

Univerzita Karlova

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a financí

Téma diplomové práce:

Daňové povinnosti spojené s prodejem nemovitostí a bytů

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Miloš Borovička

Oldřich Šulák
5.ročník
Na Václavce 18
150 00 Praha 5

Praha
listopad 2005

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


Oldřich Šulák

Touto cestou děkuji JUDr. Miloši Borovičkovi, za pomoc, odborné vedení, cenné rady a připomínky při zpracování této diplomové práce.

Obsah

Úvod.....	1
1. Obecná daňová problematika.....	3
1.1 Pojem, funkce a třídění daní	3
1.2 Prvky právní konstrukce daní	5
1.3 Daňová reforma v roce 1993 a současná daňová soustava.....	7
2. Vývoj zdaňování převodů nemovitostí.....	11
2.1 Období po roce 1945.....	11
2.2 Období od července 1957.....	12
2.3 Období od dubna 1964.....	14
2.4 Období od ledna 1985	15
2.5 Mezidobí let 1990 až 1992.....	17
3. Současná právní úprava daně z převodu nemovitostí a její východiska	19
3.1 Prameny platné právní úpravy.....	19
3.2 Konstrukce daně z převodu nemovitostí.....	20
3.2.1 Předmět daně.....	20
3.2.2 Poplatník daně.....	23
3.2.3 Ručení.....	24
3.2.4 Základ daně.....	27
3.2.5 Sazba daně a rozdělení osob do skupin	29
3.2.6 Osвобоzení od daně	31
3.2.7 Vyměření daně, její splatnost a daňové přiznání.....	34
4. Další daňové povinnosti spojené s prodejem nemovitostí a bytů.....	37
4.1 Daně z příjmu.....	37
4.1.1 Daň z příjmu fyzických osob	37
4.1.2 Daň z příjmu právnických osob	41
4.2 Daň z přidané hodnoty	42
4.3 Daň z nemovitostí.....	46
5. Harmonizace české právní úpravy s právem Evropských společenství.....	48
Závěr.....	50
Seznam použité literatury:.....	58
Přílohy	

Úvod

Daňové zákony tvoří oblast právního řádu, která je veřejností velmi citlivě vnímána. Důvodem je skutečnost, že tyto zákony určují způsob a rozsah, kterým se každý subjekt podílí na financování potřeb státu. Na jedné straně ovlivňují majetkové poměry daňových subjektů a na straně druhé podmiňují možnosti státu při financování jeho potřeb. Přirozeně zde vzniká rozpor mezi daňovým poplatníkem, který má zájem na tom, aby odevzdal co nejmenší podíl ze svého příjmu a státem, který naopak vyvíjí snahu k zabezpečení dostatečného množství zdrojů na krytí svých potřeb.

Poslední reforma naší daňové soustavy vstoupila v život před téměř třinácti lety. Došlo k ní pod vlivem závažných změn v ekonomické sféře, přechodu od centrálně plánovaného hospodářství k tržní ekonomice. Daňové zákony platné od roku 1993 byly mnohokrát novelizovány, zejména ve snaze směřující k odstranění jejich nedostatků. Změny daňových zákonů byly podmíněné i politickými vlivy, neboť názory pravicově a levicově orientovaných politických subjektů na daňové právo jsou velmi odlišné. V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie došlo v roce 2004 také k harmonizaci našeho daňového práva s právem Evropských společenství. Největší změny byly uskutečněny v oblasti nepřímých daní. Výsledkem byly nové zákony o dani z přidané hodnoty a o spotřebních daních. V oblasti přímých daní se harmonizace dotýkala daní z příjmů v oblastech fúzí, zdaňování dceřinných a mateřských společností, a problematiky zamezení dvojího zdanění.

Pokud se týká již zmíněných rozdílů v názorech politických subjektů na daňovou problematiku můžeme tuto tendenci zaznamenávat i v současnosti, kdy se téma nové daňové reformy s pod heslem „rovná daň“ stává součástí předvolebního programu vládní opozice. Občanská demokratická strana se opakovaně pokouší dosáhnout zrušení daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí. V roce 2003 byly dvě verze návrhu na zrušení těchto daní zamítnuty Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR a naposled v říjnu 2005 odmítla zrušení těchto daní vláda, které poslanci ODS předložili svůj návrh zákona. Návrhy na zrušení jsou zdůvodňovány zbytečným daňovým zatížením občanů a nízkým přínosem těchto daní pro rozpočet. Určující pro zrušení či přežití současných daňových zákonů

a zmiňovanou daňovou reformu budou výsledky voleb do Poslanecké sněmovny
Parlamentu ČR v roce 2006.

1. Obecná daňová problematika

1.1 Pojem, funkce a třídění daní

Základním a určujícím pojmem teorie daňového práva je vymezení pojmu daň. Pod pojmem daň se zpravidla rozumí platební povinnost stanovená určitému subjektu na základě zákona. Stát užívá této povinnosti, respektive jejího výnosu, k zajišťování svých příjmů pro účely veřejného rozpočtu. Daně jsou hlavním zdrojem rozpočtových příjmů a bez naplňování veřejného rozpočtu jejich prostřednictvím by stát nebyl schopen zajišťovat své funkce a ovlivňovat chod národního hospodářství.

Obecnou definici pojmu daň uvádí učebnice daňové teorie a politiky¹. „Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitostí).“

Neúčelovost daně spočívá v tom, že daň plyne do státního rozpočtu bez toho, aby bylo předem určeno co přesně bude z konkrétní vybrané částky hrazeno. Neekvivalentností se rozumí, skutečnost, že za odvedenou daň nezískává subjekt žádné protiplnění, a dokonce ani nerozhoduje o tom jakým způsobem a k jakému účelu bude odvedená daň použita. U daní se jedná vždy o peněžní plnění.

Daň se jako jeden z druhů příjmů veřejných rozpočtů odlišuje od poplatků. „Poplatek je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem. Jako takový je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný.“² Je třeba podotknout, že v rámci vývoje daní a poplatků na našem území, nebyl název platby podstatným faktorem.

Daně plní ve veřejném sektoru určité ekonomické funkce. Jedná se zejména o funkce fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační. Fiskální funkce bývá označována jako funkce primární a spočívá ve shromažďování finančních prostředků do veřejného

¹ Kubátová K.: Daňová teorie a politika. Praha: ASPI, 2003, s. 16

² Tamtéž

rozpočtu. Další funkcí je funkce alokační, která je reakcí na selhávání fungování tržních mechanismů na některých specifických trzích. Stát může poskytovat v určitých oblastech prostředky prostřednictvím daňových úlev a tak subjekty nepřímo financovat. Podstatou redistribuční funkce je přerozdělování důchodů ve společnosti na základě určité formy daňové spravedlnosti. Daně jsou ve větší míře vybírány od bohatších a stát prostřednictvím transferů zvyšuje příjmy chudším. Stabilizační funkce slouží ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. Stát si prostřednictvím této funkce může vytvářet rezervu na horší časy, kdy dochází ke stagnaci ve výběru daně.

Daně lze třídit z různých hledisek. V rámci obecné daňové teorie se v současné době používá třídění daní podle dopadu na poplatníka na přímé a nepřímé. Přímou daní je daňový příjem postihován při svém vzniku. U přímých daní zpravidla splývá totožnost poplatníka a plátce v témže subjektu daně a předpokládá se, že subjekt daně nemůže svou daňovou povinnost přenést na jiného. Mezi přímé daně patří daně z důchodů a daně majetkové. Naproti tomu nepřímé daně postihují příjem při jeho užití. Plátcem daně je osoba odlišná od toho kdo daň hradí. Plátce daň neplatí z vlastního důchodu, ale prostřednictvím zvýšení ceny zboží nebo služeb ji přenáší na spotřebitele a následně daň státu odvádí. Mezi nepřímé daně jsou řazeny daň z přidané hodnoty a daně spotřební.

Významným členěním založeným na předmětu (objektu) daně je členění na daně důchodové a majetkové. Důchodové daně zdaňují příjmy poplatníka. Daně majetkové postihují majetek ve vlastnictví poplatníka.

Mezi další typy třídění patří např. podle adresnosti na osobní a in rem (ve vztahu k věci), dále třídění podle druhu sazby na stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu (daně paušální a z hlavy), specifické (podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu) a ad valorem (podle ceny zdaňovaného základu).

Třídění daní na analytické a syntetické je založeno na vzájemné kombinaci daní. Analytická daň postihuje vždy samostatný zdroj příjmu. Syntetická daň nerozlišuje mezi zdrojem příjmu a postihuje jej v celé jeho šíři.

V souvislosti s požadavkem daňové spravedlnosti se daně třídí podle stupně progresu. Daně jsou tak tříděny na proporcionální (poplatníkům důchod je zdaňován stejnou procentuelní sazbou bez ohledu na výši důchodu), progresivní (míra zdanění se zvyšuje s růstem důchodu) a regresivní (míra zdanění klesá s růstem důchodu)

1.2 Prvky právní konstrukce daní

Předpokladem existence daňové povinnosti je daňověprávní vztah. Jelikož se jedná o vztah právní, může tento vztah existovat pouze na základě právní normy, která je předpokladem jeho vzniku a trvání. Daňověprávní vztah stejně jako jiné právní vztahy obsahuje určité základní prvky. Jeho obsahem jsou vzájemná práva a povinnosti mezi daňovými subjekty a správcem daně, případně dalšími osobami.

Daňovým subjektem je osoba povinná strpět, odvádět nebo platit daň. Daňové subjekty se dělí na poplatníky a plátce daně. Poplatníkem je daňový subjekt jehož příjem nebo majetek podroben daní. Poplatník mívá zpravidla také povinnost daň sám platit, což však neplatí vždy. Plátcem je daňový subjekt mající povinnost odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností. Plátce daň sice odvádí, ale ve skutečnosti ji přenáší na jiný subjekt prostřednictvím ceny zboží nebo služeb. U spotřebních daní je plátce jediným daňovým subjektem. V některých případech dochází také k výběru daně prostřednictvím plátců, tzv. srážkou u zdroje. Plátce odvádí daň sraženou poplatníkům, kteří jsou od něj odlišní.

Objektem daně je určitá veličina, ze které se daň vybírá. Objekt daně bývá zpravidla zmíněn v názvu příslušného daňového zákona. Objektem bývá majetek, spotřeba, důchody a v minulosti byly využívány daně z hlavy. Jelikož objektem daně dochází pouze k rámcovému vymezení určité veličiny podrobené zdanění je nezbytné vymezení předmětu daně. Pro uložení konkrétní daňové povinnosti určuje předmět daně jednoznačně a úplně rozsah objektu podléhajícího zdanění. Jelikož však i vymezení prostřednictvím předmětu daně může být poměrně široké, bývá doplňováno vynětím z předmětu daně. Vynětí zpravidla slouží k odstraňování pochybností a právní nejistoty o tom, zda je něco předmětem daně či nikoliv.

Základ daně se vyjadřuje za pomoci předmětu daně. Předmět daně, který je vyjádřen v určitých měrných jednotkách je upraven podle pravidel stanovených zákonem a výsledkem je základ daně. K vymezení základu daně pak dochází v měrných jednotkách nebo hodnotově v korunách.

Pro stanovení velikosti daně je rozhodující daňová sazba. Tou je určitý algoritmus umožňující svým prostřednictvím stanovení velikosti daně z jejího základu. Sazba daně může být lineární, pevná, relativní, diferencovaná, jednotná nebo progresivní. Lineární sazba bývá stanovena jako procento ze základu daně a s velikostí základu daně se nemění. Pevná sazba je stanovena ve vztahu k určité objemové jednotce základu daně. K použití relativní sazby dochází tam, kde je základ daně vyjádřen hodnotově a stanoví určitý podíl nebo procento ze základu daně. Její poměr k základu daně může být proporcionální nebo progresivní. U diferencované sazby se její výše rozlišuje podle druhu předmětu daně nebo podle daňového subjektu. Typicky u daně z přidané hodnoty nebo u daně dědické a darovací v rámci rozlišení příbuzenských skupin. Sazba daně, jenž je stejná pro všechny typy a druhy předmětu konkrétní daně bez závislosti na jeho kvalitě, je sazbou jednotnou. Tento typ sazby má daň z převodu nemovitostí. Při progresivní daňové sazbě s růstem základu daně roste daň relativně rychleji než základ daně. V rámci konstrukcí progresivních sazeb se užívá zejména klouzavá progresse. Stupňovité progresse se v praxi příliš nevyužívá neboť by v určitém daňovém pásmu při zvýšení základu daně mohlo docházet ke snižování disponibilního příjmu poplatníka. Při klouzavě progresivní sazbě je základ daně postupně zdaňován jednotlivými úrovněmi daňové sazby, kterými základ daně prochází a k absolutnímu snížení disponibilního příjmu tak nemůže dojít.

Splatností daně se rozumí lhůta pro odvod daně. Daňový subjekt je zpravidla povinen prostřednictvím daňového příznání sdělit správci daně skutečnosti nutné pro vyměření daně. V některých případech je subjekt povinen si daň sám vypočítat a odvést. Lhůta pro odvod daně se nemusí vždy shodovat s termínem pro podání daňového příznání. U některých typů daní, zejména u daní z příjmů bývá daňovým subjektům určována povinnost odvádět zálohy na daň již v průběhu zdaňovacího období.

1.3 Daňová reforma v roce 1993 a současná daňová soustava

Daně vždy ovlivňovaly různé stránky života společnosti. Každá daňová soustava má nejen ekonomické a finanční, ale zároveň sociální a politické důsledky. Úspěch každé ekonomiky je proto do jisté míry závislý na vhodné a účinné daňové soustavě, a proto se daním a daňové politice věnuje velká pozornost v každém státě.

Z ústavních principů vyplývá možnost stanovení povinností pouze na základě zákona. Ústavním podkladem pro ukládání povinností ve formě daní a poplatků je Listina základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky. Článek 11 odst. 5 Listiny uvádí, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

V roce 1993 došlo v rámci České republiky k reformě daňového systému. Změny v daňovém systému navázaly na ekonomicko - politické změny ve společnosti. Nová daňová soustava byla vybudována na principu rovnosti ve vztahu k daňovým subjektům. Dále jak uvádí Jitka Peková ve své práci³ „Daňová soustava sjednotila od roku 1993 pravidla pro výpočet základu daní i konstrukci a použití sazeb jednotlivých typů daní, a to pro všechny subjekty, tzn. jak pro fyzické tak pro právnické osoby, při respektování požadavku rovného postavení zahraničních subjektů“.

Prostřednictvím daňových sazeb se projevila snaha o dosažení neutrálního působení daní tak, aby daň neovlivňovala rozhodování poplatníků ve vztahu k umístění finančních prostředků a o způsobu jejich investování. Byl uskutečněn přechod po vzoru vyspělých západních zemí k používání universálních typů daní ve větším rozsahu. Ve vztahu k přímým daním to platí o universální dani z příjmu, universální dani z nemovitostí a universální dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. U nepřímých daní je universální daní daň z přidané hodnoty.

Jednotlivé daňové zákony po roce 1993 procházely mnohými novelizacemi v návaznosti na zkušenosti získané jejich aplikační praxí. Díky praktickému ověření byly zaplňovány mezery, nepřesnosti a výkladové problémy tak, aby zákony umožňovaly jednotný výklad a znemožňovaly jejich obcházení.

³ Peková J.: Majetkové daně v daňové soustavě České republiky. Praha: Codex Bohemia, 1997, s. 11

Byla vyvíjena snaha o to, aby jednotlivé zákony respektovaly daňové principy jako jsou efektivnost, spravedlnost, omezení negativních vlivů v chování subjektů, právní perfektnost a daňová jistota.

Daňová soustava v České republice byla do 1. ledna 2004 zastřešena zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který byl zákonem Federálního shromáždění a do právního řádu České republiky přešel na základě ústavního zákona ČNR č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem ČSFR. Zákon o soustavě daní byl bez náhrady zrušen ke shora uvedenému datu zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Podle tohoto zákona soustavu daní tvořily daň z přidané hodnoty, daně spotřební, daně z příjmů, daň z nemovitostí, daň silniční, daň z dědictví a darování, daň z převodu nemovitostí a daně k ochraně životního prostředí. Tento zákon sice taxativně stanovil soustavu daní, ale neznamenalo to, že by soustava daní nemohla být další zákonnou úpravou měněna. O tom svědčí i zrušení tohoto právního předpisu. Nepřekročitelnou by soustava daní byla pouze v případě, že by ji taxativně vymezil přímo ústavodárce v předpise, který by byl přímou součástí ústavního pořádku České republiky.

Od 1. ledna 2004 tedy soustava daní není vymezena právním předpisem a je tvořena jednotlivými zákony upravujícími podrobnosti jednotlivých typů daní. V rámci vývoje byly daňové zákony přijímány ve vztahu k datu 1. ledna 1993 tak, aby mohla vstoupit v účinnost nová daňová soustava, která byla součástí ekonomických reforem v České republice. Ve vztahu k harmonizaci daňových zákonů s právem Evropských společenství v souvislosti s přistoupení České republiky k Evropské unii od 1. května 2004, byly přijaty nové již v úvodu zmíněné zákony v oblasti nepřímých daní.

V současnosti je soustava daní České republiky charakterizována následujícími daňovými zákony. Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a konečně zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.

Pro větší přehlednost a orientaci v současné daňové soustavě České republiky je dobré rozdělit daně do skupin na daně přímé a nepřímé tak jak bylo toto členění zmíněno již shora.

Přímé daně:

- daně z příjmu
- daně majetkové
- daně převodní
- daň silniční
- daň z příjmu fyzických osob
- daň z příjmu právnických osob
- daně z nemovitostí
- daň z pozemků
- daň ze staveb
- daň dědická
- daň darovací
- daň z převodu nemovitostí

Nepřímé daně:

- daň z přidané hodnoty
- daně spotřební
- daň z minerálních olejů
- daň z tabákových výrobků
- daň z alkoholu
- daň z lihu
- daň z piva
- daň z vína a meziproduktů

Pro tuto diplomovou práci mají největší význam majetkové daně a z nich daň z převodu nemovitostí. Majetkové daně z dnešního hlediska už nemají takový výnosový efekt na příjmové stránce rozpočtu státu jako v hluboké minulosti, přesto jsou významnou součástí daňového systému každého státu. Jejich výnos je dlouhodobě stabilní a daňovým subjektům vzhledem k předmětu zdanění neumožňují daňové úniky, případně je ztěžují. Každý majetek a to zejména majetek nemovitý je snadno zjistitelný a ocenitelný. Majetkové daně zdaňují nemovitý majetek ve vlastnictví nebo držbě a také majetek zděděný, darovaný či převedený na jiné osoby. Z hlediska výše inkasa představují doplňkový zdroj příjmů veřejných rozpočtů. Za zmínku stojí uvést, že z hlediska výnosnosti jsou daně převodní nejvýznamnější podskupinou majetkových daní a daň z převodu nemovitostí byla

po řadu let nejvýnosnější majetkovou daní. V příloze č. 1 pro porovnání uvádím výnosy daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí za období let 1993 až 2003.

2. Vývoj zdaňování převodů nemovitostí

2.1 Období po roce 1945

Československo v poválečném období navázalo na prvorepublikovou právní úpravu. Stalo se tak i v oblasti daní a poplatků. Přestože v roce 1927 došlo k daňové reformě, pro poplatky z převodu nemovitostí zůstala v platnosti úprava, která byla do právního řádu Československého státu recipována v roce 1918 z rakouského daňového systému. Jednalo se o tzv. prozatímní zákon ze dne 9. února 1850 č. 50/1850 ř. z., o poplatcích z právních jednání, listin, písemností a úředních úkonů. S tímto zákonem se na našem území poprvé objevila platba označovaná jako poplatek z převodu nemovitostí neboť v době před přijetím tohoto zákona, byla vybírána tzv. *laudemia*, což byly dávky vybírané nikoliv státem nýbrž vrchností při převodu nemovitostí. Přestože byl uvedený zákon označován jako „prozatímní“ jeho platnost byla definitivně ukončena až zákonem č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích. Původním účelem zákona č. 50/1850 ř. z., bylo zajištění vyšších příjmů státní pokladny ke krytí výdajů na vojsko, soudní a politickou organizaci, ale také zajištění stejnoměrného zdanění všech poplatníků, zejména zatížením tříd zámožnějších a náprava nedostatků jednotného zákona kolkovního a taxovního ze dne 1. listopadu 1840.

V průběhu platnosti zákona č. 50/1850 ř. z. došlo ve vztahu k poplatku z převodu nemovitostí k vydání několika právních norem, které právní úpravu nejen pozměňovaly, ale zároveň tříštily. Některé z nich⁴ včetně uváděného zákona č. 50/1850 ř. z. zůstaly v platnosti až do vydání zákona č. 26/1957 Sb. Mezi nejvýznamnější změny, ke kterým v průběhu období platnosti zákona č. 50/1850 ř. z. docházelo ve vztahu k poplatku z převodu nemovitostí, byla úprava jeho sazeb.

Před nabytím účinnosti zákona č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích, se poplatek z převodu nemovitostí vybíral nejen při převodu nemovitosti, ale také při jejich

⁴ Zákon č. 74/1901 ř. z., o poplatcích z převodu jmění (zmírnil vybírání poplatku z převodu nemovitostí na jedné straně a na straně druhé zpřísnil způsob zajištění poplatků z dědictví), nařízení č. 278/1915 ř. z. o poplatcích z bezúplatných majetkových převodů ve znění zákona čís. 31/1920 Sb. (upravilo poplatek z převodu nemovitostí, pokud byl vybírán současně s poplatkem dědickým nebo darovacím), zákon č. 337/1921 Sb., o dani z obohacení (kterým došlo ke změně v daňové sazbě a ve způsobu zjišťování daňového základu), dále zákony č. 65/1933 Sb., č. 178/1937 Sb., č. 13/1947 Sb., a zákon č. 178/1947 Sb.

dědění a darování. Z dědění a darování byla vybírána daň dědická či darovací (daň z obohacení) z čisté ceny dědického podílu či darované věci a vedle této daně se vybíral i poplatek z převodu nemovitostí a to z hrubé ceny nemovitosti. Pokud se jednalo o převod nemovitosti mimo dědění a darování, byl vybírán poplatek z převodu nemovitosti z její hrubé ceny a k němu 10 % přírážka k poplatku z převodu nemovitostí mezi živými. To za předpokladu, že se nemovitost nacházela v obci, která měla povolení k jejímu výběru. Dále byla vybírána dávka z přírůstku hodnoty nemovitostí bez ohledu na obec, v níž se nemovitost nacházela, s výjimkou převodů z rodičů na potomky a osoby s nimi v manželství spojené a převodů mezi manžely.

Právní úprava poplatkového práva v českých zemích vycházející z recepce bývalých rakouských předpisů založených na poplatkovém zákoně č. 50/1850 ř. z. trvala i po vydání občanského zákoníku č. 141/1950 Sb., kterým byla ukončena platnost rakouského obecného občanského zákoníku (ABGB) z roku 1811, jak již bylo uvedeno až do roku 1957. Poplatkové právo samotné v oblastech dědění, darování a převodu nemovitostí bylo značně komplikované a nepřehledné z důvodu množství předpisů, které byly postupně vydávány k provedení, změnám a doplnění původně jednotného zákona č. 50/1850 ř. z.

Tyto důvody, ale také argumenty kritizující rakouské právní normy jako buržoazní právo vyznávající pouze kapitalistické vlastnictví, vedly k vytvoření nového poplatkového předpisů, který měl v rámci socialistických myšlenek odpovídat nové hospodářské situaci na území Československa.

2.2 *Období od července 1957*

Dnem 1. července 1957 vstoupil v účinnost zákon č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích. Oproti předchozí úpravě již zákon neupravoval placení dávky z přírůstku hodnoty nemovitosti ani státní přírážku k poplatku z převodu nemovitostí. Zákon však stanovil fikci, podle které se na převod dočasných staveb a na zřízení a převod práva stavby hledělo jako na převod vlastnictví k nemovitosti. Ve vztahu k poplatníkům se počítala cena majetku převedeného mezi těmiž osobami v období jednoho roku.

Sazby poplatku z převodu nemovitostí byly rozděleny do dvou skupin poplatníků. Sazba byla progresivní a pohybovala se v rozmezí u první skupiny (zvýhodněné) od 1 % při základu do 4 tis. Kč až do 5 % nad 150 tis. Kč. Ve druhé (obecné) skupině se sazba pohybovala podle hodnoty majetku od 6 % do 13 %. U nemovitého majetku, který byl v soukromém vlastnictví se sazba poplatku zvyšovala o 2 %.

Zákon stanovil, že poplatníky poplatku z převodu nemovitostí byli nabyvatel i převodce společně a nerozdílně. Tato povinnost dopadala zároveň i na nabyvatelova právního nástupce. Nabyvatel a jeho právní nástupce byl poplatníkem při nucené dražbě, vyvlastnění a vydržení. Při převodu do socialistického vlastnictví byl poplatníkem převodce. Pro případ, že by poplatek z převodu nemovitostí nebyl uhrazen, vázl tento ze zákona na věci podléhající poplatku jako zákonné zástavní právo.

V rámci snahy o zefektivnění a odbourání dvojí administrativy na úseku poplatkového systému, zejména v oblasti daně dědické, do kterého byly do té doby zapojeny finanční odbor rady Okresního národního výboru a soud resp. později státní notářství⁵, byla státnímu notářství od 1. července 1957 zákonem č. 26/1957 Sb. svěřena pravomoc vybírat samostatně notářský poplatek z dědictví, poplatek z darování a poplatek z převodu nemovitostí. Svěření této rozhodovací pravomoci o povinnosti poplatníka nést poplatek z převodu nemovitostí státnímu notářství patřilo mezi jednu z nejvýznamnějších změn provedených zákonem č. 26/1957 Sb.

V rámci zajištění vyvolání poplatkového řízení u poplatku z převodu nemovitostí a darování (u dědictví platila zásada obligatornosti řízení o dědictví), bylo zákonem stanoveno, že převody majetku, které podléhají poplatku z převodu nemovitostí vyžadují ke své platnosti zápis do poplatkového rejstříku (registraci) u státního notářství. Mezi argumenty registrace byl uváděn zejména zájem na přesné evidenci nemovitostí. Podmínka registrace pro platnost právního úkonu se netýkala nemovitého majetku, který byl převáděn do socialistického vlastnictví. U toho zákon ukládal pouze oznamovací povinnost u státního notářství.

⁵ Od 1. ledna 1955 byla zákonem č. 52/1954 Sb. svěřena státnímu notářství výlučná pravomoc ve věcech řízení o dědictví

2.3 *Období od dubna 1964*

Dnem 1. dubna 1964 nabyl účinnosti zákon č. 24/1964 Sb., o notářských poplatcích spolu s prováděcí vyhláškou č. 25/1964 Sb. Nový zákon o notářských poplatcích ukončil platnost zákona č. 26/1957 Sb. a jeho prováděcí nařízení č. 30/1957 Sb.

Mezi důvody, které vedly k vydání nového předpisu upravujícího notářské poplatky byla uváděna úzká souvislost notářských poplatků s instituty občanského práva hmotného i procesního. Dále bylo poukazováno na nedostatky zákona o notářských poplatcích č. 26/1957 Sb., a to zejména v procesní úpravě notářských poplatků. K účinnosti nové úpravy institutů občanského práva v rámci občanskoprávních kodexů mělo dle představ zákonodárce dojít spolu s notářským řádem a jinými základními normami k 1. dubnu 1964. Tyto nové právní normy měly být ovládnuty socialistickými zásadami, čemuž bylo nutné přizpůsobit také právní úpravu notářských poplatků.

Mezi nejvýznamnější změny oproti dosavadní právní úpravě patřila skutečnost, že zákon začal vytvářet fikci darování tam kde dohodnutá cena za nemovitost nedosahovala ceny za níž bylo možné nemovitost prodat v daném místě a čase. Do výše úplaty byl převod považován za úplatný a ve výši rozdílu za bezúplatný.

U výměny nemovitostí došlo ke změně v tom smyslu, že dle dřívější právní úpravy se poplatek vypočítal z ceny té nemovitosti, která měla cenu vyšší (pokud byly nemovitosti nestejných cen), a podle nové úpravy se poplatek vybíral z převodu té nemovitosti z jejíhož převodu byl vyšší poplatek.

Došlo k odpadnutí fikce podle které se hledělo na převod dočasných staveb a na zřízení a převod práva stavby jako na převod vlastnictví k nemovitosti.

Velmi významná změna nastala v souvislosti s výpočtem poplatku. Dle nové úpravy se již nevypočítával z úhrnné ceny převedené nemovitosti a jejího příslušenství, ale základem se stal souhrn úplat za všechny nemovitosti k jejichž převodu došlo mezi tímž převodcem a nabyvatelem. Naproti tomu došlo k opuštění sčítání ceny majetku převedeného mezi tímž osobami během období jednoho roku před posledním převodem.

Převody nemovitostí ze nebo do socialistického vlastnictví byly od placení poplatku z převodu nemovitostí osvobozeny.

Oproti dřívější úpravě kdy byli převodce i nabyvatel povinni hradit poplatek z převodu nemovitostí společně a nerozdílně upravil zákon, že poplatníkem je převodce a nabyvatel je ručitelem. U vyvlastnění a výkonu rozhodnutí byl poplatníkem nabyvatel.

V rámci sazeb poplatku nedošlo k žádným změnám s jednou výjimkou. V rámci převodu nemovitosti ze soukromého nebo do soukromého vlastnictví, kde se v předcházející úpravě zvyšovala základní sazba o 2 % se dle nové úpravy základní sazba zvyšovala o 3 %.

Zákon opustil požadavek registrace sledující poplatkové účely. Nově se registrace stala sama o sobě úkonem, který podléhal zpoplatnění. Pro registraci nebyla stanovena žádná lhůta a při nezaplacení poplatku registraci nebylo možno odepřít. Ovšem na druhé straně smlouva samotná bez registrace vůbec nevznikla (podmínka účinnosti). Došlo také k opuštění institutu zákonného zástavního práva na věcech, které byly podrobeny poplatku.

K požadavku registrace převodu majetku státním notářstvím se přidal požadavek registrace smluv o omezení převodu nemovitosti a dohod o osobním užívání pozemku, které samy o sobě poplatkové povinnosti nepodléhaly.

Na základě zákona č. 52/1966 Sb. byla státnímu notářství dále svěřena pravomoc při registraci smlouvy o vzájemných právech a povinnostech stavebníků při výstavbě obytného domu s byty způsobilými být v osobním vlastnictví a smlouvy o převodu bytu způsobilého být v osobním vlastnictví.

2.4 Období od ledna 1985

Dnem 1. ledna 1985 nabytl účinnosti zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích a současně s ním vyhláška MF č. 150/1984 Sb. k jeho provedení. Zákon č. 146/1984 Sb. zrušil dřívější právní úpravu notářských poplatků z roku 1964 včetně prováděcích předpisů.

Důvodová zpráva⁶ uváděla k rozhodnutí o provedení nové právní úpravy v oblasti notářských poplatků následující skutečnosti: „Právní úprava notářských poplatků byla již vývojem naší společnosti zčásti překonána a proto při její praktické aplikaci dochází k určitým problémům, což se odráží v kritice občanů i příslušných orgánů. Zpoplatňování převodů majetku v osobním vlastnictví progresivními sazbami v dané etapě vývoje naší společnosti se jeví již jako neopodstatněné a má v praxi závažné důsledky, a to zejména při převodech majetku mezi nejbližšími příbuznými. Majetek byl získán z pracovních příjmů odpovídajících pracovním zásluhám členů rodiny, přičemž jde v rozhodující míře o příjmy, které byly zdaněny. Další progresivní zdaňování tohoto majetku, kterým je ve své podstatě současné zpoplatňování, je z tohoto pohledu nejen nezdůvodnitelné, ale jeví se zároveň jako nepřiměřená tvrdost a dochází v celé řadě k sociálním problémům, zejména u dědictví mezi nejbližšími příbuznými. Diferencovaný přístup při zpoplatňování dědictví a darování ve srovnání s úplatným převodem nemovitostí má za následek, že občané předstírají uzavírání kupní smlouvy, kdy je notářský poplatek z úplatného převodu nemovitosti nižší, i když se ve skutečnosti jedná o darování, zejména mezi rodiči a dětmi. Tento stav nepřispívá k posílení právního vědomí občanů“.

Na základě přehodnocení dosavadní právní úpravy s konstatováním, že majetek občanů má převážně povahu osobního vlastnictví bylo navrženo podstatně snížit poplatky s progresivní sazbou a nahradit je lineární sazbou podle stupně příbuzenských vztahů. Zároveň bylo navrženo sjednocení těchto lineárních sazeb v oblastech nabývání majetku dědictvím, darováním a úplatným převodem nemovitostí mezi nejbližším a ostatními příbuznými.

Výsledkem navrhovaných změn byly lineární sazby poplatků z převodu nemovitostí. Dále oproti dvěma skupinám osob pro účely výpočtu poplatku z převodu nemovitostí v dřívější úpravě, byly pro tento druh poplatku stanoveny skupiny tři. Pro první skupinu (manžel, děti, vnuci a rodiče) byl stanoven poplatek ve výši 1 % z hodnoty převáděného majetku, nejméně však 100 Kč, pro druhou skupinu (ostatní příbuzní) 5 % a nejméně 200 Kč a pro třetí skupinu (mezi cizími osobami) ve výši 5% a nejméně 300 Kč.

⁶ Důvodová zpráva k zákonu ČNR č. 146/1984 Sb.

U věcí nabývaných ze soukromého vlastnictví nebo do soukromého vlastnictví bylo oproti zvýšení sazeb o 3 % v dřívější úpravě stanoveno, že se v případě těchto převodů sazby zvyšují na dvojnásobek.

V návaznosti na novou úpravou oceňování nemovitostí byla zákonem zavedena jako základ poplatku z převodu nemovitostí cena zjištěná podle cenových předpisů namísto dosavadní ceny dohodnuté. Touto změnou se mělo předcházet neodůvodněnému podhodnocování a jiným spekulacím při určování ceny.

Převody majetku nabývaného ze socialistického nebo do socialistického vlastnictví byly obdobně jako v předchozí právní úpravě od notářského poplatku z převodu nemovitostí osvobozeny.

Nově se poplatek z převodu nemovitostí začal vybírat také z úplatného přechodu práva osobního užívání pozemku. Dříve toto právo podléhalo pouze registraci státním notářstvím bez poplatkové povinnosti.

Ze zákona byla vyjmuta fikce bezplatného převodu v případě, že nemovitost byla prodávána za cenu nižší než u ní bylo možno v daném místě a čase dosáhnout.

Ručitel byl povinen poplatek zaplatit pokud tak neučinil poplatník, přestože byl o zaplacení upomenut.

2.5 *Mezidobí let 1990 až 1992*

V novém politickém a ekonomickém prostředí demokratického státu po roce 1989 bylo rozhodnuto o provedení legislativních změn také v oblasti právní úpravy majetkových daní včetně úpravy zdaňování dědictví, darů a převodů nemovitostí.

Právní úprava zpoplatnění majetkových transferů v rámci notářských poplatků odpovídala principům doby svého vzniku v roce 1957. Úprava poplatků rozlišovala mezi jednotlivými typy vlastnictví užívanými v rámci československého socialistického zřízení. Sazby poplatků u převodů nemovitostí nabývaných ze soukromého vlastnictví nebo do soukromého vlastnictví byly zvyšovány na dvojnásobek. Prvním krokem v roce 1990 bylo, mimo jiné, vypuštění tohoto ustanovení z poplatkového zákona. Stalo se tak zákonem č. 201/1990 Sb. s účinností ode dne 17. května 1990.

Byly zahájeny práce na provedení komplexní daňové reformy, která měla být vybudována na principu rovnosti ve vztahu k daňovým subjektům. Došlo ke sjednocení pravidel pro výpočet základu daní. Za pomoci sazeb daní bylo usilováno o dosažení neutrálního působení daní. Nová daňová soustava vešla v účinnost k 1. lednu 1993.

Dosavadní právní úprava v oblasti poplatků z dědictví, darování a z převodu nemovitostí byla nahrazena zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Ten zrušil zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích a prováděcí vyhlášku č. 150/1984 Sb.

Na základě skutečné povahy plateb došlo k zavedení označení daň neboť se v těchto případech nejednalo o poplatky za úkony nebo služby, ale o platby mající povahu jednorázové daně případně dávky majetkového charakteru. U daně dědické a darovací již v minulosti označení daň používáno bylo. U daně z převodu nemovitostí došlo v naší historii k označení daň tímto zákonem poprvé neboť do té doby bylo vždy užíváno označení poplatek.

3. **Současná právní úprava daně z převodu nemovitostí a její východiska**

Základní daňovou povinností spojenou prodejem nemovitostí a bytů je daň z převodu nemovitostí. Jedná se o universální majetkovou daň, kterou byl v rámci daňové reformy s účinností od 1. ledna 1993 nahrazen dřívější notářský poplatek z převodu nemovitostí. Daň z převodu nemovitostí je daní jednorázovou a vznik daňové povinnosti souvisí se změnou (převodem) vlastnických práv k nemovitému majetku.

„Převodem nemovitosti se rozumí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k určité nemovitosti z jedné osoby na druhou, např. tedy situace, kdy dosavadní vlastník nemovitosti k ní pozbývá vlastnictví a nový vlastník získává vlastnictví této konkrétní nemovitosti.“⁷

3.1 *Prameny platné právní úpravy*

Platným právním předpisem upravujícím problematiku daně z převodu nemovitostí je zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 18/1993 Sb., č. 322/1993 Sb., č. 42/1994 Sb., č. 72/1994 Sb., č. 85/1994 Sb., č. 113/1994 Sb., č. 248/1995 Sb., č. 96/1996 Sb., č. 203/1997 Sb., č. 151/1997 Sb., č. 227/1997 Sb., č. 169/1998 Sb., č. 95/1999 Sb., č. 27/2000 Sb., č. 103/2000 Sb., č. 364/2000 Sb., č. 132/2000 Sb., č. 340/2000 Sb., č. 120/2001 Sb., č. 117/2001 Sb., č. 148/2002 Sb., č. 198/2002 Sb., č. 320/2002 Sb., č. 420/2003 Sb., č. 669/2004 Sb. a zákona č. 342/2005 Sb. Zákon nabyl účinnosti dnem 1. ledna 1993.

Řazením jednotlivých daní v zákoně za sebou se zákon vrátil k zákonu o notářských poplatcích z roku 1957 kde byly poplatky řazeny: z dědictví, darování a z převodu nemovitostí⁸. V zákoně z roku 1964 bylo řazení poplatků změněno na: z převodu nemovitostí, dědictví a darování, což převzal i zákon z roku 1984. V zákoně č. 357/1993 Sb. bylo tedy uplatněno řazení daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí.

⁷ Mácha P.: Dědění, darování, převádění nemovitostí. Praha: Newsletter Praha, 1995, s. 45

⁸ Notářské poplatky za úkony byly vždy řazeny na prvním místě

„Rozlišujícím znakem mezi jednotlivými druhy majetkových daní, které jsou příjmem státního rozpočtu, je úplatná forma převodů nebo přechodů vlastnictví k nemovitostem (daň z převodu nemovitostí) anebo forma bezúplatných převodů nebo přechodů majetku a v jejich rámci dále skutečnost, zda ke změně vlastníka dochází mezi žijícími osobami (daň darovací) nebo v souvislosti s úmrtím dosavadního vlastníka (daň dědická). Z úplatných převodů se zdaňují jen převody nemovitého majetku, při bezúplatných nabytích jsou předmětem daně veškeré majetkové hodnoty (věci movité i nemovité, pohledávky a jiná majetková práva)“⁹.

Z předchozí strany je zřejmé, že zákon byl od roku 1993 opakovaně novelizován. V jednom případě dokonce ještě před nabytím účinnosti zákona. Mezi nejvýznamnější zákony, které upravily daň z převodu nemovitostí lze zařadit zákon č. 322/1993 Sb., kterým byla mimo jiné klouzavě progresivní sazba daně nahrazena sazbou lineární a dále zákon č. 420/2003 Sb., který jednak snížil daňové zatížení u daně z převodu nemovitostí a dále změnil principy u přiznání k dani a jejím placení. Bližší podrobnosti budou rozebrány v následujícím textu.

3.2 Konstrukce daně z převodu nemovitostí

3.2.1 Předmět daně

Daň z převodu nemovitostí se, tak jak je v kontinentálním daňovém právu typické, dotýká pouze nemovitostí nacházejících se na území České republiky a je vybírána bez ohledu na státní občanství, bydliště převodce nebo nabyvatele nemovitosti či jiného plnění, které je předmětem daně z převodu nemovitostí.

Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti. Úplatná forma je charakteristickým znakem převodu nemovitosti bez ohledu na postatu plnění. V praxi se nejčastěji jedná o peněžní plnění. Převod může být úplatným také jen z části.

Převod vlastnictví je vždy spojován s projevem vůle dosavadního vlastníka a zároveň nabyvatele, směřující ke změně vlastnictví. Naproti tomu u přechodu vlastnictví takový projev vůle dosavadního vlastníka chybí a je nahrazován vůlí jiného subjektu.

⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 420/2003 Sb., který s účinností od 1. ledna 2004 novelizoval zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Nemovitostmi jsou podle občanského zákoníku pozemky a stavby, které jsou spojeny se zemí pevným základem. Pozemky jsou nemovitostmi bez omezení a stavby jen za splnění podmínky spojení se zemí pevným základem. Pokud tato stavba nesplňuje, jedná se o věc movitou. Dle občanského zákoníku není stavba součástí pozemku. To znamená, že jak stavby movité tak nemovité lze převádět samostatně bez současného převodu pozemku. V souvislosti s vymezením nemovitosti je třeba také uvést, že ne všechny nemovité stavby jsou předmětem evidence v katastru nemovitostí. Ze staveb se jedná v podstatě jen o budovy, které nejsou příslušenstvím jiných budov situovaných a evidovaných na téže pozemku. Budovy jsou nadzemní stavby prostorově soustředěné a navenek uzavřené obvodovými stěnami a střešní konstrukcí. Např. podzemní garáže tedy předmětem evidence v katastru nemovitostí nejsou.

Pokud se týká bytů a nebytových prostor, ty mohou být jednak součástí domu a jednak samostatnými jednotkami v domě podle zákona o vlastnictví bytů¹⁰. Bytem se pak rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení. Nebytovým prostorem je místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jinému účelu než k bydlení. Pouze byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky mohou být samostatnými předměty občanskoprávních vztahů, tzn. že lze samostatně převádět. Pro účely daně z převodu nemovitostí jsou byty a nebytové prostory považovány za nemovitosti.

Úpravou účinnou od 1. ledna 1993 byl předmět daně z převodu nemovitostí vymezen jako úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Předmět daně zahrnul také zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí, konkursem nebo vydržením. Předmětem daně se stala také hodnota bezplatně zřízeného věcného břemene nebo jiného plnění věcnému břemenu obdobné při bezúplatném nabytí nemovitosti.

V průběhu platnosti zákona, nedošlo k výrazným změnám v úpravě předmětu daně. Novelizace směřovaly k jeho upřesnění a vyjasnění zejména v oblasti

¹⁰ Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům, ve znění pozdějších předpisů

podílového spoluvlastnictví a dále v situaci kdy dojde k následnému odstoupení od smlouvy o převodu nemovitosti.

Zákonem č. 322/1993 Sb. byl předmětu daně výslovně podřazen úplatný převod vlastnictví k nemovitosti v případě, kdy následně dojde k odstoupení od smlouvy a smlouva se tímto od počátku ruší. Díky tomuto ustanovení došlo k ukončení diskusí, které se o této problematice vedly v teoretické i praktické rovině. Následné odstoupení od smlouvy tedy nezbavuje poplatníka jeho daňové povinnosti a automaticky nevzniká ani nárok na vrácení již zaplacené daně. Finanční ředitelství však může na základě žádosti daňového subjektu daň z převodu nemovitostí v takových případech prominout. Zákon zároveň stanoví přípustnost prominutí odstoupením od smlouvy ve lhůtě dvou let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí nebo ode dne účinnosti smlouvy o převodu nemovitosti u nemovitostí do katastru nezapisovaných. Jaký bude postup v případě absolutní neplatnosti smlouvy není ze zákona zřejmé, neboť zákonodárce postup v tomto případě nestanovil.

Novelou zákona č. 420/2003 Sb. účinnou od 1. ledna 2004 bylo upraveno vymezení předmětu daně z převodu nemovitostí při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví vzájemným převodem spoluvlastnických podílů na nemovitostech. Pokud v rámci předcházející právní úpravy, došlo mezi spoluvlastníky ke vzájemnému převodu podílů na nemovitostech, jednalo se o výměnu nemovitostí. Tyto vzájemné převody byly také jako výměny zdaňovány a daň se vybírala z převodu té nemovitosti z jejíhož převodu byla vyšší.

Důvodem vedoucím k úpravě tohoto ustanovení byla podle důvodové zprávy skutečnost, že velké množství případů podílového spoluvlastnictví vzniklo díky vydání nemovitosti v rámci restitucí. Tito restituční spoluvlastníci se poté spolu často vypořádávali tak, že se každý z nich stal výlučným vlastníkem některé z nemovitostí.

Předmět daně byl tedy upraven tak, že je v současnosti zdaňován pouze převod podílu na nemovitostech, odpovídající rozdílu cen před zrušením a vypořádáním podílového spoluvlastnictví, a po zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví.

3.2.2 Poplatník daně

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí byl z hlediska této daně v nové právní úpravě od roku 1993 stanoven stejně jako v dřívější poplatkové úpravě¹¹ převodce (prodávající) a nabyvatel ručitelem. Nabyvatel byl poplatníkem v případech nabytí nemovitosti úplatným převodem v rámci výkonu rozhodnutí, konkursu, vydržení či při zřízení věcného břemene nebo jiného plnění. V rámci výměny nemovitostí byli poplatníky společně a nerozdílně převodce i nabyvatel.

U nabyvatele došlo v průběhu novelizací zákona k upřesnění, že je poplatníkem daně z převodu nemovitostí v případě exekuce, vyvlastnění, vyrovnání, veřejné dražby. Taktéž je poplatníkem v případě, kdy nabude nemovitost při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací.

Z uvedeného je zřejmé, že převodce (prodávající) je poplatníkem daně z převodu nemovitostí u převodů nemovitostí na základě kupní smlouvy podle občanského zákoníku¹². Dále při převodu bytu nebo nebytového prostoru jako samostatné jednotky vytvořené na základě prohlášení vlastníka budovy uskutečňovaném na základě zákona o vlastnictví bytů. Převodce je poplatníkem také při převodu nemovitosti v rámci prodeje podniku podle obchodního zákoníku nebo na základě smlouvy o koupi najaté věci podle obchodního zákoníku.

Nabyvatel je poplatníkem daně z převodu nemovitostí u přechodů nemovitostí. K nim dochází v rámci výkonu rozhodnutí podle občanského soudního řádu nebo při exekuci podle exekučního řádu¹³, při vyvlastnění podle stavebního zákona kdy vyvlastněná nemovitost přechází na navrhovatele. Nabyvatel je poplatníkem při nabytí nemovitosti v rámci konkursu a vyrovnání, při vydržení podle občanského zákona nebo ve veřejné dražbě podle zákona o veřejných dražbách. Dále při nabytí nemovitosti při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací, které upravuje obchodní zákoník.

¹¹ Z let 1964 a 1984, podle zákona z roku 1957 byli poplatek z převodu nemovitostí povinni platit rukou společnou a nerozdílnou nabyvatel, převodce a nabyvatelův právní nástupce ve vlastnictví převedené věci

¹² Kupní smlouvu podle obchodního zákoníku lze použít pouze u věcí movitých

¹³ Zákon č. 121/2000 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti, ve znění dalších předpisů

Zajímavá je situace, kterou zákon výslovně neřeší, a to pokud dojde k převodu nemovitosti na základě výkonu zástavního práva k nemovitosti. Václav Halbich ve své publikaci¹⁴ rozpracovává možné situace jednak z hlediska zástavního práva podle občanského zákoníku a jednak obchodního zákoníku. Podstatou řešení je vymezení mezi převodem a přechodem vlastnictví k nemovitosti. Pokud půjde o změnu vlastnictví z vůle vlastníka bude tento vlastník poplatníkem, pokud nikoliv bude poplatníkem nabyvatel.

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je také oprávněný (dříve nabyvatel) z věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni. Pro bližší určení je třeba využít ustanovení o předmětu daně, ze kterého je zřejmé, že ne každý oprávněný z věcného břemene či obdobného plnění bude poplatníkem. Aby se oprávněný stal poplatníkem, musí se jednat o „bezúplatně“ zřízené věcného břemeno či obdobné plnění. Úplatně zřízené věcné břemeno tedy dani z převodu nemovitostí nepodléhá.

Samostatným poplatníkem daně z převodu nemovitostí je také každý z manželů u převodu a přechodu vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů. Jejich podíly jsou stejné. V souvislosti s novelizací zákona o rodině došlo k nahrazení bezpodílového spoluvlastnictví manželů právním institutem společného jmění manželů. Samostatným poplatníkem daně je také každý spoluvlastník u podílového spoluvlastnictví a k dani je povinný podle velikosti svého podílu.

3.2.3 Ručení

Smyslem ručení v případě daně z převodu nemovitostí je zajištění platby této daně pro případ, že hlavní dlužník svoji povinnost nesplní. V zákoně je jako poplatník daně z převodu nemovitostí uveden převodce (prodávající). Zároveň se stanoví, že nabyvatel je v tomto případě ručitelem. Toto krátké, výstižné a ve skutečnosti velmi významné ustanovení o ručení je v praxi občas přehlíženo. Problematikou ručení u daně z převodu nemovitostí se zabýval v rámci podnětů také Veřejný

¹⁴ „Půjde-li o realizaci podle občanského zákoníku mohou nastat dvě situace: 1. Zástavce převádí nemovitost na zástavního věřitele (evet. na jinou osobu a je poplatníkem daně z převodu nemovitostí - nejde o výkon rozhodnutí). 2. Zástavní věřitel se domáhá uplatnění svého práva při výkonu rozhodnutí prodejem nemovitostí u soudu. Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je nabyvatel nemovitostí“, Halbich V.: Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí – Komentář. Praha: C. H. Beck/SEVT 1994, s. 73

ochránce práv, který ve své zprávě¹⁵ konstatoval: „Zákonné ručení zpravidla daňové subjekty zaskočí, a proto z neznalosti nevyužijí možností, jak by bylo možno ručitelskému závazku zamezit nebo s ním předem počítat“. Ručitel se často ocitá v pozici, kdy mu nebývá nic jiného než vyměřenou daň zaplatit a to s vědomím, že od prodávajícího uhrazené prostředky žádným způsobem nevymůže. Vzhledem k významu ručení u daně z převodu nemovitostí jsem mu vyčlenil i tuto samostatnou kapitolu.

Mimo již zmiňované ustanovení o ručení nabyvatele zákon žádnou další úpravu vztahující se k ručení u daně z převodu nemovitostí neobsahuje. V dalších krocích se postupuje podle daňového řádu¹⁶. Podle tohoto právního předpisu jsou ručitelé povinni zaplatit daňový nedoplatek za splnění dvou předpokladů. Prvním je, že jim povinnost ručení ukládá zákon, a druhým předpokladem je výzva správce daně ke splnění této povinnosti. Jak konstatoval v odůvodnění svého rozsudku¹⁷ Krajský soud v Brně „žádné jiné podmínky tento zákon nestanoví, tedy není ani podstatné, zda byl k zaplacení daně vůbec vyzván i poplatník sám, či zda byly vůči němu činěny kroky směřující k exekučnímu vymození daně“. V rámci komentáře¹⁸ k daňovému řádu Jaroslav Kobík uvádí, že zákonné ručení je ručení podpůrné a ačkoliv v textu zákona samého nic takového výslovně vyjádřeno není „měl by být daňový dluh vždy nejprve vymáhán na daňovém dlužníkovi, a teprve poté na osobě zákonného ručitele“.

Z tohoto pohledu bylo významné samostatné ustanovení nazvané „Ručení“¹⁹, které obsahovala dřívější poplatková úprava v rámci společných ustanovení zákona. Podle tohoto ustanovení byl ručitel povinen poplatek zaplatit, pokud tak neučinil poplatník, ač byl o zaplacení upomenut. Po správci daně se tedy výslovně vyžadoval aktivní postup vůči poplatníkovi dříve než se mohl obrátit na ručitele.

Pokud se týká možnosti odvolání se ručitele proti výzvě správce daně, zákon důvody odvolání omezuje pouze na tři možnosti. Ručitel může namítat, že není ručitelem, nebo že ručení bylo uplatněno ve větším rozsahu než stanoví zákon, anebo že již bylo zaplaceno.

¹⁵ Souhrnná zpráva veřejného ochránce práv o činnosti za rok 2002. Brno, březen 2003, s. 37

¹⁶ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

¹⁷ Rozsudek Krajského soudu v Brně zde dne 28. března 2003, sp. zn. 29 Ca 48/2002

¹⁸ Kobík J.: Správa daní a poplatků s komentářem. Olomouc: ANAG, 2005, s. 452

¹⁹ § 23 zákona č. 24/1964 Sb. a § 27 zákona č. 146/1984 Sb.

Pokud nabyvatel obdrží výzvu příslušného finančního úřadu k tomu, aby zaplatil daňový nedoplatek daně z převodu nemovitostí a nemůže namítat některou ze zákonem vymezených námitek nezbyvá mu než daň ze své ručitelenské pozice uhradit.

V praxi může dojít k situaci kdy ručitel daň uhradí před tím, než mu správce daně doručí výzvu k její úhradě. Pak se může stát, že úhrada daně bude finančním úřadem použita na úhradu dřívějších daňových povinností prodávajícího v pořadí upraveném daňovým řádem. Správce daně je ze zákona povinen přijmout každou platbu daně i když ji neprovedl dlužník, a je povinen s ní zacházet jako by od dlužníka pocházela. Navíc vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil není přípustné. Obdobným případem kdy ručitel uhradil daň z převodu nemovitostí bez výzvy správce daně se zabýval i Ústavní soud²⁰. Důležitým dle vyjádření soudu byla skutečnost zda je ručitel schopen prokázat, že „sice uhradil svou povinnost dříve než k ní byl správcem daně vyzván, avšak platbu řádně identifikoval a uvedl, že ji plní z titulu ručení“. Soud zároveň konstatoval, že daňový řád ručiteli nezakazuje provést úhradu daně dříve, než jej k tomu správce daně vyzve. V souvislosti s převodem konkrétní nemovitosti však nelze po ručiteli žádat více než mu ukládá zákon.

Jindy může v praxi nastat situace, kdy se prodávající v kupní smlouvě dohodne s nabyvatelem, že daň z převodu nemovitostí uhradí nabyvatel. Takové dohody vedly k několika soudním sporům se správcem daně. Je třeba uvést, že daňový řád výslovně stanoví, že jakékoli dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost místo subjektu povinného ponese zcela nebo zčásti jiná osoba jsou v daňovém řízení právně neúčinné. V tomto duchu se k takové dohodě vyslovil²¹ i Ústavní soud „Pokud daňový subjekt, jako kupující převezme na sebe závazek daň zaplatit, není prodávající zproštěn závazku správcem daně. Ujednání v kupní smlouvě má spíše pouze ten význam, že prodávající, pokud by daň zaplatil, bude moci žádat náhradu na kupující, nezakládá mu však nárok na to, aby daň byla vymáhána dříve na kupující a teprve, když nezaplatí, na prodávající“. Je zřejmé, že taková ujednání jsou v souladu s občanskoprávní úpravou, kdy si účastníci mohou svá vzájemná práva a povinnosti upravit odchýlně od zákona pokud to zákon výslovně

²⁰ Usnesení Ústavního soudu ze dne 24. března 2003, sp. Zn. IV. ÚS 696/02

²¹ Tamtéž

nezakazuje nebo jestliže z povahy ustanovení nevyplývá, že se od něj nelze odchýlit. Taková dohoda je pak závazkem soukromoprávním a neobchází zákon č. 357/1992 Sb. podle kterého jako veřejnoprávního předpisu zůstává poplatníkem daně prodávající a ručitelem kupující.

3.2.4 Základ daně

Základem daně z převodu nemovitostí podle výchozí úpravy zákona č. 357/1992 Sb. byla cena zjištěná podle zvláštního předpisu²². Nová úprava základu daně u daně z převodu nemovitostí navázala na dřívější úpravu základu poplatku u poplatku z převodu nemovitostí z roku 1984, kde byla základem cena zjištěná na rozdíl od úpravy z roku 1964, kde byla základem poplatku úplata za nemovitost.

Zákon ovšem až do doby novely účinné k 1. lednu 1994 zdaňoval daní darovací rozdíl mezi cenou zjištěnou a cenou sjednanou, pokud byla cena sjednaná než cena zjištěná. Po této novele zákona se základem daně stala cena zjištěná podle zvláštního předpisu platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případech kdy cena sjednaná dohodou byla nižší než zjištěná, přičemž rozdíl se již nezdaňoval daní darovací. V případě kdy cena sjednaná převyšovala cenu zjištěnou, byla tato vyšší cena základem daně. Tato úprava přetrvala až do současnosti.

V aktuálním ustanovení vymezující základ daně je jím také cena bezúplatně zřízeného věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemenu. Cena se zjišťuje podle zvláštního předpisu. V textu zákona účinnému k 1. lednu 1993 byl základ daně u věcného břemene, jehož obsahem je opětující se plnění vymezen v samostatném ustanovení a na rozdíl od současné úpravy více specifikován. Základem daně u takového věcného břemene byl součet všech opětujících se plnění a u plnění na dobu neurčitou, doživotně nebo dobu delší pěti let byla jeho cena určena pětinásobkem ceny ročního plnění. Pro případ, že by nebylo možné cenu učít, byla za základ daně stanovena částka 10 tis. Kč.

U nabytí nemovitosti vydržením se základem daně stala cena zjištěná, platná v den sepsání osvědčení o vydržení ve formě notářského zápisu nebo právní moci rozhodnutí soudu o vydržení.

²² Vyhláška ministerstva financí České republiky č. 393/1991 Sb., o cenách staveb, pozemků, trvalých porostů, úhradách za zřízení práva osobního užívání pozemků a náhradách za dočasné užívání pozemků, ve znění vyhlášky ministerstva financí České republiky č. 110/1992 Sb.

Cena zjištěná je základem daně u nabytí nemovitosti na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci nebo na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva. Jedná se o cenu platnou v den nabytí nemovitosti.

Výměna nemovitosti byla upravena obdobně jako v dřívější poplatkové úpravě s tím, že je považována za jeden převod a daň bude vybrána z převodu té nemovitosti u níž je vyšší.

Ke zvláštnímu předpisu pro oceňování, na který odkazuje zákon je třeba uvést, že i ten byl v průběhu doby platnosti zákona č. 357/1992 Sb. měněn²³.

V souvislosti se stanovením základu daně bylo vedeno několik soudních sporů kdy nabyvateli prodávané nemovitosti byli nájemci nemovitosti. Předmětem sporů bylo určení zda se ocenění nemovitosti provede k právnímu stavu u prodávajícího nebo u nabyvatele, což hrálo velkou roli pro stanovení ceny nemovitosti a tím i základu daně. Sporným bodem bylo ustanovení zákona o základu daně, které říká, že základem daně je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu „platná v den nabytí nemovitosti“. Té se použije je-li cena sjednaná nižší než cena zjištěná. K oceňovacím předpisům je třeba uvést, že se stavba nebo její část se oceňuje nákladovým, výnosovým nebo porovnávacím způsobem nebo jejich kombinací. U nákladového způsobu je cena nejvyšší. Kombinací nákladového a výnosového způsobu se oceňovaly stavby, u nichž byla cena zjištěna nákladovým způsobem a ke dni ocenění bylo pronajato nejméně 80 % podlahových ploch jejich místností²⁴. Podstatné pro určení ceny a tím i základu daně tedy bylo zda bude nemovitost oceňována jako pronajatá (ve vztahu k prodávajícímu) nebo nájmem nezatížená (ve vztahu k nabyvateli), kde byla cena samozřejmě vyšší.

Finanční úřady, obecné soudy a v několika případech i Ústavní soud konstatovali, že pro ocenění je rozhodující cena platná „v den nabytí nemovitosti“ z čehož implikovali, že se užije právního stavu ve vztahu k nabyvateli a nikoliv prodávajícímu. Svou argumentaci dále opírali o skutečnost, že převádí-li

23 Původní vyhláška MF č. 393/1991 Sb., byla nahrazena vyhláškou MF ČR č. 178/1994 Sb., o oceňování staveb, pozemků a trvalých porostů; k 1. lednu 1998 vstoupil v účinnost zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku; vyhlášku č. 178/1994 Sb. nahradila prováděcí vyhláška k uvedení zákona č. 279/1997 Sb., kterou nahradila aktuální prováděcí vyhláška k zákonu č. 540/2002 Sb.

24 § 21 odst. 1 vyhlášky č. 279/1997 Sb. (podle současné úpravy se pronajatá nemovitost oceňuje pouze výnosovou metodou nikoliv kombinací nákladové a výnosové metody)

se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí. Právní účinky vkladu vznikají na základě pravomocného rozhodnutí o jeho povolení ke dni, kdy návrh na vklad byl doručen katastrálnímu úřadu.

Až Ústavní soud ve svém nálezu²⁵ konstatoval, že „zákon č. 357/1992 Sb. zatěžuje daní z převodu nemovitostí převáděnou nemovitost, nikoliv nemovitost nabývanou proto také je poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce, nabyvatel je pouhým ručitelem. Je-li jednoznačně poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce a předmětem daně je úplatný převod nemovitosti a úmyslem zákonodárce je zatížení hodnoty převáděné nemovitosti, tedy převodcem dosažený finanční výnos z prodeje nemovitosti, příp. dosažitelný finanční výnos, je-li dohodnutá cena nižší než zjištěná, pak musí být ocenění vztaženo ke konkrétní převáděné nemovitosti, která je ve vlastnictví toho, kdo je poplatníkem daně, a musí být i při tomto ohodnocení nemovitostí vzat v úvahu právní stav nemovitosti u převodce, nikoli u nabyvatele. Ani argumentace využívající zpětných účinků vkladu do katastru nemovitostí není přípádná. Je totiž nutno mít na zřeteli, že nájemní vztah kupujících existoval po celou dobu vkladového řízení, tj. ode dne podání návrhu na vklad až do dne provedení vkladu. Převodce je po tuto dobu stále vlastníkem, který nadále realizuje všechna práva i povinnosti spojené s vlastnickým právem, včetně daňových povinností. Teprve provedením vkladu nájem konfusí zanikl, byť s právními účinky ke dni podání návrhu na vklad“.

Že i po tomto nálezu Ústavního soudu odlišujícího se od jeho dřívějších rozhodovací činnosti usilovaly Finanční úřady o zdanění majetku u nabyvatele a nikoliv u prodávajícího je zřejmé z rozhodovací činnosti²⁶ Nejvyššího správního soudu.

3.2.5 Sazba daně a rozdělení osob do skupin

Sazba daně z převodu nemovitostí byla od 1. ledna 1993 nastavena jako progresivně klouzavá a činila 1 % až 20 % ze základu daně. Pro účely výpočtu daně byly osoby rozděleny do tří skupin vyjadřujících vztah poplatníka k nabyvateli či převodci. Jako východisko pro rozdělení byly uváděny zkušenosti a poznatky právní úpravy

²⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 3. dubna 2003, sp. zn. IV. ÚS 500/01

²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. ledna 2005, sp. zn. 1 Afs 76/2004 a rozsudek ze dne 13. dubna 2005, sp. zn. 2 Afs 86/2004-64

z dřívějších let. Zároveň došlo oproti dřívější poplatkové úpravě k rozšíření okruhu osob ve druhé skupině o příbuzné manžela v řadě přímé (tcháni, tchyně), manžele vlastních a osvojených dětí (zeťové a snachy), synovce, neteře, strýce a tety. Tyto osoby patřily podle právní úpravy před 1. lednem 1993 do třetí, nejméně výhodné skupiny.

Sazby daně pak činily u první skupiny osob 1 % ze základu do 1 mil Kč až 5 % ze základu rovnajícimu se a přesahujícimu 40 mil. Kč, a pak obdobně u druhé skupiny 3 % až 10 % a u třetí skupiny 4 % až 20 %. Sazby daně z převodu nemovitostí v první a druhé skupině byly stanoveny shodně se sazbami daně dědické a daně darovací, ale ve třetí skupině byla u daně dědické a darovací stanovena sazba 7 % až 40 %. Při stanovení výše sazeb u daně z převodu nemovitostí byla mimo jiné snaha o zabránění předstíraným úplatným převodům nemovitostí namísto darování zejména u příbuzných pokud by daň darovací byla vyšší. Proto byly stanoveny shodné sazby v prvních dvou skupinách. Sazby byly u všech tří daní stanoveny jako klouzavě progresivní s tím, že přechod z jednoho pásma do druhého byl povlovný. Byla uplatněna zásada daňové spravedlnosti s nižšími sazbami u osob první a druhé skupiny, zatímco u třetí skupiny byla navrhována progresivnější sazba. Sazba daně byla stanovena podle výše hodnoty nabytého majetku a příbuzenského vztahu či poměru mezi převodcem a nabyvatelem.

Jednalo se o zásadní rozdíl oproti do té doby platné poplatkové úpravě. Podle té byla u poplatku z převodu nemovitostí stanovena lineární sazba ve výši 1 % pro první skupinu a 5 % pro druhou a třetí skupinu osob, kdy rozdíl mezi druhou a třetí skupinou osob spočíval pouze v minimální výši daně 200 Kčs a 300 Kčs.

Rozdělení osob do skupin ztratilo pro účely výpočtu daně z převodu nemovitostí význam v souvislosti s druhou novelou zákona č. 357/1992 Sb. účinnou od 1. ledna 1994. Touto novelou došlo k nahrazení progresivně klouzavé sazby daně diverzifikované v jednotlivých skupinách sazbou jednotnou lineární ve výši 5 % pro všechny poplatníky daně z převodu nemovitostí, tedy bez ohledu na skupinu poplatníka a základ daně. Rozdělení osob do skupin v zákoně zůstalo nadále i ve vztahu k dani z převodu nemovitostí, aby nemuselo dojít k novelizaci dalších ustanovení zákona.

Na základě závěrů jednání koaličních stran došlo v rámci další rozsáhlé novely zákona účinné k 1. lednu 2004 ke snížení sazby daně z převodu nemovitostí z 5 % na 3 %. Toto snížení sazby by dle předpokladů mělo znamenat nižší příjmy státního rozpočtu asi o 3 mld. Kč ročně. Kompenzace nižších příjmů měla být provedena zrušením některých osvobození od daně z převodu nemovitostí jak uvádím v následující kapitole.

Pro informaci připojuji v příloze č. 2 přehled sazeb u daně z převodu nemovitostí uplatňovaných ve státech EU.

3.2.6 Osvobození od daně

Od daně z převodu nemovitostí byl úpravou z roku 1993 osvobozen stát v textu zákona ještě jako Česká a Slovenská Federativní republika a obě republiky. Dále rozpočtové a příspěvkové organizace a státní fondy. Také byly osvobozeny převody nemovitého majetku v souvislosti likvidací a privatizací státních podniků jakož i převody související s restitucemi a rehabilitacemi. V souvislosti s privatizačními projekty byly od daně osvobozeny i převody nemovitostí z majetku Fondu národního majetku a Pozemkového fondu ČR.

Významným pro podporu a rozvoj podnikání bylo osvobození od daně z převodu nemovitostí vztahující se na vklady společníků do obchodních společností podle zvláštního zákona, které mělo podpořit vznik obchodních společností a družstev.

V průběhu platnosti zákona došlo k rozšíření osvobození a k upřesňování vymezených osvobození, které většinou sledovalo zamezení sporů poplatníků se správcem daně zda určitý převod podléhá osvobození či nikoliv případně v jakém rozsahu a za jakých podmínek.

Osvobození se mimo jiné týká nemovitého majetku převáděného ze státu, fondů vytvořených státem, akciových společností s plnou majetkovou účastí státu, majetku s nímž hospodaří organizační složky státu, Kancelář Poslanecké sněmovny, Kancelář Senátu, státní příspěvkové organizace, Česká konsolidační agentura, převodů a přechodů pozemků na základě rozhodnutí pozemkových úřadů v rámci pozemkových úprav.

Pro fyzické a právnické osoby patří mezi nejvýznamnější již zmiňované osvobození vkladů do obchodních společností, dále převody a přechody majetku právnických osob při jejich sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně, bezúplatné převody bytů a nebytových prostor z vlastnictví bytových družstev do vlastnictví členů, převody rodinných domků, garáží a bytů z majetku družstev členům na základě splacení členských podílů a osvobození od daně u prvního úplatného převodu nemovitosti za splnění příslušných podmínek.

Jak jsem již uvedl vklady společníků do obchodních společností byly osvobozeny od účinnosti zákona. Pozdější úpravy zákona specifikovaly, že se u obchodních společností a družstev musí jednat o vklady do základního jmění (dnes kapitálu). Při vkladu nemovitosti je dnes osvobození podmíněno účastí společníka v obchodní společnosti nebo družstvu po dobu nejméně pěti let od vložení vkladu s výjimkou úmrtí společníka nebo vrácení nemovitosti společníkovi. Po dobu uvedených pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. V případě, kdy by účast společníka ve společnosti zanikla před uplynutím uváděné doby, převod by podléhal dani z převodu nemovitostí.

V souvislosti s tímto ustanovením byly vedeny spory o to, zda se osvobození vkladu nemovitosti vztahuje jak na vklady nemovitostí zvyšující základní jmění tak, na vklady nemovitostí základní jmění nezvyšující. Ústavní soud se k této otázce vyjádřil v jednom ze svých usnesení²⁷. Poukázal na to, že zvláštním předpisem, na který zákon v souvislosti s osvobozením vkladu nemovitosti odkazuje, se rozumí obchodní zákoník, který nezná jiný vklad než vklad do základního jmění, na rozdíl od postupů účtování, které znají vklad do základního jmění a vklad nezvyšující základní jmění. Ústavní soud dále uvedl „Vzhledem k tomu, že zákon č. 357/1992 Sb. osvobozuje od daně pouze vklady vložené do obchodní společnosti při definici vkladu podle obchodního zákoníku, vztahuje se osvobození od daně pouze na vklady do společnosti zvyšující základní jmění. Pokud jde o vklady do společnosti nezvyšující základní jmění, tyto vklady nepochybně podléhají dani. Jestliže byla na obchodní společnost převedena celá nemovitost, ale součástí základního jmění této společnosti se stala jen dohodou společníků určená část hodnoty převedené nemovitosti, byla správně osvobozena od daně tato část. Zbývající část hodnoty převedené nemovitosti pak dani podléhá“.

²⁷ Usnesení Ústavního soudu ze dne 18. května 2000, sp. zn. III US 31/2000

Obdobná situace nastává, je-li jako nepeněžitý vklad do společnosti vkládán podnik nebo jeho část, jehož součástí je nemovitost. Osvobození od daně z převodu nemovitostí se na takový vklad nevztahuje, pokud do pěti let od vložení vkladu nezanikne účast vkladatele ve společnosti.

Soudní spory byly také vedeny v souvislosti s ustanovením o osvobození od daně z převodu nemovitostí u prvního úplatného převodu ke stavbě, která je novostavbou. Podmínkou podle textu dřívější právní úpravy umožňující osvobození bylo, že na stavbu bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí a prodávající je fyzickou osobou zapsanou v obchodním rejstříku nebo právnickou osobou, a převod stavby je prováděn v souvislosti s jeho podnikatelskou činností. Jádrem sporů bylo právě vymezení podnikatelské činnosti, kde finanční orgány argumentovaly tím, že se musí jednat o podnikatelskou činnost spočívající ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů. Toto výkladové stanovisko bylo potvrzováno i rozhodnutími obecných soudů, které konstatovaly, že ze zákonem stanovené podmínky lze dovodit, že převod stavby je prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností prodávajícího spočívající ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů. Jinak by tímto ustanovením byly zvýhodněny všechny podnikatelské subjekty bez ohledu na předmět podnikání. Pokud převod stavby není prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností prodávajícího, nemůže být osvobození od daně z převodu nemovitosti přiznáno.

Dle všech skutečností právě tyto spory vedly k novelizaci předmětného ustanovení. Právní úprava účinná od 1. července 2000 doplnila ustanovení slovy "jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů". Jen na okraj dodávám, že u převodů těchto typů nemovitostí jsou od daně z převodu nemovitostí osvobozeny obce.

Při poslední velké novele zákona ve vztahu k dani z převodu nemovitostí účinné od 1. ledna 2004 bylo v souvislosti se snížením sazby daně z převodu nemovitostí z 5 % na 3% navrhováno zrušení ustanovení upravující podmíněné osvobození vkladů nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností a družstev.

Návrh na zrušení osvobození byl odůvodněn jednak snížením výnosu z této daně díky nižší daňové sazbě, ale také tím, že ve státech EU vklady nemovitostí do obchodních společností a družstev osvobození od daně z převodu nemovitostí nepožívají. Významným byl další argument pro zrušení tohoto osvobození uvedený v důvodové zprávě²⁸ „navrženou změnou bude zabráněno i možnosti vyhnout se dani z převodu nemovitostí tím, že společník si ponechá minimální podíl (1 %) ve společnosti vlastníci nemovitost. Taková transakce podle stávající právní úpravy nevedla k vyměření daně z převodu nemovitostí, protože základ daně vznikl pouze při převodu všech akcií nebo celého obchodního podílu. Navrženou úpravou bude těmto doposud legálním únikům daně zamezeno“.

Ke zrušení osvobození vkladů do základního kapitálu společností a družstev nakonec nedošlo a tak toto osvobození zůstává nadále součástí zákona.

3.2.7 Vyměření daně, její splatnost a daňové přiznání

Podle dřívější poplatkové úpravy docházelo ke vzniku poplatkové povinnosti u poplatku z převodu nemovitostí pokud nastala určitá právní skutečnost, která byla předmětem daně. Touto skutečností byl u daně z převodu nemovitostí právní úkon, smlouva o převodu nebo přechodu vlastnictví po provedené registraci u příslušného orgánu (zápisu do katastru nemovitostí).

Dle nové právní úpravy účinné od 1. ledna 1993 měl poplatník za povinnost podat do 30 dnů ode dne zápisu práva do katastru nemovitostí u příslušného správce daně (územního finančního orgánu) daňové přiznání k vyměření daně z převodu nemovitostí. Skutečnost, že se problematikou vyměřování a výběru daní začaly zabývat od 1. ledna 1993 finanční úřady, patřila k nejzásadnějším změnám oproti dřívější poplatkové úpravě kde tyto povinnosti ležely na bedrech státního notářství.

V daňovém přiznání měl poplatník, podle úpravy zákona platné do 31. prosince 1993, uvést nejen potřebné údaje, ale byl také povinen si daň i vypočítat. Novela účinná od 1. ledna 1994 tento stav změnila a poplatník byl povinen pouze uvést údaje rozhodné pro vyměření daně a správce měl na základě vyměřovacího řízení daň vypočítat a vyměřit platebním výměrem.

²⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 420/2003 Sb.

Splatnost daně z převodu nemovitostí byla poplatníkovi podle úpravy platné až do 31. prosince 2003 stanovena do 30 dnů ode dne právní moci rozhodnutí o vyměření daně.

V rámci přípravy novely zákona v roce 2003 bylo v zájmu zvýšení efektivity výběru daně z převodu nemovitostí navrženo, aby poplatníci byli povinni si daň sami v daňovém přiznání vypočítat a ve lhůtě pro podání daňového přiznání daň z převodu nemovitostí uhradit. Tyto změny měly přispět k rychlejšímu výběru daně a ke snížení objemu daňových nedoplatků. Jak uvedla důvodová zpráva²⁹ „dosavadní právní úprava obsahuje koncepci placení majetkových daní do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru od správce daně. U daně z převodu nemovitostí však v období mezi převodem vlastnického práva k nemovitosti a splatností daně dochází k tomu, že poplatníci použijí získané finanční prostředky na jiné účely a v době vyměření daně již nemají prostředky na její úhradu k dispozici. Návazně žádají o úlevy v placení této daně. Vzrůstají i počty případů, kdy se podnikatelské subjekty nachází v likvidaci či konkursu a nemají prostředky na úhradu daně z převodu nemovitostí“.

S účinností od 1. ledna 2004 je poplatník povinen podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí nebo nabyta účinností smlouva o úplatném převodu vlastnictví k nemovitosti, která není evidována v katastru nemovitostí, případně v němž bylo vydáno potvrzení o nabytí vlastnictví k vydražené nemovitosti ve veřejné dražbě nebo nabylo právní moci rozhodnutí o příklepu a bylo zapláceno nejvyšší podání při výkonu rozhodnutí nebo exekuci.

Ve všech případech úplatných převodů vlastnictví k nemovitostem uskutečněných po 1. lednu 2004 je daňový subjekt povinen si daň z převodu nemovitostí v daňovém přiznání sám vypočítat a ve lhůtě pro podání daňového přiznání daň také zaplatit.

V zájmu snížení administrativní náročnosti související se správou daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí nabyta účinností úprava, podle které

²⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 420/2003 Sb.

správce daně vyměřenou daň nepředepíše a poplatník daň neplatí, činí-li méně než 100 Kč.

Zákon stanoví objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Daň tak nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání. V případě, že správce daně učiní v průběhu tříleté lhůty úkon k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení běží nová tříletá lhůta od konce roku v němž byl o tom poplatník vyrozuměn. Nejzašší lhůtou je však deset let od konce kalendářního roku v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Pokud se týká příslušnosti finančního úřadu k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí, je místně příslušným správcem daně finanční úřad, v jehož obvodu působnosti se převáděná nemovitost nachází.

4. Další daňové povinnosti spojené s prodejem nemovitostí a bytů

4.1 Daně z příjmu

Daně z příjmu upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jak už bylo uvedeno v kapitole týkající se daňové soustavy České republiky daně z příjmů jsou dvě, a to daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob.

4.1.1 Daň z příjmu fyzických osob

Dani z příjmů fyzických osob podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců, fyzických osob, které mají na území České republiky bydliště či se zde obvykle zdržují, a to alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce bez rozdílu zda souvisle či v několika obdobích. Daňová povinnost těchto poplatníků se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Ostatní výše neuvedení poplatníci, případně ti poplatníci o nichž to stanoví mezinárodní smlouva, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.

Předmět daně z příjmů fyzických osob je rozložen do pěti dílčích skupin, které odpovídají hlavním druhům zdanitelných příjmů. Jedná se o příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Daňové povinnosti spojené s prodejem nemovitostí a bytů mohou ve vztahu k dani z příjmu fyzických osob spadat do příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti anebo do ostatních příjmů. Rozlišující skutečností je fakt zda fyzická osoba - podnikatel má prodávanou nemovitost či byt zahrnut do svého obchodního majetku pro výkon podnikatelské činnosti v době jejího prodeje či nikoliv. V případě kdy je nemovitost zahrnuta do obchodního majetku, bude příjem z jejího prodeje zdaňován jako příjem z podnikání a v případě, že nikoliv, bude příjem zdaňován ve skupině ostatních příjmů.

Významným z hlediska prodeje nemovitostí a bytů pro daň z příjmu fyzických osob je osvobození od daně. Podmínkou pro osvobození od daně je uplynutí určité doby za současného splnění příslušných podmínek. Ustanovení zákona umožňující

osvobození od daně jsou nazývána časovým testem. „U příjmů z prodeje nemovitostí existují 3 režimy osvobození od daně.“³⁰ O jejich významu svědčí, že patří ke klíčovým pasážím v publikacích o daních z příjmů a jak uvádí Ivan Macháček ve své publikaci³¹ „správná znalost těchto ustanovení a jejich správná aplikace vede k daňové optimalizaci“. Časový test v současné úpravě daně z příjmu fyzických osob vztahující se k prodeji nemovitostí a bytů existuje v délce dvou nebo pěti let.

U dvouletého testu jsou od daně z příjmu osvobozeny příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu, spoluvlastnického podílu a souvisejícího pozemku za předpokladu, že prodávající měl v této nemovitosti bydliště po dobu dvou let bezprostředně před prodejem. Bydlištěm se pro účely zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt a z okolností lze usuzovat na jeho úmysl se zde trvale zdržovat. Podstatné je zda zde skutečně bydlí bez ohledu na přihlášení k trvalému pobytu. Novela zákona účinná od 1. ledna 2005 rozšířila okruh případů osvobození u příjmů z prodeje rodinného domu a bytu. Příjem z prodeje je od daně osvobozen jestliže zde měl prodávající bezprostředně před prodejem bydliště po sice dobu kratší dvou let, ovšem za podmínky, že získané prostředky použije na uspokojení své bytové potřeby. Peněžní prostředky z takového prodeje musí být použity na uspokojení bytové potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce v němž prodávající prostředky přijal.

U pětiletého testu jsou od daně osvobozeny příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor za předpokladu, že mezi jejich nabytím a prodejem uplyne doba pěti let. Z uvedeného plyne, že se jde jednak o nemovitosti, které nepodléhají dvouletému testu a jednak o nemovitosti, které by sice dvouletému testu podléhat mohly ovšem prodávající v nich nemá bydliště v délce dvou let bezprostředně před prodejem.

U nemovitostí podléhajících dvouletému testu postačí, když podmínky pro osvobození příjmů plynoucí manželům z jejich společného jmění splní jeden z manželů. To ovšem za předpokladu, že dům nebo byt nebyl zařazen

³⁰ Vybíhal V.: Zdaňování příjmů fyzických osob 2005. Praha: Grada Publishing, 2005, s. 16

³¹ Macháček I.: Možnosti úspor daně z příjmů fyzických osob. Praha: ASPI, 2004, s. 14

do obchodního majetku. Při prodeji nemovitosti z dědictví se přímému dědici nebo pozůstalému manželu (manželce) doba pětiletého testu zkracuje o dobu, po kterou byla prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele.

Osvobození od daně se nevztahuje na převody nemovitostí a bytů, které jsou v době jejich prodeje zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské činnosti fyzické osoby. Takový příjem podléhá dani vždy. Na nemovitosti, které byly v minulosti zahrnuty do obchodního majetku se osvobození od daně vztahuje za předpokladu uplynutí dvou resp. pěti let od jejich vyřazení z obchodního majetku. Znamená to tedy, že časový test pro tyto nemovitosti začíná běžet až v okamžiku jejich vyřazení z obchodního majetku pro výkon podnikatelské činnosti. V případě, že dojde k prodeji nemovitosti v období kdy je nemovitost vložena do obchodního majetku bude příjem z prodeje zahrnut do dílčího základu daně z podnikání. Vzhledem k uplatňování odpisů nemovitého majetku do daňových výdajů bude jako daňový výdaj uplatněna daňová zůstatková cena domu nebo bytu. Tou bude rozdíl mezi pořizovací cenou nemovitosti a celkovou výší odpisů. Pokud dojde k prodeji nemovitosti po jejím vyřazení z obchodního majetku, ale nedojde ke splnění časového testu bude, příjem zdaňován jako ostatní příjem.

V případě uzavírání smlouvy o smlouvě budoucí na prodej nemovitosti je pro osvobození od daně rozhodný okamžik uzavření takové smlouvy. Pokud dojde k jejímu uzavření před uplynutím doby časového testu (od nabytí či vyřazení nemovitosti z obchodního majetku) bude příjem z prodeje podléhat dani z příjmu bez ohledu na skutečnost, že kupní smlouva byla uzavřena až po uplynutí času nutného pro osvobození. Tato ustanovení byla do zákona implementována s účinností od 1. ledna 1995. Motivem zavedení bylo zamezení obcházení daného časového období.

Osvobození o daně se uplatňuje také při prodeji pozemku, který vlastník nabyt od pozemkového úřadu za svůj původní pozemek v rámci pozemkových úprav. Pětiletá doba nezbytná pro osvobození od daně se zkracuje o dobu, po kterou prodávající vlastnil svůj původní pozemek.

Třetím režimem upravující osvobození od daně z příjmů při prodeji nemovitosti se týká poskytnutých náhrad. Od daně z příjmů fyzických osob jsou tak osvobozeny

příjmy z prodeje nemovitostí poskytnutých v souvislosti s rehabilitací a nápravou některých majetkových křivd.

Pro počátek běhu časové lhůty bývá jedním z určujících kritérií nabytí vlastnického práva, které vzniká dnem zápisu vkladu vlastnického práva nemovitosti do katastru. Právní účinky vkladu vznikají ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu, za předpokladu pravomocného rozhodnutí o povolení vkladu. Počátkem určujícím běh lhůty tedy bude den doručení návrhu na vklad do katastrálního úřadu.

Základem daně je rozdíl, o který částka příjmů plynoucích poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahuje částku výdajů prokazatelně vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení. Může se stát, že poplatník bude mít ve zdaňovacím dva nebo více příjmů, k čemuž může dojít právě při prodeji nemovitosti nebo bytu. V takovém případě bude základ daně tvořen součtem dílčích základů jednotlivých příjmů. Pokud by byly příjmy od daně osvobozeny např. tak jak je uvedeno shora při prodeji nemovitosti a splnění časového testu, do základu daně by se nezahrnovaly. Stejně tak se do základu daně nezahrnují příjmy u nichž se daň vybírá ze samostatného základu a příjmy, u kterých je daň vybírána zvláštní sazbou daně.

Podle druhu příjmů si poplatník může od příjmu odečíst výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V okruhu tématu této práce se bude jednat o příjmy z prodeje nemovitostí, jež nepodléhají osvobození. To budou příjmy z prodeje nemovitosti vložené do obchodního majetku podléhající příjmu z podnikání a příjmy z prodeje nemovitostí podléhající ostatním příjmům. Dílčím základem u příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti jsou příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. U ostatních příjmů je dílčím základem příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. V případě, že by výdaje spojené s příjmem byly vyšší než příjem, k rozdílu by se nepřihlíželo.

U příjmů z prodeje nemovitostí a bytů, které jsou vloženy do obchodního majetku lze jako daňový výdaj uplatnit daňovou zůstatkovou cenu stavby nebo bytu. Ta je tvořena rozdílem mezi vstupní cenou této nemovitosti jako hmotného majetku a celkovou výší daňových odpisů. Zároveň je nutné upozornit, že v případě prodeje

nemovitostí je daňově uznatelným výdajem daňová zůstatková cena stavby, ale nikoliv pozemku. Při prodeji nemovitosti včetně pozemku je důležité stanovit kupní cenu zvláště za pozemek, aby bylo zřejmé, zda u pozemku nevznikla prodejem ztráta. Pokud již došlo k vyřazení nemovitosti z obchodního majetku bude příjem z prodeje zahrnut jako zdanitelný ostatní příjem. Výdajem pak bude daňová zůstatková cena³².

Při prodeji nemovitosti, která do obchodního majetku zahrnuta nebyla lze jako daňové výdaje uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmu, což bude zejména cena za kterou poplatník nemovitost pořídil. Půjde-li o prodej nemovitosti zděděné či darované pak výdajem bude cena zjištěná pro účely daně dědické nebo darovací, dále bude výdajem také zaplacená daň z převodu nemovitostí. Významná je pro poplatníka skutečnost, že jako výdaj lze také odečíst částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje. K hodnotě vlastní práce poplatníka na realizaci a zhodnocení nemovitosti se však nepřihlíží. K prokazování výše vynaložených výdajů jsou nutné doklady o vynaložených částkách, neboť znalecký posudek k jejich prokázání nelze použít.

Příslušná daň z příjmu fyzických osob se vypočítává ze základu daně pomocí sazby daně. Sazba daně z příjmu fyzických osob je klouzavě progresivní a pohybuje se od 15 % do 32 % ve čtyřech příjmových pásmech.

Na závěr této kapitoly uvádím, že dne 1. listopadu 2005 schválila Poslanecká sněmovna zatím poslední novelu zákona o daních z příjmů. U sazby daně z příjmu fyzických osob by mělo dojít k jejímu snížení v prvním daňovém pásmu z 15 na 12 % a ve druhém pásmu z 20 na 19 %. Zároveň má dojít k rozšíření prvního pásma daňové sazby ze 109 200 Kč na 121 200 Kč.

4.1.2 Daň z příjmu právnických osob

Dani z příjmů právnických osob podléhají veškeré příjmy právnických osob plynoucí z jejich činnosti a nakládání s majetkem. U subjektů, které nejsou založeny za účelem podnikání pak této dani podléhají příjmy z činností uskutečněných za účelem dosažení zisku. Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou osoby,

³² Macháček I: Možnosti úspor daně z příjmu.... s. 15

kteře nejsou fyzickými osobami a také organizační složky státu podle zvláštního předpisu. Základem daně z příjmu právnických osob je rozdíl mezi příjmy podléhajícími zdanění a výdaji vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení. Sazba daně z příjmu právnických osob je lineární, na rozdíl od daně z příjmu fyzických osob, která je progresivní. Sazba daně pro právnické osoby pro rok 2005 činí 26 % a pro rok 2006 a následující zatím 24 %.

Příjmy z prodeje nemovitostí a bytů u právnických osob nepodléhají žádnému zvláštnímu režimu ani osvobození a jsou zdaňovány v rámci jejich veškerých příjmů z činnosti a nakládání s majetkem. Výdaji v souvislosti s prodejem nemovitostí a bytů budou zejména zaplacená daň z převodu nemovitostí a daňová zůstatková cena prodávané nemovitosti obdobně jako je tomu v případě příjmů z prodej nemovitostí a bytů, které jsou vloženy do obchodního majetku pro výkon podnikatelské činnosti u fyzických osob.

4.2 *Daň z přidané hodnoty*

Daň z přidané hodnoty je nepřímou univerzální daní ze spotřeby. V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie upravuje daň z přidané hodnoty zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost, tj. ke dni 1. května 2004. Tento zákon jako zákon harmonizující s právem Evropských společenství nahradil dřívější zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží, převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti v dražbě, poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží s místem plnění tuzemsku. Pro tuto diplomovou práci má z hlediska předmětu daně z přidané hodnoty význam dodání zboží a převod nemovitosti jak bude rozebráno níže.

Základem daně je peněžní částka, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno nebo případně od třetí osoby. Tato částka je snížena o daň. V případě, že plátcі není příslušná sjednaná cena za zdanitelné plnění uhrazena je základem daně ta částka, kterou měl za zdanitelné plnění obdržet. Základem daně z přidané

hodnoty ve vztahu k prodeji nemovitosti nebo bytu bude kupní cena nebo cena stanovená podle zákona o oceňování.

Sazba daně je lineární a zároveň diferencovaná se dvěma úrovněmi. Základní sazba daně je stanovena ve výši 19 % a snížená sazba daně je ve výši 5 %. U dodání zboží a převodu nemovitostí, pokud je tento převod předmětem daně, se uplatní základní sazba daně a to v případě, že zákon nestanoví jinak. V rámci tzv. Přístupové smlouvy k Evropské unii si ve vztahu ke snížené sazbě ve vazbě na převody nemovitostí vyjednala Česká republika výjimku o které se blíže zmiňují v kapitole týkající se harmonizace s právní úpravou Evropských společenství.

Daňovými subjekty jsou osoby fyzické nebo právnické samostatně uskutečňující ekonomické činnosti. Za povinné osoby jsou považovány i osoby z jiných členských států nebo osoby ze třetích zemí, v případě, kdy mají sídlo nebo místo podnikání, kde se obvykle zdržují v tuzemsku. Osobami povinnými jsou i právnické osoby jenž nebyly založeny za účelem podnikání v případě, že uskutečňují ekonomickou činnost. Jako ekonomickou činnost zákon obsáhle vymezuje činnost vyjmenovaných subjektů, která je uskutečňována soustavně a je vykonávána za účelem získání příjmů. Od uplatňování daně z přidané hodnoty jsou osvobozeny osoby v případě, že jejich obrat nepřesáhne za nejbližších dvanáct předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku jeden milion korun, pokud zákon nestanoví jinak.

Je třeba zmínit, že dodání zboží, převod nemovitosti a přechod nemovitosti v dražbě, musí být úplatné, aby podléhaly dani z přidané hodnoty. Úplatou se rozumí zaplacení ceny v penězích, platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění.

Zákon o DPH pod svůj předmět podřazuje převod a přechod nemovitosti v dražbě. Vzhledem k tématu této práce se jí dotýkají pouze převody nemovitosti, ovšem je třeba se pozastavit nad vymezením předmětu v zákoně. Milan Skála ve své publikaci³³ uvádí „změnu vlastnického práva k nemovitosti z důvodu vkladu do obchodní společnosti, z důvodu přeměn obchodních společností, z důvodu prodeje podniku lze považovat pro účely zákona o dani z přidané hodnoty za přechod nemovitosti nikoliv v dražbě, a nejde proto o zdanitelné plnění.

³³ Skála Milan: Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v zákoně o dani z přidané hodnoty (2005). Praha: ASPI, 2005, s. 34

Zdanitelným plněním však může být vklad nemovitosti neplátcí nebo prodej či vklad podniku, pokud se jedná o hmotný majetek“. Svou argumentaci opírá o skutečnost, že zákon o dani z přidané hodnoty výslovně jmenuje převod nemovitosti, ale přechod nemovitosti váže pouze na její dražbu. Převody nemovitostí, které například obchodní zákoník označuje za přechody pak dle jeho závěru nejsou předmětem daně z přidané hodnoty a zdanitelným plněním. Výkladový rozdíl převodu se v tomto případě odlišuje od jeho pojetí pro účely daně z převodu nemovitostí, kde je výklad rozdílu mezi převodem a přechodem založen na úplatnosti a vztahu vůle vlastníka nemovitosti k uskutečněnému převodu či přechodu. Blíže odkazuji na kapitolu týkající se daně z převodu nemovitostí.

Ve vztahu k vymezenému předmětu má velký význam typ nemovitosti o jejíž prodej se jedná. Nemovitost může být ve vztahu k zákonu o dani z přidané hodnoty jednak nemovitostí a jednak zbožím. Zákon výslovně označuje za zboží nemovitost, která se nezapisuje do katastru nemovitostí. Jakožto o nemovitost se musí jednat o stavbu spojenou se zemí pevným základem a do této skupiny budou patřit například podzemní garáže.

Pro sazbu daně je významným určení typu stavby, ale také stupeň rozestavěnosti nemovitosti. Od účinnosti zákona k 1. květnu 2004 se snížená sazba daně uplatňovala u převodů bytových domů, rodinných domů a bytů. Novelou zákona bylo s účinností od 1. ledna 2005 předmětné ustanovení doplněno. Sníženou sazbu daně tak lze uplatňovat také u nedokončeného rodinného domu a bytu.

Pro účely uplatňování snížených sazeb je významné vymezení nemovitostí sloužících k bydlení. Bytovým domem je stavba pro bydlení, v níž z úhrnu podlahových ploch všech jejích místností a prostorů připadá více než polovina na byty. Rodinný dům je stavba pro bydlení v níž je více než polovina podlahové plochy místností a prostorů určena pro bydlení. Může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví. Definice bytu je pro účely daně z přidané hodnoty vázána na zákon o vlastnictví bytů. Byt je vymezen jako místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení, včetně podílu na společných částech domu.

U převodů nebytových prostor jako jednotky se spoluvlastnickým podílem na společných částech domu se uplatní základní sazba daně. Stejně tak se základní

sazba daně použije u nemovitostí, které nesplňují podmínky pro uplatnění snížené sazby daně. Převody nemovitostí, které se nezapisují do katastru nemovitostí se od 1. ledna 2005 považují za dodání zboží. V případě, že plátce bude takovou nemovitost prodávat, podléhá tento prodej základní sazbě jako při prodeji zboží.

V některých případech při převodu nemovitosti dochází i k převodu příslušenství. Toto příslušenství sleduje při převodu právní režim věci hlavní jak z hlediska sazby daně tak i případné osvobození od daně.

Pokud se týká převodů nedokončených rodinných domů a bytů, jak jsem již uvedl, od 1. ledna 2005 se u nich uplatňuje snížená sazba daně. Do tohoto data byla pro nedokončený byt rozhodující kolaudace, kdy až po ní mohla být uplatňována snížená sazba daně. U nedokončeného bytového domu a rodinného domu nebylo uplatnění snížené sazby daně podmíněno kolaudací, ale rozhodujícím bylo, že se jedná o stavbu pro bydlení dle stavebního povolení a úhrn vystavěných ploch všech místností a prostorů připadá z více než poloviny na byty. Do tohoto stadia byla stavba zdaňována základní sazbou.

U převodů nemovitostí a bytů může dojít za určitých předpokladů k osvobození od daně z přidané hodnoty. Od daně z přidané hodnoty je osvobozen převod staveb, bytů a nebytových prostor, a to po uplynutí tří let od jejich nabytí nebo kolaudace. Pro osvobození od daně stačí splnění jedné z podmínek. Za nabytí bytu není považováno vymezení bytů a nebytových prostor jako jednotky podle zákona o vlastnictví bytů. Osvobození od daně se za splnění uvedených předpokladů vztahuje i na převody staveb, které se nezapisují do katastru nemovitostí.

Od daně z přidané hodnoty je také osvobozen finanční pronájem staveb, bytů a nebytových prostor s výjimkou uzavření smlouvy o finančním pronájmu do tří let po nabytí nebo kolaudaci stavby nebo před nabytím či kolaudací stavby. Novelou zákona byla s platností od 1. ledna 2005 zkrácena pětiletá lhůta platná v roce 2004 na lhůtu tříletou, tak aby odpovídala lhůtě pro běžné převody.

Od daně z přidané hodnoty je také osvobozen převod pozemků, včetně finančního pronájmu, s výjimkou pozemků stavebních, které podléhají zdanění ve vazbě na Šestou směrnici ES. Tato směrnice ovšem definici stavebních pozemků nechává

na jednotlivých členských státech. Stavebním pozemkem se pro účely zákona o DPH rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být na základě stavebního povolení vydaného podle stavebních předpisů provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Jen v takovém případě jde o stavební pozemek. Zastavěný pozemek není pozemkem stavebním a proto je jeho převod od daně osvobozen. Stavebním pozemkem není ani nezastavěný pozemek, na který bylo vydáno pouze územní rozhodnutí.

Významné je také pojetí kolaudace z hlediska zákona o DPH. Za kolaudaci se považuje i rekolaudace stavby, která byla kolaudována již dříve, za určitého předpokladu. Tím je skutečnost, že u výdajů na změnu stavby došlo k překročení 30 % daňové zůstatkové ceny nemovitosti ke dni zahájení stavebního řízení. V případě rekolaudace běží znovu tři roky rozhodné pro osvobození.

Dnem zdanitelného plnění je u nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí den doručení listiny s uvedením data právních účinků vkladu do katastru nemovitostí, jde-li o převod vkladem. Pokud by nedocházelo k zápisu změny vkladem, pak je dnem zdanitelného plnění den zápisu vlastnického práva. U nemovitostí, které jsou pro účely zákona považovány za zboží byl v roce 2004 dnem zdanitelného plnění den převzetí stavby a při absenci převzetí den kdy nabyvatel zahájil její užívání. Od roku 2005 je pro den zdanitelného plnění určující okamžik účinnosti smlouvy o převodu takové nemovitosti.

Místem plnění u převodu nemovitosti je místo, kde se nemovitost nachází. U staveb považovaných za zboží pro účely zákona o dani z přidané hodnoty bude místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

4.3 *Daň z nemovitostí*

Daň z nemovitostí je jedním z typů majetkových daní v daňové soustavě České republiky. Je upravena zákonem České národní rady č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů. Daň je vybírána podle polohy nemovitosti na území České republiky bez ohledu na bydliště či sídlo poplatníka. Je tvořena daní z pozemků a daní ze staveb. Daň z nemovitostí není příjmem státního rozpočtu, ale je v plném rozsahu příjmem obce, kde se nemovitost nachází.

Pro téma této práce jsou u daně z nemovitostí podstatné následující skutečnosti. Předmětem daně z pozemků jsou podle zákona pozemky na území České republiky, které jsou vedené v katastru nemovitostí. Poplatníkem daně z pozemků je vlastník pozemku. Předmětem daně ze staveb jsou stavby na území České republiky, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo jde o stavby kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané nebo podle dříve vydaných předpisů dokončené. Dále byty a samostatné nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí. Poplatníkem daně ze staveb je vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru.

Zdaňovacím obdobím u daně z nemovitostí je kalendářní rok. Rozhodným je vždy stav k datu 1. ledna příslušného kalendářního roku. Ke změnám během zdaňovacího období se pro účely daně z nemovitostí nepřihlíží. Tato skutečnost má význam u převodu (prodeje) nemovitostí v tom smyslu, že se nabyvatel nemovitosti stane poplatníkem daně z nemovitostí až od 1. ledna následujícího kalendářního roku. Vlastník nemovitosti k 1. lednu je tedy poplatníkem daně za celý kalendářní rok.

Pokud se subjekt stane k 1. lednu poplatníkem daně z nemovitostí nebo u stávajícího poplatníka dojde ke změně v okolnostech rozhodných pro vyměření daně, je takový poplatník povinen podat příslušnému správci daně daňové přiznání do 31. ledna kalendářního roku.

V případě změny vlastnictví nemovitosti podává poplatník úplné daňové přiznání a v případě změn podává dílčí daňové přiznání. Dřívější vlastník převedené nemovitosti je povinen oznámit správci daně zánik své daňové povinnosti.

5. Harmonizace české právní úpravy s právem Evropských společenství

Požadavek přizpůsobení právního řádu jednotlivých členských zemí Evropské unie daňovým předpisům Evropských společenství sleduje zajištění fungování společného trhu. Pro Českou republiku harmonizační požadavek vyplýval „především z Evropské dohody³⁴ zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé“³⁵.

V rámci harmonizace daňového práva se požadavky harmonizace s právem Evropských společenství objevily zejména v oblasti nepřímých daní a částečně u daní přímých. Ve vztahu k tématu této diplomové práce tedy daňovým povinností spojeným s prodejem nemovitostí a bytů se harmonizační proces dotkl jen úpravy daně z přidané hodnoty. Daň z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí nepodléhá úpravě Evropských společenství. O úpravě si rozhoduje každá země samostatně. Pokud se týká daní z příjmu upravuje právo Evropských společenství určité specifické oblasti daňového práva. Těmi jsou přeshraniční fúze společností a vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi. Jedná se o úpravy jež obsahem této práce se blíže nedotýkají.

Na zdaňování prodeje nemovitostí a bytů daní z přidané hodnoty měly největší vliv tzv. Šestá směrnice rady Evropských společenství č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 a tzv. Přístupová smlouva³⁶ ze dne 3. dubna 2003.

Šestá směrnice členským státům uložila uvést stávající systémy daně z přidané hodnoty do souladu s ní, s cílem vytvoření společného systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice byla základem pro nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který vstoupil v účinnost dnem 1. května 2004. Šestá směrnice umožnila snížit značné rozdíly v úpravě daně v jednotlivých členských státech a zavést rozpětí sazeb od 14 % do 20 % v základní sazbě a 4 % až 9 % v sazbě snížené.

³⁴ Dohoda mezi Evropskými společenstvími, jejich členskými státy a Českou republikou ze dne 4. října 1993, Lucemburk, uveřejněna pod č. 7/1995 Sb.

³⁵ Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo, 3.aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck., 2003, s. 197

³⁶ Smlouva o přistoupení České republiky, Estonska, Kypru, Lotyšska, Maďarska, Malty, Polska, Slovinka a Slovenska k Evropské unii ze dne 3. dubna 2003

V Přístupové smlouvě si Česká republika vyjednala ustanovení, která jsou pro ni výjimkou z Šesté směrnice. Ve vztahu k tématu práce se jedná o výjimku umožňující České republice do 31. prosince 2007 zachovat sníženou sazbu daně z přidané hodnoty, která není nižší než 5%, na dodávky stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, které nejsou poskytnuty v rámci sociální politiky, s výjimkou stavebních materiálů.

Česká republika tuto výjimku využila již od účinnosti zákona v roce 2004. V rámci textu zákona bylo v roce 2004 možné tuto sníženou sazbu uplatnit jen u dodání bytů, které byly součástí bytových nebo rodinných domů. Protože podle Přístupové smlouvy je možné až do konce roku 2007 uplatňovat sníženou sazbu daně u všech bytů, byla přijata novela zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. ledna 2005, která tento nedostatek napravila. V současnosti se tedy snížená sazba daně uplatní u dodání bytů, bez ohledu na to v jakém domě jsou umístěny. Po zániku výjimky sjednané v Přístupové smlouvě bude možno uplatňovat sníženou sazbu daně pouze u dodávek, výstavby, renovace a přestavby ubytování, které jsou součástí sociální politiky.

Závěr

Tématem mé práce byly daňové povinnosti spojené s prodejem nemovitostí a bytů. V úvodu práce jsem pojednal o obecné daňové problematice kde byl vymezen rozdíl mezi pojmem daň a poplatek. Rozlišování v názvosloví mezi daní a poplatkem nemá pro praktické použití většího významu než to, že pokud bude označení daně platby do rozpočtu, ať už místního nebo státního, označeno v souladu s uváděnými definicemi vypracovanými daňovou teorií, může poplatník u zaplaceného poplatku na rozdíl od daně očekávat nějaké protiplnění. Tato skutečnost je zřejmá i z textu týkajícího se daně z převodu nemovitostí, resp. dřívějšího poplatku. Význam daní ve veřejném sektoru spočívá v naplňování jejich funkcí mezi něž patří zejména funkce fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační. Daně v rámci svého vymezení podléhají určitému třídění z nichž nejvýznamnějším je třídění na daně přímé a nepřímé, a dále na daně důchodové a majetkové.

V rámci historického vývoje zdaňování převodů nemovitostí na území našeho státu jsem své pojednání začal v roce 1945. Poválečné Československo navázalo na úpravu daní z první republiky. U poplatků z převodu nemovitostí se dokonce jednalo o úpravu recipovanou v roce 1918 právního řádu rakouského ve znění pozdějších předpisů. Předpis upravující poplatky z převodu nemovitostí přetrvával, i přes několikrát úpravy, až do roku 1957. Až v červenci tohoto roku v rámci rozvoje socialistického smýšlení a vyslovovanému odporu vůči buržoazním právním normám vstoupil v účinnost zákon o notářských poplatcích. Tento zákon mimo jiné upravil režim zdaňování převodů nemovitostí v rámci poplatku z převodu nemovitostí. Mezi nejzásadnější změnu patřila skutečnost, že pravomoc vybírat poplatek z dědictví, darování a převodu nemovitostí byl svěřen státnímu notářství. V dubnu 1964 nabyly účinnosti další zákon o notářských poplatcích, který nahradil dosavadní právní úpravu. Stalo se tak v návaznosti na nové občanskoprávní kodexy ovládané socialistickými právními zásadami, které nabyly účinnosti ve shodný den. Mezi největší změny patřilo vytvoření fikce darování u převodů nemovitostí, kde cena sjednaná nedosahovala ceny v místě obvyklé. Rozdíl pak podléhal dani darovací. Tento model zdaňování převzal dokonce i zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí v roce 1993, ovšem následně byl odstraněn. V lednu 1985 nabyly účinnosti zákon o notářských poplatcích, který upravoval poplatek z převodu nemovitostí až do daňové reformy v roce 1993. Mezi

důvody, které vedly k přijetí tohoto nového zákona, bylo uváděno, že převody majetku v osobním vlastnictví zdaňují majetek jenž byl získán z pracovních příjmů, přičemž se jedná o příjmy, které už jednou zdaněny byly. Je zajímavé, že v současnosti jsou používány u návrhů na zrušení zákona o převodních daních podobné argumenty, ale k tomu níže. Zákon z roku 1984 nahradil dřívější klouzavě progresivní sazbu poplatku sazbou lineární ve výši 1 % a 5 % podle rozdělení osob do skupin. Základem poplatku se stala cena zjištěná na místo dřívější ceny dohodnuté a fikce darování u rozdílu v cenách jež zavedl zákon v roce 1964 byla odstraněna. Novela v roce 1990 odstranila nerovnost ve zdaňování transferů nemovitostí v rámci různých druhů vlastnictví.

Daňová reforma uskutečněná v roce 1993 určila podobu současné daňové soustavy. Reforma samotná proběhla v kontextu širších změn ve společnosti, změn v jejím ekonomickém a politickém systému. Od té doby však jednotlivé daňové zákony prošly mnohými změnami a některé z nich byly nahrazeny novými v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie.

Ve vztahu k převodům nemovitostí a bytů byla přijata úprava daně z převodu nemovitostí jako součást zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Daň z převodu nemovitostí je daní jednorázovou, přímou, majetkovou a s lineární sazbou daně. Její současná podoba byla výrazně ovlivněna novelou zákona účinnou od 1. ledna 2004.

Pokud přihlédneme k této dani z hlediska tématu práce tj. daňových povinností spojených s prodejem nemovitostí a bytů jsou touto daní zdaňovány úplatné převody a přechody vlastnictví k nemovitostem, přičemž úplatnost je rozlišujícím znakem od bezúplatných převodů podléhajících dani darovací. Poplatníkem je u prodeje nemovitosti prodávající a nabyvatel je ručitelem. Zákonné ručení vyplývající z tohoto zákona zavazuje nabyvatele k úhradě daňového nedoplatku v rozsahu, který má prodávající z titulu daně z převodu nemovitostí. Ručitel je povinen zaplatit daňový nedoplatek za splnění dvou předpokladů jak stanoví zákon o správě daní. Mezi tyto povinnosti však nepatří povinnost správce daně nejdříve nedoplatek vymáhat, resp. důsledněji vymáhat na poplatníkovi. To bývá laickou i odbornou veřejností kritizováno a postup správce daně bývá v této souvislosti často napadán. První předpokladem je zákonná povinnost ručení,

kteřá ze zákona o převodních daních jasně vyplývá a druhým předpokladem je výzva správce daně ručiteli ke splnění této povinnosti. Ručitel sice může uplatnit námitky, ovšem ty nijak nesouvisejí s úkony správce daně. Vzhledem k závažnosti zákonného ručení u daně z převodu nemovitostí jsem mu v textu práce věnoval samostatnou kapitolu. Základem daně z převodu nemovitostí je cena sjednaná nebo cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku, a jako základ daně se použije cena která je vyšší. Sazba daně činí 3 % ze základu daně. Pro podnikatelské subjekty je významným osvobození od daně u prvního úplatného prodeje novostaveb a nových bytů. Prodávajícím musí být fyzická nebo právnická osoba a převod uvedených nemovitostí musí být prováděn v souvislosti s jejichž podnikatelskou činností nebo předmětem činnosti, již je výstavba nebo prodej staveb a bytů. U převodů těchto staveb a bytů jsou od daně osvobozeny i obce. Poplatník je povinen podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci v němž byl zapsán vklad vlastnického práva k prodávané nemovitosti do kataru nemovitostí. V přiznání je povinen daň si sám vypočítat a ve lhůtě pro podání přiznání ji zároveň zaplatit. Příslušným správcem této daně je finanční úřad v jehož obvodu se převáděná nemovitost nebo byt nachází.

Mezi další daňovou povinnost spojenou s prodejem nemovitostí a bytů, kterou jsem se ve své práci zabýval patří daně z příjmu. Jedná se o přímé daně důchodového typu. Dani z příjmu právnických osob podléhají veškeré příjmy právnických osob plynoucí z jejich činnosti a nakládání s majetkem. Tudíž této dani podléhají i prodeje nemovitostí a bytů. Sazba daně z příjmu u právnických osob činí 26 % a od příštího roku 24 %

U daně z příjmu fyzických osob je nutno rozlišovat zda se při prodeji nemovitosti nebo bytu jedná o majetek zahrnutý do obchodního majetku pro výkon podnikatelské činnosti fyzické osoby či nikoliv. V případě, že je tento majetek zahrnut do obchodního majetku, podléhá jeho prodej daňovému režimu příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, a nevztahuje se na něj žádné osvobození od daně z příjmu. Příjmy z prodeje nemovitostí a bytů do obchodního majetku nezařazených, resp. z obchodního majetku vyřazených, patří v rámci daně z příjmu do skupiny ostatních příjmů. Příjmy z prodeje rodinných domů a bytů jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny za předpokladu, že prodávající zde

měl bydliště po dobu dvou let bezprostředně před prodejem. Novelou účinnou od letošního roku byly osvobozeny také příjmy z prodeje rodinných domů a bytů pokud v nich má prodávající bezprostředně před prodejem bydliště a získané prostředky použije na uspokojení své bytové potřeby. Splnění dvouletého testu se zde nevyžaduje. Příjmy z prodeje ostatních nemovitostí a rodinných domů nebo bytů, kde prodávající nespĺňuje dvouletý časový test, jsou od daně příjmy osvobozeny za předpokladu, že mezi nabytím a prodejem uplynula doba pěti let. Sazba daně z příjmu fyzických osob je klouzavě progresivní a pohybuje se od 15 % do 32 % ve čtyřech příjmových pásmech.

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie byl přijat nový zákon o dani z přidané hodnoty. Této dani mohou prodeje nemovitostí a bytů za určitých podmínek podléhat. Podmínkami jsou: uskutečnění zdanitelného plnění za úplatu, osobou povinnou k dani a s místem plnění v tuzemsku. Kdo je osobou povinnou k dani blíže vymezuje kapitola o této dani. Dani z přidané hodnoty podléhají převody nemovitostí. Pokud se jedná o nemovitosti nezapsané do katastru nemovitostí, jsou tyto pro účely této daně považovány za zboží. Základem daně bude cena sjednaná nebo cena stanovená podle zákona o oceňování. Sazba daně je lineární diferencovaná na sazbu základní ve výši 19 % a sníženou ve výši 5%. Snížená sazba daně se uplatňuje na základě výjimky do 31. prosince 2007 u převodů bytových domů, rodinných domů a bytů, jakož i u nedokončených rodinných domů a bytů. U převodů ostatních nemovitostí a nemovitostí považovaných za zboží se použije základní sazba daně. Od daně z přidané hodnoty je osvobozen převod staveb, bytů a nebytových prostor, a to po uplynutí 3 let od jejich nabytí nebo kolaudace.

Poslední daňovou povinností související s převodem nemovitostí a bytů je daň z nemovitostí. Je tvořena daní z pozemků a daní ze staveb. Pro účely této práce, je ve vztahu k této dani podstatný vznik daňové povinnosti poplatníka k této dani v souvislosti s prodejem nemovitostí a bytů. Poplatníkem daně je vlastník nemovitosti. Zákon uvádí, že zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a pro vznik daňové povinnosti je rozhodný stav k 1. lednu kalendářního roku, přičemž ke změnám v průběhu roku se nepřihlíží. Nový vlastník se tak stává poplatníkem až k 1. lednu následujícího kalendářního roku a je povinen podat daňové přiznání

do 31. ledna daného roku. Prodávající je povinen správci daně oznámit zánik své daňové povinnosti.

Je zřejmé, že právní úprava daní prodělala od roku 1993 velké množství změn. U některých daní se jednalo o změny větší u některých o změny menší. Právní úprava daně z převodu nemovitostí podle mého názoru doznala největších principiálních změn. Došlo k přechodu od sazby progresivně klouzavé k sazbě lineární, jednotné pro všechny poplatníky ve výši 3 %. Systém přiznání k dani a placení daně z převodu nemovitostí byl nastaven obdobně jako u daně z příjmu, tedy sám si daň vypočítat a ve lhůtě pro podání přiznání ji zároveň zaplatit.

Dříve než se vyslovím k úpravě daňových povinností spojených s převodem nemovitostí a bytů *de lege ferenda* rád bych, jak jsem již předeslal v úvodu mé práce, poukázal na vývoj daňových reforem na Slovensku. Domnívám se, že tento vývoj bude mít v budoucnu vliv na úpravu daňových povinností v České republice. Již jen pohledem a porovnáním obsahu úpravy daně z převodu nemovitostí, která vstoupila na Slovensku v účinnost k 1. lednu 2004 a novelizace (včetně nerealizovaných částí) naší daně z převodu nemovitostí ke stejnému datu, se jeví jako by návrhy úpravy této daně vyšly ze stejné dílny ovšem pro rozdílné státy.

Slovensko v roce 1993 „startovalo“ s obdobnou daňovou soustavou jako Česká republika. Reforma slovenské daňové soustavy byla započata v roce 2004 a má být ukončena v roce 2006. Mezi hlavní publikované principy reformy patří jednoduchost, neutrálnost, efektivnost a spravedlnost. Důraz je kladen na přechod od zdaňování tvorby zboží, služeb a příjmů směrem ke zdaňování spotřeby. Pokud se týká samotných sazeb daní je prvkem důležitějším než změna sazeb zjednodušení daňového systému. Zjednodušení je výsledkem zrušení téměř všech speciální sazeb, výjimek, speciálních režimů, odpočitatelných položek a podobně. Právě v tom se slovenská reforma liší od daňových reforem, které byly nebo jsou prováděny v Rusku, na Ukrajině nebo v Rumunsku, kde daňová reforma obsahovala v zásadě jen změnu sazeb.

Původní zákon č. 318/1992 Sb., o dani z dědičstva, dani z darování a dani z převodu a přechodu nehnuteľností byl zrušen a nahrazen zákonem č. 554/2003 Z. z., o dani z převodu a přechodu nehnuteľností s účinností od 1. ledna 2004. Výsledkem bylo zrušení daně dědičné a darovací na Slovensku. Důvody pro zrušení daně dědičné

a daně darovací lze nalézt v odůvodnění³⁷ jež je součástí představení slovenské daňové reformy „daň darovací a daň dědická zdaňuje majetek, který již jednou zdaněn byl, a proto je nespravedlivá. Skutečnost, že před darováním anebo děděním měl předmětný majetek jiného vlastníka není relevantní. Nic se nevytvořilo, ani nespotřebovalo a uplatnění majetkových daní není ovlivněné. Současně žádný dar nebude daňovým výdajem ani nebude jinak snižovat základ daně z příjmu u dárce“.

Zatím tedy Slovensku zůstala daň z převodu a přechodu nemovitostí, která má obdobnou úpravu jako daň z převodu nemovitostí v České republice po novele zákona s účinností od 1. ledna 2004. Slovenská úprava má shodnou 3 % sazbu daně a na místo osvobození od daně výslovně uvádí co předmětem daně není. Tak jak bylo navrhováno u nás, ovšem nebylo přijato, jsou předmětem slovenské daně z převodu nemovitostí vklady nemovitostí do obchodních společností a družstev. Poplatníkem daně v souvislosti s těmito vklady je člen družstva nebo společník obchodní společnosti.

Pokud dojde k úplné realizaci daňové reformy na Slovensku tak jak je prezentována, mělo by dojít ke zrušení také daně z převodu a přechodu nemovitostí. Tento navrhovaný krok je odůvodňován následovně³⁸ „Daň z převodu a přechodu nemovitostí nezdaňuje zisk, spotřebu ani majetek. Tato daň představuje vícenásobné zdanění nemovitého majetku nabytého ze zdaněných příjmů (a který se každoročně zdaňuje daní z nemovitostí) při jeho převodu anebo přechodu na jiného vlastníka. Proto je neopodstatněná“.

Daň z nemovitostí se v rámci slovenské daňové reformy stala na základě zákona č. 582/2004 Z. z., o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady, součástí místních daní. Slovensko se svou úpravou daně z nemovitostí založenou na cenovém principu ohodnocení nemovitosti přiblížilo západním zemím. Tolik tedy ke slovenské daňové reformě.

Úprava daně z převodu nemovitostí ani úprava daně z nemovitostí nepodléhá úpravě v rámci právních předpisů Evropských společenství. Každý členský stát si tuto problematiku upravuje samostatně. Nehledě na tuto skutečnost lze i v České

³⁷ <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3995> - překlad

³⁸ Tamtéž

republice lze očekávat, že dojde k úpravě daně z nemovitostí v souladu se západním trendem. Nemovitosti pak budou podléhat zdanění na základě hodnotového principu za pomoci cenových map. Za pomoci cenové mapy se určí hodnota nemovitosti a daň bude vypočítána procentuální sazbou z této hodnoty tvořící základ daně.

Ve vztahu k budoucímu vývoji daně z převodu nemovitostí lze očekávat několik variant. Může dojít ke zrušení všech tří daní upravených v rámci tzv. trojdaně, respektive ke zrušení pouze daně dědické a daně darovací. Daň z převodu nemovitostí by pak dle mého názoru byla upravena obdobně jak je upravena v současnosti. V případě kdy dojde k přetrvání této daně bych se jednoznačně přimlouval za zrušení osvobození u vkladů nemovitostí do obchodních společností a družstev. Poplatník na základě takového vkladu získává obchodní podíl na kapitálu společnosti nebo členský podíl v družstvu ve výši vkladu. Získává tedy majetkové protiplnění a současná právní úprava časového testu pěti let mu za 1 % podílu ve společnosti (v případě převodu zbytku podílu na jinou osobu) umožňuje legální vyhnutí se daňové povinnosti. Jak jsem zmínil již v kapitole týkající se této daně Občanská demokratická strana opakovaně usiluje o zrušení celé tzv. trojdaně, ovšem zatím neúspěšně.

U daně z přidané hodnoty, jelikož podléhá právní regulaci Evropské unie, nelze očekávat žádné zásadní změny, které by nebyly ovlivněny rozhodnutími ve prospěch společného trhu členských států. Jiná situace zřejmě nastane u daní z příjmů. Nově navrhované úpravy daní z příjmů se zřejmě stanou součástí programů jednotlivých politických stran před parlamentními volbami v příštím roce. Zda a jakým způsobem k úpravám dojde bude záviset právě na jejich výsledku. V případě vítězství Občanské demokratické strany očekávám obdobnou radikální daňovou reformu, jaká je uskutečňována na Slovensku. V případě vítězství České strany sociálně demokratické dle mého názoru nedojde k zásadním změnám ve zdaňování i když se daňové zákony budou nadále modernizovat. Vždy ovšem se zjevným ohledem na schopnosti státu plnit jeho sociální funkce.

Cílem mé diplomové práce bylo podat ucelený pohled na daňové povinnosti spojené s prodejem nemovitostí a bytů, s důrazem na daň z převodu nemovitostí. V rámci pojednání o této dani jsem se pokusil uvést několik příkladů ukazujících

na aplikační problémy v praxi. Smyslem bylo také poukázat na možnosti osvobození od daně z příjmů u fyzických osob při prodeji nemovitostí a bytů. Dále uvést, že prodej nemovitostí a bytů může za určitých okolností podléhat i dani z přidané hodnoty a naznačit jaké povinnosti vznikají novému vlastníku nemovitosti ve vztahu k dani z nemovitostí. Při zpracování této diplomové práce jsem se snažil u jednotlivých daňových úprav zvýraznit právě ty povinnosti, které se poplatníka ve vztahu k tématu této práce nejvíce dotýkají.

Seznam použité literatury:

A) literatura

1. Bakeš M. a kolektiv: Finanční právo. Praha: C. H. Beck, 2003
2. Bučková A., Oehm P.: Nemovitosti, byty a nebytové prostory, jejich právní a daňový režim. Praha: C. H. Beck, 2002
3. Civín J.: Daň dědická a darovací s přísl. poplatkem z převodů nemovitostí. Praha: Praetor, 1928
4. Fux B.: Dávka z majetku. Praha: Československý kompas, 1924
5. Hakenbergová W.: Základy evropského hospodářského práva. Praha: C. H. Beck, 2000
6. Halbich V.: Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí – komentář. Praha: C. H. Beck, 1994
7. Hovorka M.: Praktický průvodce zákonem o daních z příjmů. Ostrava: Sagit, 2003
8. Hrstková-Dubšeková L., Jaroš T., Matyášová L., Procházková M.: Daň z příjmů -- 411 otázek a odpovědí. Praha: Orac, 2002
9. Jakubec B.: Platná soustava přímých daní pro zemi Českou a Moravskoslezskou a Slovensko. Praha: Ministerstvo pro sjednocení zákonů, 1948
10. Kobík J.: Správa daní a poplatků s komentářem. Olomouc: ANAG, 2005
11. Koutná A.: Přehled judikatury ve věcech daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí. Praha: ASPI, 2004
12. Kubátová K.: Daňová teorie a politika. Praha: ASPI, 2003
13. Mácha P.: Dědění, darování a převádění nemovitostí v praxi. Praha: Newsletter Praha, 1999

14. Macháček I.: Daň z příjmů právnických osob a praktické možnosti její optimalizace. Praha: Linde, 2002
15. Macháček I.: Možnosti úspor daně z příjmů fyzických osob. Praha: ASPI, 2004
16. Mokrý A.: Notářský řád a předpisy související. Praha: Panorama, 1989
17. Peková J.: Majetkové daně v daňové soustavě ČR. Praha: Codex, 1997
18. Pelech P., Pelc V.: Daně z příjmů s komentářem. Olomouc: ANAG, 2005
19. Pikner V., Benda V.: Daň z přidané hodnoty s komentářem podle právního stavu k 1. 7. 2005. Olomouc: ANAG, 2005
20. Rambousek J.: Nový zákon o DPH platný od vstupu ČR do EU. Praha: ASPI, 2004
21. Shaya J.: Československá daňová soustava a její komplexní reforma. Praha: Universita Karlova, 1992
22. Skála M.: Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí. Ostrava: Sagit, 1999
23. Skála M.: Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v zákoně o dani z přidané hodnoty. Praha: ASPI, 2005
24. Sobotová M.: Daně a poplatky 1993. Ostrava: Sagit, 1992
25. Široký: Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha: C. H. Beck, 2003
26. Talíř M.: K dějinám Rakouského taxovnictví. Praha: Rozpravy české akademie císaře Františka Josefa pro vědy, slovesnost a umění, 1912
27. Vybíhal V.: Zdanění majetku. Praha: Grada Publishing, 1997
28. Vybíhal V.: Zdaňování příjmů fyzických osob 2005. Praha: Grada Publishing, 2005

29. Vybrané otázky notářské praxe : Sborník referátů. přednesených na 1. celost. odb. semináři pracovníků státních notářství. Praha: Právnický ústav min. spravedlnosti, 1964

B) odborné články

1. Běhounek P.: Nové vymezení příjmů z prodeje nemovitostí osvobozených od daně. Daňová a hospodářská kartotéka, 2001, č. 7, s. 139 a násl.
2. Boháč R.: Novela zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Daně, 2004, č. 4, s. 2 a násl.
3. Děrgel M.: DPH u prodeje nemovitostí. Daňová a hospodářská kartotéka, 2004, č. 14-15, s. 34 a násl.
4. Děrgel M.: Nemovitosti a DPH. Daňová a hospodářská kartotéka, 2004, č. 14 - 15, s. 262 a násl.
5. Děrgel M.: Nemovitosti v daních z příjmů. Daňová a hospodářská kartotéka, 2004, č. 16, s. 281 a násl.
6. Drbohlav J.: Daň z převodu nemovitostí v daňových výdajích (nákladech). Daňová a hospodářská kartotéka, 2003, č. 4, s. 47 a násl.
7. Drbohlav J.: Zdaňování příjmů fyzických osob z prodeje nemovitostí. Daňová a hospodářská kartotéka, 2001, č. 11, s. 209 a násl.
8. Konceptia daňovej reformy v rokoch 2004 - 2006 (Slovensko)
<http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=3995#tag04>
9. Kuneš Z.: Uplatňování DPH u převodu nemovitostí po 1. 5. 2004. Daňová a hospodářská kartotéka, 2004, č. 20, s. 364 a násl.
10. Šafránek L.: Daň z převodu nemovitostí. Právní rádce, 2004, č. 4, s. 57

Přílohy

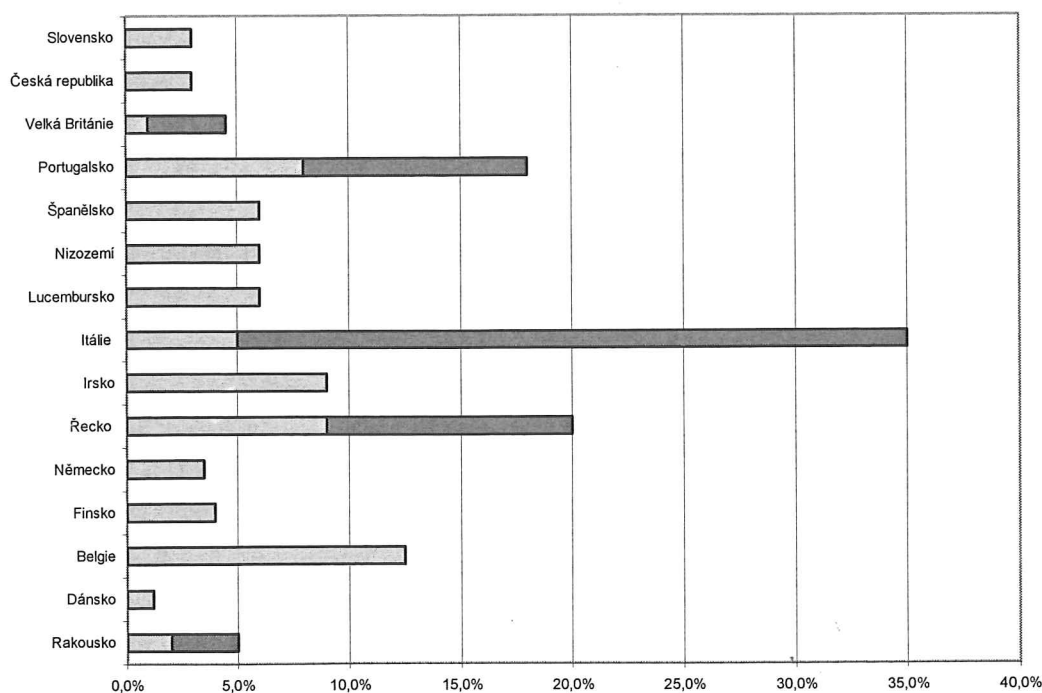
Přehled inkasa uvedených daní za roky 1993 - 2003 v mil. Kč¹

Rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Daň dědická	13	55	91	97	116	146	148	122	112	86	100
Daň darovací	156	389	357	296	350	427	405	413	475	601	648
Daň z převodu. nemovitosti	616	1 645	2 768	3 464	4 488	5 677	6 271	5 439	5 834	7 171	8 025

¹ zdroj Ministerstvo financí České republiky

Sazby daně z převodu nemovitostí ve státech EU²

Rakousko	2 % až 3,5 %
Dánsko	1,2% kolkovné
Belgie	12,5 %
Finsko	4 %
Německo	3,5 %
Řecko	9 % až 11%
Irsko	9 %
Itálie	5 % až 30% jako registrační poplatek
Lucembursko	6%
Nizozemí	6%
Španělsko	6%
Portugalsko	10% z budov, 8% z pozemků
Velká Británie	1 % až 3,5 % jako registrační poplatek
Česká republika	3 %
Slovensko	3%



² (příloha 3. dův zprávy k 2004) iurisnet.com/centro/taxs/index_europa.htm