

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

**Daňové aspekty nakládání s nemovitostmi
v kontextu vybrané zahraniční právní
úpravy**

Diplomová práce

Josef Břeň

Vedoucí diplomové práce:

JUDr. Ing. Petr Novotný

Praha, prosinec 2009

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně a že jsem v ní vyznačil všechny prameny, z nichž jsem čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Havířově dne 30. prosince 2009

.....

Josef Břeň

“Collecting more taxes than is absolutely necessary is legalized robbery.”

John Calvin Coolidge, Jr.

Poděkování

Tímto mnohokrát děkuji váženému panu JUDr. Ing. Petru Novotnému, vedoucímu mé diplomové práce, za jeho trpělivost, pomoc a cenné rady, bez kterých by se psaní a zejména dokončení této práce neobešlo.

Obsah

	Obsah	4
1.	Úvod	6
2.	Teoretická část	9
2.1	Nemovitost jako předmět zdanění v ČR a Rakousku	9
2.2	Klasifikace nakládání s nemovitostmi	10
2.2.1	Převod nemovitostí a jejich výměna	10
2.2.2	Přechod vlastnického práva k nemovitostem	10
2.2.3	Zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví	11
2.2.4	Zřízení věcného břemene	12
2.3	Daň jako pojem finančního práva	12
2.4	Zásady právní konstrukce daní	13
2.5	Základní funkce daně	15
2.6	Klasifikace daní	16
2.7	Klasifikace majetkových daní	18
3	Konstrukce daňové soustavy v kontextu nakládání s nemovitostmi	20
3.1	Postavení jednotlivých daní v daňové soustavě	22
3.2	Jednotlivé konstrukční prvky daně	25
3.2.1	Subjekt daně	26
3.2.2	Předmět daně, daňový základ a jeho úpravy	26
3.3	Nemovitost v kontextu daně z nemovitostí	29
3.3.1	Právní úprava daně z nemovitostí v České republice	29
3.3.2	Právní úprava daně z nemovitostí v Rakousku	34
3.3.3	Srovnání právních úprav daně z nemovitostí	36
3.4	Nemovitost v kontextu daně dědické	37
3.4.1	Právní úprava daně dědické v České republice	38
3.4.2	Právní úprava daně dědické v Rakousku	41
3.4.3	Srovnání právních úprav daně dědické	41
3.5	Nemovitost v kontextu daně darovací	42
3.5.1	Právní úprava daně darovací v České republice	42

3.5.2	Právní úprava daně darovací v Rakousku	44
3.5.3	Společné srovnání právních úprav daně dědické a darovací	45
3.6	Nemovitost v kontextu daně z převodu (přechodu) nemovitosti	47
3.6.1	Právní úprava daně z převodu nemovitostí v České republice	47
3.6.2	Právní úprava daně z převodu (přechodu) v Rakousku	53
3.6.3	Srovnání	55
3.7	Nemovitost v kontextu daně z příjmů	56
3.7.1	Právní úprava v České republice	56
3.7.2	Právní úprava v Rakousku	63
3.7.3	Srovnání	69
3.8	Nemovitost v kontextu daně z přidané hodnoty	70
3.8.1	Právní úprava v České republice	71
3.8.2	Právní úprava v Rakousku	74
3.8.3	Srovnání	75
4.	Závěr	76
5.	Použitá literatura	78
5.1	Publikace	78
5.2	Elektronické zdroje	79
6.	Seznam použitých zkratk	80
7.	Résumé	81
8.	Klíčová slova – Keywords	82

1. Úvod

Daně a poplatky v mnoha rozličných podobách ovlivňují životy lidí od nepaměti a v současnosti každý z nás bezprostředně pociťuje jejich účinky, není proto s podivem, že jsou objektem zájmu odborníků i široké veřejnosti, kupříkladu při vyhlášení dne daňové svobody¹, pomyslného okamžiku, do kterého všemi svými příjmy přispíváme na státní sektor, odevzdávajíc je berním úředníkům a vyjádřeno naopak, od kterého pracujeme na sebe.

Logicky v návaznosti na úroveň dopadů daní a objem jejich výnosů je hlavní pozornost směřována do oblastí přímého zdanění v podobě daní z příjmů, a daní zatěžujících spotřebu, tedy daně z přidané hodnoty a daní spotřebních. Předmětem mé pozornosti jsou však daně dotýkající se dispozic s nemovitým majetkem.

Na úvod si dovoluji uvést subjektivní důvody, které mne vedly k volbě tématu pro zpracování diplomové práce. Oblast daní týkajících se nakládání s nemovitostmi jsem zvolil s ohledem na skutečnost, že se tato problematika dotýká značného počtu lidí, kteří nemovitý majetek vlastní, uvažují o jeho nabytí či prodeji, nebo jej mohou nabýt v případě jiné právní události, jakou je například smrt zůstavitele. Je třeba podotknout, že toto téma je stále aktuální i z pohledu neustálých změn v daňové legislativě, které se v souvislosti s prováděnými reformami již uskutečnily nebo se o jejich provedení uvažuje.

Navíc majetkové daně, které představují významnou část právní úpravy daní týkajících se nemovitého majetku, jsou historicky nejdéle využívaným typem daní a představují také jednu z nejstarších součástí daňové soustavy v České republice, což platí i pro většinu Evropy.

¹ Určení dne daňové svobody (DDS), který pro rok 2009 v ČR připadá na 13. června, oproti loňskému 7. červnu, provádí Liberální institut, který vychází z odhadů Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Metodika pro výpočet využívá odhad poměru veřejných výdajů na hrubém domácím produktu a umožňuje porovnat vývoj DDS v ČR s vývojem v dalších zemích. Slovensko má DDS již 17. května, naproti tomu Německo až 19. června, průměr pro „Eurozónu“ představuje datum 29.6. Převzato z internetové prezentace Liberálního institutu na stránkách <http://www.danova-svoboda.cz>

Pro srovnání s ostatními daněmi, kupříkladu s harmonizovanou úpravou daně z přidané hodnoty, struktura majetkových daní a jejich sazby jsou v rámci Evropy velice rozmanité. Některé státy majetkové daně zrušily úplně (např. Slovensko), jiné se k tomuto fakticky blíží výši jejich sazeb a na druhé straně existují státy, které vlastnictví nemovitostí a nakládání s nimi zdaňují velmi výrazně (např. Francie).

Majetkové daně rozhodně nepředstavují, co se týče kvantitativního hlediska významnou součást v rámci daňových příjmů, které plynou do veřejných rozpočtů. Pokud se ale podíváme na majetkové daně v kontextu jejich určení, kdy směřují zejména do rozpočtů obcí a krajů, kde jsou v řadě zemí rozhodujícím příjmem, rázem nabývají na významu jako fiskální nástroj místní a krajské samosprávy, jejichž výnosy a využití mohou přímo ovlivňovat.²

Tématem a cílem této diplomové práce je popsat a zhodnotit základní ekonomicko-právní aspekty a současnou právní úpravu zdanění nakládání s nemovitostmi v České republice a tuto podrobit komparaci s vybranou právní úpravou cizího státu, kdy jsem zvolil oblast právního řádu Rakouského státu pro jeho blízkost a historicky společný vývoj, který byl následně přerušen čtyřiceti lety rozdílného ekonomicko-politického vývoje. Nyní v době rozšiřování evropských struktur, souvisejících harmonizačních procesů a otevřené soutěže mezi právními úpravami jednotlivých států by měl závěr této práce nastínit základní rozdíly mezi právní úpravou domácí a rakouskou a nabídnout poznatky pro případné zhodnocení těchto právních úprav pomocí komparatistiky.

Problematikou daňových aspektů nakládání s nemovitostmi pro účely zpracování diplomové práce rozumím na jedné straně převody vlastnického práva k nemovitostem bez ohledu na to, zda jsou realizovány jako úplatné nebo bezúplatné a na druhé straně přechod nemovitostí na základě zákona, respektive na základě jiných právních skutečností než právních úkonů. S ohledem na skutečnost, že daňové aspekty přináší i držba nemovitosti, stručně bude zpracována také problematika nemovitosti v kontextu daně z nemovitostí.

² RADVAN, M. Zdanění majetku v Evropě. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 386 s. ISBN 978-80-7179-563-6

Závěr této práce bude také věnován úvaze o samotném smyslu a užitečnosti existence dotčených daní a zhodnocení jejich efektivity v širším pojetí ekonomicko-právním pomocí údajů získaných z veřejně dostupných zdrojů – OECD, příslušné statistické úřady nebo EUROSTAT.

Pro shrnutí by tato diplomová práce měla zájemci o toto téma umožnit pochopit základní principy daňového práva, na kterých je zdanění nakládání s nemovitostmi založeno, a dále poskytnout letný náhled do problematiky jednotlivých daní a z nich vyplývajících daňových povinností.

Diplomová práce by měla zachycovat právní stav platný a účinný k 1. listopadu 2009 s tím, že v určitých otázkách jsem se snažil nastínit možný, resp. očekávaný vývoj do budoucna.

2. Teoretická část

2.1 Nemovitost jako předmět zdanění v ČR a Rakousku

Římské právo jako základ kontinentálního právního systému označuje nemovitost jako *res immobiles*, tedy takovou věc, kterou není možné přemístit bez toho, aby se porušila její struktura. Typickou věcí nemovitou byl pozemek, nepřemístitelný a ohraničený kus zemského povrchu, včetně prostoru nad i pod ním, samostatná věc v právním slova smyslu, která vznikala reálným vymezením pozemku v krajině. V souladu s uplatněním principu *superficies solo cedit* - povrch ustupuje půdě, byly součástí pozemku všechny věci pevně a trvale s tímto pozemkem spojené.

Český právní řád nám odpovídá na otázku, co je to nemovitost v ust. § 119 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (OZ), který stanoví, že nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Tedy všechny věci v právním smyslu, které podle této definice nejsou nemovitostmi, jsou považovány za věci movité. Ustanovení § 120 odst. 2 OZ dále obsahuje negaci výše citovaného principu, která nám říká, že stavba není součástí pozemku. Tento odlišný princip u nás platí od přijetí "středního občanského zákoníku", zákona č. 141/1950 Sb., který nabyl účinnosti k 1. 1. 1951 a narušil tak právní kontinuitu po Rakousko-Uherské monarchii, kdy tento princip byl obsažen v právní úpravě rakouského všeobecného občanského zákoníku (*Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch - ABGB*), který se uplatňoval na území ČSR na základě zákona č. 11/1918 Sb. z. a n., o zřízení samostatného státu československého. Návrh nového občanského zákoníku naopak počítá se znovuzavedením zásady *superficies solo cedit*.

Pojetí věcí nemovitých (*die unbewegliche Sachen*), v rakouském právu vychází právě z všeobecného občanského zákoníku, který však uplatňuje opačnou definici. Dle § 293 ABGB věci, které lze beze změny jejich podstaty přemístit z jednoho místa na jiné jsou věcmi movitými, pokud tuto definici nenaplnují, jsou věcmi nemovitými. Také movité věci, jsou-li podle zákona, nebo podle určení vlastníka příslušenstvím věci nemovité, považují se v právním smyslu za nemovité stejně tak jako práva, která jsou spojena s držbou věci nemovité, nebo která byla za nemovité věci prohlášena zemskou ústavou, jedné z devíti spolkových zemí Rakouského státu.

2.2 Klasifikace nakládání s nemovitostmi

Pro další výklad daňových aspektů nakládání s nemovitostmi je vhodné si nejprve vymežit obsah pojmů převod, přechod vlastnictví, výměna, vypořádání podílového spoluvlastnictví a věcné břemeno, se kterými vznikají pro daňové subjekty určité daňové povinnosti.

2.2.1 Převod nemovitostí a jejich výměna

Při převodu vlastnického práva dochází k jeho nabytí na základě projevu vůle v podobě uzavření kupní, darovací nebo směnné smlouvy. K nemovitosti zapsané v katastru nemovitostí se vlastnické právo nabývá vkladem do katastru nemovitostí, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak³.

Pro převod vlastnického práva dále platí zásada *nemo plus iuris transferre potest, quam ipse habet* - nikdo nemůže převést na jiného více práv, než sám má. To znamená, že lze vlastnické právo nabýt pouze od vlastníka věci, a že zároveň s převodem přecházejí na nabyvatele i „vady na věci váznoucí“ jako jsou věcná břemena, zástavní práva apod. Zákonná výjimka z tohoto principu je v občanském zákoníku zakotvena v ustanovení § 486 občanského zákoníku pro případ nabytí majetku od nepravého dědice.

2.2.2 Přechod vlastnického práva k nemovitostem

Při přechodu vlastnického práva dochází k nabytí nikoli na základě projevu vůle, ale na základě jiných právních skutečností. Ustanovení § 132 odst. 1 občanského zákoníku nám vymezuje, že lze vlastnictví nabýt děděním, rozhodnutím státního orgánu nebo na základě jiných skutečností stanovených zákonem.

O jiné skutečnosti stanovené zákonem se tak jedná kupříkladu u nabytí vlastnictví příklepem licitátora na veřejné dražbě ve smyslu ust. § 30 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, nebo dále vydržením, přírůstkem a zpracováním.

³ Srov. ust. § 133 odst. 2 občanského zákoníku

Stejně jako u převodu vlastnického práva se jedná o *derivativní* (odvozený) způsob nabytí vlastnického práva.

Přechod vlastnického práva k nemovitostem se u nemovitostí zapisovaných v katastru nemovitostí zapisuje záznamem v souladu s ust. § 7 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem.

2.2.3 Zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví

Spoluvlastnictví představuje situaci, kdy více subjektů společně má k určité věci vlastnické právo, aniž by tato věc byla mezi ně reálně rozdělena, hovoříme také o ideálním spoluvlastnictví, kdy určitý podíl vyjadřuje, v jakém poměru se jednotliví spoluvlastníci na společné věci podílejí. Zákon považuje spoluvlastníky za jediného vlastníka společné věci. Základ právní úpravy podílového spoluvlastnictví je obsažen v ustanovení § 137 až 142 občanského zákoníku. Podílové spoluvlastnictví vzniká stejným způsobem jako vlastnické právo tedy např. smlouvou, rozhodnutím soudu o vypořádání dědictví, vydržením atd.

Ke zrušení nebo vypořádání podílového spoluvlastnictví dochází zejména dohodou spoluvlastníků o vypořádání spoluvlastnictví. Pokud dohoda mezi spoluvlastníky není možná, přichází na řadu žaloba na zrušení podílového spoluvlastnictví, kdy soud může rozhodnout o reálném rozdělení věci mezi jednotlivé spoluvlastníky, pokud to je objektivně možné, nebo věc může být přikázána do výlučného vlastnictví jednoho ze spoluvlastníků za náhradu a nakonec přichází v úvahu prodej a rozdělení výtěžku z prodeje dotčené věci.

Zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví za určitých okolností může také představovat svým způsobem nakládání s nemovitostmi, které má své daňové aspekty, jejichž bližší projevy budou popsány v následujících kapitolách.

2.2.4 Zřízení věcného břemene⁴

Institut věcných břemen je upraven ustanoveními § 151n až 151p občanského zákoníku. Věcná břemena omezují vlastníka určité nemovité věci (omezují jeho vlastnické právo), jako povinného z věcného břemene, ve prospěch třetí osoby, jako oprávněného z věcného břemene, a to tím způsobem, že vlastník věci je povinen se určitého jednání zdržet, něco strpět nebo něco konat.

Věcná břemena vznikají na základě písemné smlouvy, na základě závěti ve spojení s výsledky řízení o dědictví, schválenou dohodou dědiců, rozhodnutím příslušného orgánu nebo ze zákona. Ke vzniku i zániku věcného břemene je nutné provedení vkladu do katastru nemovitostí.

Rozlišujeme věcná břemena *in personam*, která jsou spojena buď s určitou osobou, kdy typickým příkladem je zřízení tzv. věcného břemene odpovídajícímu právu dárce doživotního bydlení a užívání nemovitosti v souvislosti s darováním nemovitosti a omezuje tak obdarovaného. Druhou kategorií věcných břemen jsou věcná břemena *in rem* a jsou spojena s nemovitostí a přecházejí na nového nabyvatele nemovitosti v souvislosti s jejím převodem či přechodem. Pro příklad je každý vlastník určitého pozemku (tzv. pozemek panující - *praedium dominans*), povinen strpět průchod vlastníka sousedícího pozemku (tzv. pozemek služebný - *praedium serviens*) bez ohledu na osoby vlastníků jednotlivých pozemků, což se vyskytuje často v případě nemožnosti přístupu k panujícímu pozemku.

2.3 Daň jako pojem finančního práva

Z právního hlediska jsou daně platební povinností, kterou stanoví stát zákonem ke k získání příjmů pro veřejný rozpočet, tedy za účelem úhrady celospolečenských potřeb bez poskytování ekvivalentního protiplnění zdaňovaným subjektům, jsou tedy nenávratnými platbami.⁵

⁴ ŠVESTKA Jiří, DVOŘÁK Jan a kol. Občanské právo hmotné I., 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2009. 460 s. ISBN: 978-80-7353-468-0

⁵ BAKEŠ, Milan a kol. Finanční právo. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 80-7179-431-7

V soudobé literatuře se můžeme setkat s mnoha obdobnými definicemi daně, jak uvádím níže.

Z ekonomického hlediska se dá definovat daň jako transfer finančních prostředků od soukromého sektoru k sektoru veřejnému⁶, kdy transferem rozumíme jednostranný pohyb zboží, služby, peněz apod. od jednoho subjektu ke druhému, oproti tomu pojem transakce je chápána jako reciproční pohyb, směna mezi subjekty.

Dle jiné definice je daň povinná, nedobrovolná, pravidelně se opakující a zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu, je tedy uvalována na subjekty ze zákona.

Pro daně je tedy typická nedobrovolnost jejich plnění, poplatníci by daně dobrovolně neplnili, jelikož snižují jejich disponibilní důchody, mají tedy důchodový efekt. Daně jsou nuceným břemenem a také nenávratnými a neekvivalentními platbami, čímž rozumíme, že poplatník daně, kterému platba snižuje jeho disponibilní důchod, nemůže očekávat ekvivalent v podobě konkrétního plnění z veřejných rozpočtů (například v podobě konkrétního veřejného statku či peněžního transferu).⁷

Daně jsou tedy jedním z typů veřejných příjmů stanovených zákonem, které slouží ke krytí veřejných výdajů. Veřejné příjmy představují vztahy tvorby veřejných rozpočtů, případně i jiných mimorozpočtových fondů v rozpočtové soustavě, a také souvisejí s nenávratným přerozdělováním části hrubého domácího produktu.

2.4 Zásady právní konstrukce daní⁸

Při tvorbě právní konstrukce daní je nutné mít na zřeteli určité zásady a principy, které mají své opodstatnění s ohledem na celospolečenský význam a dopady daní.

První zásadou je zásada zákonnosti, která stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona a má také svou ústavněprávní podobu.

⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňové teorie a Politika. 4.vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2

⁷ PEKOVÁ, Jitka. Veřejné finance. 4.vyd. Praha: Codex Bohemia, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4

⁸ BAKEŠ, Milan a kol. Finanční právo. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 80-7179-431-7

Zásada daňové spravedlnosti jako druhá v pořadí předpokládá, že daň postihuje všechny poplatníky, na které se vztahuje a kteří vykazují shodné skutečnosti rozhodné pro její vyměření podle všeobecně platných podmínek. Zahrnuje v sobě princip schopnosti platit, který stanoví, že každý platí a nese daně podle svých možností, spolu s principem ekvivalentnosti který znamená, že každý platí a nese daně podle toho, co od společnosti požaduje.

Třetí zásada únosnosti daně obsahuje čtyři dílčí principy a to únosnost osobní, která zajišťuje, že při ukládání daní se přihlíží i ke schopnosti poplatníka nést daňové břemeno, únosnost věcnou, ze které vyplývá nutnost volit výši daňového zatížení tak, aby příliš neoslabila zájem poplatníka na činnosti, ze které zdaňovaný příjem plyne – matematické vyjádření projevu této zásady je tzv. Lafferova křivka. Generální únosnost již stanoví kolik daní, resp. jaké daňové zatížení unese národní hospodářství a únosnost speciální se váže k problematice, jak dané daňové břemeno rozvrhnout na jednotlivé druhy daní a zdaňované objekty a daňové poplatníky.

Na čtvrtém místě je zásada vydatnosti daně, která vyplývá z potřeby státu či samosprávných územních celků shromáždit dostatečné množství finančních prostředků a říká, že je potřeba stanovit daňovou povinnost na takový objekt daně, který svou povahou může zajistit dostatečně vydatné příjmy.

Ze zásady pružnosti daně vyplývá, že je vhodné stanovit daň na takový objekt, který svým růstem zajišťuje adekvátní přírůstek státních příjmů v budoucnu s ohledem na skutečnost, že pro státní výdaje je charakteristická růstová tendence.

Z obecné právní zásady jistoty a stability právního řádu vychází zásada stability a dlouhodobosti celého daňového systému i jednotlivých daní. Jen stabilní právo a daňový systém upevňuje pocit právní jistoty jednotlivých poplatníků a daňový subjekt tak při svém rozhodování zná úroveň daňového zatížení jako předpoklad ovlivňující jeho ekonomické chování.

2.5 Základní funkce daně

Funkce daní nám popisují účinky, které daně působí na ekonomiku. Základními funkcemi daní jsou funkce **alokační** (fiskální – umožňující získat hlavní finanční prostředky pro financování veřejných statků, veřejných potřeb, nejstarší funkce daní), funkce **redistribuční** (nástroj přerozdělení, umožňující zmírňovat majetkové nerovnosti mezi subjekty, tato funkce začala být přisuzována progresivně konstruovaným daním v 19. století) a konečně funkce **stabilizační** (proticyklická).

Definice jednotlivých výše uvedených funkcí daně lze popsat následovně⁹.

Alokační funkce daně řeší problematiku investování (umístování) vládních výdajů a jejich optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebou. Bez ohledu na potřebu existence nástrojů a prostředků vlády k ovlivňování ekonomiky, tyto musí být efektivně navrženy tak, aby nedocházelo ke zbytečnému rozpínání veřejného sektoru, což by vedlo k neefektivnímu a nákladnějšímu umístování i těch prostředků, které je možno lépe alokovat pomocí volného trhu.

Redistribuce důchodů je ovlivňována právě prostřednictvím daní a transferových plateb, bez kterých by došlo díky nerovnoměrnému vlastnictví zdrojů, schopností a jiných dispozic k nezvratnému rozdělení důchodů a kumulaci bohatství, tedy značnému zvýšení rozdílů mezi subjekty.

Spravedlnost z pohledu rozdělování zdrojů je distribuční spravedlností, která je založena na principu vertikální spravedlnosti (princip požaduje, aby poplatník s větší schopností platit daň, „bohatý subjekt“, platil větší daň, než subjekt s nižší schopností platit daň, tedy subjekt „chudý“) a horizontální spravedlnosti (princip požadující, aby poplatníci se stejnou schopností platit daň platili daň stejně velikou bez ohledu na pohlaví, věk, rasu, apod.)¹⁰.

⁹ ŠIROKÝ, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

¹⁰ PEKOVÁ, Jitka. Veřejné finance. 4.vyd. Praha: Codex Bohemia, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4

Na funkci stabilizační, jako funkci zmírňující cyklické výkyvy v ekonomice, existuje řada rozdílných názorů, bez ohledu na kladné či záporné hodnocení dopadů je nesporné, že daňový systém je schopen ovlivňovat agregátní národohospodářské ukazatele (ve stabilizační fiskální politice státu jako tzv. automatický vestavěný stabilizátor, ke stabilizaci ekonomiky jsou využívány např. progresivní důchodové daně) avšak liberálně založení odpůrci těchto opatření tvrdí, že právě snaha o stabilizaci je v mnoha případech rozhodující příčinou vyvolávající nestability.

Funkce stabilizační je založena na předpokladu sestavení přebytkového, vyrovnaného nebo deficitního rozpočtu v závislosti na hospodářském cyklu oproti plnění výše popsaných funkcí daní alokační a (re)distribuční, které nezávisí na poměru příjmů a výdajů veřejných rozpočtů, avšak za optimální se všeobecně považuje rozpočet vyrovnaný, což v dnešní době je u většiny evropských států nedosažitelným přáním nežli skutečností.

2.6 Klasifikace daní

Při rozlišení jednotlivých typů daní můžeme využít určitých společných znaků jednotlivých daní, kdy se nejčastěji uplatňuje hledisko způsobu jejich ukládání poplatníkům, které rozděluje daně na přímé a nepřímé.

Přímými daněmi je zatížen poplatník, který tyto daně hradí na úkor svého příjmu nebo svého majetku a dopadají na něj přímo, přičemž jejich legální přenos na jiný subjekt není možný, resp. zákon jej nepřipouští.

Za nepřímou daň, resp. daň ze spotřeby, je považována taková daň, kterou státu platí jiná osoba – plátce, než ta, která je této dani podrobena a na kterou účinky daně skutečně dopadají – poplatník. Nepřímá daň je zahrnuta v ceně zboží nebo služeb nakupovaných poplatníkem, který tuto daň hradí v rámci úhrady své spotřeby. Nepřímá daň může být selektivní, týkající se pouze vybraných druhů zboží, jakou je kupříkladu spotřební daň, nebo univerzální, která se nejčastěji vyskytuje v podobě daně z přidané hodnoty.

Dle předmětu daně je možno provést dělení na daně důchodové, majetkové a daně ze spotřeby. Předmětem daně se rozumí ta skutečnost, na kterou se daň váže, která je podrobena zdanění. Předmětem daně tak může být důchod – příjem, majetek, spotřeba, převod nebo přechod práv apod.

Předmět daně je velmi často obsažen přímo v názvu daně, např. daň z příjmů fyzických osob, daň z nemovitostí, daň dědická aj., popřípadě celé skupiny daní jakými jsou daně spotřební nebo daně důchodové.

V případě posuzování dle rozpočtového určení jednotlivých daní můžeme dělit daně na vybírané státem - státní, daně vybírané obcemi, resp. samosprávou - komunální, neboli místní či municipální. Daně placené do rozpočtu Evropské unie¹¹ je možno označit jako nadstátní, jedná se kupříkladu o dovozní cla na vnější hranici Evropské unie.

U klasifikace dle použité konstrukce sazby daně dojdeme k třídění na daně progresivní, u nichž sazba vzrůstá úměrně daňovému základu, daně proporcionální nebo také lineární, jejichž sazba je stejná bez ohledu na daňový základ a daně regresivní, kdy sazba daně s rostoucím základem naopak klesá. K tomuto je třeba doplnit, že skutečný charakter daně je třeba posuzovat i s ohledem na celkovou konstrukci daně, jelikož i daň s jednou lineární sazbou může mít účinky daně progresivní, jako je tomu např. u daně z příjmu v ČR, kdy možnost uplatnění slevy na dani, resp. původně odečitatelných položek od základu daně, způsobuje progresivní účinky daně.

Dle vztahu k platební schopnosti daňového poplatníka daně členíme na osobní – *in personam*, které jsou adresné a zohledňují schopnost poplatníka platit daně, a daně *in rem*, které se vztahují k věcnému předmětu a platí se bez ohledu na platební schopnost poplatníka, příkladem jsou daň z nemovitostí, daň z přidané hodnoty a spotřební daň.

Podle vztahu mezi výší daně a jejím základem rozlišujeme daně *ad valorem*, kterých je valná většina a daně bez vztahu k daňovému základu – např. daň z hlavy a daně paušální.

¹¹ Příjmy rozpočtu EU tvoří převážně odvody založené na HDP členských zemí (cca 73,0 %), dále celní poplatky a zemědělské dovozní dávky a podíl na dani z přidané hodnoty členských zemí.

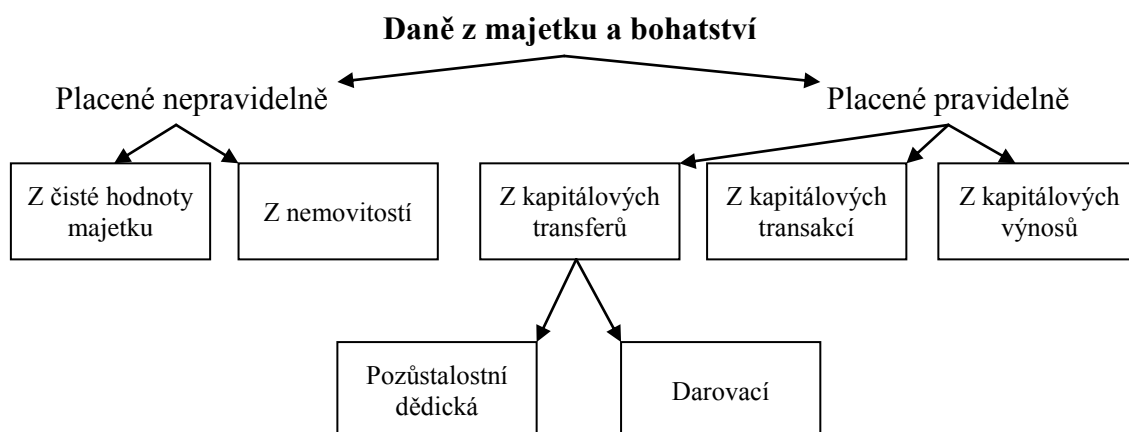
Dalším mezinárodně uznávaným a používaným způsobem je třídění daní do 6 hlavních skupin a dalších podskupin podle klasifikace Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), které slouží zejména pro porovnání údajů mezi jednotlivými zeměmi, neshoduje se však s výše uvedenými hledisky. Řada podskupin, které zde nejsou uvedeny, také nemá v České republice naplnění, neboť v nich uvedené daně nejsou v ČR zavedeny nebo jsou součástí daní jiných.

Hlavní skupiny klasifikace daní dle OECD:

- 1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení
- 3000 Daně z mezd a pracovních sil
- 4000 Daně majetkové
- 5000 Daně ze zboží a služeb
- 6000 Ostatní daně

2.7 Klasifikace majetkových daní¹²

Majetkové daně oproti výše uvedenému můžeme třídit dle specifických kritérií, kdy za základní je možno považovat jejich třídění podle opakované či jednorázové platby daně, které obsahuje níže uvedené schéma.



¹² ŠIROKÝ, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

Do kategorie pravidelných majetkových daní řadíme daň z nemovitostí, která je placena v ročním cyklu, a daň z čisté hodnoty majetku, resp. čisté hodnoty bohatství, placenou v cyklu několika let. Jelikož je předmětem majetkových daní majetek movitý i nemovitý, problémem u těchto typů daní je naplnění požadavku na daňovou spravedlnost a zejména značné obtíže při přesném stanovení předmětu daně a stanovení hodnoty majetku, který takovému zdanění podléhá.

Majetek lze také zdaňovat jednorázově v případě, kdy změní svého držitele, ať již darováním, děděním či prodejem, nebo při prodeji výnosu z majetku plynoucího.

Daň z kapitálových výnosů postihuje rozdíl mezi pořizovací cenou majetkového aktiva a cenou realizovanou při jeho prodeji. Naopak daň z kapitálových transakcí se platí z hodnoty celého převáděného majetku v okamžiku jeho prodeje – úplatného převodu vlastnického práva k majetku. Bezplatný převod nebo přechod vlastnického práva k majetku v podobě dědění nebo darování pokrývá daň z kapitálových transferů.

3 Konstrukce daňové soustavy v kontextu nakládání s nemovitostmi

Základní zásada uplatňovaná v demokratických právních státech při konstrukci daňového systému je zásada zákonnosti nebo jinak řečeno, že není možno ukládat svévolně jakékoliv daně či poplatky, bez existujícího zmocnění obsaženého v zákonné normě. Požadavek zákonnosti daní a poplatků bývá zakotven v ústavách jednotlivých států.¹³

Výše uvedené zákonné zmocnění je v právním řádu České republiky výslovně zakotveno v čl. 4 odst. 1, ústavního zákona č. 23/1991 Sb. (dále jen „Listina“)¹⁴, ve znění pozdějších předpisů, který stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod, a dále v čl. 11 odst. 5 Listiny, který stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Z dikce výše uvedených ustanovení Listiny lze dovodit, že daně a poplatky jako základní konstrukční prvky daňové soustavy nelze ukládat sekundárními právními předpisy jako nařízeními a vyhláškami, ale pouze na základě zákona a v jeho mezích, což se projevuje v soustavě daňových zákonů upravující konstrukce jednotlivých daní.

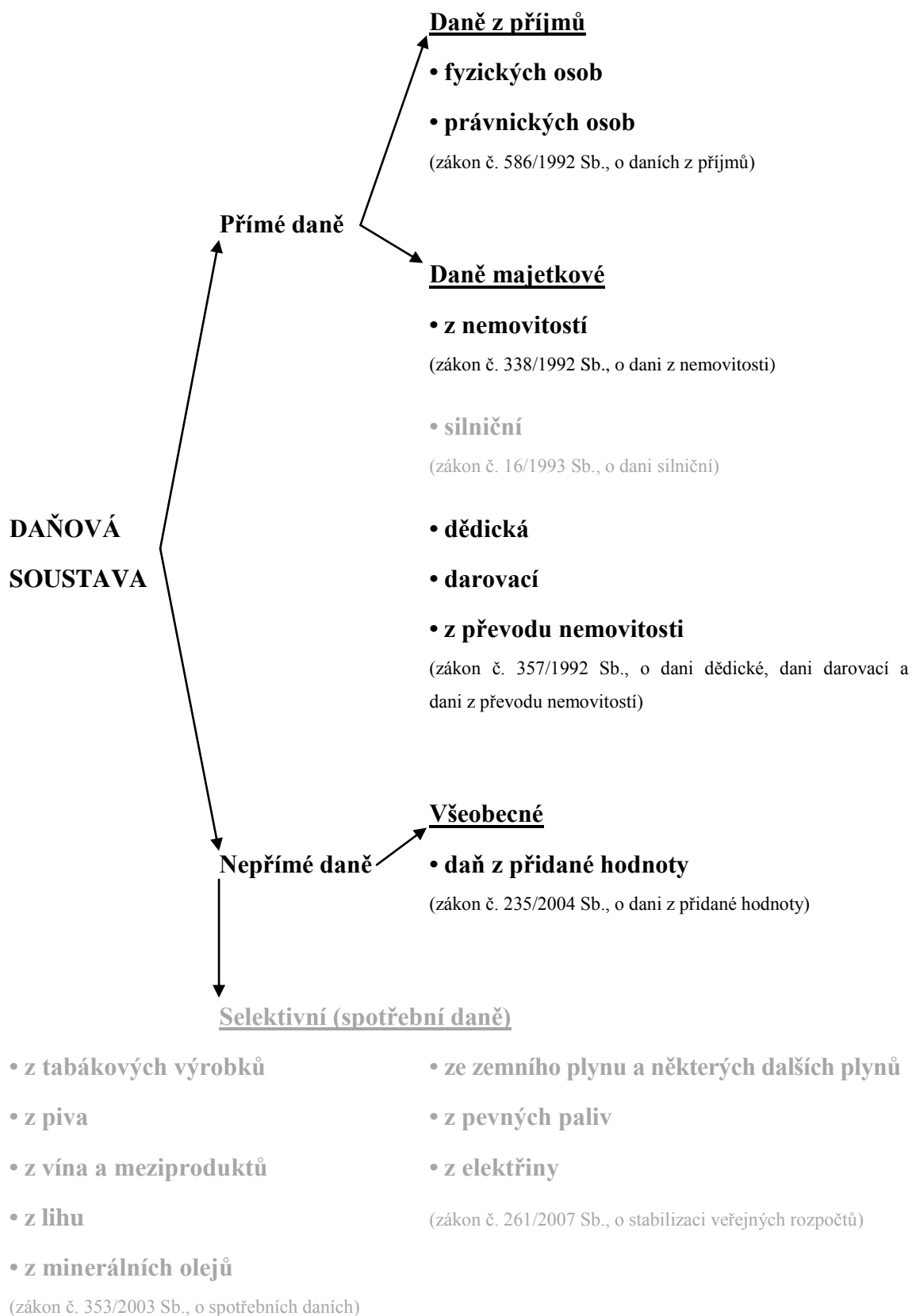
Je nasnadě, že úprava daňového systému není a vzhledem ke své rozsáhlosti ani zřejmě být nemůže komplexně obsažena v jednom zákoně – daňovém kodexu. Pouze zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, vyjmenovával jednotlivé daně vybírané na území České republiky, avšak ke dni 1. 1. 2004 byl zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Dnešní daňová soustava je složena z mnoha typů daní, které můžeme členit dle různých kritérií do nespočtu kategorií. Pro přehlednost níže uvádím přehlednou tabulku obsahující jednotlivé daně a poplatky jako součásti daňové soustavy.

¹³ BAKEŠ, Milan a kol. Finanční právo. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 80-7179-431-7

¹⁴ Zákon č. 23/1991 Sb., kterým se uvozuje Listina základních práv a svobod jako ústavní zákon Federálního shromáždění České a Slovenské Federativní Republiky, Listina byla následně vyhlášena usnesením předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

Schéma struktury daňové soustavy ČR



Právní úprava správy daní a poplatků je doposud obsažena v mnohokrát novelizovaném (doposud 61 změn a novelizací) zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento zákon měla nahradit s účinností již od 1. 1. 2010 nahradit komplexní úprava obsažená v připraveném novém Daňovém řádu, který byl vyhlášen ve Sbírce zákonů pod č. 280/2009 Sb., avšak jeho účinnost prozatím byla odložena o jeden rok na 1. 1. 2011 a v současné době je již připravena jeho novela, která by jej měla pozměnit již před nabytím účinnosti.

3.1 Postavení jednotlivých daní v daňové soustavě

Ze schématu struktury daňové soustavy můžeme rozlišit daně, které se uplatňují při nakládání s nemovitostmi, na daně majetkové a daně z příjmu, jako představitele daní přímých a daň z přidané hodnoty, jako daň nepřímou.

Nejprve bude popsáno postavení majetkových daní v rámci daňové soustavy, kdy systematicky se do kategorie přímých majetkových daní v daňové soustavě řadí daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí a specifická daň silniční.

S ohledem na téma této diplomové práce se ze skupiny majetkových daní zabývám pouze daní z nemovitostí, daní dědickou, daní darovací a daní z převodu nemovitostí, bez zohlednění daně silniční, jako specifické majetkové daně z motorových vozidel jako movitého majetku.

Majetkové daně jsou nástrojem redistribuce bohatství, dosažení horizontální a vertikální rovnosti a spravedlnosti v rozdělování. Subjekty s větší hodnotou majetku zpravidla mají větší daňový základ (za předpokladu neuplatnění daňových výjimek) a jsou povinny platit větší majetkové daně, čímž se snižuje koncentrace majetku a tím z části také majetkové nerovnosti mezi různými subjekty.

Pozitivním účinkem majetkových daní je motivace subjektů zdanění k racionálnějšímu a efektivnějšímu nakládání s majetkem, jako předmětem majetkových daní. Dědic si snáze uvědomí hodnotu nabytého majetku děděním, pro vlastníky nemovitostí pak představuje motivaci k jeho využití, aby nemovitost také přinášela určitý výnos.

Majetkové daně také mají menší negativní vliv na působení tržního mechanismu než daně přímé a vykazují menší distorzní účinky, nedemotivují osobní iniciativu, resp. nemají distorzní vliv na práci. Svými účinky však mohou ovlivňovat tendenci daňových subjektů ke spoření, jelikož zdaňují jejich akumulovaný výsledek.¹⁵

Majetkové daně jsou vyměřovány daňovému poplatníkovi na základě jeho majetku, jedná se tedy o daně „in rem“ (poplatník je odvádí z titulu vlastnictví či nabytí určitého majetku, nákupu, či spotřeby zboží, jejich výše není závislá na příjmech poplatníka na rozdíl od daní osobních) a jsou adresné; poplatník nemá možnost vyhnout se jejich placení, řadí se tedy mezi klasické přímé daně spolu s daněmi důchodovými.

Na rozdíl od daní nepřímých, kterými jsou např. daň z přidané hodnoty a spotřební daně, však daňový poplatník přesně zná jejich hodnotu, sám je odvádí a v mnoha případech včetně daně z nemovitostí je i nucen si daňovou povinnost spočítat sám.

Důvod pro zdaňování majetku lze nalézt u obou hlavních daňových principů, kdy majetkové daně lze odvozovat jak od zásady užitku, tak od zásady schopnosti daňové úhrady. V prvním případě by majetkové daně měly mít charakter daně in rem, užití principu zdaňování podle schopnosti daňové úhrady vede ke konstrukci osobní daně z čisté hodnoty majetku, což však přináší obtíže při stanovení základu daně a s tím související vyšší náklady při správě i jejím výběru.

Využití majetkových daní tradičně představuje stabilní zdroj příjmů veřejných rozpočtů, resp. rozpočtů obecních a krajských, kterým je navíc dána možnost ovlivnění samotné výše daní pomocí uplatnění rozdílných koeficientů při výpočtu daňové povinnosti. To platí i bez ohledu na skutečnost, že jejich podíl na celkových příjmech veřejných rozpočtů postupně klesá s ohledem na daňové výnosy hlavních daní, tj. daně z příjmu, spotřebních daní a daně z přidané hodnoty.

Na druhou stranu jsou majetkové daně věcným terčem kritiky ohledně dvojího zdanění, založené na předpokladu, že většina majetku, ze kterého se právě majetkové daně platí, byl nabyt z příslušně zdaněných důchodů.

¹⁵ ŠIROKÝ, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

Například úplatné nabytí nemovitého majetku v podobě pozemku fyzickou osobou za jednou již zdaněný důchod daní z příjmu fyzických osob, podléhá dani z převodu nemovitostí (která je navíc mnohdy zahrnuta do samotné kupní ceny), nový vlastník bude následně nucen hradit daň z nemovitostí v závislosti na druhu a využití dotyčného pozemku.

Podnikatelé mají alespoň na rozdíl od nepodnikatelů možnost zahrnout uhrazené majetkové daně do daňově uznatelných výdajů a snížit si tak základ pro výpočet daně z příjmu. Navíc zde existuje i poměrně snadná integrace majetkové daně do daně důchodové, kdy nabytý nemovitý majetek, přináší jeho vlastníkovvi určitý výnos, který podléhá dani důchodové.

Přes výše uvedené nedostatky většina ekonomů uznává opodstatněnost majetkových daní pro jejich „snadný“ výběr, možnost snížit majetkové nerovnosti ve společnosti a dále možnost dodatečně zdanit majetek nabytý z důchodů, které případně zdanění unikly.¹⁶

Historicky představovaly majetkové daně často značný daňový příjem, ale jejich význam setrvale klesá úměrně s rostoucími daňovými výnosy daní důchodových a v poslední době zejména díky nepřímým daním, zejména díky dani z přidané hodnoty, která je v rámci Evropské unie nejvíce harmonizovanou daní.

U daní v rámci České republiky docházelo v posledních letech k jejich snižování (např. sazba daně z převodu nemovitostí klesla s účinností od 1. 1. 2004 z 5 % na 3 %¹⁷, od roku 2008 jsou osvobozeny od placení daně dědické a darovací osoby v I. i II. skupině), dokonce o zrušení majetkových daní se mimo jiné uvažovalo v souvislosti s reformami daňového systému, avšak na rozdíl od Slovenska, které většinu majetkových daní zrušilo, k tomu v České republice nedošlo. Naopak při vzrůstajících nárocích na státní rozpočet se ozývají hlasy po opětovném zvýšení daní. Tyto návrhy počítají zejména s úpravami majetkových daní, zvýšením snížené sazby daně z přidané hodnoty a zastavením poklesu sazeb přímých daní, popřípadě s novými sazbami.

¹⁶ ŠIROKÝ, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

¹⁷ Novela byla provedena zákonem č. 420/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, a související zákony.

Oproti majetkovým daním má daň z příjmu fyzických a právnických osob spolu s daní z přidané hodnoty daleko větší význam zejména ve smyslu daňového inkasa. Daň z přidané hodnoty se tak kupříkladu s celkovým inkasem ve výši 255,2 mld. Kč a odpovídajícím podílem ve výši 42 % na celkových daňových příjmech vybraných finančními úřady v roce 2008 řadí mezi fiskálně nejvýznamnější daň¹⁸.

Avšak v případě posouzení významu daně z příjmu a daně z přidané hodnoty v případě nakládání s nemovitostmi je třeba vzít v úvahu aplikaci institutu osvobození od těchto daní, kdy mnoho případů vyskytujících se u nakládání s nemovitostmi těmito daněmi ani zatíženo nebude. Jednotlivé případy osvobození budou podrobněji probrány v následujících kapitolách.

3.2 Jednotlivé konstrukční prvky daně¹⁹

Konstrukční prvky daně jsou významné pro srovnání a popis jednotlivých druhů daní a rozhodují o tom, v jaké míře na jednotlivé subjekty budou daně dopadat. Mezi jednotlivé konstrukční prvky daně zejména patří:

- daňový subjekt,
- předmět a základ daně a jeho odvození,
- úpravy základu daně, tj. odpočty,
- osvobození od daně,
- sazba daně a
- slevy na dani.

¹⁸ Ministerstvo financí ČR. Výroční zpráva české daňové zprávy 2008. Praha: Ministerstvo financí - Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2009. 100 s. ISBN 978-80-85045-34-5

¹⁹ BAKEŠ, Milan a kol. Finanční právo. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 80-7179-431-7, KUBÁTOVÁ, Květa. Daňové teorie a Politika. 4.vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2

3.2.1 Subjekt daně

Daňovým subjektem se rozumí fyzická nebo právnická osoba, která je povinna odvádět nebo platit daň v souladu se zákonem, jinak řečeno, jejíž majetek nebo důchody podléhají zdanění.

Organizační složky státu dle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů, jsou také daňovými subjekty. Naopak daňovým subjektem nemůže být organizační složka fyzické či právnické osoby, jako například závod, odštěpný závod nebo provozovna. Daňový subjekt je vymezen pro každou daň samostatně.

Daňovým subjektem je rovněž právní nástupce zaniklé právnické osoby či zemřelé fyzické osoby (dědic), naopak ručitel daňovým subjektem není.

Rozlišujeme dva typy daňových subjektů z hlediska daňové techniky, kterými jsou poplatníci a plátcí.

Poplatníkem je daňový subjekt, jehož předmět je dani podroben, tj. především příjem nebo majetek daňového subjektu, zatímco plátcem daně rozumíme takový daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.

3.2.2 Předmět daně²⁰, daňový základ a jeho úpravy

Předmětem daně rozumíme tu skutečnost, na kterou se daň váže, která je podrobena zdanění. Pro příklad u daně z příjmu v kontextu nakládání s nemovitostmi je předmětem daně výnos z tohoto nakládání plynoucí, tedy se musí jednat o úplatný převod nemovitého majetku, který není osvobozen.

²⁰ Pojem „předmět daně“ se někdy ne zcela přesně zaměňuje s pojmem „objekt daně“, který je obvykle širší. Např. objektem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí, zatímco předmět daně je zúžen o pozemky zastavěné stavbami, o pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení, o vodní plochy s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb a o pozemky určené pro obranu státu.

České právo však nezná jedinou definici majetku a různé právní předpisy definují majetek pro své účely rozdílně, což platí i pro oblast právní úpravy majetkových daní, kde je za majetek obvykle považováno to, co je předmětem zdanění nebo alespoň významně ovlivňuje základ daně. Ekonomové obvykle za majetek považují soubor aktiv a pasiv vázaných k určitému subjektu. Tomuto chápání se blíží i právní obsah pojmu majetek. Pro nemovitý majetek platí, že je oblíbeným objektem zdanění, neboť základní vlastností nemovitostí je skutečnost, že s ní nelze pohybovat a lze je tak jen těžko zatajit.

Pro účely daně z přidané hodnoty je předmět daně určen jako převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Objekt zdanění je jen rámcovým vymezením veličiny, která má být podrobena zdanění, pro efektivní zdanění je nutné definovat předmět daně, kterým je jednoznačné a úplné určení rozsahu objektu zdanění zákonem, jímž se ukládá konkrétní daňová povinnost. Vzhledem k tomu, že toto vymezení bývá široké, je někdy třeba jej doplnit vynětím z předmětu daně.

Vynětí z předmětu daně podrobněji vymezuje oblast předmětu daně, tak že často jen deklaruje, že určitá skutečnost není předmětem daně tak, aby byly vyloučeny pochybnosti daňových subjektů o rozsahu daňové povinnosti.

Osvobození od daně naproti vynětí naopak definuje takovou část předmětu daně, ze které se daň nevybírání, tedy kterou daňový subjekt není povinen, ale jako je tomu u daně z přidané hodnoty ani oprávněn zahrnout do základu daně. Osvobození od daně může být konstruováno jako úplné, částečné nebo podmíněčné.

Základem daně se rozumí předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonem stanovených pravidel.

Určení základu daně je rozhodující pro výpočet samotné výše daňové povinnosti, tedy přesná konstrukce daňového základu je vždy vymezena v odpovídající právní úpravě určité daně.

Základ daně je třeba vymezit nejen věcně, ale zpravidla i časově, k čemuž daní vybíraných v pravidelných časových intervalech, slouží vymezení zdaňovacího období.

V případě daně z příjmu je daňový základ vymezen jako částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.²¹ Naopak pro spotřební daně je nejčastějším zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, popřípadě kalendářní čtvrtletí, jelikož kalendářní rok je příliš dlouhou periodou.

Jinou kategorií jsou daně bez zdaňovacího období, které se vybírají vždy, když nastane určitá událost. K těmto daním patří právě daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí.

²¹ Srov. ust. § 5 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu.

3.3 Nemovitost v kontextu daně z nemovitostí

Daň z nemovitostí není typickým představitelem daně, která se uplatní při nakládání se nemovitostmi, jelikož zatěžuje vlastníky nemovitostí nebo v určitých případech jejich držitele a proto se touto daní budu zabývat pouze stručně z hlediska základní charakteristiky a komparace s rakouskou úpravou.

3.3.1 Právní úprava daně z nemovitostí v České republice²²

Daň z nemovitostí byla do daňové soustavy České republiky nově zavedena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (ZDN), s účinností od 1. ledna 1993 a sloučila dvě dříve samostatné daně v podobě daně domovní a daně z pozemků, za současného rozšíření daňové povinnosti na většinu pozemků a staveb.

Zákon o dani z nemovitostí byl do současnosti předmětem již dvaceti novelizací, a to zejména díky legislativním nedostatkům, které se projevíly již v prvním zdaňovacím období a bylo jej nutno doplnit a zpřesnit (některé případy osvobození od daně, možnosti dodatečného daňového přiznání).

Předmět daně. Tato daň má dvě relativně samostatné součásti v podobě daně z pozemků a daně ze staveb, kterým jako předmět daně podléhají všechny pozemky zapsané v katastru nemovitostí a stavby ležící na území České republiky ve vlastnictví fyzických či právnických osob bez ohledu na jejich sídlo či bydliště, s výjimkou těch, které jsou z daňové povinnosti vzhledem ke svému specifickému charakteru vyjmuty²³. Zákon vymezuje pojem nemovitosti jako legislativní zkratku a říká nám, že nemovitosti jsou věci nemovité, byty a nebytové prostory.

Pozemky ležící na území cizích států, přestože jsou v majetku českých subjektů v souladu s principem uplatňovaným v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které přepokládají, že nemovitost se zdaňuje právě a pouze tam, kde se nalézá, zdanění daní z nemovitostí tedy nepodléhají.

²² RADVAN, M. Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související. Komentář. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. 358 s. ISBN 80-7179-478-3

²³ Srov. ustanovení § 2 a 7 ZDN.

Subjekt daně. Zákon určuje poplatníkem²⁴ daně z pozemků na prvním místě vlastníka pozemku, což platí i pro případy, kdy zákon odvozuje spoluvlastnictví pozemku od vlastnictví bytu nebo samostatného nebytového prostoru, který je evidován v katastru nemovitostí například na základě zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů.

U pozemků ve vlastnictví státu je poplatníkem daně organizační složka státu, státní organizace zřízená podle zvláštních právních předpisů, nebo právnická osoba, která má právo trvalého užívání nebo které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku podle zvláštního právního předpisu.

Nájemce je poplatníkem daně v takovém případě, jde-li o pozemky evidované v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem²⁵, spravované Pozemkovým fondem České republiky nebo Správou státních hmotných rezerv, nebo převedené na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí. Má-li povinnost platit daň z pozemku více poplatníků, platí daň společně a nerozdílně.

U daně ze staveb je poplatníkem daně vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. Jde-li o stavbu, byt nebo samostatný nebytový prostor ve vlastnictví státu, je poplatníkem daně organizační složka státu, státní organizace zřízená podle zvláštních právních předpisů, nebo právnická osoba, které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku podle zvláštního právního předpisu. Jde-li o stavbu, byt nebo samostatný nebytový prostor, spravované Pozemkovým fondem České republiky nebo Správou státních hmotných rezerv, jsou poplatníky tyto subjekty. Jde-li o stavbu nebo samostatný nebytový prostor, s výjimkou stavby obytného domu, spravované Pozemkovým fondem České republiky, Správou státních hmotných rezerv nebo převedené na Ministerstvo financí na základě rozhodnutí o privatizaci, které jsou pronajaty, je poplatníkem daně nájemce.

²⁴ Srov. ustanovení § 3 a 8 ZDN.

²⁵ Srov. ustanovení § 29 odst. 3 zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon).

S ohledem na digitalizaci a obnovu katastrálního operátu je zde dle mého názoru *de lege ferenda* prostor pro zjednodušení a zefektivnění správy a výběru daně z nemovitostí, kterého by bylo docíleno sjednocením definice poplatníka daně výlučně na vlastníka nemovitosti, jako předmětu zdanění.

Osvobození. Zákon o dani z nemovitostí v ust. § 4 a 9 vymezuje osvobození od daně z nemovitostí na základě různých kritérií. V první řadě jde zejména o osvobození dle vlastnictví nebo držby, tedy od daně jsou osvobozeny pozemky a stavby ve vlastnictví státu, pozemky a stavby ve vlastnictví obcí, na jejichž katastrálním území se nacházejí nebo pozemky a stavby ve vlastnictví krajů nacházejících se v jejich územním obvodu a ve vlastnictví veřejných výzkumných institucí, dále využívané diplomatickými zástupci nebo spravované Pozemkovým fondem České republiky. Tento druh osvobození by bylo dle mého názoru vhodné sjednotit na osvobození všeho majetku ve vlastnictví státu, resp. jeho organizačních složek, včetně místních a územních samosprávných celků.

Další skupinou je osvobození podle účelu, kterému pozemky slouží, tedy pro příklad jsou osvobozeny stavby ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností včetně pozemků s nimi tvořících jeden funkční celek, dále území zvláště chráněných podle předpisů o ochraně přírody a krajiny, pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť, pozemky určené pro veřejnou dopravu nebo pozemky na nichž jsou zřízeny hřbitovy.

Zvláštním případem je osvobození zemědělských pozemků na dobu pěti let a lesních pozemků na dobu 25 let počínaje rokem následujícím po roce, kdy byly po rekultivaci technickým opatřením nebo biologickým zúrodněním vráceny zemědělské nebo lesní výrobě nebo osvobození 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 (projev podpory obnovitelných zdrojů energie). Obec je také oprávněna osvobodit obecně závaznou vyhláškou od daně pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travních porostů, mimo pozemky v zastavěném území nebo v zastavitelné ploše obce.

Základ daně z pozemků nebo ze staveb a odpovídající daňová sazba nám vymezuje daňovou povinnost daňového subjektu. Daňový základ daně z pozemků a také sazba daně se specificky stanovuje pro každý druh pozemku. Pro zemědělské pozemky, tedy u pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů je cena půdy zjištěná násobením skutečné výměry pozemku v m² průměrnou cenou půdy stanovenou na 1 m² dle vyhlášky²⁶. Pro pozemky hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je základem daně cena pozemku zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3,80 Kč. Základem daně u ostatních pozemků je skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období.

Pro daň ze staveb zákon vymezuje základ daně jako výměru půdorysu nadzemní části stavby v m², resp. zastavěnou plochu podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období stejně jako u daně z pozemků. U stavby bez svislé nosné konstrukce se půdorysem rozumí plocha ohraničená průmětem obvodu stavby dotýkající se povrchu přilehlého pozemku ve vodorovné rovině. U stavby se svislou nosnou konstrukcí se půdorysem rozumí průmět obvodového pláště stavby na pozemek. Základem daně z bytu nebo ze samostatného nebytového prostoru je výměra podlahové plochy bytu v m² nebo výměra podlahové plochy samostatného nebytového prostoru v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období, vynásobená koeficientem ve výši 1,20 jako tzv. upravená podlahová plocha.

Sazba daně z nemovitostí činí u pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů 0,75 %, u trvalých travních porostů, hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb 0,25 %. Sazba daně u ostatních pozemků činí za každý 1 m² u zastavěných ploch a nádvoří 0,10 Kč, u stavebních pozemků 1,00 Kč, a u ostatních ploch, pokud jsou předmětem daně 0,10 Kč.

²⁶ Srov. vyhlášku Ministerstva zemědělství ČR č. 613/1992 Sb.

Stavebním pozemkem se rozumí nezastavěný pozemek určený k zastavění stavbou, pro určení výměry stavebního pozemku je rozhodná výměra pozemku v m² odpovídající půdorysu nadzemní části stavby a to do doby, kdy se stavba na tomto pozemku stane předmětem daně ze staveb nebo pokud ohlášení nebo stavební povolení pozbude platnosti.

Základní sazba daně činí u obytných domů 1 Kč za 1 m² zastavěné plochy, u ostatních staveb tvořících příslušenství k obytným domům z výměry přesahující 16 m² zastavěné plochy 1 Kč za 1 m² zastavěné plochy, u staveb pro individuální rekreaci a rodinných domů využívaných pro individuální rekreaci 3 Kč za 1 m² zastavěné plochy a u staveb, které plní doplňkovou funkci k těmto stavbám, s výjimkou garáží, 1 Kč za 1 m² zastavěné plochy, u garáží vystavěných odděleně od obytných domů a u samostatných nebytových prostorů užívaných jako garáže 4 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy.

Základní sazba daně činí u staveb užívaných pro podnikatelskou činnost a u samostatných nebytových prostorů užívaných pro podnikatelskou činnost, sloužících pro zemědělskou prvovýrobu, pro lesní a vodní hospodářství 1 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy, u staveb sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu 5 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy, u staveb sloužících pro ostatní podnikatelskou činnost 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy, u ostatních staveb 3 Kč za 1 m² zastavěné plochy, u bytů a u ostatních samostatných nebytových prostorů 1 Kč za 1 m² upravené podlahové plochy. Základní sazba daně u staveb se dále zvyšuje o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, jestliže zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy.

Výše uvedené základní sazby daně se násobí koeficientem v rozmezí od 1,0 do 4,5 dle počtu obyvatel obce zjištěného při posledním sčítání lidu s tím, že obec je oprávněna tento koeficient v souladu se zákonem upravit obecně závaznou vyhláškou, přičemž koeficient 4,5 lze zvýšit až na koeficient 5,0, jak vyplývá z níže uvedené tabulky.

Výše koeficientu v závislosti na počtu obyvatel obce:

Počet obyvatel obce	> 1 000	1001 - 6 000	6001 - 10 000	10 001 - 25 000	25 001 - 50 000	> 50 000	Praha
Výše koeficientu	1,0	1,4	1,6	2,0	2,5	3,5 ²⁷	4,5

Novela zákona také přinesla s účinností od 1. 1. 2008 možnost uplatnění místního koeficientu ve smyslu ustanovení § 12 ZDN, kdy obec může obecně závaznou vyhláškou pro všechny nemovitosti na území celé obce stanovit jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5. Tímto koeficientem se vynásobí daňová povinnost poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, staveb, samostatných nebytových prostorů a za byty, popřípadě jejich soubory, s výjimkou pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů.

Místní koeficient byl zaveden s ohledem na propad daňových příjmu jiných majtkových daní a tento propad by tak ve své podstatě až zpětinasobením daňové povinnosti měl být kompenzován. Otázkou však zůstává, zda takové zvýšení daně z nemovitostí by bylo vůbec ospravedlnitelné vůči obyvatelům dané obce.

3.3.2 Právní úprava daně z nemovitostí v Rakousku

Rakouská právní úprava také zná daň z nemovitostí ve dvou podobách a to daň ze zemědělských a lesních pozemků včetně ostatních pozemků a budov jimi zastavěných – *Grundsteuer*, kterou upravuje zákon o dani z nemovitostí – *Grundsteuergesetz 1955, BGBl. 149/1955 (GrStG)* a dále daň ze stavebních pozemků, kterou upravuje zákon o dani z hodnoty pozemků – *Bodenwertabgabegesetz 1960 BGBl. 285/1960 (BWAbgG)*. Daně z nemovitostí mají díky plně digitalizované evidenci nemovitostí (katastru) jednodušší konstrukci založené na hodnotě zdaňovaného nemovitého majetku.

²⁷ Totožný koeficient daně ve výši 3,5 se uplatní ve Františkových Lázních, Luhačovicích, Mariánských Lázních a Poděbradech.

Předmět daně. Předmětem daně z nemovitostí – *Grundsteuer* jsou tedy zemědělské a lesní pozemky včetně ostatních pozemků a budov jimi zastavěných, nalézajících se na území Rakouska. Stavební pozemky (určené k zastavění) zdaňuje daň z hodnoty stavebních pozemků – *Bodenwertabgabe*.

Rakouské dani z nemovitostí podléhá také nemovitý majetek, který je součástí základního kapitálu společností²⁸. Daň z nemovitostí vybírají obce a tato daň je také příjmem obecních rozpočtů. Daň ze stavebních pozemků je příjmem obcí z 96 %.

Subjekt a sazba daně. Daň z nemovitosti je obcím placena vlastníky nemovitostí čtvrtletně²⁹, přičemž sazba daně se pohybuje v rozmezí od 0,4 do 0,84 % z hodnoty zdaňované nemovitosti v závislosti na rozhodnutí příslušného obecního úřadu, který je oprávněn sazbu daně z nemovitostí navýšit až pětinasobně.

Daň z hodnoty stavebních pozemků ve výši 1 % z hodnoty těchto pozemků je vybírána za předpokladu, že celková hodnota stavebních pozemků u jednotlivého poplatníka přesáhne hodnotu 14.600,- EUR.

Osvobození od daně. Osvobození od daně z nemovitostí se vyskytuje ve dvou podobách, a to jako osvobození trvalé (ve smyslu ustanovení §§ 2 až 8 GrStG dle povahy nemovitosti a obsahuje například veřejné komunikace, tekoucí vodní plochy nebo nemovitosti sloužící veřejným účelům) a osvobození dočasné. O trvalém osvobození od daně z nemovitostí rozhoduje příslušný pozemkový finanční úřad, osvobození dočasná mohou být upravena v příslušných právních úpravách spolkových zemí Rakouska³⁰ a ve smyslu ust. § 3 BWAbgG platí i pro daň z hodnoty pozemků.

Vlastníci nemovitostí nelézajících se v rekreačních oblastech a rekreačních zónách vymezených obcemi, mohou být povinni kromě daně z nemovitostí hradit také období rekreačního poplatku – *Kurtaxe*, jehož výše opětovně závisí na rozhodnutí dotčené obce a velikosti nemovitosti.

²⁸ Nemovitý majetek, který je součástí základního kapitálu společností podléhá také jednorázovému zdanění kapitálu společností - *Gesellschaftsteuer* ve výši 1 % z hodnoty základního kapitálu při založení společnosti nebo z hodnoty, o kterou se základní kapitál společnosti navyšuje.

²⁹ Pokud roční hodnota daňové povinnosti nepřesáhne částku 75 EUR, daň se platí jednou ročně.

³⁰ Rakousko je federací složenou z devíti spolkových zemí s jistým omezeným stupněm autonomie, který však není tak velký jako např. v Německu.

3.3.3 Srovnání právních úprav daně z nemovitostí

Rakouský stát má při správě a inkasu daně z nemovitostí značně ulehčenou situaci. Zatímco v České republice bylo téměř půl století soukromé vlastnictví znevýhodněno oproti vlastnictví státu, nadto byly porušeny základní zásady, které oba právní řády spojovaly, Rakousko se opírá o nepřerušovaný vývoj evidence nemovitého majetku, která umožňuje transparentnější stanovení základu daně podle hodnoty nemovitostí a nikoliv dle složitého kategorizování jednotlivých typů nemovitostí a stanovování individuálních sazeb a případných jejich úprav či osvobození.

Tak jak jsem již uvedl, oproti Rakousku byl u nás středním občanským zákoníkem opuštěn princip *superficies solo cedit* a zrušena zásada intabulační, kdy přechod vlastnického práva již byl vázán pouze na okamžik veřejné publicity a nikoliv na zápis, který se stal pouze deklaratorním a evidování soukromých práv k nemovitostem tak ztratilo svůj význam.

Rakousko má jeden z nejlépe propracovaných systémů evidence pozemků – *Grenzkataster*, který je státem garantovanou evidencí hranic jednotlivých pozemků, včetně plně digitalizovaných katastrálních map, představující takřka dokonalý prostředek k přesnému určení daňových povinností konkrétních daňových subjektů.

Katastr nemovitostí v České republice naopak prochází neustálým vývojem a digitalizací, včetně pozemkových úprav, které se týkají zejména zpřesňování údajů o pozemcích vedených zjednodušeným způsobem (zejména zemědělské a lesní pozemky).

S ohledem na výše uvedené je nasnadě, abychom si vzali příklad z Rakouska a po dokončení digitalizace katastrálního operátu zavedli zjednodušení úpravy daně z nemovitostí stanovením jejího výpočtu součinem procentuální sazby a hodnoty zdaňované nemovitosti v zákonem stanoveném rozmezí a dle volby příslušné obce.

Katastr nemovitostí by měl současně přestat sloužit jako pouhá evidence právních vztahů k nemovitostem, ale naopak by měl posloužit jako efektivní nástroj pro evidenci všech daňových povinností vztahujících se k jednotlivým nemovitostem, což by jednoznačně zjednodušilo a zlevnilo správu daně z nemovitostí.

Osvobození od daně z nemovitostí by mělo být vycházet ze současné úpravy, avšak značně zjednodušené, jelikož jsou jednotlivá osvobození koncipována značně složitě a kazuisticky. Do osvobození by měly být zahrnuty generelně nemovitostí ve vlastnictví státu, obcí i krajů, bez ohledu na jejich využití, naopak zemědělská půda by měla být osvobozena pouze za předpokladu, že slouží svému účelu, jako projev podpory zemědělství.

Primární funkcí daně z nemovitostí by mělo být dosažení optimálního využití nemovitostí za současného omezení zbytečné administrativy a s ní spojených nákladů, je třeba si uvědomit že toto platí zejména u pozemků, které jsou objektivně (velikostí Země) omezeným statkem, se kterým je nutno nakládat s rozvahou.

3.4 Nemovitost v kontextu daně dědické

Pro bližší porozumění problematice daně dědické, jejímž předmětem je právě majetek nabytý děděním, je vhodné si vymezit samotný pojem dědění.

Dědění ve smyslu českého (občanského) práva spočívá na principu přechodu majetkových práv a povinností zůstavitele na jeho právní nástupce přímo ze zákona již okamžikem smrti zůstavitele, uplatňuje se tedy princip *delační*³¹. Dědic je však oprávněn dědictví odmítnout a tímto zvrátit právní účinky již nastalé právní události, tj. smrti zůstavitele.

S ohledem na výše uvedený princip tedy vlastnické právo k nemovitosti, která je součástí dědictví přechází okamžikem úmrtí zůstavitele a jedná se o přechod vlastnického práva, které se zapisuje do katastru nemovitostí záznamem bez konstitutivních účinků.

Na rozdíl od české úpravy je rakouská úprava nabývání děděním založena na odlišném principu tzv. ležící pozůstalosti – *hereditas iacens*, kdy k nabytí dědictví nedochází okamžikem smrti zůstavitele, ale až po pozůstalostním řízení vedeném příslušným soudem, který o dědictví rozhoduje.

³¹ Srov. ust. § 460 zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů.

Do okamžiku právní moci usnesení soudu o dědictví, kterým dochází k přechodu vlastnického práva na dědice, jde o takzvanou ležící pozůstalost, které je přiznána vlastní právní subjektivita.

3.4.1 Právní úprava daně dědické v České republice

Předmět daně. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (DDDP) vymezuje předmětem daně dědické bezúplatné nabytí majetku děděním, resp. *mortis causa*.

Dani dědické tak podléhá nabytí majetku, kterým se rozumí jak nemovitosti – věci nemovité, byty a nebytové prostory, tak movitý majetek – věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty.³²

V souladu s výše uvedeným však dani dědické podléhá majetek nabytý výlučně děděním, naopak zejména mzdové nároky z pracovního poměru zůstavitele, peněžité nároky ze sociálního zabezpečení anebo nemocenského pojištění, peněžitá plnění z pojištění *mortis causa* se přechod takového nároku na oprávněnou osobu řídí zvláštními právními předpisy, a jsou zdaňovány důchodovými daněmi, např. daní z příjmu nebo srážkovou daní.

Díky zaměření této práce posuzuji předmět daně dědické jako výlučně nemovitý majetek, tedy věci nemovité, byty a nebytové prostory. Přechod nemovitého majetku v důsledku smrti zůstavitele je zatížen dědickou daní vždy, když se nachází na území České republiky a to bez ohledu na státní občanství dědice, naopak v souladu s principem zamezení dvojího zdanění dědění nemovitého majetku, který se nachází v zahraničí, dani dědické nepodléhá, pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak, což se případu Rakouska a České republiky netýká³³.

³² Srov. ust. § 3 DDDP.

³³ Smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou Republikou a Rakouskem, která byla publikována ve sbírce mezinárodních smluv pod č. 31/2007 Sb. m. s. se vztahuje pouze na daň z příjmů fyzických a právnických osob a daň z nemovitostí.

Subjekt daně. Poplatníka daně dědické vymezuje zákon v ust. § 2 DDDP jako dědice, který nabytí dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto právních důvodů, podle pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, jímž bylo řízení o dědictví skončeno. Rozhodnutí se vydává v řízení vedeném notářem, jako pověřeným soudním komisařem, u příslušného okresního soudu ve smyslu zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Pro případ, že dědictví připadne více dědicům, u těchto osob povinných k dani dědické se neuplatní jejich solidarita, kterou známe kupříkladu u dříve popisované daně z nemovitostí, ale každý z dědiců samostatně platí daň ze svého podílu a také podává daňové přiznání k dani dědické.

Poplatníci daně jsou rozlišeni zákonem do tří skupin dle jejich poměru k zůstaviteli³⁴, což je jiné rozdělení než je vymezení dědických skupin ve smyslu ustanovení § 473 až 475a OZ. Novela DDDP s účinností od 1. 1. 2008 stanovila³⁵, že pro účely zařazení do těchto skupin jsou příbuzenským vztahům vzniklým narozením na roveň postaveny vztahy založené osvojením.

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, 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 neuvedené v předchozích dvou skupinách.

³⁴ Srov. ust. § 11 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, který stanoví: „Pro účely výpočtu daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osoby zařazeny do tří skupin vyjadřujících vztah poplatníka k zůstaviteli, dárce (obdarovanému) nebo nabyvateli (převodci). Příbuzenským vztahům vzniklým narozením jsou na roveň postaveny vztahy založené osvojením.“

³⁵ Srov. zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Základ daně a daňová sazba. Základ daně dědické je vymezen v ustanovení § 2 DDDP jako cena majetku nabytého jednotlivým dědicem. Přičemž tato cena se snižuje o prokázané dluhy zůstavitele, které na dědice přešly zůstavitelovou smrtí (za dluhy se však odpovídá pouze do výše hodnoty zděděného majetku), cenu majetku osvobozeného podle zákona, přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele, odměnu a hotové výdaje notáře pověřeného soudem k úkonům v řízení o dědictví a cenu jiných povinností uložených v řízení o dědictví, a dědickou dávku prokazatelně zaplacenou jinému státu z nabytí majetku děděním v cizině, je-li tento majetek též předmětem daně dědické v tuzemsku. Laicky řečeno je základem daně hodnota majetku, o nějž se zvýšila celková hodnota majetku dědice v příčinné souvislosti s děděním.

Výše uvedené rozdělení dědiců do skupin má význam pro stanovení sazby daně. Poplatníci náležející do I. a II. skupiny jsou od daně dědické zcela osvobozeni ve smyslu ust. § 19 zákona, k dani dědické jsou povinny tedy ostatní fyzické a právnické osoby. Zákon konstruuje sazbu daně dědické dle výše hodnoty nabytého majetku jako klouzavě progresivní a pohybuje se od 7 % do 40 %, načež výsledná částka se násobí koeficientem ve výši 0,5.

Sazba daně darovací u osob zařazených do III. skupiny				
Základ daně přes	Základ daně do	Sazba daně		
	1.000.000,- Kč	7,0 %		
1.000.000,- Kč	2.000.000,- Kč	70.000,- Kč	a 9,0 % ze základu přes	1.000.000,-Kč
2.000.000,- Kč	5.000.000,- Kč	160.000,- Kč	a 12,0 % ze základu přes	2.000.000,- Kč
5.000.000,- Kč	7.000.000,- Kč	520.000,- Kč	a 15,0 % ze základu přes	5.000.000,- Kč
7.000.000,- Kč	10.000.000,- Kč	820.000,- Kč	a 18,0 % ze základu přes	7.000.000,- Kč
10.000.000,- Kč	20.000.000,- Kč	1.360.000,- Kč	a 21,0 % ze základu přes	10.000.000,- Kč
20.000.000,- Kč	30.000.000,- Kč	3.460.000,- Kč	a 25,0 % ze základu přes	20.000.000,- Kč
30.000.000,- Kč	40.000.000,- Kč	5.960.000,- Kč	a 30,0 % ze základu přes	30.000.000,- Kč
40.000.000,- Kč	50.000.000,- Kč	8.960.000,- Kč	a 35,0 % ze základu přes	40.000.000,- Kč
50.000.000,- Kč		12.460.000,- Kč	a 40,0 % ze základu přes	50.000.000,- Kč

3.4.2 Právní úprava daně dědické v Rakousku

V současné době daň dědická – *Erbschaftsteuer* ani daň darovací – *Schenkungssteuer* není v rakouském právním řádu upravena s ohledem na skutečnost, že byly s účinností od 1. srpna 2008 zrušeny.

Konstrukce daně dědické byla původně založena na stejném principu jako v České republice, kdy předmětem daně je bezúplatné nabytí majetku děděním, základem daně byla hodnota nabytého majetku, zákon dále definoval pět kategorií poplatníků daně s rozdílnými sazbami daně. Sazby byly stanoveny totožně pro daň dědickou i darovací.

Pro první kategorii, kam spadali manžel, manželka a děti byla sazba daně stanovena v rozmezí od 2 do 15 % ze základu daně. Druhá kategorie se sazbou od 4 do 25 % zahrnovala vnuky, třetí kategorie se sazbou od 6 do 40 % – rodiče a sourozence, čtvrtá kategorie se sazbou od 8 do 50 % – synovce a neteře a konečně pátá kategorie zahrnovala ostatní osoby, pro které platily sazby od 14 do 60 %.

3.4.3 Srovnání právních úprav daně dědické

S ohledem na shodné rysy a vývoj u daně dědické i darovací v Rakousku bude srovnání těchto daní provedeno společně v kapitole 3.5.3 této práce.

3.5 Nemovitost v kontextu daně darovací

Daň darovací je daní přímou, majetkovou, transferovou, neperiodickou, jednorázovou, ke zdanění majetku dochází jednorázově v okamžiku změny vlastníka v souvislosti s bezúplatným převodem vlastnického práva darováním. K naplnění tohoto předpokladu musí u jedné strany dojít k úbytku majetku a u druhé strany k jeho nabytí, aniž by za toto nabytí byla poskytována jakákoliv protihodnota.

3.5.1 Právní úprava daně darovací v České republice

Předmět daně darovací je charakterizován tím, že na základě právního úkonu nebo v souvislosti s ním daňový subjekt bezúplatně získal majetkový prospěch, tedy určitou majetkovou výhodu, která může spočívat jednak v tom, že se majetek daňového subjektu zvýší či rozmnoží, nebo naopak v tom, že se jeho majetek nezmění a určité majetkové hodnoty ušetří, ač by je jinak měl či musel vynaložit³⁶.

Zákon vymezuje předmět daně darovací v ustanovení § 6 jako bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně darovací jsou nemovitosti, kterými se rozumí věci nemovité, byty a nebytové prostory, a dále movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch.

Za předmět daně darovací zákon považuje také bezúplatné zřízení práva odpovídající věcnému břemeni v souvislosti s bezúplatným převodem nemovitosti nebo právo, jehož obsahem je opětující se plnění obdobné věcnému břemeni.

V případě nemovitostí je pro vznik daňové povinnosti ve většině případů rozhodnou skutečností darovací smlouva nebo smlouva o zřízení věcného břemene sepsaná v písemné formě, která je obligatorní náležitostí pro formu právních úkonů týkajících se nemovitostí.

Zákon rovněž pamatuje na případ zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, kdy předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku spoluvlastníkem ve větším rozsahu, než činila hodnota jeho podílu před zrušením a vypořádáním podílového spoluvlastnictví.

³⁶ PELC, Vladimír. Daň darovací. Komentář. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 255 s. ISBN 978-80-7400-147-5

Je nutno podotknout, že stejně jako v případě daně dědické a z převodu nemovitostí s ohledem na zákonný odkaz na ustanovení § 3 odst. 2 DDDP, z nemovitostí, které se nacházejí na území České republiky, se vybere daň bez ohledu na státní občanství nebo pobyt poplatníka konkrétní daně, přičemž z nemovitostí, které se nacházejí v cizině, se daň nevybírání.

Pro zodpovězení otázky, zda má být daň vyměřena není formální stav věci, tedy stav určený aktuálním zápisem v katastru nemovitostí, ale zejména stav materiální, tedy to, zda k darování skutečně došlo³⁷.

S účinností od 1. 1. 2008 došlo k zásadní změně³⁸ koncepce zdanění bezúplatného zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemenu z dosavadního zdanění daní z převodu nemovitostí na zdanění daní darovací, ke stejnému datu bylo rovněž osvobozeno darování mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině, které nově nejsou povinny ani podávat daňové přiznání. Nasnadě je otázka, zda již nebylo vhodné s ohledem na značný rozsah osvobození tuto daň zrušit jako celek bez náhrady, k čemuž bych se osobně přiklonil.

Další osvobození od daně dědické zahrnuje plnění nebo bezúplatné převody majetku na základě povinnosti stanovené právním předpisem jako např. restituce nebo převody bytových jednotek z vlastnictví bytových družstev na jejich členy, bezúplatná nabytí majetku, která jsou příjmem a jsou předmětem daně z příjmů nebo bezúplatná nabytí majetku, která jsou předmětem daně dědické.

Subjekt daně. Poplatníkem daně darovací je nabyvatel, tedy obdarovaný. Dárce je poplatníkem daně darovací vždy při bezúplatném poskytnutí majetku fyzickou osobou, která má trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnickou osobou, která má sídlo v tuzemsku, fyzické osobě, která nemá trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnické osobě, která nemá sídlo v tuzemsku.

Pokud není dárce poplatníkem, je ručitelem, takové ručení vzniká přímo ze zákona nezávisle na projevu vůle, což může vést ke vzniku až absurdní situace, kdy po zmenšení svého majetku darováním je nucen za obdarovaného navíc uhradit daň.

³⁷ Srov. rozsudek NSS ČR ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007-105.

³⁸ Srov. zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Základ daně a daňová sazba. Základem daně darovací v kontextu nemovitých věcí je v souladu s ustanovením § 7 DDDP cena nemovitosti, která je předmětem daně snižená o prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně (tzv. redukce pasiv), kterým se rozumí například hodnota věcného břemena bezplatného užívání nemovitosti zřízeného ve prospěch třetí osoby.

Cenou nemovitosti se rozumí cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, tedy stanovena soudním znalcem ve znaleckém posudku, a to vždy ke dni nabytí nemovitosti. Je-li předmětem daně jiný majetkový prospěch, jehož obsahem je opětující se plnění na dobu neurčitou, na dobu života nebo na dobu delší než pět let, je touto cenou pětinašobek ceny ročního plnění. Je-li předmětem daně bezúplatné nabytí majetkové hodnoty spojené s převodem členských práv a povinností v bytovém družstvu, je cenou majetku cena obvyklá.

Sazba daně darovací je stejná jako u daně dědické, tedy klouzavě progresivní, v souladu s výše uvedeným osvobozením osob zahrnutých v I. a II. skupině dani podléhají pouze ostatní fyzické a právnické osoby, u kterých je stanovena sazba v rozmezí od 7 do 40 %, což dle mého názoru představuje zbytečně složité a relativně vysoké zdanění, které nemá odpovídající efekt, jak bude uvedeno níže.

3.5.2 Právní úprava daně darovací v Rakousku

V současné době daň darovací – *Schenkungssteuer* se v Rakousku neuplatňuje s ohledem na skutečnost, že byla spolu s daní dědickou s účinností od 1. 8. 2008 zrušena rozhodnutím Ústavního soudu Rakouska³⁹.

Konstrukce daně darovací byla původně založena na stejném principu jako v České republice, kdy předmětem daně je bezúplatné nabytí majetku, základem daně byla hodnota nabytého majetku. Rozdělení poplatníků do skupin i sazby daně byly stanoveny totožně jako pro daň dědickou (viz výše).

³⁹ Ke zrušení úpravy daně dědické a daně darovací došlo v souvislosti s rozhodnutím Rakouského ústavního soudu ze dne 7. 3. 2007, kdy úprava oceňování pro stanovení základu byla shledána protiústavní s ohledem na porušení zásad rovnosti. Rozhodnutí (nález) dostupný na http://www.verfassungsgerichtshof.at/cms/vfgh-site/attachments/8/4/0/CH0006/CMS1174295202378/erbschaftssteuer_g54-06.pdf

3.5.3 Společné srovnání právních úprav daně dědické a darovací

S ohledem praktické přínosy dědické a darovací daně je dle mého názoru jediným správným a racionálním řešením daň dědickou zrušit, byť jiným legislativním postupem, než jako k tomu došlo rozhodnutím ústavního soudu v Rakousku.

Zrušení daně dědické a darovací s sebou nepřineslo žádné negativní účinky, naopak je možno dosáhnout výrazných úspor a snížit neopodstatněné daňové zatížení pro poplatníky za situace, kdy náklady na správu a výběr těchto daní jsou neúměrně vysoké v porovnání s jejich výnosem – výnosy daně dědické a darovací v Rakousku se před jejich zrušením pohybovaly v rozmezí od 110 do 150 mil. EUR⁴⁰, což je zanedbatelná částka, oproti nákladům na jejich správu.

Srovnání s Rakouskem jen potvrzuje neopodstatněnost existence daně dědické a darovací a s ní související zbytečné zaměstnávání mnoha úředníků daňové správy, kteří na správě této daně pracují, přičemž by svůj čas mohli věnovat správě daleko výnosnějším daním, jako je daň z příjmu a daň z přidané hodnoty.

Neefektivitu v případě daně dědické také potvrzuje výroční zpráva české daňové správy za rok 2008 s tím, že vzhledem k malému počtu zdaňovaných případů v důsledku osvobození osob I. skupiny, do níž patří příbuzní v řadě přímé a manželé, výše inkasa daně dědické dlouhodobě osciluje kolem 100 mil. Kč, což v rámci rozpočtu představuje zanedbatelný přínos na rozdíl od vynaložených nákladů. Novela zákona ještě rozšířila osvobození s účinností od 1. 1. 2008 i na osoby patřící do II. skupiny, tedy budoucí výnosy daně dědické a darovací budou již zcela bezvýznamné.

⁴⁰ *Gebarungen und Sektor Staat Teil I. Herausgegeben von Statistik Austria.* [online]. Wien: STATISTIK AUSTRIA, 2009 [citováno 2009-10-24].

Dostupné z URL <http://www.statistik.at/web_de/Redirect/index.htm?dDocName=036549>.

Zpráva o činnosti české daňové správy za rok 2008 totožný stav potvrzuje u daně darovací a uvádí, že inkaso daně darovací v souladu s očekáváním pokleslo, neboť novelou⁴¹ zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a z převodu nemovitostí, jsou od daně darovací s účinností od 1. 1. 2008 zcela osvobozena bezúplatná nabytí majetku mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině. Inkaso daně darovací za rok 2008 tak v souladu s výše uvedeným vykázalo pokles oproti loňskému roku o přibližně 50 % na částku 345 mil. Kč, za situace kdy bylo předepsána daňová povinnost ve výši 299 mil. Kč.

Vývoj výnosu daně darovací je obdobný jako u daně dědické bez jakéhokoliv hmatatelného přínosu pro rozpočet, tato daň postrádá jakýkoliv smysl své existence, když nenaplnuje základní předpoklad existence daní – jako transferu peněžních prostředků k uspokojování veřejných potřeb, když jsou z většiny konzumovány na náklady správy daně a platové potřeby zaměstnanců daňové správy.

Historický kontext existence těchto daní v evropských státech, kterým se zaštiťovalo mnoho politiků při projednávání návrhů na jejich zrušení v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky, je v současné době neodůvodnitelný, tyto daně provází neefektivita, složitá správa a inkaso daně, jsou tedy drahé, dle mého názoru plně postačí zdanění majetku jinými majetkovými daněmi, přičemž vhodnou náhradou daňových výnosů v případě zrušení daně dědické a daně darovací by bylo zvýšení správních poplatků za zápis do katastru nemovitostí, případně úprava jeho výpočtu na procentní bázi z ceny nemovitosti, kterých se zápis týká, což by jistě přineslo potřebné prostředky pro dokončení, resp. zdokonalení digitální podoby katastru nemovitostí v České republice a s tím souvisejícího vyjasnění právních vztahů k nemovitostem.

⁴¹ Srov. zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

3.6 Nemovitost v kontextu daně z převodu (přechodu) nemovitosti

Daň ze převodu nemovitostí je typickou daní majetkovou, která postihuje transfer konkrétního druhu majetku – nemovitosti. Stejně jako daň darovací je daní přímou, transferovou, neperiodickou a jednorázovou, podstatou transferu je nejčastěji dvoustranný právní úkon – smlouva, jako předmět zdanění, avšak nikoli výlučně, jak bude uvedeno dále.

3.6.1 Právní úprava daně z převodu nemovitostí v České republice

Právní úpravu daně z převodu nemovitostí nalezneme stejně jako u daně dědické darovací v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (DDDP). V porovnání s ostatními daněmi má marginální význam, inkaso této daně nedosahuje ani jedno procento z celkových daňových příjmů státu, přičemž efektivita výběru daně pak činila v roce 2004 celkem 2,85 %. Což je nadprůměrná hodnota oproti jiným daním, kde se tato hodnota pohybuje pod 2 %.⁴²

Předmět daně. Ustanovení § 9 odst. 1 DDDP vymezuje předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný⁴³ převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem, předmětem zdanění je rovněž příslušenství dotčené nemovitosti. Samotný zákon nedefinuje blíže pojem převodu či přechodu vlastnictví⁴⁴, jelikož se jedná o pojmy, které jsou vlastní především právu soukromému, zejména občanskému právu, resp. právní teorii.

⁴² Srov. Nález Ústavního soudu České republiky sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009.

⁴³ Pojem úplatný je nutno vykládat v souladu s judikaturou a považovat jej za širší pojem, než je pouhá koupě a prodej, daní z převodu je zatížena hodnota převáděné nemovitosti, neboť je zdaněn dosažený nebo dosažitelný výnos původního vlastníka a tak k úplatnému převodu může dojít např. na základě postupní smlouvy. K tomuto se vyjadřuje např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2005 sp. zn. 11 Ca 123/2004-18.

⁴⁴ Blíže k obsahu pojmů převod a přechod viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29. 06. 2006, sp. zn. 2 Afs 109/2004-47.

Předmětem daně z převodu nemovitostí při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem je úplatný převod nebo přechod podílu nebo části podílu, o který se sníží hodnota podílu převodce, který měl před vypořádáním⁴⁵.

U výměny nemovitostí zákon považuje jejich vzájemné převody za jeden převod a daň se vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň vyšší.

Pro případ vyvlastnění za náhradu nikoliv v penězích zákon stanoví, že přechází-li na základě rozhodnutí úřadu, který provádí vyvlastnění, vlastnické právo k vyvlastňované nemovitosti a současně k nemovitosti poskytované místo náhrady v penězích, považují se tyto přechody za jeden přechod a daň se vybere z přechodu nemovitosti z vlastnictví vyvlastňovaného.

Daň z převodu nemovitostí se vybere bez ohledu na občanství poplatníků a pouze v případě nemovitostí, které se nacházejí v tuzemsku.

Významná legislativní změna⁴⁶ byla provedena s účinností od 1. 1. 2008, kdy došlo mimo jiné ke změně osoby daňového poplatníka v případě nabytí vlastnického práva k nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva⁴⁷, kterým je dle nové úpravy⁴⁸ namísto převodce nabyvatel nemovitosti.

Základ daně. Základem daně z převodu nemovitostí vymezuje ust. § 10 DDDP je ve většině případů především cena stanovená dle zákona o oceňování majetku, platná v den nabytí nemovitosti nebo cena sjednaná mezi stranami a to ta vyšší z nich.

⁴⁵ Je-li podílové spoluvlastnictví vypořádáno tak, že spoluvlastníci převezmou do výlučného vlastnictví nemovitosti v hodnotě přesně odpovídající jejich dosavadním spoluvlastnickým podílům, není možno z takového vypořádání vyměřit ani daň darovací ani daň z převodu nemovitostí. Překročí-li hodnota nabytého pozemku hodnotový podíl jednoho ze spoluvlastníků, je pro zdanění rozhodující, zda se tak stane bezúplatně či úplatně. Pokud bezúplatně, je rozdíl obou hodnot daněn daní darovací, pokud úplatně, pak daní z převodu nemovitostí. Dále viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2006, sp. zn. 29 Ca 266/2004.

⁴⁶ Srov. zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁴⁷ Srov. ustanovení § 553 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku.

⁴⁸ Srov. ustanovení § 8 odst. 1 písm. b) DDDP.

Osvobození⁴⁹. Vyjma běžných osvobození pro převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti z vlastnictví České republiky nebo jiného evropského státu, jakož i do vlastnictví České republiky nebo jiného evropského státu, nejdůležitějším příkladem osvobození z praktického hlediska jsou tzv. první převody vlastnictví ke stavbě, která je novou stavbou nebo k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, provedenou formou vestavby a byt nebyl dosud užíván, nebo dále převody majetku bytových družstev do vlastnictví členů.

Naopak první úplatný převod spoluvlastnického podílu k pozemku, který je převáděn spolu s bytem nebo nebytovým prostorem osvobozen není⁵⁰.

Z obchodního hlediska je rozhodně důležité osvobození převodů a přechodů majetku právnických osob při jejich sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně a zejména vkladu nemovitosti, jako nepeněžitého vkladu do základního kapitálu obchodních společností nebo družstva.

Toto osvobození bývá hojně využíváno podnikateli zakládáním jednoúčelových společností SPV – *single purpose vehicle*, které v podstatě slouží pouze k držbě nemovitého majetku za účelem jeho pozdějšího převodu prostřednictvím této společnosti. V případě akciové společnosti tento postup představoval synergii v podobě možnosti uplatnění šestiměsíčního časového testu držby akcií a tedy následného osvobození od povinnosti placení srážkové daně ze zisku z prodeje těchto akcií.

Novela zákona o daních z příjmů však omezila využití tohoto časového testu tak, že osvobození se vztahuje pouze na osoby, jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %⁵¹.

⁴⁹ Srov. ustanovení § 20 odst. 3, 6 až 9 DDDP.

⁵⁰ Srov. rozsudek nejvyššího správního soudu ČR ze dne 17. 05. 2007, sp. zn. 1 Afs 146/2006-63.

⁵¹ Srov. ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.

Dalším způsobem „obcházení“ daňové povinnosti u právnických osob je jejich rozdělení společnosti a to v jakékoliv formě v souladu s ust. § 243 a násl. zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, kdy dochází k zániku rozdělované obchodní společnosti nebo družstva (bez likvidace) a její jmění včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů přechází na jednu nebo více nástupnických obchodních společností nebo družstev (tj. rozdělení se založením nových společností), nebo se rozdělovaná obchodní společnost nebo družstvo neruší ani nezaniká, ale vyčleněná část jejího jmění přechází na existující nebo vznikající jednu nebo více nástupnických obchodních společností nebo družstev (tj. rozdělení odštěpením). Tímto postupem dochází k faktickému převodu vlastnického práva k nemovitosti na nově založenou společnost nebo společnosti.

Prominutí daně⁵². Finanční ředitelství promine daň z převodu nemovitostí nebo daň darovací na žádost daňového subjektu nebo na základě podnětu ručitele v případech odstoupení od smlouvy, vrácení daru pro vady, nebo zrušení rozhodnutí o vyvlastnění, pokud k nim dojde ve lhůtě 3 let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí, ode dne nabytí účinnosti smlouvy o úplatném či bezúplatném převodu nemovitostí, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí, ode dne bezúplatného nabytí movité věci, nebo ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o vyvlastnění, to vše za předpokladu, že daňový subjekt požádá o prominutí daně nebo ručitel podá podnět finančnímu ředitelství nejpozději do 3 let ode dne, kdy nastanou tyto skutečnosti.⁵³ Finanční ředitelství rovněž promine daň z převodu nemovitostí nebo daň darovací, na žádost daňového subjektu učiněnou nebo z podnětu daňového ručitele v zákonem stanovené lhůtě v případě smlouvy uzavřené s rozvazovací podmínkou, smlouvy s výhradou zpětného převodu vlastnictví k nemovitosti, nebo jiné smlouvy, která byla po převodu vlastnictví k nemovitosti zrušena.

⁵² Jedná se o speciální typ prominutí daně z moci úřední, tedy jiný než který je jako výlučná pravomoc Ministerstva financí upravena v ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, obecně pro jakoukoliv daň a její příslušenství. Ministerstvo však může obecně závazným právním předpisem zmocnit k provádění tohoto svého oprávnění správce daně. Takové zmocnění v rozsahu nejvýše 600.000,- Kč z příslušenství každé jednotlivé daně bylo uděleno vyhláškou ministerstva financí č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k promíjení příslušenství daně.

⁵³ Srov. ustanovení § 25 odst. 3 až 6 DDDP.

Sazba daně. Sazba daně z převodu nemovitostí u všech osob zařazených do I. skupiny, II. skupiny a III. skupiny je na rozdíl od ostatních daní, které upravuje zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, jednotně zákonem stanovena ve výši 3 % ze základu daně, přičemž do 31.12.2005 činila sazba daně 5 % ze základu daně.

Subjekt daně. Poplatníka daně z převodu nemovitosti zákon vymezuje v ustanovení § 8 DDDP. Na prvním místě zákon určuje poplatníkem převodce, jako prodávajícího, přičemž nabyvatel je ručitelem, dále může být poplatníkem nabyvatel, jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci podle zvláštního právního předpisu⁵⁴, vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě anebo o nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, v souvislosti s postoupením pohledávky, při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací. V případě výměny nemovitostí zákon vymezuje jako poplatníka převodce i nabyvatele s tím, že jsou povinni platit daň společně a nerozdílně.

Jde-li o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů, je každý z manželů samostatným poplatníkem a jejich podíly jsou stejné. V případě podílových spoluvlastníků je každý spoluvlastník samostatným poplatníkem a platí daň podle velikosti svého podílu.

Pro dokonalejší představu níže uvádím možné případy poplatníků a ručitelů daně z převodu nemovitostí.

⁵⁴ Například zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů.

Přehled – poplatník a ručitel v závislosti na formě nabytí nemovitosti⁵⁵.

Poplatník	Forma nabytí nemovitosti	Ručitel	Ustanovení zákona
převodce (prodávající)	úplatný převod nebo přechod formou koupě / prodeje nemovitosti	nabyvatel (kupující)	§ 8 odst. 1 písm. a)
nabyvatel	- při výkonu rozhodnutí / exekuci - vyvlastněním - vydržením - při insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku - příklepem ve veřejné dražbě - na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva - v souvislosti s postoupením pohledávky - při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací	ručitel není stanoven	§ 8 odst. 1 písm. b)
převodce i nabyvatel solidárně	v případě výměny nemovitostí	ručitel není stanoven	§ 8 odst. 1 písm. c)
manželé, každý samostatně	převod / přechod vlastnického práva k nemovitosti z / do společného jmění manželů	ručitel není stanoven	§ 8 odst. 2
podíloví spoluvlastníci, každý samostatně	převod / přechod vlastnického práva k nemovitosti v případě podílových spoluvlastníků	ručitel není stanoven	§ 8 odst. 2

⁵⁵ ŠIROKÝ, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

3.6.2 Právní úprava daně z převodu (přechodu) v Rakousku

Daň z převodu nemovitostí – *Grunderwerbsteuer* je v Rakousku upravena v zákoně – *Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. Nr. 309/1987 (GrEStG)* obdobným způsobem jako v tuzemsku s určitými odchylkami, přičemž představuje stejně jako v ČR marginální přínos pro rozpočet ve výši cca. 1% z celkových příjmů.

Předmět daně. Předmětem daně z převodu nemovitosti je nabytí vlastnického práva k pozemkům v případech stanovených zákonem.

Zákon vymezuje jednotlivé druhy transakcí s pozemky, které podléhají dani. Těmito jsou zejména úplatný převod nemovitosti na základě závazkového právního úkonu (úplatný převod na základě kupní smlouvy, výměna nemovitostí na základě směnné smlouvy)⁵⁶, dále dani podléhá nabytí pozemku i jinými způsoby – nabytí dědickou smlouvou nebo jednostranným právním úkonem, včetně nabytí pozemku v dražbě, jeho vydržením nebo přijetím daru, přičemž zákon spojuje vznik daňové povinnosti přímo se závazkovým právním úkonem, na základě kterého dochází k převodu, resp. přechodu vlastnictví k nemovitostem bez ohledu na skutečný zápis vlastnictví do katastru. Zajímavým případem je také zdanění nabytí celého podílu nebo koncentrace všech podílů na kapitálové společnosti vlastníci pozemky, čímž dochází ke zdanění zprostředkovaného převodu vlastnictví k pozemku, což jak bylo uvedeno výše, je u nás hojně využíváno jako způsob obcházení daňové povinnosti z převodu nemovitostí.

Osvobození od daně z převodu nemovitostí je vymezeno v ust. § 3 GrEStG. Pro příklad je osvobozeno nabytí pozemku se základem daně (výší poskytnuté protihodnoty) menší než 1.100,- EUR, nabytí pozemků, které podléhá dani dědické nebo dani darovací⁵⁷, dále je osvobozeno reálné rozdělení pozemku ve spoluvlastnictví mezi spoluvlastníky za předpokladu, že spoluvlastníkům případnou nemovitosti ve stejné hodnotě, jakou měly jejich podíly před reálným rozdělením společné věci, posledním příkladem je osvobození v případě nabytí pozemku ve veřejném zájmu za účelem zefektivnění zastavitelného území (pozemkové úpravy ve veřejném zájmu).

⁵⁶ Srov. ust. § 1 GrEStG.

⁵⁷ S ohledem na zrušení daně dědické a darovací ústavním soudem s účinností k 1. 8. 2008, jak bylo uvedeno v předchozích kapitolách této práce, se dle mého názoru tato výjimka v současnosti již neuplatní.

Základem daně je v zásadě cena poskytnutého plnění za nabytou nemovitost, význam protiplnění je tak značně široký, což rovněž vyplývá z ust. § 4 až 6 GrEStG a na rozdíl od české právní úpravy, tak je do základu pro výpočet daně zahrnuta i případně (dobrovolně) uplatněná DPH. Krom všech peněžních a věcných hodnot, které nabyvatel nebo třetí osoba vynaložili za účelem převodu vlastnického práva k nemovitosti, což bude nejčastěji kupní cena uhrazená v penězích, základ daně zahrnuje také požitky a jiné výkony např. převzetí dluhu, které si původní vlastník nemovitosti (převodce) v souvislosti s jejím převodem vyžádal. Pro příklad v případě nabytí nemovitosti, která je zatížena hypotekárním zástavním právem a převzetí dluhu vyplývajících z této hypotéky se základ daně bude rovnat součtu kupní ceny nemovitosti a hodnoty převzaté hypotéky. Stejný postup se uplatní v případě, že na nemovitosti vážne věcné břemeno bydlení ve prospěch převodce, přičemž kapitalizovaná hodnota práva odpovídajícího věcnému břemeni navýší základ daně.

V případě, že výše poskytnutého protiplnění nedosahuje hodnoty nemovitosti, nebo hodnotu protiplnění není možno stanovit (nabytí nemovitosti na základě dědické posloupnosti, testamentu, v případě darování *mortis causa*, smíšené úkony atp.), zákon stanoví zvláštní postup stanovení minimálního základu daně jako trojnásobku úředně stanovené hodnoty nemovitosti.

Sazba daně z převodu nemovitosti je stanovena při nabytí vlastnictví mezi manželi, rodiči a dětmi pouze 2 %, v ostatních případech činí 3,5 % ze základu daně.

Poplatníky daně jsou převodce a nabyvatel, obvykle kupující a prodávající. Poplatníci jsou povinni daň z převodu nemovitostí sami vypočítat a odvést ji příslušnému finančnímu úřadu, kterému současně odevzdají daňové prohlášení o způsobu nabytí vlastnického práva.

Obdobou našeho správního poplatku za návrh na zahájení řízení o vkladu vlastnického práva, avšak v nepoměrně větší výši, je tzv. registrační poplatek – *Eintragungsgebühr*. Nabyvatel pozemku je povinen zaplatit tento poplatek ve výši 1 % z kupní ceny při převodu vlastnického práva k pozemku za vklad do pozemkové knihy, popřípadě poplatek ve výši 1,2 % z výše pohledávky zajištěné zástavním právem za zápis zástavního práva do pozemkové knihy, což se uplatní zejména při financování nemovitosti na dluh (hypotéku či jiný úvěr zajištěný zástavním právem k nemovitosti).

3.6.3 Srovnání

Jak vyplývá z výše uvedeného úprava daně z převodu nemovitostí je v obou státech podobná, předmětem daně dle českého práva je úplatný převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitosti, předmět daně dle práva rakouského je vymezen nabytím vlastnického práva k nemovitosti a zároveň jej rozšiřuje o zprostředkované nabytí vlastnictví k pozemku prostřednictvím kapitálové společnosti, je tedy nasnadě, že oblast uplatnění rakouské daně z převodu nemovitostí je širší a zahrnuje daleko větší okruh případů nabytí nemovitosti, které podléhají této dani. Vzhledem k tomu, že rakouská právní úprava navíc vymezuje základ daně jako hodnotu všech protiplnění a nikoliv jako hodnotu převáděné nemovitosti, základ daně v Rakousku bude ve většině případů vyšší spolu s celkovou daňovou povinností.

Pokud do transakcí s nemovitostmi v Rakousku započítáme nutnost úhrady registračního poplatku, daňová zátěž na poplatníky je mírně vyšší v Rakousku a to i v případě uplatnění snížené 2 % sazby (2 % daň a 1 % poplatek, tj. obdobná zátěž jako v tuzemsku, pokud do těchto nákladů nezahrneme notářské poplatky a případné související právní služby). Naopak při pořízení nemovitosti od osob mimo rodinné příslušníky, což představuje většinu případů nabytí nemovitosti, dále případné financování nemovitosti prostřednictvím úvěru zajištěného zástavním právem k nemovitosti a možnost uplatnění DPH, které je součástí daňového základu, se taková transakce v Rakousku značně prodraží s ohledem na vyšší 3,5 % sazbu daně a zvýšený poplatek za zápis zástavního práva k nemovitosti.

Dle mého názoru je česká úprava daně z převodu nemovitostí jednodušší, bez ohledu na zdanění převodů nemovitostí, ke kterým dochází prostřednictvím převodů společností držících nemovitý majetek, mám za to, že z hlediska efektivity správy daně a jejího přínosu by bylo nejvhodnější daň z převodu nemovitosti zrušit a toto zrušení kompenzovat zavedením poplatků za provedení vkladu práv do katastru nemovitostí po vzoru Rakouska stanoveného dle hodnoty nemovitosti, ke které je právo zapisováno.

Zaplacení tohoto poplatku příslušnému katastrálnímu úřadu by bylo podmínkou pro řádné dokončení řízení, čímž by bylo značně zjednodušeno inkaso a správa, přičemž by nebylo potřeba podání daňového přiznání, jelikož sám katastrální úřad by měl celé řízení pod kontrolou.

3.7 Nemovitost v kontextu daně z příjmů

Daně z příjmu fyzických nebo právnických osob jsou typickými přímými daněmi důchodového typu, které přichází na řadu v případě dosažení zdanitelného příjmu ve smyslu daňových zákonů. Jedná o fiskálně nejvýznamnější daň, když pro příklad v roce 2008 činilo inkaso daní z příjmu částku ve výši 325 mld. Kč, oproti 255 mld. Kč inkasa daně z přidané hodnoty jako druhé nejvýznamnější.

V našem případě bude podléhat dani z příjmů výnos dosažený v souvislosti s určitými dispozicemi s nemovitostmi v podobě jejich úplatného převodu, jejich dočasného přenechání nájemci, resp. podnájemci pronajímatelem za úplatu za účelem jejího užívání nebo také v případě úplatného zřízení věcného břemene.

3.7.1 Právní úprava v České republice

Daň z příjmů postihuje takřka veškeré příjmy osob, čímž plní redistribuční funkci a přerozděluje tak část vytvořeného důchodu z vysokopříjmových skupin obyvatel na ty méně vydělávající, což platí bez ohledu na konstrukci sazby daně, ať již má průběh progresivní nebo lineární.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (ZDP) rozděluje příjmy fyzických osob do pěti kategorií, na příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6 ZDP), příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP), příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP), příjmy z pronájmu (§ 9 ZDP) a ostatní příjmy (§ 10 ZDP). V případě příjmů plynoucích z nemovitostí se tyto mohou podřadit pouze pod příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z pronájmu nebo ostatní příjmy.

V našem případě dispozic s nemovitostmi se v první řadě jedná o příjmy z nájmu nemovitosti, bytu nebo nebytových prostor, dále o příjmy z jejich prodeje nebo příjmy ze zřízení věcného břemene k nemovitosti, to vše za předpokladu, nejsou-li tyto příjmy v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními osvobozeny, jakož projev vůle zákonodárce směřující k zvýhodnění, resp. zmírnění následků při určitých společensky potřebných činnostech, jakým je kupříkladu regulované nájemné, za účelem uspokojení bytových potřeb fyzických osob.

Nejprve se podíváme na příjmy plynoucí fyzickým osobám podnikajícím i nepodnikatelům, následně rozebereme příjmy plynoucí právnickým osobám.

Nájem nemovitosti fyzickou osobou. Základem daně z příjmů jsou v tomto případě příjmy z pronájmu nemovitosti, bytu nebo nebytových prostor, které jsou zdaňovány v závislosti na tom, zda se jedná o nemovitý majetek zařazený do obchodního majetku⁵⁸ nebo nikoliv. Příjmy z majetku zařazeného do obchodního majetku jsou považovány za součást příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti zdaňované v souladu s ustanovením § 7 ZDP.

K příjmům z podnikatelské činnosti poplatník uplatní i související výdaje, a to buď jako výdaje skutečné, nebo paušální, které poplatníkovi přináší obrovskou administrativní úlevu v podobě zániku povinnosti evidovat a uschovávat si účetní doklady za účelem prokázání účelnosti⁵⁹ vynaložených nákladů.

Jiný postup se uplatní u příjmů z pronájmu nemovitosti, která není součástí obchodního majetku. Takové příjmy se zdaní jako příjmy z pronájmu v souladu s ustanovením § 9 ZDP, a to bez ohledu na skutečnost, zda je pronajímatel podnikatelem nebo nepodnikající fyzickou osobou, což má vliv zejména na možnost uplatnění nákladů ovlivňujících základ daně.

Poplatník je oprávněn se v rámci jednoho zdaňovacího období rozhodnout pro uplatnění výdajů ve skutečné výši nebo výdajů paušálních ve výši 30 % z dosažených příjmů, toto rozhodnutí však již nemůže dodatečně měnit a je povinen postupovat stejně u všech příjmů zdaňovaných dle ustanovení § 9 ZDP.

⁵⁸ Obchodním majetkem se pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a peněží ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (dále jen "daňová evidence"). Dnem vyřazení majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o tomto majetku naposledy účtoval nebo jej naposledy uváděl v daňové evidenci. (§4 odst. 4 ZDP).

⁵⁹ Srov. ustanovení § 24 a násl. ZDP.

Při uplatnění paušálních výdajů je poplatník povinen v souladu s ustanovením § 9 odst. 5 ZDP vést evidenci o příjmech a pohledávkách vzniklých v souvislosti s pronájmem, což představuje o mnoho jednodušší postup než v případě uplatnění výdajů skutečně vynaložených, kdy je poplatník povinen vést veškeré záznamy o příjmech a výdajích v časovém sledu, evidenci odepisovaného hmotného majetku, evidenci o tvorbě a použití rezerv, evidenci pohledávek a závazků a mzdovou evidenci. Na poplatnících je dále volba, zda budou vést pouze daňovou evidenci nebo účetnictví, jestliže se tak rozhodnou a také za předpokladu, že vedení účetnictví nemají povinné již ze zákona.

Příjem z prodeje nemovitosti fyzickou osobou je zdanitelným příjmem podle toho, zda poplatník má nemovitost zahrnutou v obchodním majetku, a takový příjem se tak bude zdaňovat podle ust. § 7 ZDP, stejně jako v případě příjmů plynoucích z nájmu nemovitosti nebo v případě úplatného zřízení věcného břemene, pokud tento příjem není ze zákona osvobozen⁶⁰. V ostatních případech půjde o ostatní příjem zdaňovaný podle ust. § 10 odst. 1 písm. b) ZDP a tyto příjmy jsou součástí dílčího základu daně podle § 10 zákona v daňovém přiznání.

Základ daně, resp. dílčí základ daně v případě příjmu z prodeje nemovitosti nezahrnuté v obchodním majetku, se stanoví v souladu s ust. § 10 odst. 4 ZDP jako příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, tedy hodnota, o kterou se zvýšil majetek subjektu v souvislosti s prodejem nemovitosti. Pro uplatnění výdajů na dosažení zdanitelných příjmů platí zvláštní úprava v ust. § 10 odst. 5 ZDP. Při prodeji nemovitosti zahrnuté v obchodním majetku se uplatní postup jako u příjmů z pronájmu takové nemovitosti, bude se postupovat v souladu s ust. § 7 ZDP.

Výdajem vynaloženým na dosažení je především cena, za kterou poplatník věc, která byla předmětem prodeje, z něhož pochází zdanitelný příjem, prokazatelně nabyt. Jde-li o věc zděděnou nebo darovanou, je to cena zjištěná pro účely daně dědické a daně darovací. V případě majetku, který byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo sloužil k pronájmu a je v souladu s ust. § 26 a násl. ZDP předmětem odepisování, je výdajem zůstatková cena ve smyslu ust. § 29 odst. 1 ZDP.

⁶⁰ Srov. ustanovení § 4 ZDP.

Za výdaj se dále považuje zaplacená daň z převodu nemovitostí, a to bez ohledu na to, kdy je platba daně z převodu uskutečněna a kdy plyne příjem z prodeje. Výdajem jsou též náklady prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka a bez zohlednění vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo zhodnotil vlastní prací.

Poplatníkem daně z příjmu je v případě příjmů z prodeje nemovitého majetku ve společném jmění manželů pouze jeden z manželů, popřípadě ten, kdo měl majetek zahrnut v obchodním majetku pro výkon podnikatelské činnosti.

Osvobození od daně z příjmu pro případ zdanění výnosů plynoucích úplatného plynoucích z převodu vlastnického práva k nemovitosti je upraveno v ust. § 4 odst. 1 písm. a), u) a b) a dále v ust. § 4 odst. 1 písm. g) ZDP. Zákon rozlišuje tři základní případy osvobození na základě tzv. časového testu.

V první řadě jde o osvobození odvislé od bydliště poplatníka ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, kdy jsou osvobozeny příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm měl prodávající bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem, obdobně se postupuje také u příjmů z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm měl prodávající bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší 2 let, pokud použije získané prostředky na uspokojení bytové potřeby⁶¹. Pro osvobození příjmů plynoucích z majetku ve společném jmění manželů postačí, aby podmínku splnil jen jeden z manželů.

Ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. u) ZDP je osvobozen od daně příjem získaný formou nabytí vlastnictví k bytu jako náhrady za uvolnění bytu, a dále náhrada za uvolnění bytu, vyplacená uživateli bytu za podmínky, že náhradu použil nebo použije na uspokojení bytové potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž náhradu přijal.

⁶¹ Obsah pojmu bytové potřeby je definován v ustanovení § 15 odst. 3 ZDP. Např. výstavba bytového domu, rodinného domu, pořízení bytu, splacení členského vkladu nebo vkladu právnické osobě jejím členem nebo společníkem za účelem získání práva nájmu nebo jiného užívání bytu atp.

Příjem je osvobozen i v tom případě, že částku odpovídající náhradě subjekt vynaložil na obstarání bytové potřeby v době jednoho roku před jejím obdržením. V případě, že prodávající použije na získání bytové potřeby jen část prodejem získaných prostředků, jsou osvobozeny pouze tyto získané prostředky v části užití na uspokojení bytových potřeb a zbývající část je zdanitelným příjmem podle ustanovení § 10 ZDP.

Toto osvobození se naopak nevztahuje na příjmy z prodeje majetku, který je nebo byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do 2 let od jeho vyřazení obchodního majetku, a dále příjmy z budoucího prodeje majetku uskutečněného v době do 2 let od nabytí a na příjmy z budoucího prodeje majetku, uskutečněného v době do 2 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.

Dalším případem osvobození odvozené od nabytí ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, resp. vztahující se k době mezi nabytím⁶² a prodejem nemovitosti, kdy tímto způsobem zákonodárce odlišuje výkon podnikatelské činnosti od nahodilých transakcí s nemovitostmi. V tomto případě jsou osvobozeny od daně příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor, přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu 5 let a zároveň se na ně nevztahuje dříve uvedené osvobození ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. V případě prodeje nemovitosti, bytu nebo nebytových prostor nabytých děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem, započte se do doby pro účely osvobození i doba, po kterou byla nemovitost vlastněna zůstavitelem v řadě přímé nebo manželem. Obdobný případ platí pro případ prodeje pozemku nabytého výměnou v rámci pozemkových úprav, kdy se do doby 5 let započítá i doba, po kterou prodávající vlastnil původní pozemek, který byl směněn za nový pozemek a to i pro případ jeho vyřazení z obchodního majetku.

⁶² Dnem nabytí se rozumí den převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem, v případě převodu je jím den ke kterému byl podán návrh na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí, u dědění je tímto dnem den smrti zůstavitele a v případě přechodu na základě rozhodnutí státního orgánu je tímto dnem den uvedený v rozhodnutí nebo pokud tento uveden není tak den právní moci rozhodnutí. Doba mezi nabytím a prodejem se nepřerušuje, pokud v době mezi nabytím a prodejem došlo k vypořádání podílovými spoluvlastníky rozdělením podle velikosti jejich podílů, nebo dále k vymezení bytů nebo nebytových prostor v budově nebo také k zániku nebo vypořádání společného jmění manželů.

Třetí případ osvobození se vztahuje k okolnostem nabytí nemovitosti, kterým jsou restituce ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. g) ZDP, toto osvobození se tedy vztahuje na příjmy z prodeje nemovitostí vydaných podle zvláštních předpisů⁶³.

Poslední dvě jmenovaná osvobození se opětovně nevztahují na příjmy z prodeje nemovitosti, bytu nebo nebytových prostor včetně těchto věcí nabytých v restituci, pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do 5 let od jejich vyřazení z obchodního majetku.

Sazba daně z příjmů u fyzických osob. Reforma veřejných financí⁶⁴ provedla zásadní změnu v konstrukci sazeb daně z příjmů fyzických osob zavedením jednotné sazby daně ve výši 15 % od 1. 1. 2008 s tím, že pro zdaňovací období roku 2009 počítala s jejím dalším snížením na 12,5 %, k čemuž nedošlo s ohledem na neuspokojivý stav veřejných financí, což naopak vyvolává u části politického spektra požadavky na znovuzavedení progresivního zdanění příjmů. Dle mého názoru by vhodnějším způsobem úpravy konstrukce sazby daně bylo její zvýšení za současného ponechání jediné sazby daně a tomu odpovídající zvýšení slev na dani za účelem podpory nízkopříjmových skupin poplatníků bez demotivujících účinků více progresivních sazeb daně, avšak tato problematika není předmětem této práce a její zpracování by vyžadovalo mnohem větší prostor.

Subjekt daně z příjmů fyzických osob. Poplatníkem jsou fyzické osoby, které zákon dělí na daňové rezidenty (tuzemce) a daňové nerezidenty (cizozemce) v závislosti na bydlišti, resp. délce pobytu na území České republiky. Tedy daňovým rezidentem ve smyslu ust. § 2 ZDP je taková osoba, která má na území České republiky bydliště⁶⁵ nebo se zde obvykle zdržuje, čímž se rozumí pobyt v délce alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích.

⁶³ např. zák. č. 40/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd, zákon č. 119/1990 Sb., o soudní rehabilitaci, zákon č. 87/1001 Sb., o mimosoudních rehabilitacích, atp.

⁶⁴ Srov. zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁶⁵ Bydlištěm na území České republiky se ve smyslu ust. § 2 odst. 4 ZDP rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

Rozdíl mezi rezidenty a nerezidenty spočívá v tom, že rezidenti mají tzv. neomezenou daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Nerezidenti mají naopak omezenou daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, což platí i pro osoby, které se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, a to bez ohledu na délku jejich pobytu na území České republiky.

Transakce s nemovitostmi vykonávané právnickou osobou. V případě právnických osob je situace ulehčena tím, že ust. § 18 ZDP vymezuje **předmět daně** u právnických osob jako příjmy, resp. výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, tedy v případě nemovitostí bez dalšího rozlišování jako je tomu u osob fyzických. U právnických osob se bude jednat zejména o příjmy dosažené prodejem nemovitostí, které byly za tímto účelem postaveny nebo o výnosy z nájmu nemovitostí.

Osvobození od daně v případě právnických osob je jevem výjimečným, přesto zákonodárce od daně osvobodil příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů, dále jsou osvobozeny příjmy z nájemného z bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, a z nájemného z bytů a garáží užívaných společníky nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním uvedených bytů a garáží, a to za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17. prosince 2002 týkající se uvedených bytů (ust. § 18 odst. 1 písm. c), nebo také příjmy, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku a byly také použity v souladu se zákonem ve smyslu ust. § 18 odst. 1 písm. r).

Základ daně u právnických osob je stanoven v souladu s ust. § 23 ZDP jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený v souladu se zákonem.

Subjekt daně z příjmů právnických osob. Poplatníky jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a dále organizační složky státu s výjimkou České národní banky a veřejných neziskových ústavních zdravotnických zařízení. Poplatníci se dělí na rezidenty, kteří mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí a nerezidenty, kteří mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky, je obdobná jako u fyzických osob.

Zásadní rozdíl oproti fyzickým osobám – poplatníkům spočívá v tom, že rozhodujícím kritériem u právnických osob je jejich sídlo nebo místo vedení, kterým se rozumí skutečné sídlo (bez ohledu na formální zápis v souladu s teorií skutečného sídla), jelikož u právnických osob objektivně neexistuje pobyt.

Sazba daně z příjmů u právnických osob. Reforma veřejných financí sice neprovedla tak zásadní změny v konstrukci sazby daně jako u fyzických osob, avšak nastavila postupné snižování sazby a to s účinností od 1. 1. 2008 z původních 24 % na 21 %, dále od 1. 1. 2009 na 20 % a k 1. 1. 2010 počítá s konečným snížením na 19 %, což je dle mého názoru nezbytné s ohledem na konkurenceschopnost daňového prostředí v České republice.

3.7.2 Právní úprava v Rakousku⁶⁶

Daň z příjmů je v Rakousku se sestává z daně z příjmů fyzických osob – *Einkommensteuer*, a daně z příjmů právnických osob – *Körperschaftsteuer*.

Daň z příjmů fyzických osob – *Einkommensteuer*. Právním základem daně z příjmů je zákon o dani z příjmů – *Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG)*, jehož základní daňové principy jsou totožné jako v České republice, jde tedy o přímou daň z důchodů zatěžující všechny příjmy osob bez ohledu na jejich původ s výjimkou uplatnění principu hospodářské výkonnosti - *Leistungsfähigkeitsprinzip*, který poplatníkům stanoví míru jejich daňového zatížení s ohledem na jejich ekonomickou výkonnost a sociální postavení, což se projevuje zejména v daňové sazbě.

⁶⁶ BEISER, Reinhold. *Steuern. Ein systematischer Grundriss. 6., überarbeitete Auflage.* Wien: Facultas Verlags und Buchhandels, 2008. 414 s., ISBN 978-3-7089-0279-1

Rozlišujeme tedy neomezenou daňovou povinnost zatěžující tuzemce na základě principu universality a omezená daňová povinnost pro ostatní osoby, která se vztahuje pouze na tuzemské příjmy (plynoucí z území Rakouského státu), přičemž za příjmy se považují čisté příjmy po odečtení vynaložených nákladů na jejich dosažení, nejde tedy o daň z obrátu, jak je tomu u daně z přidané hodnoty (*Umsatzsteuer*), z *cash flow* nebo obdobně vymezených daňových základů.

Předmět a základ daně. Rakouská právní úprava vymezuje předmět daně jako příjmy plynoucí poplatníkovi v rámci kalendářního roku (účetního období) z několika oblastí, přičemž základ daně se určí odečtením výdajů (paušálních výdajů), nezdanitelných položek (§ 104 a násl. EstG) a osvobozených příjmů (§ 3 EStG), dále snížený o zákonem definované zvláštní a mimořádné výdaje (§ 18 EstG – dobrovolné příspěvky, náklady na daňového poradce, případné vyrovnání ztráty minulých období atp.). Jednotlivé příjmy jsou rozděleny na příjmy plynoucí:

- ze zemědělství a lesního hospodaření (§ 21 EStG),
- ze samostatné činnosti – osoby vykonávající svobodná povolání (§ 22 EStG),
- ze samostatné podnikatelské činnosti (§ 23 EStG), pokud nespádají do předchozích kategorií příjmů,
- ze závislé činnosti (příjmy zaměstnanců) (§ 25 EStG),
- z kapitálového majetku (§ 27 EStG),
- z pronájmu a leasingu (§ 28 EStG),
- ostatní příjmy (§ 29 EStG).

Obdobně jako v případě příjmů z transakcí s nemovitostmi se bude jednat v případě příjmů plynoucích z úplatného převodu nemovitostí, jejich pronájmu nebo plynoucích ze zřízení věcných břemen k nemovitostem o příjmy plynoucí ze samostatné podnikatelské činnosti (převody a nájem nemovitostí při výkonu podnikatelské činnosti), pronájmu a leasingu nebo ostatní příjmy (pro ostatní osoby).

Rakouská právní úprava také upravuje pro poplatníky možnost k uplatnění tzv. paušálních výdajů namísto prokazování skutečné výše vynaložených výdajů k dosažení zdanitelného zisku a udržení jednotlivých druhů příjmů v souladu s ust. § 4, § 4a a §16 EStG.

V případě nakládání s nemovitostmi se tyto paušály však neuplatní s ohledem na skutečnost, že v souladu s ust. § 17 EStG je mohou uplatnit pouze poplatníci s příjmy ve smyslu ust. § 21 EStG ve výši 12% z ročních příjmů (ze zemědělství a lesnictví), nejvýše však 26.400 EUR a poplatníci s příjmy ve smyslu ust. § 22 EStG ve výši 6 % z ročních příjmů (ze samostatné činnosti), nejvýše však 13.200 EUR.

Osvobození. Rakouská právní úprava obdobně osvobozuje příjmy plynoucí z prodeje domů a bytů včetně souvisejících pozemků, které sloužily poplatníkovi po dobu nejméně dvou let jako trvalé bydliště (*Hauptwohnsitz*) a to včetně budov zhotovených poplatníkem.

Zákon dále vymezuje spekulativní transakce v ust. § 30 EStG, mezi kterými je zařazen prodej pozemků ve lhůtě kratší než 10 let od jejich nabytí, v případě jejich nabytí na základě leasingu se lhůta prodlužuje na 15 let jako, které jsou osvobozeny pouze za splnění stanovených předpokladů (např. příjem z takové transakce nepřesáhne 440 EUR v kalendářním roce).

Sazba daně z příjmů fyzických osob⁶⁷ je vystavěna na klouzavě progresivním principu čtyř daňových pásem zatěžující vyšší daňovou sazbou vždy jen příjem, který přesahuje předchozí pásmo daňového základu v souladu s principem mezního užitku příjmů⁶⁸, přičemž jak vyplývá z níže uvedené tabulky průměrná sazba daně se může pohybovat od 0 % až limitně k 50 % (při příjmu 25.000 EUR je průměrná sazba daně 20,44 %, při příjmu 60.000 EUR je průměrná sazba daně 33,725 %).

Výše ročního příjmu poplatníka v EUR	Daň z příjmu v EUR	Sazba pásma daně v %
do 11.000		0,0000
od 11.001 do 25.000	$(\text{Zdanitelné příjmy} - 11.000) * 36,5\%$	36,5000
od 25.000 do 50.000	$(\text{Zdanitelné příjmy} - 25.000) * 43,2143\% + 5.110$	43,2143
nad 60.000	$(\text{Zdanitelné příjmy} - 60.000) * 0,5 + 20.235$	50,0000

⁶⁷ Srov. ust. § 33 EstG.

⁶⁸ BEISER, Reinhold. Steuern. Ein systematischer Grundriss. 6., überarbeitete Auflage. Wien: Facultas Verlags und Buchhandels, 2008. 414 s., ISBN 978-3-7089-0279-1

Zvláštní úpravy sazby daně pro určité transakce se v případě nakládání s nemovitostmi neuplatní, možno připustit pouze zprostředkovaný vliv snížené progresse dle ust. § 37 EStG v případě prodeje podílů v obchodních společnostech a dále vliv odečitatelných položek ve smyslu ust. § 33 EStG.

Subjekt daně. Této dani podléhají fyzické osoby, které mají v Rakousku bydliště nebo obvyklý pobyt⁶⁹, se všemi tuzemskými i zahraničními příjmy (neomezená daňová povinnost – *unbeschränkte Steuerpflicht*). Osoby, které v tuzemsku nemají bydliště ani obvyklý pobyt, podléhají určitými příjmy dani z příjmů např. ohledně jejich příjmů z kapitálového majetku nebo příjmy z prodeje účastí na tuzemské kapitálové společnosti (omezená daňová povinnost – *beschränkte Steuerpflicht*). Osobní společnosti, kterými jsou zejména veřejná obchodní společnost – *Offene Handelsgesellschaft, OHG*, nebo komanditní společnosti – *Kommanditgesellschaft, KG* (komplementáři) nejsou daňovými subjekty a nepodléhají samy o sobě dani z příjmů, jsou daňově transparentní a zisk se tak společníkům těchto společností přičítá přímo.

Daň příjmu právnických osob – Körperschaftsteuer (KöSt), jejímž základem je zákon o dani z příjmů právnických osob - *Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401/1988 (KStG)*, je upravena stejně jako v ČR jako daň důchodová postihující příjmy právnických osob a korporace sídlem nebo místem obchodního vedení na území Rakouska podléhají neomezení daňové povinnosti a jsou povinny platit daň neomezeně, tedy z veškerých příjmů tuzemských i zahraničních (za předpokladu pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak). Korporace bez vedení nebo sídla v tuzemsku jsou povinny platit daň omezeně, pouze z příjmů, plynoucích ze zdrojů na území Rakouska. Tak jako v ČR i v Rakousku dochází na úrovni společníků – fyzických osob ke dvojitmu zdanění daní z příjmu fyzických osob, přičemž stejně jako u příjmů z kapitálového majetku v ČR (podíl na zisku, dividendy) se uplatní srážková daň spolu se zvláštní sazbou daně (snížení progresse) ve výši 25 %.

⁶⁹ Za obvyklý pobyt v jehož souvislosti poplatníkovi vzniká v Rakousku neomezená daňová povinnost se považuje pobyt na území státu po dobu delší než šest kalendářních měsíců. K pojmu bydliště (*Wohnsitz*) a obvyklý pobyt (*gewöhnlichen Aufenthalt*) Srov. ust. § 26 odst. 1,2 Bundesabgabenordnung 1961, BGBl Nr. 194/1961 (BAO).

Předmět daně a daňový základ. Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy v zásadě veškeré příjmy společnosti. Dle ust. § 7 KStG vymezející základ daně, dani podléhají veškeré příjmy dosažené v kalendářním (účetním roce), ponížené o výdaje vynaložené k jejich dosažení a zákonem stanovené odpisy, a tímto způsobem budou zdaněny veškeré příjmy plynoucí z jakýchkoliv transakcí s nemovitostmi. Stanovení základu daně se v zásadě řídí podle zákona o dani z příjmů fyzických osob s ohledem na skutečnost, že ustanovení § 7 odst. 2 KStG pak ve vymezení, co je považováno za příjmy odkazuje na souhrn příjmů dle ust. § 2 odst. 3 EStG, který vymezuje sedm druhů příjmů fyzických osob, jak již bylo popsáno výše, přičemž hlavní druh příjmu, který připadá v úvahu jsou pouze příjmy z podnikání dle ust. § 23 EStG.

Pro stanovení základu daně jsou rovněž podstatné vymezení daňově uznatelných rezerv a opravných položek, které jsou uznatelné v souladu s ust. § 9 KStG pouze za předpokladu, že se tyto zakládají na povinnostech stanovených zákonem nebo na smluvních vztazích. Neuznatelné výdaje zákon podobně jako v České republice vymezuje v ust. § 12 KStG, kterými jsou zejména samotná daň, výdaje které se nepovažují za výdaje za účelem získání a udržení příjmů poplatníka a dále finanční náklady související s kapitálovými příjmy zdanitelnými srážkovou daní podle § 93 a násl. KStG (akviziční náklady). Zvláštní výdaje, které je naopak možno zahrnout do nákladů jsou ve smyslu ust. § 8 KStG např. náklady na daňového poradce, pouze část ztráty minulých let⁷⁰ atp.

Osvobození od daně z příjmu právnických osob, která připadají v případě transakcí s nemovitostmi v úvahu, jsou ve smyslu ust. § 10 KStG v podstatě pouze příjmy z podílových účastí (dividendy, podíly na zisku) včetně osvobození příjmů ze zahraničních účastí v rámci Evropského hospodářského prostoru, pokud tato účast přesahuje 10 % podíl na základním kapitálu po dobu delší než 12 měsíců⁷¹, případně osvobození přijatých dotací, podpor a státních výpomocí.

⁷⁰ Uplatnění ztrát z minulých let je oproti české úpravě omezeno maximální výší a předpokladem neexistence podstatných změn ve vlastnictví společnosti, avšak není omezeno žádnou lhůtou k jejich uplatnění.

⁷¹ Srov. čl. 2 směrnice č. 90/435/EHS.

Sazba daně. Do konce roce 2004 byla vybírána v relativně vysoké výši 34 %, přičemž od 1. 1. 2005 byla snížena na 25 % dle ust. § 22 odst. 1 KStG za účelem zlepšení konkurence Rakouska v rámci Evropské unie v souvislosti s přijetím nových členských států, které mají relativně nižší daňové zatížení. Bez ohledu na skutečnou výši zisku však musí kapitálové společnosti platit minimální daň – *Mindestkörperschaftssteuer*, která je určitou zálohou pro budoucí zdaňovací období, kdy společnost dosáhne zisku z něhož bude odvádět vyšší daň a tato minimální daň z minulých let je pak započtena na tuto budoucí daňovou povinnost.

U akciových společností a u společností s ručením omezeným je stanovena minimální daň z příjmů právnických osob ve výši 5 % ze zákonné minimální výše základního a kmenového kapitálu, což představuje 1.750 EUR ročně pro GmbH a 3.500 EUR ročně pro AG. Pro banky a pojišťovny platí zvýšená sazba 5.452 EUR ročně, pro evropskou společnost (SE) platí minimální daň ve výši 6.000 EUR, přičemž pro nově založené společnosti platí v prvním roce jejich existence snížená jednotná sazba ve výši 1.092 EUR.

Subjekt daně. Poplatníky daně jsou právnické osoby soukromého práva, tedy zejména akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným, spolky, společnosti, soukromé instituce, podniky živnostenského typu korporací veřejného práva jakož i sdružení osob s právní subjektivitou.

Jak již bylo uvedeno, tento předpoklad platí ovšem pouze v případě, že se příjem těchto subjektů nedaní u jiných daňových poplatníků, jako u osobních společností (veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti), které zdanění nepodléhají s ohledem na skutečnost, že jejich příjem je zdaňován na úrovni společníků. Dále jsou od KöSt osvobozeny společensky prospěšná, dobročinná a církevní zařízení.

Další možností pro poplatníky, kterou rakouské právo dovoluje je uplatnění skupinového zdanění ve smyslu ust. § 9 KStG a zdaňovat tak všechny zisky na úrovni mateřské (holdingové) společnosti za celou skupinu subjektů, za předpokladu minimální účasti (přímé nebo nepřímé) na dceřiných subjektech alespoň 50 % a trvání skupinového zdanění po tři účetní období. Tato možnost bude připadat v úvahu zejména u developerských společností, kdy mateřská společnost drží podíly v několika společnostech vyčleněných pro samostatné projekty.

3.7.3 Srovnání

Při srovnání právních úprav daní z příjmů fyzických osob je jednoznačně vidět, že rakouský daňový systém představuje značně vyšší daňové zatížení pro poplatníky, zejména v případě transakcí s nemovitostmi v souvislosti s výkonem podnikatelské činnosti není možno v Rakousku uplatnit paušální výdaje v případě pronájmu nemovitostí oproti úpravě české, které mají podstatný vliv na konečnou výši daňové povinnosti a také pozitivní vliv na administrativní náročnost vedení účetní evidence poplatníkem spojenou s prokazováním skutečných výdajů na zajištění a udržení příjmů a související náklady na daňové poradce.

Nejvýraznějším rozdílem je značná progrese u rakouské daně z příjmů fyzických osob, která může limitně dosahovat až 50 % oproti české lineární sazbě ve výši 15 %, která je dle mého názoru dostatečně demotivující k případným daňovým optimalizacím, zde si dovoluji tvrdit, že český daňový systém umožňuje efektivnější inkaso daně z příjmu a není tak náročný na správu daně, přičemž dostatečnou solidaritu daňového systému lze zajistit zavedením slev na dani, resp. odečitatelných položek v dostatečné výši. Rakouská koncepce uplatnění mimořádných výdajů a odečitatelných položek je dle mého názoru příliš složitá a dala by se nahradit právě jednou odečitatelnou položkou (slevou na dani) na poplatníka, tak jak byla zavedena u nás při daňové reformě v roce 2006.

Za určitou výhodu rakouské úpravy daně z příjmu fyzických osob lze v souvislosti s nakládáním s nemovitostmi považovat možnost odečtu nákladů přesahujících výnosy i z příjmů pocházejících ze závislé činnosti, kupříkladu při pronájmu nemovitosti by tak náklady na údržbu přesahující výnos z této nemovitosti bylo možno uplatnit oproti jinému základu daně. Východiskem by bylo případné částečné sjednocení základů daně.

Daně z příjmů právnických osob jsou v obou státech porovnatelné jak definicí základu daně, pouze daňová sazba, která je v Rakousku pro rok 2010 o 6 procentních bodů vyšší, přestože na tuto úroveň se dostala v roce 2005 a to z nepoměrně vyšší úrovně 34 %, zatímco v České republice docházelo k jejímu postupnému snižování až na cílovou hodnotu 19 % v souladu s globálním trendem přesunu daňové zátěže z přímých daní na nepřímé, u nichž není tak častý výskyt daňových úniků.

Příznivější daňová sazba může při rozhodování subjektů k investicím sehrát značnou roli, přestože sazba daně sama o sobě není jediným kritériem pro hodnocení přitažlivosti dané destinace pro investory, tedy bez optimální konstrukce celé daně, daňového základu a jeho úprav.

Naopak jako jistou nevýhodu je možno vnímat skutečnost, že české daňové právo doposud neupravuje výše popsané skupinové zdanění, avšak obdobných účinků lze docílit např. například začleněním veřejné obchodní společnosti či komanditní společnosti do koncernové struktury z titulu daňové transparentnosti společníků osobních společností.

3.8 Nemovitost v kontextu daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je jednou z nepřímých daní, která musí být podle práva Evropských společenství uplatňována v každém členském státě Evropské unie, přičemž se uplatňuje na dodávky zboží a služeb v rámci území každého členského státu.

Daň z přidané hodnoty je tedy všeobecnou nepřímou daní uvalenou na spotřebu, kterou zdaňuje všeobecně a je stanovena procentem z ceny – *ad valorem*, na rozdíl od nepřímých daní selektivních, které zdaňují specifické předměty spotřeby (spotřební daň z pohonných hmot, alkoholických nápojů, tabáku atp.) a jsou tak stanoveny v naprosté většině případů jako daň jednotkové. Nepřímé daně nemohou brát ohled na osobní příjmovou situaci poplatníka, jako to umožňují důchodové daně formou úlev a daňové progrese, naopak výhodou spotřebních daní je možná regulace spotřeby určité skupiny výrobků na něž je daň uvalena. Základním principem daně je zdanění hodnoty rozdílu cen na vstupu a výstupu u poplatníka, tedy daň se vybere vždy z rozdílu, o kolik se cena zboží nebo služby u tohoto subjektu zvýší, zdaňuje se tak pouze tato přidaná hodnota, odstraňuje se tak duplicita daně a další výhodou je její odolnost proti daňovým únikům a nutí subjekty k daňové disciplíně, jelikož každý subjekt, který si chce od celkové daně odečíst daň na vstupu, tak tímto automaticky kontroluje její výši u dodavatele⁷², nicméně jejím negativem je poměrně náročná administrativa (správa).

⁷² ŠIROKÝ, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

Neméně důležitým aspektem této daně je její harmonizace⁷³, která je prováděna pomocí směrnic společenství⁷⁴ v souladu s článkem 93 Smlouvy ES a je zaměřena především na výpočet daňového základu a na redukci počtu výjimek při oceňování daňového základu, další součástí harmonizace spočívá v duální daňové sazbě – základní a snížené.

Nejnižší základní sazba může být 15 % a dále je možno zavést až dvě snížené sazby ve výši nejméně 5 %, kam mohou být zařazeny služby sociální nebo kulturní povahy. Pravidla vyměřování a výběru daně jsou nadále v pravomoci členských států za předpokladu dodržení pravidel vyplývajících z primárního práva společenství.

3.8.1 Právní úprava v České republice

Předmět daně. Daň z přidané hodnoty je v České republice upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH). kontextu nakládání s nemovitostmi vymezuje zákon předmětem daně z přidané hodnoty převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, tedy na území České republiky. Daň z přidané hodnoty se bude tedy týkat výstavby, kdy pořízení nové nemovitosti, ať již úplatným převodem vlastnického práva na základě kupní smlouvy nebo v případě nabytí takové nemovitosti v dražbě, bude zatíženo daní z přidané hodnoty (DPH).

Jednodušší situace je u pronájmu nemovitostí, který je od DPH osvobozen, za předpokladu, že se nejedná o krátkodobý nájem nebo v případě, kdy se subjekt rozhodne DPH uplatnit ze své vůle, jak je uvedeno níže.

Osvobození od DPH je vymezeno v ustanovení § 56 ZDPH, který stanoví podmínky osvobození staveb, bytů a nebytových prostor, pozemků a jejich nájmu. Při převodu stavby sleduje příslušenství stavby právní režim věci hlavní, a to jak v případě osvobození, tak i v případě sazby daně.

⁷³ Existuje také tzv. negativní harmonizace ve smyslu odstraňování diskriminačních vnitrostátních daňových úprav prováděná Evropským soudním dvorem.

⁷⁴ Srov. šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991.

Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Pro osvobození od daně stačí splnění jedné z uvedených podmínek, tj. splnění časového testu alespoň tří let od nabytí staveb, bytů a nebytových prostor nebo od jejich kolaudace. U staveb, které nevyžadují kolaudační souhlas, se lhůta stanoví ode dne, ke kterému bylo započato užívání stavby.

Převod pozemků je osvobozen od daně, s výjimkou převodu stavebních pozemků, což se týká zejména případu nákupu pozemků za účelem jejich pozdější změny na stavební parcely.

Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně s výjimkou tzv. krátkodobého nájmu na dobu nejdéle 48 hodin (hotely, parkoviště atp.).

Zákon také dává možnost plátcí se rozhodnout k uplatnění daně v případě nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností.

Základem daně je ve smyslu ust. § 36 ZDPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátců za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění. Pro zvláštní případy⁷⁵ nabytí vlastnického práva k nemovitostem (rozhodnutím státního orgánu, změna subjektu u leasingu nemovitosti s právem odkoupit tuto nemovitost atp.) zákon stanoví alternativní způsoby stanovení základu daně. Po stanovení základu daně dle výše uvedeného se následně vypočte daň v souladu s ust. § 37 ZDPH.

Sazba daně. V souladu s výše uvedenými principy harmonizace jsou v České republice uplatňovány dvě sazby daně z přidané hodnoty, a to základní ve výši 19 %, a snížené ve výši 9 %, v souvislosti s provedenou reformou příjmové stránky státního rozpočtu došlo k navýšení sazeb s účinností od 1. 1. 2010 na 20 % základní, resp. 10 % snížená, které se uplatní dle následujících zásad.

⁷⁵ Srov. ust. § 36 odst. 6 ZDPH.

Základní sazba daně se v případě převodů nemovitostí uplatní za předpokladu, že předmětem převodu je stavba nebo byt, který nesplňuje definici stavby nebo bytu pro sociální bydlení⁷⁶, popřípadě také garáž jako nebytová jednotka nebo spoluvlastnický podíl na halové garáži jako nebytové jednotce, a to bez ohledu na skutečnost, zda je tento převod prováděn současně s převodem bytu pro sociální bydlení. V souladu s výše uvedeným základní sazbě DPH podléhá za určitých podmínek převod stavebních pozemků. Snížená sazba daně se tedy uplatní výlučně v případech převodů nemovitostí splňujících výše uvedenou definici sociálního bydlení.

Subjekt daně. Zákon rozlišuje osoby povinné k dani a plátce, kdy osoby povinné k dani definuje jako fyzické nebo právnické osoby, která soustavně a samostatně uskutečňují ekonomické činnosti, což v případě nakládání s nemovitostmi bude platit zejména pro podnikatele v oboru developmentu a realit.

Plátcem se osoba povinná k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne stanovený obrátový limit, stane od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat nestane-li se podle ZDPH plátcem dříve⁷⁷. Nesplní-li registrační povinnost podle stává se plátcem dnem nabytí účinnosti rozhodnutí o registraci.

Registrace k DPH je povinná pro osoby, které mají v České republice registrované sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, pokud jejich obrat za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne jeden milion Kč, přičemž do tohoto obratu se započítávají i transakce s nemovitostmi, které jsou od daně osvobozeny bez nároku na odpočet, za předpokladu že tyto transakce splňují kritérium soustavného výkonu činnosti a nejsou jen nahodilým úkonem (prodej nevyužité nemovitosti podnikatelem).

⁷⁶ Pro splnění definice bytu pro sociální bydlení nesmí přesáhnout jeho celková podlahová plocha 120 m², u rodinného domu pro sociální bydlení nesmí podlahová plocha přesáhnout 350 m², což je dle mého názoru velkoryse stanovená hranice pro možnost uplatnění snížené sazby DPH. Dále srov. ust. § 48a ZDPH.

⁷⁷ Srov. ust. § 94 ZDPH.

Výše uvedené obrátové kritérium je stanoveno s ohledem na značnou administrativní náročnost DPH, kdy všechny podnikatelské subjekty by objektivně nemohly být plátcí DPH, nicméně tuzemské subjekty přesto mají možnost dobrovolně se k dani zaregistrovat.

Subjekty, které nemají v České republice registrované sídlo, místo podnikání nebo stálou provozovnu, jsou povinny registrovat se k DPH v České republice, pokud v České republice uskuteční zdanitelné plnění, z kterého jsou povinny přiznat DPH, přičemž není stanoven žádný obrátový limit ani možnost dobrovolné registrace, jako je tomu u tuzemských plátců.

3.8.2 Právní úprava v Rakousku⁷⁸

Daň z přidané hodnoty, ačkoliv je v Rakousku nazývána daní z obrátu – *Umsatzsteuer*, je s ohledem na harmonizaci základu obrátových daní (daní z přidané hodnoty) konstruována stejným způsobem jako v České republice, avšak u transakcí s nemovitostmi se tato daň uplatní pouze v omezené míře. Zákonným základem je zákon o obrátové dani - *Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994 (UStG)*.

Předmět daně je s ohledem na provedenou harmonizaci stejný jako v České republice, tedy dani podléhají především úplatné dodávky předmětů a poskytnutí služeb v tuzemsku v rámci obchodního styku jakož i dovoz zboží z třetích zemí mimo země EU. V případě transakcí s nemovitostmi se uplatňuje podobný režim jako v České republice, tedy prodej pozemků je v souladu s ust. § 6 odst. 1 UStG osvobozen od daně z přidané hodnoty.

Při nakládání s nemovitostmi (pozemky a přináležející budovy) ve smyslu jejich převodu, se tak může uplatnit pouze základní sazba daně z přidané hodnoty za předpokladu, že poplatník stejně jako v České republice na tato plnění DPH dobrovolně uplatní ve smyslu ust. § 6 odst. 2 UStG. Při dodání, výstavbě, renovaci a přestavbě obydlí uskutečněných v rámci sociální politiky⁷⁹ se uplatňuje snížená sazba daně.

⁷⁸ BEISER, Reinhold. *Steuern. Ein systematischer Grundriss*. 6., überarbeitete Auflage. Wien: Facultas Verlags und Buchhandels, 2008. 414 s., ISBN 978-3-7089-0279-1

⁷⁹ Definice pojmu sociální politiky je již v kompetenci jednotlivých členských států.

Nájem nemovitostí je od DPH osvobozen pokud výslovně není zařazen zákonem do základní sazby, která se uplatní pro příklad u pronájmu prostorů k parkování vozidel (garáže, parkoviště), kempování, nebo dále snížené sazby DPH, které se uplatní například při pronájmu nemovitostí za účelem bydlení (dle ust. § 10 odst. 2 UStG).

Sazba daně. Základní sazba je stanovena dle ust. § 10 UStG ve výši 20% a snížená ve výši 10%, která se krom pronájmu nemovitostí k bydlení vztahuje např. na potraviny, zemědělské výrobky, služby cestovního ruchu a veřejné služby vyjma dodávek elektrické energie, možno ještě zmínit dva zvláštní případy základní sazby ve výši 12 % pro určité typy zboží (víno) a ve výši 19 % pro daňové subjekty, které mají sídlo v oblastech Jungholz a Mittelberg⁸⁰.

Subjekt daně. Rakouská právní úprava vymezuje v ust. § 2 UStG plátce daně z přidané hodnoty jako samostatně podnikající osobu, přičemž povinná registrace k DPH vzniká pro drobné podnikatele při obratu překračujícím 30.000 EUR ročně, v ostatních případech.

3.8.3 Srovnání

Daň z přidané hodnoty v kontextu nakládání s nemovitostmi se uplatní stejným způsobem jak v České republice, tak i v Rakousku zejména s ohledem na již zmíněnou harmonizaci základu daně a minimálních sazeb daně z přidané hodnoty, přičemž za odlišnost je možno považovat uplatnění snížené sazby DPH v České republice u nemovitostí vyhovujících definici tzv. sociálního bydlení, které je vymezeno značně široce⁸¹, a ke které došlo po zániku výjimek, které měla Česká republika vyjednány v rámci přístupových dohod při vstupu do Evropské unie. V rámci úpravy daně z přidané hodnoty není s ohledem na výše uvedené prostor pro úpravy základní prvky konstrukce daně, ke zvážení v celoevropském měřítku by byla možnost postupného omezování jednotlivých výjimek prosazených některými státy např. v rámci asociačních dohod s Evropskou unií tak, aby daň z přidané hodnoty byla zcela unifikována.

⁸⁰ Srov. ust. § 10 odst. 3, 4 UStG.

⁸¹ Možnost aplikace snížené sazby daně z přidané hodnoty u dodání, výstavby, renovace a přestavby obydlí v rámci sociální politiky dává členským zemím příloha H Šesté směrnice Rady 77/388/EHS.

4. Závěr

Tato práce mi poskytla možnost hlubšího seznámení nejen s právní úpravou v Rakousku, ale měla pro mě i velký přínos při detailnějším studiu české úpravy daňových aspektů, které obnáší nakládání, resp. jednotlivé transakce s nemovitostmi v podobě jejich převodů, přechodů či nájmu, a tak porozumět jednotlivým konstrukcím daní těchto transakcí se týkající, a samozřejmě z nich vyplývajících daňových povinností pro jednotlivé poplatníky (daňové subjekty).

Základním cílem bylo vyhodnotit pomocí komparace české a rakouské právní úpravy základní zásady uplatňované těmito státy při zdaňování transakcí s nemovitostmi a případně tak upozornit na některé přednosti nebo zápory, které ta či ona právní úprava daného státu obnáší, což se dle mého názoru alespoň z části podařilo.

Bez ohledu na částečně společný historický vývoj obou států, došlo ke vzniku zásadních odlišností v rámci daňových systémů jednotlivých států, které se však s ohledem na globalizující se svět a proces integrace evropských států, postupně vytrácí prostřednictvím harmonizace a unifikace právních předpisů. Přestože tento proces je velice zdlouhavý a náročný, je nepochybně potřebný a logický, jak se ukazuje v případě harmonizace daně z přidané hodnoty, která v současné době představuje jednu z nejdůležitějších daní.

S ohledem na výše uvedený proces je namístě neustále srovnávat konstrukce a principy daňových systémů jednotlivých států včetně jejich vlivů na ekonomické ukazatele, a tímto srovnáním tak dospět k optimálnímu nastavení daňového systému, bez něhož dlouhodobě udržitelná existence demokratického právního státu, který řádně vykonává jeho základní funkce, není možná.

V porovnání jednotlivých přímých daní majetkových se nabízí závěr, že Rakousko v daleko větší míře uplatňuje daně tohoto typu, avšak při pohledu na absolutní hodnoty inkasa těchto daní, musíme najisto dospět k názoru, že existence takových daní je neefektivní, ne-li přímo nesmyslná a daleko efektivněji by měla působit úprava daní důchodových, ve smyslu omezení nepřehledných výjimek a zvýšení nepřímých daní v podobě daně z přidané hodnoty a spotřebních daní, k čemuž již částečně došlo v reakci na katastrofální stav veřejných financí České republiky.

Rok 2010 tak bude v rámci České republiky prvním rokem uplatnění nově zavedených úprav daňových sazeb v podobě dokončení předpokládaného poklesu sazby daně z příjmů právnických osob a ponechání sazby u daně z příjmů fyzických osob, za současného dalšího zmenšování výnosů daně dědické a darovací, které by již bylo konečně vhodné zrušit.

Bez ohledu na tyto základní poznatky, zpracování podrobnějších návrhů změn jednotlivých institutů daňového práva jednoznačně vyžaduje řádný rozbor specifické daňové problematiky každého státu v kontextu s ekonomicko-politickými poměry, ostatně je možné srovnávat pouze srovnatelné, což však v žádném případě nevylučuje možnost inspirace cizími právními úpravami, k čemuž by tato práce také mohla částečně posloužit.

5. Použitá literatura

5.1 Publikace

- BAKEŠ, Milan a kol. Finanční právo. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 80-7179-431-7
- BEISER, Reinhold. Steuern. Ein systematischer Grundriss. 6., überarbeitete Auflage. Wien: Facultas Verlags und Buchhandels, 2008. 414 s., ISBN 978-3-7089-0279-1
- KOUTNÁ, Alena. Přehled judikatury ve věcech daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí. 1.vyd. Praha: ASPI, 2004. 94 s. ISBN 80-7357-001-7
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňové teorie a Politika. 4.vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2
- Ministerstvo financí ČR. Výroční zpráva české daňové zprávy 2008. Praha: Ministerstvo financí - Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2009. 100 s. ISBN 978-80-85045-34-5
- PEKOVÁ, Jitka. Veřejné finance. 4.vyd. Praha: Codex Bohemia, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4
- PELC, Vladimír. Daň darovací. Komentář. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 255 s. ISBN 978-80-7400-147-5
- PELC, Vladimír. Daň z převodu nemovitostí. Komentář. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 294 s. ISBN 978-80-7400-125-3
- RADVAN, M. Zdanění majetku v Evropě. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 386 s. ISBN 978-80-7179-563-6
- RADVAN, M. Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související. Komentář. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. 358 s. ISBN 80-7179-478-3
- ŠIROKÝ, J. Daň v Evropské unii. 2. vyd. Praha: Linde, 2006. 250 s. ISBN 80-7201-593-1
- ŠIROKÝ, J. a kol. Daňové teorie – s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8

5.2 Elektronické zdroje

- *Česká daňová správa* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2009 [citováno 2009-10-24]. Dostupné z URL <<http://cds.mfcr.cz/>>.
- *International Tax and Business Guide Austria* [online]. Deloitte Touché Tohmatsu, 2008 [citováno 2009-10-24]. Dostupné z URL <http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_austria.pdf>.
- *RIS - Bundeskanzleramt Rechtsinformationssystem* [online]. Wien: Bundeskanzleramt Österreich, 2009 [citováno 2009-10-24]. Dostupné z URL <<http://www.ris.bka.gv.at/>>.
- *Steuern* [online]. Wien: Bundesministerium für Finanzen, 2009 [citováno 2009-10-24]. Dostupné z URL <<https://www.bmf.gv.at/Steuern/>>.
- *Steuern und Förderungen* [online]. Wien: Wirtschaftskammer Österreich, 2009 [citováno 2009-10-24]. Dostupné z URL <http://portal.wko.at/wk/startseite_ch.wk?ChId=6&DstId=0>.
- *Geburten und Sektor Staat Teil I. Herausgegeben von Statistik Austria.* [online]. Wien: STATISTIK AUSTRIA, 2009 [citováno 2009-10-24]. Dostupné z URL <http://www.statistik.at/web_de/Redirect/index.htm?dDocName=036549>.

6. Seznam použitých zkratek

ABGB – zákon č. 946/1811 sb.z.s., obecný zákoník občanský

DDDP – zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

OZ – zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.

ZDN – zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

ZSDP – zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

BWAbgG – Bodenwertabgabegesetz 1960 BGBl. Nr. 285/1960.

EstG – Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988.

GrEStG – Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl. Nr. 309/1987.

GrStG - Grundsteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 149/1955.

KStG – Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401/1988.

UStG – Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994.

7. Résumé

My diploma thesis should offer a relatively complex view of the subject of Taxation of real estate transactions with a focus on the comparison of the Czech tax system with Austrian tax system, which comprises of several direct and indirect taxes concerning wealth transfers and wealth itself, especially immovable property.

It deals with a specific view of problems rising in accordance of Tax theory. The following article is actually based on several taxes, which exists in the Czech and Austrian legal system, regulated mainly in inheritance tax, gift tax, real estate transfer tax, income tax and value added tax.

The main theme of the thesis begins in the second chapter which is focused on brief information about the explanation and analysis of basic terminology, tax theory, classification of different types of taxes and principles of tax construction, showing its main components and relevant effects caused by them.

The third chapter of my thesis is focused on the main topic „Tax aspects of real-estate transactions in context of selected foreign system of law” including comparison of Austrian and Czech tax legal system with the consideration of basic tax structural components as object of taxation, tax base, tax base adjustment components (e.g. exemptions from taxation, tax reduction...), tax rate and subject of taxation (taxpayer). This procedure is used step by step for every type of tax, which applies to wealth transfer.

Austria has been chosen for this type of work because of its similar development and its tax system similar to the one existing in the Czech Republic. The main aim of my thesis is to describe and compare the individual taxes and offer possible concept of legal regulation *de lege ferenda* showing the main differences between legal systems of two different countries and specific advantages and disadvantages of specific tax regulations applied in consequence to real-estate transactions and related taxpayer duties.

8. Klíčová slova – Keywords

Zdanění; Nemovitosti.

Taxation; Real-estate property.