

PŘEVODY VLASTNICTVÍ MAJETKU A DAŇOVÁ OPTIMALIZACE

JAN NECKÁŘ

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Převody vlastnictví k majetku jsou vyústěním práva majitele nakládat se svým vlastnictvím, na druhou stranu však jsou transfery vlastnictví podrobeny různým daním a poplatkům. Tento příspěvek se zabývá otázkou svobody vlastníka nakládat s majetkem ve vztahu k dosažení účelu berních předpisů a tedy vybrání stanovené daně. Zásadním pro tento problém je vymezit vzájemný vztah mezi daňovou optimalizací a zásadou zákazu zneužití práva.

Key words in original language

Transfer; daň; daňová optimalizace; zásada zákazu zneužití práva.

Abstract

Property ownership and its transfers is the right of the owner to dispose of his property. On the other hand, transfers of property are subject to various taxes and fees. This paper deals with the issue of owners' freedom to dispose of his property in relation to achieving the purpose of taxing legislation and therefore ensuring the tax income. Key to this problem is to define the relationship between tax optimization and the principle of prohibition of abuse of rights.

Key words

Transfer; tax; tax optimization; principle of prohibition of abuse of rights.

Převody vlastnictví k majetku jsou vyústěním práva majitele nakládat se svým vlastnictvím, na druhou stranu však jsou transfery vlastnictví podrobeny různým daním a poplatkům. Při převodech vlastnictví majetku tak dochází často k situacím, které mohou být ze strany správce daně považovány za obcházení účelu zákona, jeho zneužívání a nebo simulací právního úkonu.

Tento příspěvek se zabývá otázkou svobody vlastníka nakládat s majetkem ve vztahu k dosažení účelu berních předpisů a tedy vybrání stanovené daně. Zásadním pro tento problém je vymezit vzájemný vztah mezi daňovou optimalizací a zásadou zákazu zneužití práva a poukázat na mantinely, ve kterých se musí obě strany daňového řízení pohybovat

TRANSFEROVÉ DANĚ

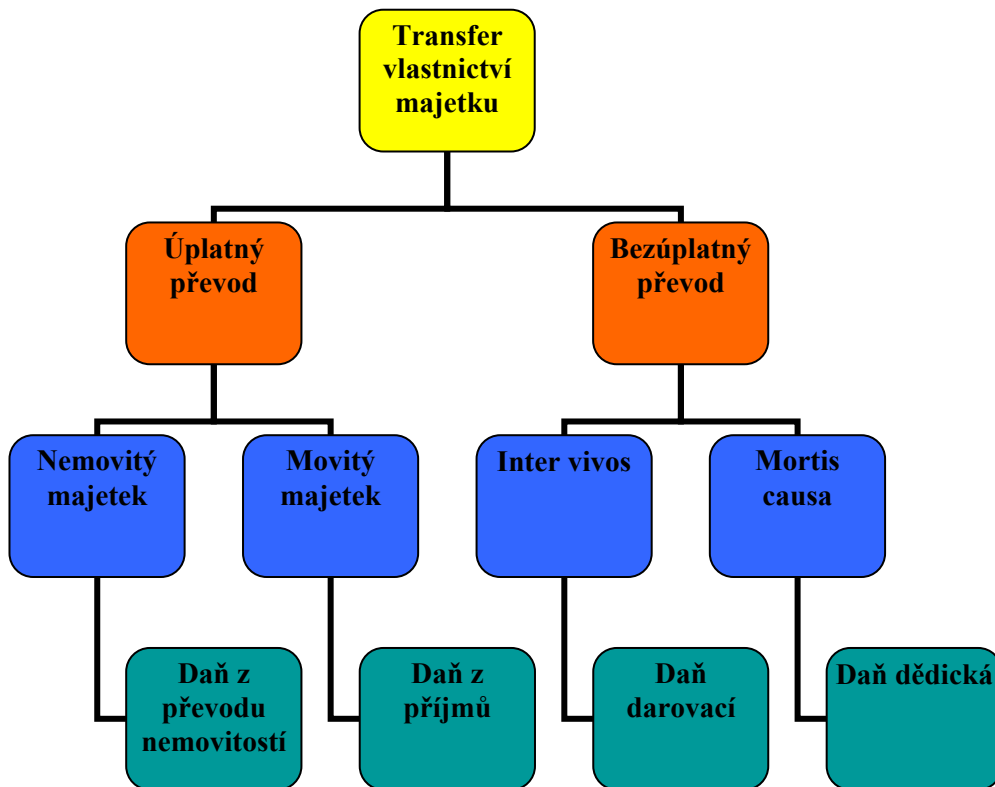
Převody a přechody vlastnictví majetku jsou od roku 1993 podrobeny třem transferovým¹ daním – dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.² Jedná se o vyvážený systém, kdy díky existenci těchto tří daní jsou převody vlastnictví ve většině případů zdaňovány. Transferové daně zdaňují převod majetku, tedy majetek „v pohybu“, kdy dochází ke změně vlastníka a není rozhodné, zda se jedná o převod a nebo přechod vlastnictví. Nejčastějšími případy jsou prodej, dědění, darování, daně se ale uplatňují i v případě směny, vyvlastnění apod.

Na konkrétní převod se uplatňuje vždy jen jedna transferová daň a to podle konkrétních podmínek. Vzájemné rozlišování mezi jednotlivými daněmi je závislé na skutečnosti, zda se jedná o úplatný a nebo bezúplatný převod vlastnictví. V případě, že je převod, příp. přechod, nemovitostí úplatný, pak bude na daný transfer použita úprava daně z převodu nemovitostí. Pokud se však jedná o bezúplatný převod movitého nebo i nemovitého majetku, je nutné ještě zodpovědět otázku, zda jde o transfer „inter vivos“ (v takovém případě se uplatní daň darovací) a nebo „mortis causa“ (daň dědická).³ Doplnující je v tomto směru daň z příjmů, která upravuje prodeje movitého majetku; zde se ale již nejedná o daň transferovou, ale důchodovou daň.

¹ Někdy bývají tyto daně zahrnovány mezi majetkové daně. Srov. Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2003. s. 139 a násl. ISBN 80-7179-413-9.

² Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších změn a doplňků.

³ Transferové daně. In: Jánošíková a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. s. 347. ISBN 978-80-7380-155-7.



PROBLEMATICKÉ TRANSFERY VLASTNICTVÍ MAJETKU

S účinností k 1. 1. 2008 byl tento dosud vyvážený systém zdanění výrazným způsobem deformován zavedením rozsáhlého osvobození transferů vlastnictví majetku a to v případě dědění a darování mezi příbuznými.⁴ V této souvislosti je nezbytné poukázat na skutečnost, že za příbuzné jsou považováni pouze příbuzní ve smyslu občanského zákoníku⁵ – tedy pokrevně příbuzní. Osvobození se tak již neuplatní v případě převodu majetku mezi manželem tety a synovcem apod.

V praxi se lze setkat s několika případy, kdy by bylo možné příslušný převod považovat za účelové obcházení daňového zákona. Pro bližší ilustraci uvádím dva zřejmě nejrozšířenější.

Prvním a velice častým případem je kontinuální darování majetku až do okamžiku, kdy je dosaženo cílového považovaného stavu a ani jeden převod není podroben zdanění. Konkrétně se jedná například o situaci, kdy manžel

⁴ § 19 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších změn a doplňků.

⁵ § 117 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších změn a doplňků.

tety nejprve majetek daruje své manželce a až následně ta stejný majetek bezúplatně převádí na svého synovce.

Dalším případem je zřízení věcného břemene za úplatu 1 Kč v případě, že je zřizováno společně s bezúplatným převodem majetku. Takto zřízené věcné břemeno nemůže být předmětem daně darovací, protože nesplňuje zákonem stanovené předpoklady pro uplatnění daňového zákona.⁶

DEFINICE OBCHÁZENÍ ZÁKONA, SIMULACE PRÁVNÍHO ÚKONU A ZNEUŽITÍ PRÁVA

Pro vyjasnění možností daňových subjektů minimalizovat svoji daňovou povinnost je nezbytné vymezení pojmů obcházení zákona, simulace právního úkonu a zneužití práva.

Obcházení zákona je situace, kdy předmět právního úkonu neporušuje přímo zákaz daný zákonem, ale je v rozporu s cíli ustanovení zákona. Následkem obcházení zákona je absolutní neplatnost právního úkonu. Podle judikatury je např. neplatná smlouva, kterou se pachatel trestného činu zbavil svého majetku, aby zmařil výkon trestního rozhodnutí o propadnutí věci. Uzavřenou smlouvou se obchází zákon, přestože taková smlouva sama o sobě se žádnému zákonnému ustanovení nepříčí (R 35/75).⁷

Dissimulace je situace, kdy právní úkon byl zastřen simulovaným (předstíraným) právním úkonem (§ 41a odst. 2 ObčZ).⁸

Zákaz zneužití práva patří k nejdůležitějším zásadám občanského práva ovlivňujícím výkon subjektivních práv. Zákaz zneužití subjektivních práv je typ protiprávního chování, které sice formálně nepřekračuje hranice subjektivního práva, překračuje však hranice společenské únosnosti výkonu subjektivních práv, které jsou vymezeny v různých právních řádech různými kritérii (např. tzv. šikana, úmysl škodit jinému bez vlastního přímého užítku, poškození oprávněného zájmu nebo subjektivního práva jiné osoby, rozpor se společenským určením subjektivního práva apod.). Zákaz zákazu zneužití práva se uplatňuje v procesu realizace subjektivních práv, a to tak, že takové subjektivní právo nelze vykonat, jeho výkon nepožívá právní ochrany či jeho výkon je sankcionován v případě, že v dané situaci poruší kritérium zákazu zneužití. V občanském právu ČR se v současnosti zákaz zákazu zneužití práva uplatňuje ve dvou právních úpravách: Zákaz zneužití

⁶ § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších změn a doplňků: Bylo-li současně s bezúplatným převodem nemovitosti též bezúplatně zřízeno právo odpovídající věcnému břemenu nebo právo, jehož obsahem je opětující se plnění obdobné věcnému břemenu, je takto zřízené právo předmětem daně darovací.

⁷ Obcházení zákona. Hendrych, D. a kol. Právní slovník, Praha 2009.

⁸ Dissimulace. Hendrych, D. a kol. Právní slovník, Praha 2009.

subjektivních práv, omezený však pouze na právo vlastnické, obsahuje čl. 11 odst. 3 LZPS, který zakazuje zneužití vlastnictví na újmu práv druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy. V občanském zákoníku není výslovný zákaz zneužití zakotven. Je však vyjádřen terminologicky odlišně v § 3 odst. 1 ObčZ jako zákaz výkonu takových práv a povinností z občanskoprávních vztahů, které bez právního důvodu zasahují do práv a oprávněných zájmů jiných osob.⁹

ZDANĚNÍ TRANSFERU VLASTNICTVÍ V KAŽDÉM PŘÍPADĚ?

Ve většině případů se tedy s ohledem na definici jednotlivých pojmů nebude jednat o dissimulaci, jelikož smyslem účastníků transferů vlastnictví je nepochybně změna v osobně vlastníka.

Možnost uvalit na konkrétní předmět příslušnou daň s poukazem na obcházení zákona nebo zneužití práva ale podle názoru autora také není možné.

V oblasti daní se střetává zájem státu na výběru daní a zájem osoby povinné k dani, která se snaží svoji daňovou povinnost minimalizovat.

Primárním cílem správy daní by mělo být vybrání daně ve správné výši, což vyplývá mimo jiné také ze zákona,¹⁰ a nikoliv zajistit státu co nejvyšší inkaso na daních. Je zřejmé, že se daňový subjekt musí držet v zákonem předepsaných limitech, tedy odvádět daň, která je nezbytně nutná z hlediska právních předpisů. K minimalizaci daňové povinnosti však může využít všechny dostupné prostředky, které jsou realizovány v souladu se zákonem, resp. nejsou v rozporu s právními předpisy. Takovéto chování je i ze strany soudů podrobena ochraně s ohledem na ustanovení čl. 11 Listiny základních práv a svobod, kdy *daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona*. Současně platí ústavní maxima, že *každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá*.¹¹

Při pohledu na tyto dvě základní ústavní zásady se jeví, že stát v berní oblasti má omezené prostředky pro potírání obcházení účelu zákona ze strany daňových subjektů v případě, že jejich jednání nelze považovat za nezákonné. V žádném z výše uvedených případů nelze shledat protiprávní jednání vlastníka ani nabyvatele, i přesto, že inkaso na daních je nižší, než v případě přímého darování, resp. bezúplatné zřízení věcného břemene.

⁹ Zákaz zneužití práva. Hendrych, D. a kol. Právnícký slovník, Praha 2009.

¹⁰ § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplňků.

¹¹ Čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky; obdobně čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

V neposlední řadě je nutné poukázat na skutečnost, že je legitimní možností zákonodárce upravit právní řád takovým způsobem, aby nedocházelo k podobnému jednání a stát dosáhl požadovaného zdanění. Zákon např. upravuje proces, podle kterého se postupuje v případě, kdy je nemovitost prodána za cenu nižší, než je cena odhadní. Obdobně by mohl zákonodárce upravit situace vznikající při zřízení věcného břemene sice úplatným způsobem, ale za cenu nižší, než je odhadní cena takového věcného břemene.

U darování je rovněž upravena otázka „drobení“ darů, tedy opakované příležitostné darování majetku v ceně nižší než 3.000 Kč. V takovém případě se cena movitého majetku nabytého darováním od téže osoby tímž nabyvatelem v průběhu dvou po sobě jdoucích kalendářních roků se sčítá a tento součet cen je základem daně.¹² Obdobným mechanismem by bylo možné zákonem stanovit mantinely, které by odstranily účelové darování. Jako možné řešení se nabízí časový test, kdy při jeho porušení by byla daň uplatněna v takovém rozsahu, jako by byl majetek darován bez prostředníka.

Výše naznačená řešení samozřejmě nepostihují všechny případy, které se v praxi vyskytují a mohou u správce daně vyvolávat pocit účelového postupu ve snaze snížení daňové povinnosti. Současně ale platí, že je pouze a výlučně věcí zákonodárce, jakým způsobem nastaví limity pro uplatňování daňových zákonů a v případě, kdy tak neučiní, musí být daňový subjekt chráněn ve svých zájmech a to i v oblasti daní a na jeho jednání není možné nahlížet jako na obcházení účelu zákona.

Literature:

- Hendrych, D. a kol. Právní slovník, Praha 2009.
- Jánošíková a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. s. 347. ISBN 978-80-7380-155-7.
- Listina základních práv a svobod.
- Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2003. s. 139 a násl. ISBN 80-7179-413-9.
- Ústava České republiky.
- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších změn a doplňků.

¹² § 7 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších změn a doplňků.

- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších změn a doplňků.

Contact – email

jan.neckar@law.muni.cz