

**Právnická fakulta  
Univerzity Karlovy v Praze**

**Rigorózní práce**

**Zdaňování vlastnictví,  
převodů a pronájmů nemovitostí**

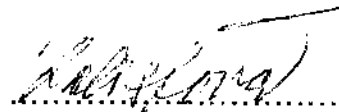
**Konzultant : Doc. JUDr. Marie Karfíková, Csc.**

**Zpracovatel : Mgr. Kateřina Kalistová**

**Prosinec 2006**

**Děkuji touto cestou Doc. JUDr. Marii Karfíkové, CSc., za cenné rady,  
které mi během zpracování tématu této práce poskytla.**

Prohlašuji, že jsem rigorózní práci na zadané téma zpracovala samostatně, a že jsem vyznačila prameny, ze kterých jsem čerpala, způsobem ve vědecké práci obvyklým.



.....

V Praze dne 15.12.2006

## OBSAH

OBSAH .....	4
Seznam použitých zkratk:.....	6
ÚVOD .....	8
Daně jsou stejně staré jako stát .....	8
Kapitola 1 : Historický exkurs .....	10
1.1 Daně starověku, feudální a buržoazní.....	10
1.1.1. Daně starověku .....	10
1.1.2 Daně středověku .....	12
1.1.3. Daně novověku .....	15
1.2. Daně v období 1. republiky.....	20
1.3. Období po 2. světové válce .....	23
Kapitola 2 : Základní charakteristika pojmů .....	25
2.1. Vymezení pojmu daně .....	25
2.1.1. Hlavní přístupy k vymezení podstaty daně v minulosti .....	25
2.1.2. Dnešní přístupy k vymezení podstaty daně.....	26
2.2. Vymezení pojmů z hlediska předmětu zkoumání .....	29
2.2.1. Věci nemovité .....	30
2.2.2. Pozemek a pozemková parcela .....	30
2.2.3 Budova.....	30
2.2.4. Rodinný dům .....	32
2.2.5. Byt a družstevní byt .....	32
2.2.6 Nebytové prostory .....	33
2.2.7. Bytový dům .....	33
2.2.8. Dům s byty a nebytovými prostory ve vlastnictví.....	34
2.2.9. Součást věci a příslušenství věci nebo bytu .....	34
2.3. Charakteristika forem vlastnictví, pronájmu a převodu nemovitostí .....	35
2.3.1. Formy a způsob nabývání vlastnictví.....	35
2.3.1.1. Vlastnictví fyzickými osobami.....	39
2.3.1.1. Vlastnictví právníckými osobami .....	40
2.3.2. Nájemní vztahy k nemovitostem .....	41
2.3.2.1 Nájem bytu .....	41
2.3.2.2. Nájem nebytových prostor.....	43
2.4. Formy převodu nemovitostí .....	44
2.4.1. Kupní smlouva .....	44
2.4.2. Darovací smlouva .....	46
2.4.3. Smlouva o převodu vlastnictví jednotky.....	46
2.4.4. Dohoda o zrušení a vypořádání spoluvlastnictví.....	48
2.4.5. Nabytí zúžení a vypořádání SJM .....	49
2.4.6. Vydržení nemovitosti.....	50
2.4.7. Převod podílu v bytovém družstvu a obchodní společnosti.....	51
2.4.8. Vklad do základního kapitálu obchodní společnosti.....	52
2.4.9. Nabytí příklepem ve veřejné dražbě a exekučním řízení.....	53
2.4.10. Nabytí děděním.....	54
Kapitola 3 : Daň z nemovitostí.....	55
3.1. Daň z nemovitostí obecně .....	55
3.1.1 Daň z pozemků.....	56
3.1.1.1. Poplatník daně z pozemků.....	57
3.1.1.2. Základ daně z pozemků .....	58
3.1.1.3. Osvobození od daně z pozemků.....	58
3.1.2. Daň ze staveb.....	59
3.1.2.1. Poplatník daně ze staveb .....	60
3.1.2.2. Základ daně ze staveb .....	61

3.1.2.3.	Osvobození od daně ze staveb.....	61
3.1.2.4.	Daňové přiznání .....	61
Kapitola 4 :	Daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí .....	67
4.1.	Daň dědická .....	70
4.2.	Daň darovací .....	74
4.2.1.	Problematika reálného rozdělení.....	75
4.3.	Daň z převodu nemovitostí .....	76
Kapitola 5 :	Pronájem nemovitostí .....	82
5.1.	Nájemné ve vztahu k daním .....	82
5.2.	Technické zhodnocení a opravy v případě nájmu bytu a nebytových prostor ...	82
5.2.1.	Technické zhodnocení.....	85
5.2.2.	Opravy .....	87
5.2.3.	Nepeněžní forma úhrady nájemného .....	89
5.2.4.	Oprava započítávaná na úhradu nájemného .....	89
5.2.5.	Technické zhodnocení započítávané na úhradu nájemného.....	90
5.2.6.	Technické zhodnocení v nájmu nad rámec nájemného .....	90
5.3.	Daně z příjmů .....	92
5.3.1.	Úprava nájmu u nemovitostí .....	92
5.3.2.	Nájemné ve vztahu k dani z příjmu fyzických osob .....	93
5.3.3.	Příjmy dle ust. § 9 Dpřfj .....	94
5.3.4.	Nájemné ve vztahu k dani právnických osob .....	97
5.3.5.	Příjmy z prodeje nemovitostí z hlediska daní z příjmů .....	99
5.4.	Daň z přidané hodnoty .....	101
Kapitola 6 :	Ručitel v daňovém řízení .....	104
6.1.	Úprava zákonného ručení u daně darovací a daně z převodu nemovitostí ...	105
6.2.	Úprava zákonného ručení u daně z nemovitostí .....	105
6.3.	Upomenutí dlužníka a bezvýsledné vymáhání nedoplatku .....	106
6.4.	Výzva ručiteli a odvolání proti výzvě .....	106
6.5.	Postavení ručitele v daňovém řízení .....	107
Kapitola 7 :	Kompatibilita jednotlivých daní s daňovým systémem v EU .....	109
7.1.	Kompatibilita daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí .....	109
7.2.	Kompatibilita daně dědické .....	110
7.3.	Kompatibilita daně z nemovitostí .....	110
7.4.	Zdanění na Kypru .....	111
Kapitola 8 :	Úvahy, návrhy de lege ferenda a závěr .....	114
8.1.	Úvahy:.....	114
8.1.1.	Daňové předpisy ve vazbě na jiné předpisy .....	114
8.2.	Návrhy.....	115
8.3.	Závěr : .....	115
	Seznam použité literatury:.....	117

## Seznam použitých zkratk:

ObčZ	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
ObchZ	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
BytZ	Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů.
CenZ	Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů.
ZDPH	Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
Nájnebyt	Zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů.
OVbZ	Zákon č. 52/1966 Sb., o osobním vlastnictví k bytům ve znění zákona č. 30/1978 Sb., zákona č. 509/1991 Sb., zákonného opatření předsednictva Federálního shromáždění ČSFR č. 297/1992 Sb.
OSŘ	Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.
StavZ	Zákon č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavební řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.
ZoDDD a PN	Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
ZoS D	Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů.

Dpřij	Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
ZoSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
ZŽ	Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů.
ZDN	Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
ES	Evropské společenství

## ÚVOD

### **Daně jsou stejně staré jako stát ....**

Každý stát bez ohledu na jeho dobu trvání, státní formu, způsob uspořádání, osobní vlastnosti vládce nebo charakter uplatňování státní moci musel získávat prostředky k vlastní existenci od okamžiku, kdy se stal státem. Bez přílivu financí, které umožňovaly hradit náklady existence a výkonu státní moci by žádný stát nemohl existovat.

Je naprostým a zavádějícím omylem, že některý z panovníků nebo diktátorů mohl financovat funkce a existenci státu z vlastních prostředků. V těchto případech se v žádném případě nejednalo o jeho vlastní osobní prostředky – nemohl je ani nikde v tomto rozsahu získat, ale o finance vydobyté z práce otroků, nevolníků, poddaných nebo osob závislých v různé formě právě na existenci státních struktur.

Dalším zásadním omylem zůstává zažitá představa, že by některý z vazalů nebo poddaných vládce poskytoval své služby nebo vykonával činnosti ve prospěch státu (nebo vládce) dobrovolně či zcela zdarma. Tyto osoby tak činily v každém případě na základě odměny – původně možná pouze představované čestnými tituly, ale již v raně feudální společnosti spojené s vlastnictvím a výnosem hmotných statků přiznávaných nejprve dočasně a následně trvale panovníkem. Možná tyto osoby původně pod rouškou cti a slávy poskytovaly podporu panovníkovi pouze na základě udělených titulů nebo vyznamenání, ale velmi brzy se tento systém, změnil o pouhý boj o přidělení výnosných statků a lén.



Panovník však potřeboval nejen financovat chod svého dvora, ale toužil se stát i výdělečným podnikem. V nejranějších fázích státu toto bylo realizováno prakticky stoprocentním podílem panovníka na kořisti jen částečně na základě zásluh přidělované spolubojovníkům, následně postupně vznikajícím systémem dělení nejprve kořisti a následně výnosů z polností, služebností a práce otroků a později poddaných. Již od původního vzniku státního zřízení tak nalezneme nesmazatelnou stopu o snahu hlavy státu získat část jakéhokoliv výnosu na jeho území ve svůj prospěch. Tato snaha se následně v pokročilejších, nikoliv již absolutistických formách státního zřízení, transformuje ve snahu získat a oddělit část výnosu soukromých osob ve prospěch státu.

Nemovitosti představují v tomto světle ideální zdroj příjmů států. Nelze je přenést, zapřít či s nimi jakkoliv manipulovat bez vědomí státu. V žádném případě si nelze představit, že by kdokoliv dokázal změnit povrch zemský či utajit budovu. Tomuto odpovídá i výraz v jiných jazycích než je české „nemovitost“ – stejně jako v němčině „Immobilitäten“ – opět nemožnost pohnouti či v angličtině „Real estates“ – skutečné statky. V každé vývojové fázi státu si tak byl sám stát vědom, že zdanění a příjem z těchto prvků není schopno mu uniknout. Právě za tímto účelem byly již ve středověku zřizovány a vedeny první pozemkové knihy, následně plynule přejdoucí v katastry nemovitostí, v něž se opět po krátké historické odmlce státní geodézie opět proměnily.

Nemovitosti nelze odstranit – vyjma budov. Lze je však jednoduše dohledat a zejména při jakémkoliv právním úkonu jich se týkajícím je lze

**zdanit .....**

## Kapitola 1 : Historický exkurs

### 1.1 Daně starověku, feudální a buržoazní

V lidské historii můžeme z určitého úhlu pohledu vidět za spoustou událostí vliv daňové problematiky.

Heslo "zdanění bez reprezentace je tyranie" bylo jedním z vůdčích motivů amerického boje za nezávislost. Obdobně král Ludvík XVI. v roce 1789 svolával po mnoha letech zasedání generálních stavů jen a jen proto, aby mu povolily potřebné daně. Patrně by se bez nich raději obešel, kdyby tušil, čeho všeho jejich jednání bude začátkem. U nás si vzpomeňme třeba jen na Jana Lucemburského a jeho návštěvy Čech, motivované většinou pouze snahou vybrat daně.

Daně však existovaly prakticky od doby, kdy začaly vznikat organizované státy. Již v Bibli se můžeme dočíst, že desátá část úrody by měla být dána stranou k účelům přerozdělení a k podpoře kněžstva.

Daně prošly od svého vzniku až do současnosti dlouhým vývojem. Souvisely zcela přirozeně s rozvojem státu a s upevňováním peněžního hospodářství. Vývoj daní odrážel i změny celé lidské společnosti, změny názorů na fungování státu, na hospodářství a obchod.

#### 1.1.1. Daně starověku

Ve starověku hrály daně jako zdroj státní pokladny většinou druhořadou roli. Daňové zásahy do hospodářství byly převážně odrazem jednorázových a nepravidelně vznikajících státních - především válečných

- potřeb. Hlavní výdajové položky státního finančního hospodářství byly zaměřeny na vojsko, veřejné stavby a správu. Daně měly charakter nepravidelných příležitostných plateb, zpočátku naturální povahy. Svým způsobem velmi charakteristická pro staré Řecko byla i dobrovolnost přímých daní. Byla chápána jako projev občanské uvědomělosti - mimochodem pro občana, který se nezajímal o státní záležitosti, měli Řekové slovíčko idiot. Stejně tak přímé vymáhání daní bylo považováno za nemravné a stát se mu vyhýbal.

Hlavním zdrojem státní pokladny republikánského Říma byly příjmy z dobytých provincií. Někdy byly dosavadnímu vlastníkovi pozemky ponechány proti odvádění naturálních dávek. Většinou však byla dobytá území přímo zařazena mezi státní domény, které byly přidělovány do držby římských občanů za poplatek (vectigalia).

Pokud uvedené příjmy nestačily, museli přispět jednorázově občané dávkou z pozemků, nebo později i z hlavy (tributum).<sup>1</sup> Tribut odváděný z provincií se postupně stal trvalým a jeho vybírání bylo propachtováno za odvod pevné sumy daňovým pachtýřům - publikánům. Že se tito výběřčí těšili velké „popularitě“, platilo tehdy jako dnes. V době císařské přibýly jako příjmy daň pozemková

(odváděla se v obilí zejména v Egyptě a na konci 1. stol. n. l. činila 20 % z pozemkového výnosu), dále daň z prodejů, daň z propuštění otroka, daň dědická atd. Uvedené daně měly většinou peněžní podobu, ale poruchy peněžního hospodářství ve 3. a 4. stol. n. l. si vynutily přechod k daním naturálním. Tento stav trval až do reforem císaře Diokleciána<sup>2</sup>. Spolu s úpadkem otrokářství postupně slábly mnohé finanční zdroje. Do popředí se dostávalo zdaňování zemědělství a živností. Reforma císaře Diokleciána nahradila odvody z provincií vysokými daněmi obyvatel z celé

<sup>1</sup> Bartošek M. : Encyklopedie římského práva, 1. vydání, Praha, 1981, nakl. Panorama, str. 32

<sup>2</sup> str. 33 tamtéž

říše na základě sčítání lidu (census). Zemědělci byli podrobeni dani pozemkové podle jakosti pozemků, dani z hlavy a dani z dobytka. Obyvatelé měst pak platili daň z hlavy, příp. daň živnostenskou. Rovněž byla zosťřena již zavedená instituce daňového ručení - za pozemkovou daň ručil vlastník sousedních pozemků (pokud daňový dlužník svůj majetek opustil), ve městě ručilo 10 - 20 nejbohatších občanů za daňové nedoplatky městských dlužníků.

### 1.1.2 Daně středověku

Základem raného feudalismu bylo naturální, bezpeněžní hospodářství. To bylo možné díky omezené směně výrobků. Teprve pozvolna se v západní a střední Evropě začaly oddělovat od zemědělské výroby obchod a řemeslo. Soustřeďovaly se přirozeně ve městech a začínaly využívat peněžního styku. Mezi nejdůležitější zdroje státních příjmů v té době patřily:

**domény**

**regály**

**akcízy**

**kontribuce**

Prvním zdrojem státního finančního hospodářství byly zemědělské a lesní majetky, které náležely panovníkovi. Naturální příjmy z domén byly nejčastěji spotřebovány na místě samém. Teprve později se objevovaly další příjmy charakteru regálního, poplatkového a posléze i daňového<sup>3</sup>.

Jako **regály (regální práva)** se ve středověku označovala výlučná práva přisvojovaná panovníkem. Zakládají se především na předpokladu, že původně vlastnil panovník veškerou půdu (regál pozemkový). Stejná

---

<sup>3</sup> Charvát J.: Světové dějiny, 8. Vydání, Praha 1979, Státní pedagogické nakladatelství, str.106

myšlenka je v pozadí i ostatních regálů. Regál horní představoval výlučné právo k získávání určitých nerostů, k jejich využití, prodeji nebo k dočasnému přenechání těchto oprávnění za úplatu. Z tohoto regálu se vyvinul regál mincovní jako výlučné právo k ražení mincí s povahou zákonného platidla na území státu. Regál solní byl výlučným právem k těžbě a prodeji soli. Regál tržní znamenal oprávnění zakládat trhy a vybírat poplatky za zboží tam prodávané. Obdobně z regálu pozemkového vznikl i regál celní. Clo se vybíralo na hranicích státu nebo země (hraniční clo), původně však převážně v tržních místech a na cestách k nim. Podobnou povahu jako clo měla mýta a mostné, ale ta byla vybírána i pozemkovými vrchnostmi. Původní naturální plnění celního regálu se změnilo na peněžní dávku odváděnou obchodníkem. V tomto období měla převahu cla vývozní a průvozní, která vynášela až

čtvrtinu panovníkových příjmů.

**Akcízy** jsou modernější formou některých regálů. Jejich nejčastější formou byly tzv. daně z prodejů. Pod tímto termínem se většinou rozuměla spotřební daň vybíraná při oběhu zboží (čili akcíz v nejužším slova smyslu). Jinou podobu měl akcíz jako daň obchodová (z právního převodu). Akcíz ve funkci spotřební daně postihoval vybrané druhy spotřebních statků. Akcízem měly být postiženy zisky obchodníků nebo výdělek sedláka. Původně se netušilo, že může být přesunut na spotřebitele. Jaké zboží bylo vybráno pro zdaňování akcízem, záleželo přirozeně na charakteru výroby a spotřeby té které země. Nevýhodou akcízů na zemědělské výrobky byla skutečnost, že postihovaly zboží základní potřeby, navíc jen městské obyvatelstvo. Akcízy na nezemědělské výrobky nabývaly významu jen pozvolna, vzhledem k pomalému růstu této produkce. Tyto různé příčiny pak vedly k tomu, že častým předmětem akcízů byly např. nápoje jako pivo nebo víno. Jindy a jinde to byly třeba mýdlo, sukno nebo svíčky atd. Nejdokonalejší systém akcízů mělo v té době Nizozemsko. V českých zemích se předměty akcízů

dosti rychle střídaly, byly jimi nápoje nebo dobytek, jindy zase ryby. Znamé bylo z té doby královské posudné, které se vybíralo z každého sudu piva. Akcíz ve funkci obchodové daně postihoval právní převody zboží podle jeho ceny. Vztahuje-li se takový akcíz na všechno zboží, pak jde o daň z obrátu.

**Kontribuce** představovaly feudální formu přímé daně. Ve střední Evropě se první typy přímých daní objevují asi od 12. stol. Kontribuce mají povahu daní z hlavy, daní z majetku nebo z hrubého výnosu. Mají většinou charakter mimořádný a podpůrný, což odpovídalo nerovnoměrnému vývoji státních potřeb a malému rozšíření peněžních vztahů. Kontribuce se obvykle vybíraly tzv. repartiční metodou. Stavovským sněmem povolená částka se rozdělila na jednotlivá feudální panství, tato svůj podíl rozvrhla na obce a ty konečně na jednotlivé poplatníky. Právo povolovat kontribuce bylo základním politickým právem šlechty. Panuje tak dualismus finanční moci - existují finanční zdroje spravované přímo panovníkem (příjmy z domén, regálu a někdy i akcízy) a zdroje podmíněné souhlasem stavů (především přímé daně, kontribuce). Ve starém českém státě mluví zachované zprávy o nejstarší přímé dani jako o dani míru. Když Boleslav I. zahájil ražbu mincí, převedl původně dobrovolnou daň svobodných obyvatel na pevný peněžní poplatek. Od konce 12. stol. začíná panovník vybírat daně majetkové povahy z obdělávaných pozemků i z městských domů<sup>4</sup>. Později se tato daň označovala jako všeobecná berně. Za doby habsburské se už berně vybírala zcela pravidelně a české země se staly vděčným objektem habsburské berní politiky. Pro nedostatek stálého a spolehlivého berního aparátu bylo v té době hojně užíváno daňového pachtu. Vybírání daně bylo za předem určenou částku pronajato, propachtováno daňovému pachtýři. Pachtýř působil buď u určité daně, nebo u všech daní (generální pacht).

---

<sup>4</sup> Turek R.: Čechy v raném středověku, 1. vydání, Praha 1982, nakl. Vyšehrad, str.129

### 1.1.3. Daně novověku

Státní finanční hospodářství postupně dostává pravidelný periodický charakter. Také daně nabývají charakteru pravidelného zdroje státní pokladny a začíná se formovat ucelená finanční i daňová politika. V čele příjmového hospodářství státu stojí v tomto období cla a akcízy.

U cel dochází k přesunu důrazu z tranzitních a vývozních cel na cla dovozní. Rozvíjející se manufaktury žádají pomoc státu proti konkurenčnímu dovozu v podobě celní ochrany. To mělo ovšem stejný důsledek tehdy jako dnes: zvýšení cen řady spotřebních předmětů.

Akcízy se do této doby vyskytovaly jako nepřilíš významné zdroje příjmů. Po třicetileté válce dochází k prudkému obratu. Snahy merkantilistů po státní pomoci hospodářství si vyžádaly posílení státních finančních zdrojů, přičemž zvyšování kontribucí již nestačilo. Význam akcízů v této době rostl. Pro panovníka byla u akcízů velkým lákadlem možnost obejít se bez souhlasu stavů. Také šlechta neměla námitek proti zvyšování akcízů, protože tím odpadla nutnost zvyšovat přímé daně. Ani měšťanstvo se příliš nebránilo zavádění akcízů, jelikož byla objevena možnost přesunu této daně na spotřebitele. Z literatury je z období 17. - 18. stol. známá tzv. akcízová kontroverze. Mnozí doporučovali akcíz jako jedinou daň. Zásadu rovnosti viděli v daních ze spotřeby, nikoli v daních z majetku. Odpůrci naopak poukazovali na nevhodnost příliš širokého rozsahu tohoto typu zdanění, a to zejména předmětů základní potřeby. Celkový výsledek kontroverze vyzněl pro kombinaci akcízů s daněmi přímými. Akcízy se vybíraly spíše z luxusních předmětů. I v českých zemích se v třicetileté válce a po ní zatížení akcízy stupňovalo (před stavovským povstáním připadala na akcízy asi 1/4 - 1/5 daňového výnosu). Zatížení se rozšiřovalo na další artikly (maso, máslo, sýr, dříví, kupecké zboží aj.) a byly zvyšovány sazby. V řadě zemí sílil odpor proti takovému zvyšování

daní. Stát, který se opíral ve svých berních požadavcích hlavně o berní únosnost poddaného, však chápal, že je třeba podniknout nějaké kroky k uspokojení selského obyvatelstva.<sup>5</sup>

Kontribuce přestávají být mimořádným příspěvkem ke krytí státních výdajů a stávají se zdaněním periodickým. Nadále se vážou nejvíce na zemědělskou výrobu. Řídí se spíše výměrou a druhem pozemku než peněžním výnosem. Zemědělská výroba je stále více doplňována produkcí manufaktur i samostatných řemeslníků. Jejich daňový režim je však v počátcích. Daňová technika se zdokonaluje zaváděním katastrů, tj. seznamů daňových objektů. V českých zemích byly kontribuce zpočátku adresovány, přímo poddaným. Ke konci 17. stol. přijímají stavové trvale určitý podíl. Habsburkové předkládali své kontribuční požadavky zemským sněmům, i když souhlas sněmů byl spíše symbolický. Tíživost berní (pro poddané až 80 % výnosu) byla značná, navíc byla násobena tím, že jejich výnos nebyl určen pro potřeby našich zemí. Zdanění pozemkové držby bylo doplňováno i jinými způsoby (daň domovní, daň z hlavy atd.). K velkým změnám v oblasti kontribucí došlo v rámci tereziánských reforem. Císařovna nechala r. 1748 sestavit katastry poddanských pozemků, které obsahovaly i údaje o čistém výtěžku jako základu kontribuce. Josef II. byl ještě radikálnější a do pozemkových katastrů zahrnul veškerou půdu bez rozdílu vlastnictví. Císař současně dokončil proměnu dosavadního berního systému tím, že zavedl stejnoměrné zatížení veškeré půdy – ať šlo o půdu panskou nebo o půdu poddanskou.<sup>6</sup>

Postupný nástup liberalismu a minimalizace státní angažovanosti do chodu hospodářství znamená pokus o omezení role daní; pokud možno jen na výdaje spojené s obranou, vnitřní bezpečností a právním řádem. Snaha omezit státní výdaje se však setkává s neúspěchem, protože státní potřeby neustále rostou. Rostou zejména vojenské náklady (na koloniální

<sup>5</sup> Kalista Z.: *Stručné dějiny československé*, 2. vydání, Praha 1992, nakl. Vyšehrad, str. 219



výboje), výdaje na správní a policejní aparát, výdaje sociální a výdaje na umořování státního dluhu. Rostoucí výdaje zároveň znamenají nutnost opatřit periodické státní příjmy, a to zejména prostřednictvím daní. Postupně vznikají první ucelené daňové soustavy a rovněž se začíná sestavovat každoroční bilance státních příjmů a výdajů, pro kterou se ustálil název státní rozpočet (který nabývá povahy zákona).

Z kontribucí a akcízů tak vznikají ucelené daňové soustavy, jejichž součástí jsou daně přímé a nepřímé. Daně přímé postihují občany podle jejich berní způsobilosti, přímo vyjádřené jejich majetkem nebo příjmem. Zdanění se z pozemkových daní a pozemkové renty, které již svým výnosem nestačily zabezpečovat státní potřeby, rozšířilo i na zdanění zisku a mezd. Zdanění tak nabylo vedle daní výnosových i charakteru daní důchodových.

Vytvářené daňové soustavy už berou na zřetel všeobecné zásady (které shrnul ve svých proslulých kánonech Adam Smith).

Zásada všeobecnosti zdanění odbourává berní privilegia šlechty. Zásada zákonnosti si vynucuje výslovné zakotvení všech povinností k placení daně v právním řádu, zřetel je brán i na otázku daňové spravedlnosti.

Zvyšování státní finanční potřeby (zejména pro vojenské účely) spolu s nedostatečným rozvojem berní techniky pro přímý daňový postih vedou ke stálému růstu nepřímých, zvláště spotřebních daní. Spotřební daně jsou v tomto období stěžejním prvkem krytí státních financí. V Rakousku byly vedle monopolu solního a tabákového vybírány daně z potravin, které byly sloučeny ve všeobecnou potravní daň (r. 1829). Podle této daně se lišila tzv. uzavřená města, kde byl okruh daňových objektů široký (víno, pivo,

---

<sup>6</sup> Kalista Z.: *Stručné dějiny československé*, 2. vydání, Praha 1992, nakl. Vyšehrad, str. 247

dobytěk, maso, mouka, obilí atd.), kdežto v ostatních místech (venkov) podléhalo dani jen víno, mošt, maso a dobytek. V oblasti cel převládají cla dovozní, která slouží jako náhrada spotřební daně za zboží, které se dovezlo z ciziny. V celní politice jednotlivých států se odrážejí jak liberalistické, tak ochranářské vlivy, které mezi sebou zápasí (příkladem výrazného omezení cel je Anglie)<sup>7</sup>. Dochází k celnímu sjednocování, které pak vede i ke sjednocování politickému.

V některých zemích se rozvíjejí tzv. obchodové daně (románské země, Francie, Nizozemsko aj.). Jedná se vlastně o daň z hospodářského aktu, který je potvrzen listinou. K uvedenému typu daní se počítá i daň dědická. Nejdokonalejší soustava daní obchodových vzniká ve Francii těsně po revoluci.

Značné změny se odehrávají u daní přímých. Státním financím v období prudce se rozvíjejícího průmyslu a obchodu již nemohla stačit daň z pozemků, i když byla doplněna zahrnutím městských domů a živností nebo daní z hlavy. Průmyslová revoluce odsunula zemědělskou výrobu z předního postavení v hospodářství. Důsledkem tohoto vývoje bylo, že k dani pozemkové přibývá řada dalších přímých daní. Vznikají dva typy přímého zdanění:

- soustava výnosových daní (varianta francouzská)
- důchodová daň (varianta britská).

Výnosové daně postihují peněžitý výsledek výroby (výnos). V této etapě se daně výnosové spokojují s odhadem průměrného peněžitého výtěžku (hrubého či čistého), případně na něj usuzují podle různých vnějších znaků (počet zaměstnanců, rozloha půdy, počet oken apod.). Výnosové

---

<sup>7</sup> Charvát J.: Světové dějiny, 8.vydání, Praha 1979, Státní pedagogické nakladatelství, str. 302

daně přesněji postihovaly nezemědělskou výrobu ve městech a odpadla vyrovnávací funkce akcizů mezi zdaněním měst a venkova.

Důchodové daně, podobné dnešním daním z příjmů, představují další pokrok ve zdanění, neboť zohledňují platební schopnost poplatníka. Výše daně závisí na takových okolnostech, jako je stav, povolání, místo nebo počet vyživovaných osob. Proto jsou důchodové daně považovány za spravedlivé.

Předpoklady pro jejich zavedení se nejdříve splnily v Anglii (tehdy navíc tísněné válečnými výdaji). Roku 1797 je zde zavedena první důchodová daň. Příjmy podrobené této dani byly posléze rozděleny do dvou skupin podle techniky vybírání: podle toho, zda se vybírá srážkou u pramene nebo se ukládá přímo na základě poplatníkovy přiznání všech jeho příjmů. Po ukončení napoleonských válek byla na přechodnou dobu zrušena - nenávisť poplatníků proti této dani byla taková, že veškeré úřední písemnosti týkající se daně musely být zničeny.

Růst zisků a vysokých důchodů mohl být významným zdrojem státních příjmů. Došlo i k velkému nárůstu produkce i statků masové spotřeby, což přineslo možnost vydatného zdanění spotřebními daněmi. Ke kardinálním otázkám tohoto období patří způsob rozdělení daňového břemene mezi daně přímé a nepřímé. Dále místo i funkce daně důchodové a sociálně politický účel zdanění. Dělnictvo požadovalo nahrazení spotřebního zdanění zdaněním přímým, zejména důchodovou daní. Vlády některých zemí se však orientují opačným směrem - zejména německý kancléř Bismarck položil cla a nepřímé daně za základ financí německé říše<sup>8</sup>. Podobně se orientovala i Taafova rakouská vláda.

---

<sup>8</sup> Charvát J.: Světové dějiny, 8.vydání, Praha 1979, Státní pedagogické nakladatelství, str. 405

## 1.2. Daně v období 1. republiky

Stát postupně přebírá stále větší část hospodářské aktivity, jeho zásahy do hospodářství se zvyšují. Charakteristickým rysem meziválečného období je proto i nárůst celkového daňového břemene. Značné jsou zpočátku náklady na poválečnou rekonstrukci (při snížení daňové schopnosti občanů i podniků, což ovlivňuje schodkovost rozpočtů). Stoupají náklady na nerentabilní státní podniky (např. železnice), rostou též výdaje sociální a zdravotní. I v tomto období tvoří rozpočtové krytí především daně. Zpočátku jsou ještě využívány válečné daně, které byly zavedeny v době války ke krytí zvýšené finanční potřeby i ke krytí válečných následků, následně rozsáhlé státní zásahy do hospodářství, především zvýšení agrárních cel.<sup>9</sup>

Nový zákon převzal zhruba úpravu rakouskou, kterou zdokonalil a doplnil novými sazbami. V nové soustavě už důchodová daň neplní pouze funkci doplňující, ale je jednou ze stěžejních daní. Vedle důchodové daně jsou v novém zákoně obsaženy i daně výnosové. Hospodářská krize třicátých let přinesla úbytek ve výnosu přímých daní. Aby se zabránilo rozpočtovým deficitům, byly k některým přímým daním zaváděny přírázky. Pokud jde o nepřímé daně, pak v období 1. sv. války a určitou dobu po ní si řada států opatřovala zdroje prostřednictvím zvýšení spotřebních daní nebo zavedením nových daní.

V Československu došlo jen k méně závažným změnám spotřebních daní převzatých z Rakouska-Uherska. Byla zavedena všeobecná daň nápojová, z níž byla později vyloučena daň z piva a podrobena samostatné úpravě - k dani byly vybírány zemské a obecní přírázky. Dočasně byla vybírána dávka z vína v lahvích, později dávka ze šumivého vína jako daň luxusní.

---

<sup>9</sup> kol. autorů : Dějiny země koruny české II, 1.vydání, Praha 1992, nakl. Paseka, str. 182

Hospodářská krize pak vedla k dalším spotřebním daním (ze žárovek, z droždí, z umělých jedlých tuků aj.). Daleko největší výnos ze spotřebních daní měl tabákový monopol. Bylo to dokonce více, než kolik se vybralo z ostatních nepřímých daní dohromady. Jako méně významné zůstávají i monopol solní, loterijní, výbušnin a umělých sladidel.

V r. 1916 zavedlo Německo kolkovou dávku z obratu zboží, z níž se po válce vyvinula samostatná obratová daň, která byla napodobena v mnoha zemích a stala se trvalou součástí státních financí. Základem obratové daně byla cena dodávky, nikoliv množství zboží jako u daní spotřebních. Sazba byla většinou jednotná.

V Československu byla zavedena daň z obratu pod původním názvem daň z převodu statků a pracovních výkonů od r. 1920, nejprve s jednoprocentní sazbou, poté se sazbou 2 % a ve třicátých letech 3 %. Dani byly podrobeny nejen dodávky, ale i podnikatelské výkony služeb a pronájmy movitých věcí. Později byl za předmět daně prohlášen i dovoz z ciziny.

Daň z obratu se ukázala nejvýnosnějším státním příjmem (v rozpočtu na r. 1936 byl její výnos 2,4 mld. Kč, zatímco výnos přímých daní jen 2,2 mld. Kč, spotřebních daní 2,1 mld. Kč, poplatků a daní obchodových 1,9 mld. Kč a celk. 7 mld. Kč).<sup>10</sup>

Krátké období první republiky znamená příznivé podmínky pro rozvoj české finanční školy. Z řady jmen českých národohospodářů a významných finančníků jmenujme např. A. Rašína, J. Drachovského, K. Engliše. Přestože všichni z nich přispěli svým dílem k rozvoji české nově se tvořící finanční vědy, zůstali ve vědomém zapomnění poválečného režimu, který se s jejich myšlenkami neztotožňoval. Teprve v posledních

letech jsou jejich díla připomínána; to se týká zejména K. Engliše, který se významnou měrou mj. podílel na provedení daňové reformy z roku 1927.

Dr. Karel Engliš (1880 - 1961) byl významnou osobností finančního života první České republiky, uznávanou i ve světě. Svoji pracovitostí, životní vitalitou, osobní statečností a nezištností si získal vysokou neformální autoritu u velkých osobností té doby, např. u T.G. Masaryka a A. Švehly. Výrazné odborné znalosti umožnily Englišovi dosáhnout i vysokých funkcí: byl jmenován za guvernéra Národní banky československé, ministrem financí, rektorem Karlovy University v Praze a University v Brně, na jejímž vzniku se intenzívně spolupodílel. Filozoficky Engliš inklinoval k teleologii a k teleologickému pojetí národního hospodářství. Na hospodářský proces je nutno podle toho přístupu pohlížet účelově. Kromě toho byl zastáncem neoliberalistických názorů a z tohoto důvodu byl teoretickým odpůrcem Keynesova řízeného hospodářství. Po únoru 1948 se stal K. Engliš ideologicky nepřijatelný pro nové politické vedení.

Pro zkoumání daní se K. Englišovi stalo východiskem dvojí pojetí hospodářské soustavy.

**Prvním** typem je tzv. solidarismus. V rámci této soustavy se hradí potřeby typu např. sociální péče, obrany a správy, tj. potřeby, u nichž neexistuje princip ekvivalence. Zdroje jsou získávány formou daní konstruovaných podle principu únosnosti, a to věcné (národohospodářské souvislosti velikosti zdanění) a osobní (sociální zřetele) ve zdanění jednotlivce (popř. domácnosti).

**Druhým** typem soustavy je tzv. individualismus. Potřeby jsou hrazeny formou poplatků, u nichž je typický princip prospěchu z veřejné služby. Oprávněnost existence tohoto typu soustavy podle K. Engliše začíná, kde

---

<sup>10</sup> Souhrn Berní správy ČSR 1937, Praha, str. 38

končí pomoc slabším a končí, když přestane být činitelem při úvaze o využívání služby. Tomu vyhovují např. některé oblasti školství, justice, financování komunikací apod.<sup>11</sup>

### 1.3. Období po 2. světové válce

V poválečném období je v zemích s tržní ekonomikou daňové politiky velmi intenzivně využíváno jak ke krátkodobým, tak i dlouhodobým cílům. Daňová politika je prakticky až do počátku 70. let pod silným vlivem ekonomické doktríny J. M. Keynesa. Daním je tak přisouzeno postavení nástroje makroekonomické regulace, byť v pozdějších obdobích intenzita tohoto využívání kolísá. Definitivně padly předchozí požadavky na neutralitu daní, na minimalizaci státních rozpočtů apod. Postupný růst daňového zatížení však v 70. letech překračuje hranici únosnosti a spolu s rostoucí mírou inflace a narušením měnové stability začíná utlumovat další ekonomický rozvoj.

Reakcí na tento stav byla přeorientace na politiku stimulace nabídky provázená snahou o snižování daňového břemene

Konec 60. a počátek 70. let znamenají významnou změnu v oblasti nepřímých daní. V zemích Evropských společenství, ale i mimo ně, se začíná zavádět daň z přidané hodnoty jako forma univerzální spotřební daně (daň z přidané hodnoty byla zavedena a poprvé uplatněna v r. 1954 ve Francii v souvislosti s prohlubováním teorie národních účtů). U této daně jsou patrné také největší pokroky ve sjednocení výše a počtu sazeb v rámci procesu harmonizace daňových soustav zemí Evropské Unie. Po celé období můžeme zaznamenat více či méně prudký pokles podílu akcizů na celkových daňových příjmech a naopak pozvolný dlouhodobý růst podílu všeobecných spotřebních daní. Vývoj v jednotlivých zemích

---

<sup>11</sup> Engliš K. : Finanční věda, Nakl. Fr. Borový, Praha 1929, str. 18

Evropské Unie postupně ústí do obecného modelu struktury příjmů státních rozpočtů.

V zemích s centrálně plánovanou ekonomikou byl pohled na daně a daňovou politiku zcela odlišný. Hospodářská politika přisuzovala daním značně omezený význam. Daňový systém se dělil na dvě základní větve - daně placené podnikovou sférou a daně (a ostatní poplatky) placené obyvatelstvem. Pro zdanění podniků byla příznačná jejich primární předurčenost k zabezpečení dostatečných rozpočtových příjmů. Daňové zatížení pak bylo neúměrně vysoké (mezí sazby i přes 80 %), odvodové povinnosti byly individualizovány. Konstrukce podnikového zdanění byla determinována cenovou politikou, sazby daně ze zisku byly diferencovány podle jednotlivých odvětví, druhů vlastnictví apod.

Pro systém přímého zdanění obyvatelstva byl charakteristický malý podíl v celkových rozpočtových příjmech. Dominantní podíl zde měla daň ze mzdy, která v bývalé ČSSR tvořila přes 90 % výnosů přímých daní placených obyvatelstvem. Míra zdanění byla diferencována podle druhu příjmu, sociálních hledisek apod. Systém navzájem oddělených cenových okruhů se promítal ve specifickém typu nepřímé daně - dani z obratu rozdílového charakteru, doplněné u vybraných druhů zejména potravinářského zboží systémem záporné daně z obratu.

Daňový systém byl značně neprůhledný a neefektivní. V souvislosti s transformací centrálně plánovaných ekonomik přistoupila počátkem 90. let většina těchto zemí na zásadní reformu daňového systému tak, aby odpovídal tržním podmínkám.



## Kapitola 2 : Základní charakteristika pojmů

Názory na podstatu daně se odrážejí v její definici - ta v průběhu historického vývoje prodělala řadu změn. Je to odraz myšlení dané doby, úrovně teoretických názorů a panující daňové teorie, odraz závislosti na pojetí a úkolech státu a vztahu státu k občanovi – jednotlivci.

### 2.1. Vymezení pojmu daně

#### 2.1.1. Hlavní přístupy k vymezení podstaty daně v minulosti

Charakteristik daní je mnoho, kdy s trochou nadsázky je možno říci, že čím významnější ekonom, to jiná definice. V následujícím přehledu jsou uvedeni pouze někteří z nich.

S prvními dochovanými ucelenými teoretickými názory na daně se setkáváme pravidelně již od období feudální společnosti. Již ve 13. století charakterizoval Tomáš Akvinský daň jako dovolenou loupež, která - zatěžuje-li poplatníka neúměrně - stává se hříchem. Církev zaujala k placení daní zcela jednoznačné stanovisko: v papežské encyklice se neplacení daní považuje za těžký hřích.

Další definice daní jsou v souladu s teorií ekvivalence (směnnou). V 16. a 17. století charakterizovali T. Hobbes a S. Pufendorf daň jako cenu za vykoupení míru a cenu za ochranu života<sup>12</sup>. V 19. století potom P. J. Proudhon chápe daň jako výměnu, při níž stát dodává služby a poplatník za ně platí.

Další dvě definice jsou poplatné teorii pojišťovací. V 18. století Mirabeau chápe daň jako pojistnou prémii na docílení ochrany sociálního pořádku a

---

<sup>12</sup> Hobbes Th. : Leviathan, Londýn, 1651, v českém jazyce Praha 1932, nakl. Fr. Vilímek, str. 39

později McCulloch a A. Thiers jako pojistnou prémii za ochranu života a majetku.

Do určité míry výjimečnou je definice daně od Ely z Cooley jako vynucený poměrný příspěvek osob nebo majetků vybíraný státní autoritou k vydržování vlády a veřejných potřeb. Výjimečnost spočívá v tom, že majetek je zde chápán jako subjekt zdanění.

J.S. Mill charakterizuje daň v 19. století – v souladu s teorií oběti – jako zlo, jako nutnou povinnou oběť k uspokojování kolektivních potřeb. Zdůrazňuje se tak ztráta pro poplatníka ze zdanění.

Obdobou obětní teorie je na kontinentu teorie kapacitní. V jejím duchu definuje daň i Karel Engliš. Daň chápe jako příspěvek pro subsidiární úhradu veřejné správy financované podle osobní a věcné únosnosti poplatníka.

Připomeňme si i definici Karla Marxe. Přestože dominantou jeho bádání není finanční a daňová problematika, daň charakterizuje jako ekonomické bytí státu.

### **2.1.2. Dnešní přístupy k vymezení podstaty daně**

V současné době je možno vymezit několik poměrně odlišných stanovisek, která však přes tuto skutečnost umožňují definice daně z různých hledisek.

- a) První stanovisko vychází ze základu veřejných rozpočtů : „daní se rozumí forma příjmů veřejných rozpočtů, kterou se odčerpává ze zákona podle předem stanovené sazby daně část nominálního

důchodu subjektu na nenávratném principu.“ V této definici je možno nalézt tři základní pojmy :

- aa) odčerpávání důchodu ze zákona - zavedení daně, nebo její zrušení musí být schváleno zákonodárným sborem formou zákona a jiné daně než zákonem schválené nelze vybírat. Současně je dána mimoekonomická vynutitelnost daní, tj. stát z titulu mocenského postavení zasahuje do procesu rozdělování a odnímá tím předem vymezeným subjektům přesně stanovenou část jejich důchodu. Tímto rysem se daně odlišují výrazně např. od poplatků veřejné správy.
- bb) nenávratný princip odčerpávání – představuje neekvivalentní odevzdání peněžních prostředků státu, tj. bez nároku na protiplnění. V praxi toto znamená, že některé právnické či fyzické osoby mohou z rozpočtu získávat větší podíl prostředků než do něj vložily (studenti, matky s dětmi, invalidní občané, některé rozpočtové organizace). Druhá skupina fyzických či právnických osob naopak čerpá z rozpočtu ve vztahu k jimi odvedeným daním a ostatním formám příspěvků menší část než jimi odvedených prostředků. Tímto rysem se daně výrazně odlišují od úvěru či půjčky.
- cc) stanovení výše sazby – tímto se daň výrazně odlišuje od odvodů volného zůstatku zisku státních podniků aplikovaných v dřívějších podmínkách československých socialistických státních podniků. V některých případech (např. lesní závody, vodohospodářské podniky aj.) měly tyto odvodovou povinnost stanovenou rozdílem mezi příjmem a skutečnými potřebami; v případě kladného výsledku se jednalo o odvod do rozpočtu, v opačném případě se jednalo o dotaci.

- b) Jiným stanoviskem je definice uváděna v textu Steuer-Lehre autorů Bornhofen M. – Busch E.<sup>13</sup> Daní se zde rozumí peněžní plnění, které nepředstavuje protiplnění za zvláštní výkony a které je uloženo všem k dosažení příjmů veřejnoprávního společenství; plnění nastává pokud nastala skutková podstata, s níž zákon spojuje povinnost k placení.
- c) Další definice je uváděna Paulem A. Samuelsonem:<sup>14</sup> „Vláda musí najít příjmy, z nichž by platila veřejné statky a programy přerozdělení důchodů. Tyto příjmy pocházejí z daní uvalených na důchody, mzdy, na prodej spotřebního zboží a podobné položky. Daně se vybírají na všech úrovních – na úrovni měst, států i federace. Daně se od ostatních způsobů užití našich důchodů liší v jednom důležitém ohledu: každý podléhá daňovému zákonu; všichni jsme nuceni přispívat svým dílem poplatků vládě. Je pravda, že občané jako celek uvalují daňové břemeno sami na sebe, a jistě bychom souhlasili s tím, že každý občan má také právo na svůj díl veřejných statků poskytovaných vládou. Ale těsné spojení mezi výdaji a spotřebou, jako je tomu u soukromých statků, neplatí pro daně a veřejné statky. Hamburger nebo vlněný svetr si kupuji jen tehdy, když ho chci, ale svůj díl daní na financování obrany, vesmírného výzkumu a veřejného vzdělávacího systému musím platit, i když o tyto činnosti vůbec nestojím.

Z jednotlivých výše uvedených stanovisek lze dospět k několika závěrům :

- a) definice daně se v historickém vývoji liší v závislosti na právním a ekonomickém stupni myšlení. Nedostatkem naší praxe je skutečnost, že skutečný obsah daně není legislativně zachycen v žádném zákonu.

---

<sup>13</sup> Bornhofen M., Busch E. : Steuer-Lehre 1, 11.vydání, nakl. Gabler 1990, str. 158

- b) jednotliví autoři používají k definování daně různý počet a druhy kritérií, kdy ne všechna kritéria jsou specifická pouze daním (individuálně jsou zdůrazňovány např. lhůty splatnosti, sazba daně, pravidelnost a opakovatelnost výběru – nepravidelně vybírané daně jsou zpravidla nazývány dávkami, únosnost pro poplatníka, zdroj příjmové stránky rozpočtu, sankce za nezaplacení), nejčastěji se však objevuje neekvivalentnost platby a povinnost ze zákona.
- c) definice se odlišují i mírou, v jaké akcentují ekonomickou a právní stránku daně; ekonomická zdůrazňuje redistribuci národního důchodu ve prospěch státu, právní potom plnění opírající se o zákon.
- d) Další odlišnost spočívá v tom, jakou kvantitativní pozici autoři daním přisuzují buď pouze podpůrný příjem rozpočtu nebo naopak rozhodující zdroj (tj. dominantní postavení ve srovnání s poplatky, dávkami, cly a jinými formami rozpočtových příjmů).

## 2.2. Vymezení pojmů z hlediska předmětu zkoumání

Jelikož se daňové povinnosti váží nejen na dispozici, popř. vlastnictví bytu či nebytového prostoru, ale též na práva související s vlastnictvím či nájmem bytu a nebytového prostoru, jako je např. převod členských práv a povinností ve smyslu ust. § 230 ObchZ nebo dědění členského podílu, je třeba objasnit některé základní pojmy s tímto související. Proto předmětem zkoumání obsaženého v této práci je objasnit vazby mezi subjekty disponujícími právy vlastnickými k bytu či nebytovému prostoru, či právem nájmu k těmto prostorám a stanovením vzniku, změny či zániku jednotlivých daňových povinností pro tyto subjekty.

---

<sup>14</sup> Samuelson A. P., Nordhaus D.W. : *Ekonomie*, 1.vydání, Praha 1991, nakl. Svoboda, str. 45

### **2.2.1. Věci nemovité**

Věci nemovité definuje ObčZ v ust. § 119 odst. 2 tak, že nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. V některých případech bude nutné posuzovat, zda jde skutečně o stavbu spojenou se zemí pevným základem či nikoliv, což je především věcí stavebně-technickou.

### **2.2.2. Pozemek a pozemková parcela**

V ust. § 27 zák. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí v.z.p.p se pozemkem rozumí část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků. Ve stejném ustanovení je jako parcela určen pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem. Stavební parcelou je potom určen pozemek evidovaný v druhu pozemku zastavěné plochy a nádvoří a pozemkovou parcelou pozemek, který není stavební parcelou. Výměra parcely je potom určena jako vyjádření plošného obsahu průmětu pozemku do zobrazovací roviny v plošných metrických jednotkách; velikost výměry vyplývá z geometrického určení pozemku a zaokrouhuje se na celé čtvereční metry. Výměra parcely je evidována s přesností danou metodami, kterými byla zjištěna; jejím zpřesněním nejsou dotčeny právní vztahy k pozemku.

### **2.2.3 Budova**

Tento pojem je nově upraven BytZ. Budovu je nutno ve smyslu StavZ považovat za stavbu. Budovou je stavba spojena se zemí pevným základem, tj. nemovitá stavba, která musí splňovat nejen předpoklady

stavby ze stavebně právního hlediska, ale zejména předpoklady pro samostatnou nemovitou věc z hlediska občanskoprávního. Z této zásady, tedy ze zásady, že budova je vždy samostatnou věcí v občanskoprávním smyslu přinesla novela BytZ s účinností od 1.července 2000 výjimku. Od 1. července 2000 lze za určitých podmínek za budovu považovat i její část, tzv. sekci budovy se samostatným vchodem. Čímž došlo k průlomu do té doby používané zásady, že nelze „jeden vchod“, s odkazem na přidělené číslo popisné, považovat za samostatnou budovu.

Specifikace budov je důležitá pro aplikaci BytZ, neboť tento zákon se vztahuje pouze „na budovy, které mají alespoň dva byty nebo dva samostatné nebytové prostory nebo alespoň jeden byt a jeden nebytový prostor“.<sup>15</sup>

Této podmínce tedy např. nevyhovují řadové garáže, neboť nejde o budovu s více jednotkami. Z těchto důvodů nelze zákon použít na hromadné garáže a garážová stání, u kterých tedy nelze zapsat prohlášení vlastníka do katastru nemovitostí.

Další problémy vznikají při zápisech prohlášení vlastníka na tyto sekce do katastru nemovitostí, protože jednotlivé katastrální úřady nemají jednotné požadavky ani kritéria posuzování<sup>16</sup>. Přesné vymezení pojmu budova je důležité pro aplikaci zákona o vlastnictví bytů, neboť tento zákon se vztahuje pouze na budovy, které mají alespoň dva byty nebo dva samostatné nebytové prostory nebo alespoň jeden byt a jeden nebytový prostor<sup>17</sup>. Této podmínce např. nevyhovují řadové garáže, neboť nejde o budovu s více jednotkami. Z těchto důvodů nelze zákon použít na

<sup>15</sup> Kolektiv autorů: Příručka k převodům družstevních bytů podle zákona č. 72/1994 Sb., Svaz českých a moravských bytových družstev, 1.vyd.,Praha 1995, nakl. ŠEL, str. 28

<sup>16</sup> Bučková A., Oehm P., Nemovitosti, byty a nebytové prostory, 1.vyd. Praha 2002, nakl.C.H. Beck, str. 5

<sup>17</sup> Kolektiv autorů : Příručka k převodům družstevních bytů podle zákona č. 72/1994 Sb., Svaz českých a moravských bytových družstev, 1.vyd. Praha 1995, nakl. ŠEL, str. 28

hromadné garáže a garážová stání, u nichž proto ani nelze zapsat prohlášení vlastníka do katastru nemovitostí.

#### **2.2.4. Rodinný dům**

Pojem rodinný dům je vymezen v ust. § 3 písm. c) vyhlášky Ministerstva pro místní rozvoj č. 137/1998 Sb. o obecných požadavcích na výstavbu jako stavba pro bydlení, která svým stavebním uspořádáním odpovídá požadavkům na rodinné bydlení a v níž je více než polovina podlahové plochy místností a prostorů určena k bydlení. Rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví. Zákon o vlastnictví bytů se pojmem rodinný dům vůbec nezabývá. Je však nesporné, že samostatné byty mohou být předmětem nájmu podle smlouvy o nájmu bytu podle ObčZ.

#### **2.2.5. Byt a družstevní byt**

Občanský zákoník pojem byt používá a spojuje s ním právní následky, avšak definici bytu neuvádí. Obvykle ani stanovy bytového družstva pojem byt či družstevní byt nijak nedefinují. Definice bytu v ustanovení § 62 zrušeného zákona č. 41/1964 Sb., o hospodaření s byty, ve znění pozdějších předpisů, byla téměř shodně převzata do vyhlášky Ministerstva pro místní rozvoj č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu. Podle § 3 písmo l) této vyhlášky se bytem rozumí soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení a je k tomuto účelu užívání určen. Je nutno zdůraznit, že z hlediska právního je rozhodující kolaudační stav, nikoliv faktický způsob užívání místností či bytu, a po stránce technické není mezi jednotlivými byty různých vlastníků žádný rozdíl (byt nájemní, byt ve vlastnictví,



družstevní byt, byt v rodinném domě). V mnoha právních předpisech, např. v ObčZ,

se používá pojem družstevní byt. Vždy jde o byt, který je ve vlastnictví bytového družstva.

### **2.2.6 Nebytové prostory**

Byty a nebytové prostory mají společné to, že jde o místnosti, respektive o soubory místností. Liší se však určením a z toho vyplývajícím právním režimem. Za nebytové prostory jsou podle § 1 NájNebyt považovány místnosti či soubory místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jinému účelu než k bydlení; nebytovými prostory není příslušenství bytu ani společné prostory domu. Prostory tedy lze budovat přímo k jiným účelům než k bydlení, a musí tak být i kolaudovány. Může však dojít ke změně v užívání stavby nebo bytu novou kolaudací (rekolaudací), na jejímž základě vzniknou nové nebytové prostory. Nebytové prostory jsou způsobilé být stejně jako bytové jednotky předmětem samostatného vlastnictví zapsaného v katastru nemovitostí.

### **2.2.7. Bytový dům**

Z hlediska stavebních předpisů - § 3 písm. b) vyhl. Ministerstva pro místní rozvoj č. 137/1998 Sb. o obecných požadavcích na výstavbu jde o stavbu pro bydlení, ve které převažuje funkce bydlení. Zde je třeba poznamenat, že pojem dům není srovnatelný s pojmem, který je v tomto smyslu definován v BytZ, ve kterém jde vždy o obytnou budovu.

### **2.2.8. Dům s byty a nebytovými prostory ve vlastnictví**

Dům s byty a nebytovými prostory ve vlastnictví je podle BytZ taková nemovitost, která je ve spoluvlastnictví několika vlastníků, tedy nemovitost, u které již byl proveden vklad prohlášení vlastníka. V úpravě platné před 1.7.2000 byl podmínkou vzniku takového spoluvlastnictví převod vlastnictví k první bytové jednotce. Současná právní úprava v ust. § 4 a 5 odst. 1 BytZ připouští možnost vkladu prohlášení vlastníka budovy do katastru nemovitostí samostatně, tedy bez převodu první bytové jednotky. Tím však nastává situace, že při samostatném vkladu prohlášení vlastníka dojde ke vzniku samostatných jednotek a k vymezení podílů na společných částech domu, popřípadě pozemku, tedy ke vzniku spoluvlastnictví, avšak pouze jediného vlastníka.

### **2.2.9. Součást věci a příslušenství věci nebo bytu**

Součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Např. součástí pozemku jsou z tohoto pohledu věci hlavní některé venkovní úpravy, např. zdi, vodovodní a kanalizační přípojky. Stavba však součástí pozemku není (§ 120 ObčZ). Ustanovení § 121 odst. 1 ObčZ vymezuje pojem příslušenství věci tak, že to jsou věci, které náležejí vlastníku věci hlavní a jsou určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány. V ustavení § 121 odst. 2 ObčZ je definováno příslušenství bytu jako vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány.

## **2.3. Charakteristika forem vlastnictví, pronájmu a převodu nemovitostí**

### **2.3.1. Formy a způsob nabývání vlastnictví**

Současná právní úprava vlastnického práva, která je zakotvena v ObčZ, odstranila rozdíly mezi jednotlivými druhy vlastnictví, jak byly užívány v právních předpisech platných do 1. 1. 1992. Základem vlastnictví je právo věc držet, užívat, požívat její plody a užitky a nakládat s ní (§ 123 ObčZ); adresáti tohoto práva požívají stejné právní ochrany, vycházející z Listiny základních práv a svobod (čl. 11 odst. 1).

Způsoby nabývání vlastnictví obecně upravuje § 132 ObčZ : „Vlastnictví k věci lze nabýt kupní, darovací nebo jinou smlouvou, děděním, rozhodnutím státního orgánu nebo na základě jiných skutečností stanovených zákonem.“ Nabytí vlastnictví k bytům a nebytovým prostorům na základě jiných skutečností upravuje BytZ, který je lex specialis k ObčZ a ve zvláštních případech i k ObchZ.

Pokud na základě shora uvedených právních aktů budou práva k nemovitosti převáděna na více subjektů, vznikne jejich podílové spoluvlastnictví (§ 137 ObčZ), kdy podíl vyjadřuje míru, jakou se spoluvlastníci podílejí na právech i povinnostech vyplývajících z jejich spoluvlastnictví ke společné věci. Pokud by velikost podílu nebyla stanovena (dohodou, rozhodnutím nebo předpisem), jsou podíly stejné. Obecně však lze konstatovat, že podílové spoluvlastnictví v praxi většinou přináší řadu problémů, např. v případech, kdy jeden ze spoluvlastníků užívá věc nad rámec svého spoluvlastnického podílu. V této věci soudní judikatura uvádí: „Podílovému spoluvlastníku, který užívá společnou věc nad rozsah svého spoluvlastnického podílu, vzniká bezdůvodné obohacení. Protože není schopen spotřebované plnění v podobě výkonu

práva nájmu vrátit, musí ostatním spoluvlastníkům poskytnout peněžitou náhradu jako ekonomickou protihodnotu toho, co nemůže být vydáno."<sup>18</sup> O hospodaření se společnou věcí rozhodují spoluvlastníci většinou, která se odvozuje podle velikosti podílů. Při rovnosti hlasů nebo nedosáhne-li se většiny či dohody, rozhodne na návrh kteréhokoliv spoluvlastníka soud. Pokud jde o důležitou změnu společné věci, mohou spoluvlastníci žádat, aby o změně rozhodl soud (§ 139 ObčZ). V případech převodů spoluvlastnického podílu mají spoluvlastníci předkupní právo; to neplatí, jestliže jde o převod osobám blízkým (§ 116 a § 117 ObčZ). Pokud spoluvlastník již nechce dále setrvávat v podílovém spoluvlastnictví, mohou se spoluvlastníci dohodnout na zrušení jeho spoluvlastnictví a na vzájemném vypořádání. Musí být uzavřena písemná dohoda (§ 140 ObčZ), která je následně podkladem pro vklad práva vlastnického do katastru nemovitostí. Pokud nedojde k dohodě, soud spoluvlastnictví zruší a provede vypořádání na návrh některého spoluvlastníka. Přihlédne přitom k velikosti podílů a k účelnému využití věci. Není-li rozdělení věci možné, přikáže soud věc jednomu nebo více spoluvlastníkům za přiměřenou náhradu; přihlédne k tomu, aby věc mohla být účelně využita. Nechce-li věc žádný ze spoluvlastníků, nařídí soud prodej věci a výtěžek rozdělí podle podílů (§ 142 ObčZ). V tomto řízení soud není vázán žalobním návrhem. Zvláštní formou spoluvlastnictví je společné jmění manželů, které může vzniknout v zákonných případech pouze mezi manžely a jež je upraveno občanským zákoníkem (§ 143 a násl. ObčZ).

Způsoby nabytí vlastnictví nebo spoluvlastnictví k nemovitostem lze rozdělit podle mnoha dalších kritérií. Může se jednat např. o nabytí vlastnictví odvozené a nabytí původní.

---

<sup>18</sup> Rozhodnutí NS ČR, 25 Cdo 2616/99, ze dne 22.2.2001

- a) **O nabytí odvozené (derivativní)** jde tehdy, kdy vlastník věci své vlastnické právo odvozuje od vlastnického práva svého právního předchůdce, to znamená, kdy se někdo stane vlastníkem věci tím, že je na něj s jeho souhlasem na právním základě dosavadním vlastníkem převedena. „Vlastnictví nabyvatele se opírá o vlastnictví předchůdcovo. Sem patří odevzdání nabytí dědictvím a soudním příklepem.“<sup>19</sup> V těchto případech se jedná o převod vlastnického práva. Mezi základní smluvní typy, na jejichž základě dochází k odvozenému nabytí vlastnického práva, patří kupní smlouva, darovací smlouva, směnná smlouva, dohoda o zrušení a vypořádání spoluvlastnictví a zúžení společného jmění manželů,
- b) **nabytí původní (originární)** – o tento způsob se jedná v případech, kdy předmětná věc dosud vlastníka neměla. Je to nabytí vlastnictví k věcem nově vytvořeným (zhotoveným), např. na základě smlouvy o dílo, a to podle ObčZ či ObchZ. V případě pozemků je tento způsob nabytí nemožný, neboť nikdy nemůže dojít ke změnám výměry zemského povrchu. V dané souvislosti je nutno zdůraznit, že i v případě zdánlivého nárůstu pozemku (např. říční naplavenina nebo vysušení mořského dna) se nejedná o originární nabytí, ale pouze o změnu charakteru využití pozemku dle katastrálního zákona (např. z vodní plochy na plochu ostatní či ostatní), navíc bez změny vlastníka, neboť rozhodující v tomto případě bude zaměření pozemku dle bodů katastrálního operátu. O originární nabytí tak půjde pouze v případě staveb – budov v případě nové výstavby, kdy opět jde pouze o originární nabytí vlastnictví k budově, nikoliv pozemku. Český právní systém na rozdíl od práva římského neuznává zásadu „superficies solo cedit“, kdy je možné odlišné vlastnictví budovy a pozemku nacházejícího se pod budovou. O originární nabytí půjde i v případě

<sup>19</sup> Rouček F., Sedláček J., Komentář k Československému obecnému zákoníku občanskému a občanské právo platné na Slovensku a v Podkarpatské Rusi, 2.vyd. Praha 1935, nakl. Právnícké

výstavby nových bytových jednotek formou střešní nástavby, vestavby či přístavby prováděných na základě smlouvy o výstavbě (o nabytí původní však se nebude jednat při stavebních úpravách, kdy vznikají nové jednotky nebo se mění velikost jednotek původních a jejich příslušenství na úkor společných částí domu).

Pokud věc již ve vlastnictví byla a ke změně vlastníka došlo jinak než jeho převodem, tedy mimo vůli původního vlastníka (např. dražbou, dědictvím, vydržením), hovoří se o přechodu vlastnického práva. Ke změně vlastnictví může dojít i na základě rozhodnutí státního orgánu (např. rozhodnutím o vyvlastnění či rozhodnutím, kterým bude neoprávněná stavba na cizím pozemku přikázána do vlastnictví vlastníka pozemku).

Vlastnictví nemovitosti umožňuje plnou dispozici s touto nemovitostí, např. převod, užívání, ale i přenechání k užívání třetím osobám. Je však nutno zdůraznit, že vlastnictví nemovitosti nejen opravňuje, ale i zavazuje. V tomto případě se jedná zejména o odpovědnost vlastníka za škodu způsobenou nemovitostí a jejími součástmi – např. zřícením nemovitosti, pády jejích částí či stromů nacházejících na pozemku vlastníka.

Vlastnický titul užívání lze rozdělit na :

- vlastnictví (spoluvlastnictví) fyzických osob
- vlastnictví (spoluvlastnictví) právnických osob. Z hlediska soukromého práva je v této části v případě vlastnictví nemovitostí státem stát považován za právnickou osobu nepožívající zvláštních privilegií z hlediska vlastnického práva (vyjma možnosti nabytí vlastnictví vyvlastněním ve veřejném zájmu).

### 2.3.1.1. Vlastnictví fyzickými osobami

Domnívám se, že na úvod je vhodné se zmínit o rozdílu mezi soukromým vlastnictvím a vlastnictvím osobním, tedy o formách vlastnictví platných před novelou ObčZ v roce 1991 (zákon č. 509/1991 Sb.). ObčZ (ve znění zákona č. 141/1950 Sb.) v § 105 definoval osobní vlastnictví tak, že v tomto vlastnictví „jsou zejména předměty domácí a osobní spotřeby, rodinné domky a úspory nabyté prací (osobní majetek)“. Osobní majetek byl nedotknutelný. Soukromé vlastnictví bylo upraveno stejnou právní úpravou jako právo vlastnické, pokud z těchto ustanovení nebylo zřejmé, že platí jen o vlastnictví socialistickém či osobním.

V daném případě je vlastníkem bytové jednotky, rodinného domu, objektu pro individuální rekreaci, nebytového prostoru, bytového domu, rodinného domu s byty fyzická osoba kdy lze nadále znovu rozdělit následující podskupiny :

- a) vlastník užívá nemovitost (bytovou jednotku, rodinný dům, objekt pro individuální rekreaci) pro svou vlastní potřebu nebo potřebu své rodiny, např. k bydlení či rekreaci. Nemovitost mohou užívat např. též členové jeho domácnosti. Tyto osoby však mají titul užívání pouze odvozený, kdy v případě potřeby může vlastník přistoupit k vyklizení těchto osob z předmětných nemovitostí bez nároku na bytovou náhradu, kdy je však nutno zdůraznit omezení daná ObčZ,
- b) nemovitost je užívána vlastníkem – podnikatelem – fyzickou osobou, který má nemovitost nebo její část zahrnutou do svého obchodního majetku a je užívána v jeho podnikání; zde je nutno zdůraznit související problematiku jednak z hlediska odpovědnosti fyzické osoby – podnikatele za závazky celým svým majetkem, jednak náležitosti daného majetku do společného jmění manželů,

pokud nedošlo k zúžení společného jmění manželů notářským zápisem,

- c) vlastník bytového domu v převážné většině přenechává užívání bytů třetím osobám na základě nájemní smlouvy, kdy však se v daném případě jedná o analogie jako s bodem sub b) tohoto článku, tj. nemovitost je užívána k podnikání; v tomto případě je rozdíl spíše formální z hlediska zařazení předmětu činnosti nebo podnikání a z hlediska daní z příjmů.

### **2.3.1.2. Vlastnictví právnickými osobami**

Před rokem 1989 mohly být vlastníky domů s nájemními byty jen některé socialistické organizace a stát. Vlastníky se mohly stát především organizace družstevní (některé organizace mohly s byty pouze hospodařit). Základním článkem družstevních organizací v oblasti bydlení byla stavební bytová družstva a lidová bytová družstva. Od 1.1.1992 se okruh možných vlastníků nemovitostí rozšířil o nové formy právnických osob. Vlastníkem obytných budov, bytových i nebytových jednotek, ale i rodinných domů může být:

- a) družstvo
- b) obchodní společnost
- c) jiná forma právnické osoby – nadace, obecně prospěšné společnosti a jiné neziskové organizace
- d) ostatní právnické osoby – obce, stát, případně právnické osoby zřízené zvláštním zákonem
- e) společenství vlastníků jednotek (kdy se ale jedná stejně o jednu z forem právnické osoby upravenou zvláštním zákonem; zde je uváděna samostatně pouze pro přehlednost s ohledem na charakter vlastnictví nemovitostí).



### 2.3.2. Nájemní vztahy k nemovitostem

Vlastník nemovitosti jako pronajímatel může pronajmout jiné osobě do nájmu nemovitost v jeho vlastnictví, kdy předmětem nájmu může být byt nebo nebytový prostor. Titulem nájmu je smlouva mezi vlastníkem a nájemcem. Specifickým vztahem je nájem družstevního bytu, tedy bytu ve vlastnictví bytového družstva upravený samostatně ustanoveními ObčZ v návaznosti na ustanovení ObchZ.

#### 2.3.2.1 Nájem bytu

Pokud vlastník neužívá byt z titulu vlastnického práva, může byt užívat jiná osoba, a to na základě nájemní smlouvy upravené v § 685 a násl. ObčZ. Základním předpokladem uzavření platné nájemní smlouvy na nájem bytu je kolaudační rozhodnutí dokladující skutečnost, že jde o místnosti resp. byt určený k bydlení. Podstatnými náležitostmi smlouvy o nájmu bytu, které stanovila novela ObčZ zák. č. 267/1994 Sb.) s účinností od 1.1.1995, zejména jsou

- a) označení bytu, a to tak, aby byt nemohl být zaměněn s jiným bytem,
- b) označení příslušenství bytu; pojem příslušenství bytu je upraven v § 121 odst. 2 ObčZ, který říká, že příslušenstvím bytu jsou vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány. Co je příslušenství domu, určuje § 121 odst. 1 ObčZ,
- c) stanovení rozsahu užívání předmětu nájmu
- d) určení doby trvání nájmu
- e) určení výše a způsobu platby úplaty za užívání předmětu nájmu.

Nájem bytu s ohledem na ustanovení ObčZ představuje specifickou formu nájmu, neboť s ohledem na jeho sociální charakter požívá speciální ochrany nájemce jednak z hlediska práv a povinností nájemce a

pronajímatele, ale zejména potom z hlediska možností ukončení nájmu bytu výpovědí ze strany pronajímatele pouze z důvodů uvedených v ust. § 711 ObčZ v návaznosti na bytové náhrady určené v ust. § 712 a násl. ObčZ. Speciální jsou současně úpravy nájmu bytu při smrti jednoho z manželů či rozvodu. Nájemní smlouvy musí mít od 1.1.1995 písemnou formu. Podle ustanovení § 879b odst. 1 ObčZ však smlouvy o nájmu bytu uzavřené platně i v jiné než písemné formě před 1.1.1995 jsou platné i nadále.

Zvláštní úprava a charakter potom platí pro nájem družstevního bytu. V daném případě je vlastníkem bytové družstvo (nutno odlišovat od společenství vlastníků jednotek), kdy nájemce je členem družstva a vlastníkem podílu v daném družstvu. Tento podíl je dle současné právní úpravy nedílně spojen s právem nájmu bytu. Často zde dochází k zaměňování vlastnictví bytu a práva nájmu, kdy je však nutno zdůraznit, že v případě převodu („prodeje družstevního bytu“) nedochází k prodeji bytu (neboť tento zůstává zcela bezpochybně ve vlastnictví družstva), ale k převodu podílu, resp. členských práv a povinností v bytovém družstvu nedílně spojených s právem nájmu družstevního bytu. Je zde současně nutno zdůraznit základní odlišnost převodu od převodu podílu v jiných než bytových družstvech nebo obchodních společnostech daná ust. § 232 ObchZ, kdy převod družstevního podílu nepodléhá souhlasu představenstva ani členské schůze družstva.

Obdobou vlastnictví budovy a nájmu družstevního bytu jsou v současné době nepříliš častá vlastnictví a pronájmy bytů obchodní společností – prakticky výhradně společnostmi s ručením omezeným. V tomto případě jsou jednotliví „vlastníci bytů“ společníky společnosti, kdy je obvykle ve společenských smlouvách upraveno právo nájmu bytu vázané na vlastnictví obchodního podílu ve společnosti. Případný převod nájmu je v tomto případě realizován převodem obchodního podílu upraveného

ObchZ. Nevýhodou je zde formalismus ObchZ daný podmínkou souhlasu valné hromady společnosti formou notářského zápisu, není-li upraveno ve společenské smlouvě společnosti jinak. Otvírá se zde však prostor k daňovému úniku, neboť převod obchodního podílu (pokud nepodléhá dani z příjmu) nepodléhá dani z převodu nemovitostí (obdobně jako převod členského podílu v družstvu). Z hlediska práva de lege ferenda by potom právě tato část měla být předmětem zákonodárné činnosti.

ObčZ dále upravuje v ust. § 719 možnost podnájmu bytu, kdy tento je možný pouze s písemným souhlasem pronajímatele. Nesplnění této podmínky zakládá porušení povinností z nájmu bytu nájemcem a dává možnost výpovědi dle ust. § 711 odst. 1 písm. d) ObčZ. Nejsou-li ve smlouvě o podnájmu bytu uvedeny výpovědní důvody, potom platí možnost výpovědi i bez udání důvodu. Podnájem bytu je vztahem akcesorickým k nájemní smlouvě, kdy v případě ukončení smlouvy o nájmu bytu dochází k ukončení i tohoto smluvního závazku.

#### **2.3.2.2. Nájem nebytových prostor**

Nájem nebytových prostor se řídí speciální úpravou Nájnebyt. V tomto případě nelze ustanovení ObčZ užít, zejména potom nejsou strany limitovány v případě práv a povinností smluvních stran při jejich smluvní úpravě a v případě výpovědi. V této souvislosti je nutno zdůraznit význam legislativní změny dané zák. č. 360/2005 Sb. upravující v případě smlouvy o pronájmu nebytových prostor na dobu určitou možnost sjednání i jiných výpovědních důvodů ve smlouvě o pronájmu než které jsou uvedeny v ust. § 9 Nájnebyt. Novela umožňuje sjednání i jiných důvodů uvedených v zákoně, kdy vyřešila předchozí diskuse o platnosti výpovědi v případě sice smluvně sjednaných důvodů, ale v zákoně neuvedených. Pro úplnost je nutno uvést, že smlouvu o pronájmu nebytových prostor na dobu neurčitou lze vypovědět i bez udání důvodu, kdy pokud není sjednána výpovědní doba, potom činí dle ust. § 12 Nájnebyt tři měsíce a počíná

běžet od prvního dne měsíce následujícího po doručení výpovědi druhé smluvní straně.

Důležitým ustanovením v případě pronájmu nebytových prostor je dále úprava neumožňující právo podat výpověď v případě změny vlastnictví budovy, v níž se nebytový prostor nachází, nebo samotného nebytového prostoru, pokud je zapsán v katastru nemovitostí jako samostatná jednotka.

Stejně jako v případě podnájmu bytu upraveného ObčZ umožňuje i Nájnabyt podnájem nebytových prostor pouze s písemným souhlasem pronajímatele. V případě podnájmu nebytových prostor se práva a povinnosti pronajímatele a nájemce vztahují i na podnájemce.

## **2.4. Formy převodu nemovitostí**

### **2.4.1. Kupní smlouva**

Tato smluvní forma je definována v § 588 až 627 ObčZ. V případě převodu nemovitostí na základě kupní smlouvy se právní vztahy z této smlouvy řídí vždy ObčZ, kdy nelze ani smluvně upravit smluvní vztahy na základě jiné právní normy (např. ObchZ). Z kupní smlouvy vzniká prodávajícímu povinnost, aby předmět koupě kupujícímu odevzdal, a kupujícímu vznikne povinnost předmět koupě převzít a zaplatit za něj prodávajícímu dohodnutou cenu. Ta by měla být sjednána v souladu s obecně závaznými právními předpisy (např. zák. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů). Nesplnění této podmínky může způsobit neplatnost smlouvy podle ust. § 40a ObčZ. Podpisy na kupní smlouvě k převodu nemovitostí musí být úředně ověřeny a podpisy všech účastníků smlouvy o převodu nemovitostí se musí nacházet na téže listině (§ 46 ObčZ).

Kupní smlouvou lze nabýt nemovitost jak do výlučného vlastnictví, tak do vlastnictví podílového. Manželé nabývají nemovitost do společného jmění manželů za předpokladu, že nedošlo k zúžení rozsahu společného jmění manželů formou notářského zápisu.

V případě, že je spoluvlastnický podíl převáděn, prodávající nesmí opomenout předkupní právo ostatních spoluvlastníků za podmínek definovaných v § 140 ObčZ. V tomto případě jsou ostatní spoluvlastníci oprávněni z předkupního práva ke koupi nabízeného spoluvlastnického podílu v poměru v jakém vlastní zbývající spoluvlastnické podíly. Důležitá zde je často opomíjená skutečnost daná ust. § 605 ObčZ zakládající trvání předkupního práva k nemovitosti po dobu dvou měsíců od učinění nabídky, která musí být v případě nemovitostí písemná. V uvedené lhůtě však musí být nemovitost vyplacena, nepostačuje pouze přijetí nabídky bez provedení úhrady za převáděný spoluvlastnický podíl. Předkupní právo k převáděnému spoluvlastnickému podílu se nevztahuje na převody spoluvlastnického podílu na osoby blízké ve smyslu ust. § 116 a 117 ObčZ.

U nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí dochází k nabytí vlastnického práva ke dni, kdy nastaly právní účinky přivolení vkladu práva vlastnického do katastru nemovitostí. V dané souvislosti nutno zmínit původní registraci smluvních převodů státním notářstvím prováděnou dle původního znění ObčZ od 1.4.1964, kdy notářské registraci podléhaly všechny převody s výjimkou převodů do tzv. socialistického vlastnictví.<sup>20</sup> K nabytí vlastnictví nemovitostí neevidovaných v katastru nemovitostí (v některých případech např. garáž) dochází již na základě smlouvy samé (tedy jejím podpisem).

<sup>20</sup> Pěcha F., *Občanskoprávní a administrativní prvky při realizaci smluvních převodů nemovitostí*, Praha, Bulletin advokacie 8/2003, str. 57

### 2.4.2. Darovací smlouva

Darovací smlouvu definují ustanovení § 628 až 630 ObčZ. Základním znakem této smlouvy je vůle dárce přenechat bezplatně nemovitost obdarovanému a vůle obdarovaného nemovitost jako dar přijmout. Smlouva musí být uzavřena písemně a podpisy dárce i obdarovaného musí být úředně ověřeny. K nabytí vlastnického práva k nemovitosti evidované v katastru nemovitostí dochází vkladem tohoto práva do katastru nemovitostí u příslušného katastrálního úřadu.

Darovací smlouva má jistá specifika, neboť dárce se může domáhat vrácení daru, jestliže se obdarovaný k němu nebo ke členům jeho rodiny chová tak, že tím hrubě porušuje dobré mravy.

Pokud jde o darování spoluvlastnického podílu, je otázka předkupního práva ostatních spoluvlastníků sporná, neboť v případě darování jde o bezúplatný úkon. Na možnost darování spoluvlastnického podílu na nemovitosti bez uplatnění postupu podle § 140 ObčZ se však názory odborné veřejnosti liší. Je však nutno konstatovat, že v žádném případě přímo nevyplývá nárok na

„předdarovací“ právo ani předkupní právo v případě darování spoluvlastnického podílu pro ostatní spoluvlastníky ze žádného právního předpisu.

### 2.4.3. Smlouva o převodu vlastnictví jednotky

Tento typ smlouvy je definován v BytZ, a to v ustanovení § 6 a násl., § 24 a § 25 BytZ. Smlouva o převodu vlastnictví jednotky sice nejčastěji odpovídá podmínkám a charakterem kupní smlouvě o převodu nemovitosti, z hlediska BytZ jsou však dána určitá zvláštní kritéria na její obsah, kdy musí obsahovat též náležitosti podle § 6 odst. 1 BytZ :

- a) označení budovy nebo domu údaji podle katastru nemovitostí<sup>21</sup>,
- b) číslo jednotky včetně jejího pojmenování a umístění v budově,
- c) popis bytu nebo nebytového prostoru, jejich příslušenství, výměru podlahové plochy a popis vybavení bytu nebo nebytového prostoru, které jsou smlouvou převáděny,
- d) určení společných částí domu včetně určení, které části domu jsou společné vlastníkům jen některých jednotek,
- e) stanovení spoluvlastnického podílu vlastníka jednotky na společných částech domu včetně stanovení spoluvlastnického podílu vlastníka jednotky na společných částech domu, které jsou společné vlastníkům jen některých jednotek,
- f) označení pozemku, který je předmětem převodu vlastnictví i nebo předmětem jiných práv, údaji podle katastru nemovitostí,
- g) práva a závazky týkající se domu, jeho společných částí a práva k pozemku, která přecházejí z dosavadního vlastníka budovy na vlastníka jednotky.

Ke smlouvě o převodu vlastnictví jednotky musí být přiložen půdorys všech podlaží, popřípadě jejich schémata určující polohu jednotek, údaje o podlahových plochách jednotek, jakož i písemný souhlas s převodem bytu. Nedošlo-li k podstatné změně v charakteru jednotky, musí být zvláštní náležitosti uvedené pod písmo c), d), f), g) půdorysy podlaží či jiná schémata splněny pouze tehdy, jde-li o první převod jednotky do vlastnictví.

Charakteristickým pro převod vlastnictví je bezpodmínečně související převod odpovídajícího spoluvlastnického podílu na společných částech budovy, popř. její části a pozemku, pokud pozemek je též ve vlastnictví společenství vlastníků jednotek. Převod spoluvlastnického podílu je pevně

---

<sup>21</sup> § 5 odst. 1 zák. ČNR č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky

vázán na převod jednotky, kdy není možno jeho oddělení a převod samostatně.

#### **2.4.4. Dohoda o zrušení a vypořádání spoluvlastnictví**

Při výkonu spoluvlastnického práva může docházet k neshodám mezi spoluvlastníky nemovitosti. Žádný spoluvlastník nemůže být nucen setrvat v podílovém spoluvlastnictví, kdy s odvoláním na ust. § 141 a § 142 ObčZ má možnost tuto situaci řešit zrušením spoluvlastnictví a jeho vypořádáním.

Spoluvlastníci se mohou dohodnout o zrušení spoluvlastnictví písemnou dohodou. Jestliže však k dohodě nedojde, může na návrh některého ze spoluvlastníků zrušit spoluvlastnictví soud a provést vypořádání. Přihlédne přitom k velikosti podílů a k účelnému využití věci. Ze zákona má přednost reálné rozdělení spoluvlastněné nemovitosti. Není-li rozdělení nemovitosti možné, přikáže soud věc za přiměřenou náhradu jednomu nebo více spoluvlastníkům; přihlédne k tomu, aby věc mohla být účelně využita. Nechce-li věc žádný ze spoluvlastníků, nařídí soud prodej věci a jeho výtěžek rozdělí podle velikosti podílů.

V některých případech, z důvodů zvláštního zřetele hodných, soud ani nezruší, ani nevypořádá spoluvlastnictví přikázáním věci za náhradu nebo prodejem věci a rozdělením výtěžku. Takovými důvody podle povahy konkrétního případu jsou například vysoký věk žalovaného zejména v souvislosti s jeho zdravotním stavem nebo skutečnost, že žalovaný značnou část svého života prožil v nemovitosti a při hodnocení intenzity zájmů žalobce a žalovaného by bylo v rozporu s dobrými mravy, aby bylo návrhu vyhověno.



#### 2.4.5. Nabytí při zúžení a vypořádání společného jmění manželů

Po dobu trvání manželství je možné dohodou manželů učiněnou formou notářského zápisu dle ust. 143a ObčZ zúžit společné jmění manželů až na běžné vybavení domácnosti. V tomto případě dojde k přesunu nemovitosti z vlastnictví ve společném jmění do výlučného osobního vlastnictví jednoho z manželů nebo do spoluvlastnictví obou manželů. V tomto případě se však nejedná o nabytí vlastnictví jedním z manželů nebo do spoluvlastnictví, neboť je nutno si uvědomit, že nemovitost je již před zúžením společného jmění manželů těmito vlastněna, kdy nelze považovat proces zúžení společného jmění za vypořádání spoluvlastnictví, neboť určitou část majetku náležejícího do společného jmění připadne každému z manželů. Stejně tak se nejedná ani o úplatný převod nebo darování, neboť ani dané zúžení společného jmění neodpovídá svým charakterem ani jednomu z těchto smluvních aktů. V případě, že předmětem zúžení je nemovitost náležející původně do společného jmění manželů, nabyde dohoda o vypořádání účinnosti vkladem do katastru nemovitostí.<sup>22</sup> V daném případě s ohledem na skutečnost, že se nejedná o vypořádání spoluvlastnictví, úplatný převod ani o darování, nepodléhá dané zúžení společného jmění dani z převodu nemovitostí ani dani darovací.

V případě rozvodu manželství a vypořádání zaniklého společného jmění manželů je možné vypořádání nemovitosti dohodou uzavřenou před rozvodem dle ust. § 24a Zákona o rodině, případně po rozvodu manželství dohodou nebo rozhodnutím soudu o vypořádání zaniklého jmění manželů na základě návrhu učiněného jedním z bývalých manželů. Pokud nedojde k dohodě nebo jeden z bývalých manželů nepodá do 3 let ode dne právní moci rozsudku o rozvodu manželství, nastává v případě nemovitostí

<sup>22</sup> Pokorný M., Holub M., Bičovský J., Společné jmění manželů, 1. vyd., Praha 2000, nakl. Linde a.s., str.109

náležících do zaniklého společného jmění manželů fikce dle ust. § 150 odst. 4 ObčZ, kdy platí, že bývalí manželé se stávají spoluvlastníky nemovitosti, a to každý stejným dílem. Ani v případě vypořádání v souvislosti s rozvodem manželství se nejedná o zrušení spoluvlastnictví, úplatný převod nebo darování, kdy nabytí do výlučného osobního majetku jedním z bývalých manželů nepodléhá dani z převodu nemovitostí nebo dani darovací.

#### 2.4.6. Vydržení nemovitosti

Vydržení vlastnictví je upraveno v ust. § 134 ObčZ. V případě nemovitosti dojde k nabytí vlastnictví vydržením po deseti letech oprávněné a nerušené držby za předpokladu splnění podmínek uvedených v ust. § 130 ObčZ, tj. předpoklad vzhledem k okolnostem dobré víry držitelem ve skutečnost, že mu nemovitá věc patří. V daném případě potom nelze vydržet věc v případě výpůjčky, nájmu nebo jiných právních titulů užívání, kdy je držitel známa existence vlastnického práva jiné osoby, neboť v tomto případě nelze uvažovat, že by držitel byl v dobré víře, že mu uvedená nemovitost patří. S ohledem na skutečnost, že právní režim týkající se zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí podléhá formálním požadavkům na takový zápis, je v současnosti dle zaběhlé praxe nezbytností notářský zápis osvědčující dobu držení, oprávněnost a dobrou víru držitele rozhodnou pro vydržení nemovitostí pro provedení vkladu vlastnictví do katastru nemovitostí, případně pravomocné usnesení soudu o schválení soudního smíru<sup>23</sup>. V daném případě se nejedná o převod, ale o přechod vlastnictví, který není předmětem této práce, nicméně s ohledem na skutečnost, že dle zákona o dani z převodu nemovitostí podléhá vydržení zdanění, je tato forma nabytí vlastnictví uváděna.

---

<sup>23</sup> Kuba, Olivová, Katastr nemovitostí po novele, 2.vyd., Praha 2002, nakl. Linde Praha a.s., str. 125

### 2.4.7. Převod podílu v bytovém družstvu a obchodní společnosti

Jak bylo již uvedeno výše, v tomto případě se nejedná o převod vlastnictví k nemovitosti v pravém slova smyslu, byť v praxi je běžným pojmem „prodej družstevního bytu“ nebo „prodej bytu v s.r.o.“. V obou uvedených případech nedochází ke změně ve vlastnictví nemovitosti (nejčastěji bytu, ale v případě obchodních společností může docházet k převodu řady nemovitostí o značné hodnotě v majetku obchodní společnosti). Podstatou převodu v případě bytového družstva je převod členského podílu v družstvu nedílně spojeného s právem nájmu družstevního bytu, kdy částky vyplácené za převod družstevního podílu dnes sice prakticky odpovídají částkám placeným za převod vlastnictví bytu v osobním vlastnictví, ale přes tuto skutečnost nepodléhají zdanění daní z převodu nemovitostí.

Téměř identická je potom situace v případě převodu majetkové účasti v obchodní společnosti. V případě vlastnictví bytového domu se prakticky bez výjimky jedná o společnosti s ručením omezeným, kdy velikost obchodního podílu v dané společnosti odpovídá poměru podlahové plochy bytu vůči celkové podlahové ploše všech bytů v domě ve vlastnictví společnosti a současně dle společenské smlouvy je vlastnictví obchodního podílu nedílně spojeno s nájmem bytu. Opět ani zde nedochází v případě převodu obchodního podílu na základě smlouvy o převodu obchodního podílu ke vzniku daňové povinnosti dle zákona o dani z převodu nemovitostí.

V případě nemovitostí nebytového charakteru, obvykle výrobní prostory určené k podnikání, kancelářské prostory apod. (kdy však se může jednat samozřejmě o nemovitosti určené k bydlení) může být typ společnosti jako vlastníka nemovitosti různý, kdy jsou využívány prakticky všechny formy obchodních společností upravené ObchZ, možné jsou i právní formy

stojící mimo ObchZ, jako např. nadace, obecně prospěšné společnosti nebo občanská sdružení. Opět však ani zde v případě změny majetkové účasti ve vlastníkově nemovitosti nepodléhá tato změna dani z převodu nemovitostí.

#### **2.4.8. Vklad do základního kapitálu obchodní společnosti**

V daném případě dochází ke změně vlastnictví, kdy nemovitost je vkládána původním vlastníkem do základního kapitálu obchodní společnosti jako nepeněžitý vklad při založení společnosti nebo při zvyšování základního kapitálu u již existující společnosti. Novelou ObchZ zákonem č. 370/2000 Sb. byl zaveden požadavek hospodářské využitelnosti nepeněžitěho vkladu pro společnost, kdy před uvedenou novelou byl tento požadavek obtížně prosaditelný pouze judikatorně, kdy byly nepeněžitě vklady často zneužívány nadhodnocením jejich skutečné hodnoty s následným zápisem prakticky ničím nepodložených vysokých hodnot základního kapitálu. V případě nemovitostí tak z hlediska hospodářské využitelnosti pro společnost přicházejí do úvahy buď přímo výrobní nebytové prostory, v nichž bude společnost podnikat, nebo prostory kancelářské umožňující využití společnosti. Nemovitost vkládaná do základního kapitálu společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti musí být dle ust. § 59 odst. 3 ObchZ ohodnocena znaleckým posudkem vypracovaným znalcem jmenovaným pro daný účel soudem.

Z hlediska daně z převodu nemovitostí došlo ke změně novelou danou zákonem 420/2003 Sb., kdy v případě vkladu nemovitostí do základního kapitálu podléhá tento vklad dani z převodu nemovitostí.

V případě vkladu spoluvlastnického podílu na nemovitosti vlastněného vkladatelem do základního kapitálu společnosti se jedná o převod spoluvlastnického podílu na nemovitosti dle ust. § 140 ObčZ, kdy ostatním spoluvlastníkům zůstává zachováno předkupní právo. V případě, že

nedojde k nabídnutí odkoupení spoluvlastnického podílu ostatním spoluvlastníkům před jeho vkladem do základního kapitálu společnosti, dochází k porušení právní povinnosti vkladatele.<sup>24</sup>

#### **2.4.9. Nabytí příklepem ve veřejné dražbě a exekučním řízení**

Nabytí vlastnictví je možné v tomto případě vydražením na základě nejvyššího dražebního podání ve veřejné dražbě prováděné licencovaným dražebníkem nebo na základě dražby nedobrovolné při výkonu rozhodnutí prováděné buď soudem nebo soudním exekutorem na základě vykonatelného exekučního titulu. Jedná se opět o nabytí vlastnictví přechodem, nikoliv převodem, ale v tomto případě opět podléhá dané nabytí zdanění dle zákona o dani z převodu nemovitostí. S touto formou nabytí vlastnictví úzce souvisí i dražba prováděná správcem konkursní podstaty při zpeněžování majetku náležejícího do konkursní podstaty formou dražby tohoto majetku.

Zajímavou otázkou v této souvislosti je nabytí případě vydražení nemovitosti jedním z manželů, kdy se druhý manžel dražby prokazatelně neúčastnil. V tomto případě lze mít za to, že jde o případ, kdy vlastnictví se nabyvá jedním z manželů dle ust. § 143 ObčZ do společného jmění manželů, tedy in favorem condominiumi pro parte indivisa, bez ohledu na použité prostředky. Je tu namístě vyhnout se zjišťování zdrojů použitých prostředků a u použitých prostředků jde o investici do společného jmění manželů.<sup>25</sup>

<sup>24</sup> Pěcha F.: Právní rozhledy, Praha 8/2001. str.388

<sup>25</sup> Pokorný M., Holub M., Bičovský J.: Společné jmění manželů, 1.vyd. Praha 2000, nakl. Linde a.s., str.67

#### **2.4.10. Nabytí děděním**

V případě dědění se nejedná o převod vlastnictví, ale o přechod vlastnictví na základě jiné právní skutečnosti – smrti zůstavitele. Problematika přechodu vlastnictví není předmětem této práce, pouze je zde tato forma zmiňována pro úplnost pro souvislost formy přechodu vlastnictví v případě právního nástupnictví právnických osob, kdy v případě přímého právního nástupnictví jiné právnické osoby, fúze, změny formy právnické osoby opět nepodléhá tato změna dani z převodu nemovitostí, ale jedná se opět o období změny v majetkové účasti na společnosti.

## Kapitola 3 : Daň z nemovitostí

### 3.1. Daň z nemovitostí obecně

Daň z nemovitostí je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, jak vyplývá ze změn a doplnění provedených zákony č. 315/1993 Sb., č. 242/1994 Sb., č. 248/1995 Sb., č. 65/2000 Sb., č. 239/2001 Sb., č. 483/2001 Sb. č.576/2002 Sb., č. 37/2004 Sb., č. 17/2005 Sb. a č. 42/2005 Sb. (dále jen "ZDN") a je tvořena daní z pozemků a daní ze staveb.

Tato daň byla zavedena do daňové soustavy v roce 1993. Představuje hlavní daň majetkového typu, u níž se daňová povinnost váže k vlastnictví nemovitého majetku. Jsou jí zdaňovány pozemky a stavby, byty a nebytové prostory, které se nacházejí na území České republiky.<sup>26</sup> Sloučila daň domovní a daň z pozemků, které byly dříve samostatné. Při její konstrukci se vycházelo z principů platných v Evropské unii, ale přihlíželo se k nejasným vlastnickým vztahům u některých nemovitostí jako důsledek velkých majetkových přesunů při privatizaci a restitucích. Na rozdíl od zemí s vyspělou tržní ekonomikou, kde je základem pro výpočet této daně hodnota nemovitosti, vycházíme v České republice z výměry, nebo průměrné ceny. Významnou úlohu u této daně mají obce. V jejich působnosti je úprava koeficientů ovlivňujících výši daně. Pokud poplatníkovi plyne nějaký výnos z nemovitosti, nemá tento příjem vliv na daň z nemovitostí (daň majetkového typu). V tomto případě však zaplacená daň z nemovitostí snižuje daňový základ daně z příjmu, které tento výnos podléhá.

### 3.1.1 Daň z pozemků

Základem daně z pozemků je nezastavěná plocha podle stavu k 1.lednu daného kalendářního roku.

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí. Předmětem daně z pozemků však nejsou pozemky zastavěné stavbami, a to v rozsahu jejich půdorysu, a to i v případě, že stavby nejsou předmětem daně ze staveb podle § 7 odst. 2 ZDN, dále lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení, vodní plochy s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb a pozemky určené pro obranu státu.

ZDN byl dále novelizován zákonem č. 669/2004 Sb., kterým se mění Dpřij, a některé další zákony. Tento zákon je ze dne 9. prosince 2004. Z důvodové zprávy k předloženému návrhu uvádím: „Návrh vycházel z potřeby zpřesnit vymezení poplatníka daně z pronajatých pozemků, které jsou evidovány v souladu se zákonem č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů, zjednodušeným způsobem. Vzhledem k tomu, že navrhovaný zákon měl nabýt účinnosti dnem 1. ledna 2005, zaplacená daň z nemovitosti je u daně z příjmů účinným výdajem.“ Jednalo se o velmi kontroverzní novelu, která vzedmula vlnu nesouhlasu u poplatníků, a to proto, že i v případě nuceného nájmu, kdy nájemci (např. zemědělská družstva nevydávala pronajaté pozemky či na nich hospodaří za mizivé nájemné) nemusí nadále platit za nájemce daň z těchto pozemků za předpokladu, že se nejedná o pozemky vedené ve zjednodušené evidenci<sup>27</sup>

<sup>26</sup> Milan Bakeš a kolektiv: Finanční právo, 4. Aktualizované vydání, Praha 2006, nakl. C.H.Beck, str. 307

<sup>27</sup> Marková H. a kol: Daňové právo - Komentáře. 14.doplněk vydání, Praha 2003, nakl. C.H.Beck, str. 2



### 3.1.1.1. Poplatník daně z pozemků

Poplatníkem daně z pozemku je vlastník pozemku. V případě spoluvlastnictví k pozemku jsou všichni spoluvlastníci povinni platit daň společně a nerozdílně ve výši svých podílů. Přiznání k dani podává jeden z nich za všechny. Nedohodnou-li se vlastníci na společném zástupci, určí ho správce daně. Místně příslušným správcem daně je finanční úřad, v jehož územní působnosti se daný pozemek nalézá. Zde bych ráda upozornila na nejednotnost místní působnosti s katastrálním územím. Jedno katastrální území může spravovat i více místně příslušných správců daně. V tomto případě je potřeba podat každému místně příslušnému správci daně samostatné daňové přiznání. Přiznání se podává do 31. ledna daného zdaňovacího období. Daň, v závislosti na její výši, je splatná buď ve splátkách nebo jednorázově do 31. května každého roku.

U pronajatých pozemků, které spravuje Pozemkový fond České republiky, Správa státních hmotných rezerv, které jsou převedeny na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí a u pronajatých pozemků evidovaných v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem je poplatníkem nájemce. Skutečnost zjednodušené evidence je zjiřitelná buď ze „Seznamu pozemků ve zjednodušené evidenci“ na internetových stránkách Ministerstva financí či z výpisu z katastru nemovitostí, kdy v položce „Typ parcely“ je uvedeno: „Parcela zjednodušené evidence“.<sup>28</sup>

U ostatních pronajatých pozemků je poplatníkem vlastník. Nájemce může však být dále poplatníkem daně a to ve zdaňovacích obdobích 2005 – 2007, dohodne-li se na tom s vlastníkem pozemku. Dohodu s vlastníkem je povinen doložit finančnímu úřadu ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

### 3.1.1.2. Základ daně z pozemků

Základem daně u pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů, luk a pastvin je cena půdy zjištěná násobením skutečné výměry pozemku v m<sup>2</sup> a průměrnou cenou půdy stanovenou na 1 m<sup>2</sup>, dle vyhlášky vydané na základě zmocnění v § 17 ZDN<sup>29</sup>. Základem daně u pozemků hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je cena pozemku zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období. Základem daně u pozemků hospodářských lesů může být i součin skutečné výměry pozemku v m<sup>2</sup> a částky 3,80 Kč za 1 m<sup>2</sup>. Základem daně u ostatních pozemků je skutečná výměra pozemku v m<sup>2</sup> zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období.

### 3.1.1.3. Osvobození od daně z pozemků

Osvobození od daně z pozemků je upraveno v § 4 ZDN. Je zajímavé, ale i docela logické, že osvobozené jsou pozemky ve vlastnictví státu a obcí. Od 1. ledna 2001 platí, že osvobozené jsou pozemky ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí. To vychází z nových rozpočtových pravidel a určení daní, neboť daň z nemovitostí je příjmem obce, jakožto samosprávného celku. Obec tedy neplatí daň z nemovitostí sama sobě, ale jiné obci ano. Z pohledu legislativního je zajímavé např. ust. § 6 odst. 4, písm. b) ZDN, kdy pro jednotlivé části obce může obec obecně závaznou vyhláškou koeficient, který je pro ni stanoven zákonem, zvýšit o jednu kategorii nebo snížit o jednu až tři kategorie. Je totiž možné namítnutí, že uvedené ustanovení je v rozporu s čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod<sup>30</sup>. Dle tohoto článku mohou být povinnosti ukládány jen na základě zákona a v jeho mezích, a to jen při zachování základních práv a svobod. V tomto případě je však výše daňové

<sup>28</sup> H. Marková a kol: Daňové právo. Komentáře. 14. doplněk. Praha 2003, nakl. C.H.Beck, str. 8

<sup>29</sup> Vyhláška Ministerstva zemědělství č. 215/1995, ve znění pozdějších předpisů

<sup>30</sup> Hendrych - Svoboda a kol: Ústava České republiky. Komentář. 1. Vydání, Praha 1997, nakl. C.H.Beck, str. 4

povinnosti fakticky ukládána obecní vyhláškou. Teoreticky, ale i prakticky vzato, je stanovení výše daňové povinnosti svěřeno do pravomoci té obce, která je závislá na výtěžku z této povinnosti.<sup>31</sup>

Osvobození od této daně jsou v ZDN poměrně široce upravena. Chtěla bych v této souvislosti upozornit na některé problémy spojené se snahou zneužít tohoto osvobození. Na Slovensku, kde mají obdobnou konstrukci osvobození pro církve a náboženské společnosti došlo ke snaze registrovat Církev nevěřících ateistů, kde vrcholným duchovním měl být vlastník mnoha lukrativních nemovitostí v Bratislavě. Tyto měly být prohlášeny za místa sloužící k duchovní správě. Ministerstvo kultury odmítlo registraci této církve a v současné době řeší tento případ soud.

Osvobození od daně podle tohoto zákona je buď trvalé nebo dočasné. Trvale osvobozeny jsou především pozemky ve vlastnictví státu za podmínky, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány. Dočasně osvobozeny jsou např. pozemky vymezené v § 4 odst. 1 písm. m) a n) ZDN.

### 3.1.2. Daň ze staveb

Dani ze staveb podléhají stavby, které mají charakter nemovitosti ve smyslu ObčZ (tj. stavby spojené se zemí pevným základem)<sup>32</sup>. Podle ZDN jsou předmětem daně ze staveb stavby na území České republiky, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané a nebo podle dříve vydaných obecně závazných právních předpisů dokončené. Předmětem daně ze staveb jsou také byty, včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány

<sup>31</sup> Bučková, A., Oehm, P., Daňové povinnosti související s nájmem a vlastnictvím bytů a nebytových prostor, 1. vydání, Praha 2002, nakl. C. H. Beck, str.87

<sup>32</sup> Milan Bakeš a kolektiv: Finanční právo, 4. Aktualizované vydání, Praha 2006, C. H. Beck, str. 307

v katastru nemovitosti (dále jen „byty“) nebo nebytové prostory, včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí (dále jen „samostatné nebytové prostory“).

S účinností od 1.ledna 2005 se za stavební pozemek z pohledu daně z nemovitostí nepovažuje takový druh pozemku, na kterém je stavba, která se stane předmětem daně ze staveb. Což je takový druh stavby, který dle § 7 ZDN je předmětem daně.

Naopak na pozemek, na kterém je stavba která nemá charakter nemovitosti ve smyslu ObčZ a nepodléhá kolaudačnímu řízení (tj, není stavbou v pojetí daně z nemovitostí a dani ze staveb nepodléhá), se pro daňové účely pohlíží jako na nezastavěný.

#### **3.1.2.1. Poplatník daně ze staveb**

Obecně je poplatníkem vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. Pouze v případě, kdy stavba nebo samostatný nebytový prostor jsou spravovány Pozemkovým fondem ČR, Správou státních hmotných rezerv (původně též převedené podle zvláštního právního předpisu na již zrušený Fond národního majetku ČR), je poplatníkem tento správce. Je-li však stavba nebo samostatný nebytový prostor pronajat, je poplatníkem nájemce nebo společný zástupce v případě, kdy je více nájemců.

Stejně jako v případě daně z pozemků platí i pro poplatníky daně ze staveb, je-li jich více, solidární povinnost.

Problematikou zůstává samostatný nebytový prostor, který je v podílovém spoluvlastnictví vlastníků jednotlivých bytů. Zde zákonodárce opomněl upravit či schválně neupravil tuto možnost, což činí potíže při správném vyplňování daňových přiznání k dani z nemovitostí - z bytů. Každý vlastník

by ke svému bytu měl přiznat i podíl na nebytovém prostoru stejně jako přiznává podíl na společném pozemku.

### 3.1.2.2. Základ daně ze staveb

Základem daně ze stavby je výměra půdorysu nadzemní části stavby v metrech čtverečních podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období.

Základem daně z bytu nebo ze samostatného nebytového prostoru je výměra podlahové plochy bytu nebo samostatného nebytového prostoru v metrech čtverečních podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období, vynásobená koeficientem 1,20.

### 3.1.2.3. Osvobození od daně ze staveb

Úprava osvobození od daně ze staveb je obdobná jako u daně z pozemků. Osvobození se také dělí na trvalá, která se týkají např. staveb ve vlastnictví státu, obcí, krajů, sdružení občanů, obecně prospěšných společností, církví a náboženských společností, veřejných vysokých škol nebo staveb spravovaných Pozemkovým fondem České republiky.

Dočasná osvobození jsou u daně ze staveb uplatňována v širším rozsahu než je tomu u daně z pozemků. Jsou to např. osvobození novostaveb obytných domů podle § 9 odst. 1 písm. g) ZDN, nebo osvobození podle § 9 odst. 1 písm. h), i), nebo r) ZDN. Z výchovně vzdělávacích důvodů a vzhledem k památkové hodnotě se osvobození vztahuje též na stavební kulturní památky<sup>33</sup> a to na dobu 8 let v případě provádění stavebních úprav. U památek prohlášených za kulturní památku je toto osvobození potom trvalé.

Dále lze upozornit na problematiku úprav počátku běhu lhůty, od které se počítá osvobození od daně. Není zde totiž vazba na okamžik, kdy

<sup>33</sup> Zákon ČNR č. 482/1991 Sb., o státní památkové péči, ve znění pozdějších předpisů

kolaudační rozhodnutí nabylo právní moci (tedy takové platné rozhodnutí, proti kterému se nelze odvolat - podat rozklad)<sup>34</sup> rozhodným datem podle ZDN je totiž vždy 1. leden roku následujícího, po vydání kolaudačního rozhodnutí. Může se tudíž stát, že lhůta po kterou je stavba od daně osvobozena počne běžet a přitom stavba vůbec nesmí být užívána. Je to ustanovení, které, dle mého názoru popírá jeden ze základních principů právního státu - právní jistotu. Délka osvobození (15 let) od daně se totiž může značně odlišovat od skutečného a oprávněného užívání stavby podle stavebního zákona. Problémem nikoliv právním, ale faktickým se může stát požadavek správce daně, aby fyzická osoba - vlastník jednotky prokázal, kdy bylo na budovu, ve které se bytová jednotka nachází a u které se požaduje osvobození, vydáno kolaudační rozhodnutí. BytZ neukládá totiž ani v ust. § 4 (prohlášení vlastníka budovy), ani v ust. § 6 (obsah a přílohy smlouvy o převodu vlastnictví jednotky) povinnost původního vlastníka budovy cokoliv o kolaudačním rozhodnutí do těchto dokladů uvádět.

Dle § 9 odst.1 písm. h) a jeho odst. 3 ZDN jsou od daně osvobozeny do zdaňovacího období 2007 včetně byty a samostatné nebytové prostory a obytné domy, které byly vrácené do vlastnictví fyzickým osobám z titulu restituce podle zvláštních předpisů,<sup>35</sup> pokud nedošlo k převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké. V písm. i) cit. ustanovení jsou osvobozeny do zdaňovacího období 2007 včetně obytné domy ve vlastnictví fyzických osob, pokud byly postaveny do roku 1948 a je v nich buď nadpoloviční většina nájemních bytů, nebo byty v nich byly nejméně 15 let obsazeny též jinými uživateli než vlastníkem a osobami mu blízkými podle dřívějších zákonů o hospodaření s byty a s přikázaným nájemným, pokud nedošlo od roku 1948 k převodu nebo přechodu

<sup>34</sup> Mikule V., Kopecký M., Staša J.: Správní řízení ve věcech stavebních, Praha 1997, nakl. ABF a.s. 1997, str. 136

vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké. Dále dle písm.n) jsou od daně osvobozeny obytné domy ve vlastnictví fyzických osob, které pobírají dávky sociální péče na základě zákona o sociální potřebnosti<sup>36</sup> a jsou držiteli průkazů ZTP a ZTP/P, a to v rozsahu, v jakém slouží k jejich trvalému bydlení a dle písm. r) stavby na dobu pěti let od roku následujícího po provedení změny spočívající ve změně systému vytápění přechodem z pevných paliv na systém využívající obnovitelné energie solární, větrné, geotermální, biomasy, anebo změny spočívající ve snížení tepelné náročnosti stavby stavebními úpravami, na které bylo vydáno stavební povolení. Konečně dle písm.j) jsou osvobozené do zdaňovacího období roku 2002 včetně, byty převedené do vlastnictví fyzických osob z vlastnictví státu, obcí a družstev podle zvláštního právního předpisu, pokud nedošlo k dalšímu převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než na osoby blízké.<sup>37</sup>

Osvobození od daně ze staveb podle § 9 odst.1 písm. g) až i) ZDN nepodléhají nebytové prostory staveb sloužící výlučně k podnikatelské činnosti. Stavby, s výjimkou staveb obytných domů a samostatné nebytové prostory uvedené v odstavci 1 písm. a) a d) cit. ustanovení, jsou osvobozeny od daně ze staveb, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány; jsou-li pronajaty organizační složce státu nebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti. Stavby, byty nebo samostatné nebytové prostory uvedené v ustanovení odstavce 1 písm. e) a f) jsou osvobozeny od daně ze staveb, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány. Podle ustanovení odstavce 1 písm. i) postupují

---

<sup>35</sup> Zákon č. 403/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 87/1991 Sb., o mimosoudních rehabilitacích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 229/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

<sup>36</sup> Zákon ČNR č. 482/1991 Sb., o sociální potřebnosti, ve znění pozdějších předpisů

<sup>37</sup> Bučková, A., Oehm, P., Daňové povinnosti související s nájmem a vlastnictvím bytů a nebytových prostor, 1. vydání, Praha 2002, nakl. C. H. Beck, str.62

obdobně bytová družstva označovaná, podle dřívějších předpisů, jako lidová bytová družstva.

Důležité je ustanovení § 9 odst. 6 ZDN kde je uvedeno, že nárok na osvobození poplatník uplatňuje v daňovém přiznání. Dále se často zapomíná, že osvobození podle odst. 1 písm h), i) a p) je vázáno na poplatníkem prokázané použití finančních prostředků získaných osvobozením, na zákonem stanovené účely, a to na stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci obytných domů a stavební úpravy kulturních památek. Účinnost osvobození vzniká již ve zdaňovacím období, kdy byl nárok na osvobození uplatněn. Poplatník je povinen první doklady, které osvědčují vynaložení osvobozených peněžních prostředků za uplynulá zdaňovací období předložit do dvou let od účinnosti osvobození, jinak zákonem poskytnuté osvobození zaniká. (např. pokud byl nárok na osvobození uplatněn již na rok 1993, bylo třeba prokázat použití finančních prostředků nejpozději do 2. 1. 1995).

V této souvislosti je třeba se zmínit o běhu prekluzivní lhůty pro vyměření k přímému placení, doměření a následnému vymáhání daňového nedoplatku, kterou mohou přerušit skutečnosti způsobující zánik osvobození. Jsou to například:

- neprokázání vynaložených prostředků získaných osvobozením od daně ze staveb;
- převod nebo přechod vlastnického práva k obytnému domu na jiné osoby než osoby blízké;
- ztráta charakteru obytného domu (převaha podlahové plochy sloužící k podnikání).

Snad právě toto jsou důvody, proč existuje ustanovení o zastavení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daně a promlčecí lhůty pro placení daně. Jestliže byl před uplynutím prekluzivní lhůty proveden již



zmíněný úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému vyměření daně, běží tříletá prekluzivní lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. ZDN však do tohoto obecně popsáno zániku práva vstupuje tím že, - pro osvobození od daně ze staveb podle ustanovení § 9 písm. h), i) a p) - staví běh lhůty pro zánik práva daň vyměřit nebo doměřit".<sup>38</sup>

Prekluzivní lhůta není tedy odpočítávána po dobu účinnosti přiznaného osvobození a toto osvobození je závislé na splnění dalších podmínek zákonem stanovených. Při nesplnění těchto podmínek nebo jejich porušení je proto možné daň vyměřit k přímému placení (neprokázání vynaložených peněžních prostředků získaných osvobozením od daně ze staveb na stavební opravy a stavební úpravy) či doměřit (ostatní druhy osvobození).

K výkladu § 9 ZDN byl Ministerstvem financí vydán pokyn č. D-114 - prokazování prostředků získaných osvobozením od daně z nemovitostí, a to pod č.j. 261/2934/1995. Pokyn nemá charakter právního předpisu, ale slouží ke sjednocení metodiky.

#### **3.1.2.4. Daňové přiznání**

Dle § 13 ZDN je zdaňovacím obdobím kalendářní rok a ke změnám skutečností, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží. S ohledem na skutečnost, že základem daně dle § 5 u pozemků a dle § 10 u staveb je stav k 1. lednu daného zdaňovacího období, je důvodné se domnívat, že veškerá ustanovení se vztahují ke stavu též k 1. lednu. Např. není-li předmět daně pronajat na základě nájemní smlouvy k 1. lednu, ale až ke 3. lednu daného zdaňovacího období, pohlíží se na něj pro daně zdaňovací období jako na nepronajatý.

<sup>38</sup> Zach S.: Výklad k prekluzivní a promlčecí lhůtě, Praha 1998, Ekonom 44/1998, str. 54

Daňové přiznání je daňový poplatník povinen podat do 31. ledna zdaňovacího období. Splatnost daně je stanovena v § 15 ZDN.

S účinností od 1.ledna 2005 se pohlíží jinak na situaci v případě, že je podán návrh na změnu vlastníka a není o něm do 31.12. daného roku rozhodnuto. Do 1.ledna 2005 byl nový nabyvatel poplatníkem daně zpětně ke dni podání návrhu na vklad do katastru a tento fakt činil potíže v případě, že vklad práva byl zamítnut. Dle nového ustanovení se vyčká na samotné zapsání vkladu práva a následně do tří kalendářních měsíců, které následují po měsíci zapsání (tj. např. návrh podán v listopadu roku 2005, zápis v únoru roku 2006, tak do konce května roku 2006) je nový poplatník povinen podat daňové přiznání k dani z nemovitostí a toto přiznání se považuje za daňové přiznání za rok 2006, který následuje po roce právních účinků vkladu tj. po roce 2005. Jen je potřeba upozornit, že oznámení či dílčí daňové přiznání je povinen podat i ten poplatník, který přestal být majitelem nemovitosti. Na tuto zásadu se velmi často zapomíná.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Marková H. a kol: Daňové právo – Komentáře, 14.doplňek vydání, Praha 2003,nakl. C.H.Beck, str. 62

#### **Kapitola 4 : Daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí**

Tato daň je upravena zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 18/1993 Sb., ve znění zákona č. 322/1993 Sb., ve znění zákona č. 42/1994 Sb., ve znění zákona č. 72/1994 Sb., ve znění zákona č. 85/1994 Sb., ve znění zákona č. 113/1994 Sb., ve znění zákona č. 248/1995 Sb., ve znění zákona č. 96/1996 Sb., ve znění zákona č. 203/1997 Sb., ve znění zákona č. 151/1997 Sb., ve znění zákona č. 227/1997 Sb., ve znění zákona č. 169/1998 Sb., ve znění zákona č. 95/1999 Sb., ve znění zákona č. 27/2000 Sb., ve znění zákona č. 103/2000 Sb., ve znění zákona č. 132/2000 Sb., ve znění zákona č. 340/2000 Sb., ve znění zákona č. 364/2000 Sb., ve znění zákona č. 120/2001 Sb., ve znění zákona č. 117/2001 Sb., ve znění zákona č. 148/2002 Sb., ve znění zákona č. 198/2002 Sb., ve znění zákona č. 320/2002 Sb., ve znění zákona č. 320/2002 Sb. a ve znění zákona č. 420/2003 Sb., č. 669/2004 Sb., č. 342/2005 Sb. a č. 79/2005 Sb. ( dále jen ZoDDDaPN). Tato daň obsahuje, jak je již z jejího názvu patrné, tři různé daně. Jedná se o daň dědickou, daň darovací a nakonec daň z převodu nemovitostí. Je důležité si hned na počátku říci, že nelze jeden předmět daně zdanit více než jednou daní z těchto třech. Předmětem všech těchto daní je obvykle převod nebo přechod majetkových hodnot - věcí, tedy jak věcí movitých tak nemovitých, práv a jiných majetkových hodnot.

Obecně lze konstatovat, že takový předmět daně, který není předmětem Dpřij je předmětem ZoDDDaPN. Naopak v případě, že je něco předmětem daně z příjmů, a je jedno jestli je daňová povinnost kladná, nulová nebo je dokonce předmět daně osvobozen, již v žádném případě není předmětem ZoDDDaPN.

Obecně lze konstatovat, že od roku 1993 je převod nebo přechod majetku mezi fyzickými osobami nebo právnickými osobami zdaňován daní dědickou, daní darovací nebo daní z převodu nemovitostí. Tyto daně patří do skupiny daní majetkových. Na rozdíl od daně z nemovitostí, která se váže k majetku v klidu, tyto daně postihují majetek ve stavu pohybu. Tyto daně jsou souhrnně zkráceně označovány jako převodní nebo transferové a někdy bývají označovány jako tzv. „trojdaní“. Majetkové daně nahradily notářské poplatky vybírané do konce roku 1992 státními notářstvími. Rozlišujícím znakem mezi jednotlivými druhy majetkových daní, které jsou příjmem státního rozpočtu, je úplatná forma převodů nebo přechodů vlastnictví k nemovitostem (daň z převodu nemovitostí) anebo forma bezúplatných převodů nebo přechodů majetku a v jejich rámci dále skutečnost, zda ke změně vlastníka dochází mezi žijícími – inter vivos - (daň darovací) nebo v souvislosti s úmrtím dosavadního vlastníka – mortis causa - (daň dědická). Z úplatných převodů se zdaňují jen převody nemovitého majetku, při bezúplatných nabytích jsou předmětem daně veškeré majetkové hodnoty (věci movité i nemovité, pohledávky a jiná majetková práva).

V průběhu platnosti zákona byla přijata řada jeho změn, kterými v mnoha případech byla osvobozena nabytí v zákoně specifikovaných druhů majetku, neznamenal však zásadní změnu základních konstrukčních prvků jednotlivých daní. Nejpodstatnější věcnou změnou bylo snížení daňového zatížení úplatných převodů nemovitostí od roku 1994 a úplné osvobození nabytí majetku mezi příbuznými v řadě přímé a manžely (I. skupina poplatníků) od daně dědické přijaté v roce 1998.

Zákonem 420/2003 Sb., ze dne 5. listopadu 2003 došlo k podstatným změnám. Z důvodové zprávy k přijaté úpravě lze citovat: „Odůvodnění hlavních principů navrhované úpravy. Daň dědická, daň darovací a daň

z převodu nemovitostí jsou součástí daňové soustavy kombinující přímé a nepřímé daně tak, jak jsou uplatňovány v ekonomicky vyspělých zemích. Uplatnění více druhů daní sleduje rozložení daňového břemene na co nejširší okruh poplatníků a dbá na zachování základního daňového principu, kterým je úměrné daňové zatížení osob, podle jejich možností podílet se na financování celospolečenských výdajů. Majetkové daně představují z hlediska výše inkasa doplňkový zdroj příjmů veřejných rozpočtů. I přes tuto skutečnost je podíl majetkových daní na HDP a na celkových daňových příjmech ve státech Evropské unie podstatně vyšší.“

40

Majetek nabytý děděním zpravidla nepřesahuje 2 000 000 Kč. Tato skutečnost byla potvrzena šetřením u Notářské komory a u vybraných finančních úřadů v jednotlivých krajích. Proto bylo v prvních fázích přípravy reformy veřejných financí zvažováno, zda by do této výše neměl být u příbuzných v řadě přímé a manželů majetek nabytý děděním osvobozen jen do shora uvedené částky u každého jednotlivého poplatníka. V rámci koaličních jednání při projednávání reformy veřejných financí bylo dohodnuto, že osvobození příbuzných v řadě přímé a manželů při nabytí majetku děděním bude ponecháno podle stávající úpravy, tj. nabytí majetku děděním v I. skupině poplatníků bude zcela osvobozeno od daně dědické.

Dále lze ještě odcitovat: „Dosavadní právní úprava obsahuje koncepci placení majetkových daní do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru od správce daně. U daně z převodu nemovitostí však v období mezi převodem vlastnického práva k nemovitosti a splatností daně dochází k tomu, že poplatníci použijí získané finanční prostředky na jiné účely a v době vyměření daně již nemají prostředky na její úhradu

---

<sup>40</sup> Bučková, A., Halbich, V., Daňové právo, komentář, Praha 2004, nakl. C.H.Beck, str.4a

k dispozici. Návazně žádají o úlevy v placení této daně. Vyrůstají i počty případů, kdy se podnikatelské subjekty nachází v likvidaci či konkursu a nemají prostředky na úhradu daně z převodu nemovitostí. Proto se u daně z převodu nemovitostí navrhuje změna splatnosti této daně současně s podáním daňového přiznání, a to nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž nastala skutečnost, k níž se váže převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitosti.“<sup>41</sup>

Se změnou režimu splatnosti daně z převodu nemovitostí je navržena i změna lhůt pro podání daňového přiznání tak, aby poplatník měl dostatečný časový prostor pro podání daňového přiznání a zaplacení daně.

Způsob placení daně dědické a daně darovací na základě platebního výměru je, zejména s ohledem na poměrnou složitost výpočtu daně dědické a daně darovací v případě vypořádání dědických podílů v dědickém řízení a při bezúplatném vypořádání podílového spoluvlastnictví, zachován.

Další změny se týkají zejména způsobu stanovení základu daně dědické, základu daně z převodu nemovitostí a daně darovací při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, jakož i některých dalších legislativně technických úprav souvisejících s podáním daňového přiznání.

#### **4.1. Daň dědická**

Zavedením nové daňové soustavy od 1. ledna 1993 došlo k oddělení rozhodovací a poplatkové činnosti v oblasti dědění. Dle současné právní úpravy soud zahájí, po obdržení návrhu, řízení o dědictví. Konečný návrh rozhodnutí podává soudu notář - soudní komisař. Činnost soudu končí

<sup>41</sup> Bučková A., Halbich V., Daňové právo, komentář, Praha 2004, nakl. C.H.Beck, str. 4b

tím, že je vydáno usnesení o tom, kdo je dědicem, co dědí a jaká je obecná hodnota majetku, aktiv a pasiv. Následuje daňové (poplatkové) řízení, které na základě postoupeného spisového materiálu soudu provádí příslušný finanční úřad.

Předmětem daně dědické je nabytí majetku děděním. Za majetek se, z pohledu mého tématu kromě pozemků a staveb považují též byty a nebytové prostory (dále jen „nemovitosti“), majetková práva a jiné majetkové hodnoty (dále jen „movitý majetek“). Příkladem majetkového práva může být nabytí práva z věcného břemene (právo chůze, nájmu, užívání atd.). Věcné břemeno má zajisté svoji hodnotu a cenu a může tedy být předmětem této daně. Pro aplikaci tohoto výkladu tedy musí být zůstavitel oprávněným z věcného břemene. V případě dědění nemovitosti, která je zatížena věcným břemenem, pak bude o hodnotu tohoto věcného břemene snížena základ daně dědické. Jde o diskutované téma hlavně v souvislosti s BytZ a problematikou družstevní výstavby bytů formou nástaveb a vestaveb na cizích budovách.

Poplatníkem daně je dědic, který nabyl dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou právních důvodů, podle pravomocného rozhodnutí příslušného soudu, jímž bylo dědictví skončeno. V případě dědění nemovitostí, které se nacházejí na území ČR se daň vybere bez ohledu na státní občanství nebo bydliště zůstavitele. Naopak z nemovitostí, které se nachází v cizině, se daň nevybírání. Samozřejmě je potřeba mít na zřeteli i mezinárodní smlouvy, kterými je ČR vázána.

Zajímavá je skutečnost, že v případě, kdy občan ČR uzavře dědickou dohodu např. dle francouzského práva se svými sourozenci, kteří nejsou občany ČR ohledně nemovitostí otce, francouzského občana, který nabyl nemovitosti v ČR v rámci restitucí, tak toto dědictví nepodléhá dani dědické. Náš právní řád musí mít dědickou dohodu pravomocně

rozhodnutou, což nepožaduje francouzský právní řád. Není tudíž splněna podstatná podmínka pro určení poplatníka dle českého právního řádu.

Pro dědické řízení se oceňuje majetek podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů.

Sazby daně dědické jsou klouzavě progresivní.

Pro účely ZoDDDaPN jsou osoby zařazené do tří skupin:

- do I. skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manželé;
- do II. skupiny patří příbuzní v řadě pobočné, a to sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety a dále manželé dětí (zeťové a snachy), děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které s nabyvatelem, dárce nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem nebo smrtí zůstavitele ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele, dárce nebo zůstavitele;
- do III. skupiny patří ostatní fyzické osoby a právnické osoby.

Podstatné změny ZoDDDaPN byly provedeny zákonem č.169/1998 Sb. s účinností od 15. srpna 1998, kdy došlo k daňovým úlevám v zákonem uvedených případech pro některé, shora uvedené skupiny. Podle ust. § 460 ObčZ se dědictví nabývá smrtí zůstavitele. V praxi to znamená, že podle uvedené novely zákona ZoDDDaPN se osvobození u poplatníka v I. skupině může uplatnit pouze v případě smrti zůstavitele, tedy v den účinnosti novely zákona a později. Současně se na tyto poplatníky bude vztahovat ustanovení § 21 odst. 2 novely zákona s tím, že přiznání k dani dědické nepodléhá nabytí majetku děděním osobami zařazenými do I. skupiny. Správce daně při vyměření daně bude vždy postupovat podle předpisů platných v den úmrtí zůstavitele.



Základem daně je cena majetku nabytého jednotlivými dědici snižená o prokázané dluhy, v případě nemovitostí se může jednat o zástavní práva na zděděné nemovitosti, ale také o již zmiňovaná věcná břemena a o cenu majetku osvobozeného od daně dědické a o další položky uvedené v § 4 ZoDDDaPN.

Jak jsem již uvedla, k otázce osvobození bude pojednáno více dále; pouze okrajově lze konstatovat, že osvobození od daně dědické přichází v úvahu za předpokladu, že poplatník věci a hodnoty osvobozené podle § 19 odst. 2, písm. a), b) ZoDDDaPN řádně uvede v daňovém přiznání. Osvobození podle tohoto ustanovení se vztahuje pouze na majetek zde vyjmenovaný, jehož souhrnná hodnota u osob I. dědické skupiny nepřevyšuje jeden milion korun.

Od 1. ledna 2004 má ZoDDDaPN novelizované znění. A dle tohoto se při stanovení základu daně dědické navrhuje vycházet z ceny určené soudem v dědickém řízení. Soud na podkladě zjištěného zůstavitelova majetku a jeho dluhů provede soupis aktiv a pasív a určí obvyklou cenu majetku, výši dluhů, popřípadě jeho předlužení v době smrti zůstavitele (§ 175m a § 175o OSŘ). Návaznost základu daně dědické na cenu stanovenou v soudním řízení zjednoduší daňové řízení, při výpočtu daně bude možné vycházet z ceny, o které již pravomocně rozhodl soud a nebude tak zatěžován poplatník.

Z důvodu právní jistoty se dále uvedený postup zapracoval přímo do zákona. Daná novelizace reaguje na potřeby praxe, které vznikly v průběhu doby, kdy dochází ke znovuotevření již pravomocného usnesení, jímž bylo řízení o dědictví skončeno. A to v tom případě, objevili se po právní moci usnesení skutečnosti, či spíše další zůstavitelův majetek, který ještě spadal do dědického řízení, provede soud o tomto

majetku nové řízení. Cena takto nově objeveného majetku, který se stejně jako majetek z původního dědického řízení nabývá ke dni smrti zůstavitele, se sčítá, jakož i dluhy a osvobození vážící se k celkově nabytému majetku.

#### 4.2. Daň darovací

Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Majetkem pro účely daně darovací jsou nemovitosti a movitý majetek, jiný majetkový prospěch. Důležité je, z pohledu restitucí, pro navrácení majetku vydáním nemovitostí, ustanovení: „Předmětem daně darovací nejsou plnění nebo bezúplatné převody majetku na základě povinnosti stanovené právním předpisem.“ Poplatníkem této daně je nabyvatel, v případě darování do ciziny je to však dárce.

Darovací daň je nezbytným doplňkem daně dědické, neboť zabraňuje, aby docházelo k obcházení dědické daně darováním majetku budoucím dědicům již za života zůstavitele.<sup>42</sup>

Nejčastějším právním úkonem na základě něhož dochází k bezúplatnému nabytí majetku je darovací smlouva. Stejně jako v případě daně dědické platí i u daně darovací, že dani darovací podléhá nabytí nemovitosti nalézající se na území České republiky, a to bez ohledu na státní občanství či bydliště jak dárce, tak obdarovaného.

V případě bezúplatného převodu, kde chybí znak dobrovolnosti (povinnost daná právním předpisem), dochází k vyloučení z daňové povinnosti. Jako příklad bych uvedla povinnost k vydání majetku na základě restitučního

<sup>42</sup> Milan Bakeš a kolektiv: Finanční právo, 4. Aktualizované vydání, Praha 2006, nakl. C. H. Beck, str. 332

zákona. Dani darovací nepodléhají ani dary přijaté v souvislosti s výkonem závislé činnosti, ani příjmy plynoucí z darovaného majetku (např. příjem z pronájmu darované nemovitosti). Dále dani darovací nepodléhají např. dotace, příspěvky a podpory poskytnuté z veřejných rozpočtů a peněžních fondů státu nebo územně samosprávných celků, popřípadě z rozpočtu Evropské unie.

Osvobození od daně darovací jsou v zákoně vymezena v § 19 a v § 20 ZoDDDaPN společných ustanovení. V případě nemovitostí a daně darovací je osvobozeno nabytí vlastnictví k nemovitostem, které jsou kulturními památkami a to v I. skupině nabyvatelů. Osvobození převodů souvisejících s privatizací, osvobození vkladů vložených do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev, či přechody jmění obchodních společností a družstev při změně jejich právní formy je stejné jako u daně z převodu nemovitostí.

Základ daně darovací je zjišťován ve vlastním daňovém řízení a je jím cena majetku, který je předmětem daně (cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí majetku). Sazba daně je progresivně klouzavá.

V § 25 ZoDDDaPN je upravena také možnost prominutí daně a to finančním ředitelstvím (odst. 3) nebo Ministerstvem financí (odst.4).

#### **4.2.1. Problematika reálného rozdělení**

Nabývá-li spoluvlastník při reálném rozdělení společné věci mezi spoluvlastníky bezúplatně více, než činila hodnota jeho podílu, považuje se nabytí nad tuto hodnotu za darování. Problematika reálného rozdělení je velkým problémem z pohledu správců daně. Často dochází k chybné interpretaci tohoto ustanovení.

Např. ideální spoluvlastníci nemovitosti se dohodli a notářským zápisem zrušili a vypořádali své spoluvlastnictví. V této dohodě byl proveden výčet majetku, stanovena velikost podílů spoluvlastníků na konkrétních nemovitostech, hodnota vypořádaného majetku, jakož i cena nemovitostí přebíraných jednotlivými spoluvlastníky. „K dorovnání ideálních podílů a reálně nabývaných nemovitostí nedošlo.“<sup>43</sup> Při reálném rozdělení by pak věci ve výlučném vlastnictví každého spoluvlastníka měly hodnotově odpovídat výši jeho podílu na celku.

Od 1.ledna 2004 došlo změnou dosavadního textu k dalšímu zpřesnění a korekci. Zpřesňuje se postup při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k věcem, pokud dojde u podílového spoluvlastníka k bezúplatnému nabytí majetku oproti jeho podílu na majetku před vypořádáním spoluvlastnictví. Při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví se mohou spoluvlastníci dohodnout na různých způsobech vypořádání, a to jak na reálném rozdělení věci, tak i na nabytí věci do výlučného vlastnictví jednoho ze spoluvlastníků, popřípadě na vzájemném převodu podílu na věcech, je-li předmětem vypořádání vlastnictví k více věcem. Novelou se navrhuje ve všech případech vypořádání podílového spoluvlastnictví postupovat shodně a daní darovací zdaňovat bezúplatné nabytí majetku větší hodnoty než odpovídá podílu spoluvlastníka na společném majetku.<sup>44</sup>

#### 4.3. Daň z převodu nemovitostí

Poslední daní je daň z převodu nemovitostí. Touto daní je zatížen úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem, včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví a dále bezúplatné zřízení věcného břemene

<sup>43</sup> Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, sp.z. 10Ca 515/96 ze dne 27.12.1996

<sup>44</sup> Bučková, A., Halbich, V., Daňové právo, komentář, Praha 2004, nakl. C.H.Beck, str. 44a

nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním. O přechod se jedná v případech nabytí vlastnictví k nemovitosti nezávisle na vůli dosavadního vlastníka a to ex lege nebo rozhodnutím státního orgánu (např. vydražení ve veřejné dražbě, rozdělení likvidačního zůstatku).

Vyměňují-li se nemovitosti, považují se jejich vzájemné převody za jeden převod. Daň se vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň vyšší. V tomto případě se podává pouze jedno daňové přiznání za oba poplatníky směřovaných nemovitostí. Je jedno, který z obou poplatníků ho podá a ke kterému z místně příslušných správců daně. Je to jediný případ solidární povinnosti poplatníků u převodních daní. Samostatnou problematikou je rovněž úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy následně dojde k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší. I v tomto případě, v souladu s ust. § 9 odst. 2 ZoDDDaPN, je tento převod předmětem daně z převodu nemovitostí. V těchto případech, na žádost poplatníka, Finanční ředitelství ve smyslu § 25 odst. 3, ZoDDDaPN daň promine, avšak za předpokladu, že k odstoupení od smlouvy dojde do 2 let ode dne

- vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí;
- ode dne účinnosti smlouvy o úplatném či bezúplatném převodu nemovitostí, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí;
- bezúplatného nabytí movité věci.

Dále je v § 21, odst. 1 ZoDDDaPN upravena povinnost poplatníka podat přiznání při převodech nemovitostí. Lhůta pro podání je třicet dnů ode dne účinnosti smlouvy o úplatném nebo bezúplatném převodu takové nemovitosti ve znění platném do 31.12.2003. Novelou k 1.lednu 2004 se nově upravuje vymezení předmětu daně z převodu nemovitostí při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví vzájemným převodem

spoluvlastnických podílů na nemovitostech. Podle dosavadní právní úpravy, docházelo-li mezi spoluvlastníky ke vzájemnému převodu podílů na nemovitostech, jednalo se o výměnu nemovitostí, která byla zdaňována podle ustanovení § 9 odst. 3 ZoDDDaPN. Každá ze stran byla považována ohledně podílu na pozemku či stavbě, který převáděla, za stranu prodávající a ohledně podílu na pozemku či stavbě, který výměnou přijímala, za stranu kupující. Vzhledem k tomu, že v mnoha případech podílové spoluvlastnictví vzniklo vydáním nemovitostí podle restitučních zákonů a podíloví spoluvlastníci následně spoluvlastnictví zrušují a vypořádávají mezi sebou tak, že každý z nich se stává výlučným vlastníkem některé z nemovitostí, navrhuje se zdaňovat pouze převod podílu na nemovitostech, který odpovídá rozdílu cen nemovitostí před zrušením a vypořádáním podílového spoluvlastnictví a po zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví.<sup>45</sup>

Osoba poplatníka u daně z převodu nemovitostí je určena podle toho jedná-li se o úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti. Při smluvních převodech je poplatníkem převodce, tedy prodávající. Nabyvatel je v tomto případě ručitelem. Při přechodu je poplatníkem nabyvatel.

Osvobození je upraveno ve společných ustanoveních v § 19 a § 20 ZoDDDaPN a je poměrně rozsáhlé. V této souvislosti bych se chtěla věnovat problematice osvobození v případech vkladů nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev. Podmínkou osvobození je v tomto případě setrvání převodce minimálně po dobu pěti let jako společníka ve společnosti nebo jako člena v družstvu. V případě

---

<sup>45</sup> Bučková, A., Halbich, V., Daňové právo, komentář, Praha 2004, nakl. C.H.Beck, str. 57

vystoupení ze společnosti či družstva před uplynutím této lhůty se vklad považuje za úplatný převod a podléhá dani z převodu nemovitostí.<sup>46</sup>

Další, ne příliš příjemnou věcí bylo dodaňování darovací daní rozdílu, který vznikal v případě, že nemovitost byla prodána pod odhadní cenu. V tomto případě docházelo k doměřování poplatníků. Tato nesrovnalost byla odstraněna novelou provedenou zákonem č. 322/1993 Sb., která přinesla významnou změnu v úpravě daně z převodu nemovitostí. Podle této nové úpravy (dle § 10 odst. 1 písm. a) ZoDDDaPN) je základem daně z převodu nemovitostí cena zjištěná podle příslušného cenového předpisu, platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná. Rozdíl cen již nepodléhá dani darovací, jak tomu bylo před novelou. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně z převodu nemovitostí cena sjednaná.

Od 1. ledna 2004 základem daně při převodu nemovitostí je

- a) cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění zákona č. 121/2000 Sb.), platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná; rozdíl cen nepodléhá dani darovací. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná,
- b) v případě vydržení cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná v den sepsání osvědčení o vydržení ve formě notářského zápisu nebo právní moci rozhodnutí soudu o vydržení,
- c) cena bezúplatně zřízeného věcného břemene nebo jiného plnění, obdobného věcnému břemeni,

<sup>46</sup> Milan Bakeš a kolektiv: Finanční právo, 4. Aktualizované vydání, Praha 2006, nakl. C. H. Beck, str. 324

- d) cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění zákona č. 121/2000 Sb.), platná v den nabytí nemovitosti na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci nebo na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva,
- e) v případě vydražení nemovitosti při výkonu rozhodnutí, při exekuci nebo ve veřejné dražbě cena dosažená vydražením,
- f) cena sjednaná, jde-li o převod nemovitosti z vlastnictví územního samosprávného celku,
- g) v případě zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví soudem, náhrada určená soudem nebo podíl na výtěžku z prodeje nemovitosti určený soudem,
- h) v případě zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví dohodou, rozdíl cen uvedených v písmenu a) před zrušením a vypořádáním podílového spoluvlastnictví a po zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví,
- i) v případě vkladu nemovitostí do společností s ručením omezeným nebo do akciové společnosti, hodnota určená posudkem znalce podle § 59 obchodního zákoníku.

Novelou k 1. lednu 2004 v případě převodů vlastnického práva k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva mezi dlužníkem a věřitelem se z důvodu jednoznačnosti za základ daně z převodu nemovitostí navrhuje stanovit cenu zjištěnou podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů).

Sazba daně z převodu nemovitostí je od roku 1994 lineární. Do té doby byla stejně jako daň dědická a daň darovací klouzavě progresivní. Tato

---



sazba činila původně 5% a po deseti letech tzn. od 1. ledna 2004 byla snížena a činí 3%.

## Kapitola 5 : Pronájem nemovitostí

### 5.1. Nájemné ve vztahu k daním

V případě nájemného není dána zvláštní právní úprava z daňového hlediska jako je tomu u daně z převodu nemovitostí, daně darovací a daně z nemovitostí. Nájem jako pojem bytového práva je upraven pouze ObčZ, v případě nájmu nebytových prostor je nutno se řídit Nájnebyt. Nájem je nejčastějším právním důvodem užívání cizí věci, nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru. V případě, že je nájem realizován bez poskytování dalších služeb, nejedná se ani o podnikání ve smyslu ZŽ nebo jiných právních předpisů upravujících podnikání mimo ZŽ, ale daná činnost je vedena jako předmět činnosti mimo účinnost ZŽ. Daňová problematika tak je dána z hlediska Dpřij a ZDPH, kdy je dále rozebírána. V úzkém vztahu k nájemnému z daňového hlediska je dále technické zhodnocení v případě pronájmu a opravy pronajaté nemovitosti.

### 5.2. Technické zhodnocení a opravy v případě nájmu bytu a nebytových prostor

V ust. § 687 ObčZ jsou blíže určeny povinnosti pronajímatele v případě nájmu bytu. Pronajímatel je povinen předat nájemci byt ve stavu způsobilém k řádnému užívání a zajistit nájemci plný a nerušený výkon práv spojených s užíváním bytu. Nestanoví-li nájemní smlouva jinak, drobné opravy v bytě související s jeho užíváním a náklady spojené s běžnou údržbou hradí nájemce. Pojem drobných oprav a nákladů spojených s běžnou údržbou bytu upravuje zvláštní předpis, kterým je nařízení vlády č. 258/1995 Sb. ze dne 9. srpna 1995. Práva a povinnosti nájemce - člena družstva, pokud jde o provádění drobných oprav v bytě a

o úhradu nákladů spojených s běžnou údržbou bytu, upravují stanovy družstva. Nařízení vlády č. 258/1995 blíže specifikuje drobné opravy bytu, kdy podle tohoto jde o drobné opravy bytu a jeho vnitřního vybavení v případě, že je toto vybavení součástí bytu a je ve vlastnictví pronajímatele, a to podle věcného vymezení nebo podle výše nákladu.

Podle věcného vymezení se za drobné opravy považují:

- a. opravy jednotlivých vrchních částí podlah, opravy podlahových krytin a výměny prahů a lišt,
- b. opravy jednotlivých částí oken a dveří a jejich součástí a výměny zámků, kování, klik, rolet a žaluzií,
- c. výměny vypínačů, zásuvek, jističů, zvonků, osvětlovacích těles a domácích telefonů, včetně elektrických zámků,
- d. výměny uzavíracích kohoutů u rozvodu plynu s výjimkou hlavního uzávěru pro byt,
- e. opravy uzavíracích armatur na rozvodech vody, výměny sifonů a lapačů tuku,
- f. opravy měřičů tepla a teplé vody.

Za drobné opravy se dále považují opravy vodovodních výtoků, zápachových uzávěrek, odsavačů par, digestoří, mísících baterií, sprch, ohřívačů vody, bidetů, umyvadel, van, výlevek, dřezů, splachovačů, kuchyňských sporáků, pečicích trub, vařičů, infrazářičů, kuchyňských linek, vestavěných a přistavěných skříní.

V případě zařízení pro vytápění se za drobné opravy považují opravy kamen na tuhá paliva, plyn a elektřinu, kotlů etážového topení na pevná, kapalná a plynná paliva, včetně uzavíracích a regulačních armatur a ovládacích termostátů etážového topení (za drobné opravy se však nepovažují opravy radiátorů a rozvodů ústředního vytápění). Za drobné opravy se považují rovněž výměny drobných součástí předmětů

uvedených v tomto odstavci. Podle ust. § 6 se za náklady spojené s běžnou údržbou bytu považují náklady na udržování a čištění bytu, které se provádějí obvykle při delším užívání bytu. Jsou to zejména pravidelné prohlídky a čištění předmětů uvedených v tomto odstavci (plynových spotřebičů apod.), malování včetně opravy omítek, tapetování a čištění podlah včetně podlahových krytin, obkladů stěn, čištění zanesených odpadů až ke stoupačce a vnitřní nátěry.

Podle výše nákladů se za drobné opravy považují další opravy bytu a jeho vybavení a výměny součástí jednotlivých předmětů tohoto vybavení, které nejsou uvedeny v předchozích odstavcích, jestliže náklad na jednu opravu nepřesáhne částku 300 Kč. Ovšem provádí-li se na téže věci několik oprav, které spolu souvisejí a časově na sebe navazují, je rozhodující součet nákladů na související opravy.

Pro nájem nebytových prostor lze říci, že platí obdobná úprava podle § 5 odst. 3 Nájnabyt s tím rozdílem, že se jedná o ustanovení kogentní. Pojem obvyklá údržba přitom není konkrétně vymezen a běžně se jím rozumí např. výměna žárovek, umývání oken, čištění podlah. V případě nebytových prostorů zřejmě by bylo možno orientačně použít též zvláštní úpravy pro nájem bytu (§ 687 ObčZ a nařízení vlády č. 285/1995 Sb.). Problémy by odstranilo konkrétní ujednání v nájemní smlouvě.

Ustanovení § 691 ObčZ se přímo vztahuje k ust. § 687 odst. 2 ObčZ. Je zde upraven postup při nesplnění povinnosti odstranit závady, které brání řádnému užívání bytu pronajímatelem, kdy se nájemce nehodlá domáhat jejich odstranění, ale odstraní je sám na účet pronajímatele. Hmotněprávní podmínkou je předchozí upozornění pronajímatele. Upozornění musí obsahovat oznámení, že neodstraní-li v uvedené lhůtě závady na předávaném bytě, učiní tak nájemce k tíži pronajímatele. Pokud marně uplyne lhůta daná upozorněním, může nájemce závady odstranit sám.

Protože se ale jedná o závady ve vazbě na způsobilost bytu sloužit svému účelu, je možné tyto závady odstranit na účet pronajímatele jen v nezbytné míře. Právo postupovat podle § 691 ObčZ má nájemce pouze v případě, že závada brání řádnému užívání bytu nebo ohrožuje výkon práv nájemce. Pro tento postup tedy nestačí jakákoliv závada, kterou má za povinnost nést pronajímatel. Zároveň je třeba poznamenat, že se nutně nemusí jednat jen o závady v bytě. Toto ustanovení se vztahuje i na závady v domě, pokud brání řádnému užívání bytu nebo ohrožují výkon práv nájemce. Funkci oznámení podle § 692 ObčZ může plnit i upozornění podle § 691 ObčZ.

#### 5.2.1. Technické zhodnocení

Technické zhodnocení je definováno v ust. § 33 Dpřij jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč, počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písmo zb) Dpřij. ObčZ pojem technického zhodnocení nezná.

Pro účely Dpřij se rekonstrukcí rozumějí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Problematika modernizací, rekonstrukcí a oprav je nelehkým problémem nejen daňových poplatníků, ale i správců daně. Technické zhodnocení je právní konstrukcí, na jejímž základě jsou určité náklady nebo výdaje vyloučeny z okamžitého uplatnění jako položky přímo ovlivňující základ daně, ale jsou jako položka ovlivňující základ daně uplatňovány postupně pomocí

daňových odpisů. Technické zhodnocení je nutno posuzovat jako termín definovaný pro účely Dpřij. Technické zhodnocení, byť ve smyslu tohoto zákona, tedy nelze samostatně zcizit. U technického zhodnocení chybí vymezení doby použitelnosti či dlouhodobosti.

Obecná ustanovení ObčZ vztahující se k nájemní smlouvě uvádějí, že změny na věci je nájemce oprávněn provádět jen se souhlasem pronajímatele. Přitom úhradu nákladů s tím spojených může nájemce požadovat jen v případě, že se k tomu pronajímatel zavázal. Nestanoví-li smlouva jinak, je nájemce oprávněn požadovat úhradu nákladů až po ukončení nájmu, po odečtení znehodnocení změn, k němuž v mezidobí došlo v důsledku užívání věci.<sup>47</sup> Ovšem dal-li pronajímatel souhlas se změnou, ale přitom se nezavázal k úhradě nákladů, může nájemce požadovat po skončení nájmu protihodnotu toho, o co se zvýšila hodnota věci. V obou případech ale není zakázáno smluvně se dohodnout o úhradě dříve.

Podle výkladu tohoto ustanovení není nájemce oprávněn provádět zásahy do předmětu nájmu, tj. změny na pronajaté věci bez souhlasu pronajímatele. Jsou-li změny provedeny bez jeho souhlasu, je nájemce povinen uvést věc na své náklady do původního stavu. Povinnost nájemce je zákonem založena až k okamžiku zániku nájemního vztahu. Zákon však chrání pronajímatele tím, že mu dává oprávnění odstoupit od nájemní smlouvy, pokud mu v důsledku prováděných změn hrozí značná škoda. Nelze však opomenout, že zůstatková cena technického zhodnocení odpisovaného nájemcem při ukončení nájmu nebo při zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním je výdajem (nákladem) jen do výše náhrady výdajů vynaložených na toto technické zhodnocení.

---

<sup>47</sup> Bučková A., Oehm P., *Nemovitosti, byty a nebytové prostory*, I. vyd. Praha 2002, nakl. C.H. Beck, str. 41

Nájemce si musí předem vyžádat souhlas pronajímatele k provedení změn na pronajaté věci. Dá-li však pronajímatel souhlas k provedeným změnám dodatečně, může tím být neoprávněnost zásahu nájemce napravena. Zákon nestanoví pro souhlas pronajímatele písemnou formu; v zájmu nejen právní jistoty, ale i dalšího dokazování ji však lze doporučit. Zavázal-li se pronajímatel k úhradě nákladů, je v první řadě rozhodující dohoda účastníků. Toto platí jak pro obsah, tak pro splatnost nároku nájemce. Není-li v dohodě stanoveno jinak, nájemce je oprávněn žádat náhradu až po skončení nájmu, přičemž musí odečíst znehodnocení, k němuž došlo v důsledku toho, že věc užíval. Pokud pronajímatel dal souhlas k provedení změn, avšak nezavázal se k úhradě nákladů vynaložených nájemcem, může nájemce požadovat vůči pronajímateli pouze náhradu toho, o co se zvýšila hodnota věci. Svůj nárok může uplatnit až po skončení nájmu. Tento okamžik je také rozhodný pro posouzení zhodnocení věci. Dá se říci, že mají-li změny na pronajaté věci charakter stavebních úprav, je nutno dodržet též postup stanovený stavebními předpisy. Obecná úprava změn na pronajaté věci se uplatní i u nájmu nebytových prostor.

### 5.2.2. Opravy

Dpřij v ust. § 4 odst. 1 písmo e), § 10 odst. 5, § 19 odst. 1 písmo d), § 29 odst. 1 písmo e) nedefinuje pojem oprav. Účetní jednotky většinou vycházejí z definice pojmu oprava v předpisech účetních. Pro soustavu účetnictví jsou opravy definovány následovně „Při opravě nemůže být majetek opotřeben nebo poškozen plně tak, že by mohl být vyřazen, ale musí jít jen o částečné opotřebení nebo poškození, kdy však není dána míra tohoto poškození. Opravou lze odstraňovat pouze fyzické opotřebení, nelze odstraňovat opotřebení morální. U morálního opotřebení se jedná o zastarávání, které nelze odstranit formou opravy, ale předmět je možné

---

pouze modernizovat, což je výdaj, který může být technickým zhodnocením. Opotřebení a poškození se liší tím, že opotřebení vzniká postupně."

ObčZ v § 652 odst. 2 definuje opravu věci jako činnost, kterou se zejména odstraňují vady věci, následky jejího poškození nebo účinky jejího opotřebení. Odlišný pohled na opravu je u souboru movitých věcí. Výměna jakékoliv opotřebené nebo poškozené věci ze souboru za věc novou se provádí v rámci oprav (výměnný způsob, kus za kus), a to bez ohledu na to, jaká byla pořizovací cena této části. Pro jednotlivé věci souboru i pro celý soubor platí běžný režim oprav. Oprava cizího majetku je daňově uznatelným nákladem, pokud je k této opravě poplatník povinen podle zvláštního zákona. Jedná se vlastně o nepeněžitou náhradu škody. K tomu, aby se udrželo důkazní břemeno, zda jde o opravu nebo o technické zhodnocení, je třeba znát předchozí stav.

Dpřij se tímto problémem zabývá zejména v ust. § 33; ten navazuje na ust. § 23 odst. 6. V něm se hovoří o příjmech za peněžní i nepeněžní plnění. Za nepeněžní příjem pronajímatele je považováno plnění peněžní i plnění nepeněžní, oceněné podle zvláštního předpisu, pokud zákon nestanoví jinak; přitom se příjmy získané směnou posuzují pro účely zákona obdobně jako příjmy získané prodejem. Nepeněžním příjmem vlastníka jsou výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na najatém majetku s písemným souhlasem pronajímatele. Tohoto problému se dotýká i pokyn č. D-190 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Podle ust. § 33 Dpřij se za změnu technických parametrů nepovažuje jen samotná změna použitého materiálu. Tento souhlas by měla obsahovat nájemní smlouva, čímž lze předejít možným nedorozuměním v případě, že se právě tento souhlas snaží pronajímatel zatajit vzhledem k dalším daňovým dopadům - doměřování nepeněžních příjmů pronajímatele



místně příslušným správcem daně. Dále lze jenom doporučit, aby byla podchycena výše investovaných částek. Je potřeba se dohodnout na maximální částce nebo odsouhlasit jednotlivé položky či najít jiný způsob kontroly.

### 5.2.3. Nepeněžní forma úhrady nájemného

Problematika nepeněžního plnění, jeho správného posouzení při vymezení příjmů a výdajů, ve vazbě na daňové dopady bývá v praxi velmi obtížná a nejednoznačná. Nájemní vztah je charakterizován úplatností. Pro další rozbor je problematika rozdělena do dvou základních podskupin:

nájemné hrazené nepeněžní formou

- oprava započítávaná na úhradu nájemného,
- technické zhodnocení započítávané na úhradu nájemného,

další nepeněžní plnění nad rámec smlouveného nájemného

- technické zhodnocení na majetku v nájmu,
- oprava majetku v nájmu formou uvedení do stavu způsobilého k obvyklému užívání nebo smlouvenému užívání,
- oprava majetku v nájmu formou smlouvenému užívání - změna užívání nebo změna stavu oproti předanému stavu.

### 5.2.4. Oprava započítávaná na úhradu nájemného

Dohodnou-li se pronajímatel a nájemce, že nájemce provede opravy, ke kterým je povinen pronajímatel, a tyto výdaje budou započteny na úhradu nájemného, vzniká následující situace : U pronajímatele vzniká příjem z nájemného ve výši nepeněžního příjmu. Přitom jako výdaj je u pronajímatele prokázána vynaložená částka, neboť podle ObčZ není pronajímatel zbaven povinnosti tyto opravy hradit na svůj účet. Nájemné,

kteří náleží pronajímateli, je tak plně či částečně hrazeno nepeněžní formou.<sup>48</sup>

### 5.2.5. Technické zhodnocení započítávané na úhradu nájemného

V případě dohody mezi pronajímatelem a nájemcem, že nájemné (nebo jeho část) bude uhrazeno formou financování technického zhodnocení nájemcem, vznikne na straně pronajímatele příjem ve formě nepeněžní úhrady nájemného. Je-li technické zhodnocení považováno za dlouhodobý hmotný majetek podle ZoÚ nebo za hmotný majetek podle Dpřij, potom bude tento majetek vstupovat do nákladů pronajímatele postupně prostřednictvím daňových odpisů. Účtování ze strany pronajímatele bude obdobné. Pronajímatel nenabývá technické zhodnocení. Jeho úhradou a započtením na neuhrazené nájemné je vlastně provedena nepeněžní forma úhrady.

### 5.2.6. Technické zhodnocení v nájmu nad rámec nájemného

Je-li technické zhodnocení smluveno nad rámec nájemného nebo nad rámec výdajů souvisejících s obvyklým udržováním, a přitom není hrazeno vlastníkem, potom to znamená, že nájemce vynaloží peněžní prostředky, které zvyšují hodnotu pronajatého majetku, pak nepeněžním příjmem vlastníka jsou výdaje uvedené v § 24 odst. 2 písmo zb) Dpřij. Jsou to výdaje (náklady) na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, pokud nejsou považovány za technické zhodnocení podle ust. § 33 odst. 1 Dpřij. Jedná se o výdaje na dokončené technické zhodnocení, a to ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájmu za podmínky, že o hodnotu technického zhodnocení nezvýšil vlastník (pronajímatel) vstupní cenu a

<sup>48</sup> Bučková A., Oehm P., Nemovitosti, byty a nebytové prostory, 1.vyd. Praha 2002, nakl. C.H.Beck, str.45

toto technické zhodnocení nebylo v průběhu nájmu odpisováno nájemcem. Nepeněžní plnění se v tomto případě ocení zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování, nebo znaleckým posudkem. Ve stejném zdaňovacím období vlastník může zvýšit vstupní (zůstatkovou) cenu dlouhodobého majetku. Za technické zhodnocení je podle ust. § 33 odst. 1 Dpřij nutno považovat i výdaje nepřesahující stanovené částky, které nájemce na základě svého rozhodnutí neuplatnil jako výdaj (náklad) podle ust. § 24 odst. 2 písmo zb) Dpřij. Právě této poslední větě pronajímatelé věnují většinou malou pozornost, což ale má značné daňové dopady.

V případě, že technické zhodnocení odepisuje nájemce na základě smlouvy a souhlasu pronajímatele, dochází k nepeněžnímu příjmu ve zdaňovacím období, kdy byl ukončen nájem podle ust. § 23 odst. 6 písmo b) Dpřij, pokud nepeněžním plněním jsou výdaje na dokončené technické zhodnocení podle ust. § 33 Dpřij. Toto nepeněžní plnění se ocení podle ust. § 31 Dpřij zůstatkovou cenou, kterou by měl majetek při rovnoměrném odpisování, nebo znaleckým posudkem. Za nepeněžní příjem podle ust. § 23 odst. 6 písmo c) Dpřij se považuje též výdaj či náklad, který se ocení ve výši výdajů (nákladů) vynaložených nájemcem ve zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení uvedeno do užívání, pokud o hodnotu technického zhodnocení vlastník (pronajímatel) zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu.

Diskutabilní je skutečnost, že pokud poplatník sám najde chybu, nemůže ji opravit; musí čekat až na případný nález kontrolního oddělení finančního úřadu. Zákon je zde nemilosrdný - základ daně v tomto případě upraví pouze správce daně i s případnými negativními důsledky pro poplatníka. Jediným možným preventivním krokem, který poplatník může učinit, je to, že zaplatí na účet správce daně finanční částku podle svého uvážení, čímž si vytvoří daňový přeplatek. Pak navrhne správci daně, aby upravil

základ daně podle nových poznatků poplatníka, z čehož vyplyne doměření daně. Doměření bude započteno proti onomu přeplatku, který poplatník záměrně vytvořil; tím se poplatník ubrání penalizaci, která by jinak podle zákona musela být udělena.

### **5.3. Daně z příjmů**

Daně z příjmů jsou daně přímé, důchodového typu. Z hlediska subjektu daně se dělí na daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob.

#### **5.3.1. Úprava nájmu u nemovitostí**

Úprava nájmu a podnájmu nebytových prostor je obsažena v Nájnebyt. Nestanoví-li zákon jinak, užijí se obecná ustanovení o nájemní smlouvě obsažená v ObčZ v ustanoveních § 663 a násl. Na rozdíl od obecné úpravy v ObčZ nejsou v Nájnebyt stanoveny termíny splatnosti nájemného pro případ, že by se účastníci na nich nedohodli. Vzhledem k tomu, že jejich určení je nezbytnou náležitostí smlouvy, je třeba, aby byla tato otázka ve smlouvě výslovně uvedena.

Nájem bytu je vztahem úplatným. Bezúplatné přenechání bytu do užívání by bylo nutno považovat za výpůjčku. Od nájmu bytu je nutno odlišovat jiné právní důvody bydlení, které se řídí jiným právním režimem. Jde např. o užívání nemovitosti právem vlastnickým, právem odpovídajícím právu věcného břemene, právem užívání bytu z titulu postavení příslušníka domácnosti a nájem jiné obytné místnosti v zařízení určeném k trvalému bydlení.

Podle § 24 odst. 2 písmo h) Dpřij jsou za daňově uznatelné považovány výdaje za nájemné, a to s výjimkou nájemného u finančního pronájmu s

následnou koupí najaté věci a nájemného uvedeného v § 25 odst. 1 písmo za) Dpřij, a to podle ZoÚ, dále nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle zákona odpisovat; přitom nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí movitého hmotného majetku jen u toho majetku, u kterého vstupní cena nepřevyšší částku stanovenou v § 26 odst. 2 písmo a) Dpřij. U poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví je nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku výdajem jen v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období. Nájemným je u postupníka i částka hrazená postupiteli ve výši rozdílu mezi nájemným, které bylo postupitelem zapláceno, a nájemným, které je u postupitele výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 6 Dpřij při postoupení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku.

### **5.3.2. Nájemné ve vztahu k dani z příjmu fyzických osob**

Zde se budeme zabývat hlavně poplatníky s daňovým domicilem v České republice. Předmět daně je vymezen v ust. § 3 Dpřij. Zde jsou zařazeny příjmy, které lze zařadit do jedné z následujících kategorií:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti
- příjmy z pronájmu
- ostatní příjmy

Příjmem se rozumí příjem peněžní i nepeněžní, a dokonce i příjem dosažený směnou. Předmětem daně však není příjem získaný děděním, vydáním či darováním nemovitosti, a to bez ohledu na to, zda bude či nebude zahrnut do obchodního majetku. Naopak předmětem daně jsou veškeré příjmy plynoucí z těchto příjmů a dále dary přijaté v souvislosti s podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností, nebo dokonce v souvislosti s výkonem činnosti podle ust. § 6 Dpřij, tj. závislou činností.

Daň se stejně jako daně ostatní vztahuje i na poplatníky, kteří nemají daňový domicil v ČR, ale mají příjmy z území ČR. Při zjišťování, zda tyto příjmy podléhají zdanění v ČR, je nutné vycházet z toho, zda Česká republika uzavřela s daným státem, kde má své bydliště příjemce zisků z území ČR, smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Je-li taková smlouva platná a účinná, řídí se tento vztah takovou smlouvou. V souvislosti s tím je třeba připomenout právní zvýhodnění daňových rezidentů, které bylo založeno právě u daně z příjmů fyzické osoby. V případě, že český poplatník měl příjmy ze zahraničí, a to ze státu, se kterým Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je povinnost postupovat při zdanění příjmů v souladu s touto smlouvou, a to bez ohledu na právní úpravu České republiky.<sup>49</sup>

### 5.3.3. Příjmy dle ust. § 9 Dpřij

Podle ust. § 9 Dpřij do příjmů patří také příjmy z pronájmů, které nejsou živností, a tedy ani podnikáním (pokud by šlo o příjem z podnikání, byl by zahrnut pod ust. § 7). Pro přehlednost a s ohledem na význam tohoto ustanovení je zde uvedeno jeho znění :

- „1) příjmy z pronájmu, pokud nejde o příjmy uvedené v § 6 až 8, jsou:
- a) příjmy z pronájmu nemovitostí (jejich částí) nebo bytů (jejich částí),
  - b) příjmy z pronájmu movitých věcí kromě příležitostného pronájmu podle § 10 odst. 1 písmo a),
- 2) Příjmy podle odstavce 1, plynoucí manželům z bezpodílového spoluvlastnictví se zdaňují jen u jednoho z nich.
- 3) Základem daně (dílním základem daně) jsou příjmy uvedené v odstavci 1 snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení

<sup>49</sup> Finanční zpravodaj, Praha 3/2002, str. 37

(§ 5 odst. 2). Pro zjištění základu daně (díličního základu daně) se použijí ustanovení § 23 až 33. Příjem z pronájmu plynoucí poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 je - s výjimkou příjmů z pronájmu nemovitostí nebo bytů - samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (§ 36).

- 4) Neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, může je uplatnit ve výši 30 % z příjmů uvedených v odstavci 1.
- 5) Uplatní-li poplatník výdaje podle odstavce 4, jsou v částkách výdajů zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z pronájmu podle § 9. Poplatník, který uplatňuje výdaje podle odstavce 4, je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s pronájmem.
- 6) Poplatníci, kteří mají příjmy z pronájmu a uplatňují u těchto příjmů skutečné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, vedou záznamy o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v časovém sledu, evidenci hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, pokud ji vytvářejí, evidenci o pohledávkách a závazcích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení pronájmu, a mzdové listy, pokud vyplácejí mzdy. Pokud se však poplatníci rozhodnou vést účetnictví, přestože k tomu nejsou podle účetních předpisů povinni, pak postupují podle těchto předpisů, budou-li takto postupovat po celé zdaňovací období; přitom se movitý i nemovitý majetek, o kterém je účtováno, nepovažuje za obchodní majetek ve smyslu daně z příjmů fyzických osob."

Podle odstavce 1 se zdaňují příjmy z pronájmu (výraz pronájem je ekvivalentem termínu nájmu podle ObčZ; obdobně jako koupě a prodej se vztahují k jedné a té samé smlouvě, tj. smlouvě kupní). Nájmem se rozumějí případy, kdy pronajímatel na základě nájemní smlouvy přenechá

za úplatu nájemci nemovitost, její část či byt, aby ji dočasně ve sjednané době užíval (ust. § 663 a násl. ObčZ). Podle tohoto ustanovení jsou předmětem daně i příjmy z podnájmu, tj. v případě, že nájemce má souhlas pronajímatele dát předmět nájmu do dalšího nájmu, tedy podnájmu (§ 666 ObčZ). Daňové odpisy je zde možné u vlastníka uplatňovat. Jejich výše se odvíjí od zákona a od poměrné části nemovitosti, její části, bytu či jeho části, která je pro pronájem využívána. Přestože je o předmětu nájmu účtováno, na pronajímatele se nepohlíží jako na osobu, která vlastní obchodní majetek. Obchodní majetek zde pronajímateli nevzniká, a to ani v případě vedení jednoduchého či podvojného účetnictví, jak vyplývá z ustanovení odstavce 6. Odstavec 6 ukládá i povinnosti pronajímatelů k vedení evidence příjmů a výdajů. Lze též evidovat pouze příjmy a výdaje uplatňovat paušální částkou ve výši 30 % vykazovaných příjmů.

V případě, že zůstatková cena má vliv na příjem z prodeje, je třeba vycházet z ust. § 29 odst. 2 Dpřij. Totéž platí i o uplatňování výdajů na základě procenta z vykazovaných příjmů. Za zmínku stojí i situace, kdy příjem z pronájmu podle ust. § 9 Dpřij je příjmem poplatníka podle § 2 odst. 3 Dpřij, tj. nerezidenta. Nerezidentem se rozumí poplatník, který má daňovou povinnost vztahující se jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Nejsou to tedy poplatníci s neomezenou daňovou povinností, tj. daňoví rezidenti, nebo ti, o kterých to stanoví mezinárodní smlouvy. Obvykle se zdržujícími poplatníky jsou ti, kteří v ČR pobývají alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce (započítává se jak souvislý pobyt, tak i každý započatý den pobytu). Příjem nerezidenta z pronájmu plynoucí poplatníkům uvedeným v ust. § 2 odst. 3 Dpřij, s výjimkou příjmů z pronájmu nemovitostí nebo bytů, je samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně. Restituent, nerezident, se musí na území České republiky registrovat k dani z příjmů. Nemá-li na území ČR bydliště, je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro Prahu 1.



#### 5.3.4. Nájemné ve vztahu k dani z příjmu právnických osob

Daň z příjmů právnických osob je upravena v § 17 Dpřij. Ustanovení § 23 až 33 zákona jsou společná pro fyzické osoby i právnické osoby. Složitější je problematika bytových družstev a společenství vlastníků jednotek. Může se jednat o bytová družstva, tj. dřívější lidová bytová družstva a stavební bytová družstva, dále o družstva vlastníků bytů nebo o družstva, která vznikla za účelem odkoupení či převzetí budovy do vlastnictví a dále je spravovala, zejména za účelem, aby se členové stali později vlastníky bytů. Patří sem však i obchodní společnosti, nejčastěji společnosti s ručením omezeným, které odkoupily obytnou budovu od obce.

Problematiku je potřeba zkoumat z pohledu vlastnictví nemovitosti či její části, popřípadě bytů. Bytová družstva lze rozdělit na:

- a) družstva vlastníci nemovitost - obytnou budovu, kterou také spravují;
- b) družstva vlastníci jednotky v domě podle bytového zákona;
- c) družstva spravující jednotky cizí (převedené do vlastnictví členů nebo spravující cizí jednotky jako správce na základě smlouvy o správě).

V případě družstva vlastníciho nemovitost - budovu - není nemovitost rozdělena na jednotky vkladem prohlášení vlastníka do katastru nemovitostí podle BytZ. Základním způsobem vzniku vlastnictví jednotky a společných částí domu je vložení prohlášení vlastníka budovy do katastru nemovitostí. Vlastnictví jednotky vzniká i uzavřením smlouvy o výstavbě jednotek.

Pokud družstvo vlastní jednotky v domě, je nemovitost - dům - rozdělena na jednotlivé jednotky. Všechny jednotky jsou ve vlastnictví bytového družstva, které je i spravuje jako svůj majetek. Na rozdíl od družstva uvedeného pod bodem a) došlo k vymezení konkrétních jednotek, ke

stanovení podílů na společných částech domu, eventuálně na pozemku, a z budovy se stal dům.

Pokud družstvo spravuje jednotky cizí, jde o správu cizích jednotek na základě smlouvy, a to buď v domě, který byl před vznikem jednotek ve vlastnictví téhož družstva, nebo pro okruh jednotek zcela „cizího domu“. Smlouvy na správu cizích jednotek mají podobu smluv mandátních nebo příkazních. Výnosem je pouze smluvní úplata za poskytnuté služby správce. Tento stav může ovšem trvat pouze do doby, než v domě obligatorně vznikne společenství vlastníků jednotek (ale i společenství vlastníků si může na správu cizích jednotek najmout další subjekt).

ObchZ připouští vznik některých obchodních společností a družstev též za jiným účelem, než je tvorba zisku. Z pohledu ObchZ je možný vznik neziskové obchodní společnosti či družstva. Podle názoru Ministerstva financí nelze bytová družstva ani jiné obchodní společnosti založené za jiným účelem než k dosahování zisku považovat za poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. Zde je třeba odkázat na § 2 odst. 1 ObchZ, podle něhož se podnikáním rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku.

Novelou Dpřij zákonem č. 492/2000 Sb. byla do § 18 odst. 8 vložena věta: „Za tyto poplatníky se nepovažují obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání. Tímto nejsou dotčena ustanovení zvláštních právních předpisů.“ Jde tedy o poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. V souvislosti s výkladem Ministerstva financí je třeba připomenout ustanovení ObchZ. Pokud by totiž bytová družstva byla považována za neziskové organizace, měla by podle § 20 odst. 7 Dpřij možnost snížit základ daně až o 30 %, maximálně o 3 miliony korun, minimálně o 100 000 korun, maximálně však do výše daňového

základu. Takto získané prostředky musí být použity ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně. Od 1.1.2001 byla částka 3 miliony snížena na 1 milion korun, zatímco částka 100 000 korun se zvýšila na 300 000. Jestliže vlastník budovy (družstvo nebo obchodní společnost, dále jen "bytové družstvo") pronajímá byty svým členům, společníkům nebo akcionářům za regulované nájemné, jsou příjmy z cenově regulovaného nájemného za byty, z nájemného za garáže a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží osvobozeny od daně z příjmů podle ust. § 19 odst. 1 písmo c) Dpřij, a to v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních předpisů, a v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví lidových bytových družstev označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, plynoucí z pronájmu bytů a garáží společníkům, členům nebo zakladatelům u poplatníků vzniklých za účelem, aby se stali vlastníky domů. V kontextu s ust. § 25 odst. 1 písmo i) Dpřij se za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tedy za daňově uznatelné výdaje, neuznávají výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně.

Výnos z pronájmu nebytových prostor, který lze stanovit za smluvní cenu a smluvní nájemné z bytů s neregulovaným nájmem, je třeba nejdříve postavit proti nákladům, které souvisejí pouze z provozem a údržbou daných prostorů, ne s jejich technickým zhodnocením. Teprve výsledný zisk po odvodu daně z příjmů lze použít na obnovu bytového fondu v majetku bytových družstev.

### **5.3.5. Příjmy z prodeje nemovitostí z hlediska daní z příjmů**

Příjmem zde rozumíme příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou. Za podstatné považují zmínit osvobození od daně z příjmu fyzických

osob. Tato osvobození jsou vymezena zejména v § 4 Dpřij. Od daně jsou osvobozeny např.:

- příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje tohoto bytu nebo domu, pokud je nebo byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatně výdělečné činnosti, a to do 2 let od jeho vyřazení z obchodního majetku. Osvobození se dále nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejících pozemků, uskutečněného v době do dvou let od jeho vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 2 letech od nabytí nebo po 2 letech od vyřazení z obchodního majetku,
- příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených výše, přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu 5 let. V případě, že jde o prodej nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor nabytých děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem (manželkou), zkracuje se doba 5 let o dobu, po kterou byla nemovitost prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele nebo zůstavitelů, pokud nemovitost byla nabývána postupným děděním v řadě přímé nebo manželem (manželkou). Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor včetně nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor, pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné

samostatně výdělečné činnosti, a to do 5 let od jejich vyřazení z obchodního majetku. Osvobození se dále nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího prodeje z nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru, uskutečněného v době do 5 let od nabytí, a z budoucího prodeje nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru, uskutečněného v době do 5 let od jejich vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 5 letech od vyřazení z obchodního majetku.

#### 5.4. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je základem nepřímého zdanění v České republice. Z dřívější daňové soustavy nahradila daň z obratu a daň dovozní. Je velmi využívána ve státech Evropské unie. Daň z přidané hodnoty zatěžuje konečného spotřebitele, ale odvádí ji dodavatel.

Předmět daně:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnout služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Převod nemovitostí je podrobně vymezen v § 13 ZDPH. Převodem nemovitostí se dle tohoto ustanovení rozumí převod nemovitosti, která se zapisuje do katastru nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti hospodaření. Převod nemovitosti, která se nezapisuje do katastru nemovitostí, se považuje za dodání zboží. Poskytnutí služby je upraveno v § 14 ZDPH, a to tak, že za poskytnutí služby se považují všechny ekonomické činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.

V § 56 ZDPH jsou upravena osvobození od DPH bez nároku na odpočet daně u převodů a nájmu pozemků, staveb, bytů, a nebytových prostor takto:

- 1) Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně po uplynutí tří let od nabytí kolaudace. Za nabytí se nepovažuje vymezení bytů a nebytových prostor jako jednotky podle BytZ.
- 2) Finanční pronájem staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně, s výjimkou uzavření smlouvy o finančním pronájmu do tří let po nabytí nebo kolaudaci stavby nebo před nabytím či kolaudací stavby.
- 3) Převod pozemků, včetně finančního pronájmu, je osvobozen od daně s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavebním pozemkem se pro účely tohoto zákona rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.
- 4) Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.

5) Plátce se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň. Plátce je povinen oznámit správci daně nejpozději do třiceti dnů ode dne uzavření nájemní smlouvy uplatňování daně u tohoto nájmu.

Sazba daně z přidané hodnoty je lineární a diferencovaná. Má dvě úrovně. Základní sazba ve výši 19% a sazba snížená ve výši 5%. U převodu nemovitostí i u služeb se až na výjimky dané ZDPH uplatňuje sazba základní, tj. 19%. V § 48 ZDPH je pak uvedena možnost použití snížené sazby pro bytovou výstavbu.

## Kapitola 6: Ručitel v daňovém řízení

Daňové řízení, v jehož rámci dochází k placení daní upravuje ZoSDP. Poplatník daně, popř. plátce daně jsou tzv. primárními daňovými dlužníky. V případě, že daň nezaplatí je tato po nich vymáhána. V určitých případech může správce daně požadovat úhradu nedoplatku od třetí osoby - ručitele.

V daňovém řízení může být využito v zásadě pouze ručení, které vzniklo přímo ze zákona (v zásadě vzniklé bez ohledu na vůli osoby, která je ručitelem). Úprava platná do 31.5.2006 vedla k řadě diskusí i konkrétním sporům. Ručení v ZoSDP upravoval pouze jediný odstavec. Byl to odst. 5 § 57 daného zákona. Podle tohoto odstavce: „Daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti daně správcem vyzváni. Proti této výzvě se může ručitel odvolat. V odvolání může ručitel namítat pouze skutečnost, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zapláceno.“

Novela ZoSDP obsažená v zákoně č.230/2006 Sb. nabyla účinnosti 1.6.2006. Byla přijata jako jeden z „přílepků“ k zákonu o státní statistické službě. § 57 byl nahrazen §57a, který má celkem devět odstavců. Podle nové úpravy jsou pro uplatnění daňového ručení nutné tyto podmínky:

- povinnost ručení uložená zákonem (zákonné ručení)
- existence daňového nedoplatku
- upomenutí dlužníka o náhradu nedoplatku
- bezvýslednost vymáhání po dlužníkovi<sup>50</sup>

<sup>50</sup> Daně a finance, 12/2006, Ručitel v daňovém řízení – Mgr. Radmila Kulková, str.4



Výzva, kterou se obrací správce daně na ručitele musí mít kvalifikovanou formu. Ručitel se může proti této výzvě odvolat. Odvolání má odkladný účinek.

### **6.1. Úprava zákonného ručení u daně darovací a daně z převodu nemovitostí**

Ručení je upraveno u daně darovací v § 5 odst. 1 a u daně z převodu nemovitostí v § 8 odst. 1 ZoDDaPN. V případě daně darovací je ručitelem dárce. Nesmí jít však o darování do ciziny a z ciziny. V případě daně z převodu nemovitostí je ručitelem nabyvatel. Nabyvatel však není ručitelem, jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci podle zvláštního právního předpisu<sup>51</sup>, vyvlastnění, konkursu, vyrovnání, vydržení nebo ve veřejné dražbě anebo o nabytí nemovitosti při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby likvidací.

V případě, že v určitém případě svědčí více osobám pozice ručitele, ručí každý z nich v případě podílového spoluvlastnictví samostatně v rozsahu svého podílu.

### **6.2. Úprava zákonného ručení u daně z nemovitostí**

V současné době není u daně z nemovitostí žádná speciální úprava zákonného ručení. Zákonné ručení bylo v ZDN upraveno pouze do 31.12.2000. Ustanovení upravující toto ručení byla s účinností od 1.1.2001 zrušena bez náhrady.

<sup>51</sup> Například zákon č.120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů.

### 6.3. Upomenutí dlužníka a bezvýsledné vymáhání nedoplatku

Nová úprava obsažená v § 57a ZoSDP zakotvila povinnost činit nejprve úkony k vymožení daňového nedoplatku na dlužníkovi. Mezi tyto úkony patří bezvýsledné upomenutí o úhradu dotčeného nedoplatku a návazné neúspěšné vymáhání nedoplatku na dlužníkovi. Toto vymáhání není obligatorní pokud je zřejmé, že bude neúspěšné. Tato úprava velmi výrazně akcentuje subsidiaritu ručení. V určitých případech může rovnou správce daně přikročit přímo k nucenému vymáhání úhrady. Jsou to případy, kdy hrozí nebezpečí zmaření vymáhání.

Do budoucna přinese pravděpodobně nejvíce otázek problematika prokazatelné bezvýslednosti vymáhání u dlužníka, která bude vždy do jisté míry záviset na subjektivním přístupu k vyhodnocení dané situace.

### 6.4. Výzva ručiteli a odvolání proti výzvě

Aktivním účastníkem daňového řízení se ručitel stává okamžikem vydání výzvy k úhradě nedoplatku. Výzva k úhradě nedoplatku je soudem přezkoumatelné rozhodnutí. Správní žalobě musí předcházet vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení. Ručitel se proti výzvě může odvolat do třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení výzvy. Jak již jsem uvedla, odkladný účinek odvolání je novinkou platnou od 1.7.2006. Širší vymezení ochrany poskytované ručitelům bylo jistě účelem této změny. Mezi námítky, které může ručitel v odvolání proti výzvě uplatnit patří:

- že není ručitelem,
- že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu.

Nové pravidlo se týká rozsahu ručení a je zakotveno v § 57 odst. 5 ZoSDP. Ručiteli je zde uložena povinnost hradit náklady řízení a úroky přirostlé k nedoplatku na dani ode dne následujícího poté, co marně

uplyne lhůta k úhradě nedoplatku stanovená správcem daně ve výzvě ručiteli.<sup>52</sup> Ve vztahu k výzvě je ručitel oprávněn namítnout promlčení. Promlčecí lhůty jsou upraveny v § 70 ZoSDP. Dle prvního odstavce daného paragrafu platí, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek vymahatelným. Dle druhého odstavce byl-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, u kterého se o promlčení jedná, promlčecí lhůta se přerušuje a po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, začíná běžet nová promlčecí lhůta. Zákon však výslovně stanovuje maximální časovou mez, za kterou už neběží další promlčecí lhůta. Tato činí 20 let od konce roku, ve kterém se stal dotčený nedoplatek splatným. Nová právní úprava již nemá mezi odvolacími námitkami námitku zaplacení.

#### 6.5. Postavení ručitele v daňovém řízení

Ve smyslu úvodních ustanovení ZoSDP patří ručitel mezi tzv. třetí osoby. Aplikační výklad se v průběhu doby měnil, zejména pak vlivem judikatury. Nejvyšší správní soud zkonstatoval už v roce 2005, že z principu rovnosti před zákonem vyplývá, že osoby se stejnou povinností musí mít ve vztahu k této povinnosti i stejná oprávnění. Nová právní úprava se snaží o zlepšení postavení ručitele v daňovém řízení a přiznává mu v podstatě stejné procesní postavení, jaké má daňový dlužník.

Ručitel má právo požadovat od správce daně informaci o výši nedoplatku a to v případě, že ještě nebyl vyzván k úhradě nedoplatku na dani. Správce daně mu však v této fázi ještě nemůže povolit nahlédnutí do spisu. Toto oprávnění vzniká ručiteli ze zákona teprve až vůči němu správce daně uplatní ručitelskou povinnost.

<sup>52</sup> Daně a finance, 12/2006, Ručitel v daňovém řízení – Mgr. Radmila Kulková, str.9

Výše ručení je dána výší zajištěné pohledávky. Ručitel má oprávnění podat návrh na obnovu řízení ve věci vyměření daně, k úhradě jejíhož nedoplatku byl vyzván. Toto oprávnění je upraveno v § 57 odst. 3 ZoSDP. Správce daně je podle nové úpravy povinen připojit k výzvě rozhodnutí o stanovení daně. Podat mimořádný opravný prostředek ve věcech pravomocně skončených – návrh na obnovu řízení – může ručitel od okamžiku, kdy se výzva ručiteli k úhradě dotčeného nedoplatku stane pravomocnou. Ručitel se v tomto případě stává spolu s daňovým subjektem příjemcem rozhodnutí o povolení či nepovolení obnovy. V samotném řízení je ručitel ve stejném postavení jako daňový subjekt. Od 1.6.2006 také ručiteli vzniká povinnost uhradit náklady řízení a úroky, které k nedoplatku dani přirostou poté, co uplyne lhůta stanovená ručiteli ve výzvě správce daně k úhradě tohoto nedoplatku. Na závěr bych chtěla poznamenat, že ani ZoSDP, ani daňové zákony, které ukládají zákonnou ručitelskou povinnost, nepřiznávají daňovému ručiteli právo regresu.<sup>53</sup> Nicméně je nutno konstatovat, že právo regresu je dáno ručiteli vůči dlužníkovi obecnými právními předpisy, zejména ObčZ.

---

<sup>53</sup> Daně a finance, 12/2006, Ručitel v daňovém řízení – Mgr. Radmila Kulková, str.13

## **Kapitola 7 : Kompatibilita jednotlivých daní s daňovým systémem v Evropské unii (dále jen „EU“)**

V této kapitole se budu zabývat kompatibilitou jednotlivých daní s daňovým systémem EU. Daňový systém EU, jak už jsem řekla, je založen na směrnicích EU a tyto bylo potřeba transponovat do národního právního řádu. S ohledem na výsledek, jehož má být dosaženo, není tedy nutné, aby jednotlivá ustanovení byla v podstatě překládána a takto zařazena do českých právních předpisů. Tohoto jsme v současné době, bohužel, velmi často v legislativní práci svědky. Vhodnost doslovného přebírání je nutné posoudit individuálně s ohledem nejen na kvalitu překladu, ale i na běžně užívanou národní odbornou terminologii včetně obsahové náplně. Požadavek na harmonizaci práva v daňové oblasti je závazek ČR vyplývající z uzavřené Evropské dohody (čl. 69 a 70). V rámci spolupráce byl též připraven vládní návrh „Zákona o vzájemné pomoci při správě přímých a nepřímých daní.“

### **7.1. Kompatibilita daně dědické, darovací a z převodu z nemovitostí**

Problematika daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí není upravena předpisy EU. Tyto daně náleží do oblastí úpravy vnitrostátní legislativy. Spolupráce mezi národními daňovými správami je zakotvena převážně ve dvoustranných daňových smlouvách. K neformální koordinaci spíše dochází prostřednictvím OECD než z iniciativy EU. Daná problematika není upravena předpisy práva EU; kompatibilita se proto nezkoumá.

## 7.2 Kompatibilita daně dědické

Daní dědickou je postihováno nabytí majetku, které dědic získává bez poskytnutí protihodnoty a kde dochází, stejně jako u daně darovací, ke zvětšení jmění nabyvatele. Takovéto nabytí majetku je zdaňováno v zemích EU, ale i v ostatních zemích daní dědickou, přičemž výše daně u každého z dědiců je závislá na příbuzenském nebo osobním poměru k zůstaviteli a na hodnotě nabývaného majetku. Zatímco v České republice nabytí majetku příbuznými v řadě přímé a manžely je zcela osvobozeno od daně dědické, v členských státech EU tomu tak není, naopak sazby daně dědické i u této skupiny poplatníků jsou poměrně vysoké. Například v Rakousku činí 2 % - 15 %, v SRN 7 % - 30 %, ve Francii 5 % - 40 %, v Belgii 3 % - 30 %, v Portugalsku 3 % - 24 %, v Dánsku 15 %, ve Finsku 10 % - 16 %, v Nizozemí 5 % - 27 %, v Lucembursku 2 % - 6,4 %, v Řecku 5 % - 25 %, ve Španělsku 7,65 % - 34 %, ve Švédsku 10 % - 30 %. U této skupiny poplatníků je určité zvýhodnění poskytováno, a to osvobozením majetku do zákonem stanovené výše<sup>54</sup>.

## 7.3 Kompatibilita daně z nemovitosti

Právo EU neupravuje otázky, které jsou předmětem daně z nemovitostí. Zákon není v rozporu s Evropskou dohodou o přidružení České republiky k EU ani s obecnými zásadami práva EU. I zde dochází ke koordinaci spíše prostřednictvím OECD než z iniciativy EU.

<sup>54</sup> Bučková, A., Halbich, V., Daňové právo, komentář, Praha 2004, nakl. C.H.Beck, str. 4a

## 7.4. Zdanění na Kypru

Jako příklad zdanění v některé zemi EU jsem si vybrala Kypr. Pro někoho může být tento výběr překvapující nebo spíše netypický a proto v úvodu rozvedu důvody, které mě k tomuto výběru vedly:

- Kypr je členem EU a může využívat všech výhod, které toto členství přináší.
- Kyperský daňový systém je v souladu se všemi nařízeními EU a OECD, která zdanění upravují.
- Zahraniční soudy již Kypr za daňový ráj nepovažují.
- Kypr nabízí obchodní prostředí s minimální byrokratickou zátěží a maximální efektivitou.

Vstup do EU (k 1.květnu 2004) přinesl Kypru mnoho výhod. Kyperská legislativa prošla významnými reformami a dostala se do souladu s legislativou EU. Zreformovaný daňový systém přinesl mimo jiné 10% sazbu daně pro zdanění příjmů právnických osob.

Všichni kyperští daňoví rezidenti podléhají na Kypru zdanění ze svých celosvětových příjmů. Fyzická osoba se stává daňovým rezidentem, stráví-li v zemi více jak 183 dní v roce. Daňoví nerezidenti zdaňují na Kypru pouze příjmy z kyperských zdrojů.

### Daňové sazby pro fyzické osoby:

Zdanitelný příjem	Sazba daně	Daň	Daň kumulativně
Kyperské libry	%	Kyperské libry	Kyperské libry
0-10.000	0	0	0
10.001-15.000	20	1000	1000
15.001-20.000	25	1250	2250
20.001 a více	30		

**Daňové sazby pro společnosti a další právnické osoby:**

Společnosti	10%
Částečné vládní organizace	25%

**Daň z kapitálových výnosů:**

Daň z kapitálových výnosů se odvádí z výnosů z prodeje nemovitého majetku umístěného na Kypru včetně výnosů z prodeje podílů ve společnostech, které nejsou vedeny na žádné uznávané burze, a které vlastní nemovitý majetek umístěný na Kypru. Sazba daně je 20%.

Níže uvedené převody nemovitého majetku nejsou předmětem daně z kapitálových výnosů:

- nabytí děděním;
- nabytí darem mezi manželi, rodiči a dětmi a příbuznými do třetího stupně;
- nabytí darem společností, jejíž podílníci jsou členy dárcovy rodiny a zároveň zůstanou členem této rodiny nejméně po dobu pěti let od darování;
- dar charitativní kyperské organizaci;
- výměna nebo dar na základě zákona o zemědělské půdě;
- výměna nemovitostí, jestliže zisk je použit k nabytí nové nemovitosti – zisk z výměny snižuje náklady na novou nemovitost a daň se platí v případě, že je nová nemovitost prodána;
- přivlastnění;
- převod majetku nebo podílů v případě reorganizace společností.

**Odčitatelné položky**

Fyzické osoby si mohou základ daně z kapitálových příjmů snížit v následujících případech o uvedenou částku:

- při prodeji soukromého domu 50 000 kyperských liber;



- při prodeji zemědělské půdy farmářem 15 000 kyperských liber;
- ostatní prodeje 10 000 kyperských liber.

### Daň z nemovitostí

Předmětem daně z nemovitostí jsou nemovitosti umístěné na Kypru.

Hodnota nemovitosti	Sazba daně
Hodnota v kyperských librách	%
0 – 100.000	0
100.001 – 250.000	0,25
250.001 – 500.000	0,35
500.001 a více	0,40

Základem této daně je tržní hodnota nemovitosti.

### Daň dědická

Zrušena s účinností od 1. ledna 2000

### Daň z přidané hodnoty

Odvádí se z prodeje zboží, poskytování služeb a z dovozu zboží na Kypr. Základní sazba činí 15%, snížená 5% a 8% a sazba nulová 0%.

### Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Snaha o vytvoření centra mezinárodního obchodu se projevuje v úsilí o maximální rozšíření počtu těchto smluv. Hlavním cílem je eliminace dvojího zdanění příjmů ze zdrojů v kterémkoli ze smluvních států. Země s výhodným zdaněním obvykle tyto smlouvy neuzavírají, kdy Kypr v tomto představuje výjimku. Je také jedinou zemí světa, která uzavřela smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se všemi zeměmi východní Evropy.<sup>55</sup>

<sup>55</sup> Daně a finance, Jana Charvátová - Zdanění v Evropské unii, 6/2006

## Kapitola 8 : Úvahy, návrhy de lege ferenda a závěr

### 8.1. Úvahy

Jak bylo popsáno na řadě míst této práce nedošlo, a to i díky častým novelizacím daňových předpisů, k „provázání“ právních pojmů a institutů resp. úprav vztahů s jinými předpisy, a to zejména soukromého práva, ale i práva veřejného. Obecně se to může projevit tak, že občan - daňový poplatník, který se přeci jen seznámí se základními normami (předpisy) práva a snad je i pochopí, je najednou v daňových předpisech postaven před skutečnost, že v nich použité a stejně pojmenované instituty mají odlišný obsah a tudíž i jiné vazby a následky, jak je uvedeno dále.

#### 8.1.1. Daňové předpisy ve vazbě na jiné předpisy

- a) Pojmy nájem - pronájem - podnájem jsou nesporně pojmy soukromého práva, jejichž obsah definuje ObčZ a popř. také Nájnebyt jak bylo uvedeno v části druhé, např. u výkladu o DPH (body 3.1., 3.2., 3.3.) a Dpřij o dani z příjmů (body 4.2.4. a Pokyn D-190 MF - výklad k ust. § 9 odst. 1 DPFO) daňové předpisy nebyly vykládány zcela v souladu s obecně vymezenými a známými stejnými pojmy.
- b) Výklad pojmu „neziskového podnikatele“ (v bodě 4.3.2.) podle daňových předpisů je poněkud jiný než jaký vyplývá z ust. § 2 ObchZ.
- c) Pojmy bydliště - trvalé bydlení - trvalý pobyt - stálý byt jsou pojmy práva veřejného, které se zčásti podařilo výkladově sjednotit (srovnání v ObčZ, ObchZ., ZoSDP, ZoDP, OSŘ, správní řád); v některých případech ovšem jejich použití v daňových předpisech je přeci jen odlišné. Např. u daně z příjmu (bod 4.2.1. části druhé a

výklad pojmu „stálý byt“ v Pokynu MF D - 190 k § 2 s vazbou na „byt vlastní či najatý“) a u daně ze staveb (bod 5.2. části druhé), kde se v § 9 odst. 1, písm. g) ZoDP užívá výraz „trvalé bydlení“.

## 8.2. Návrhy

Návrhy de lege ferenda vyplývají ze závěrů, které jsem uvedla v předchozí kapitole. Jde o hlavní nedostatky, které jsem uvedla s cílem možné budoucí nápravy. Jsem si vědoma, že každá jednotlivá připomínka uvedená v závěrech je diskutabilní. Nicméně jsem vycházela z poznatků ze své vlastní praxe a z bohaté literatury a judikatury.

## 8.3. Závěr

Závěrem jsem se pokusila o shrnutí základních problémů vyplývajících ze současné soustavy daní souvisejících s nemovitostmi společně s možnostmi řešení.

Z hlediska daně z vlastnictví nemovitostí je podle mého zbytečně značné množství osvobození od daně z nemovitostí současně s nedostatečnými definicemi v jednotlivých ustanoveních. Je pravdou, že tato osvobození jsou často užívána (nebo zneužívána) v řadě států EU i státech dalších. V České republice dosud nebyla jak tato osvobození, tak i samotná daň z nemovitostí předmětem zájmu, neboť mimo velké zemědělské podniky a velké developerské firmy nepřináší základní zdroj daní do rozpočtu. Bylo by vhodné pro budoucí legislativní úvahy jednak snížení osvobození od daně ale zejména její zvýšení na úroveň běžnou ve státech Evropské Unie, neboť jsou zde dány značné daňové rezervy.

V případě daně z převodu nemovitostí je podle mého názoru nutno zajistit zdanění převodu podílu v bytových družstvech a obchodních

společnostech. Zejména převody („prodeje“) bytů v družstevním vlastnictví představují značný daňový únik, neboť nelze do budoucna uvažovat jejich zánik či převody na společenství vlastníků jednotek. Podobně i převody obchodních podílů ve společnostech s ručením omezeným nejsou zdaněny, kdy i zde se nabízí možnost další ztráty daňového rozpočtu. Celkem jednoduchým legislativním opatřením – definice daných převodů v zákoně o dani z převodu nemovitostí – dochází k získání dalšího nikoliv nevýznamného fiskálního zdroje. Opět i zde je nutno hodnotit osvobození z převodu dle zákona jako nadbytečně široké umožňující zúžení daných osvobození dle zákona při získání dalších zdrojů státního rozpočtu.

Je nutno současně uvážit, že některá ustanovení zákona zejména týkající se restitucí jsou v současné době s ohledem na lhůty uvedené v zákoně téměř obsolentní a bylo by vhodné tyto vypustit. Oproti tomu by bylo na místě postavit daň darovací v I. skupině dle zákona naroveň dani dědické, tj. zajistit osvobození od daně v dané skupině, neboť se jedná o zbytečný rozdíl s ohledem na význam výše vybírané daně.

U zdanění příjmů z nájmu a podnájmu v návaznosti na daň z přidané hodnoty došlo dle posledních novel zákona o dani z příjmu a dani z přidané hodnoty ke srovnání významu dané daně ve vztahu ke státnímu rozpočtu. Nadále je však podle mého názoru nutno zachovat zásadní rozdíl mezi zdaněním podnikatelských subjektů z hlediska obou daní a tzv. nepodnikatelských, tj. pouhých vlastníků bytů a nebytových prostor s ohledem na stávající výši nájmu zejména v případě nájmu bytů.

**Seznam použité literatury:**

1. Autorský kolektiv pod vedením Dr. Z. Mađara: Právnícký slovník, 1.vyd., ORBIS Praha, Praha, 1978
2. Hanák M.: Ochrana nájemce při převodu vlastnictví k bytu, Právní rádce č. 4/2000
3. Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, 4. aktualizované vyd., C.H.Beck, Praha, 2006
4. Bartošek M.: Encyklopedie římského práva, 1.vyd., Panorama, Praha, 1981
5. Bedma J., Čížková V.: Družstevní byty v právní teorii a praxi, 1.vyd., Svépomoc, Praha, 1974
6. Bedma J., Čížková V.: Občan v družstevním bytě, 1.vyd., Panorama Praha, Praha, 1978
7. Bučková, A., Oehm, P.: Nemovitosti, byty a nebytové prostory, jejich právní a daňový režim. 1.vyd., C.H.Beck 2002
8. Bučková, A., Halbich, V.: Daňové právo, komentář, C.H.Beck, Praha, březen 2004
9. Bureš J., Drápal L., Mazanec M.: Občanský soudní řád, Komentář. 4.vyd., Praha, C.H. Beck, Praha 1999
10. Beran K., Foit F.: Správa a údržba bytového majetku, SNTL/ALFA, Praha, 1979
11. Boněk V.: Zákon o správě daní a poplatků - komentář, CODEX Bohemia, Praha 1997
12. Čáp M.: Slovník stavebního práva, 1.vyd. Seprom, Praha, 1994
13. Dunovský J.: Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, 1.vyd., Sagit, Ostrava, 1993
14. Engliš K. : Finanční věda, 1.vyd. Nakl. Fr. Borový, Praha 1929
15. Fiala J., Korecká V., Kurka V.: Vlastnictví a nájem bytů, 2.vyd., Linde Praha a.s., Praha, 2000
16. Fiala J., Novotný M., Oehm J.: Zákon o vlastnictví bytů. Komentář. 2.vyd., C.H.Beck, Praha, 2002
17. Fiala J., Korecká V.: Vlastnictví a nájem bytů, 1.vyd., ALBA, Praha, 1995
18. Hendrych D., Svoboda C. a kol.: Ústava České republiky, Komentář, Praha: C.H.Beck 1997
19. Holub M.: Byty a právo, 1.vyd., Panorama, Praha, 1988
20. Horák M., Janečková J.: Vlastnictví bytů a nebytových prostor, 1.vyd., Sagit, Praha, 1994
21. Horák M., Nováková H.: Kdo hradí opravy v bytě?, 1.vyd., Polygon, Praha, 1996
22. Charvát J.: Světové dějiny, 8.vyd., SPN, Praha, 1979

23. Charvátová J.: Daně a finance, Zdanění v Evropské unii, 6/2006
24. Kalista Z.: Stručné dějiny československé, 1.vyd., Vyšehrad, Praha, 1992
25. Knapp V.: Teorie práva, 1. vyd., Praha, C.H. Beck, 1995
26. Jehlička O.: Švestka J. a kol: Občanský zákoník, Komentář. 5. vydání. Praha, C.H.Beck Praha, 1998
27. Kolektiv autorů: Vývoj družstevnictví na území ČSFR, 1.vyd., Svěpomoc, Praha, 1992
28. Kolektiv autorů Svazu českých a moravských bytových družstev: Příručka k převodům družstevních bytů podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů ve znění pozdějších předpisů. Nakladatelství ŠEL, vydání 1., Praha, 2000
29. Kolektiv autorů Svazu českých a moravských bytových družstev: Příručka k převodům družstevních bytů podle zákona č. 72/1994 Sb., 1.vyd., Nakladatelství ŠEL, Praha, 1995
30. Kolektiv autorů: Občanské právo hmotné I.a II. svazek, 2.vyd. Codex Bohemia, Praha, 1995
31. Kolektiv autorů pod vedením JUDr. Zdeňka Česky: Občanský zákoník, Komentář, 3.vyd. Panorama, Praha, 1987
32. Kolektiv autorů: Dějiny zemí koruny české II, 1.vyd. Paseka, Praha 1992
33. Krásenský A.: Nováková H.: Byty a bydlení, 2.vyd. TEPS, Praha, 1984
34. Krásenský A.: Magda J.: Hospodaření s byty, 1.vyd. TEPS, Praha, 1976
35. Kulková R.: Daně a finance, Ručitel v daňovém řízení, 12/2006
36. Marková H. a kol: Daňové právo - Komentáře. 14.doplňk vydání, C.H.Beck Praha 2003
37. Mácha P.: Daň darovací, Právní rádce č. 8/1999
38. Oehm J.: Několik kritických poznámek k právní úpravě bytových družstev, Nakladatelství AUC - Iuridica 2/1998
39. Olivová K., Kuba B., Vávrová M.: 2.vyd. Byty a katastr nemovitostí, praktická příručka, Linde Praha a.s., Praha, 1997
40. Pelec V.: Malá daňová encyklopedie, 1.vyd. Linde Praha a.s., Praha, 1996
41. Pelikán V.: Nájmy a nájemné, 1.vyd. Orbis Praha, Praha, 1957
42. Pěcha F., Občanskoprávní a administrativní prvky při realizaci smluvních převodů nemovitostí, Bulletin advokacie 8/2003
43. Pěcha F.: Právní rozhledy 8/2001
44. Pokorný M., Holub M., Bičovský J.: Společné jmění manželů, 1.vyd., Linde a.s. Praha 2000
45. Rouček F., Sedláček J. a kruh spolupracovníků: Komentář k Československému obecnému zákoníku občanskému a občanské právo platné na Slovensku a

- v Podkarpatské Rusi, 2.vyd. Právnické knihkupectví a nakladatelství V. Linhart v Praze, Praha, 1935
46. Souhrn Berní správy ČSR 1937, Praha
  47. Štenglová I., Plíva S., Tomsa M. a kolektiv: Obchodní zákoník - Komentář, 5.vyd., Praha: C.H. Beck 1998
  48. Turek R.: Čechy v raném středověku, 1.vyd. Vyšehrad, Praha, 1982
  49. Vybíhal V.: Zdanění majetku. 2.vyd. Grada Publishing, Praha, 1997
  50. Zach S.: Výklad k prekluzivní a promlčecí lhůtě, Ekonom 44/1998
  51. Zoufík F.: Byty a bydlení, 1.vyd.. Orbis Praha, Praha, 1966