

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Daňové aspekty vlastnictví nemovitostí a jejich
převodů se zaměřením na vlastnictví bytů
s přihlédnutím k rakouské právní úpravě

Ivona Buchtová

Vedoucí diplomové práce:

Judr. Pavlína Vondráčková

Praha, duben 2011

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Praha 14. dubna 2011

Ivona Buchtová

Poděkování

Děkuji tímto vedoucí mé diplomové práce paní JUDr. Pavlíně Vondráčkové za její trpělivost, odborné vedení, cenné rady a připomínky, které mi poskytla při zpracování této práce.

Obsah

Čestné prohlášení	1
Poděkování.....	2
Obsah	3
1. Úvod.....	5
2. Základní pojmy	7
2.1 Pojmy týkající se nemovitostí	7
2.2 Pojmy týkající se daní	9
3. Návrh nového občanského zákoníku	12
4. Daň z nemovitostí	15
4.1 Právní úprava v ČR	15
4.1.1 Daň z pozemků	16
4.1.2 Daň ze staveb.....	19
4.1.3 Byty a daň z nemovitostí	21
4.1.4. Správa daně z nemovitostí.....	22
4.2 Právní úprava v Rakousku.....	23
4.2.1 Daň z nemovitostí (Grundsteuer)	23
4.2.2 Poplatek z hodnoty pozemku (Bodenwertabgabe)	26
4.2.3 Poplatek ze zemědělské a lesnické podnikatelské činnosti (Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben)	27
4.3 Shrnutí	28
5. Převodní daně.....	30
5.1 Daň z převodu nemovitostí.....	31
5.1.1 Právní úprava v ČR	31
5.1.2 Právní úprava v Rakousku.....	33
5.2 Daň dědická.....	36
5.2.1 Právní úprava v ČR	36
5.2.2 Právní úprava v Rakousku.....	37
5.3 Daň darovací	38
5.3.1 Právní úprava v ČR	38
5.3.2 Právní úprava v Rakousku.....	39
5.4 Společná ustanovení pro převodní daně.....	40

5.5	Shrnutí.....	43
5.5.1	Daň z převodu nemovitostí.....	43
5.5.2	Daň dědická a darovací.....	44
6.	Daň z příjmů.....	46
6.1	Právní úprava v ČR	46
6.1.1	Poplatník daně	47
6.1.2	Předmět daně	47
7.	Daň z přidané hodnoty	56
7.1	Právní úprava v ČR	56
7.1.1.	Subjekt daně	57
7.1.2	Předmět daně	59
7.1.3	Základ daně.....	61
7.1.4	Sazba daně	61
8.	Závěr	63
	Seznam zkratk	66
	Seznam použité literatury a prameny.....	67
	Abstrakt.....	70
	Abstract.....	72

1. Úvod

Na začátku mé diplomové práce s názvem „Daňové aspekty vlastnictví nemovitostí a jejich převodů se zaměřením na vlastnictví bytů s přihlédnutím k rakouské právní úpravě“ bych ráda přiblížila systematiku práce a také vytyčila cíle, jichž bych chtěla při psaní této práce dosáhnout.

Daně jsou ve své obecné rovině prostředkem státu k realizaci jeho potřeb. V novější historii se pomocí daňových soustav rovněž ovlivňují jednotlivé ekonomické ukazatele, avšak jejich fiskální funkce i nadále zůstává primární. Daně jsou tedy v první řadě významným prostředkem státu k získání finančních prostředků, pomocí kterých stát realizuje své základní funkce. Za základní funkci státu lze považovat především správu věcí veřejných, která je v dnešní době vykonávána prostřednictvím rozsáhlého úřednického aparátu. Financování tohoto aparátu je nákladnou záležitostí, jejíž fungování by bez výběru daní bylo nemyslitelné.

Tato práce se ve svém obsahu zabývá daněmi, které se vztahují k vlastnictví nemovitostí a jejich převodům. Z nemovitostí pak obracím svou pozornost k danění bytů ve smyslu zákona o vlastnictví bytů. Práce spočívá ve vyhodnocení domácí právní úpravy s nahlédnutím do jejího historického vývoje a jejího srovnání s rakouskou právní úpravou, která je z historických i teritoriálních důvodů české právní úpravě blízká. Tato blízkost vyplývá především z historické státoprávní spjatosti českých zemí se zeměmi rakouskými v dobách společného císařství a pozdějšího převzetí rakousko-uherského právního řádu platného pro území Předlitavska samostatnou Československou republikou po vyhlášení její samostatnosti v listopadu 1918 v zájmu kontinuity právního řádu a právní jistoty.

Práce se skládá z osmi hlavních částí, přičemž první a poslední část tvoří úvod a závěr práce. V první kapitole týkající se již samotného tématu práce se zabývám právními pojmy spíše obecného charakteru, které v následném textu práce pravidelně používám a jejichž bližší osvětlení považuji pro uvedení do problematiky za důležité. Za touto kapitolou následuje krátké kritické zamyšlení nad návrhem nového občanského

zákoníku a až v následujících částech se již věnuji jednotlivým daním, které se týkají vlastnictví a převodů nemovitostí.

Systematiku práce jsem zvolila následující. Jako první se zabývám daní z nemovitostí, poté následují daně převodní (konkrétně v tomto pořadí: daň z převodu nemovitostí, daň dědická a daň darovací), poslední dvě kapitoly před závěrem pak věnuji dani z příjmů a dani z přidané hodnoty. Na úvod každé kapitoly pojednávající o určité dani vložím krátké obecné uvedení do právní úpravy o příslušné dani, kde přiblížím i její historický vývoj. Na závěr kapitol, ve kterých se rozepráší i o právní úpravě Rakouska, vložím podkapitulu s názvem Shrnutí, jejímž cílem bude upozornit na rozdíly jednotlivých právních řádů a zároveň zamýšlení se nad možným budoucím vývojem daně u nás.

Jak jsem zmiňovala již v jednom z předchozích odstavců, hodlám se v práci věnovat srovnání české právní úpravy s právním řádem rakouským. Oba národní právní systémy sice vycházejí z jednotného základu v podobě společného právního řádu, avšak během dvacátého století dochází k rozštěpení tohoto právního řádu na dva samostatné celky, které se vydávají svou vlastní cestou. Dalším důležitým mezníkem minulého století ve vývoji československého právního řádu byla čtyřicetiletá odmlka od demokratického uspořádání a tržního hospodářství v dobách minulého režimu. Tento rozdílný vývoj se také do problematiky daní svým způsobem promítl, a proto považuji za zajímavé provést srovnání po více než devadesáti letech samostatné existence republiky i z tohoto hlediska, a získat tak poznatky, jakými cestami se obě právní úpravy vydaly a v jakých směrech se v současné době liší.

Záměrem mé práce však není rozpracovat komparaci obou právních úprav týkajících se jednotlivých daní zcela a do detailu, to by podle mého názoru mělo být cílem až rozsáhlejší vědecké práce. Z tohoto důvodu upozorním jen na určité aspekty u některých daní a rakouskou právní úpravou daně z příjmů a daně z přidané hodnoty se nebudu zabývat vůbec.

2. Základní pojmy

Na úvod každé práce je třeba věnovat pozornost pojmům, které se v textu pravidelně vyskytují, a tyto pojmy blíže osvětlit a definovat. Následující kapitola se bude zabývat právě tímto.

2.1 Pojmy týkající se nemovitostí

Žádné překvapení jistě nevyvolá, že za základní pojem považuji pojem nemovitosti. Definice pojmu nemovitost je zakotvena v ust. § 119 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník v platném znění (dále jen „ObčZ“), které stanoví, že nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Pozemkem se přitom rozumí přirozená část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby nebo hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků.¹ Pojem stavby pak definuje zákon č. 183/2006 Sb., stavební zákon v platném znění (dále jen „StavZ“) jako veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání.² Pro účely daňového řízení je však třeba rozlišovat mezi stavbou jako předmětem občanskoprávních vztahů a stavbou z hlediska pojmu práva veřejného³. Podle názoru Nejvyššího soudu se *stavbou v občanskoprávním smyslu rozumí výsledek stavební činnosti tak, jak tuto činnost chápe stavební zákon a jeho prováděcí předpisy, pokud výsledkem této činnosti je věc v právním smyslu, tedy způsobilý předmět občanskoprávních vztahů, nikoliv součást jiné věci.*⁴

Občanský zákoník v ust. § 118 odst. 2 stanoví, že předmětem občanskoprávních vztahů mohou být i byty a nebytové prostory. Dle zákona č. 72/1994 Sb., zákon o vlastnictví bytů v platném znění (dále jen „BytZ“) se bytem rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu

¹ KUBA, Bohumil. *Byty a katastr nemovitostí*. 8. vyd. Praha : Linde, 2008, str. 22.

² viz § 2 odst. 3 StavZ

³ RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2006, str. 93.

⁴ viz Rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 22 Cdo 52/2002

určeny k bydlení.⁵ Tato definice však ne zcela odpovídá právní úpravě stavebního zákona, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2007. Dle něj stavební úřad již nevydává rozhodnutí, kterým povoluje užívání stavby k danému účelu, a proto je třeba za byt považovat místnost nebo soubor místností, které jsou stavebně určeny k bydlení.⁶ S bytem je také spjato příslušenství bytu, do nějž se řadí vedlejší místnosti a místnosti určené, aby byly s bytem užívány.⁷ Dalším pojmem užívaným v souvislosti s byty je podlahová plocha bytu, za kterou se považuje podlahová plocha všech místností, včetně všech místností, které tvoří příslušenství bytu.⁸

Domem s byty a nebytovými prostory ve vlastnictví se rozumí na základě ust. § 2 písm. d) BytZ taková budova, která je ve spoluvlastnictví podle BytZ. Bytový zákon dále definuje pojem jednotka. Jedná se o speciální pojem tohoto zákona, který se neuplatní při aplikaci jiných zákonů. Za jednotku BytZ považuje byt nebo nebytový prostor nebo rozestavěný byt nebo rozestavěný nebytový prostor jako vymezenou část domu. S domem s byty a nebytovými prostory je pevně spojen také pojem společných částí domu, jimiž se dle BytZ rozumí takové části domu, které jsou určeny pro společné užívání, zejm. základy, střechy, vchody, chodby, schodiště, prádelny, sušárny, kotelny, výtahy apod.⁹ *O tom, které části budovy se stanou jednotkami a které části budovy budou společnými částmi domu, rozhoduje svým prohlášením vlastník budovy, neboť výčet společných částí domu v § 2 písm. g) BytZ je pouze demonstrativní (rozsudek Krajského soudu v Brně sp.zn. 35 Ca 28/2001).*¹⁰

Podle mého názoru je důležité vymezit také pojem společenství vlastníků jednotek, kterým se rozumí právnická osoba, která je způsobilá vykonávat práva a zavazovat se pouze ve věcech spojených se správou, provozem a opravami společných částí domu, popř. vykonávat činnosti v rozsahu BytZ a činnosti související s provozováním společných částí domu, které slouží i jiným fyzickým nebo právnickým osobám.¹¹ Ke vzniku společenství vlastníků jednotek dochází v domě s nejméně pěti

⁵ viz § 2 písm. b) BytZ

⁶ KUBA, Bohumil. *Byty a katastr nemovitostí*. 8. vyd. Praha : Linde, 2008, str. 24.

⁷ viz § 121 odst. 2 ObčZ

⁸ viz § 2 písm. i) BytZ

⁹ viz § 2 písm. g) BytZ

¹⁰ KOCOUREK, Jiří; ČERMÁK, Jaroslav; PEŠTUKA, Jaroslav. *Společenství vlastníků bytových jednotek*. akt. vyd. Praha : EUROUNION Praha, s.r.o., 2009, str. 13.

¹¹ viz § 9 odst. 1 BytZ

jednotkami, přičemž alespoň tři z nich musí být ve vlastnictví tří různých vlastníků. Za den vzniku se dle ust. § 9 odst. 3 BytZ považuje den doručení listiny s doložkou o vyznačení vkladu do katastru nemovitostí nebo jiné listiny, kterou příslušný státní orgán osvědčuje vlastnické vztahy k jednotce poslednímu z těchto vlastníků. *Členství ve společenství vlastníků jednotek vzniká a zaniká současně s převodem nebo přechodem vlastnictví k jednotce.*¹²

V předchozím textu jsem několikrát zmiňovala také pojem katastr nemovitostí, tím se rozumí soubor údajů o nemovitostech v České republice zahrnující jejich soupis a popis a jejich geometrické a polohové určení.¹³ Pro vznik daňové povinnosti je důležitý vznik právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. Ty vznikají na základě pravomocného rozhodnutí příslušného katastrálního úřadu o povolení vkladu do katastru nemovitostí, a to ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen tomuto katastrálnímu úřadu, tedy zpětně.¹⁴

2.2 Pojmy týkající se daní

Základním pojmem je pojem daň, který však právní řád České republiky nedefinuje. Podle finančněprávní teorie je daň povinná, zákonem předem stanovená částka, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu a bez nároku na ekvivalentní protiplnění část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu.¹⁵ Jde tedy o pravidelně se opakující platební povinnost stanovenou zákonem, která je určena do veřejného rozpočtu a za niž nenáleží povinným subjektům ekvivalentní protiplnění.

Již Listina základních práv a svobod (dále jen „LZPS“) v čl. 11 odst. 5 na ústavněprávní rovině stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Z toho vyplývá, že jakékoli daně a poplatky mohou být zavedeny jen právním předpisem s právní silou zákona, nikoli právním předpisem s nižší právní silou. Zákony, které upravují určité daně a poplatky, pak konkrétně určují náležitosti daňověprávního

¹² CHALUPA, Luboš; DVOŘÁKOVÁ, Jana; ZÁVODSKÁ CHANDRYCKÁ, Věra. *Meritum - Byty a právo*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2007, str. 26.

¹³ viz § 1 odst. 2 zákona č. 344/1992 Sb., katastrální zákon v platném znění (dále jen „KatZ“)

¹⁴ RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2006, str. 39.

¹⁵ RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2006, str. 27.

vztahu, jeho prvky. Mezi základní prvky právní konstrukce daně řadíme subjekty daně, daňový objekt (předmět daně), daňový základ a daňovou sazbu. Někteří autoři zastávají názor, že mezi základní prvky daně patří také splatnost daně.

Subjektem daně je poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, za něž považujeme nástupce zaniklých právnických a zemřelých fyzických osob, kteří vstupují do práv a povinností zaniklé či zemřelé osoby.¹⁶ Fyzickou nebo právnickou osobu, která je podle zákona povinna platit daň, nazýváme poplatníkem daně. V případě, že poplatník neodvádí daň sám a zákon ukládá povinnost odvést správci daně daň vybranou od poplatníka jiné osobě, hovoříme o plátcí daně.

Za předmět daně je považována hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Je jím např. příjem, majetek či spotřeba. Základ daně pak stanoví, z čeho se daň vyměřuje.¹⁷ Jde tedy o kvantitativně vymezený předmět daně, nejčastěji v peněžních jednotkách, u majetkových daní v ČR však v současné době i v jiných měrných jednotkách, např. v m² apod.¹⁸ Je-li základ daně vyjádřen v peněžních jednotkách, hovoříme o daních valorických. V případě, že je vyjádřen v nepeněžních jednotkách, jedná se o daně specifické. Za daňovou sazbu se považuje měřítko, pomocí něhož se stanoví z daňového základu daň. Rozlišujeme daňovou sazbu pevnou a poměrnou. Pevná sazba je určena pevnou částkou bez ohledu na hodnotu daňového základu a uplatňuje se např. u daně z nemovitostí daň ze staveb. Kdežto sazba poměrná je dána poměrem daně k daňovému základu a zpravidla je stanovena určitým procentem. Splatností se pak rozumí okamžik, kdy má dojít podle zákona ke splnění platební povinnosti poplatníkem.

Za správce daně se dle ust. § 10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění (dále jen „DŘ“) považuje správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Zpravidla se jedná o územní finanční orgány, jejichž soustavu tvoří finanční úřady a finanční ředitelství. V případě, že je předmětem daně nemovitost,

¹⁶ PELC, Vladimír. *Daň z převodu nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 23.

¹⁷ BAKEŠ, Milan a další. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 159-161.

¹⁸ PEKOVÁ, Jitka. *Majetkové daně v daňové soustavě České republiky*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, 1997, str. 28.

je na základě ust. § 13 odst. 2 DŘ místně příslušný správce daně, v jehož obvodu územní příslušnosti se nemovitost nachází.

Vzhledem k tomu, že se daňová povinnost řadí mezi povinnosti práva veřejného, nelze tuto povinnost smluvně převést na jinou osobu, ledaže by výjimku stanovil přímo zákon.¹⁹ Jak vyplývá z obsahu textu později, má rakouský právní řád v určitých případech k takovému smluvnímu převedení daňové povinnosti přístup odlišný.

¹⁹ PELC, Vladimír. *Daň darovací (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 27.

3. Návrh nového občanského zákoníku

Mnoho rozporuplných diskusí v současné době vyvolává návrh nového občanského zákoníku, který má kromě jiného přinést velké koncepční změny v nahlížení na pojem věci nemovité, zejm. vztahu pozemku a stavby. Podle osnovy občanského zákoníku, má být totiž upuštěno od principu, že stavba není součástí pozemku, jenž je zakotven v ust. § 120 odst. 2 ObčZ.

Návrh nového občanského zákoníku se snaží dosáhnout přijetí koncepce vycházející z principu superficies solo cedit (povrch ustupuje půdě). Tato zásada se uplatňuje se ve většině evropských právních řádech (namátkou Rakousko, Německo), což je také jeden z argumentů autorů návrhu pro její zavedení. Tento princip však z historického hlediska není cizí ani českému právnímu řádu, proto se v následujících odstavcích pokusím přiblížit vývoj uplatňování principu superficies solo cedit, který znalo již římské právo, na území dnešní České republiky alespoň zevrubným způsobem.

Výše uvedená římská zásada byla zakotvena již v Obecném občanském zákoníku z roku 1811 (dále jen „ABGB“). Podle ABGB se za nemovité věci pokládaly i věci, které tvořily příslušenství nemovitosti. Za příslušenství byla považována i některá práva, konkrétně reálná práva, reálná břemena, honební právo, rybolov, pozemkové služebnosti, stavební právo, horní vlastnictví. Ustanovení § 297 ABGB stanovilo, že *k nemovitým věcem patří rovněž ty věci, které byly na zemi a půdě zřízeny s tím úmyslem, aby tam trvale zůstaly*. Mezi ty se řadily především domy a jiné budovy, ovšem za předpokladu, že byly zřízeny s úmyslem, aby na pozemku zůstaly trvale.²⁰ Taková stavba tedy byla podle ABGB příslušenstvím pozemku, a později podle zákona o právu stavby z roku 1947, součástí pozemku a vlastník pozemku byl vždy také vlastníkem nemovitosti.²¹

Kontinuita aplikace této zásady byla přerušena až přijetím občanského zákoníku č. 141/1950 Sb. (tzv. střední občanský zákoník), který tuto zásadu zrušil a zavedl samostatný právní režim pro stavby a pozemky. Vycházel zejména z *Marxovy*

²⁰ BAUDYŠ, Petr. *Katastr a nemovitosti*. 2. vyd. Praha : C.H.Beck, 2010, str. 99.

²¹ POHLOVÁ, Alena. *Vlastnictví pozemku a stavby*. Právní rádce, č. 5/2006.

myšlenky, že půda nebyla vyrobena, proto nemůže být ani zbožím, ani předmětem soukromého vlastnictví. Naopak stavba vyrobena být musela, a proto předmětem vlastnictví být mohla.²² Tento zákoník byl zrušen zákonem č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, který s mnoha změnami platí dodnes. Občanský zákoník z roku 1964 setrval u koncepce, že stavba není součástí pozemku, i když ji původně výslovně nezmiňoval, a český právní řád z tohoto principu vychází i v současnosti.

Návrat k předchozí právní úpravě, která již není více než šedesát let v platnosti, nicméně považuji za značně komplikovaný. Knižně řečeno vstoupí se do neprobádaných vod, ve kterých bude chybět nejen právní praxe, ale i soudní judikatura, což s sebou přinese řadu praktických problémů. I když návrh nového občanského zákoníku obsahuje některá přechodná ustanovení vztahující se právě k této problematice, která výše uvedenou „staronovou“ zásadu v podstatě obchází, došlo by i tak k zásadnímu zásahu do právní jistoty jak vlastníků staveb na cizích pozemcích, tak i vlastníků nemovitostí obecně.

V této souvislosti se přikláním k právnímu názoru autorů článku publikovaného v Právním zpravodaji č. 12/2008: „*Diskontinuita je na místě tam, kde pro to existují věcné důvody (např. dosavadní úprava se v praxi neosvědčila nebo již neodpovídá současnému stavu vývoje apod.). Radikální diskontinuita za každou cenu, odůvodněná pouze politicko-ideologickými hesly, však akceptovatelná není. Pokud se dosavadní úprava v praxi vžila a nečiní problémy, není vůbec na místě ji opouštět.*“²³ Dle mého názoru prolomením zásady superficies non solo cedit právě k takové „radikální“ diskontinuitě, jak ji nazývají autoři výše citovaného článku, dojde.

Teoretickou myšlenku, jež vedla tvůrce návrhu nového občanského zákoníku k rozhodnutí od dosavadní koncepce vztahu pozemku a stavby upustit, sice nelze automaticky odsoudit. Dovolím si však tvrdit, že se právní praxe s dosavadní právní úpravou i jejími úskalími dokázala úspěšně vyrovnat, a proto považuji upuštění od této zásady za nadbytečné. Sice zůstáváme spolu se Slovenskem malým ostrůvkem mezi okolními státy, které tento princip ve svých právních řádech zakotvují, to však neznamená, že jde o úpravu špatnou, ale jen velmi ojedinělou. Je také pravdou,

²² BAUDYŠ, Petr. *Katastr a nemovitosti*. 2. vyd. Praha : C.H.Beck, 2010, str. 99.

²³ Kolektiv autorů. *Připomínky k návrhu občanského zákoníku*. Právní zpravodaj, č. 12/2009.

že rozdílnost vlastníka pozemku a stavby na něm umístěné může způsobit mnoho nejasností ve vlastnických vztazích, potažmo problémů při výkonu právní praxe, avšak ne tolik, kolik by přinesl odklon od tohoto principu, kdy vyrovnání se s takovou změnou v praxi a při rozhodování soudů podle mého úsudku bude trvat několik let, ne-li desetiletí.

Z výše uvedených důvodů se na nově prosazovanou koncepci dívám spíše skepticky, a proto jsem plná očekávání, pokud v Parlamentu České republiky dojde ke schválení návrhu nového občanského zákoníku, jak se odborná, ale i laická veřejnost s novou právní úpravou bude vyrovnávat.

4. Daň z nemovitostí

4.1 Právní úprava v ČR

Daň z nemovitostí je daní majetkovou upravenou samostatným zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí v platném znění (dále jen „ZDN“). Daň z nemovitostí se dle ust. § 1 ZDN dělí na daň z pozemků a daň ze staveb. Jedná se v podstatě o dvě samostatné daně, jejichž potřeba v rámci českého právního řádu je odůvodněna zejména uplatňováním principu superficies non solo cedit. Tato zásada je zakotvena v ust. § 120 odst. 2 ObčZ, který stanoví, že stavba není součástí pozemku, což v praxi znamená, že vlastník pozemku může být osobou odlišnou od vlastníka stavby. Liší se také způsob výpočtu u obou daní a z tohoto důvodu se obě tyto daně uvádí sice v rámci jednoho daňového přiznání, avšak odděleně. Daň z nemovitostí je poté tvořena součtem obou těchto daní. Výnos daně z nemovitostí plyne plně do rozpočtů obcí.²⁴

Původně se daň z nemovitostí rozlišovala na daň pozemkovou a daň domovní a historicky se vyvíjela následovně. Až do počátku 19. století byly obě daně upraveny josefínským berním patentem ze dne 19. září 1789 a daň byla vybírána jako jednotná, tzv. gruntovní daň. Přijetím patentu č. 204/1820 sb. z. p. došlo k vyčlenění domovní daně z jednotné gruntovní daně a domovní daň vznikla jako daň samostatná. Právní úprava domovní daně byla roztříštěná do několika patentů, resp. zákonů a často docházelo také k jejich novelizacím. Podléhaly jí budovy určené k bydlení a podle místa, kde se budovy nacházely, se uplatňovala domovní daň dvojího druhu, a to daň činžovní a daň třídní²⁵. Pozemková daň podléhala josefínskému bernímu patentu až do doby, než vstoupil v platnost tzv. stabilní katastr přijatý dne 23. prosince 1817, jehož účinnost v českých zemích nastala až o třicet pět let později (na Moravě a Slezsku již o rok dříve). K modernizaci pozemkové daně došlo zákonem č. 88/1869 ř. z.,

²⁴ MRKÝVKA, Petr. *Finanční právo a finanční správa (2. díl)*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2004, str. 185.

²⁵ Domovní daň se uplatňovala u všech budov nacházejících se v Praze, Brně, Olomouci, Opavě a lázeňských městech. Vybírána byla také ve městech, v nichž byla minimálně polovina budov určena k bydlení a zároveň byla polovina bytů pronajímána. Ukládala se však i v jiných městech, a to v domech, kde byla alespoň polovina bytů určených k nájmu, nebo v pronajatých domech, v nichž byly alespoň tři obytné místnosti. Činžovní daň se pak uplatnila v domech, ve kterých se neplatila daň činžovní.

o regulaci pozemkové daně. Předmětem pozemkové daně byly veškeré zemědělsky upotřebitelné pozemky a lesy, poplatníkem pak byl faktický držitel pozemku, jenž podléhal pozemkové dani, tedy i nájemce.²⁶

Po vzniku samostatné Československé republiky zůstala zachována právní kontinuita s normami platnými v Rakousku-Uhersku. Pozemková i domovní daň se nadále, až na dílčí změny, uplatňovaly v původní podobě. Předrevoluční normy upravující pozemkovou a domovní daň byly nahrazeny až zákonem č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, kterým došlo k podstatné reformě daní přímého typu. Daň pozemková i domovní však zůstaly i nadále s menšími změnami zachovány.

K zásadním změnám došlo v roce 1952. Daně byly rozděleny do dvou základních skupin, a to na daně sektoru hospodářství (sem se řadila daň z pozemků) a na daně obyvatelstva, kam spadala daň domovní. Domovní daň upravoval zákon č. 80/1952 Sb., který byl s účinností od 1. ledna 1962 nahrazen zákonem č. 143/1962 Sb. Tato právní norma poté platila s určitými změnami až do konce roku 1992. Dne 1. ledna 1993 totiž nabyl účinnosti zákon č. 338/1992 Sb., který upravuje daň z nemovitostí až dodnes.

Co se bytů týče zákonem č. 67/1956 Sb. byl do soustavy daní a poplatků zaveden místní poplatek z bytů. Tomuto zákonu podléhaly byty s větší obytnou plochou a byty, které byly užívány k jiným účelům než k bydlení (např. kanceláře, lékařské ordinace apod.). *Poplatek měl vykonávat určitý ekonomický tlak na majitele nadměrných bytů, aby je směnili za byty přiměřené počtu příslušníků své domácnosti.*²⁷ Bytem s větší podlahovou plochou se pro účely tohoto zákona rozuměly byty, kde na uživatele bytu a na každého dalšího příslušníka, který žil v domácnosti spolu s uživatelem, připadalo více než 12 m² z úhrnu podlahové plochy obytných místností.²⁸

4.1.1 Daň z pozemků

Na základě ust. § 2 odst. 1 ZDN tvoří předmět daně z pozemků pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí podle KatZ. Odstavec druhý

²⁶ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha : Havlíček Brain Team, 2009, str. 94-97.

²⁷ Tamtéž, str. 177.

²⁸ Tamtéž, str. 177.

tohoto ustanovení stanoví negativně, které pozemky nejsou předmětem daně z pozemků. Konkrétně se jedná o pozemky zastavěné stavbami v rozsahu půdorysu, lesní pozemky, vodní plochy a pozemky určené pro obranu státu.

Poplatníkem daně z pozemků je dle ust. § 3 ZDN zpravidla vlastník pozemku. V určitých případech může být poplatníkem i nájemce, a to u pronajatých pozemků, jde-li o pozemky evidované v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, spravované Pozemkovým fondem ČR nebo Správou státních hmotných rezerv anebo převedené na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí. Jestliže vlastník pozemku není znám, je poplatníkem daně uživatel.²⁹ Zákon dále stanoví solidární odpovědnost poplatníků, má-li povinnost platit daň více osob.³⁰

V ust. § 3 odst. 6 ZDN věnoval zákonodárce zvláštní pozornost povinnosti platit daň z pozemků v případech, kdy je spoluvlastnictví k pozemku odvozeno od vlastnictví k bytu nebo samostatnému nebytovému prostoru podle BytZ, popř. jiného zvláštního právního předpisu. Poplatníkem daně je v takových případech vlastník bytu nebo samostatného nebytového prostoru ve výši svého podílu na celkové dani z pozemků odpovídajícího spoluvlastnickému podílu na pozemku evidovanému v katastru nemovitostí. Nestanoví-li ZDN jinak, jsou spoluvlastníci bytu nebo samostatného nebytového prostoru povinni platit daň ze svého podílu na pozemku společně a nerozdílně.

Řada pozemků dani z pozemků nepodléhá, protože jsou na základě ust. § 4 ZDN od daně osvobozeny, přičemž *se tato osvobození často vztahují k pozemkům sloužícím k zabezpečování veřejných služeb.*³¹ Příkladem lze uvést pozemky ve vlastnictví státu, pozemky spravované Pozemkovým fondem České republiky, pozemky ve vlastnictví obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí, pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť, pozemky, na nichž jsou zřízeny hřbitovy nebo pozemky určené pro veřejnou dopravu. První dva uvedené příklady jsou však osvobozeny od daně jen tehdy, nejsou-li využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány (pozemky ve vlastnictví státu pronajaté obci, kraji

²⁹ viz § 3 ZDN

³⁰ RADVAN, Michal. *Zdanění nemovitostí v Evropě*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2005, str. 41-42.

³¹ PELC, Vladimír. *Daň z převodu nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 57.

nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti).³² Tato podmínka je stanovena i u některých jiných osvobození, jejichž výčet je taxativně uveden v ust. § 4 odst. 3 in fine ZDN. Zákon též uvádí výčet pozemků, u nichž je poplatník povinen uplatnit nárok na osvobození od daně z pozemků v daňovém přiznání.³³

Způsob stanovení základu daně a výše sazby daně jsou rozlišeny do tří skupin podle druhu pozemků.³⁴ První skupinu tvoří orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty (tato skupina je též nazývaná jako zemědělské pozemky). Do druhé skupiny zákonodárce zařadil pozemky hospodářských lesů a rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb. Pro potřeby této diplomové práce je však důležitá zejména skupina třetí, do které jsou zařazeny pozemky ostatní, které nespádají do předchozích dvou skupin (zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky a ostatní plochy).³⁵ Dle ust. § 5 odst. 3 ZDN je základem daně u ostatních pozemků skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok.

Při stanovení výše sazby daně jsou do tří skupin rozděleny i ostatní pozemky. Za každý m² činí sazba daně u zastavěných ploch a nádvoří 0,20 Kč, u stavebních pozemků 2,00 Kč a u ostatních ploch, pokud jsou předmětem daně, pak 0,20 Kč.³⁶ Tato základní sazba daně se násobí koeficientem, nazývaným též jako polohová renta, jehož výše je závislá na počtu obyvatel obce podle posledního sčítání lidu:³⁷

- a) 1,0 v obcích do 1 000 obyvatel,
- b) 1,4 v obcích nad 1 000 obyvatel do 6 000 obyvatel,
- c) 1,6 v obcích nad 6 000 obyvatel do 10 000 obyvatel,
- d) 2,0 v obcích nad 10 000 obyvatel do 25 000 obyvatel,
- e) 2,5 v obcích nad 25 000 obyvatel do 50 000 obyvatel,
- f) 3,5 v obcích nad 50 000 obyvatel a ve Františkových Lázních, Luhačovicích, Mariánských Lázních a Poděbradech,

³² viz § 4 odst. 3 ZDN

³³ viz § 4 odst. 5 ZDN

³⁴ RADVAN, Michal. *Zdanění nemovitostí v Evropě*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2005, str. 43.

³⁵ VYBÍHAL, Václav. *Zdanění majetku*. 1. vyd. Praha : Grada, 1997, str. 32.

³⁶ viz § 6 odst. 2 ZDN

³⁷ RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2006, str. 159.

g) 4,5 v Praze.

Obec je oprávněna obecně závaznou vyhláškou u jednotlivých částí obce pro ni podle počtu obyvatel stanovený koeficient v zákonem určených hranicích modifikovat, a to zvýšit o jednu kategorii a snížit o jednu až tři kategorie. Pro hlavní město Prahu lze koeficient zvýšit pouze na koeficient 5,0.³⁸

4.1.2 Daň ze staveb

Dani ze staveb podléhají všechny nemovitosti vedené katastrem nemovitostí podle KatZ, které se nacházejí na území České republiky. Podle ust. § 7 odst. 1 ZDN předmětem daně ze staveb jsou:

- a) stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas nebo stavby užívané před vydáním kolaudačního souhlasu,
- b) stavby způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo stavby podléhající oznámení stavebnímu úřadu a užívané,
- c) byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí a
- d) nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí.³⁹

V ustanovení § 7 odst. 2 ZDN je obsažen negativní výčet staveb, které předmětem daně z nemovitostí nejsou. Za zmínku stojí především stavby, v nichž jsou byty nebo samostatné nebytové prostory, které jsou předmětem daně ze staveb. Zákonodárce tak brání dvojímu zdanění těchto staveb, protože daň je již vybírána z bytů a nebytových prostor, včetně podílů na společných částech domu.

Poplatníkem daně ze staveb je vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru, pokud tyto nejsou ve vlastnictví státu (pak je poplatníkem zpravidla organizační složka státu) nebo nejsou spravovány Pozemkovým fondem ČR či Správou státních hmotných rezerv (pak jsou poplatníky tyto subjekty). Nájemce je poplatníkem daně, jde-li o pronájem stavby nebo samostatného nebytového prostoru,

³⁸ viz § 6 odst. 4 ZDN

³⁹ viz § 7 odst. 1 ZDN

kteře jsou spravovány Pozemkovým fondem ČR, Správou státních hmotných rezerv nebo jsou převedeny na Ministerstvo financí na základě rozhodnutí o privatizaci. Dle zákona tvoří výjimku pronájem staveb obytných domů, které jsou spravovány výše uvedenými subjekty. V takovém případě zůstávají poplatníkem tyto subjekty, tj. Pozemkový fond ČR, Správa státních hmotných rezerv a Ministerstvo financí. Osvobození od daně pak upravuje ust. § 9 ZDN.

Základ daně je upraven v ust. § 10 ZDN, který rozlišuje základ daně ze stavby a základ daně z bytu nebo ze samostatného nebytového prostoru. V prvním případě tvoří základ daně výměra půdorysu nadzemní části stavby v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období, kterým je stejně jako u daně z pozemků kalendářní rok. U bytu a samostatného nebytového prostoru je základ daně stanoven jiným způsobem, o němž se blíže rozepíší v následující podkapitole.

Základní sazby daně ze staveb mají dle § 11 odst. 1 ZDN různou výši. Nejnižší jsou u staveb určených k bydlení, nejvyšší naopak u staveb sloužících k podnikatelské činnosti.⁴⁰ Výše základní sazby daně se pohybuje od 2 Kč do 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy, přičemž se tato základní sazba navyšuje o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, jestliže zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy.⁴¹ U staveb pro podnikatelskou činnost se základní sazba zvyšuje o stejnou částku bez ohledu na zastavěnou plochu nadzemního podlaží. Daň ze staveb je dále navyšována o 2 Kč za každý 1 m² podlahové plochy nebytového prostoru sloužícího v obytném domě k podnikatelské činnosti.⁴²

Na základě ust. § 11 odst. 3 ZDN se základní sazba daně násobí koeficientem stanoveným obdobně jako u daně z pozemků podle počtu obyvatel obce. Navíc je možné, aby obec obecně závaznou vyhláškou na určité stavby, konkrétně stavby pro individuální rekreaci, rodinné domy využívané pro individuální rekreaci, garáže vystavěné odděleně od obytných domů, stavby užívané pro podnikatelskou činnost a samostatné nebytové prostory užívané pro podnikatelskou činnost, uvalila

⁴⁰ RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2006, str. 152.

⁴¹ viz § 11 odst. 2 ZDN

⁴² viz § 11 odst. 5 ZDN

koeficient 1,5.⁴³ Obec tak tedy činí ve své samostatné působnosti, přičemž je nutné, aby obecně závazná vyhláška nabyla platnosti nejpozději 1. srpna předchozího zdaňovacího období a účinnosti nejpozději 1. ledna následujícího zdaňovacího období. Zpětná účinnost takové obecně závazné vyhlášky je vyloučena.⁴⁴

4.1.3 Byty a daň z nemovitostí

Daň z bytů je možno považovat za samostatnou kategorii daní ze staveb. Za důležité považují zmínit názor autora komentáře k zákonu o dani z nemovitostí Michala Radvana: „*Je-li někdo vlastníkem bytu, ve smyslu soukromého práva není vlastníkem nemovitosti (byt není spojen se zemí pevným základem), ale pouze bytu, k němuž patří příslušný podíl na společných prostorách, případně i pozemek pod budovou a přilehlý pozemek. Je tedy majitelem souboru předmětů právních vztahů. Aby byl byt nebo nebytový prostor předmětem zdanění, musí být evidován v katastru nemovitostí. V katastru nemovitostí se evidují takové prostory (bytové a nebytové), které vznikly rozdělením budovy na jednotky na základě prohlášení vlastníka stavby.*“⁴⁵

Jak vyplývá z výše uvedeného, je nutné dům, v němž se byty nachází, nejprve rozdělit na bytové jednotky. To provádí vlastník domu svým písemným prohlášením, ve kterém kromě jednotek také určí společné části domu. Toto prohlášení je povinnou přílohou návrhu na povolení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě smlouvy o převodu první jednotky v domě.⁴⁶ Jeho nedoložení při dalších převodech nezpůsobuje vadu těchto pozdějších úkonů.⁴⁷ Náležitosti prohlášení vlastníka budovy pak obsahuje ust. § 4 odst. 2 BytZ, přičemž jednou z povinných náležitostí je stanovení spoluvlastnických podílů vlastníků jednotek na společných částech budovy, jejichž velikost se řídí vzájemným poměrem velikosti podlahové plochy jednotek k celkové ploše všech jednotek v domě.⁴⁸

⁴³ viz § 11 odst. 3 písm. b) ZDN

⁴⁴ RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2006, str. 161.

⁴⁵ RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2006, str. 95.

⁴⁶ viz § 4 odst. 1 BytZ

⁴⁷ KOCOUREK, Jiří; ČERMÁK, Jaroslav; PEŠTUKA, Jaroslav. *Společenství vlastníků bytových jednotek*. akt. vyd. Praha : EUROUNION Praha, s.r.o., 2009, str. 22.

⁴⁸ viz § 8 odst. 2 BytZ

Podle ust. § 5 odst. 1 BytZ vlastnictví jednotky, které je spojeno se spoluvlastnickým podílem na společných částech domu, vzniká vkladem prohlášení vlastníka budovy do katastru nemovitostí nebo výstavbou jednotky provedenou na základě smlouvy o výstavbě. Totéž ustanovení ve svém odstavci druhém uvádí jiné způsoby, jimiž může vlastnictví jednotky vzniknout také. Může se jednat o dohodu spoluvlastníků budovy nebo rozhodnutí soudu o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví budovy či o dohodu nebo rozhodnutí soudu o vypořádání společného jmění manželů.

Při určení základu daně se vychází z výměry podlahové plochy bytu v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období, avšak oproti ostatním stavbám navíc vynásobené koeficientem 1,20.⁴⁹ Zákon hovoří o upravené podlahové ploše, přičemž koeficient má představovat přibližný podíl na společných částech domu. Základní sazba daně činí 2 Kč za 1 m² upravené podlahové plochy. I daň z bytu takto vypočtená se stejně jako klasická daň ze staveb násobí koeficienty stanovenými podle počtu obyvatel obce, kde se byt nachází, popř. i koeficienty místními.

4.1.4. Správa daně z nemovitostí

Správcem daně z nemovitostí, je příslušný finanční úřad, v jehož územní působnosti se nemovitost nachází. Zdaňovacím obdobím je dle ust. § 13 ZDN kalendářní rok. Vzhledem k tomu, že se při určení základu daně vychází jak u daně z pozemků, tak u daně ze staveb ze stavu zjištěného k 1. lednu zdaňovacího období, nepřihlíží se ke změnám skutečností rozhodných pro daň, k nimž dojde v průběhu zdaňovacího období. Případné změny se promítnou do výše daně až v následujícím zdaňovacím období.

Daňové přiznání je poplatník daně povinen podat příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období.⁵⁰ Výši daně si poplatník v daňovém přiznání sám vypočítá, popř. uvede také osvobození od daně či odpočty.⁵¹ V následujících letech se přiznání k dani z nemovitostí znovu podává jen, když se změnila okolnosti rozhodné

⁴⁹ viz § 10 odst. 1 a 2 ZDN

⁵⁰ viz § 13a odst. 1 ZDN

⁵¹ SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 1999, str. 303.

pro výpočet daně. Jinak se i nadále vychází z původně podaného daňového přiznání a daň z nemovitostí se platí ve výši v tomto daňovém přiznání vypočtené.

Splatnost daně z nemovitostí nastává nejpozději 31. května a 30. listopadu běžného zdaňovacího období. Jestliže však výše daně nepřesáhne částku 5000 Kč, je daň splatná nejpozději do 31. května.

Nakonec této podkapitoly je důležité zmínit i třetí typ koeficientu, jenž se týká daně z nemovitostí, tzv. místní koeficient, který je upraven v ust. § 12 ZDN. Tento byl zaveden novelou zákona o dani z nemovitostí k 1. 1. 2009 a jedná se o koeficient, jenž může být obcí fakultativně uvalen na všechny nemovitosti na území celé obce ve výši 2, 3, 4 nebo 5, a to obecně závaznou vyhláškou stejně jako u předchozích dvou typů koeficientů. *Tímto koeficientem se vynásobí daň poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, staveb, samostatných nebytových prostorů a za byty.*⁵² Avšak u pozemků je stanovena výjimka, protože se místní koeficient na základě věty poslední ust. § 12 ZDN nevztahuje na pozemky orné půdy, zahrad, chmelnic, vinic, trvalých travních porostů a ovocných sadů.

4.2 Právní úprava v Rakousku

Rakouská právní úprava je zcela odlišná od právní úpravy České republiky. Právní řád Rakouska rozlišuje tři různé daně, resp. poplatky, vztahující se k pozemkům. Jsou jimi daň z nemovitostí, poplatek z hodnoty pozemku a poplatek ze zemědělské a z lesnické podnikatelské činnosti. Velmi častým jevem proto je, že jeden pozemek podléhá i vícerému zdanění, resp. zpoplatnění.

4.2.1 Daň z nemovitostí (Grundsteuer)

Daň z nemovitostí v Rakousku je stejně jako v České republice daní majetkovou. Upravena je zákonem o dani z nemovitostí ze dne 13. června 1955 (Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Grundsteuer; Grundsteuergesetz 1955). Pro ocenění objektu daně je důležitou právní normou zákon o oceňování majetku taktéž

⁵² viz § 12 ZDN

z roku 1955 (Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Bewertung von Vermögensschaften; Bewertungsgesetz 1955).

Jedná se o daň, jejíž výtěžek směřuje výlučně do rozpočtů obcí. Zákonodárství týkající se této daně nenáleží spolkovým zemím, i když by se to dalo předpokládat, nýbrž Spolkové republice Rakousko. Spolkové země mají určitou legislativní pravomoc pouze při stanovování časově omezených osvobození od daně, kde se uplatní jak ustanovení zákonů Spolku (zejm. zákon o dani z nemovitostí), tak zákony spolkových zemí. Naopak obce jsou oprávněny stanovit vyšší daňové sazby zvyšující základní daňovou sazbu (Hebesatz) na základě usnesení obecního zastupitelstva v rámci zákonem určeného rozpětí (zpravidla však bývá určena jen horní hranice).⁵³

Dani z nemovitostí podléhá nemovitý majetek nacházející se na území Spolkové republiky Rakousko ve smyslu zákona o dani z nemovitostí. Ten nemovitý majetek pro své účely definuje jako zemědělský a lesnický majetek (land- und forstwirtschaftliches Vermögen), nemovitý majetek (Grundvermögen) a pozemky určené k podnikatelské činnosti (Betriebsgrundstücke). Konkrétní definice těchto pojmů jsou pak stanoveny v díle druhém zákona o oceňování majetku, čemuž se budu blíže věnovat v následujícím odstavci.

Ustanovení § 29 zákona o oceňování majetku za zemědělský a lesnický majetek považuje zemědělské pozemky, lesy, vinice, sady a ostatní zemědělský a lesnický majetek. Pojem Grundvermögen je definován v ust. § 51 zákona o oceňování majetku jako pozemky včetně všech jejich součástí (především budov). Tento přístup je odůvodněn tím, že rakouský právní řád v protikladu k právní úpravě České republiky vychází z římské zásady superficies solo cedit a považuje budovy za součást pozemku. Pod pojmem Betriebsvermögen ust. § 57 zákona o oceňování rozumí všechny nemovitý majetek sloužící k podnikatelské činnosti.

Osvobození od daně z nemovitostí se rozlišuje dvojí, časově omezené a časově neomezené. Časově neomezená osvobození od daně se týkají převážně určitých právních subjektů (územních samosprávných celků, obecně prospěšných spolků, církví, sportovních sdružení aj.), jestliže je nemovitý majetek bezprostředně užíván k účelům

⁵³ DORALT, Werner; RUPPE, Hans Georg. *Steuerrecht (Band II)*. 5. vyd. Wien : Manz, 2006, str. 34.

zákonem stanoveným (veřejné užívání, účely bohoslužby atd.). Ustanovení § 2 zákona o oceňování majetku, kde je časově neomezené osvobození od daně upraveno, představuje tedy spojení věcného a osobního osvobození od daně. Časově omezená osvobození (zpravidla 20 let) jsou, jak již bylo zmíněno výše, kromě zákona o dani z nemovitostí upravena také v zákonech spolkových zemí, což znamená, že si podmínky pro stanovení osvobození od daně na dobu určitou mohou určit spolkové země odchylně od spolkového zákona.

Rakouský zákon o dani z nemovitostí má zvláštní ustanovení § 3 týkající se daňové povinnosti u nemovitostí určených k účelům bydlení. Na tyto se nevztahují daňová osvobození stanovená v ust. § 2 a z toho důvodu tak ust. § 3 obsahuje vlastní výčet prostor určených k ubytování, jež dani z nemovitostí nepodléhají.

Poplatníkem daně z nemovitostí je vlastník pozemku. V případě, že objekt daně náleží více osobám (spoluvlastnictví), je každá z nich zavázána jako solidární dlužník. Základ daně z nemovitostí pak tvoří v protikladu k české právní úpravě cena nemovitosti stanovená na základě zákona o oceňování. Pro účely ocenění se rozlišují nezastavěné a zastavěné pozemky. U zastavěných pozemků pak finanční úřad vychází z následujících podkategorií, a to pozemky s rodinnými domy, pozemky s nájemními bytovými domy, pozemky určené k podnikatelské činnosti, pozemky užívané smíšeným způsobem a jinak zastavěné pozemky.⁵⁴

Výši daňové sazby určuje ust. § 19 zákona o dani z nemovitostí. Výše sazby daně obnáší zpravidla 2 ‰ z ceny nemovitosti, avšak zákon stanoví i nižší sazby daně u rodinných domů a u nájemních domů. U rodinných domů je tak sazba daně 0,5 ‰ do hodnoty prvních € 3.650, pro následujících € 7.300 pak 1,0 ‰. Cena rodinného domu nad € 7.300 podléhá daňové sazbě ve výši 2,0 ‰. U nájemních domů sazbu daně do hodnoty prvních € 3.650 tvoří 1,0 ‰, pro následujících € 3.650 sazba daně činí 1,5 ‰ a ve zbytku 2,0 ‰.⁵⁵

Hodnotu nemovitosti stanoví sám finanční úřad podle zákona o oceňování majetku. Zpravidla bývá hodnota nemovitosti stanovená finančním úřadem pro potřeby

⁵⁴ http://www.bmf.gv.at/Steuern/Brgerinformation/GrundstckeundSteuern/Einheitsbewertung/Grundvermgen/_start.htm

⁵⁵ viz § 19 zákona o dani z nemovitostí (Grundsteuergesetz 1955)

výpočtu daně z nemovitostí mnohem nižší než kupní cena nemovitosti, za kterou by nemovitost mohla být reálně prodána. Rozhodnutí o hodnotě nemovitosti v praxi bývá spojeno spolu s platebním výměrem do jednoho společného rozhodnutí.

Příklad: Rodinný dům, jehož hodnota byla finančním úřadem stanovena ve výši € 20.000

Rodinný dům		Hodnota domu	Částka vypočtená finančním úřadem (Messbetrag)
Sazba daně	0,5‰	€ 3.650	1,8250
Sazba daně	1,0‰	€ 7.300	7,300
Sazba daně	2,0‰	€ 10.050	20,100
Dohromady		€ 20.000	29,2850

Částku vypočtenou finančním úřadem, v našem případě € 29,2850, následně obec násobí daňovou sazbou zvyšující základní sazbu daně, kterou usnesením přijalo zastupitelstvo obce. Přičemž tato zvyšující daňová sazba nesmí překročit 500% částky vypočtené finančním úřadem. Pokud by tedy sazba daně stanovená obcí byla nejvyšší možná, tedy 500% ceny nemovitosti stanovené finančním úřadem, byl by poplatník v mnou uvedeném případě povinen odvést daň z nemovitostí ve výši € 146,425.

4.2.2 Poplatek z hodnoty pozemku (Bodenwertabgabe)

Poplatek z hodnoty pozemku představuje doplňkovou daň z nemovitostí vztahující se na nezastavěné pozemky, které je možno využít pro stavební účely. Základem právní úpravy je zákon o poplatku z hodnoty pozemku z roku 1960 (Bundesgesetz vom 15. Dezember 1960 über eine Abgabe vom Bodenwert bei unbebauten Grundstücken; Bodenwertabgabegesetz 1960). Důvodem pro zavedení tohoto poplatku bylo přísněji postihnout stavební pozemky a ty pozemky, u nichž

se dá předpokládat, že budou v budoucnu zastavěny. Poplatek z hodnoty pozemku plyne z 96 % do rozpočtů obcí, ze 4 % do rozpočtu Spolkové republiky.

Předmětem poplatku jsou nezastavěné pozemky. Poplatku z hodnoty pozemku však nepodléhají ty pozemky, na které se nevztahuje daň z nemovitostí, tj. ty, které jsou podle zákona o oceňování majetku od daně z nemovitostí osvobozeny. I přesto však zákon o poplatku z hodnoty pozemku upravuje řadu zvláštních osvobození od poplatku. Obecně odpadá úhrada poplatku u nezastavěných pozemků, jejichž hodnota nepřesahuje € 14.600. Základ daně, resp. poplatku v tomto případě, tvoří hodnota pozemku stanovená finančním úřadem na základě zákona o oceňování majetku, přičemž poplatek obnáší 1 % hodnoty pozemku, pokud hodnota pozemku překročí částku ve výši € 14.600.⁵⁶ Z výše uvedeného tedy vyplývá, že nezastavěné pozemky, jež nejsou osvobozeny od daně z nemovitostí, podléhají jak dani z nemovitostí, tak poplatku z hodnoty pozemku.

4.2.3 Poplatek ze zemědělské a lesnické podnikatelské činnosti (Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben)

Poplatek ze zemědělské a lesnické podnikatelské činnosti byl zaveden roku 1960 zákonem o poplatku ze zemědělské a lesnické podnikatelské činnosti (Bundesgesetz vom 14. Juli 1960 über eine Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben). Na rozdíl od předchozí daňové a poplatkové povinnosti se jedná o výlučný příjem spolkového rozpočtu.

Předmět daně tvoří pozemky určené pro zemědělskou a lesnickou podnikatelskou činnost ve smyslu zákona o oceňování majetku, stejně jako nezastavěné pozemky, které jsou trvale užívány k zemědělské a lesnické podnikatelské činnosti. Základ daně se stanoví stejně jako u daně z nemovitostí, tedy určením hodnoty pozemku finančním úřadem. Výše daně se následně vypočítává jako 400% z hodnoty pozemku určené finančním úřadem. Za poplatníka se stejně jako u výše uvedené daně z nemovitostí a poplatku z hodnoty majetku považuje vlastník pozemku.

⁵⁶ DORALT, Werner; RUPPE, Hans Georg. *Steuerrecht (Band II)*. 5. vyd. Wien : Manz, 2006, str. 37-38.

4.3 *Shrnutí*

Daň z nemovitostí je v obou státech koncipována zcela odlišně. Prvním důvodem pro takovou rozdílnost je neuplatňování zásady, že nemovitost je součástí pozemku, v České republice. Proto se v rámci daně z nemovitostí rozlišuje daň z pozemků a daň ze staveb. Rakouský právní řád daň ze staveb naopak vzhledem k tomu, že stavba není považována za věc nemovitou, vůbec nezná. Některé pozemky však v Rakousku podléhají dvojí daňové, resp. poplatkové povinnosti. Na nezastavěné pozemky se vztahuje jak daň z nemovitostí, tak poplatek z hodnoty pozemku. Pozemky určené k zemědělské či lesnické podnikatelské činnosti pak podléhají kromě daně z nemovitostí také poplatku ze zemědělské či lesnické podnikatelské činnosti.

Dalším zásadním rozdílem je způsob stanovení základu daně. Česká právní úprava vychází z výměry ostatních pozemků (tj. pozemků, jimž jsem v této práci věnovala pozornost) u daně z pozemků a z výměry půdorysu nadzemní části stavby u daně ze staveb, kdežto v Rakousku je rozhodující hodnota pozemku stanovená finančním úřadem. Důvodů pro druhou zmíněnou úpravu je hned několik.

Vzhledem k uplatňování zásady *superficies solo cedit* je nutné do daně z nemovitostí zahrnout i skutečnosti, které hodnotu nemovitosti zvyšují (tím je typicky postavení stavby na pozemku). Kdyby totiž finanční úřad při stanovení daně z nemovitostí vycházel z výměry pozemku, nešlo by zohlednit, zda je pozemek zastavěný či není (popř. jakou budovou je zastavěný) ani, zda se k němu váží jiné skutečnosti způsobilé ovlivnit výši hodnoty pozemku. Vlastník pozemku si tak je vědom, že každá činnost, jejíž výsledek se může promítnout do hodnoty pozemku, bude mít také vliv na výši daně z nemovitostí.

Podle mého názoru by se měl vývoj daně z nemovitostí v České republice ubírat směrem k dani ad valorem (podle ceny zdaňovaného základu). Protože výnosy z daně z nemovitostí plynou zcela do rozpočtu obcí, měly by obce mít také větší autonomii při stanovování způsobu výpočtu daně z nemovitostí. Pokud by byl tedy takový způsob výpočtu daně zaveden, mělo by být určení ceny rozhodné pro stanovení základu daně plně v dispozici obcí (tj. bez účasti znalců, což by vyžadovalo další finanční náklady ze strany poplatníků), protože obce nejlépe znají informace

pro stanovení hodnoty pozemků na svém území. Hodnota pozemků by se pak odvíjela od lukrativnosti lokality, v níž se pozemek nachází, a proto by obec měla mít také možnost stanovit rozdílné ceny za nemovitosti v různých částech obce. Takto obcí stanovené ceny za pozemek by mohly být vyznačeny ve speciálních katastrálních mapách, aby ceny byly přístupné i veřejnosti. To by pak *jednoznačně vedlo ke snížení administrativních nákladů nejen na straně správce daně, ale především na straně daňového subjektu, který by ušetřil za znalecký posudek o ceně nemovitého majetku.*⁵⁷

Zavedení tohoto způsobu výpočtu daně by sice pro poplatníky znamenalo zvýšení daňového zatížení, myslím si však, že každý vlastník nemovitosti by měl při jejím pořizování počítat i s náklady, které vlastnictví takové nemovitosti s sebou do budoucna ponese. Tedy i s tím, že za rozsáhlý pozemek v žádané lokalitě a za luxusní stavbu ve městě bude platit vyšší daň z nemovitostí než za obdobné nemovitosti na venkově, jejichž cena je vzhledem k jejich poloze nižší. Jinými slovy, budoucí vlastník nemovitosti by měl být srozuměn s tím, že koupě drahé nemovitosti znamená i vyšší daňovou povinnost, kterou je povinen plnit každým rokem.

⁵⁷ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2007, str. 350.

5. Převodní daně

Mezi převodní daně řadíme daň z převodu nemovitostí, daň dědickou a daň darovací, které jsou souhrnně upraveny zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí v platném znění (dále jen „ZDDDP“). Jedná se o daně majetkové postihující převod nebo přechod vlastnictví k věci, právům nebo jiným majetkovým hodnotám. Často se o těchto daních hovoří také jako o tzv. trojdaní a všechny tři daně shodně plynou do státního rozpočtu.

Převodní daně se od sebe liší zejména tím, zda postihují úplatný či bezúplatný převod, popř. přechod, vlastnictví.⁵⁸ Úplatný převod movitého majetku podle české právní úpravy nepodléhá dani žádné a naopak při úplatném převodu nemovitostí se uplatní daň z převodu nemovitostí. Dochází-li k převodu vlastnictví bez úplaty, pak je nutno rozlišovat, zda jde o převod mezi živými (daň darovací) nebo v souvislosti se smrtí dosavadního vlastníka (dědická daň).

Na území českých zemí byla dědická daň a darovací dávka zavedena patentem ze dne 6. června 1759, jehož platnost přetrvala až do roku 1840. K jejich znovuzavedení pak došlo patentem č. 50/1850 ř. z., který upravoval poplatky s daňovou povahou, a to v podobě tzv. obohacovacích poplatků, mezi něž se mimo jiné řadil darovací poplatek, dědický poplatek, nazývaný též jako poplatek za převod jmění pro případ smrti, ale také imobiliární poplatek (tj. poplatek z převodu nemovitosti). Darovacímu poplatku tehdy podléhaly pouze nemovitosti a movité věci jen tehdy, pokud jejich darování proběhlo na základě písemné smlouvy. Toto změnil až zákon č. 337/1921 Sb. z. a n., který darovací dávku rozšířil i na movitosti a upravoval významnou měrou i daň dědickou. K novelizaci poplatku z nemovitosti došlo již dříve, a to zákonem č. 74/1901 ř. z., o poplatcích z převodu jmění.

Po roce 1948 dědický a darovací poplatek a poplatek z převodu nemovitostí spadaly pod tzv. notářské poplatky vybírané za činnost státních notářů, které upravoval zákon č. 118/1951, o notářských poplatcích. Tento zákon byl následně nahrazen

⁵⁸ BAKEŠ, Milan a další. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009, str. 229-230.

několika zákony o notářských poplatcích, konkrétně zákonem č. 24/1964 Sb. a zákonem č. 146/1984 Sb.

5.1 Daň z převodu nemovitostí

5.1.1 Právní úprava v ČR

Dani z převodu nemovitostí podléhají úplatné převody či přechody vlastnictví k nemovitostem nacházejícím se v tuzemsku, přičemž se za nemovitost považují také byty a nebytové prostory zapsané v katastru nemovitostí, i když je ZDDDP výslovně nezmiňuje.⁵⁹

Podle toho, zda jde o úplatný převod nebo úplatný přechod vlastnictví, rozlišuje ZDDDP osobu poplatníka. Při převodu nemovitosti na základě smluvního vztahu je dle ust. 8 odst. 1 písm. a) ZDDDP poplatníkem převodce (prodávající); nabyvatel naproti tomu ručí za splnění daňové povinnosti.⁶⁰ Nejčastěji se bude jednat zejm. o kupní smlouvu.

Jinak tomu je při přechodech vlastnictví, jejichž demonstrativní výčet uvádí ZDDDP, např. nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci, vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě anebo také nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva aj. Při přechodech vlastnictví k nemovitostem nastupuje jako poplatník nabyvatel, přičemž se v těchto případech zákon o ručitelství nevyjadřuje. Proto se domnívám, že původní vlastník nemovitosti se ručitelem nestává ani per analogiam, zejm. z důvodu, že jde v takových případech zpravidla o nucený přechod vlastnictví.

Dochází-li k převodu či přechodu vlastnictví k nemovitosti z nebo do společného jmění manželů, je poplatníkem daně z převodu nemovitostí každý z nich a jejich podíly jsou stejné. Stejně tak se poplatníkem stává každý ze spoluvlastníků u podílového spoluvlastnictví, avšak na rozdíl od společného jmění

⁵⁹ BAKEŠ, Milan a další. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 231.

⁶⁰ PEKOVÁ, Jitka. *Majetkové daně v daňové soustavě České republiky*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, 1997, str. 92.

manželů se výše daně odvíjí od velikosti podílu každého z nich.⁶¹ Dojde-li k výměně nemovitostí, jsou pak převodce i nabyvatel povinni platit daň rukou společnou a nerozdílnou.⁶² Dle ust. § 9 odst. 3 ZDDDP se vzájemné převody nemovitostí při výměně považují za převod jeden, avšak daň se platí z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň z převodu nemovitostí vyšší.

Za zmínku také stojí, že dle dřívější právní úpravy podléhalo dani z převodu nemovitostí i bezúplatné nabytí věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při bezúplatném převodu nemovitosti. Toto bylo změněno zákonem č. 261/2007 Sb. a v současnosti taková nabytí spadají pod předmět daně darovací.⁶³

Při stanovení základu daně se vychází z ceny zjištěné podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku v platném znění (dále jen „zákon o oceňování majetku“) platné v den nabytí nemovitosti, a to i tehdy, pokud je sjednaná cena nižší než cena nemovitosti zjištěná podle tohoto zákona. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je pro základ daně rozhodující cena sjednaná.⁶⁴ Ust. § 10 odst. 1 ZDDDP uvádí i další způsoby pro stanovení základu daně, avšak nelze-li cenu nebo hodnotu nemovitosti stanovit na základě pravidel stanovených ve výše uvedeném ustanovení, je rozhodující cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku.⁶⁵ Sazba daně z převodu nemovitostí činí 3 % ze základu daně.⁶⁶

Ustanovení § 20 ZDDDP obsahuje celou řadu osvobození od daně z převodu nemovitostí, z nichž některé se vztahují také k převodu nebo přechodu vlastnictví bytů. Takto je např. osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví bytu v nové stavbě, avšak *osvobození se nevztahuje na pozemek s bytem převáděný, i když jsou vlastnické vztahy shodné a pro účely oceňování majetku se cena pozemku započítává do ceny stavby.*⁶⁷

⁶¹ viz § 8 odst. 2 ZDDDP

⁶² viz § 8 odst. 2 písm. c) ZDDDP

⁶³ PELC, Vladimír. *Daň z převodu nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 29.

⁶⁴ viz § 10 odst. 1 písm. a) ZDDDP

⁶⁵ viz § 10 odst. 2 ZDDDP

⁶⁶ viz § 15 ZDDDP

⁶⁷ PELC, Vladimír. *Daň z převodu nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 78.

5.1.2 Právní úprava v Rakousku

Rakouskou daň z převodu nemovitostí (Grunderwerbsteuer) upravuje samostatný zákon z roku 1987 (Bundesgesetz vom 2. Juli 1987 betreffend die Erhebung einer Grunderwerbsteuer; Grunderwerbsteuergesetz 1987) a podléhá jí převod nemovitostí nacházejících se na území Rakouska. Předmětem daně však není přímo předání nemovitosti, nýbrž závazkový úkon, ať již úplatný (např. kupní smlouva, směnná smlouva, nabytí nemovitosti v dražbě), nebo bezúplatný (např. darování, vydržení), který zakládá nárok na převod vlastnictví k nemovitosti.⁶⁸

Daň z převodu nemovitostí se týká nemovitostí ve smyslu rakouského občanského práva. Jak jsem již zmiňovala výše, tento pojem zahrnuje na rozdíl od české právní úpravy nejen samostatné pozemky, ale také přirozené přírůstky (např. stromy, rostliny a nerostné bohatství, dokud nejsou od pozemku odděleny) a příslušenství nemovitosti (tedy především stavby).⁶⁹ Dle ust. § 2 odst. 2 zákona o dani z převodu nemovitostí jsou na roveň nemovitostí postaveny i právo stavby a budovy nacházející se na cizím pozemku, a proto dani z převodu nemovitostí podléhají také. Za samostatný předmět daně se považují i byty v osobním vlastnictví.

Příjmy z daně z převodu nemovitostí plynou z 96 % obcím a zbývající 4 %, která mají představovat náhradu za vymáhání daně, náleží Spolkové republice.⁷⁰ V místním měřítku daň plyne té obci, v jejímž obvodu se nachází nemovitost, jejíž převod je zdaňován.

Zákon o dani z převodu nemovitostí obsahuje v ust. § 3 výčet osvobození od daně, jejich počet však není tak vysoký jako v českém ZDDDP. Od daně je kupříkladu osvobozeno nabytí nemovitého majetku, jehož hodnota rozhodná pro vyměření daně nepřevyšuje € 1.100. Zákon dále uvádí bezplatná nabytí nemovitostí mezi živými, a to manželem či registrovaným partnerem za účelem pořízení obydlí s obytnou plochou nanejvýš 150 m², je-li to nutné k uspokojení jejich naléhavých

⁶⁸ LEXA, Hans, PUMMERER, Erich. *Steuerrecht II*. 7. vyd. Wien: Lexis Nexis, 2010, str. 46.

⁶⁹ **Příslušenstvím** se rozumí věc vedlejší, která není součástí věci hlavní (v tomto případě nemovitosti), ale je této podřízena a slouží k jejímu užívání. K tomu patří zejména zařízení budovy, jako např. zařízení hotelu, ale i práva, jako např. věcná břemena. (DORALT, Werner; RUPPE, Hans Georg. *Steuerrecht (Band II)*. 5. vyd. Wien : Manz, 2006, str. 82)

⁷⁰ DORALT, Werner; RUPPE, Hans Georg. *Steuerrecht (Band II)*. 5. vyd. Wien : Manz, 2006, str. 74.

bytových potřeb. Dani nepodléhá ani nabytí nemovitostí cizím státem, které mají sloužit jako sídlo jeho zastupitelských úřadů.

Základ daně tvoří dle § 4 odst. 1 zákona o dani z převodu nemovitostí hodnota protiplnění, jež je za nabytí nemovitosti poskytnuta (tj. např. u koupě kupní cena, u dražby nejvyšší nabídka). Pokud však hodnotu protiplnění není možné stanovit, neexistuje-li nebo je-li hodnota protiplnění nižší než cena nemovitosti (typicky dědění, darování), vyměřuje se výše daně z trojnásobku ceny převáděné nemovitosti zjištěné podle zákona o oceňování majetku, tzn. stanoví ji finanční úřad. Základ daně, jenž vychází z trojnásobku ceny nemovitosti, má jen doplňkovou funkci vůči základu daně odvíjejícímu se z hodnoty protiplnění, za něž byla nemovitost skutečně převedena. V případě, že dojde k výměně nemovitostí na základě směnné smlouvy, vychází se z obvyklé ceny obou směňovaných nemovitostí. Zajímavostí je, že daň z přidané hodnoty tvoří také součást hodnoty protiplnění a započítává se tak do základu daně u daně z převodu nemovitostí.⁷¹

Pojem protihodnota je v zákoně o dani z převodu nemovitostí pojímán velmi široce, rozumí se jí nejen peníze a hmotné předměty, které nabyvatel na převod nemovitosti vynaloží, ale i užívání nemovitosti a služby lpící na nemovitosti, které si převodce při převodu nemovitosti do budoucna vyhradí. Vyhradí-li si tak převodce např. právo bytu po dobu svého života nebo právo na požívání plodů z pozemku po dobu 10 let, zvyšují tato práva, oceněná pro potřeby vyměření základu daně podle zákona o oceňování majetku, hodnotu protiplnění, které je základem daně. Stejně tak se základ daně navyšuje o zatížení a dluhy, která převodce na nabyvatele přesouvá, např. o hypotéku.⁷² Naopak závazky lpící na nemovitosti trvale hodnotu nemovitosti snižují a do základu daně se nezapočítávají.⁷³

⁷¹ DORALT, Werner; RUPPE, Hans Georg. *Steuerrecht (Band II)*. 5. vyd. Wien : Manz, 2006, str. 86.

⁷² BEISER, Reinhold. *Steuern (Ein systematischer Grundriss)*. 8. vyd. Wien : facultas.wuv Universitätsverlag, 2010, str. 355-356.

⁷³ **Závazky, které na nemovitosti lpí trvale**, se rozumí závazky, s jejichž odpadnutím nemůže nabyvatel v dohledné době počítat, a takové závazky lze považovat za takové vlastnosti nemovitosti, které jsou způsobilé snížit její hodnotu. Přitom není rozhodující, zda se jedná o závazky vzniklé na základě práva soukromého či veřejného. Řadíme sem např. právo odběru vody, právo chůze přes pozemek, ale podle judikatury i právo užívání nemovitosti zřízené na 99 let.

Příklad: Kupní cena bytu obnáší € 300.000 a dosud nesplacená hypotéka k němu činí € 100.000. Základ darů z převodu nemovitostí tak bude tvořit € 400.000.

Daňovými poplatníky jsou zásadně osoby zúčastněné na právním úkonu, na základě něhož dochází k převodu nemovitosti, tj. zpravidla dosavadní vlastník (převodce) a nabyvatel. V případě darování nemovitosti pro případ smrti (takový právní úkon je podle českého práva neplatný) stanoví zákon o dani z převodu nemovitostí poplatníkem logicky jen nabyvatele, tj. dědice.⁷⁴ Dle zákona vystupují prodávající a kupující jako solidární dlužníci a je proto pro ně účelné stanovit si ve smlouvě, který z nich daňovou povinnost ponese (zpravidla jím bývá kupující). Takovým ujednáním se má příslušný finanční úřad dle dosavadní judikatury řídit.⁷⁵ Tato úprava je zcela odlišná od české právní úpravy, kde je poplatník kogentním způsobem stanoven přímo zákonem.

Základní sazba daně činí 3,5 % ze základu daně. Dochází-li však k převodu nemovitosti mezi blízkými rodinnými příslušníky, jimiž zákon o dani z převodu nemovitostí rozumí manžele, registrované partnery, rodiče, děti, vnuky, zetě a snachy, podléhá takový převod snížené sazbě daně ve výši 2 %.⁷⁶

Daňová povinnost vzniká, jakmile je dovršen převod nemovitosti. Při darování nemovitosti pro případ smrti pak smrtí dárce a při dědění, ať již ze zákona nebo ze závěti, pravomocným soudním odevzdáním pozůstalosti (Einantwortung).⁷⁷ V případě, že je platnost převodu závislá na povolení orgánu státu, vzniká povinnost k dani až spolu s tímto povolením. Daňové přiznání je nutno podat finančnímu úřadu nejpozději 15. dne měsíce následujícího jako měsíc druhý po měsíci, v němž vznikla daňová povinnost (např. daňová povinnost vznikla v březnu, povinnost podat přiznání k dani nastane 15. května). Povinnosti podat daňové přiznání podléhají i úkony osvobozené od daně z převodu nemovitostí. Splatnost daně nastává zásadně jeden měsíc

⁷⁴ viz § 9 zákona o dani z převodu nemovitostí

⁷⁵ např. rozhodnutí Správního soudního dvora (Verwaltungsgerichtshof) ze dne 21. 2. 1985, sp. zn. 84/16/0027

⁷⁶ viz § 7 zákona o dani z převodu nemovitostí

⁷⁷ BEISER, Reinhold. *Steuern (Ein systematischer Grundriss)*. 8. vyd. Wien : facultas.wuv Universitätsverlag, 2010, str. 360.

po doručení platebního výměru, přičemž místně příslušný je finanční úřad, v jehož obvodu příslušnosti se nemovitost nachází.

Vůči české právní úpravě je také odlišné, že nabyvatel nemovitosti smí být zapsán do katastru nemovitostí až po předložení tzv. potvrzení o bezproblémovosti (Unbedenklichkeitsbescheinigung) vystaveného příslušným finančním úřadem, které potvrzuje, že poplatník splnil všechny daňové povinnosti nutné pro zapsání osoby jako nového vlastníka nemovitosti do katastru nemovitostí a finanční úřad tak proti zápisu do katastru nemovitostí nemá žádné námitky. Takové potvrzení je uděleno, je-li převod nemovitosti od daně osvobozen nebo poté, co je daň řádně a včas odvedena.⁷⁸

Dalším nákladem, se kterým musí strany při převodu nemovitosti počítat, je tzv. poplatek za zápis do katastru nemovitostí (Eintragungsgebühr). Tento poplatek obnáší 1 % z ceny nemovitosti stanovené finančním úřadem pro účely daně z převodu nemovitostí.

5.2 Daň dědická

5.2.1 Právní úprava v ČR

Předmětem daně dědické je majetek nabytý děděním v důsledku smrti zůstavitele na základě rozhodnutí soudu. Pod tento pojem spadá nejen majetek movitý (věci, cenné papíry, peněžní prostředky, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty), ale i majetek nemovitý (*stavby spojené se zemí pevným základem a pozemky bez ohledu na to, zda podléhají zápisu do katastru nemovitostí, dále byty a nebytové prostory zapsané v katastru nemovitostí*).⁷⁹

ZDDDP stanoví poplatníkem dědice, který dědictví nebo jeho část nabyt, a přitom nezáleží, zda k dědění došlo na základě závěti, ze zákona či z obou těchto právních důvodů.⁸⁰ Zpravidla jím bude fyzická osoba, avšak jako dědic může nastoupit i osoba právnická či popř. stát.

⁷⁸ LEXA, Hans, PUMMERER, Erich. *Steuerrecht II*. 7. vyd. Wien : Lexis Nexis, 2010, str. 49.

⁷⁹ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2007, str. 158.

⁸⁰ viz § 2 ZDDDP

Základ daně tvoří cena⁸¹ majetku nabytého jednotlivým dědicem snižená o prokázané dluhy zůstavitele, které na dědice přešly zůstavitelovou smrtí, o cenu majetku osvobozeného podle ZDDDP od daně dědické, o přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele, o odměnu a hotové výdaje notáře pověřeného soudem k úkonům v řízení o dědictví a o ceny jiných povinností uložených v řízení o dědictví.⁸² Výše uvedené skutečnosti snižující základ daně se odečtou každému dědici ve výši odpovídající poměru jím zděděného majetku, který není od daně osvobozen, k celkové hodnotě majetku nabytého jednotlivým dědicem.⁸³

5.2.2 Právní úprava v Rakousku

Dědická daň v Rakousku byla rozhodnutím Ústavního soudního dvora ze dne 7. 3. 2007 prohlášena za protiústavní. Za protiústavní Ústavní soudní dvůr považoval zejména skutečnost, že se v hodnotě v dědickém řízení nabyté nemovitosti, stejně jako v případě darování nemovitosti, pro účely výpočtu dědické daně neodrážel vývoj cen nemovitostí. Pro vyměření dědické daně to znamenalo, že nezáleželo na tom, jakou konkrétní nemovitost někdo zdědí, ale jakou hodnotu měla tato nemovitost např. před desetiletími, protože se vycházelo z ceny, za kterou byla nemovitost nabyta. Toto bylo dle názoru Ústavního soudního dvora v rozporu s principem rovnosti.

Ústavní soudní dvůr ve svém rozhodnutí stanovil lhůtu do 31. 7. 2008, ve které měl zákonodárce možnost uvedený rozpor uvést do souladu s ústavními předpisy. Zákonodárce tak ale ve stanovené lhůtě neučinil, a zákon o dani dědické proto pozbyl účinnosti ke dni 1. 8. 2008.

Důsledkem zrušení dědické daně mimo jiné bylo, že Spolková republika Německo vypověděla smlouvu o zamezení dvojího zdanění týkající se právě daně dědické, a to k 31. 12. 2008. Z toho pro některé občany Rakouska plyne ještě větší daňové zatížení, protože sazby v Německu jsou vyšší, přičemž dani podléhají kromě nemovitostí ležících na území Německa i takové osoby, které v Německu disponují

⁸¹ **Cenou** se dle § 4 odst. 3 ZDDDP rozumí cena majetku určená v dědickém řízení (tj. cena stanovená znaleckým posudkem, který vychází z právních předpisů platných v den smrti zůstavitele). Před 1. 1. 2004 se vycházelo z ceny zjištěné podle zákona o oceňování majetku.

⁸² viz § 4 odst. 1 ZDDDP

⁸³ viz § 4 odst. 2 ZDDDP

druhým bydlištěm. To znamená, že dědickou daň jsou povinny platit také osoby, které v dědickém řízení nabudou nemovitost sice ležící na území Rakouska, ale v případě, že mají v Německu druhé bydliště, stávají se poplatníkem daně dědické podle německého právního řádu.

5.3 *Daň darovací*

5.3.1 Právní úprava v ČR

Darovací dani podléhají bezúplatná nabytí movitého i nemovitého majetku, popř. bezúplatná nabytí jiného majetkového prospěchu⁸⁴ (typicky prominutí dluhu, postoupení pohledávky aj.), na základě právního úkonu nebo v souvislosti s ním.⁸⁵ Na rozdíl od daně dědické se však jedná o převod mezi živými (inter vivos). Nejčastějším právním titulem jsou smlouvy, z nich pak především darovací smlouva, může však jít i o jiné smluvní typy (např. smlouva o výpůjčce nebo bezúročná půjčka⁸⁶) či právní úkony. Esenciální podmínkou u všech převodů nicméně i nadále zůstává jejich bezúplatnost, tj. neexistence ekvivalentního protiplnění protistraně. Předmětem daně darovací je i bezúplatně zřízené právo odpovídající věcnému břemeni nebo právo, jehož obsahem je opětující se plnění obdobné věcnému břemeni, pokud takové právo bylo zřízeno současně s bezúplatným převodem nemovitosti.

Pro účely stanovení předmětu daně se rozlišuje mezi nabytím majetku nebo jiného majetkového prospěchu na území ČR a v zahraničí. Dojde-li k takovému převodu v tuzemsku, je předmětem darovací daně veškerý převáděný movitý nebo nemovitý majetek bez ohledu na státní příslušnost, pobyt nebo sídlo dárce nebo nabyvatele. Avšak pokud je movitý majetek bezúplatně poskytnut nebo nabyt v zahraničí, podléhá dani darovací jen tehdy, pokud dárce nebo nabyvatel je občanem

⁸⁴ *Pro posouzení majetkového prospěchu, zda vznikl či nikoli, rozhoduje, zda nastala situace, kdy se něčí majetek zvětšil, aniž za to bylo poskytnuto nějaké plnění, nebo zda se něčí majetek zmenšil, ač se zmenšit měl* (RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2007, str. 200. + rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 16 Ca 420/1999 ze dne 27. 6. 2002)

⁸⁵ viz § 6 odst. 1 ZDDDP

⁸⁶ *V případě bezúročné půjčky vzniká na straně dlužníka majetkový prospěch podléhající dani darovací, když je tato půjčka poskytnuta bezúročně, tedy bezúplatně, neboť úrok je úplatou za půjčku. Majetkový prospěch vzniká ve výši obvyklých úroků.* (Radvan, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. Praha : C.H.Beck, 2007, str. 201. + rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp.zn. 10 Ca 345/2001 ze dne 3. 7. 2002)

ČR nebo právnickou osobou se sídlem v tuzemsku (toto se však uplatní pouze tehdy, jestliže mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána, nestanoví něco jiného). U nemovitostí se však uplatňuje pravidlo jiné. Nemovitý majetek nacházející se v zahraničí darovací dani nepodléhá, ani pokud je dárce nebo obdarovaný občanem ČR nebo zde má sídlo jako právnická osoba, protože se předpokládá, že se na takovou osobu bude vztahovat daňová povinnost stanovená státem, na jehož území leží nemovitost, jejíž darování podléhá darovací dani.⁸⁷

Základ darovací daně tvoří cena majetku zjištěná podle zákona o oceňování majetku, který je předmětem této daně. Přičemž se tato cena snižuje o prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně, o cenu majetku osvobozeného od daně darovací a příp. i o clo a daň placené při dovozu, pokud se jedná o movité věci darované či dovezené z ciziny.⁸⁸

Kromě jiného za důležité považuji ust. § 7 odst. 3 ZDDDP, které se snaží předcházet daňovým únikům darováním movitého majetku relativně malé hodnoty, jež by bylo osvobozeno od daně. Toto ustanovení stanoví, že se sčítá cena movitého majetku darovaného touže osobou témuž nabyvateli v průběhu dvou po sobě jdoucích kalendářních let. *Dříve vyměřené a zaplacené darovací daně se pak započítávají na nově vyměřenou daňovou povinnost.*⁸⁹

5.3.2 Právní úprava v Rakousku

Jak jsem uvedla již v jedné z předchozích kapitol, darovací daň byla stejně jako daň dědická v Rakousku zrušena rozhodnutím Ústavního soudního dvora jako protiústavní, a to s účinností ode dne 1. srpna 2008. Na rozdíl od daně dědické se však u daně darovací uplatňuje tzv. oznamovací povinnost (Meldepflicht).

Darování mezi živými (Schenkungen unter Lebenden) a příspěvky mezi živými (Zweckzuwendungen unter Lebenden) musí být ve lhůtě 3 měsíců od nabytí vlastnictví oznámeny finančnímu úřadu. Pod pojmem příspěvky mezi živými se nerozumí

⁸⁷ BAKEŠ, Milan, a další. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 237.

⁸⁸ viz § 7 odst. 1 ZDDDP

⁸⁹ RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2007, str. 197.

příspěvky určené určité osobě, ale příspěvky za účelem nějakého obecného prospěchu, např. dary pro zvířecí útulky nebo na zaopatření domácích zvířat aj.

Oznamovací povinnost postihuje darování např. peněžité hotovosti, podniku, movitého majetku či nehmotných statků. Naopak darování nemovitostí nacházejících se na území Rakouska, k jejichž převodu došlo po 31. červenci 2008, pod oznamovací povinnost nespadá, protože podléhá dani z převodu nemovitostí, jak jsem uvedla již dříve. Oznamovací povinnost se taktéž nevztahuje na převody nemovitostí ležících na území jiných států, jelikož se předpokládá, že jsou daněny některou z převodních daní podle právní úpravy státu, na jehož území se nacházejí.

Oznamovací povinnost mají nabyvatel a dárce rukou společnou a nerozdílnou, pokud v okamžiku nabytí vlastnictví mají trvalé bydliště nebo obvyklý pobyt, popř. u právnických osob sídlo či obchodní vedení v Rakousku.⁹⁰

Darování mezi rodinnými příslušníky navzájem, jehož výše v průběhu jednoho roku nepřevýšila částku € 50.000, a darování mezi jinými osobami, jehož výše v průběhu pěti let nedosáhla částky € 15.000, jsou od oznamovací povinnosti osvobozena.

5.4 Společná ustanovení pro převodní daně

Na základě vztahu poplatníka k zůstaviteli, dárci (obdarovanému) nebo nabyvateli (převodci) jsou osoby zatížené daňovou povinností rozřazeny do tří skupin. Do první skupiny se řadí příbuzní v řadě přímé a manželé. Druhou skupinu tvoří příbuzní v řadě pobočné (zákon je přímo specifikuje jako sourozence, synovce, neteře, strýce a tety) a manželé dětí, děti manžela, manželé rodičů a osoby, které s nabyvatelem, dárcem nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před skutečností rozhodnou pro daňovou povinnost ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele, dárce nebo zůstavitele.⁹¹ Do třetí „zbytkové“ skupiny zákonodárce zařadil ostatní fyzické a právnické osoby. Pro účely daně dědické a darovací má toto

⁹⁰ BEISER, Reinhold. *Steuern (Ein systematischer Grundriss)*. 8. vyd. Wien : facultas.wuv Universitätsverlag, 2010, str. 364.

⁹¹ viz § 11 odst. 3 ZDDDP

rozřazení zejména význam proto, že osoby v první a druhé skupině jsou dle ust. § 19 odst. 1 a 3 ZDDDP od těchto dvou daní osvobozeny.

Sazba daně dědické a darovací se odvíjí od příbuzenského či jiného vztahu poplatníka k zůstaviteli či dárci a od výše základu daně, tj. od hodnoty majetku zděděného či darovaného. Přestože ZDDDP obsahuje ustanovení obsahující daňové sazby pro I. a II. skupinu poplatníků, jsou tato ustanovení vzhledem k výše uvedenému osvobození těchto osob nadbytečná. U osob zařazených do III. skupiny se sazba daně pohybuje podle výše základu daně od 7 % do 40 % ze základu daně. U daně dědické a darovací jde o sazbu poměrnou, klouzavě progresivní, na rozdíl od daně z převodu nemovitostí, u níž se jedná o sazbu poměrnou lineární. Specifikem daně dědické je, že se násobí koeficientem 0,5, což se u daně darovací neuplatňuje. V důsledku to znamená, že je výsledná dědická daň poloviční než daň darovací.

Osvobození od daně dědické a darovací je možno rozdělit na osvobození osobní a věcná. Typickým věcným osvobozením jsou tzv. nezdanitelná minima u darování movitých věcí a finančních prostředků, přičemž dle ust. § 19 odst. 2 a 4 ZDDDP nesmí být tyto předměty darování nebo dědění součástí obchodního majetku dárce či zůstavitele po dobu jednoho roku před jejich nabytím, popř. nesmí jít o peněžní prostředky na podnikatelských účtech.⁹² Pro osoby patřící do třetí daňové skupiny představuje toto nezdanitelné minimum částku 20.000 Kč. Od daně darovací je navíc osvobozeno příležitostné nabytí movitého majetku a jiného majetkového prospěchu, jehož hodnota nepřesahuje 3.000 Kč.⁹³

Mnohá osvobození se dotýkají i bytů a jiných nemovitostí (garáží, ateliérů), taková osvobození se pak řadí do osvobození věcných. Takto jsou např. dle § 20 odst. 6 písm. g) ZDDDP od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny bezúplatné převody bytů a nebytových prostorů z vlastnictví bytových družstev do vlastnictví členů, kteří jsou fyzickými osobami, jde-li o bezúplatné převody uvedené v ust. § 24 odst. 1 až 4 BytZ. Darovací daň a daň z převodu nemovitostí se nevztahuje ani na převody rodinných domků, garáží a bytů z majetku družstva do vlastnictví jeho členů. Musí však být splněna podmínka, že jde o fyzické osoby

⁹² RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2007, str. 204.

⁹³ viz § 19 odst. 4 písm. d) ZDDDP

a jejich nájemní vztah k rodinnému domku, garáži nebo bytu vznikl po splacení členského podílu těmito členy nebo jejich právními nástupci. Osvobozeny jsou od obou výše uvedených daní také převody bytů a garáží z vlastnictví právnické osoby, jež vznikla za účelem stát se vlastníkem budovy, do vlastnictví fyzických osob, které jsou nájemníky převáděných bytů a garáží a zároveň členy nebo společníky této právnické osoby, pokud se tyto fyzické osoby nebo jejich právní předchůdci svými peněžitými či nepeněžitými prostředky podíleli na pořízení budovy. Nepeněžité prostředky použité k pořízení budovy musí být pro účely ZDDDP penězi ocenitelné.⁹⁴

Povinnost podat přiznání k dani musí být poplatníkem splněna do 30 dnů ode dne, kdy nabylo právní moci rozhodnutí, kterým bylo skončeno dědické řízení v případě daně dědické, nebo kdy došlo k bezúplatnému nabytí movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu, jde-li o daň darovací. U bezúplatného převodu vlastnictví k nemovitosti nebo bezúplatného zřízení práva odpovídajícího věcnému břemeni vzniká povinnost k podání daňového přiznání ohledně daně darovací také v lhůtě 30 dnů, avšak ode dne doručení smlouvy o těchto skutečnostech s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí, popř. účinností takové smlouvy, jedná-li se o převod vlastnictví k nemovitosti, jež není evidována v katastru nemovitostí.⁹⁵ Splatnost daně dědické a darovací nastává ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení platebního výměru.⁹⁶ Daňové přiznání se dle § 18 odst. 6 ZDDDP podává, i když výsledná převodní daň činí méně než 100 Kč, avšak v takovém případě správce daně vypočtenou daň nepředepíše a poplatník daň neplatí.

Přiznání k dani z převodu nemovitostí je nutno podat nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí nebo v němž nabyla účinnosti smlouva o úplatném převodu vlastnictví k nemovitosti, jež se neeviduje v katastru nemovitostí.⁹⁷

K daňovému přiznání musí být dle ust. § 21 odst. 3 ZDDDP přiložen opis nebo ověřená kopie smlouvy, popř. jiné listiny potvrzující či osvědčující vlastnické vztahy k nemovitosti a znalecký posudek, který určuje cenu převáděné nemovitosti

⁹⁴ viz § 20 odst. 6 písm. g) až j) ZDDDP

⁹⁵ viz § 21 odst. 1 písm. a) až c) ZDDDP

⁹⁶ viz § 18 odst. 1 ZDDDP

⁹⁷ viz § 21 odst. 2 ZDDDP

podle zákona o oceňování majetku. Přičemž zákon tyto dokumenty označuje jako součásti daňového přiznání.

5.5 Shrnutí

5.5.1 Daň z převodu nemovitostí

Stejně jako u daně z nemovitostí vyskytuje se řada rozdílů i mezi českou a rakouskou právní úpravou týkající se daně z převodu nemovitostí. Prvním z nich je odlišné určení poplatníků.

Český ZDDDP za poplatníka považuje při převodu nemovitosti prodávajícího, naopak při přechodu nemovitosti jím je nabyvatel. Rakouský zákon o dani z převodu nemovitostí vůbec kogentně nestanoví, kdo má být v jakém případě poplatníkem daně. Pouze stanoví, že jsou poplatníky převodce i nabyvatel, a to společně a nerozdílně. Postupně se však zažila praxe, že si smluvní strany sjednají, kdo z nich bude poplatníkem daně. Tuto dohodu pak finanční úřady respektují jako závaznou a řídí se jí.

Rozdílné je i stanovení základu daně. V případě převodu nemovitosti v České republice se základ daně stanoví z ceny zjištěné podle zákona o oceňování majetku. Avšak v případě, že je sjednaná cena vyšší než cena stanovená podle v předchozí větě uvedeného zákona, je pro účely stanovení základu daně rozhodující právě tato cena sjednaná. V Rakousku se primárně vychází z hodnoty protiplnění, zpravidla tedy z kupní ceny. Jen v případě, že taková hodnota neexistuje nebo není zjištělná, vychází se ve smyslu zákona o dani z převodu nemovitostí z trojnásobku ceny stanovené podle rakouského zákona o oceňování majetku.

Rakouská daň z převodu nemovitostí navíc používá dvojí sazbu daně, základní a sníženou. Snížená sazba daně se uplatňuje u převodů nemovitostí mezi osobami v příbuzenském vztahu. Osobně bych případné zavedení takové snížené sazby, která by se týkala rodinných příslušníků, do právního řádu České republiky považovala za přínosné řešení, i když upřednostňuji spíše zrušení této daně.

Pro podání přiznání k dani je v České republice rozhodující zápis do katastru nemovitostí, protože je tím převod, popř. přechod vlastnictví k nemovitosti, jež se v katastru nemovitostí eviduje, dovršen. Naopak v Rakousku je zaplacení daně

předpokladem pro zápis do katastru nemovitostí. Rakouský katastrální úřad k tomu, aby mohl provést zápis změny vlastníka nemovitosti do katastru nemovitostí, požaduje, aby mu bylo předloženo potvrzení od finančního úřadu o zaplacení daně nebo o tom, že je daný převod či přechod vlastnictví k nemovitosti od daně z převodu nemovitostí osvobozen.

Jak vyplývá z následujících kapitol, úplatný převod nemovitostí za zákonem stanovených podmínek podléhá i dani z příjmů a dani z přidané hodnoty. Dochází tak k dvojímu zdanění téhož předmětu daně, což mnoho odborníků považuje za nadbytečné také vzhledem k tomu, že podíl daně z převodu nemovitostí k veškerým výnosům státního rozpočtu je marginální. Vhodným řešením se tak jeví zrušení této daně, které by mimo jiné mohlo mít kladný vliv na bytovou politiku u nemovitostí určených k bydlení. V dohledné době však pravděpodobně k takovému kroku nedojde.

V případě tedy, že by daň z převodu nemovitostí zůstala zachována, bylo by užitečné, aby se český zákonodárce inspiroval rakouskou právní úpravou v následujícím směru. *Současné direktivní určení jedné ze zúčastněných stran jako poplatníka daně totiž není příliš vhodné, neboť často vede k zastírání skutečného stavu a ke skrytým dohodám.*⁹⁸ Proto by měla být pro účastníky smluvního vztahu, na jehož základě dochází k převodu nemovitosti, zavedena možnost, aby si určili, kdo z nich bude poplatníkem. Zákonná regulace by se pak uplatnila až sekundárně, pokud by se strany nedohodly. V takové situaci by byli poplatníci určení zákonem povinni hradit daň společně a nerozdílně. Také by podle mého názoru měla být pro stanovení základu daně rozhodující spíše smluvní cena převáděné nemovitosti, jako tomu je v Rakousku, než cena určená na základě zákona o oceňování,

5.5.2 Daň dědická a darovací

V posledních třech letech se přístup Rakouska k dani dědické a darovací radikálně změnil, čímž se také jeho právní úprava velmi vzdálila právní úpravě české. Daň dědická i darovací totiž byly, jak jsem již uvedla výše, rakouským Ústavním soudním dvorem zrušeny jako protiústavní pro rozpor s principem rovnosti. Daň dědická

⁹⁸ KUBÁTOVÁ, Květa; VYBÍHAL, Václav. *Optimalizace daňového systému v ČR*. 1. vyd. Brno : Sting 2004, str. 149.

se tedy v Rakousku nadále neuplatňuje vůbec a na místo daně darovací podléhají určitá darování oznamovací povinnosti.

Dřívější právní úprava obou daní však byla té české velmi podobná. Před 1. 8. 2008, kdy byly ještě v platnosti původní zákony upravující daň dědickou a darovací, se výše daně odvíjela stejně jako u nás od hodnoty darované, popř. děděné věci a od vztahu dárce (zůstavitele) k obdarovanému (dědici). Poplatníci daně byli taktéž rozděleni do několika skupin, konkrétně do pěti.

Vzhledem k zanedbatelným výnosům daně dědické a darovací by bylo pro budoucí vývoj obou těchto daní nejvhodnějším řešením jejich zrušení. Postupně se tak děje i v některých evropských zemích jako např. v Portugalsku, Švédsku či na Slovensku. Pokud by taková změna byla prosazena v legislativním procesu, měla by být podle mého názoru u darování zavedena povinnost obdobná povinnosti oznamovací tak, jak ji upravuje rakouský právní řád.

6. Daň z příjmů

6.1 Právní úprava v ČR

Daň z příjmů se řadí mezi daně přímé důchodového typu a upravuje ji samostatný zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů v platném znění (dále jen „ZDPřij“). Z hlediska subjektu daně rozlišujeme v rámci daně z příjmů dvě v podstatě samostatné daně, a to daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Vzhledem k tomu, že daná problematika je natolik obsáhlá, že by stačila na samostatnou diplomovou práci věnovanou tomuto tématu, budu se v následující kapitole věnovat především jen určitým úsekům právní úpravy daně z příjmů vztahujícím se k nemovitostem, a to zejména u daně z příjmů fyzických osob.

V 19. století existovalo vedle sebe několik daní, které zdaňovaly příjmy podle jejich druhu. Skutečná daň z příjmů byla zavedena zákonem č. 220/1896 ř. z., o osobních daních přímých. Tato představovala tzv. druhý pilíř přímých daní vedle skupiny daní výnosových (např. všeobecná výdělková daň, výdělková daň veřejně účtujících podniků). Po vzniku samostatné Československé republiky v roce 1918 nedošlo k žádným zásadním změnám týkajícím se přímých daní důchodového typu a až zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních sjednotil přímé daně do jednoho právního předpisu.

Tento zákon zůstal v platnosti i po 2. světové válce, některé daně z něj však byly vyčleněny. Samostatným zákonem tak byla upravena např. daň ze mzdy (zákon č. 109/1946 Sb.), zemědělská daň (zákon č. 50/1948 Sb.) nebo daň ze samostatné činnosti (zákon č. 60/1950 Sb.).

Řadu příjmů fyzických osob, které dříve podléhaly různým přímým daním, také sjednotila daň z příjmů obyvatelstva, zavedená zákonem č. 78/1952 Sb. Tato daň *plnila funkci zbytkové daně, tj. daně, která má podchycovat všechny zbývající příjmy občanů, které nepodléhaly jiným daním vybíraným z jimi dosahovaných příjmů.*⁹⁹ Po roce 1989 nastala nutnost tuto daň nově právně upravit, k čemuž došlo zákonem č. 389/1990 Sb.

⁹⁹ STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha : Havlíček Brain Team, 2009, str. 189.

Avšak k 1. lednu 1993 došlo ke zrušení daně ze mzdy i daně z příjmů obyvatelstva, tehdy nastala účinnost zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, v němž je obsažena úprava daně z příjmů fyzických a právnických osob dohromady. Tento právní předpis tvoří právní základ daně z příjmů do současnosti.

6.1.1 Poplatník daně

Za poplatníka daně z příjmů ZDPřij považuje fyzické a právnické osoby. U daně z příjmů fyzických osob jsou poplatníkem osoby, které mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují (tj. pobývají zde alespoň 183 dnů v kalendářním roce), ale i fyzické osoby, které tuto podmínku nesplňují, tzn. mají daňový domicil mimo území ČR. Rozdíl je, že u fyzických osob s daňovým domicilem v tuzemsku se daňová povinnost vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Druhá skupina má povinnost k dani z příjmů jen při příjmech plynoucích ze zdrojů na území České republiky.¹⁰⁰ V souvislosti s nemovitostmi to tedy znamená, že osoby s daňovým domicilem v ČR jsou povinny do základu daně z příjmů zahrnout i příjmy fyzických osob např. z pronájmu či prodeje nemovitostí nacházejících se v zahraničí.¹⁰¹

Dle ust. § 17 odst. 1 ZDPřij jsou poplatníci daně z příjmů právnických osob vymezení negativním způsobem, a to tak, že jimi jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami. Jedná se tedy o odlišné vymezení oproti občanskému právu. Stejně jako u daně z příjmů fyzických osob se rozlišuje poplatník s daňovým domicilem a poplatník bez něj. Právnické osoby, jejichž sídlo se nachází na území ČR, jsou povinny platit daň z příjmů jak z příjmů plynoucích ze zdrojů v České republice, tak i z příjmů plynoucích ze zdrojů v zahraničí. Naopak poplatníci, kteří nemají sídlo v tuzemsku, mají daňovou povinnost jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR.¹⁰²

6.1.2 Předmět daně

Předmětem daně jsou příjmy. Pod tímto pojmem ZDPřij rozumí peněžní i nepeněžní plnění (dokonce i dosažené směnou), přičemž nepeněžní příjem, často

¹⁰⁰ viz § 2 ZDPřij

¹⁰¹ SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 1999, str. 199.

¹⁰² Tamtéž, str. 195.

označovaný také jako naturální, je nutno ocenit podle zákona o oceňování majetku.¹⁰³ Právě u nemovitostí je velmi častým jevem, že se nájemné poskytuje naturálně ve formě zboží, služeb nebo výdajů vynaložených na opravu nebo změnu majetku v nájmu, k nimž má povinnost vlastník (pronajímatel).¹⁰⁴

Pro jednodušší představu rozdělím příjmy vyskytující se v ZDPřij do čtyř skupin, a to příjmy, které nejsou předmětem daně¹⁰⁵, příjmy osvobozené od daně z příjmů, příjmy, jež se do základu daně nezahrnují¹⁰⁶, a nakonec příjmy, které dani z příjmů podléhají.

6.1.2.1 Příjmy osvobozené od daně z příjmů

Ustanovení § 4 ZDPřij obsahuje velmi široký výčet osvobození od daně z příjmů fyzických osob. Z osvobození vztahujících se k nemovitostem stojí za zmínku především následující. Osvobození od daně z příjmů podléhají podle ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDPřij příjmy z prodeje rodinného domu a bytu (včetně podílu na společných částech domu a souvisejícího pozemku) za podmínky, že zde měl prodávající bydliště alespoň po dobu 2 let bezprostředně předcházejících prodeji. Dle mého názoru je možné toto ustanovení použít i na směnu nemovitostí, a to zejména s přihlédnutím k ust. § 23 odst. 6 ZDPřij. Pro osvobození je tedy nutné, aby byl poplatník daně vlastníkem rodinného domu nebo bytu a zároveň v něm měl bydliště. Právě ke slovnímu spojení „měl bydliště“ se vyjadřují autoři Ariana Bučková a Petr Oehm takto: „Výkladem sdělení „měl bydliště“ lze dospět k závěru, že postačí, když zde prodávající měl bydliště zaevidované, ale ve skutečnosti zde bydlet nemusel. Pokud tomu tak není, postupuje se podle ust. § 4 odst. 1 písm. b) ZDPřij.“¹⁰⁷¹⁰⁸

¹⁰³ viz §3 ZDPřij

¹⁰⁴ SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 1999, str. 101.

¹⁰⁵ blíže viz § 3 odst. 4 a § 18 odst. 2, 4 ZDPřij

¹⁰⁶ blíže viz § 23 odst. 4 ZDPřij (ustanovení společné pro daň z příjmů fyzických osob i právnických osob)

¹⁰⁷ BUČKOVÁ, Ariana; OEHM, Petr. *Nemovitosti bytu a nebytové prostory, jejich právní a daňový režim*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2002, str. 53.

¹⁰⁸ *Stálým bytem* se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.). (viz Pokyn č. D-300 vydaný Ministerstvem financí dne 16.11.2006)

V předchozí větě zmiňované ustanovení stanoví, že jsou od daně z příjmů osvobozeny příjmy plynoucí z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených v ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDPřij za podmínky, že doba mezi nabytím a prodejem přesáhne dobu pěti let. Dědí-li se takové nemovitosti a zůstavitel je zároveň příbuzným v řadě přímé či manželem vůči dědici, pak se doba pěti let zkracuje o dobu, po kterou zůstavitel nemovitost prokazatelně vlastnil. Z obsahu taktéž vyplývá, že se od daně osvobozují nejen rodinné domy a byty, ale i ostatní nemovitosti (samostatné pozemky, podzemní stavby aj.).

Jednou z podmínek v předchozích dvou odstavcích uvedených osvobození je, že příjmy z nemovitosti, k jejichž prodeji dochází, nejsou zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, popř. k převodu nemovitosti dochází minimálně po uplynutí doby 2, resp. 5 let od vyřazení nemovitosti z obchodního majetku.

Osvobození od daně z příjmů podléhají i převody členských práv družstva, kam spadají i příjmy z převodu nájmu družstevních bytů, avšak doba mezi nabytím a převodem členských práv družstva musí přesahovat 5 let. Milan Skála se ve své publikaci zabývá úvahou, zda je výhodnější převod nájmu družstevního bytu či bytové jednotky, kde dochází k následujícímu závěru: *„Pokud je prodávající majitelem družstevního bytu po dobu delší než pět let, je příjem z převodu osvobozen od daně z příjmu fyzických osob a na převod členských práv se samozřejmě nevztahuje daň z převodu nemovitostí. Při transformaci družstevního bytu na bytovou jednotku je její prodej osvobozený až po dvou letech, případně po pěti letech od nabytí a k převodu se bude vázat daň z převodu nemovitostí. Proto je často výhodnější převod družstevního bytu než prodej jednotky.“*¹⁰⁹

V ust. § 4 odst. 1 písm. u) ZDPřij je upraveno osvobození od daně týkající se nájmu nemovitosti. Dotčené ustanovení stanoví, že osvobození od daně z příjmů fyzických osob podléhá příjem získaný formou nabytí vlastnictví k bytu jako náhrady za uvolnění bytu, zvláště pak náhrada za uvolnění bytu, vyplacená uživateli bytu. Osvobození je pak ještě podmíněno tím, že poplatník náhradu použije na vlastní bytové

¹⁰⁹ SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 1999, str. 211.

potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž náhradu přijal. Popřípadě se osvobození vztahuje i na to, že poplatník částku odpovídající náhradě použil k obstarání bytových potřeb¹¹⁰ v době jednoho roku před tím, než náhradu obdržel.¹¹¹

6.1.2.2 Příjmy podléhající dani z příjmů

Příjmy, které podléhají dani z příjmů, jsou stanoveny zvlášť pro fyzické a zvlášť pro právnické osoby. Jedná se v podstatě o zbytkovou skupinu, kam řadíme veškeré příjmy kromě příjmů, které nejsou předmětem daně, které jsou od daně osvobozené a které se do základu daně nezahrnují. *Ve vazbě na nemovitosti jde zejména o příjmy z nájmu (případně jiného užívání nemovitosti osobou odlišnou od vlastníka) a o příjmy z prodeje nemovitostí.*¹¹²

Pro zjištění základu daně se od veškerých příjmů odečítají tzv. daňově uznatelné výdaje (náklady), kterými jsou výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. ZDPřij obsahuje výčet daňově uznatelných výdajů, který je však jen demonstrativní, tzn. aby šlo o daňově uznatelný výdaj, nemusí být určitá skutečnost jako daňově uznatelný výdaj uvedena přímo v ZDPřij, musí však splňovat základní podmínku, že jde o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve svém výčtu uvádí ZDPřij i daňově uznatelné výdaje, které se dotýkají nemovitostí, z nich pak např.:

- odpisy hmotného majetku,
- pojistné, které však musí souviset s příjmem a zároveň nemůže být od daně osvobozeno,
- nájemné, jestliže slouží k dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů,
- daň z převodu nemovitostí (i když je zaplácena ručitelem za původního vlastníka) a daň z nemovitostí, byly-li zapláceny,

¹¹⁰ **Bytovými potřebami** se podle § 6 odst. 1 zákona č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření rozumí např. výstavba bytového domu, rodinného domu nebo bytu dle BytZ, koupě bytového domu, rodinného domu nebo bytu, koupě pozemku v souvislosti s výstavbou aj.

¹¹¹ viz § 4 odst. 1 písm. u) ZDPřij

¹¹² SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 1999, str. 105.

- výdaje na zabezpečení požární ochrany,
- náhrada za uvolnění bytu (odstupné) poskytnutá vlastníkem bytu, jestliže uvolněný byt začne být využíván vlastníkem pro podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost nebo pronájem nejdéle do dvou let od uvolnění a bude takto používán nejméně po dobu dalších dvou let, nebo
- výdaje na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením podle § 33 odst. 1 ZDPřij.¹¹³

Tyto daňově uznatelné výdaje se pak od příjmů odečtou ve výši prokázané poplatníkem daně nebo ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů, popř. jiným právním předpisem.¹¹⁴

Naopak v ust. § 25 ZDPřij uvádí zákon výdaje, které zejména nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Ve vztahu k nemovitostem se jedná např. o daň darovací dědickou, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a obdobné daně zaplacené v zahraničí (výjimkou je ust. § 24 odst. 2 písm. ch) ZDPřij).

V tomto odstavci se vrátím k jednomu z daňově uznatelných výdajů uvedených v ZDPřij, a to k odpisům hmotného majetku, abych přiblížila právě pojem hmotného majetku. Hmotným majetkem se totiž mimo jiné dle ust. § 26 odst. 2 ZDPřij rozumí i budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky podle BytZ a stavby. Hmotným majetkem ve smyslu ZDPřij naopak nejsou pozemky¹¹⁵, byty, které nejsou jednotkami dle BytZ, a ani družstevní byty. K dané problematice stojí za zmínku názor Milana Skály: *„Z pohledu ZDPřij a vymezení hmotného majetku představuje vlastnictví jednotky dva hmotné majetky: zaprvé dům, ke kterému má vlastník jednotky spoluvlastnické právo a zadruhé byt či nebytový prostor. Tyto dvě majetkové hodnoty nelze směřovat ani soukromoprávně, ani daňově. Např. u koupě jde o koupi spoluvlastnického podílu společných částí domu (první hmotný majetek), vlastního bytu*

¹¹³ viz § 24 odst. 1 a 2 ZDPřij

¹¹⁴ SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 1999, str. 108.

¹¹⁵ Tamtéž, str. 122.

nebo nebytového prostoru (druhý hmotný majetek) a většinou i o koupi spoluvlastnického podílu na pozemku (hmotný investiční majetek podle účetních předpisů). Soukromoprávně, účetně i daňově pak jde o tři majetkové hodnoty, které nelze evidenčně spojovat. Na této skutečnosti nic nemění ani to, že je lze převádět pouze společně, nebo že pro účely BytZ se spoluvlastnický podíl domu a jednotka oceňují společně jednou částkou.¹¹⁶ Rozdělením budovy na jednotky prohlášením vlastníka budovy nastává právní fikce nových objektů občanskoprávních vztahů, avšak vlastník budovy nenabývá majetek, což má dopady jak u daně z příjmů, tak u daně z přidané hodnoty. Dojde-li následně k prodeji jednotek a spolu s nimi i spoluvlastnického podílu na společných částech domu, snižuje se jen cena budovy jako hmotného majetku.¹¹⁷

Jak vyplývá již z výše zmíněného, základ daně tedy tvoří rozdíl mezi příjmy (sníženými o příjmy, které nejsou předmětem daně, které jsou od daně osvobozeny a které se do základu daně nezahrnují) a daňově uznatelnými výdaji. Na výši základu daně mají dále vliv také položky odčitatelné od základu daně uvedené v ust. § 34 ZDPřij, za takovou položku se považuje např. daňová ztráta nebo výdaje vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje.¹¹⁸

Předmět daně z příjmů fyzických osob tvoří dle ZDPřij pět dílčích daňových základů:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6 ZDPřij),
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDPřij),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDPřij),
- příjmy z pronájmu (§ 9 ZDPřij),
- ostatní příjmy (§ 10 ZDPřij).

Zjednodušeně lze říci, že základ daně z příjmů fyzických osob tvoří součet těchto dílčích daňových základů. Vzhledem k zpracovávanému tématu jsou z výše uvedených příjmů podstatné zejména příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné

¹¹⁶ SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 1999, str. 126.

¹¹⁷ Tamtéž, str. 126.

¹¹⁸ BAKEŠ, Milan a další. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 209.

činnosti, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Z tohoto důvodu budou následující řádky věnovány jen těmto příjmům.

a) Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti

Tyto příjmy upravuje § 7 ZDPřij. Příjmem z podnikání se rozumí příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství příjmy ze živnosti nebo z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti ze zisku.¹¹⁹ Pod pojem příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti pak zákon řadí např. příjmy z užití nebo poskytnutí průmyslového nebo jiného práva duševního vlastnictví nebo autorských práv, příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností nebo příjmy z pronájmu majetku zařazeného v obchodním majetku.¹²⁰ Ve vztahu k nemovitostem tak může jít kupříkladu o příjmy autorizovaných inženýrů a architektů, příjmy z činností realitních kanceláří, příjmy znalců na oceňování nemovitostí nebo příjmy ze stavebních činností jako zednictví, tesařství a mnoho dalších.¹²¹ Živností však není pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor.¹²²

Z předchozího tedy plyne následující závěr. Pokud je nemovitost součástí obchodního majetku poplatníka, jsou příjmy z ní daněny dle ust. § 7 ZDPřij, tj. jako příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Jestliže však nemovitost do obchodního majetku poplatníka nespadá, podléhají příjmy z ní dani z příjmů fyzických osob podle ust. § 9 ZDPřij, tj. jako příjmy z pronájmu.

b) Příjmy z pronájmu

Příjmy z pronájmu upravuje ZDPřij v ust. § 9, přičemž se musí jednat o příjmy z pronájmu, které nejsou podnikáním (na takové příjmy by se vztahovalo ust. § 7 ZDPřij). Za příjmy z pronájmu se považují:

- příjmy z pronájmu nemovitostí (jejich částí) nebo bytů (jejich částí),

¹¹⁹ viz § 7 odst 1 ZDPřij

¹²⁰ blíže viz § 7 odst. 2 ZDPřij

¹²¹ SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 1999, str. 214.

¹²² viz § 3 odst. 3 písm. ah) zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

- příjmy z pronájmu movitých věcí, kromě příležitostného pronájmu věcí movitých.¹²³

Z toho vyplývá, že příjmy z pronájmu nemovitých věcí jsou příjmem dle ust. 9 ZDPřij vždy, kdežto příjmy z věcí movitých jen tehdy, nejedná-li se o příjem příležitostný. Příjmem z pronájmu se rozumí i takový příjem, jenž fyzická osoba získá z věci, kterou má sama v nájmu či podnájmu.¹²⁴ *Součástí nájemného z bytů nebo jejich částí nejsou úhrady na ceny služeb spojených s užíváním bytu.*¹²⁵¹²⁶

c) Ostatní příjmy

V ust. § 10 ZDPřij měl zákonodárce pod pojmem ostatní příjmy na mysli, takové příjmy, které nespadají do jiných kategorií příjmů vymezených ZDPřij. Zákon obsahuje celý výčet těchto příjmů, ale nemovitostí se přímo dotýkají jen tyto:

- příjmy z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru nebo spoluvlastnického podílu na nich, nejsou-li od daně z příjmů osvobozeny dle ust. § 4 ZDPřij (§ 10 odst. 1 písm. b) ZDPřij) a
- příjmy z převodu členských práv a povinností k družstvu a majetkových podílů na transformovaném družstvu, nejsou-li od daně z příjmů osvobozeny dle ust. 4 ZDPřij (§ 10 odst. 1 písm. c) ZDPřij)

Specifikem příjmů spadajících do této skupiny je, že jejich dílčí základ daně tvoří příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.¹²⁷ Tedy na rozdíl od ostatních druhů příjmů se neuplatní výdaje vynaložené na zajištění a udržení příjmů. Takovým výdajem je u příjmů z prodeje nemovitosti uhrazená daň z převodu nemovitostí.

¹²³ viz 9 odst. 1 ZDPřij

¹²⁴ PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. 10. vyd. Olomouc : ANAG, 2009, str. 201.

¹²⁵ SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 1999, str. 220.

¹²⁶ *Zálohy na ceny služeb (např. za vytápění, za dodávku teplé vody, úklid společných prostor v domě, užívání výtahu, dodávku vody z vodovodů a vodáren, odvádění odpadních vod kanalizacemi, užívání domovní prádely, osvětlení společných prostor v domě, kontrolu a čištění komínů, odvoz popela a smetí, odvoz splašků a čištění žump, vybavení bytu společnou televizní a rozhlasovou anténou), které pronajímatel po uplynutí rok zúčtuje se skutečnými výdaji za tyto služby, nezahrnuje pronajímatel do zdanitelných příjmů a ani platby za tyto služby nezahrnuje do daňových výdajů.* (viz Pokyn č. D-300 vydaný Ministerstvem financí dne 16.11.2006)

¹²⁷ viz § 10 odst. 4 ZDPřij

Dle ust. § 18 odst. 1 ZDPříj jsou pak předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, nestanoví-li tento zákon jinak.

7. Daň z přidané hodnoty

7.1 Právní úprava v ČR

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb, o dani z přidané hodnoty v platném znění (dále jen „ZDPH“). Za první republiky byla obdobou daně z přidané hodnoty daň z obratu, která byla s účinností od 1. ledna 1949 zákonem č. 283/1948 Sb. nahrazena spolu s ostatními daněmi nepřímého typu všeobecnou daní. Tato byla novelou, ke které došlo ještě v roce 1949, přejmenována na všeobecnou daň nákupní a pod tímto názvem se uplatňovala až do účinnosti zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, kterým byla daň z přidané hodnoty zavedena do daňové soustavy České republiky.¹²⁸

Jedná se na rozdíl od daní výše zpracovaných o daň nepřímou, tedy daň, která postihuje zdaňovaný příjem při jeho upotřebení. U tohoto typu daní je pak plátcem osoba odlišná od osoby, která daňovou povinnost reálně nese (daňový poplatník).¹²⁹ Nepřímost daně se projevuje právě v tom, že poplatníci daně svou povinnost neplní přímo do státního rozpočtu, ale prostřednictvím plátců daně, kteří jsou jako plátcí daně z přidané hodnoty registrovaní. O dani z přidané hodnoty se mluví i jako o dani univerzální, což se projevuje především tak, že se daň váže na všechny ekonomické aktivity (vyjma aktivit od daně osvobozených) a všechny subjekty, které podléhají registraci jako plátcí daně z přidané hodnoty u příslušného finančního úřadu, ať už povinně či dobrovolně.

Pro daň z přidané hodnoty je charakteristické, že se vyskytuje ve všech fázích obratu (typicky při získání surovin nutných pro výrobu, při samotné výrobě, ale i při konzumaci). Předmětem zdanění se stává právě hodnota, které vzniká v určité fázi obratu, tedy v takovém stadiu, kde se tvoří nějaká přidaná hodnota. Subjekt, který se vyskytuje v určité fázi obratu, daň odvádí, avšak snižuje ji o daň, kterou zaplatil na vstupu, tedy ve fázi, kdy zdanitelné plnění získal. Konečnou daň pak hradí spotřebitel - konzument, který stojí na konci řetězce, a to z celkové ceny nakoupeného

¹²⁸ BAKEŠ, Milan a další. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 171.

¹²⁹ Tamtéž, str. 157.

zboží či služby, a na rozdíl od plátce daně nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.¹³⁰

Stejně tak jako u daně z příjmů budu se s ohledem na zpracovávané téma v následujícím textu orientovat na vlastnictví a převody nemovitostí, a to především na vlastnictví a převody bytů.

7.1.1. Subjekt daně

ZDPH používá v ust. § 5 pojem osoba povinná k dani, kterou se rozumí fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. V odstavci druhém toto ustanovení specifikuje právnickou osobu jakožto osobu povinnou k dani tak, že se za ni považuje i taková osoba, která nebyla zřízena nebo založena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Od daně je pak osvobozena osoba povinná k dani, jež má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku a jejíž obrat nepřesáhne částku 1.000.000 Kč za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.¹³¹

Plátcem daně jsou pak osoby povinné k dani, a to buď (jak jsem již zmínila dříve) povinně ze zákona, nebo dobrovolně z vlastní vůle. Obligatorně se plátcem daně podle ust. § 94 odst. 1 ZDPH stává osoba povinná k dani, jež má sídlo nebo místo podnikání na území České republiky, pokud její obrat za nejvýše dvanáct kalendářních měsíců přesáhne částku 1.000.000 Kč, a to od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém přesáhla stanovený obrat¹³². V tomto okamžiku subjektům vzniká povinnost podat přihlášku k registraci daně u místně příslušného finančního úřadu. Avšak i v případě, že je osoba povinná k dani na základě ust. § 6 ZDPH od daně z přidané hodnoty osvobozena, může kdykoli přihlášku k registraci podat a plátcem daně se stane dnem, kdy nabude účinnosti osvědčení o registraci.¹³³

¹³⁰ RADVAN, Michal; MRKÝVKA, Petr. *Finanční právo a finanční správa (Berní právo)*. 1. vyd. Brno : Doplněk, 2008, str. 382.

¹³¹ viz § 6 ZDPH

¹³² Pojem obratu je novelou ZDPH účinnou od 1. 1. 2009 nově definován, pojem výnosy (příjmy) nahradil pojem úplata, který je obecnější. Cílem novely bylo, aby se kritériem, jež rozhoduje o zahrnutí do obratu, stalo provádění ekonomické činnosti. Blíže viz § 6 odst. 2 ZDPH. (KUNEŠ, Zdeněk. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě (k. 1. 1. 2010)*. 2. vyd. Olomouc : ANAG, 2010, str. 13)

¹³³ RADVAN, Michal; MRKÝVKA, Petr. *Finanční právo a finanční správa (Berní právo)*. 1. vyd. Brno : Doplněk, 2008, str. 384.

Ekonomickou činností, kterou uskutečňuje osoba povinná k dani, se podle § 5 odst. 2 ZDPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, přičemž tento odstavec také demonstrativně uvádí celou řadu činností, které se za ekonomickou činnost považují. *Jde o dodávání zboží a poskytování služeb včetně využívání majetku, jehož základním atributem je úplatnost. Je-li činnost vykonávána bezúplatně, pak nejde o ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH.*¹³⁴ Ekonomickou činností není ani činnost, která je vykonávána jen příležitostně; právě soustavnost je jejím důležitým znakem.¹³⁵

K pojmu ekonomická činnost vyjádřilo svůj právní názor i Ministerstvo financí ČR, a to v souvislosti s nájmem bytů členům družstva. Podle Ministerstva financí u nájmu bytů členům družstva, kteří jsou fyzickými osobami, nejde o ekonomickou činnost, protože jsou tímto způsobem zajišťovány jejich bytové potřeby. Avšak u právnických osob půjde o ekonomickou činnost i v případě, že jsou členy družstva, protože právnické osoby bytové potřeby mít nemohou.¹³⁶ Opačný názor pak zastávají autoři komentáře k ZDPH, ke kterému se přikláním také. Ti argumentují tím, že základním cílem nájmu je dosažení příjmů a zajištění bytových potřeb členů družstva je až cílem druhotným. Proto by bytová družstva měla považovat nájem za předmět daně z přidané hodnoty bez ohledu na to, jestli je nájemcem člen bytového družstva či nikoli nebo jestli se jedná o fyzickou či právnickou osobu.¹³⁷

¹³⁴ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty (komentář)*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008, str. 33.

¹³⁵ *Soustavnou činností nemusí být činnost nepřetržitá a trvalá, ale může se jednat např. o činnost sezónní nebo činnost s určitými přestávkami. Předpoklad soustavnosti však vyjadřuje požadavek opakovatelnosti jednotlivých jednání, přičemž musí jít o opakovanost záměrnou, nikoliv vyplývající z výjimečných, nahodilých a nepředvídatelných okolností.* (KUNES, Zdeněk. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě (k. 1. 1. 2010)*. 2. vyd. Olomouc : ANAG, 2010, str. 11)

¹³⁶ blíže viz internetová stránka Ministerstva financí ČR, http://cds2005.mfcr.cz/dane/archivDPH/DPH_bytdruzstvo.html

¹³⁷ blíže viz DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty (komentář)*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008, str. 35.

7.1.2 Předmět daně

Předmět daně z přidané hodnoty je stanoven v ust. § 2 odst. 1 ZDPH, přičemž plnění, která tvoří předmět daně, ZDPH označuje jako zdanitelná plnění, jestliže nepodléhají osvobození od daně. Kromě jiného je za předmět daně považován i převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě, a to za úplaty osobou povinnou k dani a v případě, že se místo plnění nachází v tuzemsku. To znamená, že nemovitost musí ležet na území České republiky. Dojde-li k převodu nemovitosti, která se nachází v cizozemí, daň z přidané hodnoty se neodvádí. *Převodem nemovitosti se rozumí převod nemovitosti, která se zapisuje do katastru nemovitostí, při které dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti hospodaření. Převod nemovitosti, která se nezapisuje do katastru nemovitostí, se považuje za dodání zboží.*¹³⁸ Z uvedeného tedy vyplývá, že se daň z přidané hodnoty vztahuje i na převody bytů.

Předmětem daně, který se vztahuje k nemovitostem, je i poskytnutí služby za stejných podmínek, tedy za úplaty osobou povinnou k dani a s místem plnění v tuzemsku. Poskytnutím služby se podle § 14 ZDPH rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, poskytnutí služby je tedy vymezeno negativně. Je jím např. převod práv, poskytnutí práva využití věci, vznik a zánik věcného břemene aj. Ve vztahu k nemovitostem se službou rozumí i nájem a podnájem nemovitostí (tyto spadají pod poskytnutí práva využití věci), zprostředkování prodeje nemovitosti nebo právní, daňové či účetní služby související s nemovitostmi.¹³⁹

Místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti (přičemž sem ZDPH řadí např. služby znalce, realitní kanceláře, ubytovací služby nebo udělení práv na užívání nemovitosti) i při převodu nemovitostí je zcela logicky místo, kde se nemovitost nachází.

Dani z přidané hodnoty však nepodléhají všechny převody nemovitostí. Na základě ust. § 56 odst. 1 ZDPH jsou od daně osvobozeny převody bytů,

¹³⁸ RADVAN, Michal; MRKÝVKA, Petr. *Finanční právo a finanční správa (Berní právo)*. 1. vyd. Brno : Doplněk, 2008, str. 387.

¹³⁹ SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 1999, str. 243.

jež jsou převáděny po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu¹⁴⁰ nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby. Přičemž rozhodný je den, který nastane dříve. Toto ustanovení, které se kromě bytů vztahuje i na stavby a nebytové prostory, bylo k 1. 1. 2009 novelizováno a pro svou nejednoznačnost vyvolalo několik otázek. Pokud by se totiž pojmy vydání prvního kolaudačního souhlasu a datum započetí prvního užívání stavby vztahovaly na stavbu podle účelu jejího užívání, bude převod stavby, k němuž dojde do tří let od celkové rekonstrukce (která právě účel stavby změní) podléhat dani z přidané hodnoty. Avšak v případě, že se oba výše uvedené pojmy vztahují na stavbu jako věc nemovitou podle občanskoprávních předpisů, bude takový převod od daně osvobozen.¹⁴¹ Této problematice se věnoval i jeden bod jednání pořádaného Ministerstvem financí ČR spolu s Komorou daňových poradců ČR dne 18. 3. 2009. Ministerstvo financí zde vyjádřilo tento názor: „*Prvním užíváním stavby ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o DPH se rozumí první užívání stavby pro účely, pro které může být daná stavba v souladu s oznámením užívána. Prvním kolaudačním souhlasem se rozumí vydání prvního kolaudačního souhlasu, který umožňuje současný daný způsob využití převáděné stavby. Jestliže jsou převáděny byty, je rozhodující okamžik vydání prvního kolaudačního souhlasu k využití daných prostor jako byty.*“¹⁴² Z výše uvedeného názoru Ministerstva financí tedy vyplývá, že změní-li se účel stavby, bude změněná stavba znovu podléhat dani z přidané hodnoty.

Od daně je na základě ust. §56 odst. 3 ZDPH osvobozen i nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor. Avšak krátkodobý nájem bytů a nebytových prostor, kterým se rozumí nájem nejdéle na 48 hodin nepřetržitě (a to i včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody), osvobození nepodléhá.

¹⁴⁰ Podle ust. § 122 StavZ je kolaudační souhlas požadován u staveb, jejíž vlastnosti nemohou budoucí uživatelé ovlivnit (např. nemocnice, školy, nájemní bytový dům). Na základě kolaudačního souhlasu může být užívána změna stavby, která je kulturní památkou, a stavba, u které bylo stanoveno provedení zkušebního provozu.

¹⁴¹ KUNEŠ, Zdeněk. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě (k. 1. 1. 2010)*. 2. vyd. Olomouc : ANAG, 2010, str. 27.

¹⁴² Zápis z jednání Koordinačního výboru Ministerstva financí ČR s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 18. 3. 2009 – <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-FA7F0985/cds/KVKDP18032009.pdf>

7.1.3 Základ daně

Ve smyslu ust. § 36 odst. 1 ZDPH se za základ daně považuje vše, co plátce daně obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění bez daně za toto zdanitelné plnění. Přičemž sem zákon řadí i částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Výpočet daně je pak stanoven v ust. § 37 ZDPH.

7.1.4 Sazba daně

V rámci sazby daně rozlišujeme sazbu základní ve výši 20 % a sníženou ve výši 10 % (ust. § 47 odst. 1 ZDPH). Dále ZDPH stanoví, že pokud zákon neurčí jinak, uplatní se při převodu nemovitosti základní sazba daně. Stejně pravidlo platí i u služeb, tedy např. i u nájmu nemovitosti, který se řadí mezi služby, jak jsem zmiňovala již výše.

Snížená sazba daně se uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytu, ale i bytového či rodinného domu (včetně jejich příslušenství)¹⁴³, nebo v souvislosti s opravou¹⁴⁴ těchto staveb. Toto je upraveno v ust. § 48 odst. 1 ZDPH, k němuž byl novelou účinnou od 1. 4. 2011 nově zařazen i odstavec druhý, který definuje pro účely ZDPH bytový dům, rodinný dům a byt. Pod pojmem byt rozumí soubor místností, popř. jednotlivou obytnou místnost, který stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení. Takové pojetí je tedy odlišné od definování bytu ve smyslu BytZ.

Snížená daňová sazba se užije i při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou nebo opravou stavby pro sociální bydlení, a to včetně jejího příslušenství (ust. § 48a odst. 1 ZDPH). Za byt pro sociální bydlení se považuje ve smyslu ust. § 48a odst. 5 ZDPH byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m², do této plochy se však nezapočítává podíl na společných částech domu.

¹⁴³ ZDPH u pojmu změna stavby odkazuje na StavZ, který pod tímto pojmem rozumí nástavbu, kterou se stavba zvyšuje, přístavbu, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou, a stavební úpravu, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby.

¹⁴⁴ **Opravou** se rozumí i údržba bytu či bytového a rodinného domu. (DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty (komentář)*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008, str. 248)

Co se týče budoucího vývoje výše daňové sazby u daně z přidané hodnoty, vládní koalice v minulých týdnech oznámila, že v příštích dvou letech nastanou změny sazeb. Na základě jednání vlády by se měla od roku 2012 zvyšovat snížená sazba daně z 10 % na 14 % a základní sazba zůstane na 20 %. Od roku 2013 pak má platit sjednocená sazba daně ve výši 17,5 %, a to bez výjimek.¹⁴⁵

¹⁴⁵ Vyjádření Ministerstva práce a sociálních věcí k nové úpravě sazeb od roku 2012 - <http://www.mpsv.cz/cs/10510>

8. Závěr

V samotném závěru této práce se vrátím k obecným cílům, které jsem si v úvodu vytyčila. Jednak jsem se snažila o přiblížení problematiky danění vlastnictví a převodů nemovitostí, přičemž pozornost jsem z nemovitostí značnou měrou věnovala bytům. Jednak jsem u některých daní zpracovala i právní úpravu rakouskou, abych upozornila na rozdíly mezi jednotlivými právními řády. Právě odlišnosti mezi různými právními úpravami umožňují zamyslet se nad tím, zda je současná právní úprava týkající se daní v České republice tou „nejlepší možnou“ či zda by si zasloužila určité změny k lepšímu.

Ještě než přistoupím ke kritice některých dílčích úseků české právní úpravy, zdůrazním, že úroveň zákonů upravujících daně, jež jsem se v této práci pokusila rozebrat, je poněkud rozkolísaná. Bohužel u některých se setkáváme s kvalitou spíše nižší. Typickým příkladem je zákon o dani z příjmů, a to pro svou nepřehlednost a složitost. Na druhou stranu je často vyzdvihován zákon upravující daně převodní či zákon o dani z nemovitostí, které jsou systematicky a logicky členěny, a proto je orientace v nich i pro laickou veřejnost poměrně jednoduchá a srozumitelná.

Zaměřím-li se na odlišnosti obou právních úprav, docházím k závěru, že by český zákonodárce do budoucna mohl v mnoha směrech hledat inspiraci kromě jiného i v rakouském právním řádu. Netvrdím, že právní úprava Rakouska je v každém ohledu lepší, avšak některé aspekty spíše užšího charakteru považuji za promyšlenější a tím pádem i z hlediska fiskální politiky státu za lépe funkční.

Největší negativum u daně z nemovitostí a u převodních daní vidím v jejich neefektivnosti. Příjmy z nich plynoucí jsou tak nízké, že sotva postačují na pokrytí nákladů státu, které musí na jejich správu vynaložit. Z tohoto důvodu byly transferové daně zrušeny např. na Slovensku. Jak vyplývá z předchozího textu, ke zrušení daně darovací a dědické došlo i v Rakousku, příčinou zde však byla rakouským ústavním soudem proklamovaná protiústavnost oceňování nemovitostí pro účely těchto daní.

Pro zrušení daně z převodu nemovitostí navíc hovoří i jiný, často zmiňovaný argument. Úplatné převody nemovitostí totiž zároveň podléhají dani z příjmů, pokud nejsou od daně z příjmů osvobozeny, a v některých případech za stejné podmínky také dani z přidané hodnoty, což představuje formu dvojího zdanění téhož předmětu daně a vede zcela oprávněně k časté kritice takových souběhů daní. Navíc vládou plánované zvýšení sazby daně z přidané hodnoty se zákonitě promítne i do ceny nemovitostí. Pravděpodobně to způsobí stagnaci prodeje na trhu s nemovitostmi a právě zrušení daně z převodu nemovitostí by mohlo tento trend alespoň částečným způsobem pozitivně ovlivnit.

Doporučila bych také zrušení daně dědické a darovací, jako se stalo v Rakousku, i když v České republice by k tomu pravděpodobně vedl jiný důvod než protiústavnost. Pokud by došlo k prosazení této myšlenky v legislativním procesu, nebylo by jistě na škodu nechat se inspirovat rakouskou právní úpravou. Aby se zabránilo zcela nekontrolovatelným převodům majetku, byla na místo darovací daně u darování mezi živými od určité výše v Rakousku zavedena tzv. oznamovací povinnost. Takové opatření se mi jeví jako rozumné a souhlasím i s tím, aby se oznamovací povinnost týkala jen darování, protože v případě dědění by vzhledem k dědickému řízení, které probíhá před soudem, tedy orgánem státu, byla nepotřebná a navíc by znamenala další zbytečné administrativní zatížení veřejnosti i státu.

Naopak nezastávám názor, že by bylo koncepční a přínosné zrušit daň z nemovitostí. Mělo by spíše dojít k takovým změnám, které by její podíl na rozpočtech obcí, kam příjmy z této daně plynou, zvyšovaly. Zejména přihlédneme-li k tomu, že je samotná daň z nemovitostí velmi nízká, zpravidla v řádu stovek korun, nemělo by její zvýšení představovat pro poplatníky výrazný problém. Řešením by tak mohlo být zavedení způsobu výpočtu daně ad valorem, jako tomu je v Rakousku. Takto stanovená daň by sice přinesla zvýšení daňového zatížení pro daňové poplatníky, avšak vzhledem k tomu, že daň z nemovitostí představuje pro rozpočet obcí jeden z mála stabilních příjmů, považuji takový krok za správný.

Zajímavý bude i vývoj jednotlivých daní do budoucna, pokud dojde k přijetí nového občanského zákoníku. Změny, které s sebou přinese jeho začlenění do právního

řádu, se dotkne zejména daně z nemovitostí, jejíž koncepce vychází z opačného principu, než který se snaží návrh občanského zákoníku prosadit. V budoucnu se navíc budou jednotlivé právní úpravy států, jež jsou členy Evropské unie, stále více v zájmu integrace sblížovat. Tento trend se projevil již na úrovni nepřímých daní (zejména u daně z přidané hodnoty), které Evropská unie svými právními předpisy již upravuje, a podle mého názoru se brzy dotkne i danění příjmů.

Seznam zkratek

- BytZ** zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů
- DŘ** zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- KatZ** zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů
- LZPS** usnesení předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jakou součástí ústavního pořádku České republiky, uveřejněné pod č. 2/1993 Sb.
- ObčZ** zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- StavZ** zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů
- ZDDDP** zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- ZDN** zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- ZDPH** zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- ZDPřij** zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam použité literatury a prameny

Knížní literatura

- BAKEŠ, Milan a další. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009.
- BEISER, Reinhold. *Steuern (Ein systematischer Grundriss)*. 8. vyd. Wien : facultas.wuv Universitätsverlag, 2010.
- BUČKOVÁ, Ariana; OEHM, Petr. *Nemovitosti byty a nebytové prostory, jejich právní a daňový režim*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2002.
- DORALT, Werner; RUPPE, Hans Georg. *Steuerrecht (Band II)*. 5. vyd. Wien : Manz, 2006.
- DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty (komentář)*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008.
- CHALUPA, Luboš; DVOŘÁKOVÁ, Jana; ZÁVODSKÁ CHANDRYCKÁ, Věra. *Meritum - Byty a právo*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2007.
- KOCOUREK, Jiří; ČERMÁK, Jaroslav; PEŠTUKA, Jaroslav. *Společenství vlastníků bytových jednotek*. akt. vyd. Praha : EUROUNION Praha, s.r.o., 2009.
- KUBA, Bohumil. *Byty a katastr nemovitostí*. 8. vyd. Praha : Linde, 2008.
- KUBÁTOVÁ, Květa; VYBÍHAL, Václav. *Optimalizace daňového systému v ČR*. 1. vyd. Brno : Sting 2004
- KUNEŠ, Zdeněk. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě (k. 1. 1. 2010)*. 2. vyd. Olomouc : ANAG, 2010.
- LEXA, Hans; PUMMERER, Erich. *Steuerrecht II*. 7. vyd. Wien : Lexis Nexis, 2010.
- MRKÝVKA, Petr. *Finanční právo a finanční správa (2. díl)*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2004.
- PEKOVÁ, Jitka. *Majetkové daně v daňové soustavě České republiky*. 1. vyd. Praha : CODEX Bohemia, 1997.
- PELC, Vladimír. *Daň darovací (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009.

- PELC, Vladimír. *Daň z převodu nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009.
- PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. 10. vyd. Olomouc : ANAG, 2009.
- RADVAN, Michal. *Zákon o dani z nemovitostí (komentář)*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2006.
- RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2007.
- RADVAN, Michal. *Zdanění nemovitostí v Evropě*. 1. vyd. Praha : C.H.Beck, 2005.
- RADVAN, Michal; MRKÝVKA, Petr. *Finanční právo a finanční správa (Berní právo)*. 1. vyd. Brno : Doplněk, 2008
- SKÁLA, Milan. *Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 1999.
- STARÝ, Marek a kol. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha : Havlíček Brain Team, 2009.
- VYBÍHAL, Václav. *Zdanění majetku*. 1. vyd. Praha : Grada, 1997.

Časopisecká literatura

- Kolektiv autorů. *Připomínky k návrhu občanského zákoníku*. Právní zpravodaj, č. 12/2009.
- POHLOVÁ, Alena. *Vlastnictví pozemku a stavby*. Právní rádce, č. 5/2006.

Elektronické zdroje

- Pokyn č. D – 300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů - http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA98423-6CCD1E26/cds/pokyn_D_300.pdf

- Vyjádření Ministerstva práce a sociálních věcí k nové úpravě sazeb od roku 2012 - <http://www.mpsv.cz/cs/10510>
- Vyjádření Ministerstva financí ČR k uplatňování DPH u bytových družstev - http://cds2005.mfcr.cz/dane/archivDPH/DPH_bytdruzstvo.html
- Zápis z jednání Koordinačního výboru Ministerstva financí ČR s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 18.3.2009 – <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-FA7F0985/cds/KVKDP18032009.pdf>
- http://www.bmf.gv.at/Steuern/Brgerinformatio/GrundstckeundSteuern/Einheitsbewertung/Grundvermgen/_start.htm

Zákony

- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Usnesení předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jakou součástí ústavního pořádku České republiky, uveřejněné pod č. 2/1993 Sb.
- Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Abstrakt

Cílem diplomové práce je zpracovat danění vlastnictví a převodů nemovitostí se zaměřením na vlastnictví bytů. U většiny daní týkajících se nemovitostí se zabývám i rakouskou právní úpravou, kde upozorňuji na rozdíly českého a rakouského právního řádu. Oba právní řády jsou totiž historicky i teritoriálně svázané.

Práce je rozčleněna do osmi částí. První kapitola podává souhrnný komentář o právní stav v obou zemích. V druhé kapitole se věnuji základním pojmům, které považuji pro tuto práci za relevantní. Tato je rozdělena do dvou podkapitol. První podkapitola rozebírá pojmy vztahující se k nemovitostem, druhá pak pojmy vztahující se k daním. Za základními pojmy následuje kapitola třetí, kde obracím svou pozornost na návrh nového občanského zákoníku, jenž je v současnosti projednáván v Parlamentu České republiky. Kapitola čtvrtá až sedmá pak pojednává o jednotlivých daních, které se vztahují k vlastnictví a převodům nemovitostí.

Čtvrtá kapitola se věnuje dani z nemovitostí a rozdělují ji do tří podkapitol. V první podkapitole rozebírám českou právní úpravu, ve druhé se pak věnuji rakouské právní úpravě. Ve třetí podkapitole nakonec provádím teoretické shrnutí předchozích dvou podkapitol, kde hodnotím rozdíly obou právních úprav a navrhuji některé dílčí změny, které by se v budoucnu mohly v českém právním řádu uplatnit.

Pátá kapitola rozebírá daně převodní, které postihují převod nemovitostí. Z toho důvodu jsou první tři podkapitoly rozčleněny na daň z převodu nemovitostí, daň dědickou a daň darovací. U každé podkapitoly taktéž rozebírám i rakouskou úpravu převodních daní. Poslední podkapitola opět obsahuje shrnutí, jež je pojato stejným způsobem jako shrnutí v předchozí kapitole, a návrhy dílčích změn v rámci české právní úpravy.

Kapitola šestá se soustředí na problematiku daně z příjmů v návaznosti na nemovitosti. Kvůli rozsahu právní úpravy se věnuji jen právnímu řádu českému a rozebírám pouze jednotlivé aspekty týkající se nemovitostí, potažmo bytů. Stejně je koncipována i sedmá kapitola, jejíž těžiště tvoří daň z přidané hodnoty. V poslední

kapitole pak shrnují své poznatky a upozorňují na největší nedostatky české právní úpravy.

Abstract

The purpose of my thesis is to analyse the taxation of ownership and the transfers of real estate property with regards to the ownership of flats. I will also examine the Austrian legal regulation through most of the taxes and I demonstrate differences between Czech and Austrian legal order. Paradoxically, both Czech and Austrian legal orders have historical and territorial connections.

The thesis is composed of eight main parts. Chapter I gives an overall comment on the legal situations in both countries. In Chapter II, the essential terms relevant to my thesis are outlined. This chapter is divided into two subchapters. The first subchapter analyses terms concerning real estate property and the second subchapter explores terms regarding taxes. Chapter III pays close attention to the bill of the new Civil Code which is currently being discussed in Parliament in the Czech Republic. Chapters IV to VII focus on particular taxes which refer to ownership and transfers of real estate property.

Chapter IV examines real estate tax and is subdivided into three parts. In the first subchapter, I explain Czech legal regulation and in the second subchapter Austrian legal regulation. The third subchapter includes a theoretical summary of both previous subchapters where I evaluate the differences of both legal regulations and propose some partial changes which could be applied to Czech legal order in the future.

Chapter V examines the transfer taxes which affect transfers of real estate property. For that reason the first three subparts look specifically at situations regarding real estate transfer tax, inheritance tax and gift tax. I also analyse the Austrian regulation of the transfer taxes by each subchapter. The last subchapter of this part contains a summary suggesting partial changes in Czech legal regulation which is based on the same method as the summary in the previous part.

Chapter VI concentrates on the problem of income tax referring to real estate property. I specifically discuss Czech legal regulation and consider just partial aspects regarding the real estate property. Finally, Chapter VII analyses VAT and is drawn up in the same way. In the last part, I summarize my findings and refer to the most relevant lacks of the Czech legal regulation.