podíl na zisku resp. dividenda vyplácena. Konečné daňové zatížení příjemce podílu na zisku či dividendy by mělo od r. 2013 činit 20%, což je nová navrhovaná sazba daně z příjmů právnických osob.

Majetkové daně, tedy daň z nemovitostí, daň darovací a daň dědická a daň z převodu nemovitostí, jsou daněmi, u nichž je opakovaně diskutováno jejich úplné zrušení (k takovému kroku přistoupili k 1. 1. 2005 na Slovensku, kde ponechali jen daň z nemovitostí). Pokud jde o daně vztahující se k přechodu a převodu majetku, tj. daně upravené ZDPN, přikláněl bych se k témuž závěru. Ze statistických podkladů Ministerstva financí ČR i podkladů OECD vyplývá jednoznačný závěr, že majetkové daně hrají mezi ostatními příjmy veřejných rozpočtů nevýznamnou roli, a to zejména daň dědická (cca 0,01% z celkových daňových příjmů ČR) a daň darovací (0,08% z celkových daňových příjmů ČR) – přitom žádná z majetkových daní nepřekoná 1% hranici z celkových daňových příjmů ČR. Při takto nízkých výnosech jednotlivých majetkových daní je proto i zajímavá otázka efektivity jejich výběru. Efektivita se počítá jako podíl administrativních nákladů k celkovému inkasu daně – a zde se naopak dostaneme k číslu vysokému, např. Ministerstvo financí ČR uvádělo u dědické daně efektivitu cca 78% (!). Takovou situaci je možné označit jako mimořádně nepříznivou.

Majetkové daně zdaňují majetkové hodnoty, které byly zakoupeny již za prostředky získané ze zdaněných příjmů. Uplatněním majetkových daní tak dochází k dvojímu, resp. opakovanému (u daně z nemovitostí každoročnímu) zdanění. Pro zrušení těchto daní hovoří i nízká efektivita, plynoucí z vysokých administrativních nákladů vynakládaných na výběr těchto daní. Zrušením těchto daní tak stát může získat nemalé prostředky ušetřené z jejich výběru. Pro případ zachování těchto daní bych se u daně dědické i darovací přikláněl ke zrušení progresivní sazby u osob zařazených do třetí skupiny s tím, že sazba daně by se měla sjednotit s daní z převodu nemovitostí (3%). Daňová reforma, představená vládou ČR, pak vychází ze zrušení daně dědické i darovací s tím, že příjmy a majetkové hodnoty nabyté dědictvím nebo darováním by podléhaly dani z příjmů. Tím by samozřejmě došlo k navýšení daňové sazby (19% u fyzických osob a 20% u právnických osob), ovšem při současném zachování osvobození od zdanění pro osoby zařazené v I. a II. skupině ve smyslu současného ZDPN.

U daně z nemovitostí je základním argumentem pro její zachování skutečnost, že jde o příjem obce. Zastánci této daně proto zdůrazňují její nezastupitelnost a často se vyslovují pro její zvýšení tak, aby základ daně byl stanoven na základě hodnoty zdaňované nemovitosti, nikoli na základě výměry. Takovou cestu nepovažuji za správnou. Hodnotový princip by přinesl řadu nových postupů v oceňování nemovitostí, zejména staveb – a jeho zavedení by znamenalo pro poplatníka i pro správce daně pouze obtíže – náklady vynaložené na ocenění, náklady na přezkoumání správnosti tohoto ocenění, složitý proces výpočtu i výběru daně apod. Zavedení takového způsobu zdanění by tak šlo proti základním principům daňového systému, tedy zjednodušení a zefektivnění.

Vzhledem k tomu, že daň z přidané hodnoty je upravena jednotně v rámci celé EU, nemá ČR výrazný prostor pro vnitrostátní úpravu. Domnívám se, že komplikace jednotného systému DPH jsou spíše v oblasti přeshraničních obchodů se zbožím a nemovitostní transakce jsou v tomto směru upraveny poměrně jednoznačně.

Zásadní výhradu mám k procesnímu předpisu, a to vzhledem ke zdaňování příjmů nerezidentů. Jak jsem již uvedl, v porovnání s dosavadním zákonem o správě daní a poplatků je úprava místní příslušnosti správce daně u nerezidentů naprosto nedostatečná, je možné hovořit o výrazné legislativní mezeře u těch nerezidentů, kteří se v ČR nezdržují. Zde bych se zcela zásadně vyslovil pro návrat k úpravě místní příslušnosti tak, jak vyplývala ze zákona o správě daní a poplatků.

Mezinárodní zdanění je problematikou mezinárodně právní a proto úvahy de lege ferenda je zapotřebí vést i na úrovni mezinárodního práva, resp. na úrovni práva komunitárního. Na této úrovni jde o střetávání dvou zájmů – jednak společný zájem států, resp. členských států EU na zavedení jednotných pravidel zdanění i v oboru daně z příjmů (cesta ke zjednodušení, daňové spravedlnosti i k efektivitě), na druhé straně zájem na zvýšení své daňové konkurenceschopnosti oproti jiným státům.

Na úrovni EU je možné vycházet ze zásady jednotného trhu. Tato zásada je výchozím principem fungování Evropské unie. Jednotný trh pak nemůže efektivně fungovat jako jeden ekonomický celek, aniž by se odstranily daňové překážky, spočívající v odlišnosti daňových systémů jednotlivých států Evropské unie. Odstranit tyto překážky efektivně a v rámci přijatelného časového období je možné pouze tím, že se členské státy shodnou na zavedení systémových řešení. Harmonizace daňových systémů členských států EU v oboru

důchodových a majetkových daní však rozhodně neznamená nutnost sjednocení daňových sazeb. Harmonizace v EU má umožnit, aby byly naplněny principy primárního evropského práva a daně vybírané členskými státy nebyly překážkou volného pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi členskými státy EU, tj. aby daně nepředstavovaly překážku fungování jednotného trhu a nedeformovaly hospodářskou soutěž.

Jedním ze zvažovaných kroků směřujících k harmonizaci daňových systémů členských států EU je zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (*Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB*). Tento společný konsolidovaný základ daně z příjmů je chápán jako soubor jednotných pravidel, který by společnosti provozující ekonomickou činnost na území Evropské unie, mohly využít k výpočtu svých zdanitelných příjmů. To znamená, že společnost, příp. skupina společností, by mohla při výpočtu základu daně z příjmů vycházet z jednotného systému EU a nemusela by aplikovat rozdílná pravidla platná v jednotlivých členských státech. Dále by společnosti činné ve více než jen jednom státě EU byly povinny podat za veškerou svou činnost jen jedno daňové přiznání na území EU.

Navrhovaná směrnice o CCCTB by umožnila společnostem nebo skupinám společností konsolidovat veškeré zisky a ztráty na území EU nejen účetně, ale i daňově. Na stanovení základu daně by bylo aplikováno jednotné (konsolidované) daňové přiznání. Základ daně by se pak dělil mezi jednotlivé členské státy, na jejichž území prováděl poplatník ekonomickou činnost, podle stanoveného vzorce, který by rovnocenně zohledňoval tři kritéria – aktiva, práce a tržby. Daňová přiznání za každou společnost nebo skupinu společností ohledně všech jejich aktivit na území Evropské unie by se podávala u správce daně

působícího v jejich hlavním členském státě a tentýž stát by byl odpovědný i za koordinaci daňových kontrol a ověření správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání.

Zavedením směrnice o CCCTB, tj. zavedením jednotných pravidel pro výpočet základu daně a jednoho daňového správního místa by došlo k výraznému zlevnění a zjednodušení podnikání i systému zdanění přeshraničních transakcí. Společnosti jsou v současné době povinny dodržovat pro výpočet zisků podléhajících zdanění 27 rozdílných souborů daňových zákonů a jsou povinny podávat daňové přiznání v každém členském státě, ve kterém jsou ekonomicky aktivní. Taková situace, spojená s nesmírně komplikovanou úpravou transferových cen, je velmi nákladná, vede ke sporům mezi daňovými správami jednotlivých členských států EU a ve svých důsledcích pak může znamenat dvojí zdanění společnosti.

Konkurenceschopnost členských států EU v oboru daně z příjmů by i po zavedení CCCTB zůstala zachována v důsledku uplatňování rozdílných sazeb daně z příjmů – v tomto směru by zůstala zachována úplná volnost členských států upravit sazbu daně svým zákonným předpisem. Naopak by se v důsledku zavedení CCCTB stala daňová soutěž průhlednější i spravedlivější – byla by fakticky ovlivněna již jen daňovou sazbou a nikoli složitými a rozdílnými vnitrostátními pravidly pro stanovení základu daně z příjmů.

Komise EU přitom navrhuje, aby účast v CCCTB byla pro společnosti volitelná. Znamená to, že každému subjektu bude přiznána možnost volby, aby se rozhodl, zda je pro něj harmonizovaný systém stanovení základu daně z příjmů výhodný, a podle toho se rozhodl, zda se jej bude či nebude účastnit. Pokud se však pro využití tohoto systému rozhodne, měla by v něm zůstat nejméně pět let, aby se zabránilo spekulativním přechodům společnosti

z jednoho systému do druhého a zpět pro účely daňového plánování. Systém CCCTB znamená zavedení úplné konsolidace. To znamená, že v tomto systému bude skupina moci sečíst zisky a ztráty všech svých poboček v rámci EU, aby dospěla k čistému výsledku. Konsolidace současně zruší potřebu komplexní úpravy transferových cen, což je jednou z nejvíce zatěžujících a nejnákladnějších stránek zdanění právnických osob.

Za zajímavost považuji, že v rámci sjednocení pravidel výpočtu základu daně z příjmů je navrhován mj. i jeden soubor pravidel pro odpisy aktiv (25% na dobu 4 let). Pokud to srovnám s úpravou odepisování nemovitostí podle českého zákona o daních z příjmů (ale i podle ostatních jurisdikcí členských států EU), jednalo by se o výrazné zkrácení doby odepisování – proto zastávám názor, že před případným konečným schválením by doba odepisování u nemovitého majetku byla nepochybně modifikována.

Další uvažovanou možností harmonizace mezinárodního zdanění v rámci Evropské unie je vytvoření evropské konvence o zamezení dvojího zdanění. Tato myšlenka je ovlivněna nepochybně tím, že Evropský soudní dvůr řeší poměrně často rozpor mezi bilaterálními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, vycházejícími z modelové smlouvy OECD a Smlouvy o Evropských společenstvích. Tato konvence by měla vycházet z modelové smlouvy OECD a měla by po přijetí členskými státy nahradit stávající dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Připravovaná evropská konvence o zamezení dvojího zdanění by se měla od stávající modelové smlouvy OECD lišit zejména v následujících bodech:

- řešení postavení stálých provozoven jako nerezidentů se všemi právy,
- zavedení jediné metody zamezení dvojího zdanění, a to metody vynětí,

- svěřením pravomoci rozhodovat spory plynoucí z konvence Evropskému soudnímu dvoru.

O sjednocení daňových systémů členských států Evropské unie, a zejména Evropské měnové unie, se v posledních dnech hovoří v souvislosti s negativním hospodářským vývojem v některých zemích eurozóny (Řecko, Portugalsko, Itálie atd.). Jedním z kroků, navrhovaných Německem a Francií jako „dluhovou brzdu“ pro státy eurozóny, je zavedení daně z finančních transakcí (*Finanztransaktionssteuer*). Jedná se vlastně o první společnou přímou daň pro státy eurozóny. Tato daň by se měla vybírat při každém prodeji a nákupu akcií, deviz, cenných papírů s pevným úrokem a ostatních významných finančních produktů. Je spočítané, že i poměrně nízká daňová sazba (0,01 až 0,05%) by jen v Německu přinesla ročně daňový výnos ve výši 10 až 20 mld. euro. V současné době se však hovoří o sazbě vyšší – 0,1 až 0,25%. Vedle toho chtějí obě země (tj. Německo a Francie) již v r. 2013 pro podniky, jež jsou jejich rezidenty, zavést společnou daň z příjmů právnických osob. Jedná se o harmonizaci jak základu daně, tak i daňových sazeb. Česká republika dle vyjádření premiéra Nečase ze srpna 2011 se shora naznačenou cestou nevydá a daň z finančních transakcí zavést odmítá.

Zdanění mezinárodních nemovitostních transakcí bude vždy významnou součástí daňových systémů. Základem je totiž skutečnost, že nemovitý majetek představuje trvalou hodnotu a investice do nemovitostí tak budou vždy tvořit výraznou část portfolia každého významnějšího investora. Tento význam je pak vždy zdůrazňován v období výkyvů na devizových a akciových trzích, kdy nemovitosti společně třeba s drahými kovy představují spolehlivou a stabilní investici. Na druhé straně i v investicích do nemovitostí je třeba zohlednit určitou míru rizika, spočívající např. v „přesycení“ trhu určitým typem staveb (v

poslední době v ČR zejména administrativní budovy ve středně velkých městech, kde nabídka pronajímatelných ploch vysoce převyšuje poptávku).

Zdanění nemovitostních transakcí by mělo zejména akcentovat základní myšlenku Karla Engliše o tom, že daň nemá ničit zdroje, z nichž plyne.⁵¹ Míra zdanění, ať hovoříme o dani z příjmů nebo o majetkových daních, by neměla být brzdou pro investice do nemovitého majetku – v opačném případě hrozí stagnace nemovitostního trhu v České republice, z čehož nebude mít prospěch ani stát ani jeho poplatníci. Snaha o jednoduchý, efektivní a spravedlivý systém stanovení a výběru daně však není jen specifikem zdanění mezinárodních nemovitostních transakcí, ale postulátem daňových systémů všeobecně.

A tak závěrem, při zhodnocení stávající daňové jurisdikce, si lze jen povzdechnout slovy Karla Čapka: „Jakživ nepochopím, proč to všecko musí být tak složité a proč musí člověk berním ouřadům krom tuze mnoha peněz platit také strašně drahým časem.“⁵²

⁵¹Engliš, K.: *Národní hospodářství*, Nakladatelství Fr. Borový, Praha 1928 – s. 347.

⁵²Čapek, K.: *Záhady světa*, Lidové noviny 11. 4. 1924

Abstrakt disertační práce

Tématem disertační práce jsou daňové aspekty spojené s nemovitostmi v kontextu mezinárodního zdanění. Práce se zaměřuje nejen na platnou úpravu vnitrostátního práva, ale zabývá se i základními relevantními normami evropského práva, které buď přímo, nebo po transpozici do vnitrostátního práva ovlivňují mezinárodní zdanění v České republice.

Vědeckým záměrem práce je ukázat základní principy a východiska zdaňování nemovitostí a výnosů z nich, které determinují rozhodování jednotlivých fyzických či právnických osob, ve kterém státě budou tyto osoby investovat do nemovitostí, popř. v jakém státě budou mít svůj domicil a jakou právní formu zvolí pro podnikatelskou činnost související s vlastnictvím nemovitostí a dispozicí s nimi.

V úvodu disertační práce rozebírám základní teoretická východiska dané problematiky, včetně vymezení základních pojmů, jakými jsou v rámci této disertační práce základní prvky daňové konstrukce. Do této části jsem zařadil rovněž základy občanskoprávní úpravy nemovitostí a nemovitostních transakcí se zohledněním zvažované úpravy v rámci nového občanského zákoníku. V této souvislosti bych upozornil zejména na nové vymezení právní podstaty staveb, které nový občanský zákoník nepovažuje zásadně za samostatné nemovité věci, ale jen za součást pozemku, na kterém jsou postaveny.

V druhé části disertační práce pojednávám o daňovém systému České republiky a vymezuji prameny daňového práva se zřetelem na zdanění nemovitostí. V této části se zároveň soustřeďuji na koncepci zdanění vlastnictví nemovitosti a zdanění nemovitostních transakcí v České republice. V rámci daňových transakcí zmiňuji i míru zdanění při

jednotlivých typech obchodů. V této části se též zabývám zdaněním vlastnictví nemovitostí ve Spolkové republice Německa a komparací české a německé právní úpravy.

V části třetí se zabývám teoretickým vymezením systému mezinárodního dvojího zdanění a základy mezinárodního daňového práva. Mezinárodní zdaňování je regulováno národními právními předpisy a vedle nich také mezinárodním smluvním, příp. obyčejovým právem. V této části se zabývám vztahem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a vnitrostátní právní úpravou s tím, že v souladu se zásadami mezinárodního práva má smluvní úprava přednost před úpravou vnitrostátní. Základem pro správné uplatnění mezinárodních a vnitrostátních předpisů je pak správné určení daňového domicilu poplatníka a určení státu, ze kterého poplatníkovi plynou zdanitelné příjmy (zdroje příjmů). V této části se zabývám i aplikací a interpretací daňových smluv se zřetelem na českoněmeckou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a se zohledněním konstantní judikatury v oblasti mezinárodního zdanění.

Čtvrtá část disertační práce se týká jednotlivých metod zamezení dvojího zdanění. Vysvětluji zde aplikaci metody započtení a metody vynětí včetně jejich jednotlivých modifikací. V rámci této části zmiňuji i otázku daňových úlev při zamezení dvojího zdanění a též možnost si jako daňově uznatelný výdaj snižující základ daně z příjmů uplatnit daň zaplacenou v zahraničí.

Pátá část disertační práce je věnována vlastním mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění. V této části se podrobně zabývám jednotlivými smluvními modely (OECD a OSN) a rozebírám aspekty jednotlivých přeshraničních daňových situací s důrazem na zdanění výnosu z prodeje nemovitosti. V této části pojednávám např. o zdanění prodeje nemovitostí umístěné v ČR ve vlastnictví nerezidenta, zdanění podílů na zisku plynoucích

nerezidentu od tuzemských společností jakož i daňovými aspekty převodu a zániku účasti nerezidenta na tuzemských společnostech, v jejichž majetku jsou nemovitosti. Do této části jsem zařadil i komparaci s německou právní úpravou, se zaměřením zejména na rozdíly v německé úpravě.

Součástí každé investice do nemovitého majetku jsou úvahy investora o daňových aspektech zvažované nemovitostní transakce. Každý investor má zcela logický a legální zájem na tom, aby míra daňového zatížení výnosů plynoucích z dané transakce byla v souhrnu co nejnižší. Proto se v šesté části disertační práce zabývám problematikou daňového plánování, přičemž se soustředuji na legální daňovou optimalizaci – tj. výběr takové právní formy zvažované transakce, která ve svých důsledcích znamená pro poplatníka co nejnižší zdanění. Zásadně odmítám zužovat daňové plánování na využívání tzv. offshore společností, které jsou jen formálními subjekty a využívají nízkého zdanění v daném zahraničním „daňovém ráji“, aniž by tam skutečně vykonávaly podnikatelskou činnost, či byly z takového území fakticky řízeny.

Sedmá část disertační práce se věnuje specifickým otázkám spojeným s problematikou mezinárodního zdanění koncernu. V rámci této části se soustředuji zejména na otázky nízké kapitalizace. Vedle toho se věnuji i problematice převodních cen, která je nejčastěji předmětem zkoumání příslušných daňových úřadů a i nejčastějším zdrojem konfliktů s daňovou správou v tuzemsku i v zahraničí. I v této části poukazuji na ustálenou judikaturu tuzemských soudů a Evropského soudního dvora.

V závěru disertační práce shrnuji návrhy de lege ferenda, které bych doporučoval implementovat do našeho právního řádu, Za základní požadavek, který se těmito návrhy

prolíná, považuji požadavek na výrazné zjednodušení právní úpravy, efektivitu vybírání daní i spravedlnost daňového procesu.

Abstract

The topic of the thesis is the tax aspects of the real estate in the context of the international taxation. The thesis focuses not only on the valid regulation of the domestic law, but also on the basic relevant standards of the European law that make impact on the international taxation in the Czech Republic either directly or after their transposition into the domestic law.

The scientific intent of the thesis is to show the basic principles and starting points of the real estate taxation and the yield from real estate, which determine the decision-making of the individual natural persons or legal entities, in which country these subjects will invest in real estate or in which country they will have their domicile and what legal form they will choose for the business activity related to the ownership and the disposition of the real estate.

In the introduction to the thesis I analyze the basic theoretical grounds of the issue, while defining the basic concepts within the framework of this thesis, such as the basic elements of the tax construction. In this section, I have also included the fundamental regulations of the real estate and its transactions covered in the Civil Code, taking into account the intended provisions of the new Civil Code. In this respect I would like to point out particularly to the new delimitation of the legal nature of buildings – the new Civil Code

does not consider them as basically independent real estate but only as a part of the land where they are constructed.

In the second part of the thesis I discuss the tax system in the Czech Republic and define the sources of the tax law with a view to the real estate taxation. I also focus on the concept of both the real estate ownership taxation and the real estate transactions taxation in the Czech Republic. Within the tax transactions, I mention the rate of taxation in the individual types of transactions. Last but not least, I discuss with the taxation of the real estate ownership in the Federal republic of Germany and compare the Czech and the German legal regulations.

In the third part, I deal with the theoretical delimitation of the international double taxation system and with the principles of the international tax law. The international taxation is governed by the national legal regulations as well as by the international contractual law, or by the custom law respectively. I compare the international treaties on the avoidance of double taxation with the domestic legal regulations, drawing the reader's attention to the fact that under the international treaty regulation takes precedence over the domestic regulation. The basis of the correct application of the international and the domestic regulations is the correct specification of the payer's tax domicile and the country where the payer has taxable income (sources of income). This part covers also the application and the interpretation of the tax agreements with a view to the Czech and German Double Taxation Avoidance Treaty and taking into account the constant judicial decisions in the international taxation.

The fourth part covers the individual methods of the double taxation. I explain the application of the set-off method and the extraction method including their respective

modifications. I also mention the question of tax exemptions within the double taxation avoidance as well as the possibility to deduce the tax paid abroad as the deductible expense decreasing the income tax base.

The fifth part of the thesis deals with the international double taxation avoidance treaties. I discuss in detail the individual contractual models (OECD and UN) and analyze the aspects of the individual cross-border tax events, emphasizing the taxation of the yield from the real estate sale. This part covers also the taxation of the sale of a property located in the Czech Republic owned by a non-resident, the taxation of shares in the non-resident's profits from the domestic companies as well as the tax aspects of the transfer and the termination of the non-resident's participation in the domestic companies owning the real estate. I include here the comparison with the German legal regulation, focusing mainly on the differences in the German law.

Each investment into real estate includes the investor's considerations on the tax aspects of the intended real estate transaction. The investor is naturally and legally interested that the rate of taxation of the yields from the transaction is as low as possible. Therefore, in the sixth part, I focus on the legal tax optimization – that is the choice of such legal form of the intended transaction with the lowest possible taxation for the payer. In principle, I refuse limiting the tax planning to the use of the so-called off-shore companies which are only formal subjects and make advantage of the low taxation in the foreign “tax paradise” without actually conducting their business activity there or even being actually controlled from such territory.

The seventh part of the thesis covers the specific issues related to the specific questions related to the international taxation of a holding. I focus particularly on the questions of the low capitalization, as well as on the question of the transfer prices which is often subjected to examination by the tax offices and the source of conflicts with the tax administrators both in the Czech Republic and abroad. I point out to the common judicial decisions of the domestic courts and of the European Court of Justice.

In the conclusion, I provide the summary of the de lege ferenda suggestions which I would recommend implementing into the Czech law. I consider the requirement for a considerable simplification of the legal regulation, for the effective tax collection and for the fair tax process as the principal requirement common to all of these suggestions.

Klíčová slova:

NEMOVITOST, DOHODY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ, DAŇ

Keywords:

REAL ESTATE, INTERNATIONAL DOUBLE TAXATION
AGREEMENTS, TAX

Seznam použité literatury

Knižní publikace

- BAKEŠ, Milan a kol. *Daňové a poplatkové předpisy*. 1. vyd. Praha: Panorama, 1984. 346 s.
- BAKEŠ M., KARFÍKOVÁ M., KOTÁB P., MARKOVÁ H.a kol. *Finanční právo* 5. upravené vydání. Praha: C.H.Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6
- BEECK, Volker: *Grundlagen der Steuerlehre*. 4. vyd. Wiesbaden: Gabler Verlag, 2007. 147 s. ISBN 978-38-3490-035-7
- BEISER, Reinhold. *Steuern. Ein systematischer Grundriss*. 6. vyd. Vídeň: Facultas Verlags und Buchhandels, 2008. 414 s. ISBN 978-37-0890-279-1
- CREIFELDS Carl. *Rechtswörterbuch*. 19. vyd. Mnichov: C.H. Beck, 2007. 1683 s. ISBN 978-3-406-55394-3
- DILLBERGER, Emanuel, FEST, Timo. *Einkommensteuer und Abgabenordnung*. 1. vyd. Mnichov: Beck Juristischer Verlag, 2009. 200 s. ISBN 978-34-0659-490-8.
- ELIÁŠ, Karel a kol. *Občanský zákoník. Velký akademický komentář*. 2 svazky. 1. vyd. Praha: Linde Praha, a.s., 2008. 2639 s. ISBN 978-80-7201-687-7
- ENGLIŠ, Karel: *Národní hospodářství*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Fr. Borový, 1924. 614 s.
- ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda: nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Fr. Borový, 1929. 407 s.
- ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství*. 2 svazky. 1. vyd. Praha: Melantrich, 1938. 1617 s.
- FUČÍK Ivan a kol. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s. 235 s. ISBN 978-80-7357-323-2
- GEBAROWSKÝ, Jiří: *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. 1. vyd. Praha: Linde Praha a.s. 591 s. ISBN 80-85647-25-7
- HAMERNÍKOVÁ, Bojka. *Veřejné finance*. 1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1996. 182 s. ISBN 80-71870-50-1
- HEMMER, Karl. E., WÜST, Achim, HÖTZLE, Gerrit. *Basics Steuerrecht*. 7. vyd. Würzburg: Hemmer/Wüst Verlagsgesellschaft mbH, 30 s. ISBN 978-38-9634-933-0
- KAMINSKI, Bert, STRUNZ, Günther. *Besteuerung unternehmerischer Tätigkeit*. 2. vyd. Wiesbaden: Gabler Verlag, 2007. 303 s. ISBN 978-38-3490-093-7
- KLEIN, Franz. *Abgabenordnung, Einschliesslich Steuerstrafrecht*. Mnichov: C.H.Beck, 1998. 1829 s. ISBN 978-34-0642-639-1
- KLEIN, Franz. *Abgabenordnung (AO), Kommentar*. 10. vyd. Mnichov: Beck Juristischer Verlag, 2009. 2100 s. ISBN 978-34-0658-267-7
- KNAPP, Viktor. *Vlastnictví v lidové demokracii: právní úprava vlastnictví v Československé republice*. 1. vyd. Praha: Orbis, 1952. 510 s.
- KNAPPOVÁ, Marta, ŠVESTKA Jiří a kol. *Občanské právo hmotné*. I. sv. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, a.s., 2002. 330 s. ISBN 80-86395-44-8
- KOUTNÁ, Alena. *Přehled judikatury ve věcech daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2004. 94 s. ISBN 80-7357-001-7
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony. Úplná znění platná k 1. 1. 2011 včetně novely zákona o DPH k 1. 4.2011*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s. 263 s. ISBN 978-80-247-3800-0
- PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance*. 4. vyd. Praha: Codex Bohemia, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4

PELECH, Petr, PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2008. 899 s. ISBN 978-80-7263-471-2

PELC, Vladimír. *Daň darovací. Komentář*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009. 255 s. ISBN 978-80-7400-147-5

PELC, Vladimír. *Daň z převodu nemovitostí. Komentář*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009. 294 s. ISBN 978-80-7400-125-3

RADVAN, Michal. *Zdanění nemovitostí v Evropě*. 1. vyd. Praha: LexisNexis, 2005. 120 s. ISBN 80-86920-00-3

RANDA, Antonín: *Právo vlastnické dle rakouského práva v pořádku systematickém*,.1. vyd. Praha: E. Grégr 1871, 171 s.

SKÁLOVÁ Jana, ČOUKOVÁ, Pěva. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 312 s. ISBN 978-80-7357-397-3

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6

TANSKI, Joachim S. *Steuerrecht*. 7. vyd. Freiburg: Verlag Haufe – Lexware GmbH & Co. KG, 2010. 198 s. ISBN 978-36-4800-961-1

TŮMA Jan, BÁČA, Jan. *Přímé daně při aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění*. 1. vyd. Praha: Management Press, 1994. 191 s. ISBN 80-85603-58-6

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva*. 8. vyd. Praha: 1. VOX, a.s. 328 s. ISBN 80-86324-60-5

Odborné články

BONĚK, Václav. *K historii daňových reforem v českých zemích*. In: Daně a finance 11/2007

BECKER, Helmut. *Losses and arm's-length principle: a German approach*. In: Intertax 8-9/1997

KLESTIL, Jindřich. *Daň z nemovitostí v r. 2008*. In: Daně a právo v praxi 11/2007

KOHOUT, Pavel. *Nižší daně by mohly být jednou z našich konkurenčních výhod v rámci EU*. In: Revue Politika 3/2003

NESROVNAL, Jiří. *Přechod daňové ztráty na právního nástupce*. In: Právní zpravodaj 6/2001