

Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta

Tomáš Kvapil

**DAŇOVÉ ASPEKTY VLASTNICTVÍ  
A NAKLÁDÁNÍ S NEMOVITOSTMI, BYTY  
A NEBYTOVÝMI PROSTORY**

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 31. 1. 2010

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.

---

Tomáš Kvapil

### Poděkování

Na tomto místě bych chtěl poděkovat vedoucímu mé diplomové práce JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D. za jeho odborné vedení a vstřícný přístup při směřování dalšího vývoje této práce podněty a připomínkami.

## OBSAH:

1.	Úvod.....	4
2.	Vymezení základních pojmů.....	5
2.1	Pojmy vlastnictví a nakládání s věcí (nebo jiným předmětem občanskoprávních vztahů).....	5
2.2	Pojmy nemovitost, byt a nebytové prostory.....	9
2.3	Pojem daně, konstrukční prvky daně.....	12
3.	Obecná systematika daní v České republice.....	14
3.1	Systematizace přímých daní.....	14
3.2	Systematizace nepřímých daní.....	15
4.	Vybrané daně a jejich vztah k vlastnictví a nakládání s nemovitostmi, byty a nebytovými prostory.....	17
4.1	Daně z příjmů (důchodové daně).....	17
4.1.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	17
4.1.2	Daň z příjmů právnických osob.....	19
4.2	Majetkové daně.....	19
4.2.1	Daň z nemovitostí.....	20
4.2.2	Daň z nemovitostí, hodnocení <i>de lege lata</i> a <i>de lege ferenda</i> .....	34
4.2.3	Daň dědická.....	39
4.2.4	Daň darovací.....	42
4.2.5	Daň z převodu nemovitostí.....	45
4.2.6	Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, hodnocení <i>de lege lata</i> a <i>de lege ferenda</i> .....	49
5.	Závěr.....	53
6.	Seznam literatury.....	55
7.	Summary.....	58

## 1. Úvod

Vlastnictví a nakládání s nemovitostmi, byty a nebytovými prostory představuje specifickou oblast zdanění, neboť je v daňovém systému České republiky, na rozdíl od vlastnictví a nakládání jiným majetkem, předmětem zdanění majetkovými daněmi nejen při bezúplatném přechodu či převodu, ale i v případě úplatného transferu a především "v klidu", tj. aniž by ke změně vlastníka došlo.

Rovněž z hlediska důchodových daní představuje vlastnictví a nakládání s nemovitostmi specifickou kapitolu, kdy z různých důvodů pojednaných níže tvoří u daně z příjmů podstatnou součást téměř všech dílčích základů daně u fyzických osob, a u právnických osob se v mnoha ohledech promítá do základu daně tvořeného jejich hospodářským výsledkem.

Po úvodu následuje druhá část práce, kde jsou vymezeny základní pojmy klíčové pro téma této práce a shrnuty konstrukční prvky daní, které v části čtvrté tvoří strukturu, na jejímž základě jsou jednotlivé daně pojednány.

Část třetí podává stručný přehled obecné systematiky daní v České republice.

Konečně podstatou práce je část čtvrtá, které nabízí podrobnější rozbor vybraných daní, včetně některých otázek spojených s vývojem a aplikací jejich právní úpravy. Kvůli omezenému rozsahu práce jsem se v této části zaměřil na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob pouze z hlediska důchodů primárně zahrnutých do základu daně. Většina pozornosti je pak věnována dani z nemovitostí, dani dědické a darovací, a dani z převodu nemovitostí. Stať o majetkových daních je navíc doplněna o hodnocení příslušných daní *de lege lata* a *de lege ferenda*, s cílem pochopení místa těchto daní v daňovém systému a nastínění některých alternativ jejich budoucího vývoje.

## 2. Vymezení základních pojmů

### 2.1 Pojmy vlastnictví a nakládání s věcí (nebo jiným předmětem občanskoprávních vztahů)

Pojmy použitými v názvu této práce a tudíž pojmy zásadními z hlediska jejího tématu jsou vlastnictví a nakládání s nemovitostí, respektive s bytem či nebytovým prostorem (srovnej výklad pod 2.2 níže). Vlastnictví, ač jako pojem používáno běžně, je jen obtížně definovatelnou kategorií, jak se shoduje většina literatury. *"Zřejmě existence více obsahů, které se k pojmu vlastnictví pojí, resp. existence vlastnictví jako kategorie právní, sociální, ekonomické a snad i etické působí problémy při snaze o definici tohoto pojmu".*<sup>1</sup>

Pro účely této práce je důležité vlastnictví především ve smyslu právním. Vlastnické právo v objektivním smyslu představuje souhrn právních norem upravujících vlastnictví.<sup>2</sup> Vlastnické právo a jeho ochrana jsou primárně zakotveny v Ústavě České republiky, přesněji v ústavním zákoně č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb. (listina základních práv a svobod, dále jen Listina). Čl. 11. odst. 1 Listiny prohlašuje, že „každý má právo vlastnit majetek“. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu.<sup>3</sup>

V zákonné rovině je vlastnické právo vymezeno v § 123 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen občanský zákoník). Co se týče obsahu vlastnického práva, vlastník je v mezích zákona oprávněn předmět svého vlastnictví (výrazy "vlastnictví" a "vlastnické právo" jsou používány *promiscue*) držet, užívat, požívat jeho plody a užitky a nakládat s nimi.<sup>4</sup> Jedná se o oprávnění konkrétního vlastníka, představující vlastnické právo v subjektivním smyslu.

---

<sup>1</sup> SEDLÁČEK, J., ROUČEK, F. *Komentář k československému obecnému zákoníku občanskému a občanské právo platné na Slovensku a v Podkarpatské Rusi*. Díl II. Praha 1935, s. 198n.

<sup>2</sup> SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava: Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 1999. 406 s. ISBN 80-7208-105-5. s. 39

<sup>3</sup> Čl. 11 odst. 1 věta druhá ústavního zákona č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.

<sup>4</sup> § 123 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Tato koncepce obsahu vlastnického práva zcela odpovídá kontinentální římskoprávní tradici, tedy chápání vlastnického práva jako souboru čtyř dílčích práv, tj. *ius possidendi*, *ius utendi*, *ius fruendi* a *ius disponendi*.

Právo předmět vlastnictví držet (*ius possidendi*). Právo předmět vlastnictví držet vyjadřuje možnost, schopnost a vůli vlastníka předmět vlastnictví ovládat, tj. mít jej ve své faktické moci, a je tak nezbytným předpokladem ostatních práv uvedených níže.

Právo předmět vlastnictví užívat a požívat jeho plody a užitky (*ius utendi a ius fruendi*). Uživací a poživací právo umožňuje vlastníkovu realizaci užitné hodnoty předmětu vlastnictví formou jeho užívání pro vlastní potřebu (užívání vlastní nemovitosti) nebo pobíráním plodů předmětu vlastnictví (v případě přenechání uživacího práva např. nájemné).

Právo s předmětem vlastnictví nakládat (*ius disponendi*). Dispoziční právo umožňuje vlastníkovu rozhodovat o právním osudu věci (o převodu vlastnického práva na jiného, o přenechání uživacího práva nájemci) nebo o jejím osudu faktickém (změny na předmětu vlastnictví, jeho zničení).

Vlastnictví bývá charakterizováno jako absolutní právo, jemuž odpovídá povinnost ostatních subjektů vlastníka nerušit. Je také trvalé a nezaniká, pokud nenastal důvod zániku vlastnictví, a to ani v případě, kdy vlastník pozbyl všechna výše uvedená subjektivní oprávnění, a zůstala mu pouze tzv. *nuda proprietas*, holé vlastnictví. S tím je spojena elasticita vlastnictví, která vede k tomu, že jakmile právní omezení vlastníka odpadnou, oprávnění se rozšíří zpět na původní rozsah. Pojmová neomezenost vlastnického práva je ovšem spíše teoretickou konstrukcí, a v praxi ji nikdy nebylo možné naplnit, přičemž s rozvojem společnosti a právního řádu rozsah a míra omezení spíše roste, ať už se jedná o omezení daná vlastnickými právy ostatních vlastníků jiných předmětů vlastnictví, zásahy do vlastnického práva danými zákonem (vyvlastnění, omezení v rámci stavebního práva, apod.) nebo dobrovolné omezení, na něž přistoupil sám vlastník (zástavní práva, práva odpovídající věcnému břemeni, apod.)<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> ŠVESTKA, J., JEHLIČKA, O., ŠKÁROVÁ, M., SPÁČIL, J. a kol, *Občanský zákoník. Komentář*. 10. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 480

Nabývání vlastnického práva. Občanský zákoník stanoví, že *"Vlastnictví věci lze nabyt kupní, darovací nebo jinou smlouvou, děděním, rozhodnutím státního orgánu nebo na základě jiných skutečností stanovených zákonem."*<sup>6</sup>

Z uvedeného vymezení způsobů nabytí vlastnictví není příliš čitelné základní dělení na nabytí vlastnictví originární na straně jedné, a derivativní na straně druhé.

O originární nabytí vlastnictví se jedná v případě nabytí věci, která doposud nebyla předmětem vlastnického práva vůbec (např. nově zhotovená věc, v případě nemovitostí tedy nabytí výstavbou), nebo věci, která sice byla předmětem vlastnictví, avšak na nabyvatele nepřešla převodem, tedy z vůle předchozího vlastníka (u nemovitostí přichází v úvahu např. vydržení nebo dražba).

Derivativním nabytím vlastnictví je pak jeho převod smlouvou, a to bez ohledu na smluvní typ nebo zákon, ve kterém je takový smluvní typ upraven (případně nepojmenovaný či smíšený charakter takové smlouvy). Zde se uplatní především zásada, že nikdo nemůže na jiného převést více práv, než má sám, tj. vlastník převádí na nabyvatele vlastnictví se všemi právními a faktickými omezeními.

Smlouvou. Pokud jde o nabývání vlastnictví smlouvou, ať už kupní, darovací, nebo jinou, např. směnnou, nebo kombinací uvedených, pak pro nemovitosti (a byty a nebytové prostory) evidované v katastru nemovitostí je specifické, že vlastnictví přechází na základě pravomocného rozhodnutí o povolení vkladu práva do katastru nemovitostí, nicméně s právními účinky již ke dni doručení návrhu na povolení vkladu práva do katastru nemovitostí.<sup>7</sup> V případě převodu nemovitosti, která není evidována v katastru nemovitostí (např. drobné stavby, podzemní stavby, apod.) přechází vlastnictví okamžikem účinnosti smlouvy.<sup>8</sup>

Děděním. Nemovitosti (tak jako veškerý ostatní majetek) jsou v případě dědění nabývány okamžikem smrti zůstavitele. Povinnost podat příznání k dani dědické však vzniká až na základě nabytí právní moci rozhodnutí soudu, kterým bylo skončeno dědické řízení. Do

---

<sup>6</sup> § 132 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

<sup>7</sup> § 133 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů a § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů

<sup>8</sup> § 133 odst. 3 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

katastru nemovitostí je pak přechod vlastnictví zapisován záznamem, na základě zmiňovaného rozhodnutí.<sup>9</sup>

Rozhodnutím státního orgánu. Může se jednat např. o rozhodnutí soudu, pozemkového úřadu nebo stavebního úřadu v případech vyvlastnění, v případech neoprávněně zřízených staveb na cizím pozemku nebo při zrušení spoluvlastnictví a provedení vypořádání příkázáním věci do vlastnictví za náhradu. V těchto případech je vlastnické právo nabýváno dnem určeným v příslušném rozhodnutí státního orgánu, a pokud není určen, pak dnem právní moci rozhodnutí.<sup>10</sup>

Na základě jiných skutečností stanovených zákonem. Do této poměrně široké skupiny patří zejména vydržení, nález, přírůstky věci, vytvoření nově věci a nabytí na základě zpracování.<sup>11</sup> V případě nemovitostí přichází v úvahu zejména vydržení (vyžadující konkrétně u nemovitostí deset let trvající oprávněnou držbu věci, tj. držitel musí být se zřetelem ke všem okolnostem v dobré víře, že mu věc patří). Vydržením se vlastnické právo nabývá splněním podmínek vydržení, tedy uplynutím deseti let.<sup>12</sup> V průběhu transformačního období po roce 1989 hrály významnou roli spadající do této kategorie také tzv. restituce.

Zánik vlastnického práva. Teorie rozlišuje mezi absolutním a relativním zánikem vlastnického práva. Pokud vlastnické právo k určité věci zanikne, aniž by je nabyt někdo jiný, jedná se o tzv. absolutní zánik. Tím jsou:

- (i) zánik věci jejím zničením nebo spotřebováním - zanikne-li předmět vlastnického práva, musí pochopitelně zaniknout i vlastnické právo s ním spojené; v případě nemovitostí se toto dotýká pouze staveb, resp. bytů a nebytových prostor, pozemky z podstaty věci zničit ani spotřebovat nelze;
- (ii) případ, kdy věc ztratí charakter věci v právním smyslu (spíše teoretická kategorie);
- (iii) opuštění věci vlastníkem, kdy se z věci stává věc derelinkvovaná, bez vlastníka - v právním řádu České republiky se však vlastníkem věci stává stát,

---

<sup>9</sup> § 460 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů a § 7 odst. 1 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů

<sup>10</sup> SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava: Nakladatelství Jirí Motloch-Sagit, 1999. 406 s. ISBN 80-7208-105-5. s. 50

<sup>11</sup> ŠVESTKA, J., JEHLIČKA, O., ŠKÁROVÁ, M., SPÁČIL, J. a kol, *Občanský zákoník. Komentář*. 10. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 533

<sup>12</sup> § 134 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů



tedy k této situaci nedochází, namísto toho nastává relativní zánik vlastnického práva.

O relativní zánik jde, dojde-li k zániku vlastnického práva na základě smrti vlastníka nebo nabytí věci někým jiným, a to buď z vůle vlastníka:

- (iv) smlouvou;
  - (v) opuštěním věci vlastníkem;
- nebo nezávisle na vůli vlastníka
- (vi) smrtí vlastníka;
  - (vii) vydržením;
  - (viii) ztrátou věci;
  - (ix) tím, že se stát stane vlastníkem nalezené věci skryté;
  - (x) zpracováním věci;
  - (xi) právním úkonem někoho jiného, než vlastníka (pokud by došlo k nabytí věci od nevlastníka);
  - (xii) rozhodnutím státního orgánu; či
  - (xiii) ze zákona.

To, co bylo řečeno výše o nabývání vlastnictví, resp. vlastnického práva, lze přiměřeně použít i na jeho zánik, kdy ve většině případů se jedná o "odvrácenou stranu" nabytí.<sup>13</sup>

## 2.2 **Pojmy nemovitost, byt a nebytové prostory**

Jelikož tato práce dále operuje pojmy nemovitost, byt a nebytový prostor, je třeba si vyjasnit obsah těchto pojmů v právním řádu České republiky. Především je nutné říct, že tento není ve vymezeném rámci jednotný a liší se podle konkrétního právního předpisu.

Občanský zákoník definuje předmět občanskoprávních vztahů následovně:

*Předmětem občanskoprávních vztahů jsou věci, a pokud to jejich povaha připouští, práva nebo jiné majetkové hodnoty. Předmětem občanskoprávních vztahů mohou být též byty nebo nebytové prostory.*<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> KNAPPOVÁ, Marta, ŠVESTKA, Jiří a kolektiv. *Občanské právo hmotné*. 3. aktualiz. a doplněné vyd. Sv. I., Praha: ASPI Publishing, s.r.o., 2002. 471 s. ISBN 80-86395-28-6. s. 374-375

Z výše uvedeného vyplývá, že byty nebo nebytové prostory nejsou z hlediska občanského zákoníku věcmi (!) a nemohou tudíž být s ohledem na dále citovaný § 119 občanského zákoníku ani nemovitostmi. Namísto toho jsou zvláštním předmětem občanskoprávních vztahů. To ovšem platí pouze pro byty a nebytové prostory, které jsou jednotkami podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o vlastnictví bytů).

Byty a nebytové prostory, které nejsou jednotkami ve smyslu zákona o vlastnictví bytů jsou v právním slova smyslu pouze částí věci.

Tento výklad pojmu nemovitost je ovšem výkladem občanského zákoníku. V daňovém zákonodárství je pojem nemovitosti používán jako legislativní zkratka, která má jiný (širší) obsah. Například v zákoně o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti jsou pod legislativní zkratku "nemovitosti" zahrnuty věci nemovité, ale i byty a nebytové prostory.<sup>15</sup> Zákon o dani z nemovitostí zase definuje daň z nemovitostí jako daň skládající se z daně z pozemků a daně ze staveb, přičemž za stavby považuje i byty a nebytové prostory ve smyslu zákona o vlastnictví bytů.<sup>16</sup> *De facto* je tak zahrnuje mezi nemovitosti.

*Věci jsou movité nebo nemovité. Nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem.*<sup>17</sup>

Podle zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů, se pozemkem rozumí část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí

---

<sup>14</sup> § 118 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

<sup>15</sup> § 3 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>16</sup> § 7 odst. 1 písm. d) a e) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>17</sup> § 119 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

vlastnickou, hranicí držby, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků.<sup>18</sup>

Zatímco pozemky jsou nemovitostmi vždy, stavby pouze v případě jejich spojení se zemí pevným základem. Co však takové spojení se zemí pevným základem znamená, zákon nevymezuje a výklad je tedy ponechán praxi, zejména soudům při řešení konkrétních případů. Rovněž pojem stavba je v právním řádu České republiky používán v různém kontextu v různých významech. Obsah pojmu stavba v zákoně č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen stavební zákon), je nepochybně širší, než jak je použit ve výše uvedené definici nemovitosti v občanském zákoníku. V některých případech stavební zákon považuje za stavbu i stavební činnost, zatímco pojem stavba v občanském zákoníku je vykládán staticky, jako výsledek stavební činnosti.

Pro daňovou oblast je rozhodující, který z uvedených výkladů použít. Dle judikatury zákon o dani z nemovitostí užívá pojem stavba ve významu občanskoprávním, nikoliv veřejnoprávním, a tak je také třeba jej posuzovat při rozhodování o vzniku případné daňové povinnosti.<sup>19</sup> Tyto zdánlivě teoretické kategorie mohou mít v konečném důsledku zásadní dopady např. na výši daně, jak bude níže v části o dani z nemovitostí demonstrováno na příkladu plošných staveb.

Součást a příslušenství věci. Občanský zákoník definuje součást a příslušenství věci následovně:

*Součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Stavba není součástí pozemku.<sup>20</sup>*

K druhé větě citovaného § 120 občanského zákoníku je asi namístě uvést, že se jedná o právní úpravu atypickou z hlediska historického i geografického kontextu. Toto chápání stavby jako nikoliv součástí pozemku není zřejmě z dlouhodobého hlediska udržitelné, jak

---

<sup>18</sup> § 27 písm. a) zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů

<sup>19</sup> Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 531/05 ze dne 6. 2. 2007 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 125/2005-0 ze dne 1. 3. 2007

<sup>20</sup> § 120 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

nasvědčuje i legislativní návrh nového občanského zákoníku, který se v § 462 – 463 vrací k zásadě *superficies solo cedit*.

*Příslušenstvím věci jsou věci, které náležejí vlastníku věci hlavní a jsou jí určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány. Příslušenstvím bytu jsou vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány. Příslušenstvím pohledávky jsou úroky, úroky z prodlení, poplatky z prodlení a náklady spojené s jejím uplatněním.<sup>21</sup>*

Pro daňové účely má výše uvedené vymezení příslušenství věci (a tím i nemovitosti) zejména ten význam, že podle převažujícího výkladu sdílí příslušenství obecně právní osud věci hlavní.

### 2.3 **Pojem daně, konstrukční prvky daně**

Teorie definuje daň mimo jiné jako povinnou, zákonem uloženou platbu, která plyne do veřejného rozpočtu. Daň je rovněž nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.<sup>22</sup> Povinný charakter daně ji odlišuje od dobrovolného příspěvku, její uložení na základě zákona pak vyžaduje čl. 11 odst. 5 Listiny. Daň plynou do veřejného rozpočtu, což v praxi České republiky znamená rozpočet státu, kraje, obce nebo státního fondu. Daň není půjčkou, proto je nenávratná, zároveň je neekvivalentní, čili subjektu daně nevzniká nárok na protiplnění, respektive míra, jakou daňový subjekt přispěl do veřejných rozpočtů nemá obvykle žádný význam pro rozsah protiplnění, kterého se mu z veřejných rozpočtů dostane. Konečně je daň obvykle neúčelová, což znamená, že není vztah mezi daní, jejíž výnos je příjmem veřejného rozpočtu, a konkrétním výdajem takového veřejného rozpočtu.

Co se týká zákonné definice, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků), neobsahuje plnohodnotnou definici pojmu "daně", pouze jej vymezuje jako legislativní zkratku následovně:

---

<sup>21</sup> § 121 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

<sup>22</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: Vox, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2. s. 9

*Tento zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně (dále jen "daně")...*<sup>23</sup>

Oproti tomu zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád), který má nabýt účinnosti od 1. 1. 2011 a výše uvedený zákon o správě daní a poplatků nahradit, již obsahuje v § 2 odst. 3 následující definici:

*Daní se pro účely tohoto zákona rozumí (a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, (b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, (c) peněžité plnění v rámci dělené správy.*<sup>24</sup>

V následujícím § 2 odst. 4 pak daňový řád zahrnuje do definice daně rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.<sup>25</sup>

Ani v tomto případě se však nedá hovořit o jednoznačné definici, neboť daň zde není definována na základě svých charakteristických prvků, ale pouze odkazem na terminologii používanou v legislativě. Pro účely systematizace následujícího výkladu proto používám teorii vyabstrahované a v daňové legislativě se pravidelně opakující konstrukční prvky, kterými jsou (i) subjekt daně (poplatník nebo plátce), (ii) předmět daně, (iii) osvobození od daně, (iv) základ daně (a případné odpočty od základu daně), (v) sazba daně (a případné slevy na dani).

---

<sup>23</sup> § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

<sup>24</sup> § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

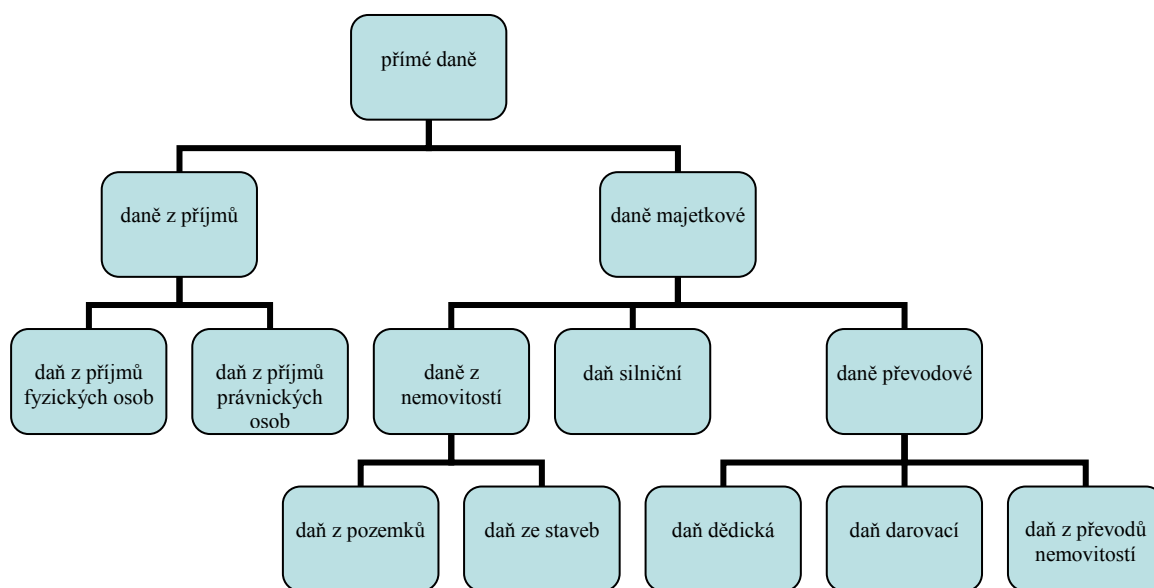
<sup>25</sup> § 2 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

### 3. Obecná systematika daní v České republice

#### 3.1 Systematizace přímých daní

Dle vazby na důchod poplatníka jsou daně teorií rozdělovány na přímé a nepřímé. Přímé daně platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt.<sup>26</sup> Přímé daně jsou historicky starší formou zdanění (vůbec nejstarší daní byla patrně daň z hlavy), která je z různých důvodů stále oblíbená a rozšířená (zejména pro svou adresnost, která umožňuje snazší naplnění např. redistribuční funkce daně), i když těžiště daňového systému se v poslední době postupně přesouvá k nepřímým daním. U přímé daně je daň vypočítávána z předmětu daně poplatníka, který je obvykle rovněž plátcem daně. Přednost přímých daní, tj. jejich adresnost, je zároveň spojena i jejich slabinou, kterou je jejich větší "viditelnost" z pohledu daňového poplatníka. Ta může mít demotivující charakter, například v případě výraznějšího zdanění důchodů, které vede ke snižování nabídky práce, jelikož daňové subjekty pak preferují více volného času, apod.

System přímých daní používaný v České republice je vyjádřen v následujícím schématu:<sup>27</sup>



<sup>26</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2. s. 20

<sup>27</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: Vox, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2. s. 38

Jak je vidět na schématu, součástí přímých daní je i daň silniční. Ta však nemá v rámci této práce žádnou relevanci a je proto zmiňována pouze pro úplnost daňové systematiky. Navíc je sporné i její zařazení, podle obvyklých kategorizací je řazena mezi daně přímé, ale jakožto *de facto* daň z užívání vozidel by mohla být považována i za daň nepřímou.<sup>28</sup> Jedná se o daň, jejímž předmětem jsou silniční motorová vozidla, v případě osobních automobilů pouze ta používaná k výdělečné činnosti.

### 3.2 Systematizace nepřímých daní

Oproti přímým daním, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, jsou nepřímé daně spojovány s příjmem po realizaci výkonu. U nepřímých daní je tedy plátcem daně jiná osoba, než ta, která daň skutečně nese.<sup>29</sup> Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny.

Mezi daně nepřímé jsou řazeny nejrůznější daně ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty a v rámci daňové teorie také cla. Odlišný charakter nepřímých daní se odráží i v terminologii legislativy. Subjekt u daní přímých je poplatník, u nepřímých daní jsou pak subjekty dva: plátec, který odevzdává daň správci daně a poplatník, který ji fakticky nese v podobě vyšší ceny.<sup>30</sup> Objektem těchto daní je spotřeba. Z hlediska procesu harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie jsou nepřímé daně nejdále.

Vzhledem k tomu, že jen daňové dopady např. daně z přidané hodnoty na vlastnictví a nakládání s nemovitostmi, byty a nebytovými prostory by představovaly téma postačující pro samostatnou práci, kvůli specifickému charakteru a konstrukci nepřímých daní navíc značně odlišnou, nejsou nepřímé daně dále předmětem této práce, a text se zaměřuje na daně přímé.

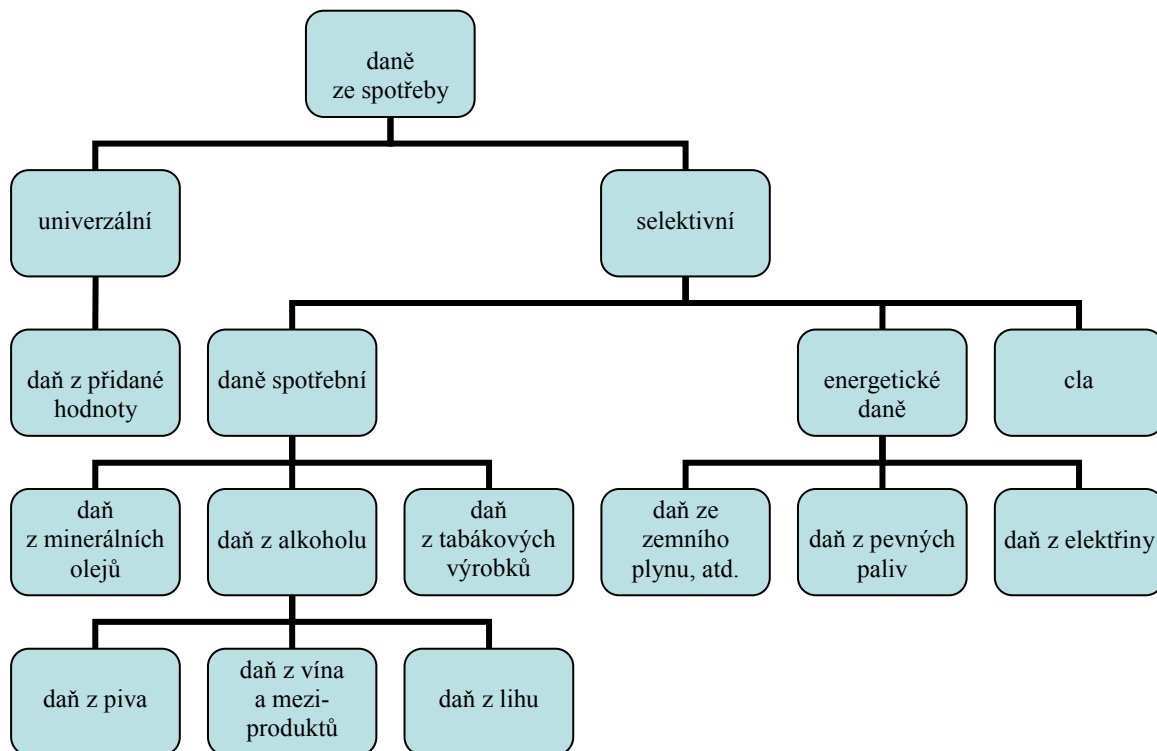
---

<sup>28</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: Vox, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2. s. 38

<sup>29</sup> BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995. 365 s. ISBN 80-7179-037-0. s. 128-129

<sup>30</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2. s. 20

Takto vypadá schéma systému nepřímých daní používaných v České republice:<sup>31</sup>



<sup>31</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: Vox, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2. s. 41



## 4. Vybrané daně a jejich vztah k vlastnictví a nakládání s nemovitostmi, byty a nebytovými prostory

### 4.1 Daně z příjmů (důchodové daně)

Podstatnou část rozpočtového příjmu (a tedy nejvýznamnější přímé daně) představují důchodové daně, nazývané v našem daňovém systému daněmi z příjmů. Jedná se o daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, upravené v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů). Předmětem zdanění jsou zde důchody.

Dlužno předeslat, že úplné zpracování všech aspektů daní z příjmů s ohledem na složitost konstrukce a dalekosáhlé daňové dopady pojmů jako hmotný majetek, vstupní cena, odpisování nebo technické zhodnocení by výrazně přesáhlo rozsah i cíle této práce, která se úmyslně zaměřuje na daně majetkové, proto v následujícím textu uvedu pouze jejich základní charakteristiku a vztahy k vlastnictví a nakládání s nemovitostmi, byty a nebytovými prostory z hlediska příjmů primárně zahrnutých do základu daně.

#### 4.1.1 **Daň z příjmů fyzických osob**

Předmět a základ daně. Jedná se o univerzální daň, jejím předmětem jsou veškeré zdanitelné důchody jednotlivců. Má významnou redistribuční úlohu, ale vzhledem k vybraným objemům těchto daní není zanedbatelná ani funkce fiskální, a v neposlední řadě hraje i roli stimulační ve smyslu usměrňování chování subjektů daně. Většina z uvedeného pak platí i o dani z příjmů právnických osob.

Předmětem daně jsou příjmy sestávající celkem z pěti dílčích základů daně, konkrétně z (i) příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků<sup>32</sup>, (ii) příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti<sup>33</sup>, (iii) příjmů z kapitálového majetku<sup>34</sup>, (iv) příjmů z pronájmu<sup>35</sup>

---

<sup>32</sup> § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>33</sup> § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>34</sup> § 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>35</sup> § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

a (v) ostatních příjmů<sup>36</sup>. Ve vztahu k tématu této práce jsou významné zejména příjmy uvedené pod body (ii), (iv) a (v) předchozí věty.

Dílčí základ daně - příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky. Tyto příjmy nejsou z hlediska tématu této práce příliš relevantní. Pouze § 6 odst. 3 zákona o dani z příjmů upravuje zvláštní typ příjmů, kdy do příjmů zahrnuje rovněž částku, o kterou jsou úhrady zaměstnance za různá protiplnění nižší, než cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku nebo účtovaná zaměstnavatelem jiným osobám. Pokud tedy zaměstnavatel poskytne zaměstnanci takové zvýhodněné plnění, měl by zaměstnanec rozdíl odpovídající zvýhodnění zdanit.

Dílčí základ daně - příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti. Příjmy zahrnuté do tohoto dílčího základu daně sestávají jednak z příjmů z podnikání, ať už podle zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen živnostenský zákon), nebo podle jiných předpisů, a dále z jiné samostatně výdělečné činnosti, jako jsou příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, z výkonu některých nezávislých povolání, apod. Ve vztahu k tématu této práce je důležité, že sem spadají i příjmy z pronájmu nemovitostí (a bytů a nebytových prostor), pokud jsou tyto vloženy do obchodního majetku poplatníka, a z nakládání s těmito, opět pokud jsou součástí obchodního majetku poplatníka, jak je obchodní majetek definován v § 4 odst. 4 zákona. Pokud tomu tak není, tj. nemovitosti, byty či nebytové prostory nejsou vloženy do obchodního majetku, jedná se o příjmy podle § 9 a 10 zákona.

Dílčí základ daně - příjmy z pronájmu. Jak již bylo uvedeno v předchozím odstavci, příjmy z pronájmu, které nejsou příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, spadají do dílčího základu daně podle § 9 zákona. Samotný pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor totiž není živností podle živnostenského zákona, ani podnikáním. Nejedná se tudíž o příjem ze živnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona, a zároveň není pronájem uveden ani mezi jinými samostatně výdělečnými činnostmi podle § 7 odst. 2 zákona. Namísto toho tedy tvoří příjmy z "holého" pronájmu dílčí základ daně podle § 9 zákona.

---

<sup>36</sup> § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Dílčí základ daně - ostatní příjmy. Příjmy z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru nebo spoluvlastnického podílu na nich jsou jako ostatní příjmy součástí dílčího základu daně podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, pod písm. c) tamtéž jsou pak zahrnuty příjmy z převodu členských práva a povinností k družstvu a majetkových podílů na transformovaném družstvu (a tedy bytu s takovým podílem spojeného). Dlužno ovšem podotknout, že tyto příjmy jsou předmětem poměrně široce koncipovaného osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů.

#### 4.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Předmět daně. Jde, jak název daně napovídá, o daň postihující důchody právnických osob, a to všechny příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (tedy včetně činnosti související s nemovitostmi, byty a nebytovými prostory, a nakládání s nimi), pokud nejsou zákonem o daních z příjmů vyňaty. Nejdůležitějším vynětím ve vztahu k nemovitostem jsou příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva (kromě příjmů z nich plynoucích).<sup>37</sup> To je logické, neboť tyto transfery jsou předmětem příslušných daní podle zvláštního zákona.<sup>38</sup>

#### 4.2 Majetkové daně

Majetkové daně jsou historicky oblíbeným a dlouho používaným typem daní, jejichž fiskální význam je však v kontextu současného daňového systému České republiky okrajový (v roce 2006 představovaly cca 2% rozpočtového příjmu). Problematika spojená, mimo jiné, s otázkou poměru mezi výnosem majetkových daní a náklady na jejich administraci bude předmětem kritického hodnocení *de lege lata* a *de lege ferenda* daně z nemovitostí, daně dědické a darovací a daně z převodu nemovitostí ve vztahu k nemovitostem, bytům a nebytovým prostorám dále v této práci.

Majetkové daně lze teoreticky členit na ty, které postihují majetek v klidu, tj. daň z nemovitostí, a na převodní (převodové) daně, tj. daň dědickou a darovací, a daň z převodu nemovitostí.

---

<sup>37</sup> § 18 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>38</sup> zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

Všeobecné majetkové daně nejsou obecně v současnosti příliš oblíbené a používané, mimo jiné i pro svou obtížnou vymahatelnost. Naopak jednoznačně nejrozšířenějším předmětem majetkových daní jsou nemovitosti, a to právě pro svou "nemovitost" a propracovaný systém všeobecné evidence.

#### 4.2.1 Daň z nemovitostí

Jak již bylo řečeno, pokud bývá zdaňován majetek, jedná se primárně o nemovitosti, respektive byty a nebytové prostory (které, *stricto sensu*, nejsou v českém právním řádu nemovitostmi, jak bylo rozebráno výše). Výnosy daní z nemovitostí jsou příjmem obcí, a to pro spjatost nemovitosti s konkrétním místem, které je rovněž určující pro výběr daní z nemovitostí. Daně z nemovitostí jsou v daňovém systému představovány daní z pozemků a daní ze staveb, a jsou upraveny v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z nemovitostí).

Nemovitosti byly historicky a stále jsou předmětem zdanění, ať už pro svou viditelnost, imobilitu, v čase přetrvávající a rostoucí hodnotu nebo propracovaný veřejně přístupný systém evidence vlastnictví. Katastr nemovitostí v novodobém slova smyslu existuje v zemích na území současné České republiky již od počátku 19. století, ale už dávno předtím bylo vlastnictví nemovitostí evidováno v zemských deskách.

Daň z pozemků; předmět daně. Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky, vedené v katastru nemovitostí<sup>39</sup>, kromě pozemků vyňatých, tj. (i) pozemků zastavěných stavbami v rozsahu půdorysu stavby, (ii) lesních pozemků s lesy ochrannými a lesy zvláštního určení, (iii) vodních ploch (kromě rybníků využívaných k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb) a (iv) pozemků určených pro obranu státu.<sup>40</sup>

Všechny ostatní pozemky, které nejsou vyňaty, jsou předmětem daně z pozemků. Z dalších ustanovení zákona o dani z nemovitostí lze vyčíst, že se jedná např. o (i) ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady a ovocné sady, (ii) trvalé travní porosty, hospodářské lesy

---

<sup>39</sup> § 2 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>40</sup> § 2 odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

a rybníky, (iii) zastavěné plochy a nádvoří, (iv) stavební pozemky a (v) ostatní pozemky, jako např. hřbitovy, sportoviště, aj.

Spornou kategorii představovaly dlouhá léta pozemky s plošnými stavbami (plošnými stavbami se míní různé pozemní komunikace, parkoviště, odstavné a skladovací plochy, apod.), které vyvolávaly řadu otázek. Jsou tyto stavby stavbami nejen ve smyslu stavebního zákona, ale i občanskoprávním, tj. pro účely daně z nemovitostí (viz výklad k pojmům) nebo jsou předmětem daně z nemovitostí pouze pozemky s takovýmito stavbami? Nejvyšší soud v rozsudku sp. zn. 22 Cdo 52/2002 ze dne 31. 1. 2007 uvedl, že: *"místní a účelové komunikace jsou druhem pozemku; nemohou být současně pozemkem a současně stavbou ve smyslu občanskoprávním jako dvě rozdílné věci, které by mohly mít rozdílný právní režim."*

Obdobně bylo už předtím judikováno i v rozsudku Nejvyššího soudu sp. zn. 2 Cdon 1414/97 ze dne 26. 10. 1999 ohledně parkoviště představovaného pozemkem se zpevněným povrchem a následně v rozsudku též Nejvyššího soudu sp. zn. 22 Cdo 1324/2003 ze dne 27. 1. 2004. Nejvyšší soud přitom nevyloučil možnost, že by místní komunikace mohla být samostatnou věcí odlišnou od pozemku (a tedy i předmětem daně ze staveb), musela by ovšem být stavbou ve smyslu občanskoprávním, nikoliv pouze součástí pozemku (kdy je předmětem daně pozemek jako takový).

Nejvyšší správní soud rozhodl původně rozsudkem čj. Afs 29/2003-76 ze dne 1. 3. 2005 odlišně, když postavil své odůvodnění na skutečnosti, že příslušná komunikace byla zkolaudována jako (nemovitá) stavba, tedy na terminologii stavebního zákona. Jednalo se o zásadní vybočení z judikatury Nejvyššího soudu a Ústavního soudu, které vzbudilo značnou pozornost v odborných kruzích, ale i mezi správci daně, kteří se jali doměřovat daň ze staveb ohledně plošných staveb, kde se projevila značná setrvačnost státní správy nejen přes zrušení uvedeného rozsudku nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 531/05, ale i přes nové a odlišné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v dané věci rozsudkem čj. 2 Afs 125/2005-40.<sup>41</sup> Toto rozhodnutí už uvádí, že: *"Jestliže totiž zákon o dani z nemovitostí používá pojem nemovitost, je nutno vycházet z toho, že se jedná o nemovitost ve smyslu občanského zákoníku, protože v opačném případě by musel zákon o dani z nemovitostí obsahovat vlastní legální definici"*.

---

<sup>41</sup> FIALA, Josef, SKÁLA, Milan. Konec sporů o plošné stavby? *Daňový expert*, Praha: ASPI, a.s., 4/2007. s. 2-8. ISSN 1801-2779.

Ústavní soud průběžně judikoval v názorové jednotě s Nejvyšším soudem, mimo jiné právě v nálezu sp. zn. I. ÚS 531/05, kterým zrušil problematický rozsudek Nejvyššího správního soudu. Praktické důsledky toho, zda je zdaňován pozemek nebo stavba, jsou nasnadě. Jak uvádějí Fiala a Skála v citovaném článku: *"Stonásobný rozdíl v sazbách daně za spory často stojí, zejména jde-li o větší plochy zdaňované každoročně."* Uvedené stále platí přesto, že dnes jde o rozdíl "jen" padesátinásobný.

Zároveň je zde příkladně demonstrována slabina jednotkového stanovení základu daně, kdy je sice každému zjevné, že výstavbou komunikací nebo různými úpravami pozemků se obvykle zvyšuje jejich hodnota, nicméně bez stanovení základu daně *ad valorem* není možné tuto zvýšenou hodnotu odpovídajícím způsobem reflektovat při zdaňování, pokud nebudeme vytvářet další a další kategorie pozemků s odlišnými sazbami daně pro účely daně z pozemků, a ani pak pravděpodobně nedosáhneme výsledku spravedlivého vůči konkrétnímu poplatníkovi, poplatníkům ostatním i příjemci výnosu daně.

Poplatníci daně. Poplatníkem daně z pozemků je především vlastník pozemku<sup>42</sup>, za určitých okolností jím může být též nájemce pronajatého pozemku. Konkrétně se jedná o nájemce pronajatých pozemků, které jsou (i) evidovány v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem (ve smyslu katastrálního zákona), (ii) spravované Pozemkovým fondem České republiky nebo Správou státních hmotných rezerv nebo (iii) převedené na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí<sup>43</sup>.

Až do účinnosti novely provedené zákonem č. 669/2004 Sb., tj. do 1. 1. 2005, byl přitom poplatníkem daně z pronajatých pozemků většinou nájemce. Znění § 3 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí účinné do 31. 12. 2004 určovalo nájemce jako poplatníka daně z pozemků *"u pronajatých pozemků, jde-li o pozemky, jejichž původní vlastnické hranice v terénu neexistují, protože byly sloučeny do pozemků s hranicemi v terénu reálně existujícími, nebo o pozemky spravované Pozemkovým fondem České republiky nebo Správou státních hmotných rezerv nebo o pozemky převedené podle zvláštního právního předpisu na Fond národního majetku."* V praxi to znamenalo, že podle této předchozí právní úpravy poplatníky daně z pozemků u zemědělských pozemků byli vesměs nájemci. Na základě

---

<sup>42</sup> § 3 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>43</sup> § 3 odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

dohody mezi vlastníkem a nájemcem pozemku tomu tak mohlo být ještě pro zdaňovací období 2005 až 2007 včetně.<sup>44</sup>

Uživatel pozemku je pak poplatníkem daně v případě, že vlastník pozemku není znám a v některých dalších, zákonem vymezených případech. Konečně jsou poplatníky daně též vlastníci bytů a nebytových prostor v rozsahu svého podílu na pozemku souvisejícím s vlastnictvím bytu nebo nebytového prostoru. Pokud má povinnost platit daň z jednoho pozemku více poplatníků, jsou za placení daně odpovědni společně a nerozdílně. To se netýká spoluvlastníků pozemku, kteří jsou spoluvlastníky z titulu vlastnictví různých bytů nebo nebytových prostor v témže domě ve smyslu zákona o vlastnictví bytů, ti jsou poplatníky pouze ve výše uvedeném rozsahu. Pouze, pokud by příslušný byt nebo nebytová jednotka byly ve spoluvlastnictví, jednalo by se o společnou a nerozdílnou daňovou povinnost jeho spoluvlastníků.<sup>45</sup>

Osvobození od daně. Definice předmětu daně z nemovitostí je sice široká, nicméně široký je i rozsah možných osvobození. Nemá význam citovat celý § 4 zákona o dani z nemovitostí, avšak některé charakteristiky se prolínají všemi jeho ustanoveními. Nejčastější podmínkou osvobození je, že pozemky nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajaty (některé pozemky pronajaté specifickým nájemcům mohou být přesto osvobozeny, pokud nejsou využívány k podnikatelské činnosti)<sup>46</sup>.

Osvobozeny od daně mohou být obvykle pozemky, které mají určitý typ vlastníka nebo uživatele (stát, obec nebo kraj, v jejichž katastru se nacházejí, diplomatické zástupce, Pozemkový fond České republiky), jsou využívány jako funkční celek se stavbami sloužícími k náboženským, vzdělávacím, kulturním nebo zdravotnickým účelům, mají zvláštní význam z hlediska životního prostředí, slouží různým veřejným účelům (hřbitovy, dopravní infrastruktura, parky a sportoviště).

Osvobození může být buď trvalé, nebo dočasné, jako je tomu v případě zemědělských a lesních pozemků po rekultivaci (5, respektive 25 let) nebo jak tomu bylo u některých pozemků vydaných v restitucích po dobu 5 let od účinnosti zákona o dani z nemovitostí.

---

<sup>44</sup> § 3 odst. 3 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>45</sup> § 3 odst. 5 a 6 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>46</sup> § 4 odst. 3 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

Dočasný charakter má i osvobození (a to jak od daně z pozemků, tak od daně ze staveb) na základě zvláštního zmocňovacího ustanovení § 17a zákona o dani z nemovitostí, které umožňuje obcím jako opatření pro vypořádávání se s následky živelních pohrom zcela nebo částečně (kdy částečné osvobození bude vyjádřeno procentem) osvobodit od daně z nemovitostí na svém území obecně závaznou vyhláškou nemovitosti dotčené takovou živelní pohromou, a to až na dobu 5 let. Toto osvobození se může, na rozdíl od účinků ostatních obecně závazných vyhlášek podle zákona o dani z nemovitostí, vztahovat i na již uplynulé zdaňovací období. Příslušná obecně závazná vyhláška musí být vydána tak, aby nabyla účinnosti nejpozději do 31. 3. roku následujícího po roku živelní pohromy. Pokud je osvobození uplatňováno za již uplynulé zdaňovací období nebo za běžné zdaňovací období, ale po termínu pro podání daňového přiznání, učiní tak daňový poplatník dodatečným daňovým přiznáním. Uvedené ustanovení bylo do zákona o dani z nemovitostí vloženo s účinností od 1. 1. 2003 zákonem č. 576/2002 Sb., v reakci na rozsáhlé povodně v předchozích letech.

V souvislosti s níže rozebíranou úlohou daně z nemovitostí při financování územní samosprávy je vhodné zmínit, že obec může obecně závaznou vyhláškou nejen zvýšit daňovou povinnost poplatníka stanovením tzv. místního koeficientu na základě § 12 zákona o dani z nemovitostí, ale také rozhodnout naopak o osvobození některých typů pozemků.<sup>47</sup> Jedná se konkrétně o pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travních porostů. Obec se také může rozhodnout, že se toto osvobození nevztahuje na pozemky v zastavěném území nebo v zastavitelné ploše obce (ve smyslu stavebního zákona). Tím mají obce na straně jedné možnost nezatěžovat daní z pozemků tu půdu, která často přináší svým vlastníkům žádný či velmi nízký výnos, na straně druhé nevztáhnout toto osvobození zároveň na tyto typy pozemků situované v intravilánu, kde je obecně hodnota nemovitostí vyšší. Obec tím tak od zdaňovacího období roku 2008 získaly další nástroj podporující jejich samostatnost při rozhodování o dani, jejíž výnos je jejich příjmem.

Osvobození musí být obvykle uplatněno v daňovém přiznání, vlastníci a uživatelé osvobození z titulu svého statusu však v případě osvobození nepodávají daňové přiznání vůbec.

---

<sup>47</sup> § 4 odst. 1 písm. v) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů



Základ daně a sazba daně. Daň se vypočte jako násobek základu daně a sazby daně. Pro účely stanovení základu daně jsou pozemky rozděleny do tří skupin<sup>48</sup> na:

- (i) ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty; zde je základem daně cena půdy zjištěná jako násobek výměry pozemku v m<sup>2</sup> a průměrnou cenou půdy na m<sup>2</sup> stanovenou v příslušné vyhlášce<sup>49</sup>;
- (ii) hospodářské lesy a rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb; v tomto případě si může poplatník vybrat, zda dá jako základu daně přednost ceně pozemků zjištěné podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo částce 3,80 Kč, násobené skutečnou výměrou pozemku v m<sup>2</sup>; a
- (iii) ostatní pozemky, kde je základem daně skutečná výměra pozemku zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období.

Pro první skupinu je sazba daně diferencována na 0,75% u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad a ovocných sadů, a 0,25% u trvalých travních porostů. Druhá sazba, tj. 0,25%, se pak použije i na hospodářské lesy a rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb.

U ostatních pozemků činí nově sazba daně (i) 0,20 Kč u zastavěných ploch a nádvoří, (ii) 2,00 Kč u stavebních pozemků a (iii) 0,20 Kč u ostatních ploch, pokud jsou předmětem daně. Nutno poznamenat, že se jedná o zdvojnásobení oproti sazbám roku 2009.

Ohledně stavebních pozemků je navíc na základní sazbu daně aplikován koeficient odvislý od velikosti obce. Základní hodnoty koeficientů jsou odstupňovány od 1,0 v obcích do 1.000 obyvatel, do 4,5 v Praze. Obec navíc může obecně závaznou vyhláškou příslušný koeficient buď o jednu kategorii zvýšit nebo o jednu až tři kategorie snížit. V případě Prahy je pak možné navýšení koeficientu na 5,0.

---

<sup>48</sup> § 5 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>49</sup> Vyhláška Ministerstva zemědělství ČR č. 613/1992 Sb., kterou se stanoví seznam katastrálních území s přiřazenými průměrnými cenami pozemků, orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů, luk a pastvin odvozenými z bonitovaných půdně ekologických jednotek

koeficient	obce dle počtu obyvatel nebo jmenovitě	možný interval
1,0	do 1.000	1,0 - 1,4
1,4	nad 1.000 a do 6.000	1,0 - 1,6
1,6	nad 6.000 a do 10.000	1,0 - 2,0
2,0	nad 10.000 a do 25.000	1,0 - 2,5
2,5	nad 25.000 a do 50.000	1,4 - 3,5
3,5	nad 50.000, Františkovy Lázně, Luhačovice, Mariánské Lázně a Poděbrady	1,6 - 4,5
4,5	Praha	2,0 - 5,0

Daň ze staveb; předmět daně. Předmětem daně ze staveb jsou stavby na území České republiky, a to (i) stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas (nebo stavby užívané před vydáním kolaudačního souhlasu), (ii) stavby způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu (nebo stavby takovému oznámení podléhající a užívané), (iii) stavby, pro které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí (nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané) anebo podle dřívějších právních předpisů dokončené, a konečně (iv) byty a (v) nebytové prostory evidované v katastru nemovitostí, včetně podílu na společných částech domu<sup>50</sup>.

Z daně jsou, logicky, vyňaty stavby, v nichž jsou byty nebo nebytové prostory, které jsou samy předmětem daně, a dále různé vodohospodářské stavby, rozvodné stavby a stavby sloužící veřejné dopravě.

Poplatníci daně. Poplatníkem daně ze staveb je opět především vlastník stavby, bytu nebo nebytového prostoru. V případě staveb, bytů a nebytových prostor ve vlastnictví státu jsou poplatníky subjekty dle příslušných zákonů.<sup>51</sup> Pokud je předmět daně spravován Pozemkovým fondem České republiky nebo Správou státních hmotných rezerv, jsou tyto i poplatníky. Nájemce je poplatníkem pouze v případě, že má pronajatou stavbu nebo samostatný nebytový prostor (nikoliv však byt) od jednoho ze subjektů uvedených v předchozí větě nebo od Ministerstva financí (za určitých dalších podmínek). Konečně platí

<sup>50</sup> § 7 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>51</sup> zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 77/1997 Sb., o statním podniku, ve znění pozdějších předpisů

znovu to, co bylo řečeno o dani z pozemků, tj. pokud je poplatníků více, jsou povinni platit daň společně a nerozdílně.<sup>52</sup>

Osvobození od daně. Tak jako u daně z pozemků, je i u daně ze staveb řada případů osvobození. Rovněž subjekty a důvody takového osvobození jsou obdobné. Opět se zde vynořuje do popředí podmínka neziskového (či lépe nepodnikatelského) využití stavby, bytu nebo nebytového prostoru. Podrobné podmínky osvobození jsou uvedeny v § 9 zákona o dani z nemovitosti, nicméně lze je opět do jisté míry shrnout.

Osvobozeny jsou např. stavby ve vlastnictví státu, obce nebo kraje, v jejichž katastru se nacházejí, stavby ve vlastnictví jiného státu užívané diplomatickými zástupci, stavby, byty a nebytové prostory spravované Pozemkovým fondem České republiky, stavby vlastněné církvemi, sdruženími občanů, zdravotně postiženými občany, apod., stavby restituované (pouze do zdaňovacího období roku 2007 včetně) a stavby převedené ze státního, obecního nebo družstevního vlastnictví do vlastnictví fyzických osob (pouze do zdaňovacího období roku 2002 včetně), stavby sloužící vzdělávacím, kulturním nebo zdravotnickým účelům, a dalším veřejným zájmům.

Osvobození lze i zde posuzovat z hlediska trvalosti (obvykle na základě vlastnictví určitým typem subjektem) nebo dočasnosti (viz výše, a dále např. u kulturních památek po dobu osmi let od roku následujícího po roce vydání stavebního povolení na rekonstrukci kulturní památky, u staveb, kde byl změněn systém vytápění z pevných paliv na některý ze systémů šetrnějších k životnímu prostředí po dobu pěti let od roku následujícího po provedení takové změny).

Za zmínku určitě stojí to, co už v zákoně v současné době není - podstatná změna účinná od roku 2009, totiž zrušené osvobození novostaveb obytných domů ve vlastnictví fyzických osob a bytů v novostavbách ve vlastnictví fyzických osob, pokud tyto sloužily k trvalému bydlení vlastníků nebo osob blízkých. Toto osvobození se původně mělo uplatnit po dobu 15 let počínaje rokem následujícím po roce, v němž se tyto stavby nebo byty staly způsobilými k užívání.<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> § 8 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>53</sup> § 9 odst. 1 písm. g) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2008

Podle přechodného ustanovení článku II odst. 1 zákona č. 1/2009 Sb., kterým byla uvedená změna implementována, se předmětné osvobození naposledy poskytlo ve zdaňovacím období 2009, pokud nárok na ně vznikl před 1. 1. 2009. Nejenom tedy, že nárok nevzniká u staveb, které byly dokončeny v průběhu roku 2008 a později (v roce 2008 proto, že nárok vznikl vždy k 1. 1. následujícího roku, přičemž 1. 1. 2009 už ustanovení § 9 odst. 1 písm. g) v zákoně nebylo, respektive se jeho text změnil na "zrušeno"), ale počínaje zdaňovacím obdobím 2010 nárok zanikl i u těch staveb, kde předtím (jak by se alespoň daňový poplatník mohl domnívat) na dobu 15 let vznikl.

Daň z nemovitostí je vyměřována na každé zdaňovací období samostatně, je proto možné, aby veškerá osvobození novostaveb skončila ve zdaňovacím období 2009, když každé zdaňovací období se z hlediska uplatněného nároku posuzuje samostatně.<sup>54</sup> Tolik pozitivněprávní zdůvodnění oprávněnosti provedených změn, se kterým nelze než souhlasit.

Jde však zároveň o praktickou ukázkou tzv. nepravé retroaktivity, související s ochranou nabytých práv a s problematikou zásahů do těchto práv jakožto důsledku změn v právním řádu. Nejedná se zde o zpětnou účinnost (pravou retroaktivitu). O tu by šlo v případě, že by, například, přechodná ustanovení novely stanovila, že nárok na osvobození z uvedeného důvodu ani nikdy nevznikl a správce daně je oprávněn doměřit poplatníkům příslušnou daň z nemovitostí (alespoň v rámci prekluzivní lhůty). Nepravá retroaktivita do minulosti nezasahuje, spíše řeší časový střet dvou právních norem, kdy vznik a platnost právních vztahů apod. se posuzuje podle dříve platných norem, jejich obsah pak podle normy stávající. V praxi se jedná o hledání rovnováhy mezi principem právní jistoty a principem rovnoprávnosti, tedy mezi formální a materiální spravedlností v právu.<sup>55</sup>

V daném případě šlo jednak o rovnoprávnost mezi vlastníky novostaveb dokončených do konce roku 2007 a poté, jednak o rovnoprávnost mezi vlastníky staveb nových a staveb starších patnácti let. Na rozdíl od ostatních důvodů osvobození od daně, toto zjevně sledovalo ekonomicko-stimulační cíle v oblasti výstavby, a bylo často kritizováno pro svou nespravedlnost zejména s odůvodněním, že je to právě nová výstavba, která výdaji na infrastrukturu nejvíce zatěžuje obecní rozpočty, aniž by vlastníci těchto novostaveb do nich

---

<sup>54</sup> MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2009: Úplná znění platná k 1. 1. 2009*. 17. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 216 s. ISBN 978-80-247-2803-2. s. 83

<sup>55</sup> GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. rozšíř. vyd. Pelhřimov: Aleš Čeněk, 2001. 299 s. ISBN 80-86473-04-X. s. 88-90

formou daně ze staveb přispívali. Zrušení osvobození pak bylo argumentováno z velké části tím, že jeho existence představuje překážku uplatnění nových nástrojů dostupných obcím k ovlivňování výnosu daně z nemovitostí (místní koeficient). Na druhé misce vah pak ležela právní jistota vlastníků novostaveb, kteří je nabývali mimo jiné s legitimním očekáváním, že jsou tyto stavby po dobu 15 let osvobozeny od daně ze staveb.

Postup zákonodárce tedy není porušením (v českém právním řádu mimo trestní právo hmotné implicitního) zákazu právě retroaktivity, spíše sporným výsledkem zmíněného balancování právní jistoty oproti rovnoprávnosti.

Podobný osud stihl i osvobození od daně ze staveb těch staveb, u nichž byly na základě stavebního povolení provedeny stavební úpravy spočívajících ve snížení tepelné náročnosti stavby s tím, že v tomto případě se poplatníkům osvobození poskytne naposledy ve zdaňovacím období 2012 (pokud nárok vznikl před účinností novely). Jelikož v tomto případě bylo původní osvobození pětileté, je vidět, že na rozdíl od osvobození novostaveb nedošlo ke zkrácení trvání již vzniklého nároku na osvobození (tento nárok mohl totiž vzniknout naposledy u staveb, u nichž byly úpravy provedeny v r. 2007). Je ke zvážení, proč v jednom případě mohl zákonodárce původní dobu trvání nároku respektovat a ve druhém ne. Z mého pohledu právě tato skutečnost staví rozhodnutí v případě osvobození novostaveb do poněkud nepříznivějšího světla, kdy se zdá, že bez ohledu na vzletnost argumentace hrály hlavní roli spíše důvody ryze pragmatické (tj. delší versus kratší doba trvání osvobození, popřípadě, což by bylo ještě horší, "politické náklady a výnosy" takových změn - tedy kterou skupinu voličů a jak velkou si podobným opatřením odcizím či získám v jednom či druhém případě, apod.).

Základ daně a sazba daně. Základ daně je odlišný pro stavby na straně jedné, a byty a nebytové prostory na straně druhé. Zatímco u staveb je základem daně výměra půdorysu nadzemní části stavby v m<sup>2</sup> podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období, tj. zastavěná plocha, u bytu a nebytového prostoru je to výměra jejich podlahové plochy v m<sup>2</sup> podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období, vynásobená koeficientem 1,2, tj. upravená podlahová

plocha<sup>56</sup>. Důvodem této úpravy je paušální zohlednění souvisejících spoluvlastnických podílů na společných částech domu.<sup>57</sup>

Od roku 2010 došlo, tak jako u daně z pozemků, k plošnému navýšení sazeb daně na dvojnásobek. Jedinou výjimkou je sazba v § 11 odst. 1 písm. d) bod 3., která zůstala na 10 Kč za 1 m<sup>2</sup> z toho důvodu, že právě tato sazba je obvykle aplikována na drobné podnikatele a existovala zde tak důvodná obava ohledně její ekonomické únosnosti při případném zvýšení. Ačkoliv existenci ani navýšení daně z nemovitostí nepovažují na rozdíl od řady jiných za "nespravedlivé" samo o sobě, jak bude podrobně argumentováno níže, v tomto případě se zdá jít spíše o snahu motivovanou vylepšováním příjmové stránky veřejných rozpočtů zvyšováním výnosů tam, kde poplatník nemá kam uhnout, než o dlouhodobě koncepční krok. Navíc je třeba mít na paměti, že po zavedení možnosti obcí stanovit obecně závaznou vyhláškou dle § 12 další (tj. navíc ke koeficientu odvislému od velikosti obce, jehož konstrukce a hodnoty jsou prakticky identické, jako u daně z pozemků), tzv. místní koeficient, ve výši až pětinašobku daňové povinnosti (to platí jak pro daň z pozemků, tak pro daň ze staveb) s účinností od zdaňovacího období roku 2009, se v souhrnu jedná o zvýšení daně v průběhu krátkého období až na desetinásobek.

Pro účely porovnání výpočtu daně bude nejlépe rozdělit si tyto podle typu předmětu daně:

- (i) obytné domy a ostatní stavby tvořící příslušenství k obytným domům jsou zdaňovány sazbou 2 Kč za 1 m<sup>2</sup> zastavěné plochy (ve druhém případě však pouze z výměry přesahující 16 m<sup>2</sup> zastavěné plochy) s tím, že uvedená sazba se navýší o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, pokud zastavěná plocha takového nadzemního podlaží přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy; na výsledek tohoto výpočtu je poté aplikován koeficient podle počtu obyvatel obce;
- (ii) stavby pro individuální rekreaci a rodinné domy využívané pro individuální rekreaci jsou zdaňovány sazbou 6 Kč za 1 m<sup>2</sup> zastavěné plochy a stavby, které plní doplňkovou funkci k těmto stavbám, s výjimkou garáží, 2 Kč za 1 m<sup>2</sup>; i zde se uplatní navýšení o 0,75 Kč dle předchozího bodu, rozdílem je pak

---

<sup>56</sup> § 10 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>57</sup> § 2 písm. g) zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů

jednotný koeficient 1,5 (pokud byl stanoven obecně závaznou vyhláškou) namísto koeficientu podle počtu obyvatel obce; jestliže jde o stavbu v národním parku nebo v zónách I. chráněných krajinných oblastí, pak lze aplikovat ještě další koeficient 2,0;

- (iii) garáže vystavěné odděleně od obytných domů a samostatné nebytové prostory užívané jako garáže jsou zdaňovány sazbou 8 Kč za 1 m<sup>2</sup> zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy; navyšuje se znovu o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží (při splnění výše uvedených podmínek) a násobí jednotným koeficientem 1,5 (pokud byl stanoven obecně závaznou vyhláškou);
- (iv) stavby užívané pro podnikatelskou činnost a samostatné nebytové prostory užívané pro podnikatelskou činnost jsou zdaňovány podle druhu podnikatelské činnosti sazbou (i) 2 Kč za 1 m<sup>2</sup> zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy, pokud slouží zemědělské prvovýrobě, lesnímu nebo vodnímu hospodářství, (ii) 10 Kč za 1 m<sup>2</sup> zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy, pokud slouží průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice a jiné zemědělské výrobě, než prvovýrobě, a (iii) 10 Kč za 1 m<sup>2</sup> zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy v ostatních případech; znovu je třeba aplikovat navýšení o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží (tentokrát ovšem bez splnění dalších podmínek) a koeficient 1,5 (pokud byl stanoven obecně závaznou vyhláškou); u nebytových prostor využívaných k podnikatelské činnosti v obytném domě se pak, pokud neslouží zemědělské prvovýrobě, výsledná daň navýší o 2 Kč za každý 1 m<sup>2</sup> podlahové plochy.
- (v) ostatní stavby neuvedené výše jsou pak zdaňovány 6 Kč za 1 m<sup>2</sup> zastavěné plochy, zvýšenými o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží (při splnění výše uvedených podmínek) a násobenými koeficientem 1,5 (pokud byl stanoven obecně závaznou vyhláškou);
- (vi) konečně byty a samostatné nebytové prostory (pokud nejsou užívány pro podnikatelskou činnost - což obvykle spíše budou - kdy se uplatní postup podle bodu (iv) výše), jsou zdaňovány 2 Kč za 1 m<sup>2</sup> upravené podlahové plochy, násobenými koeficientem podle počtu obyvatel obce;

Je zřejmé, že výpočet daně je velmi krkolomný, zřejmě v důsledku toho, že se zákonodárce snažil pokrýt reálnou různorodost užívání staveb, bytů a nebytových

prostor, což však u jednotkově ukládaných daní z nemovitostí není patrně dost dobře možné, jak bude rovněž podrobně diskutováno níže.

Místní koeficient. Jak již bylo řečeno, na výši daňové povinnosti (daně), vypočtenou podle bodů (i) až (vi) výše, je navíc třeba aplikovat místní koeficient podle § 12 zákona o dani z nemovitostí, pokud byl obecně závaznou vyhláškou obce stanoven (to platí i pro daň z pozemků).

Místní koeficient se v zákoně o dani z nemovitostí objevil s novelizací provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, s účinností od 1. 1. 2008. Koeficient může nabývat hodnot 2, 3, 4 nebo 5. Obce při vydávání obecně závazných vyhlášek pro stanovení místního koeficientu postupují podle § 16a zákona o dani z nemovitostí. Obec má povinnost takovou obecně závaznou vyhlášku (nebo jakoukoliv jinou obecně závaznou vyhlášku vydanou podle zákona o dani z nemovitostí) zaslat příslušnému správci daně - to je nutné, jelikož obce jsou sice příjemci výnosu z daně z nemovitostí, ale nikoliv jejími správci. Je tedy potřeba, aby se správce daně seznámil s existencí takové obecně závazné vyhlášky a mohl jí přizpůsobit svůj postup při vyměřování daně. Vyhláška musí nabýt platnosti nejpozději do 1. srpna zdaňovacího období předcházejícího zdaňovacímu období, pro něž by měla být účinná, a účinnosti nejpozději k 1. lednu takového zdaňovacího období, zpětně účinná vyhláška je pochopitelně neplatná. Předstih požadovaný při vydávání vyhlášky je žádoucí, jednak s ohledem na správce daně, jak bylo zmíněno, jednak kvůli poplatníkům daně, kteří by měli mít možnost se s ní včas a dostatečně seznámit.

Obce tedy mají možnost své příjmy podstatně zvýšit, nicméně stanovení místního koeficientu si vyžádá citlivý přístup, kdy by zastupitelstvo obce mělo stanovit její priority opřené o znalosti místních potřeb a zájmů, a zejména finanční možnosti obyvatel. Lze tedy považovat za samozřejmé, že by obec své zvýšené autonomie spočívající v rozhodování o zavedení místního koeficientu a s tím spojeného nárůstu výnosu daně na straně jedné, a odpovídajícího daňového zatížení na straně druhé, měla používat uvážlivě.<sup>58</sup>

Zdaňovací období. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, přičemž rozhodným je stav k 1. lednu zdaňovacího období, ke změnám v průběhu roku se nepřihlíží a promítnou

---

<sup>58</sup> HOLMES, Alena. Právo obcí stanovit výši koeficientu pro výpočet daně z nemovitostí. *Daňový expert*, Praha: ASPI, a.s., 3/2008. s. 15-17. ISSN 1801-2779.



se případně až do dalšího zdaňovacího období.<sup>59</sup> To má svůj význam, protože jinak by se výpočet daně ještě dále zkomplikoval např. v případě změny vlastníka v průběhu zdaňovacího období, kdy by bylo třeba vypočítat poměrné části daně, stanovit lhůty pro podání daňového přiznání a splatnost daně pro nového vlastníka, vrátet poměrnou část původnímu vlastníkovi, atd.

Daňové přiznání. Daňové přiznání musí být podáno do 31. 1. zdaňovacího období. Ve skutečnosti je daňové přiznání podáváno obvykle pouze po změně poplatníka, předmětu daně nebo jiných okolností rozhodných pro vyměření daně. Jelikož se jedná o daň vyměřovanou, pouhá změna sazeb, koeficientů apod. není důvodem pro opětovné podání daňového přiznání, správce daně jednoduše vyměří daň podle údajů původního daňového přiznání za použití nových sazeb či koeficientů.<sup>60</sup>

Ze standardní lhůty pro podání daňového přiznání uvedené v předchozím odstavci existuje výjimka, s ohledem na specifický charakter přechodu vlastnictví nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí, kdy vlastnictví sice přechází na základě pravomocného rozhodnutí o povolení vkladu práva do katastru nemovitostí, avšak, jak bylo uvedeno výše, s právními účinky již ke dni doručení návrhu na povolení vkladu práva do katastru nemovitostí. Jelikož u daně z nemovitostí je pro příslušné zdaňovací období rozhodný stav k 1. 1. tohoto období, může nastat situace, kdy návrh na vklad do katastru nemovitostí byl podán před tímto datem (a právní účinky vkladu tedy vzniknou v případě kladného rozhodnutí katastru také k datu před 1. 1.), ale do 31. 12. roku podání návrhu na vklad katastr nerozhodl o povolení vkladu práva. Pro tento případ nabízí zákon zvláštní lhůtu pro podání daňového přiznání v ustanovení § 13a odst. 9, podle kterého je daňový poplatník povinen podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva vlastnického do katastru nemovitostí, a to za zdaňovací období následující po roce, v němž nastaly právní účinky vkladu (tedy za předmětné zdaňovací období).

Daň z nemovitostí (tj. daň z pozemků a daň ze staveb) je hrazena na základě výměru rozesílaného správcem daně. Obě části daně z nemovitostí jsou vybírány společně, a proto nejsou k dispozici údaje o jejich příslušných podílech na výnosu daní z nemovitostí. Základ daně i daň se zaokrouhlují na celé Kč nebo m2 nahoru (jak je případné). Daň z nemovitostí je

---

<sup>59</sup> § 13 a § 13b zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>60</sup> § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

splatná pro většinu poplatníků do 31. 5. zdaňovacího období. Pouze pokud daň přesáhne 5.000 Kč, je splatná ve dvou splátkách, a to do 31. 5. a 30. 11. zdaňovacího období. Poplatníci provozující zemědělskou výrobu a chov ryb mají splatnost daně posunutou s ohledem na sezónní charakter výnosů z této činnosti na 31. 8. a 30. 11. zdaňovacího období.

#### 4.2.2 Daň z nemovitostí, hodnocení *de lege lata* a *de lege ferenda*

Předchozí text sice říká, jak je daň z nemovitostí konstruována, vypočítávána a placena, ale důvody, proč tomu tak je, se zabývá pouze v jednotlivostech. Daň z nemovitostí je poměrně častým předmětem polemik jak v populárním tisku, tak v odborných periodikách a literatuře. Jaký je tedy její význam, místo v systematice daní a jaké by mohlo být její další směřování?

Daň z nemovitostí bývá kritizována např. z hlediska kritérií optimální daně:

- (i) ekonomická (ne)efektivita - argumentováno je tím, že daň z nemovitostí zabraňuje efektivní alokaci finančních prostředků, zejména v kombinaci s regulací nájemného;
- (ii) administrativní jednoduchost, respektive složitost - podle kritiků je vhodná spíše pro méně vyspělé země, kde platí, že je relativně administrativně nenáročná; ve vyspělých ekonomikách údajně dochází k opačnému jevu, a to že náklady na administraci jsou v nepoměru k výnosu daně, případně jej dokonce převyšují;
- (iii) flexibilita - z různých důvodů samotný výběr daně a její výnos mají tendenci odolávat změnám, a to zejména kvůli nepopularitě jakýchkoliv zvýšení této daně na straně jedné a různým zájmovým skupinám nepřejícím si její snížení či zrušení na straně druhé - je ovšem otázkou, jestli tato odolnost vůči zásahům nepředstavuje za určitých okolností plus (např. jako ochrana proti nepřilíš systémovým změnám);
- (iv) transparentnost - na jedné straně je výstavba dotována státem formou různých daňových úlev (viz výše) i přímo, na druhé straně pak jsou nemovitosti zdaněny, přičemž celková bilance prý není většinou daňových poplatníků příliš zřejmá; zatímco první dva argumenty by se daly považovat za relativně věcné - zvláště pokud by byly podpořeny větším množstvím konkrétních údajů a citacemi jejich pramenů, spolu s odůvodněním systematiky výběru států,

ohledně nichž jsou uváděny, a celkové vyznění třetího je sporné, tady se již na první pohled jedná o argument spíše "do počtu". Výše daně z nemovitostí na straně jedné a různá osvobození, odpočty, apod. a s nimi spojené daňová úspora na straně druhé nepředstavují u běžného daňového poplatníka zvlášť komplikovaný výpočet;

- (v) spravedlnost - daň z nemovitostí je údajně nespravedlivá, protože nemá přímou vazbu k příjmům poplatníků - to je závažnější argument, k němuž se ještě vrátím níže.<sup>61</sup>

Zajímavé je, že se autor citovaného článku nepoužívá mnohem silnější a často uváděný důvod nespravedlnosti daně z nemovitostí, kterým je skutečnost, že se jedná o v pořadí několikáté zdanění příjmu poplatníka. Na modelovém příkladu nákupu bytu do osobního vlastnictví je vidět, že poplatníkovi je nejprve zdaněn jeho důchod daní z příjmů, následně nabytí bytu daní z přidané hodnoty, a nakonec pravidelnými odvody daně z nemovitostí. To může mít poněkud demotivující charakter, i když takto lze pohlížet i na jiné transakce, které jsou dobře monitorovatelné správcem daně (nákup a užívání motorového vozidla) a proto oblíbeným předmětem zdanění. Některé státy, jako např. Belgie, řeší tento problém tím, že jsou zaplacené daně z nemovitostí započítávány do daně z příjmů. Nežádoucím důsledkem je však jejich přerozdělování přes státní rozpočet, když, jak bude níže argumentováno, představuje místně-rozpočtový charakter daně z nemovitostí jeden z hlavních, pokud vůbec ne nejvýznamnější argument pro jejich zachování.<sup>62</sup>

Odborná literatura uvádí kromě dvojího/vícenásobného zdanění i další nevýhody daně z nemovitostí, které jsou argumentem pro její nespravedlnost. Patří sem nerovnost ve zdanění movitého a nemovitého majetku, kdy movitý majetek je často ze základny daní vyloučen, zatímco majetek nemovitý je zdaněn téměř vždy.<sup>63</sup> To je důsledek právě jeho imobility, která už byla zmíněna výše, a naopak obtížné sledovatelnosti pohybu movitého majetku (jak uvádím např. v souvislosti s darováním).

---

<sup>61</sup> KOHOUT, Pavel. Neefektivní a nespravedlivá daň z nemovitostí. *peníze.cz*. 8. 8. 2005.

<sup>62</sup> RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2007. 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6. s. 14

<sup>63</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2. s. 246

Naopak zásadním důvodem na podporu spravedlnosti daně z nemovitostí je skutečnost, že je placena do místních rozpočtů, když tak vlastníci nemovitostí zprostředkovaně platí za služby veřejné infrastruktury právě v místě, kde se jejich nemovitost nachází, přičemž budováním a udržováním této infrastruktury je hodnota jejich nemovitosti zvyšována. Jedná se o uplatnění tzv. principu prospěchu.<sup>64</sup>

Dalším principem zmiňovaným v souvislosti s daní z nemovitostí je princip schopnosti daňové úhrady, který směřuje k dani z čisté hodnoty majetku s cílem zachování společenské regulace. Společenské důsledky nerovnoměrného rozdělení bohatství jsou však jiné, než společenské důsledky nerovnoměrného rozdělení spotřeby, a proto může být vhodnější řešit obě oblasti daňově odděleně.<sup>65</sup>

Úplně odlišný pohled na problematiku daně z nemovitostí nabízí ekologický princip. K hledání řešení v této oblasti byli donuceni Němci, kde se uplatňuje klasický hodnotový systém daně z nemovitostí, avšak daň z majetku byla z různých důvodů prohlášena za protiústavní. Alternativou je výše zmíněný ekologický princip, který je zaměřen výlučně na daň z pozemků. Východiskem tohoto principu je pevně dané množství půdy a skutečnost, že některé stavby a způsoby využití pozemků krajinu spíše znehodnocují, nežli naopak.<sup>66</sup>

Jelikož výše bylo argumentováno, mimo jiné, nízkou efektivitou výběru daně z nemovitostí, podívejme se na okamžik na čísla výnosu daně z nemovitostí pro Českou republiku. Podle informací České daňové správy činila za rok 2008 předepsaná daňová povinnost 5.104 mil. Kč a inkaso daně z nemovitostí 5.195 mil. Kč, přičemž v obou případech se jednalo o nárůst oproti roku 2007 v řádu několika desítek milionů Kč. To víceméně odpovídá dlouhodobému trendu, tj. stabilitě tohoto příjmu a jeho mírnému nárůstu. Co se týká podílu této daně na výnosu majetkových daní, v r. 2005 představovala 27% vybraných majetkových daní, v kontextu celého daňového systému České republiky pak majetkové daně tvoří přibližně 2% celkových výnosů.<sup>67</sup> Je tedy zřejmé, že se nejedná o výnos zásadní z hlediska daňového systému jako celku, alespoň ne ve stávající podobě. Význam daně

---

<sup>64</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2. s. 246

<sup>65</sup> MARKOVÁ, Hana. Daň z nemovitostí (Důvody její existence, perspektivy, mezinárodní srovnání). dvs.cz. 10. 12. 2003.

<sup>66</sup> RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2007. 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6. s. 39

<sup>67</sup> VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: Vox, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2. s. 37 a 40

z nemovitostí ale spočívá v něčem jiném, a to je rozpočtové určení této daně, která je celá příjmem obcí.

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů, stanoví v § 4 odst. 1 písm. a), že daňové příjmy rozpočtů obcí tvoří, mimo jiné, výnos daně z nemovitostí, přičemž příjemcem je ta obec, na jejímž území se nemovitost nachází. Je to také jediný daňový příjem obcí, kdy jim přísluší celý výnos daně (pokud nepočítáme daň z příjmů právnických osob v případech, kdy poplatníkem je příslušná obec, což je spíše opatření zabraňující zbytečnému přesunu obecních prostředků do státního rozpočtu). Navíc nepodléhá tento výnos různým koeficientům přerozdělováním výnosy daní, obci jednoduše přísluší veškerá daň z nemovitostí, která je vybrána z nemovitostí v katastrálním území (či katastrálních územích) obce.

Daň z nemovitostí (a majetkové daně obecně), tedy přes své nedostatky představuje nástroj zmírnění majetkové nerovnosti, nabízí snadný výběr a rovněž možnost dodanit majetek z důchodů, které unikly zdanění důchodovou daní, s ohledem na praktickou nemožnost daňových úniků u této daně.<sup>68</sup> Zásadní roli ale hraje především při naplňování principu místní samosprávy.

Jak tedy modernizovat daň z nemovitostí, aby byly co nejvíce potlačeny její negativní aspekty a zároveň posíleny její přednosti, zejména úloha v rozpočtech obcí?

Jednou z možností je změna jednotkového základu na *ad valorem* základ (tedy podle ceny/hodnoty zdaňovaného základu, ten je ostatně i ve světě pro účely daně z nemovitostí běžnější). Základ daně by pak odpovídal tržní hodnotě nemovitostí. Tato hodnota, resp. cenová mapa by mohla být stanovována a zpracovávána obcemi, které koneckonců mají k dotčeným nemovitostem na svém území nejbližší a nejlepší představu o jejich hodnotě i bez znalců a odhadců. Tuto hodnotu by bylo možno rovněž využívat pro účely daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, a zefektivnit tak výběr všech majetkových daní.

---

<sup>68</sup> KOL. *Rural Property Tax Systems in Central and Eastern Europe*. 1st ed. Rome: FAO, 2002, s. 7 a 8, a RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2007. 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6. s. 15

Pokud by někdo s obcí stanovenou hodnotou své nemovitosti nesouhlasil, měl by mít možnost se odvolat k příslušnému správci daně, tak jako je tomu v Dánsku nebo Irsku.<sup>69</sup>

Dalším krokem, který úzce souvisí s předchozím bodem, by mohlo být posílení autonomie obcí a jejich role při správě daně z nemovitostí a stanovování výše daně z nemovitostí. Namísto současného systému koeficientů by obce, v rámci určitého intervalu daného zákonem (např. Radvan mluví o 0,05% až 0,5% ze základu daně, 0,1% a 1% u stavebních pozemků<sup>70</sup>), stanovovaly sazbu daně samy. V případě staveb by pak bylo zřejmě vhodné stanovit různé sazby pro stavby nevyužívané pro podnikatelské účely na straně jedné, a pro stavby s komerčním využitím na straně druhé.

Jinou změnou zmiňovanou v literatuře je možnost snížit základ daně z příjmů fyzických osob - nepodnikatelů, tedy těch, které mají příjmy pouze ze závislé činnosti, o uhrazenou daň z nemovitostí. Tím by byl do určité míry kompenzován efekt opakovaného zdanění téhož důchodu a zároveň zvýšena také již zmiňovaná transparentnost výběru daně z nemovitostí.

Pokud jde o formu případných změn daně z nemovitostí, s ohledem na nutnost koncepčního přístupu v několika různých rovinách a podstatné odlišnosti od stávajícího stavu byl zřejmě vhodnější nový zákon o dani z nemovitostí, spíše než jeho novelizace, která by tak jako tak musela být značně rozsáhlá. Nabízí se také, zda neřešit úpravy daně z nemovitostí spolu s koncepčními změnami daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí (například s ohledem na výše zmiňované společné cenové mapy). Nová legislativa v uvedeném rozsahu by si navíc vyžádala novelizaci řady dalších zákonů, jako je zákon o daních z příjmů, zákon o správě daní a poplatků (respektive daňový řád), atd.

---

<sup>69</sup> RADVAN, Michal. Real-Estate Tax in the Czech Republic - Nekilnojamojo turto mokesčio teisinis reglamentavimas Čekijos Respublikoje. *Viešoji politika ir administravimas (Public Policy and Administration)*, Vilnius : MRU and KUT, 5, 15, od s. 76-83, 8 s. ISSN 1648-2603. 2006.

<sup>70</sup> RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2007. 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6. s. 347

## **Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí.**

Převodními daněmi jsou daň dědická (dopadající na bezúplatný převod, či lépe řečeno přechod *mortis causa*), daň darovací (vztahující se na bezúplatný převod *inter vivos*) a daň z převodu nemovitostí (vyměřovaná při úplatném převodu nemovitostí a bytů a nebytových prostor).

### **4.2.3 Daň dědická**

Předmět daně. Daň dědická je upravena zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí). Jedná se (tak jako u daně darovací a daně z převodu nemovitostí) o jednorázovou daň. Na rozdíl od výše diskutovaných majetkových daní a daně z převodu nemovitostí nedopadá daň dědická jen na nemovitý majetek, ale na majetek v mnohem širším slova smyslu - stejně, jako daň darovací. Jejím předmětem je nabytí majetku děděním. Pro vymezení okruhu předmětu daně je tedy důležitý obsah pojmu majetek, který si zákon definuje sám<sup>71</sup>, jako:

- (i) věci nemovité, byty a nebytové prostory (pro něž dále používá legislativní zkratku "nemovitosti" - srovnej výklad výše sub 2.2); a
- (ii) věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české a cizí měně, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty (pro něž dále používá legislativní zkratku "movitý majetek")

Nemovitosti mají nicméně z hlediska předmětu daně darovací zvláštní režim - je pro ně klíčové umístění na území České republiky (nebo naopak mimo něj), bez ohledu na státní občanství či bydliště zůstavitele. V prvním případě jsou zahrnuty do majetku vždy, ve druhém případě nikdy.<sup>72</sup> Zařazení movitého majetku se pak řídí výše uvedenými parametry:

- (i) pokud byl zůstavitel v době smrti občanem České republiky a měl zde i trvalý pobyt, vybírá se daň z celého jeho movitého majetku bez ohledu na umístění majetku (totiž v České republice nebo mimo ni);

<sup>71</sup> § 3 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>72</sup> § 3 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

- (ii) pokud byl zůstavitel v době smrti občanem České republiky, ale neměl zde trvalý pobyt, nebo pokud nebyl v době smrti občanem České republiky, vybírá se daň pouze z jeho movitého majetku v České republice<sup>73</sup>

Mezinárodní smlouva může nicméně tato pravidla odvislá od principu teritoriality nebo personality změnit.

Poplatníci daně. Poplatníkem je dědic, který dědictví (nebo jeho část) nabyt, ať už se tak stalo ze závěti, ze zákona nebo z kombinace obou právních důvodů. Jelikož dědické řízení je skončeno teprve pravomocným rozhodnutím soudu, je poplatník daně znám teprve okamžikem právní moci tohoto rozhodnutí (potvrzení dědictví, schválení dohody dědiců).<sup>74</sup>

Osvobození od daně. Důvodů osvobození od daně dědické je celá řada, nicméně tím nejpřednějším je nepochybně osvobození osob blízkých. V § 11 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí jsou osoby pro účely výpočtu daně dědické (i zbylých dvou daní upravených uvedeným zákonem) rozděleny do tří skupin z hlediska vzájemného vztahu. Do I. skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manželé, do II. skupiny příbuzní v řadě pobočné, konkrétně sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety, a dále manželé dětí (zeťové a snachy), děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby žijící ve společné domácnosti (za splnění určitých podmínek). Ve III. skupině se nacházejí všechny ostatní fyzické a právnické osoby nespádající do jedné z prvních dvou skupin. Osvobozeny jsou ty bezúplatné transfery majetku, k nimž dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině.<sup>75</sup>

Osvobozeno je rovněž nabytí majetku děděním některými subjekty, jako jsou Česká republika a další státy Evropského hospodářského prostoru, obce a kraje a jimi zřizované příspěvkové organizace, svazky obcí, veřejnými výzkumnými institucemi, vysokými školami a ústavními zdravotnickými zařízeními a jejich obdobami na území Evropy. To se týká zejména odúmrť v případě státu a odkazů v ostatních případech.

---

<sup>73</sup> § 3 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

<sup>74</sup> § 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, § 460 a násl. občanského zákoníku

<sup>75</sup> § 19 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí



Rovněž dědění nejruznějšími kulturními, vzdělávacími, vědeckými, zdravotnickými a dalšími veřejně prospěšnými institucemi je osvobozeno za předpokladu, že je takový zděděný majetek určen na tuto činnost, stejně tak i u církví, náboženských společností, obecně prospěšných společností, politických stran, politických hnutí, nadací, nadačních fondů a zdravotních pojišťoven za předpokladu, že se jedná o bezúplatné nabytí pro účely činnosti v souladu s příslušnými zákony. Jelikož je osvobození uvedené v předchozí větě podmíněné účelovostí použití zděděného majetku, použitím či poskytnutím pro jiné účely nárok na osvobození zanikne. Osvobozeny jsou dále též restituční nároky. Osvobození od daně dědické vztahující se pouze na movitý majetek nejsou pro účely této práce nijak podstatná, a proto nemá smysl se jimi zabývat.<sup>76</sup>

Základ daně a sazba daně. Základem daně je cena majetku nabytého dědicem. Základ daně je snižován o prokázané dluhy zůstavitele, cenu osvobozeného majetku, přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele, odměnu a hotové výdaje notáře pověřeného soudem k úkonům v řízení o dědictví a některé další položky související se zamezením dvojího zdanění.<sup>77</sup> Sazby daně mají progresivní charakter a jsou stanoveny podle uvedených skupin (přičemž sazby pro I. a II. skupinu jsou sice v zákoně přítomny, ale v důsledku zmiňovaného osvobození neaplikovatelné), a pro daň dědickou a daň darovací společně s tím, že u výpočtu daně dědické se výsledná částka násobí koeficientem 0,5. Praktický význam má tedy v současnosti pouze tabulka sazeb daně dědické a darovací u osob zařazených do III. skupiny:

přes Kč	do Kč	
-	1.000.000	7,0%
1.000.000	2.000.000	70.000 a 9,0% ze základu přesahujícího 1.000.000 Kč
2.000.000	5.000.000	160.000 a 12,0% ze základu přesahujícího 2.000.000 Kč
5.000.000	7.000.000	520.000 a 15,0% ze základu přesahujícího 5.000.000 Kč
7.000.000	10.000.000	820.000 a 18,0% ze základu přesahujícího 7.000.000 Kč
10.000.000	20.000.000	1.360.000 a 21,0% ze základu přesahujícího 10.000.000 Kč
20.000.000	30.000.000	3.460.000 a 25,0% ze základu přesahujícího 20.000.000 Kč
30.000.000	40.000.000	5.960.000 a 30,0% ze základu přesahujícího 30.000.000 Kč
40.000.000	50.000.000	8.960.000 a 35,0% ze základu přesahujícího 40.000.000 Kč
50.000.000	a více	12.460.000 a 40,0% ze základu přesahujícího 50.000.000 Kč

<sup>76</sup> § 19 a § 20 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>77</sup> § 4 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Ačkoliv se zdanění může na první pohled zdát poměrně vysoké, v naprosté většině případů k dědění dochází právě v rámci okruhů osvobozené I. a II. skupiny, a výnosový význam daně dědické (a taktéž darovací) je v současnosti v důsledku toho zcela marginalizován. Sazby daně dědické pro III. skupinu, pokud už na ně dojde, jsou v důsledku výše zmiňovaného koeficientu 0,5 ve skutečnosti oproti údajům v tabulce pouze poloviční.<sup>78</sup>

#### 4.2.4 Daň darovací

Předmět daně. Daň darovací je rovněž upravena zákonem o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Řada ustanovení je navíc pro všechny tři daně společná, proto tam, kde je to případné, bude odkazováno na již uvedené skutečnosti. U daně darovací je předmětem daně bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s ním. Je třeba si povšimnout, že obsah pojmu majetek pro účely daně darovací je širší, než u daně dědické, a kromě nemovitostí a movitého majetku, jak jsou vymezeny § 3 odst. 1 zákona, zahrnuje i jiný majetkový prospěch. Rovněž bezúplatně zřízené právo odpovídající věcnému břemeni nebo právo jemu obsahem odpovídající (spolu s bezúplatným převodem nemovitostí) je předmětem daně darovací.<sup>79</sup>

Pokud byl movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch bezúplatně poskytnut nebo nabyt v tuzemsku, pak je předmětem daně darovací veškeré nabytí tohoto majetku bez ohledu na státní příslušnost, pobyt nebo sídlo dárce či nabyvatele, naopak pokud se tak stalo mimo tuzemsko, jsou tyto faktory rozhodující, tj. nabyvatel nebo dárce musí být občanem České republiky a mít trvalý pobyt v tuzemsku, respektive právnická osoba sídlo v tuzemsku, aby bylo nabytí majetku předmětem daně darovací. Jedná se o obdobu ustanovení § 3 odst. 2 a 3 zákona ohledně předmětu daně dědické (na § 3 odst. 2 zákona se v § 6 odst. 6 zákona výslovně odkazuje), přičemž mezinárodní smlouva opět může upravit toto odlišně.<sup>80</sup>

Z předmětu daně darovací jsou vyňata (i) plnění nebo bezúplatné převody majetku na základě povinnosti stanovené právním předpisem, (ii) důchody vyplácené na smluvním základě, (iii) bezúplatná nabytí majetku, která už jsou předmětem jiné daně - daně z příjmů

<sup>78</sup> § 14 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>79</sup> § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>80</sup> § 6 odst. 2, 3, 6 a 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

nebo daně dědické, (iv) dotace, příspěvky a podpory ze státního rozpočtu, z rozpočtu obcí a krajů, státních fondů, apod., (v) prostředky poskytnuté pojišťovny na zábranná opatření a prevenci a (vi) prostředky poskytované z rozpočtu Evropské unie nebo z Národního fondu. Jedná se tedy o zamezení nespravedlivého zdanění, dvojího zdanění, případně zdanění výplat z veřejných rozpočtů apod. Konečně pokud spoluvlastník nabývá při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví bezúplatně více, než činila hodnota jeho podílu předtím, předmětem daně je pouze rozdíl mezi těmito dvěma hodnotami.<sup>81</sup>

Zřízení věcného břemene jako předmět daně. Rád bych se ještě vrátil k tomu, co bylo zmíněno výše, a to zřízení práva odpovídajícího věcnému břemeni nebo práva jemu obsahem odpovídajícího (dále jen věcného břemene) jakožto předmětu daně darovací. Výše citované ustanovení poslední věty § 6 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí se vztahuje na bezúplatné zřízení věcného břemene při darování nemovitosti. Bezúplatné zřízení břemene nespojené s darováním nemovitosti je rovněž předmětem daně dědické, ovšem jako jiný majetkový prospěch podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona.

Nebylo tomu tak nicméně vždy, až do účinnosti novely provedené zákonem č. 261/2007 Sb. bylo bezúplatné zřízení věcného břemene předmětem daně z převodu nemovitostí s odpovídající sazbou daně, kde poplatníkem byla osoba oprávněná. Nová úprava je systematictější s ohledem na charakter bezúplatného zřízení věcného břemene. I zde se uplatní osvobození pro bezúplatná nabytí majetku v rámci I. a II. skupiny, v případě bezúplatného zřízení věcného břemene ve III. skupině je však daňová zátěž vyšší, než podle starší právní úpravy (nejnižší progresivní sazba 7,0 % oproti lineárním 3,0 % u daně z převodu nemovitostí). Bezúplatné zřízení věcného břemene na základě ujednání, které je součástí pravomocného rozhodnutí soudu, jímž se skončuje řízení o dědictví, je předmětem daně dědické. Úplatné zřízení věcného břemene by pak podléhalo zdanění daní z příjmů.

Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí pak obsahuje v rámci společných ustanovení ještě jednu specifickou úpravu ohledně věcných břemen, a to v § 16, kde se vypořádává se stanovením ceny zřízeného věcného břemene jakožto opětuujícího se plnění pro účely základu daně. Cena se stanoví podle § 18 zákona č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování

---

<sup>81</sup> § 6 odst. 4 a 5 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

majetku), ve znění zákona č. 121/2000 Sb. (dále jen zákon o oceňování majetku), a to výnosovým způsobem na základě ročního užítu ve výši ceny obvyklé. Ocenění uvedeným způsobem se však neuplatní, pokud lze zjistit roční užitek ze smlouvy, z výsledku řízení o dědictví, apod. Při výpočtu je roční užitek násoben počtem let užívání věcného břemene, nejvýše však pěti, nebo pokud je věcné břemeno zřízeno doživotně, deseti, a pokud nelze roční užitek zjistit, ocení se věcné břemeno paušálně částkou 10.000 Kč.

To však platí pouze pro bezúplatné zřízení věcného břemene spolu s bezúplatným převodem nemovitosti. Stanovení základu daně u bezúplatného zřízení věcného břemene nesouvisejícího s darováním nemovitosti se jakožto jiný majetkový prospěch bude řídit ustanovením § 7 odst. 2 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, podle kterého v případě, že obsahem takového majetkového prospěchu je opětující se plnění na dobu neurčitou, na dobu života nebo na dobu delší než pět let, je cenou pro účely základu daně pětinašobek ceny ročního plnění.<sup>82</sup>

Poplatníci daně. Poplatníkem daně darovací je nabyvatel (obdarovaný), pokud ovšem není cizozemcem - v takovém případě je poplatníkem dárce. Dárce, pokud není poplatníkem, je ručitelem.<sup>83</sup>

Osvobození od daně. Nejzásadnějším osvobozením je opět osvobození bezúplatných transferů majetku mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině (viz výklad výše k osvobození od daně dědické), tentokrát podle § 19 odst. 3 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Rovněž osvobození vyjmenovaných subjektu podle § 20 odst. 1 a 4 zákona (ve druhém případě ve vazbě na účelovost použití darovaného majetku) je společné pro účely daně dědické i daně darovací, platí tedy, co bylo řečeno výše, včetně případného zániku nároku na osvobození.

Podobný charakter má i osvobození podle § 20 odst. 10 zákona, které se však vztahuje pouze na daň darovací. Další důvody osvobození jsou společné pro daň darovací a daň z převodu nemovitostí<sup>84</sup>. Jedná se o převody spojené s privatizací, rozdělením ČSFR, pozemkovými úpravami, fúze společností, převody bytů a nebytových prostorů

---

<sup>82</sup> MACHÁČEK, Ivan. Uplatnění daní při zřízení věcného břemene. *Daně a právo v praxi*, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 11/2009. s. 16-20. ISSN 1211-7293.

<sup>83</sup> § 5 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>84</sup> § 20 odst. 6 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

z družstevního do osobního vlastnictví, apod. Konečně je od daně darovací osvobozeno např. i darování peněžních prostředků fyzické osobě, která je prokazatelně použije na studijní či zdravotní účely. Osvobození týkající se pouze movitého majetku, jak jsem uvedl u daně dědické, není pro tuto práci relevantní.

Základ daně a sazba daně. Základ daně tvoří cena darovaného majetku, snížená o prokázané dluhy a cenu jiných povinností spojených s předmětem daně, cenu osvobozeného majetku a cla a daně placené při dovozu, pokud se jedná o movité věci darované nebo dovezené z ciziny<sup>85</sup>.

Cena se zjišťuje podle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí majetku. Pokud se jedná o jiný majetkový prospěch ve formě opakujícího se plnění na dobu neurčitou či delší pěti let, je cenou pětinasobek ceny ročního plnění (jak již bylo zmíněno výše v souvislosti s bezúplatně zřízeným věcným břemenem), u nabytí majetkových hodnot spojených s převodem členských práv a povinností v bytovém družstvu (tedy bytu s takovým podílem spojeného) pak cena obvyklá. Cena movitého majetku nabytého darováním, kde zůstává shodný dárce i nabyvatel je pro účely stanovení základu daně sčítána za dobu dvou po sobě jdoucích kalendářních let (již případně vyměřená daň se započítá na nově vyměřenou daň).<sup>86</sup>

Co se sazby daně týká, platí vše, co bylo k tomuto tématu řečeno u daně dědické (včetně tabulky sazeb) s tím rozdílem, že se neuplatní koeficient 0,5.

#### 4.2.5 Daň z převodu nemovitostí

Předmět daně. Třetí převodní daní a třetí daní upravenou v zákoně o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí je poslední z nich, tedy daň z převodu nemovitostí. I tato daň je jednorázovou daní, jejímž předmětem je tentokrát úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.

Pojem nemovitosti je zde používán jako legislativní zkratka, jak bylo vysvětleno výše, a zahrnuje tedy i byty a nebytové prostory. Daň se uplatní i při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem (v rozsahu snížení hodnoty podílu převodce),

---

<sup>85</sup> § 7 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>86</sup> § 7 odst. 2 a 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

směně (z převodu nemovitosti, kde je vypočtená daň vyšší) nebo vyvlastnění (v případě, že je místo náhrady v penězích poskytována jiná nemovitost, a to z přechodu vyvlastňované nemovitosti).<sup>87</sup> Ustanovení § 3 odst. 2 zákona se obdobně uplatní i zde (tj. daň je vybírána podle umístění nemovitosti, nikoliv podle občanství nebo bydliště převodce). Předmětem daně je rovněž úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy, převod na základě zajišťovacího převodu práva a přechod v souvislosti s postoupením pohledávky.<sup>88</sup>

Poplatníci daně. Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je primárně převodce s tím, že nabyvatel je ručitelem; dále nabyvatel, pokud se jedná o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci, vyvlastněním, vydržením, v insolvenčním řízení, ve veřejné dražbě, na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku; nebo převodce i nabyvatel společně a nerozdílně, jde-li o směnu nemovitostí. U nemovitostí ve společném jmění manželů jsou manželé poplatníky každý samostatně s rovnými podíly, v případě podílového spoluvlastnictví pak spoluvlastníci rovněž každý samostatně a podle velikosti svého podílu.<sup>89</sup>

Osvobození od daně. Zajímavostí je, že rozdělení osob, mezi nimiž dochází k převodu nebo k přechodu vlastnictví nemovitosti do skupin, se vztahuje i na daň z převodu nemovitostí, nicméně praktické důsledky tato skutečnost nemá žádné, když sazba daně je lineární a shodná pro všechny tři skupiny (3%) a osvobození z titulu blízkého vztahu u této daně není dáno.

Osvobozeny jsou tradičně převody nebo přechody vlastnictví k nemovitostem z vlastnictví nebo do vlastnictví České republiky nebo jiného evropského státu, výjimkou jsou situace, kdy s nemovitostí hospodařil podnikatelský subjekt nebo měl majetek státu ve správě.<sup>90</sup> Převody a přechody vlastnictví spojené s privatizací, rozdělením ČSFR, pozemkovými úpravami, fúzemí společností, převody bytů a nebytových prostorů z družstevního do osobního vlastnictví, apod., jsou osvobozeny společně s osvobozením od daně darovací podle § 20 odst. 6 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

---

<sup>87</sup> § 9 odst. 1, 3 a 4 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>88</sup> § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>89</sup> § 8 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>90</sup> § 20 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

V rámci podpory výstavby je v zákoně včleněno též ekonomicky motivované osvobození od daně z převodu nemovitostí prvního úplatného převodu nebo přechodu vlastnictví k novostavbám a k bytům, ať už v novostavbách nebo nově vzniklým vestavbou, přístavbou, apod. Podmínkou tohoto osvobození je, aby převodcem byla osoba, která stavbu převádí v souvislosti se svou podnikatelskou činností, kterou je právě výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejímž předmětem činnosti je taková výstavba nebo prodej, případně může být převodcem obec.<sup>91</sup> Konečně není daň z převodu nemovitostí vybírána při vydání nemovitostí v rámci restitucí, což platí i pro daň dědickou a darovací.<sup>92</sup> Oproti právě dědické a darovací dani je tedy okruh osvobození zřetelně užší.

Základ daně a sazba daně. Základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku, platná v den nabytí nemovitosti v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou stejná nebo nižší, než cena zjištěná, nebo cena sjednaná, je-li vyšší, než cena zjištěná.<sup>93</sup> Základ daně u různých specifických způsobů převodu/přechodu je pak stanovován podle dalších písmen § 10 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Pokud není v těchto případech základem daně cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku (která se uplatní vždy, pokud nelze cenu nebo hodnotu nemovitosti stanovit příslušným způsobem taxativně uvedeným v zákoně), může jí být např. cena dosažená vydražením, cena sjednaná, pokud je převodcem nebo nabyvatelem obec či kraj, hodnota určená posudkem znalce pro účely vkladu nemovitosti do společnosti, výše náhrady při vyvlastnění, atd.

Jak již bylo řečeno, sazba daně je lineární a činí 3% ze základu daně pro všechny tři skupiny, samotný výpočet daně je tedy po zjištění základu daně již velmi jednoduchý.<sup>94</sup>

Daňové přiznání. Daňové přiznání k dani dědické a dani darovací obsahuje pouze údaje rozhodné pro vyměření daně, přičemž poplatník je povinen je podat do 30 dnů od rozhodného dne. V případě daně dědické je jím den nabytí právní moci rozhodnutí soudu, kterým bylo skončeno dědické řízení, v případě daně darovací den nabytí movitého majetku (či jiného majetkového prospěchu) nebo jeho poskytnutí do ciziny, respektive den doručení

---

<sup>91</sup> § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>92</sup> § 20 odst. 9 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>93</sup> § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>94</sup> § 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

poplatníkovi smlouvy s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí vlastnictví k nemovitosti nebo zřízení práva odpovídajícího věcnému břemeni. Další specifické případy jsou uvedeny v § 21 odst. 1 zákona. Správce daně na základě údajů v daňovém přiznání vyměří příslušnou daň a ta je splatná do 30 dnů od doručení výměru.

Daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí je poplatník povinen podat do konce třetího měsíce po měsíci, v němž byl (i) vklad práva zapsán do katastru nemovitostí, (ii) nabyta účinnosti smlouva o koupi nemovitosti, která není evidována v katastru nemovitostí, nebo smlouva o postoupení pohledávky, (iii) bylo vydáno potvrzení o nabytí vlastnictví k vydražené nemovitosti nebo nabylo právní moci rozhodnutí o příklepu a bylo zapláceno nejvyšší podání, nebo (iv) nabylo právní moci rozhodnutí nebo byla poplatníkovi doručena jiná listina potvrzující nebo osvědčující vlastnické vztahy. Ve stejné lhůtě je splatná i daň, a to bez vyměření. Správce daně sice daň z převodu nemovitostí vyměruje, ale výsledek tohoto vyměření sděluje poplatníkovi pouze v případě, že se odlišuje od výše daně uvedené v daňovém přiznání, nebo že o to poplatník ve lhůtě požádá.<sup>95</sup>

V souvislosti s různými počátky běhu lhůty pro podání daňového přiznání u různých typů nemovitostí (evidovaná vs. neevidovaná v katastru nemovitostí) se v odborném tisku objevily úvahy o důsledcích úkonů správce daně ve vztahu k prekluzi práva a povinnosti správce daně vyměřit či doměřit daň po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání<sup>96</sup> v případech, kdy je jednou smlouvou převáděno více nemovitostí a ohledně takového převodu je podáváno jediné daňové přiznání. Transakce, kdy je jednou smlouvou převáděna nemovitost zapsaná v katastru nemovitostí a zároveň nemovitost, která předmětem evidence katastru není, byly jedním z použitých argumentů, proč nelze akceptovat obvyklou argumentaci, že se jedná tzv. o "jeden daňový případ". Počátek běhu lhůty pro podání daňového přiznání se totiž v takovém případě může lišit i o měsíce. Další námitka proti argumentu jednoho daňového případu říká, že ačkoliv ohledně převodu více nemovitostí jednou smlouvou je obvykle podáváno jediné daňové přiznání, povinnost takto postupovat jednak není v právních předpisech zakotvena, jednak někteří poplatníci tak skutečně nepostupují.

---

<sup>95</sup> § 18 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>96</sup> § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí



Co se tedy stane, pokud, jak je běžné, je jednou smlouvou převáděno několik nemovitostí (ve smyslu zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí), poplatník podá jediné daňové přiznání a správce daně zahájí např. vytykáací řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků z důvodu pochybnosti o nároku na osvobození jenom u jedné z nich? Úkon učiněný před uplynutím zmiňované prekluzivní lhůty směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení normálně obnovuje běh uvedené tříleté lhůty od konce roku, v němž byl poplatník o takovém úkonu zpraven. Takto může být prekluzivní lhůta včasné a řádně učiněnými úkony prodloužena správcem daně až na deset let od konce kalendářního roku, v němž původně vznikla povinnost podat daňové přiznání.<sup>97</sup> Prodlouží však tyto úkony prekluzivní lhůtu i ve vztahu k dani z převodu ostatních nemovitostí uvedených v takovém daňovém přiznání? Tato otázka je zajímavá proto, že správci daně v praxi postupují tak, že ohledně všech převodů z jedné transakce zahrnutých do souhrnného daňového přiznání vydají také jediný platební výměr.

Podle Skály a Kobíka nelze v případech, jako je ten uvedený výše, dovozovat obnovu běhu prekluzivní lhůty pro doměření daně z převodu u všech nemovitostí uvedených v jednom výměru - takový výklad by byl k tíži daňového poplatníka. Došlo by tak nejen k porušení ustanovení § 22 odst. 2 zákona, ale i zásady rovnosti daňových subjektů před správcem daně, kdy odlišná práva a povinnosti by měli ti poplatníci, kteří by podávali samostatná přiznání na každý provedený převod nemovitosti, oproti těm, kteří by podávali přiznání souhrnné.<sup>98</sup>

#### **4.2.6 Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, hodnocení *de lege lata* a *de lege ferenda***

Pro všechny tři daně upravené zákonem o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí představují nemovitosti a byty a nebytové prostory, respektive nakládání s nimi, zásadní předmět zdanění, a v případě daně z převodu nemovitostí i jediný. U daně darovací pak téměř jediný - z důvodu, že vlastnictví nemovitostí a bytů a nebytových prostor je, na rozdíl od vlastnictví většiny movitého majetku, evidováno ve veřejném registru. Lze totiž předpokládat, že daň z darování movitého majetku není obvykle přiznávána, když finanční

---

<sup>97</sup> § 22 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

<sup>98</sup> SKÁLA, Milan, KOBÍK, Jaroslav. Prekluze u daně z převodu nemovitostí. *Daňový expert*, Praha: ASPI, a.s., 3/2006. s. 16-19. ISSN 1801-2779.

úřady nemají prakticky žádné nástroje k tomu, aby taková darování mohly sledovat. Konečně, co se týká daně dědické, s ohledem na obvykle značnou a nadčasovou hodnotu nemovitostí a bytů a nebytových prostor představují tyto velmi důležitou součást základu daně.

Dědická daň v České republice je koncipována na tzv. "příbuzenském" principu (dalšími teoretickými přístupy k dědickým daním jsou (i) stoprocentní zdanění, (ii) "generační" princip, a (iii) nulová daň).<sup>99</sup> V rámci diskuze o dani dědické v České republice jsou většinou zmiňovány pouze stávající "příbuzenská" varianta na straně jedné a nulová daň (tedy zrušení daně dědické vůbec) jako její alternativa, ostatní principy se v těchto debatách příliš neobjevují.

Obvykle nedochází ke zpochybňování právní konstrukce daně jakožto daně dědické, a nikoliv daně z pozůstalosti, stejně tak je poměrně akceptován "příbuzenský" princip daně dědické. Většina argumentů proti dani dědické se nese spíše v rovině ekonomické, zejména s ohledem na nízký výnos daně, který náklady na její administraci převyšují. Výnosy daně dědické dle údajů České daňové správy činily za rok 2008 119 mil. Kč předepsané daňové povinnosti a 115 mil. Kč inkasa. Vzhledem k osvobození I. a II. skupiny lze pak těžko očekávat nějaký pozitivní vývoj v tomto směru. V případě, že nedojde k úplnému zrušení daně dědické, čemuž poněkud nesvědčí současné obtíže státního rozpočtu, nabízejí se různé možnosti, jak zvýšit efektivitu výběru daně. Druhé uvedené by nepochybně ve vztahu k nemovitostem napomohly společné cenové mapy pro účely všech majetkových daní, zmiňované výše. Dánská právní úprava dále např. využívá správu daně dědické přímo dědickými soudy. Jako zbytečným se jeví i zatěžování poplatníků i správce daně povinností podávat daňové přiznání, když správce daně má k dispozici celý soudní spis, a tím i údaje o osobě dědice a výši dědictví, tedy vše, co potřebuje k vyměření daně.<sup>100</sup>

Tak jako daň dědická, je i daň darovací daní *in rem*. Nicméně objevují se zde rovněž prvky osobního zdanění, jako když se progresivní sazba použije na sumu darů u jednoho obdarovaného. V právní úpravě České republiky se uplatňuje kompromisní řešení,

---

<sup>99</sup> ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 143

<sup>100</sup> RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2007. 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6. s. 350

kdy se dary od téhož dárce stejnému poplatníkovi pro účely zdanění sčítají za dobu dvou po sobě jdoucích kalendářních let (viz výše).<sup>101</sup>

Znovu se také, tak jako u ostatních majetkových daní, opakují argumenty několikerého zdanění téhož příjmu, snižování motivace k úsporám a jejich akumulaci a nízké efektivity výběru. Fiskální situace u daně darovací je obdobná, jako u daně dědické, a v některých směrech ještě horší. Nejde ani tak o absolutní čísla (v roce 299 mil. Kč předepsáno a 345 mil. Kč inkasováno<sup>102</sup>), ale zejména o obtížnou postižitelnost bezúplatného nabytí majetku, který není důsledně evidován, a s ní spojené patrně enormní daňové úniky. Otázkou je, zda se v takovém případě neomezit na zdanění bezúplatného nabytí pouze takového majetku, kdy lze povinnosti daňových poplatníků účinně vynucovat.

I poslední z transferových daní, daň z převodu nemovitostí, byla často předmětem úvah, zda by nebylo na místě spíše její zrušení, naposledy ještě v prvním čtvrtletí roku 2009, s odvoláním na povzbuzení slábnoucího realitního trhu a s tím souvisejícího zmírnění dopadů krize na tento sektor.<sup>103</sup> Takový názor se zdá přehnaně optimistický, když prodej novostaveb a bytů či nebytových prostor v nich je tak jako tak osvobozen a větší nemovitostní transakce mají v drtivé většině formu "*share deal*", tedy prodeje obchodního podílu či akcií v jednoúčelové společnosti, který není předmětem daně z převodu nemovitostí, a nikoliv "*asset deal*", tedy prodeje a koupě nemovitosti. Takové zrušení by se tedy dotklo převážně finančně méně objemných transakcí se staršími nemovitostmi, byty a nebytovými prostory, což v situaci, kdy většina potenciálních kupujících vyčkává na další vývoj cen a celková koupěschopnost obyvatelstva klesá, bude těžko představovat dostatečný impuls. Vzhledem k obtížím při sestavování státního rozpočtu, respektive sladování jeho příjmové a výdajové stránky, však bylo od těchto úvah patrně upuštěno.

Pokud jde o budoucí vývoj daně z převodu nemovitostí, Radvan navrhuje změnu rozpočtového určení této daně, která by namísto do státního rozpočtu měla plynout do rozpočtů územních samospráv. Vzhledem k nepravdělnosti výnosů a negativním důsledkům, které by mohla tato nepravdělnost mít v menším měřítku pak doporučuje spíše

---

<sup>101</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2. s. 255

<sup>102</sup> Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2008. cds.mfcr.cz

<sup>103</sup> Ministerstvo financí chce zrušit daň z převodu nemovitosti. ct24.cz 13. 3. 2009.

rozpočty krajů.<sup>104</sup> To se zdá být v souladu s diskutovaným dalším vývojem daně z nemovitostí a důrazem na posilování skutečné územní samosprávy. Logicky se rovněž nabízí, tak jako u daně z nemovitostí, vytvoření dvou sazeb rozlišujících mezi předměty převodu nevyužívanými pro podnikatelské účely a těmi sloužícími k podnikání, jakož i využití případných cenových map pro stanovování základu daně nebo alespoň minimálního základu daně.

Celkově lze ke skupině převodových daní z majetku říct, že pro jejich efektivitu je klíčová maximálně konzistentní právní úprava, která co možná vyloučí motivaci k přesunům zdanění mezi jednotlivými transferovými daněmi. Jde o to, že např. podstata převodu majetku děděním a darováním je stejná, totiž že majetek přechází bezúplatně na osobu odlišnou od osoby, která ho vytvořila. Pokud by tedy byl zdaňován jiný majetek nebo pokud by daň darovací byla zrušena, zatímco daň dědická ne, docházelo by k výrazným únikům zastíráním pravé povahy věci prostřednictvím fiktivních darovacích smluv.<sup>105</sup> Obdobná je situace i ve vztahu k dani z převodu nemovitostí, kdy by mohlo docházet k vydávání bezúplatných transakcí za úplatné, kdyby v daňovém systému daň darovací zůstala a daň z převodu nemovitostí ne, případně by byla výrazně nižší.

Je tedy vidět že jakékoli zásadní zásahy do systému transferových daní by měly být pojímány koncepčně a v celé šíři problematiky. Nakládání s těmito daněmi bez zohlednění této provázanosti (tj. jednu zrušíme, druhou ponecháme, apod.) by vedlo jen k dalšímu snížení jejich efektivity.

---

<sup>104</sup> RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2007. 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6. s. 354

<sup>105</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2. s. 256

## 5. Závěr

V úvodní části práce (část druhá) jsem se zaměřil na vymezení jednotlivých pojmů, které se objevují v jejím tématu, ve snaze najít jednotné východisko pro další text. Jak se však ukazuje, řada pojmů je používána v různých kontextech v různém významu. Navíc ani mezi soukromoprávní a veřejnoprávní sférou není neprostupná hradba, a tak výrazy používané v daňové legislativě mohou být interpretovány způsobem, který by se na první pohled mohl jevit jako překvapivý.

Část třetí je krátkým přehledem daňového systému České republiky, která slouží spíše jako odrazový můstek pro hlavní obsah této práce v části čtvrté. I z toho důvodu je podána za pomoci schémat, a doplněna o stručné vysvětlení, proč nepřímé daně zůstaly pro tuto chvíli stranou zájmu.

Po krátkém pojednání důchodových daní pouze z hlediska příjmů tvořících předmět zdanění v úvodu čtvrté části jsem se soustředil na dva hlavní cíle.

Zaprvé na poměrně podrobné podání vybraných majetkových daní strukturované pro větší přehlednost podle konstrukčních prvků daně, namísto strohé a pro rozdělení na části zvláštní a společné ne vždy snadno čitelného uspořádání příslušných zákonů, a to primárně ve vztahu k nemovitostem, bytům a nebytovým prostorům, jak avizuje téma této práce. V rámci tohoto úkolu jsem se snažil vypíchnout a komplexněji popsat a případně i posoudit některé zajímavé problémy, které vytanuly s vývojem a aplikací právní úpravy majetkových daní. Jednalo se například o posuzování plošných staveb pro účely daně z nemovitostí, rozšiřování pravomocí obcí ve vztahu k dani z nemovitostí, zrušení osvobození od daně ze staveb pro novostavby, vztah bezúplatně zřízeného věcného břemene a daně darovací nebo některé otázky prekluze u daně z převodu nemovitostí.

Zadruhé jsem se pak pokusil v případě majetkových daní, jejichž tvoří nemovitosti (a byty a nebytové prostory) do značné míry těžiště, o hodnocení jejich stávajícího postavení v našem daňovém systému, spolu se zvážením možností pro zvýšení jejich efektivity, užitečnosti a spravedlnosti z hlediska možností právní konstrukce.

Pokud lze tuto klíčovou partii nějak shrnout pak tak, že majetkové daně nepředstavují zvláštní kategorií v daňové teorii bezdůvodně. Právě jejich důsledné pojmání jako jednoho provázaného komplexu by nejlépe umožnilo dosažení výše uvedených cílů. Modernizace majetkových daní by z nich sice neučinila zdroj příjmů fiskálně rovnocenný daním důchodovým a nepřímým, to však ani není cílem. Namísto toho by jim umožnila lépe plnit jejich úlohu, která by se v případě daně z nemovitostí a daně z převodu nemovitostí patrně měla nacházet primárně v naplňování rozpočtů samospráv, aniž by zátěž spojená se správou těchto daní převážila nad jejich přínosy.

## 6. Seznam literatury

### Monografie a statě v tištěných publikacích

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2009: Úplná znění platná k 1. 1. 2009*. 17. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 216 s. ISBN 978-80-247-2803-2.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2010: Úplná znění platná k 1. 1. 2010*. 18. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.

SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava: Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, 1999. 406 s. ISBN 80-7208-105-5.

ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: Vox, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995. 365 s. ISBN 80-7179-037-0.

SEDLÁČEK, J., ROUČEK, F. *Komentář k československému obecnému zákoníku občanskému a občanské právo platné na Slovensku a v Podkarpatské Rusi*. Díl II. Praha 1935.

FIALA, Josef, SKÁLA, Milan. Konec sporů o plošné stavby? *Daňový expert*, Praha: ASPI, a.s., 4/2007. s. 2-8. ISSN 1801-2779.

KNAPPOVÁ, Marta, ŠVESTKA, Jiří a kolektiv. *Občanské právo hmotné*. 3. aktualiz. a doplněné vyd. Sv. I., Praha: ASPI Publishing, s.r.o., 2002. 471 s. ISBN 80-86395-28-6.

ŠVESTKA, J., JEHLIČKA, O., ŠKÁROVÁ, M., SPÁČIL, J. a kol, *Občanský zákoník. Komentář*. 10. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006. 1465 s. ISBN 80-7179-486-4.

HOLMES, Alena. Pravomoc obcí stanovit vyšší koeficientu pro výpočet daně z nemovitostí. *Daňový expert*, Praha: ASPI, a.s., 3/2008. s. 15-17. ISSN 1801-2779.

SKÁLA, Milan, KOBÍK, Jaroslav. Prekluze u daně z převodu nemovitostí. *Daňový expert*, Praha: ASPI, a.s., 3/2006. s. 16-19. ISSN 1801-2779.

RADVAN, Michal. Real-Estate Tax in the Czech Republic - Nekilnojamojo turto mokesčio teisinis reglamentavimas Čekijos Respublikoje. *Viešoji politika ir administravimas (Public Policy and Administration)*, Vilnius : MRU and KUT, 5, 15, od s. 76-83, 8 s. ISSN 1648-2603. 2006.

KOL. *Rural Property Tax Systems in Central and Eastern Europe*. 1st ed. Rome: FAO, 2002. ISBN 92-5-104851-7.

SKÁLA, Milan. *Technické zhodnocení a opravy*. 5. aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2008. 351 s. ISBN 978-80-7208-707-5.

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. rozšíř. vyd. Pelhřimov: Aleš Čeněk, 2001. 299 s. ISBN 80-86473-04-X.

MACHÁČEK, Ivan. Uplatnění daní při zřízení věcného břemene. *Daně a právo v praxi*, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 11/2009. s. 16-20. ISSN 1211-7293.

VYBÍHAL, Václav. *Zdanění majetku*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, spol. s r.o., 1997. 432 s. ISBN 80-7169-371-5.

RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2007. 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6.

### Legislativa

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů

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



Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 77/1997 Sb., o statním podniku, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška Ministerstva zemědělství ČR č. 613/1992 Sb., kterou se stanoví seznam katastrálních území s přiřazenými průměrnými cenami pozemků, orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů, luk a pastvin odvozenými z bonitovaných půdně ekologických jednotek

#### Články a publikace zveřejněné na internetu

MARKOVÁ, Hana. Daň z nemovitostí (Důvody její existence, perspektivy, mezinárodní srovnání). dvs.cz. 10. 12. 2003.

Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2008. cds.mfcr.cz

Ministerstvo financí chce zrušit daň z převodu nemovitosti. ct24.cz 13. 3. 2009.

KOHOUT, Pavel. Neefektivní a nespravedlivá daň z nemovitosti. peníze.cz. 8. 8. 2005.

## 7. Summary

### Tax Implications of Ownership and Beneficial Use and Disposal of Immovables, Condominium Flats and Non-residential Premises

In the opening part of this thesis (Part Two) I have focused on defining the individual terms mentioned in its title as a part of the effort to establish a common ground for the following text. However, it appears that a number of terms carry different meanings in different contexts. Additionally, the private and public law are not separated by an insurmountable barrier and therefore the terms used in tax legislation can be interpreted in ways that would feel surprising at first.

Part Three is a brief overview of the tax system in the Czech Republic, serving more as a launching platform for the substance of the thesis in Part Four. Also because of this, it is delivered using organization diagrams, with an addition of a short explanation why the indirect taxes remained on the outskirts this time.

Following concise discussion of income taxes solely from the point of view of income types subject to taxation at the beginning of Part Four, my attention turned to two main objectives.

First, a rather detailed presentation of the selected property taxes structured for convenience purposes based on distinguishing elements of the taxes, instead of the terse and due to division into special and common sections not always easily decipherable organization of the respective laws, primarily in relation to immovables, condominium flats and non-residential premises, as set out in the title of the thesis. As a part of this task, I have tried to point out and describe in their complexity - and also give an opinion on, if applicable - certain interesting issues that appeared in the course of development and application of the property tax legislation. Those included e.g. horizontal structures as object of the immovable property tax, extension of the powers of municipalities with respect to immovable property tax, abolition of tax exemption of new buildings from building tax, relationship between

easement established free of consideration and the gift tax or certain issues of time limitations regarding immovable property transfer tax.

Second, in respect of property taxes of which the immovables (and condominium flats and non-residential premises) are to a large extent a focal point, I have attempted to evaluate their current standing within the tax system, while at the same time giving some thought to options that could make them more efficient, useful and fair as far as legal structure can help.

**Klíčová slova/Key words:**

Daně/Taxes

Nemovitosti/Immovables