
UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra Finančního práva a financí

Diplomová práce:

Zdaňování vlastnictví a převodů bytů

Vedoucí diplomové práce: Prof. JUDr. Marie Karfiková, CSc.

Zpracoval:

Radek Lopata

Livornská 436

109 00 Praha 10

prosinec 2007

Poděkování:

Rád bych tímto poděkoval své vedoucí diplomové práce, paní Prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc., za poskytnuté rady, připomínky a čas, který věnovala konzultacím a odbornému vedení práce.

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

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized initial 'D' followed by a series of connected loops and a long horizontal stroke.

ÚVODEM	3
ČÁST PRVNÍ: VLASTNICTVÍ BYTŮ A JEJICH PŘEVODY.....	6
KAPITOLA PRVNÍ: VLASTNICTVÍ.....	6
I) <i>Pojem vlastnictví</i>	<i>6</i>
II) <i>Způsoby nabývání vlastnického práva, převod a přechod vlastnictví.....</i>	<i>7</i>
III) <i>Spoluvlastnictví a jeho formy</i>	<i>13</i>
IV) <i>Věcná břemena.....</i>	<i>15</i>
KAPITOLA DRUHÁ: BYT.....	16
I) <i>Právní úprava.....</i>	<i>16</i>
II) <i>Základní pojmy a konstrukce ZVB.....</i>	<i>17</i>
III) <i>Pojem jednotky podle ZVB.....</i>	<i>18</i>
IV) <i>Nabývání vlastnictví jednotky podle ZVB.....</i>	<i>20</i>
V) <i>Prohlášení vlastníka budovy</i>	<i>20</i>
VI) <i>Smlouva o výstavbě</i>	<i>21</i>
VII) <i>Vypořádání podílového spoluvlastnictví a společného jmění manželů</i>	<i>22</i>
VIII) <i>Převod a přechod vlastnictví jednotky</i>	<i>23</i>
IX) <i>Pojem bytu.....</i>	<i>25</i>
X) <i>Nový zákon o vlastnictví bytů.....</i>	<i>26</i>
ČÁST DRUHÁ: DAŇOVÉ POVINNOSTI SPOJENÉ S VLASTNICTVÍM BYTŮ A JEJICH PŘEVODY.....	29
KAPITOLA PRVNÍ: ÚVOD DO DAŇOVÉ PROBLEMATIKY.....	29
I) <i>Pojem daně.....</i>	<i>29</i>
II) <i>Nástin historického vývoje zdaňování nabývání a převodů nemovitostí.....</i>	<i>30</i>
III) <i>Základní daňové principy.....</i>	<i>34</i>
IV) <i>Funkce daně</i>	<i>34</i>
V) <i>Kategorizace a druhy daní.....</i>	<i>35</i>
VI) <i>Prvky daňové konstrukce.....</i>	<i>35</i>
KAPITOLA DRUHÁ: BYTY JAKO PŘEDMĚT DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	38
I) <i>Úvodem.....</i>	<i>38</i>
II) <i>Charakteristika daně z přidané hodnoty.....</i>	<i>38</i>
III) <i>Subjekty DPH.....</i>	<i>39</i>
IV) <i>Předmět DPH.....</i>	<i>41</i>
V) <i>Základ daně.....</i>	<i>43</i>
VI) <i>Sazba daně.....</i>	<i>44</i>
VII) <i>Reforma veřejných financí a DPH.....</i>	<i>45</i>

VIII) Shrnutí kapitoly	47
KAPITOLA TŘETÍ: BYTY JAKO PŘEDMĚT DANĚ Z PŘÍJMU.....	48
I) Úvodem.....	48
II) Subjekty daní z příjmů.....	48
III) Předmět daní z příjmů.....	49
IV) Základ daně.....	53
V) Sazba daně.....	54
VI) Shrnutí kapitoly.....	55
KAPITOLA ČTVRTÁ: BYTY JAKO PŘEDMĚT DANĚ Z NEMOVITOSTÍ.....	56
I) Úvodem.....	56
II) Subjekty daně z nemovitostí (daně ze staveb).....	56
III) Předmět daně z nemovitostí.....	59
IV) Základ daně z nemovitostí (daně ze staveb).....	61
V) Sazba daně z nemovitostí (daně ze staveb).....	61
VI) Vliv daňové reformy na daň z nemovitostí.....	62
VII) Shrnutí kapitoly.....	64
KAPITOLA PÁTÁ: ÚVOD DO PROBLEMATIKY PŘEVODNÍCH DANÍ.....	65
KAPITOLA ŠESTÁ: BYTY JAKO PŘEDMĚT DANĚ DĚDICKÉ.....	67
I) Subjekty daně dědické.....	67
II) Předmět daně dědické.....	68
III) Základ daně dědické.....	69
IV) Sazba daně dědické.....	69
KAPITOLA SEDMÁ: BYTY JAKO PŘEDMĚT DANĚ DAROVACÍ.....	71
I) Subjekty daně darovací.....	71
II) Předmět daně darovací.....	71
III) Základ daně darovací.....	73
IV) Sazba daně darovací.....	73
KAPITOLA OSMÁ: BYTY JAKO PŘEDMĚT DANĚ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ.....	75
I) Subjekty daně z převodu nemovitostí.....	75
II) Předmět daně z převodu nemovitostí.....	76
III) Základ daně z převodu nemovitostí.....	78
IV) Sazba daně z převodu nemovitostí.....	78
V) Vliv daňové reformy na daň z nemovitostí.....	79
ZÁVĚREM.....	81

Úvodem

V úvodu této práce bych rád představil důvody, které mě vedly pro výběr tématu „Zdaňování vlastnictví a převodů bytů“ a dále cíle, které jsem si předsevzal v práci splnit.

Prvotním zájmem bylo, že se jedná o problematiku velmi aktuální, navíc s takřka celospolečenským dopadem. Mění se sociální podmínky, pracovní příležitosti, dostupnost úvěrového financování a nastávající postupná deregulace nájemného bydlení mají za důsledek enormně se rozvíjející trh s byty, kdy i v České republice nastává trend obvyklý v zahraničí a tím je upřednostňování bydlení „ve vlastním“ oproti doposud nejrozšířenějšímu vztahu nájemnímu. Dochází též k privatizaci veřejného, nejčastěji obecního, bytového fondu a jeho převodu na dosavadní nájemce, organizované zpravidla ve formě bytových družstev. Nicméně i tato bytová družstva jsou většinou pouze předstupněm k úplnému nabytí vlastnictví bytů jednotlivci. Všechny výše uvedené důvody znamenají dynamizaci vlastnických vztahů k bytům, kdy nejenže dochází k nabývání vlastnictví k bytům v nové výstavbě, nýbrž i dosavadní bytové jednotky jsou častým předmětem změny vlastnického práva. Předpokládám, že přibývajících životní úroveň (a při zachování výhodných úvěrových podmínek) povede k neustálému růstu jak počtu bytů ve vlastnictví jednotlivců, tak i k nárůstu počtu převodů jejich vlastnického práva, neboť dozajista dojde k situaci, se kterou jsem se setkal v zahraničí, a tou je takzvané „climbing the property ladder“¹.

¹ Volně přeloženo jako „šplhání po realitním žebříčku“. Jedná se o situaci obvyklou především v zemích s překotným hospodářským růstem, který je ale přirozeně doprovázen zvýšenou inflací a rychlou eskalací cen nemovitostí. V takové situaci se doporučuje „naskočit na realitní žebříček“ hned, jakmile to příjmy dovolí a pořídit si na úvěr alespoň základní bydlení. S profesním a platovým růstem lze pak „šplhat po žebříku“ tím, že prodej dosavadní nemovitosti (jejíž cena přirozeně v čase roste) slouží k alespoň částečnému financování nové a dražší. S postupem čase se takto lze dopracovat k bydlení podle svých představ.

Druhý důvod částečně souvisí s prvním. Nedá mi, než uvést známý citát slov Benjamina Franklina „In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes“, který vystihuje důležitost tématu této práce. Ano, vlastnictví bytů a užitky z něj budou dozajista i v budoucnu vždy předmětem určité daňové povinnosti a s tím, jak bude vlastníků bytů přibývat, bude se tato povinnost týkat stále širšího okruhu společnosti. A nelze přitom tuto problematiku ztotožňovat pouze s daňovými povinnostmi fyzických osob v bytech žijících, neboť postihuje i osoby právnické, a to jak založené za účelem získání výnosu z pronájmu bytů tak primárně i osoby, které bytovou výstavbu provádějí a s ní i obchodují.

Třetím důvodem volby tématu je i jeho blízkost mně samému. A to nejen jako budoucímu vlastníku bytové jednotky, nýbrž hlavně z pohledu místopředsedy představenstva bytového družstva, které samo má určité daňové povinnosti plynoucí z vlastnictví bytového domu a navíc mu v budoucnu při jeho transformaci na společenství vlastníků jednotek mohou další daňové povinnosti vzniknout. Také moje praxe v advokátní kanceláři, která se zabývá velkými developerskými projekty, mezi než patří i řada bytových komplexů, mně přinesla několik impulsů pro výběr tématu práce.

A konečně, přestože se jedná o problematiku živou a důležitou, neexistuje na trhu jediný titul, který by se zdaňováním vlastnictví bytů a jejich převodů zabýval komplexně a nebo alespoň aktuálně.

Vítané zpestření, třebaže při výběru práce ještě nejisté, mně dodala reforma veřejných financí, v jejímž rámci dochází i k řadě daňových změn, jejichž dopad na bytové vlastnictví a jeho převody je zásadního rázu.

Po zvážení všech výše uvedených důvodů jsem si předsevzal, aby moje práce splnila následující cíle; nejprve stručně uvedla čtenáře do problematiky bytového práva spojeného s nabýváním a převody bytů, jejíž znalosti budou základem pro stěžejní část práce týkající se daňových povinností spojených s byty. Těžiště práce, tedy daňová část, by měla komplexně prozkoumat, které daně se ve vztahu k vlastnictví bytů, eventuelně užitků z něj plynoucích, uplatní a jakým způsobem. Ve své práci bych také chtěl reflektovat relevantní

daňovou judikaturu zabývající se byty a její interpretační působení. Zvláště se také zaměřím na zdůraznění sporných nebo výkladově obtížnějších ustanovení daňových zákonů a pokusím se využít některé z poznatků získaných z praxe s cílem navrhnout postupy pro daňovou optimalizaci vlastnictví a převodů bytů. A závěrem bych rád upozornil na zásadní změny, které do zdaňování vlastnictví a převodů bytů přináší reforma veřejných financí.

S ohledem na rozsah práce budu primárně vycházet z pohledu daňového poplatníka – nepodnikatele. Také budu muset určitou problematiku s tématem práce související cíleně opominout. Jedná se především o vynechání hlubšího pojednání o občanskoprávní rovině vlastnictví a převodů bytů a dále také o přiblížení jejich oceňování. U jednotlivých typů daní pro mě bude na prvním místě jejich hmotněprávní úprava, samotný proces jejich výběru nebo postup daňového řízení nebudu rozebírat. Dále jsem též nucen vzdát se původních ambicí na srovnání s jinou evropskou úpravou, které ale doufám budu moci v budoucnu naplnit v rámci rigorózní práce.

Část první: Vlastnictví bytů a jejich převody

Kapitola první: Vlastnictví

I) Pojem vlastnictví

Pojem „vlastnictví“ je obecně používán jako synonymum k vyjádření vlastnického práva, které je základním prvkem kategorie věcných práv (*iura in rem*), upravené v zákoně číslo 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“ nebo „občanský zákoník“), v části druhé v ustanoveních § 123 až § 180. Jedná se o právo absolutní, působící vůči všem (*erga omnes*), jehož předmětem je věc. Vzhledem k zaměření této práce nás budou zajímat jako předmět vlastnictví jen věci nemovité², konkrétní úprava vlastnického práva ve vztahu k bytům bude nastíněna v kapitole druhé této práce. Subjektem vlastnického práva je vlastník, jakožto osoba oprávněná podle § 123 OZ v mezích zákona věc držet (*ius possidendi*), užívat (*ius utendi*), požívat její plody a užitky (*ius fruendi*) a nakládat s ní (*ius disponendi*). Kromě základních oprávnění uvedených v § 123 OZ je rysem podstaty vlastnického práva i vlastníkovo oprávnění věc zničit nebo neužívat. Ochrana vlastníkovo vlastnického práva je zaručena přímo Listinou základních práv a svobod, vyhlášenou jako usnesení předsednictva ČNR pod číslem 2/1993, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „LZPS“), která definuje ústavní základ vlastnického práva v článku 11 odst. 1 jako právo každého vlastnit majetek, stejně jako zaručuje stejný obsah a ochranu vlastnického práva všech vlastníků bez rozdílu. Vlastníkem může být jak osoba fyzická tak i osoba právnická, v zásadě za stejných podmínek. Určitá omezení ve vztahu

² Vzhledem k ustanovení § 3 odst. 2 zákon číslo 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů

k nabytí vlastníctví k nemovitostem platí pouze pro cizozemce v rámci režimu zákona číslo 219/1995 Sb., devizový zákon³, ve znění pozdějších předpisů.

Výkon vlastnického práva spočívá v provádění jednotlivých vlastnických oprávnění, tak jak jsou uvedeny výše, a která tvoří obsah vlastnického práva a to buď jednotlivě nebo jako celek zároveň. Výkon vlastnického práva může být i pasivní, tedy nekonáním (např. věc neužívat, s věcí nenakládat). Vlastník může být a často také je ve svých oprávněných do jisté míry omezen, třebaže jeho právo nad věcí jako takové je absolutní. Taková omezení, ať již pramenící z povahy věci nebo ze zákonné úpravy, se projevují jako vlastníková povinnost s něčím nekonat (tedy něčím strpět či se něčím zdržet), případně konat. Vlastnickému právu je přirozená tzv. elasticita vlastnického práva, což znamená obnovení vlastnického práva v plném rozsahu, jakmile právní důvod omezení odpadne nebo pomine.

II) Způsoby nabytí vlastníckého práva, převod a přechod vlastníctví

Nabytí vlastníckého práva je třeba chápat jako okamžik, kdy se „vlastníkem konkrétní věci a nositelem subjektivního vlastníckého práva stane někdo, kdo jím dosud nebyl, protože buď jejím vlastníkem byl někdo jiný anebo jím nebyl nikdo, tzn. věc nebyla předmětem vlastníckého práva a zákon ji přitom z nabytí do vlastníctví nevylučoval“.⁴

Demonstrativní výčet způsobů nabytí vlastníckého práva je upraven v § 132 OZ, který výslovně zmiňuje jako důvod nabytí vlastníctví smlouvu, dědění, rozhodnutí státního orgánu nebo zákon, přičemž tyto důvody dále

³ Cizozemec ve smyslu ustanovení § 1 písm. c) devizového zákona podléhá omezením stanoveným v § 17 tohoto předpisu, ve vztahu k bytům jako předmětu vlastníckého práva se jedná zejména o omezení možnosti nabytí bytí do vlastníctví, ledaže by byly splněny podmínky požadované § 17 odst. 2 devizového zákona

⁴ Marta Knappová, Jiří Švestka a kol., Občanské právo hmotné. Svazek I., ASPI Publishing, s.r.o., 2002, str. 294

v uvedeném ustanovení nekonkretizuje. Jednotlivé způsoby je proto třeba hledat v jiných ustanoveních OZ či dokonce ve zvláštních zákonech. Nyní se zaměřím na nejdůležitější z hlediska zaměření této práce:

1) Nabytí vlastnictví na základě smlouvy (převodem)

Obecně se pojem převod vlastnictví vykládá tak, že se jedná o nabytí vlastnického práva na základě dvojstranného nebo vícestranného právního úkonu (smlouvy) mezi původním vlastníkem (vlastníky) a novým vlastníkem – vlastníky (nabyvatelem - nabyvateli).

Občanský zákoník v § 132 odst. 1 výslovně uvádí jako právní důvod nabytí vlastnictví kupní a darovací smlouvu, jedná se však jen o výčet demonstrativní, jak plyne z textu zákona, který uvádí jako důvod nabytí vlastnictví také „jinou smlouvu“. Ve vztahu k bytům je nezbytné podotknout, že § 6 zákona čísla 72/1994 Sb., zákon o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZVB“ nebo „zákon o vlastnictví bytů“) počítá s tzv. smlouvou o převodu vlastnictví jednotky. Nicméně se nejedná o samostatný smluvní typ, ale spíše o obecnou skupinu smluv, upravující převod vlastnického práva k jednotce jako k zvláštnímu objektu právních vztahů, na jejichž obsah jsou sice na jedné straně konkretizovány požadavky v § 6 ZVB, ale na druhou stranu chybí podstatné náležitosti charakterizující obsah smlouvy, zejména co se týká povahy protiplnění. Z tohoto důvodu je smlouva o převodu jednotek chápána jen jako zvláštní druh relevantních občanskoprávních či obchodněprávních smluvních typů, o nichž je pojednáváno dále.

U smluvního převodu vlastnictví je nutno upozornit na tzv. dvoufázovost převodu, tak jak vyplývá z § 133 OZ. Ve vztahu k bytům je zejména důležitý odst. 2 výše zmíněného paragrafu. Dvoufázovost převodu vlastnického práva spočívá v tom, že i když smlouva samotná představuje právní titul převodu, je tedy důvodem či kauzou transakce, vlastnické právo nabývá nový vlastník až po splnění další podmínky, kterou je v případě věci nemovité vklad do katastru nemovitostí, pokud tedy zákon číslo 344/1992 Sb.,

o katastru nemovitostí České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „katastrální zákon“ či „ZKN“) nestanoví jinak (zejména by se jednalo o nemovité věci, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí). V případě nabytí vlastnického práva nebo jeho převodu k bytu je však vklad do katastru nemovitostí nezbytným, jak bude dále rozvedeno v příští kapitole. Vklad do katastru nemovitostí tedy představuje v procesu převodu vlastnického práva druhou fázi převodu a jako takový je v právní teorii označován jako právní způsob převodu.

Nejdůležitějším a v praxi nejrozšířenějším smluvním typem, kterým se nabývá vlastnické právo k bytům, je kupní smlouva, upravená, jak již bylo uvedeno, v ustanoveních § 588 a násl. OZ. Občanskoprávní úprava se použije i v případě obchodněprávních vztahů, neboť kupní smlouva podle § 409 a násl. zákona číslo 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObchZ“ nebo „obchodní zákoník“) se vztahuje pouze na převod věcí movitých. Podstatou kupní smlouvy je povinnost prodávajícího převést na kupujícího vlastnické právo k prodávané věci (jak dovozuje právní věda⁵ z formulace § 588 OZ „odevzdat předmět koupě“) a tomu korespondující povinnost kupujícího zaplatit prodávajícímu dohodnutou kupní cenu. Podstatnými náležitostmi smlouvy jsou proto stanovení předmětu koupě a kupní ceny, přičemž ale postačí, bude-li smlouva obsahovat místo pevně určené částky postup nebo metodu výpočtu, kterým se výše kupní ceny určí až po uzavření smlouvy.

Jako právní titul nabytí vlastnického práva může sloužit také směnná smlouva, upravená v § 611 OZ. Rozdíl oproti kupní smlouvě spočívá v tom, že podstatou smlouvy není povinnost platit kupní cenu, ale povinnost určit věci, který si strany smlouvy navzájem vymění (tj. uskuteční směnu) a umožnit si

⁵ k tomu shodně viz. Holub, M., a kol., Komentář k občanskému zákoníku, Linde Praha, a.s., Praha, 2003, str. 588 a Švestka, J., a kol., Občanský zákoník - komentář, 10. vydání, C.H.Beck, Praha, 2006, str. 910

vzájemně nabytí vlastnické právo k dotyčným věcem. Nicméně zákon výslovně stanoví, že na úpravu směnné smlouvy se přiměřeně užití ustanovení o kupní smlouvě. Obě strany mají zároveň postavení strany kupující a prodávající a to tak, že za stranu prodávající je považován subjekt smlouvy ohledně věci, kterou dává a za stranu kupující ohledně věci, kterou přijímá. Vzhledem ke skutečnosti, že v praxi dochází (na rozdíl od výměny bytů, která spočívá pouze ve změně subjektů nájemních smluv, které nemají k předmětným bytům vlastnické právo) pouze výjimečně k převodům vlastnického práva k bytům na základě směnné smlouvy, neboť jen stěží lze na trhu nalézt vlastníky bytů ochotné směnit byty v odpovídající či alespoň přibližné hodnotě, mnohem častěji se lze setkat s tzv. smíšeným smluvním typem, který se skládá ze smlouvy směnné a kupní. Takovýto smíšený smluvní typ mnohem lépe odpovídá skutečným situacím, kdy dochází sice k převodům vlastnických práv na základě výměny bytů, ale s ohledem na fakt, že hodnota předmětných bytů je ve zřejmém nepoměru, umožňuje uhradit v peněžním plnění hodnotový rozdíl.

Právní titulem k nabytí vlastnického práva může být i smlouva darovací, zakotvená v § 628 až 630 OZ. Rozdíl oproti kupní a směnné smlouvě spočívá v neúplatné formě darovací smlouvy, tedy, že jedna strana smlouvy převádí druhé vlastnické právo bez odpovídajícího protiplnění, tedy bezplatně. K platnosti smlouvy je třeba nejen vůle dárce převést na obdarovaného vlastnické právo, ale také souhlas dárce s jeho nabytím.

V dnešní době již nepoužitelným, ale v minulosti poměrně významným právním titulem nabytí vlastnické práva k bytu jako jednotce podle ZVB byla smlouva o bezplatném převodu vlastnictví družstevního bytu podle § 24 odst. 1 a 2 ZVB. Nepoužitelnost pro současné právní prostředí pramení z toho, že takto nabytí vlastnictví mohli jen členové bývalých stavebních bytových družstev a lidových bytových družstev, s jejich existencí nynější právní řád již nepočítá.

Z oblasti obchodněprávní musím zmínit ještě dva smluvní typy způsobilé fungovat jako právní titul nabytí vlastnického práva k bytu a těmi

jsou smlouva o prodeji podniku podle § 476 a násl. ObchZ a smlouva o koupi najaté věci podle § 489 a násl. ObchZ. Ačkoliv uplatnění těchto smluvních typů ve vztahu k bytům bude bezpochyby velmi řídké, bylo by myslím chybou je vynechat. Zvláštním případem, v praxi přesto také možným, je nabytí bytu obchodní společností nebo družstvem na základě vkladu společníka či člena družstva podle § 59 ObchZ⁶ a § 60 ObchZ, ke kterému se zaváže v zakladatelském dokumentu⁷. Úplně na závěr uvedu, že nabytí vlastnictví lze i na základě přeměny společnosti podle § 69 a násl. ObchZ.

K platnosti všech smluvních typů uvedených výše je v souladu s požadavky § 46 odst.2 OZ nutná písemná forma těchto úkonů, s tím, že nastupuje ještě mimořádná podmínka požadující, aby projevy účastníků smluvního vztahu na jejichž základě došlo k uzavření smlouvy, byly na téže listině.

Dalším smluvním typem, na jehož základě dochází poměrně často k nabytí vlastnického práva k bytu je smlouva o výstavbě, upravená v § 18 zákona o vlastnictví bytů. O tomto smluvním typu bude blíže pojednáno v kapitole druhé. Tato smlouva se ovšem vymyká ze skupiny převodních smluv, neboť na základě této smlouvy vzniká vlastnictví bytu originálním způsobem na základě výstavby.

Z titulu své funkce místopředsedy představenstva bytového družstva se často setkávám s chybnou představou laické veřejnosti, která spojuje dohodu o převodu členských práv a povinností v bytovém družstvu podle § 230 ObchZ s právním titulem nabytí vlastnického práva k bytu. Zde musím ovšem důrazně

⁶ domnívám se, že hospodářská využitelnost ve vztahu k předmětu podnikání vyžadovaná § 59 ObchZ je dosažitelná, aniž by se společnost věnovala pronájmu či využitím nemovitostí, už jen např. tím, že by společnost v daném bytě zřídila své sídlo

⁷ samotné nabytí proběhne v souladu s § 60 ObchZ vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě písemného prohlášení vkladatele, což je ale jednostranný úkon, takže zařazení tohoto druhu nabytí mezi smluvní typy nabytí může vyvolat pochybnosti. Na druhou stranu to, že se převodce k tomuto aktu zaváže (nejčastěji) ve společenské smlouvě, může doufám toto mnou provedené zařazení částečně ospravedlnit

upozornit, že v tomto případě se nejedná o nabytí vlastnického práva k bytu, nýbrž jen o nabytí členských práv v bytovém družstvu, které je vlastníkem budovy či stavby, ve které se byt nachází. Bytová družstva mají zpravidla obsaženou ve svých stanovách povinnost s nabyvatelem členského podílu uzavřít nájemní smlouvu k bytu a právě toto spojení mezi členstvím v bytovém družstvu a nájemní smlouvou na dobu neurčitou je širokou veřejností často považováno za vlastnické právo k bytu. O problematice vlastnického práva v bytových družstvech bude pojednáno dále, nyní je ale na místě zdůraznit, že dohodou o převodu členských práv v bytovém družstvu zásadně nedochází k nabytí vlastnického práva k bytu.

Zákon o vlastnictví bytů stanoví v § 5 právní důvody vzniku vlastnictví jednotky, tj. bytu. Výčet důvodů je sice taxativní, nicméně se na základě dikce zákona a při srovnání s § 6 ZVB domnívám, že se jedná pouze o zvláštní případy vzniku vlastnického práva a nikoliv vyčerpávající vymezení, které by vylučovalo obecné důvody nabytí vlastnického práva podle subsidiární (viz. § 3 ZVB) občanskoprávní úpravy. Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení ZVB budou detailněji rozebírána v následující kapitole, budu dále uvádět obecné důvody nabytí vlastnického práva podle občanskoprávní úpravy, které se uplatní ve vztahu k nabývání vlastnictví bytů:

2) Originární (původní) nabytí vlastnického práva

a) Nabytí vlastnictví vytvořením věci

Zde přichází ve vztahu k bytům v úvahu zejména stavba bytového domu na základě smlouvy o výstavbě podle § 17 a násl. ZVB jakožto originální nabytí vlastnického práva k bytu nebo prohlášení vlastníka budovy podle § 4 ZVB.

b) Nabytí vlastnictví vydržením

Ustanovení § 134 OZ se zabývá nabytím vlastnického práva vydržením, tedy nabytím vlastnického práva nepřetržitou oprávněnou držbou po dobu (v případě nemovitostí) deseti let. Podle odst. 3 výše zmíněného paragrafu se

započítává doba oprávněné držby předchůdce i právnímu nástupci. V případě vydržení má záznam do katastru nemovitostí pouze deklaratorní povahu, ke vzniku vlastnického práva postačí uplynutí vydržecí lhůty. Zbývá jen dodat, že vydržení jako právní titul nabytí vlastnictví k bytu nastává v praxi jen skutečně výjimečně.

3) Nabytí vlastnictví přechodem vlastnického práva

Následující způsoby nabytí se zakládají na přechodu vlastnického práva. Na rozdíl od převodu, při přechodu vlastnického práva dochází ke změně v osobě vlastníka na základě jiných právních skutečností než smlouvy jako právního úkonu, nezávislých na vůli vlastníka.

a) Nabytí vlastnictví rozhodnutím státního orgánu

Tento druh nabytí vlastnického práva se v praxi uplatní zejména v případě zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví soudem na základě postupu upraveném v § 142 OZ nebo při zrušení a vypořádání společného jmění manželů podle § 150 odst. 3 OZ.

b) Nabytí vlastnictví děděním

Nabytí vlastnické právo také lze jako důsledek dědické sukcese na základě § 460 a násl. OZ. Rozhodnou událostí je tu smrt zůstavitele.

III) Spoluvlastnictví a jeho formy

Vlastnické právo k bytu může existovat také v některé formě spoluvlastnického práva. Na základě § 136 OZ lze rozlišovat dvě formy spoluvlastnictví: podílové spoluvlastnictví (dále upravené v § 137 a násl. OZ) a společné jmění manželů (§ 143 a násl. OZ), které obě lze na základě § 118 odst. 2 OZ aplikovat také na byty.

Podílové spoluvlastnictví je spoluvlastnictvím ideálním, což znamená, že žádný ze spoluvlastníků nemá na společném bytě vymezen reálný podíl.

Všichni spoluvlastníci jsou vlastníky bytu jako celku, s tím, že jejich spoluvlastnický podíl určují míru do jaké se spoluvlastníci podílejí na právech ke společnému bytu (zejména co se týče jeho užívání a hospodaření, stejně jako úhrady nákladů s ním spojených). Každý ze spoluvlastníků přitom může se svým podílem nakládat nezávisle na ostatních spoluvlastnících, samozřejmě při zachování zákonných podmínek⁸. Zákon o vlastnictví bytů, o němž pojednám v následující kapitole, sice stanoví zvláštní úpravu spoluvlastnického práva⁹, ale tato se netýká spoluvlastnického práva k bytu, u něhož se uplatní obecná občanskoprávní úprava¹⁰.

Druhou formou spoluvlastnictví je společné jmění manželů, které ovšem podle § 136 odst. 2 OZ může vzniknout pouze mezi manžely. V praxi lze častěji narazit na byty, jež jsou předmětem společného jmění manželů spíše než v podílovém spoluvlastnictví, což plyne z povahy věci bytu jako objektu sloužícího k uspokojování potřeb bydlení osob vzájemně blízkých. Na druhou stranu, počet bytů nabývaných do podílového spoluvlastnictví rychle stoupá, což souvisí se sociodemografickým vývojem společnosti, kdy mladá generace preferuje společné bydlení v bytě pořízeném na úvěr zajištěným hypotékou, aniž by došlo k uzavření sňatku jako podmínky pro vznik společného jmění manželů¹¹. Rozdíl od podílového spoluvlastnictví spočívá nejen v subjektech a způsobu vzniku (ex lege při vzniku manželství, není-li dohodnuto jinak¹²) ale také v v tom, že není možné, aby společné jmění manželů zaniklo před zánikem manželství (při splnění zákonem stanovených

⁸ zejm. co se týče předkupního práva k podílu dle § 140 OZ

⁹ viz. § 3 odst. 1 ZVB

¹⁰ ke vztahu úpravy spoluvlastnictví podle ZVB a OZ též rozsudek Nejvyššího soudu ČR, spis. zn. 33 Cdo 817/99, k dispozici na webových stránkách Nejvyššího soudu ČR, pod následujícím odkazem: <http://www.nsoud.cz/rozhod.php?action=read&id=147&searchstr=817%2F99>

¹¹ pramen: internetové stránky Českého statistického úřadu www.czso.cz a developerských společností IPB Real, a.s. www.ipbreai.cz a CENTRAL GROUP, a.s., www.centralgroup.cz

¹² např. viz. § 143a OZ

podmínek však může být zúžen jeho rozsah¹³⁾ a ve způsobu hospodaření s majetkem tvořícím společné jmění¹⁴⁾.

IV) Věcná břemena

Není úkolem této práce detailněji rozebírat problematiku věcných břemen, ale vzhledem k tomu, že věcná břemena k bytu jsou za určitých podmínek předmětem zdanění, nelze alespoň stručnou charakteristiku opominout¹⁵⁾.

V praxi se často stává, že vlastník bytu je ve svých právech omezen tzv. věcným břemenem, které naopak svědčí osobě od vlastníka odlišné. Jedná se o typ práva označovaná v teorii jako práva k věci cizí. Úprava věcných břemen je obsažena v § 151n a násl. OZ. Z jeho znění vyplývá, že právo je spjata s vlastnictvím dotčeného bytu a i v případě změny vlastníka se na trvání věcného břemene nic nemění. Z hlediska bytové problematiky dochází nejčastěji k tomu, že obsahem věcného břemene je právo spojené s osobou oprávněného byt nebo jeho část užívat a to buď po konkrétní dobu nebo do konce života oprávněného. Tomuto právu odpovídá povinnost vlastníka bytu oprávněného v jeho výkonu nerušit. Právo věcného břemene podléhá zápisu v katastru nemovitostí a jeho vznik probíhá stejným způsobem a je v zásadě spojen se stejnými skutečnostmi, které vedou k vzniku vlastnického práva, tak jak jsem je uvedl výše. Důvody zániku věcných břemen uvádí zákon v § 151p OZ.

¹³⁾ viz. § 143a OZ

¹⁴⁾ viz. § 145 OZ

¹⁵⁾ blíže k problematice odkazují např. na Marta Knappová, Jiří Švestka a kol., Občanské právo hmotné, Svazek I., ASPI Publishing, s.r.o., 2002, str. 409 a násl.

Kapitola druhá: Byt

I) Právní úprava

V České republice je základ právní úpravy bytů založen zákonem o vlastnictví bytů. Tento zákon je zákonem speciálním k občanskému zákoníku, jak plyne z ustanovení § 3 ZVB a § 125 OZ. Zákon o vlastnictví bytů zejména upravuje vlastnictví bytů jako jednotek, spoluvlastnictví společných částí budovy, ve které je byt umístěn, vznik spoluvlastnických vztahů, práva a povinnosti při výstavbě bytů a dále vzájemná práva a povinnosti jednotlivých vlastníků jednotek vůči sobě i vůči třetím stranám. Nutnost zvláštní právní úpravy plyne z povahy § 118 OZ, který stanoví, co je předmětem občanskoprávních vztahů. Zmiňovaný paragraf v odst. 2 výslovně uvádí, že předmětem občanskoprávních vztahů mohou být též byty, čímž je explicitně vyčleňuje z definice „věci“, neboť ta je jako předmět občanskoprávních vztahů stanovena odstavcem 1 téhož paragrafu. Samostatná oddělená úprava bytů logicky vyplývá z právní konstrukce věci a její součásti. Občanský zákoník dělí v § 119 věci na movité a nemovité. Klíčový je však pro pochopení vyčlenění problematiky bytů z obsahu zákonné definice věci § 120 OZ, který stanoví, že součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Uvědomíme-li si, že byt jako takový musí být vždy součástí stavby či budovy, tak jak je definována ve zvláštních zákonech¹⁶ případně v § 2 písm. a) ZVB, protože ho není možno ze stavebního hlediska reálně z budovy oddělit, nelze s ním tedy nakládat jako se samostatnou věcí, a proto by byty bez zvláštní právní úpravy představovaly pouze součást věci, tak jak ji definuje § 120 OZ a nemohly by být samostatným předmětem vlastnického práva. Naopak by vždy sledovaly

¹⁶ např. zákon číslo 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů nebo zákon o katastru nemovitostí

právní osud věci hlavní, tedy stavby, v které by se nacházely. V režimu občanského zákoníku by tak mohlo existovat pouze podílové spoluvlastnictví k budově podle § 137 a násl. OZ¹⁷, s tím, že by ale jednotliví spoluvlastníci vlastnili v souladu s právní úpravou pouze ideální podíl ke společné věci a tudíž by nemohlo by dojít k faktickému určení vlastnického práva k jednotlivým bytům, jako k vymezeným samostatným předmětům občanskoprávních vztahů. Zákon o vlastnictví bytů proto stanovuje „určitou právní fikci bytu...jako samostatné věci a na tomto základě předmětů vlastnického práva“¹⁸.

Zákon o vlastnictví bytů vymezuje v § 1 okruh upravovaných vztahů. Především v odst. 1 vymezuje podmínky, za kterých se dojde k jeho aplikaci. Těmi jsou spoluvlastnictví budovy, na základě vlastnictví bytu nebo nebytového prostoru jako prostorově vymezené části budovy a zároveň podílového spoluvlastnictví společných částí budovy, přičemž odst. 4 téhož paragrafu stanoví požadavek, aby se v budově nacházely alespoň 2 objekty uvedené v odst. 1, případně jejich kombinace.

II) Základní pojmy a konstrukce ZVB

Zákon o vlastnictví bytů definuje v § 2 základní pojmy, se kterými operuje. Jedná se především o budovu, byt, dům s byty, společné části domu a jednotku.

Za budovu je pro účely zákona, v souladu s § 2 písm. a) ZVB, považována trvalá, prostorově soustředěná a navenek ohraničená stavba, spojená se zemí pevných základem, s nejméně dvěma prostorově uzavřenými

¹⁷ viz. např. rozsudek Nejvyššího soudu spis. Zn. 33 Odo 817/99, k dispozici na webových stránkách Nejvyššího soudu České republiky, pod následujícím odkazem:

<http://www.nsoud.cz/rozhod.php?action=read&id=147&searchstr=817%2F99>

¹⁸ Fiala, B., Novotný, M., Oehm, J., Zákon o vlastnictví bytů – Komentář, 3. vydání, C.H.Beck, Praha, 2005, str. 8

užitkovými prostory (s výjimkou hal). Za budovu lze po splnění stanovených podmínek považovat také sekci stavby se samostatným vchodem, která je z technického hlediska způsobilá plnit funkci samostatné budovy¹⁹. V souladu s ustanovením § 119 OZ je tedy budova věcí nemovitou.

Od budovy je nutno odlišovat pojem „dům s byty a nebytovými prostory ve vlastnictví“ podle § 2 písm. d) ZVB (dále jen „dům s byty“). Takovýto dům je musí sice splňovat zákonné podmínky kladené ZVB na budovu, nicméně navíc přistupuje ještě skutečnost, že se jedná o budova, která je ve spoluvlastnictví podle § 1 odst. 1 ZVB. Jak bude uvedeno dále, jedná se tedy o budovu, ve které byly splněním zákonných podmínek vyčleněny byty nebo nebytové prostory jako samostatné předměty vlastnického práva.

Za společné části domu podle § 2 písm. g) ZVB jsou vymezeny hlavně účelem jejich užívání, kterým je společné užívání těchto prostor a zařízení všemi vlastníky bytů či nebytových prostorů v budově. Zákon stanoví i jejich demonstrativní výčet. Úprava spoluvlastnictví podle občanského zákoníku se ve vztahu ke společným částem domu výslovně neuplatní²⁰.

Vzhledem k důležitosti pojmů byt a jednotka o nich pojednám v samostatných bodech.

III) Pojem jednotky podle ZVB

Pojem jednotky obsažený v § 2 písm. h) ZVB je z hlediska vlastnictví bytů klíčovým prvkem. Jednotka znamená legislativní zkratku pro byt nebo nebytový prostor nebo rozestavěný byt nebo rozestavěný nebytový prostor jako vymezenou část domu podle ZVB. V případě, že se byt, který je pouze

¹⁹ blíže viz. Rozsudek Nejvyššího soudu ČR, spis. zn. 30 Cdo 1069/2000, k dispozici na webových stránkách Nejvyššího soudu ČR, pod následujícím odkazem:

<http://www.nsoud.cz/rozhod.php?action=read&id=7064&searchstr=1069%2F2000>

²⁰ viz. § 3 odst. 1 ZVB

součástí budovy jako součást věci a nemůže být sám o sobě předmětem vlastnického práva, stane postupem podle ZVB jednotkou, uplatní se pro něj fikce věci v právním smyslu a stane se způsobilým, aby byl předmětem občanskoprávních vztahů²¹, tedy předmětem vlastnického práva a eventuelně jeho převodu či přechodu. Jednotka sice nadále není nemovitostí ve smyslu § 119 odst. 2 OZ, ale v souladu s ustanovením § 3 odst.2 ZVB se na právní režim jednotek uplatní předpisy upravující vztahy k věcem nemovitým, tedy nejen občanský zákoník ale např. i katastrální zákon. Jak ale potvrzuje rozsudek Nejvyššího soudu²² „*byt v podobě vymezené zákonem o vlastnictví bytů nemůže být samostatným předmětem převodu vlastnického práva podle občanského zákoníku; smluvní převod podléhá výhradně režimu zákona o vlastnictví bytů a jím stanovených podmínkách*“.

Právní věda²³ i judikatura²⁴ se shodují na tom, že jednotka musí být relativně samostatným celkem, který musí splňovat určité předpoklady. Jedná se zejména o stavební uspořádání a technickou vybavenost, která předurčuje prostor k užívání jako byt či nebytový prostor. Rozhodný pro vymezení jednotky je kolaudační rozhodnutí stavebního úřadu, tedy účel, pro který byl prostor zkolaudován a jeho stavebně-geometrické vymezení.

Zákon o vlastnictví bytů výslovně stanoví v § 3 odst. 1 subsidiární platnost občanského zákoníku na právní vztahy týkající se vlastníků jednotek, pokud ovšem zvláštní úprava ZVB nestanoví odchylnou regulaci. ZVB přímo zdůrazňuje, že na spoluvlastnické vztahy k jednotce se použijí ustanovení občanského zákoníku, tzn., úprava podílového spoluvlastnictví podle § 137 a násl. OZ nebo společného jmění manželé podle § 143 a násl. OZ. Z toho

²¹ viz. Rozsudek Městského soudu v Praze k 33 Ca 44/98, zdroj: databáze ASPI

²² viz. Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 28 Cdo 859/2002, k dispozici na webových stránkách Nejvyššího soudu ČR, pod odkazem:

<http://www.n soud.cz/rozhod.php?action=read&id=7606&searchstr=859%2F2002>

²³ viz. Fiala, B., Novotný, M., Oehm, J., Zákon o vlastnictví bytů – Komentář, 3. vydání, C.H. Beck, Praha, 2005, str. 23

²⁴ viz. Rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 2 Cdon 1010/97, publikovaný v Kocourek, J., Byty a nebytové prostory, nájem a vlastnictví bytů, EUROUNION, Praha, 2006, str. 214

vyplývá, že jednotka může být předmětem klasických občanskoprávních spoluvlastnických vztahů, zvláštní úprava neexistuje.

S vlastnictví jednotky jsou podle § 21 odst. 1 ZVB spojena též práva k pozemku. Je-li vlastník budovy i vlastníkem pozemku má povinnost převést na vlastníka jednotky spolu s ní také spoluvlastnický podíl na pozemku odpovídající velikosti spoluvlastnického podílu na společných částech domu.

IV) Nabývání vlastnictví jednotky podle ZVB

Vlastnictví jednotek lze nabýt jak originálním (původním) způsobem, tak i odvozeně, a to převodem nebo přechodem. Vzhledem k tomu, že o obecné problematice nabývání vlastnictví jsem pojednával v Kapitole první této diplomové práce, nyní se zaměřím pouze na konkrétní úpravu ZVB. Základem je ustanovení § 5 ZVB, které rozlišuje čtyři způsoby nabytí vlastnického práva k jednotce: prohlášení vlastníka budovy, výstavbou jednotky na základě smlouvy o výstavbě, a dohodu či rozhodnutí soudu o vypořádání podílového spoluvlastnictví nebo společného jmění manželů. Ve všech případech uvedených v § 5 ZVB se jedná o originární nabytí vlastnického práva, tedy vlastnictví jednotky nepřechází od právního předchůdce, nýbrž jednotka jako objekt vlastnického práva na základě některé ze skutečností uvedených v § 5 ZVB teprve vzniká. V následujících bodech popíši jednotlivé skutečnosti zakládající vznik vlastnického práva jednotky.

V) Prohlášení vlastníka budovy

Prohlášení vlastníka budovy, jehož náležitosti jsou stanoveny v § 4 ZVB, je v praxi nejčastějším důvodem vzniku vlastnictví k bytu. Jedná se o jednostranný právní úkon, který je ze zákona podmíněn písemnou formou a

jehož podstata spočívá v tom, že vlastník budovy svým prohlášením určí prostorově vymezené části budovy, které se v souladu s postupem podle ZVB stanou jednotkami²⁵. Na základě ustanovení § 7 ZVB se převodem vlastnictví k první jednotce a při splnění podmínek podle ZVB mění vlastnictví dosavadního vlastníka budovy na vlastnictví zbývajících nepřevedených jednotek v domě a na spoluvlastnictví společných částí domu. Ke vzniku vlastnického práva k jednotce je tedy nutno postupovat ve dvou krocích; za prvé, prohlášením vlastníka budovy vymezit jednotky a za druhé některou z jednotek převést na osobu odlišnou od majitele budovy²⁶.

VI) Smlouva o výstavbě

Dalším poměrně častým důvodem nabytí vlastnického práva k jednotce je smlouva o výstavbě, definovaná v § 17 a 18 ZVB. Jedná se zpravidla o vícestranný právní úkon, ale s ohledem na znění § 1 odst. 4 ZVB může být i pouze dvojstranný. Smlouva musí být uzavřena v obligatorní písemné formě a jejím obsahem²⁷ je vymezení vzájemných práv a povinností²⁸ mezi jednotlivými stavebníky. Výstavbou se rozumí jednak stavba celé nové budovy od počátku, ale také změna dokončené stavby spočívající v stavbě střešní nástavby, půdní vestavby, přístavby nebo jiných stavebních úpravách, jejichž cílem je vytvoření nových jednotek²⁹. Smlouva o výstavbě je zvláštním typem smlouvy, na základě které vzniká dokončením výstavby stavebníkům vlastnické právo k jednotlivým jednotkám, které jsou součástí budovy a zároveň získávají spoluvlastnické právo k společným částem budovy. Odpadá tedy nutnost učinit prohlášení vlastníka budovy³⁰, vlastnická právo

²⁵ k podmínkám prohlášení také bližší rozsudek Nejvyššího soudu ČR, spis. zn. 30 Cdo 895/2001

²⁶ obě tyto skutečnosti jsou předmětem vkladu do katastru nemovitostí, viz. § 4 odst. 1 ZVB

²⁷ více k povinnému obsahu viz. § 18 ZVB

²⁸ z povinností zejména poskytnout si vzájemnou součinnost k provedení výstavby a podílet se na finančních nákladech

²⁹ viz. § 17 odst. 3 ZVB

³⁰ na rozdíl např. od výstavby domu více stavebníky na základě jiné smlouvy, kdy by dokončením budovy vzniklo jen podílové spoluvlastnictví budovy podle § 137 OZ a ke vzniku vlastnictví

k jednotkám vzniká ze zákona bez dalšího jejich dokončením nebo v případě rozestavěné jednotky ve smyslu § 17 odst. 6 ZVB její výstavbou alespoň do fáze uvedené v § 2 písm. e) ZVB, tzn. když je celý dům alespoň v takovém stupni rozestavěnosti, že je již navenek uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí³¹. Takto rozestavěná jednotka je již předmětem evidence v katastru nemovitostí.

Stavebníky ve smyslu ZVB se rozumí účastníci smlouvy o výstavbě, ačkoliv se na výstavbě přímo aktivně podílet nemusí. Jedná se zejména o účastníky smlouvy, kteří uzavřeli smlouvu o výstavbě nového domu, ale také o dosavadního vlastníka či vlastníky budovy (případně domu s byty podle ustanovení § 2 písm. d) ZVB) a toho, kdo se na základě smlouvy o výstavbě má stát vlastníkem nově vystavěné jednotky v podobě nástavby, vestavby apod.

Z obsahu smlouvy o výstavbě, tak jak je upraven v § 18 ZVB, musím uvést z hlediska významu pro vznik vlastnictví jednotky především nutnost přesně definovat ze stavebně-technického hlediska jednotky a společné části domu, včetně stanovení spoluvlastnického podílu k těmto společným částem³².

Dokončený dům vystavěný podle smlouvy o výstavbě se na návrh vlastníků jednotek a v souladu s § 19 ZVB vyznačí do katastru nemovitostí na základě údajů obsažených ve smlouvě o výstavbě a podle geometrického plánu, čísla popisného a kolaudačního rozhodnutí.

VII) Vypořádání podílového spoluvlastnictví a společného jmění manželů

Zákon o vlastnictví bytů stanoví v § 5 odst. 2 jako důvod vzniku vlastnictví jednotky také dohodu nebo rozhodnutí soudu o zrušení a

jednotek by muselo dojít k prohlášení vlastníka podle § 4 ZVB nebo v souladu s § 5 ZVB k zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví podle § 141 OZ nebo § 142 OZ

³¹ do dokončení příslušného stupně rozestavěnosti je budova v podílovém spoluvlastnictví stavebníků podle § 137 a násl. OZ

³² viz. § 18 odst. 1 písm. b), c), d) ZVB

vypořádání podílového spoluvlastnictví³³ nebo společného jmění manželů³⁴. Při vypořádání se postupuje podle obecné občanskoprávní úpravy, tak jak je stanovena pro jednotlivé typy spoluvlastnictví v občanském zákoníku³⁵, s následující specifičností spočívající v tom, že vlastnictví jednotek může vzniknout až po vypořádání podílového spoluvlastnictví nebo společného jmění manželů k budově tak, že velikost spoluvlastnických podílů budovy se bude rovnat velikosti spoluvlastnických podílů na společných částech domu. Pro dohodu nebo rozhodnutí soudu o vypořádání platí³⁶, že musí splňovat i náležitosti stanovené pro prohlášení vlastníka budovy³⁷.

VIII) Převod a přechod vlastnictví jednotky

Ačkoliv § 5 ZVB upravuje pouze originární důvody nabytí vlastnického práva k jednotkám, je nesporné, že vlastnické právo k jednotce lze nabýt i derivativním způsobem a to buď převodem nebo přechodem vlastnického práva, tak jak jsem již uvedl v kapitole první této práce.

Zákon o vlastnictví bytů postrádá komplexní úpravu převodu a přechodu vlastnického práva k jednotce, nicméně jisté prvky úpravy můžeme nalézt v ustanoveních § 6, § 20 a § 22 – 24. Jedná se tedy o ustanovení speciální k obecné občanskoprávní úpravě, kterou je proto nutno subsidiárně aplikovat³⁸. Ustanovení § 6 ZVB stanoví náležitosti smlouvy o převodu vlastnictví jednotky jako zvláštní smluvní skupiny. V souvislosti s úpravou obsaženou v § 5 ZVB musím upozornit, že podmínkou pro převod vlastnictví jednotky na základě tohoto smluvního typu je, aby již byla budova rozdělena

³³ viz. § 137 a násl. OZ

³⁴ viz. § 143 a násl. OZ

³⁵ viz. § 141, 142 a § 149 – 150 OZ

³⁶ viz. § 5 odst. 3 ZVB

³⁷ viz. § 4 odst. 2 a 3 ZVB

³⁸ viz. § 3 ZVB

na jednotky v souladu s postupy, které jsem zmiňoval výše³⁹. Jak jsem již uvedl v kapitole první, smlouva o převodu vlastnictví jednotky představuje zvláštní právní úpravu ve vztahu k obecným smluvním typům, na jejichž základě dochází k převodu vlastnického práva. Náležitosti stanovené v § 6 ZVB musí být tedy inkorporovány do konkrétního smluvního typu, ať se již jedná o smlouvu kupní, směnnou, darovací, o převodu podniku či o koupi najaté věci. Ustanovení § 20 odst. 1 a 2 ZVB stanovuje, že s převodem nebo přechodem vlastnictví k jednotce přechází také spoluvlastnický podíl na společných částech domu, popř. též k pozemku. Odst. 3 téhož paragrafu výslovně zdůrazňuje, že práva a závazky dosavadního vlastníka budovy⁴⁰, popř. vlastníka jednotky, týkající se společných částí domu a pozemku, přecházejí na nové vlastníky jednotek. Zejména „*u věcných práv je toto ustanovení nezbytné, neboť odstraňuje pochybnosti, které by mohly vzniknout v návaznosti na změnu předmětu, s nímž jsou tato práva a povinnosti spojeny*“⁴¹.

Ustanovení § 22 ZV upravuje předkupní právo nájemce bytu vůči vlastníkoví jednotky či budovy, ovšem s výrazně omezeným okruhem. Jedná se jen o případy, kdy nově vzniknou jednotky jako objekty občanskoprávních vztahů na základě prohlášení vlastníka budovy.

Zvláštní právní úprava, která je ve vztahu speciality k ostatním částem zákona je upravena v § 23 až 27 ZVB. Svou povahou se jedná víceméně o úpravu přechodnou⁴², protože se vztahuje převážně na subjekty, které vznikly před účinností ZVB, konkrétně na původní stavební bytová družstva a lidová

³⁹ jedná se tedy o prohlášení vlastníka budovy, smlouvu o výstavbě, vypořádání podílového spoluvlastnictví či společného jmění manželů

⁴⁰ v případě originálního vzniku vlastnického práva k jednotce prohlášením vlastníka budovy

⁴¹ viz. Fiala, B., Novotný, M., Oehm, J., Zákon o vlastnictví bytů – Komentář, 3. vydání, C.H.Beck, Praha, 2005, str. 196

⁴² s výjimkou § 23 odst. 1, který stanoví povinnost převést byt ve vlastnictví bytového družstva pouze nájemci-členem družstva; toto ustanovení nemá přechodný charakter

bytová družstva⁴³ a zároveň se jedná o úpravu časově omezenou. Tyto subjekty museli v souladu s § 23 odst. 2 ZVB a za podmínek uvedených v § 24 ZVB na základě výzvy člena družstva převést bezplatně byt do vlastnictví vyzývajícího člena družstva do 31.12.1995⁴⁴.

O důvodech přechodu vlastnického práva k jednotce zákon o vlastnictví bytů mlčí. Uplatní se proto subsidiární občanskoprávní úprava, a v úvahu tedy přicházejí důvody, které jsou uvedeny v uvedena v kapitole první – tzn. děděním nebo rozhodnutím státního orgánu.

IX) Pojem bytu

Již jsem uvedl, jakým způsobem operuje zákon o vlastnictví bytů s pojmem „jednotka“ a také, že tento termín označuje (mimo jiné) byt. Ale obsah pojmu „byt“ je nutno dále rozvést. Podle zákonné definice obsažené v § 2 písm. b) ZVB se bytem rozumí místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení. Rozhodující je tedy účel, pro který bylo kolaudační rozhodnutí vydáno stejně jako schválení stavebně technického uspořádání prostoru jako relativně samostatného celku a podmínka, že svým funkčním uspořádáním umožňuje trvalé bydlení. Pokud není kolaudační rozhodnutí zcela jednoznačné, je třeba přihlédnout k dalším skutečnostem, které mohou objasnit skutečný účel, ke kterému měly být místnosti určeny⁴⁵. Pojem místnosti není ani v zákoně o vlastnictví bytů ani v jiném zákoně definován, ale obecně se musí jednat o uzavíratelný prostor (musí být tedy opatřen dveřmi), který se nachází v budově či domě, je uzavřen

⁴³ obchodním zákoníkem byly tyto subjekty transformovány ve standardní bytová družstva

⁴⁴ „*má li bytové družstvo povinnost uzavřít smlouvu o převodu bytu podle § 23 odst. 2 ZVB, je povinno provést i všechny úkon, které musí převodu předcházet, tedy i učinit písemné prohlášení vlastníka budovy podle § 4 ZVB*“ – viz. rozsudek Vrchního soudu v Praze, spis. Zn. 11 Cmo 472/99-156 ze 17.12.1999, zdroj: databáze ASPI)

⁴⁵ viz. Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky sp.zn. 26 Cdo 2483/2003, k dispozici na webové stránce Nejvyššího soudu ČR, pod odkazem:

<http://www.nsoud.cz/rozhod.php?action=read&id=19991&searchstr=2483%2F2003>

ze všech stran pevnými stěnami, podlahou a stropem⁴⁶. Místnosti lze dělit podle jejich určení na obytné⁴⁷, tvořící v souladu s § 120 odst. 1 OZ součást bytu a neobytné, tvořící pouze příslušenství bytu podle § 121 odst. 2 OZ.

Nejen pro daňové účely je nezbytné přesné určení podlahové plochy bytu. Zákon o vlastnictví bytů v § 2 písm. i) stanovuje, že podlahovou plochou bytu se rozumí podlahová plocha všech místností, včetně místností, které tvoří příslušenství bytu. Z definice místnosti uvedené výše vyplývá, že se do podlahové plochy bytu nezapočítává podlahová plocha balkonů, teras, lodžii a sklepních kójí, protože nesplňují požadavky kladené na místnosti⁴⁸. Podlahová plocha místnosti se vypočte jako geometrický obsah plochy podlahy.

X) Nový zákon o vlastnictví bytů

Jako většina právních předpisů, ani zákon o vlastnictví bytů není prostý koncepčních chyb. Jedná se zejména o jeho roztržitost, např. ustanovení upravující vznik vlastnictví k jednotce jsou nepřehledně roztroušena na více místech zákona a třebaže se tváří komplexně, bez subsidiárního použití občanskoprávní úpravy by se prakticky zhroutily převody jednotek. I když s ohledem na rámec této diplomové práce jsem vůbec nepojednával o společenství vlastníků jednotek, musím podotknout, že jeho zákonná úprava je dosti kusá a zasloužila by též doplnění⁴⁹. Právní úprava vlastnictví bytů v průběhu času doznává větších či menších změn.

⁴⁶ viz. § 4 písm. f) návrhu nového zákona o vlastnictví bytů, zatím ve stavu legislativního návrhu, jehož znění je možno získat na internetové adrese Ministerstva pro místní rozvoj <http://www.mmr.cz/upload/1126804278vladninavrhvlastnictvibytu.pdf>

⁴⁷ jako obytné byly určeny kolaudačním rozhodnutím

⁴⁸ u sklepní kóje není jednoznačně možné určit, zda se o místnost jedná či ne, podle mého názoru by bylo nutno vycházet z posouzení konkrétního případu, nicméně např. Pokyny Českého úřadu zeměměřičského a katastrálního číslo 24 určují v článku 1 bod 2.2.2., že se sklepní kóje nezapočítává do podlahové plochy bytu. Nicméně návrh nového zákona o vlastnictví bytů (viz. pozn. pod čarou číslo 28) výslovně vylučuje z podlahové plochy bytu pouze balkon, lodžii a terasu, nikoli sklepní kóji

⁴⁹ zejména co se týče jasnější vymezení působnosti orgánů společenství vlastníků jednotek a rozhodovací pravomoci

Významnou změnu, spočívající v návrhu nového zákon o vlastnictví bytů, přineslo Ministerstvo pro místní rozvoj. Nová úprava, která měla být původně účinná od 1.3.2006⁵⁰, sice přebrala mnoho prvků ze současného zákona, ale zároveň upřesnila některé pojmy a zavadla nové koncepce. Z těch hlavních bych vyzdvihнул následující: přesnější vymezení jednotlivých pojmů se kterými zákon operuje, některé změny účinků prohlášení vlastníka budovy a možnost jeho opravy po vkladu do katastru nemovitostí v případě chybných údajů, podmínky vzniku a fungování společenství vlastníků jednotek, nové pojmy jako jsou „související pozemek“ či „vymezené společné části domu“, přesunutí větší části úpravy práv a povinností vlastníků jednotek ze stanov společenství přímo do zákona. Zachována byla naopak dualistická koncepce vlastnictví jednotky stejně jako většina z prvků, na kterých je současný zákon o vlastnictví bytů založen. Třebaže se vládní návrh nového zákona o vlastnictví bytů dostal na jaře roku 2006 do Poslanecké sněmovny, byl po přikázání jednotlivým výborům a jejich připomínkách vrácen k dopracování. Po parlamentních volbách v červnu 2006 a následné změně vlády bohužel návrh zákona ztratil podporu a znovu již nebyl předložen. Nicméně návrh sloužil alespoň jako praktická ukázka reformního směru pro budoucí právní úpravu.

Zatím úplnou novinku představuje návrh nového zákona o vlastnictví bytů⁵¹, který představilo Ministerstvo pro místní rozvoj České republiky na podzim tohoto roku. Novela představuje komplexní úpravu vlastnictví bytů, přičemž subsidiarita občanského zákoníku zůstala přirozeně zachována. Nová úprava se zaměřuje zejména na odstranění mezer v současném zákoně a zpřesnění dosavadních institutů. Jedná se především o jasnější a přehlednější úpravu vzniku vlastnictví k jednotce, specifikaci postupu pro opravy vad prohlášení vlastníka, důkladnější úpravu vztahů mezi členy společenství a

⁵⁰ k dispozici na internetové adrese Ministerstva pro místní rozvoj <http://www.mmr.cz/upload/1126804278vladninavrh-vlastnictvibytu.pdf>

⁵¹ návrh je k dispozici na webových stránkách Ministerstva pro místní rozvoj České republiky, pod odkazem <http://www.mmr.cz/index.php?show=001026048002010>

společenstvím navzájem, stejně jako bližší konkretizace práv a povinností vlastníka jednotky. Důraz je také kladen na zpřesnění a prohloubení úpravy týkající se pravomoci, působnosti a organizace orgánů společenství.

Osud návrhu se zatím jeví příznivě, vzhledem k volání odborné veřejnosti po důkladné novelizaci a rozložení sil v Parlamentu České republiky. Návrh zákona by měl být do konce tohoto roku projednán na zasedání vlády a předložen Poslanecké sněmovně k projednání ve výborech. Navrhovaný počátek účinnosti zákona je (zatím reálné) datum 1.1.2009.

Část druhá: Daňové povinnosti spojené s vlastnictvím bytů a jejich převody

Kapitola první: Úvod do daňové problematiky

I) Pojem daně

Ačkoliv si lze těžko představit ekonomicky aktivního člena společnosti, který by neměl alespoň základní povědomí o tom, že existuje určitá daňová povinnost či spíše povinnosti, praktickou představu o její celkové výši a jednotlivých složkách má nicméně pouze menšina populace. Ještě větší problém nastává s přesnou definicí daně, kde i jednotlivé odborné publikace uvádějí odlišnou terminologii. Nicméně v této kapitole se nejprve pokusím shrnout nejzásadnější elementy pojmu daně a zároveň principy a konstrukce, na kterých jsou daň, či spíše její jednotlivé typy, založeny a posléze přistoupím v dalších kapitolách k hlubšímu pojednání o jednotlivých typech daní, které se uplatní ve vztahu k vlastnictví a převodům bytů.

Daně jsou jedním z druhů příjmů veřejných rozpočtů, a sice tím nejdůležitějším, protože tvoří stabilně kolem 70% příjmů státního rozpočtu⁵². Daň lze definovat jako nástroj redistribuce hrubého domácího produktu spočívající v „platební povinnosti, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění“⁵³ nebo jako „povinnou, zákonem stanovenou platbu, vybíranou státem, obcemi nebo jinými veřejnoprávními subjekty na úhradu veřejných potřeb, a to v předem určené

⁵² např. v roce 2004 to bylo 71% příjmů státního rozpočtu, v roce 2005 72% příjmů a v roce 2006 68% příjmů; pramen: Ministerstvo financí ČR, www.mfcr.cz, a internetový portál Finance.cz, www.finance.cz

⁵³ Bakeš, M. a kol., Finanční právo, 4. vyd., C.H.Beck, Praha, 2006, str. 188

výši a s předem určenou splatností⁵⁴ či z ekonomicko-finančního hlediska jako „finanční vztah mezi oprávněným a povinným daňovým subjektem upraveným zákonem, který je jedním z realizačních nástrojů hospodářské a sociální politiky státu“⁵⁵.

Z výše uvedených definic vyplývají základní znaky daně, konkrétně se jedná především o její nenávratnost a neekvivalentnost, spočívající v tom, že za odvedenou daň není ze strany veřejnoprávních subjektů poskytováno zdaňovaným subjektům přímé a ekvivalentní protiplnění. Dále se jedná o určité peněžní plnění, autoritativně uložené státem ve formě zákonné povinnosti, s jasně stanoveným termínem splatnosti a jeho výší. Ve zmiňovaných definicích chybí poslední z podstatných znaků daně a to sice její opakující se, pravidelný charakter.

Odlišnost daní od veřejných poplatků jakožto plateb zpravidla jednorázových, ekvivalentních a účelových, spočívá především v jejich pravidelném a opakujícím se rázu a absenci přímého protiplnění. Společným jejich rysem je naopak požadavek na jejich stanovení pouze na základě zákona, který je přímo zakotven v ústavní rovině⁵⁶.

II) Nástin historického vývoje zdaňování nabývání a převodů nemovitostí

S povinnostmi platit daně se lze setkat již v období starověku, soustava daní byla dále propracována za časů Římské říše. V dobách středověku nelze snad ještě ani mluvit o systému daní, z důvodu jeho roztržičnosti a zvláště partikularizace, kdy nejmajetnější vrstvy tehdejší společnosti měly zásadní výhody spočívající v rozsáhlých exempcích z daňové povinnosti.

⁵⁴ Grůň, L., Finanční právo a jeho instituty, Linde Praha, a.s., Praha, 2004, str. 92

⁵⁵ Grůň, L., Finanční právo a jeho instituty, Linde Praha, a.s., Praha, 2004, str. 92

⁵⁶ čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod

Až s nástupem novověku, v důsledku pokroku v ekonomickém myšlení, stejně jako v reakci na protifeudální revoluce, dochází k postupnému ustanovování všeobecné daňové povinnosti založené na zákonné úpravě a její systematizaci.

Provázanost historie a daňové povinnosti je zřejmá i v dějinném vývoji našeho státu, kdy se lze setkat s několika zásadními historickými událostmi, pro jejichž vznik byla rozhodující nespokojenost tehdejší společnosti s daňovým či jemu podobným zatížením⁵⁷.

Je nesnadné určit přesný počátek daňové povinnosti ve vztahu k bytům, neboť představa dnešního bydlení stěží najde ve vzdálenější minulosti svůj přesný odraz. Nicméně pokud budu operovat s širším charakteristikou pojmu bydlení, je možno již ve středověkých dějinách českého státu vysledovat několik významných počinů týkajících se daňové povinnosti obyvatelstva ve vztahu k nemovitému majetku sloužícímu k uspokojení potřeb bydlení. Jako první důležitější krok pro systematizaci výběru daňového výnosu lze považovat tzv. „berní rulu“ z roku 1654. Pro daňovou povinnost byl sice rozhodující tzv. „osedlý“, což je určitá obdoba „daně z hlavy“, přesto na tuto jednotku byly přepočítávány nejen výrobní statky, ale i zemědělské usedlosti, což může být považováno jako určitý zárodek domovní daně, přestože celkový charakter daňové povinnosti odpovídá spíše dani pozemkové.

Po řadě dílčích reforem a antireforem v 17. a 18. století představoval významnější počin týkající se budoucí daně domovní až císařský patent z roku 1817. V rámci tzv. stabilního katastru byla plocha jednotlivých obydlí započítávána do plochy pozemků zdaňované daní pozemkovou. V roce 1820 dochází konečně k zavedení zvláštní domovní daně, jako dalšího vývojového stadia daně pozemkové, neboť do té doby byla (i obytná) stavba považována za zvláštní hospodářské využití pozemků a tedy podléhala pouze dani

⁵⁷ např. husitské hnutí nebo protihabsburská povstání v letech 1547 a 1618

pozemkové. Přestože došlo v průběhu 19. století několika dílčími novelami, typické vlastnosti domovní daně zůstaly víceméně stejné. Domovní daň, typově tehdy označována jako daň výnosová, se v zásadě dělila na 2 subkategorie: daň domovní třídní a daň domovní činžovní. Daň třídní postihovala hypotetický výnos z „kvality“ bydlení a určovala se na základě zařazení domu do příslušné třídy podle počtu místností⁵⁸. Naproti tomu předmětem domovní daň činžovní byl již skutečný výnos vlastníka domu z nájemného vybíraného z místností jím pronajatých, jednalo se tedy z dnešního pohledu o zvláštní případ kombinace daně majetkového typu s typem důchodovým. Daňový základ mohl být snížen o paušální náklady spojené s údržbou a uměřováním domu. Zvláštností bylo, že daň činžovní nebyla uplatňována na celém území státu, nýbrž jen ve stanovených oblastech, kde byl vyšší počet nájemních bytů, typicky tedy ve městech. Lokálně (opět ve větších městech) byla také vybírána daň z bytu neboli tzv. činžovní groš. V tomto případě již nešlo o daň výnosovou, nýbrž o daň spotřební, jejímž předmětem byl nájem a poplatníkem nájemce. Výnos z daně z bytu směřoval do obecních rozpočtů. Uzákoněna byla také řada výjimek z daně domovní⁵⁹.

Daňový systém Rakouska-Uherska⁶⁰ převzalo i nově vzniklé Československo, ale vzhledem k zastaralosti daňové soustavy a recipovaného právního dualismu (na Slovensku platila uherská daňová soustava) došlo k jeho reformě a zavedení nové daňové soustavy v roce 1927⁶¹. Jednalo se o komplexní úpravu, kdy jeden zákon upravoval celou soustavu přímých daní. Daň domovní ale zůstala zachována včetně všech podstatných rysů dřívější

⁵⁸ celkový počet tříd se posléze ustálil na čísle 16

⁵⁹ ačkoliv šlo převážně o stavby veřejného charakteru (nemocnice, školy, kasárny), zajímavostí může být osvobození místností určených pro bezplatné užívání učiteli či úředníky

⁶⁰ více k daňové problematice v období Rakouska-Uherska viz. Vítek, L., Daňová politika České republiky, Praha, 2001 nebo dobový titul od Borovský, K., H., Kdo platí nejvyšší daně, uveřejněno v časopise Slovan, 1850 (k dispozici na webové stránce <http://petrmach.cz/cze/prispevek.php?ID=227>)

⁶¹ zákon číslo 76/1927 Sb. z. a n.

úpravy (až na malé obměny⁶²), přičemž ale vzrostl počet a význam poplatků jako formy skrytého zdanění, přestože část z nich existovala již v období habsburského soustátí⁶³.

Druhá světová válka sice znamenala diskontinuitní zásah do právního řádu a uplatnění říšské daňové soustavy, ale po jejím skončení bylo znovu navázáno na prvorepublikovou úpravu⁶⁴. Po únoru 1948 nastala postupná reorganizace daňové soustavy, zásadně provedená komplexní daňovou reformou v roce 1952⁶⁵. Cílem reorganizace daňové soustavy bylo naplnění politických cílů vládnoucího režimu, domovní daň jako taková zůstala nicméně zachována, i když její jednotlivé sazby přirozeně doznaly posunu. Progresivní novinku představoval výpočet daně na základě výměry zastavěné plochy a nikoli již podle počtu místností. Opuštěna byla také terminologie daně třídní a daně činžovní, přestože v praxi dosud o 2 subkategorie šlo (odlišný předmět daně u budov pronajatých a nepronajatých). Zajímavostí může být i forma úpravy daňové povinnosti, kdy samotné daňové zákony tvořily pouze stručnou kostru regulace a převážná část hmotněprávních norem daňového práva byla obsažena v prováděcích předpisech. Výnos z domovní daně směřoval do rozpočtu příslušných národních výborů, nikoli do rozpočtu státního. Nemovitý majetek dále podléhal notářským poplatkům, které byly vybírány při převodu majetku (úplatném či bezúplatném) nebo jeho přechodu v rámci dědické posloupnosti⁶⁶. Vzhledem k situaci na tehdejší „trhu“ s byty, kdy naprostá většina nájemců neměla byt ve svém vlastnictví, je ale možno tyto poplatky ve vztahu k bytům považovat víceméně za okrajové. Výše uvedená koncepce daně domovní a notářských poplatků vydržela bez

⁶² např. snížení počtu tříd u daně domovní třídní na 10

⁶³ byla také zavedena řada poplatků, z hlediska této práce je třeba zdůraznit zejména poplatky dědické, darovací a z převodu nemovitostí; k poplatkům odkazují též na zákon číslo 50/1850 ř.z., zákon číslo 74/1901, zákon číslo 65/1933, nicméně bližší analýza těchto předpisů by vybočovala z rámce této diplomové práce

⁶⁴ ústavním dekretem prezidenta číslo 11/1945, o obnovení právního pořádku a posléze řadou navazujících zákonů

⁶⁵ zákon číslo 80/1952 o domovní dani

⁶⁶ k notářským poplatkům odkazují na zákony číslo 26/1957, 24/1964 a 146/1984 Sb.

podstatných změn⁶⁷ až do konce komunistického režimu. Po roce 1989 byla „socialistická“ soustava daní dále neudržitelná a proto došlo na základě přijetí řady zákonů⁶⁸ od 1.1.1993 k zásadní reformě daňové soustavy. Blíže o těchto zákonech pojednám v oddílech věnovaných jednotlivým daním.

III) Základní daňové principy

Daňové principy představují základní postuláty, které by měly být dodrženy, aby byla zajištěna efektivnost a společenská únosnost jak celé daňové soustavy, tak i jejích jednotlivých součástí⁶⁹. Hlavními principy jsou zejména princip spravedlnosti a princip efektivnosti. Dalšími jsou princip politické průchodnosti a princip zákonnosti, princip jednoduchosti, rovnoměrného rozdělení a administrativní nenáročnosti. Neuvádím zde taxativní výčet principů, ale pouze principy základní, o nichž panuje všeobecná shoda, protože i v odborných literatuře existují mezi jednotlivými autory rozdílná členění jednotlivých principů, popř. i jejich subkategorie⁷⁰.

IV) Funkce daně

Daňová soustava má za úkol plnit řadu funkcí, převážně ekonomického a sociálního charakteru. Je nástrojem redistribuce zdrojů v rámci národního hospodářství, působí také jako alokační činitel pro zabezpečení veřejných statků. Odvod daní společně s redistribučními funkcí mají i výrazný sociální dopad, významná je i stabilizační funkce daňového zatížení, kdy pomocí

⁶⁷ zákon o dani domovní celkově novelizován v roce 1961 zákonem číslo 143

⁶⁸ zákon číslo 212/1992 Sb., zákon číslo 388/1992 Sb., zákon číslo 357/1992 Sb., zákon číslo 588/1992 Sb., zákon číslo 586/1992 Sb., zákon číslo 587/1992 Sb.

⁶⁹ vztahy principů spravedlnosti, rovnoměrnosti a efektivnosti lze dobře pozorovat v případě tzv. Lafferovy křivky, vyjadřující závislost mezi daňovou sazbou a výnosem daně do veřejných rozpočtů

⁷⁰ např. princip minimalizace zásahů do ekonomických rozhodnutí, daňový domicil, princip daňové soběstačnosti a další; více např. Grůň, L., Finanční právo a jeho instituty. Linde Praha, a.s., Praha, 2004, str. 119 nebo Bakoš, M. a kol., Finanční právo, 4. vyd., C.H.Beck, Praha, 2006, str. 197

vhodné fiskální politiky lze ovlivnit výkonnost národní ekonomiky a případně tlumit její cyklické výkyvy.

V) Kategorizace a druhy daní

V tomto bodě nastíním členění daňové soustavy a kategorizaci jednotlivých druhů daní, o nichž později budu pojednávat ve zvláštních kapitolách podle příslušného daňového typu.

Základní hledisko dělení daní je rozlišení na daně přímé, postihující příjem při jeho vzniku a nepřímé, k jejichž realizaci dochází v souvislosti se spotřebou zdaňovaného subjektu. Další kritérium spočívá v rozdělení podle předmětu na daně důchodového typu, u nichž je zdaňován příjem jednotlivě či kumulovaně a daně majetkového typu, u nichž je rozhodující stavová veličina hodnoty majetku k určitému okamžiku. Lze se také setkat s rozlišením na daně valorické, které jsou vypočítávány procentní sazbou ze základu stanoveného v peněžních jednotkách, a tím pádem reagující na inflaci, a specifické, které jsou stanoveny jako násobek zdaňované jednotky a fixní peněžní sazby. Existuje také dělení na daně pravidelně se opakující a daně případové, vzniklé ad hoc na základě určité skutečnosti, která se z povahy věci již nemůže opakovat⁷¹. Kritérií pro klasifikaci daňových typů existuje široký okruh, ale vzhledem k povaze a rozsahu této práce nelze uvést jejich úplný výčet⁷².

VI) Prvky daňové konstrukce

Za základní konstrukční prvky daňověprávního vztahu jsou v odborné literatuře obecně považovány subjekt daně, předmět daně, daňový základ a daňová sazba. Někteří autoři zmiňují také splatnost daně a obsah daňových

⁷¹ př. daň dědická z dědictví po zůstaviteli. Konkrétní případ, tedy zdanění nabytého dědictví po určitém zůstaviteli, nemůže být z povahy věci opakován

⁷² více např. Grůň, L., Finanční právo a jeho instituty, Linde Praha, a.s., Praha, 2004, str. 114

oprávnění a povinností⁷³. Uvedené prvky daňové konstrukce jsou buď přímo vyjádřeny nebo alespoň vyplývají ze zákonů upravujících jednotlivé druhy daní.

Subjektem daně nebo-li poplatníkem je osoba (ať již fyzická či právnická), která má zákonnou povinnost daň platit. Subjektem daně je také její plátec, jako osoba, která na svou majetkovou odpovědnost odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo jim sraženou. V širším slova smyslu lze dále daňové subjekty dělit na subjekty povinné (poplatník a plátec) a subjekty oprávněné (správce daně). Zvláštním typem subjektu je tzv. daňový ručitel, což je osoba, která ručí za splnění daňové povinnosti jiného subjektu⁷⁴.

Předmětem (případně objektem) daně je skutečnost, se kterou zákon spojuje vznik daňové povinnosti poplatníka. Uvedenou skutečnost může představovat široká škála ekonomických statků, eventuelně výkonů, např. poplatníkův příjem, nabytí určité majetkové hodnoty nebo její vlastnictví. Předmět daně je také nejčastěji určujícím pro její pojmenování či označení.

Základem daně je kvantitativně určená veličina tvořící základ pro určení výše daňové povinnosti, ať již se jedná o penězi specifikovanou částku nebo jinak matematicky určený celek sloužící pro výpočet daně (např. výměra, objem, stanovená jednotka). „*Daňovým základem je buď peněžní suma nebo jiný ukazatel, ze kterého se vychází při určení předmětu daně, může však jít o reálný, tak i fiktivní daňový základ. Je to veličina stavu (k určitému dni) nebo průběhu (za určité období). Základ daně je v určitém smyslu konkretizací předmětu daně, jeho kvantitativním vyjádřením.*“⁷⁵ Základ daně může být

⁷³ viz. Bakeš, M. a kol., Finanční právo, 4. vyd., Praha, C.H.Beck, 2006, str. 193

⁷⁴ např. ručení dárce u daně darovací za povinnost obdarovaného splnit daňovou povinnost podle § 5 zákon číslo 357/1992 Sb. nebo nabyvatel u daně z převodu nemovitostí podle § 8 zákon číslo 357/1992 Sb.

⁷⁵ Grůň, L., Finanční právo a jeho instituty, Linde Praha, a.s., Praha, 2004, str. 135

stanoven v pěněních jednotkách (tzv. daně valorické) nebo v nepeněžních jednotkách (tzv. daně specifické).

Daňová sazba je kvantitativní měřítko, jímž se stanoví z daňového základu příslušná výše daňové povinnosti. Existují dva základní typy daňové sazby: pevná nebo poměrná. Pevná (prostá) sazba je určena pevnou částkou bez ohledu na hodnotové vyjádření daňového základu (tato sazba má v případě zdaňování vlastnictví bytů velký význam). Poměrná (pohyblivá) sazba „vyjadřuje poměr daně k daňovému základu v hodnotovém vyjádření a zpravidla je stanovena určitým procentem“⁷⁶. Další členění poměrné sazby spočívá v rozdělení na sazbu lineární, kdy platí stejná výše sazby bez ohledu na výši základu a sazbu progresivní, která je ve vztahu úměrnosti s výší daňového základu a to buď vzrůstající (sazba progresivní, vzestupná) nebo klesající (sazba degresivní, sestupná). Další členění progresivních sazeb je na sazbu progresivně stupňovitou, kdy při přechodu mezi jednotlivými pásmy dochází k ostrému zvýšení vyměřené daně, a na sazbu progresivně klouzavou, kde na rozdíl od prvně uvedené k takovým skokovým přechodům nedochází.

Nyní po obecném úvodu do daňové problematiky proberu v následujících kapitolách jednotlivé druhy daní uplatňujících se ve vztahu k bytovému vlastnictví a jeho převodům, s tím, že každou daň neopominu zařadit také do rámce koncepčního a teoretického systému, tak jak byl popsán v této úvodní kapitole.

⁷⁶ Bakeš, M. a kol., Finanční právo, 4. vyd., C.H.Beck, Praha, 2006, str. 195

Kapitola druhá: Byty jako předmět daně z přidané hodnoty

I) Úvodem

Převody vlastnického práva k bytům jsou za určitých okolností předmětem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a proto vztah DPH k převodům bytů hlouběji proberu v této kapitole. Dále také nesmím opominout jiný majetkový prospěch, který souvisí s vlastnictvím bytu, a který může pro vlastníka bytu představovat přidanou hodnotu, a to sice výnos z nájemného. Zda takový výnos podléhá DPH či ne, popř. za jakých podmínek, vysvětlím níže také.

II) Charakteristika daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty představuje typickou daň nepřímého typu. Poprvé byla zavedena ve Spojených státech amerických v roce 1953, součástí právního řádu České republiky je od 1.1.1993, kdy vstoupil v účinnost zákon číslo 588/1992 Sb. Současná právní úprava je zakotvena v zákoně číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „DPHZ“), účinného od 1.5.2004. Konstrukce daně je založena na principu zdaňování tzv. přidané hodnoty v rámci produkčních fází určitého statku (tzn. zboží, služby, nemovitosti), kdy každý plátce daně, který je povinen odvést daň z jím stanovené prodejní ceny, může z této vyměřené daně uplatnit odpočet daně, kterou zaplatil svým dodavatelům za statky potřebné k výrobě jím produkováného statku v rámci jejich ceny. Tímto je zajištěno, že plátce daně ve skutečnosti odvede daň z částky, která představuje jeho obchodní marži, tedy přidanou hodnotu. Kumulovaná výše DPH ze všech produkčních fází je nicméně přenesena na konečného spotřebitele, který musí při koupi statku zaplatit kupní cenu včetně DPH a nemůže již uplatnit její odpočet. Vlastní vztah DPH k bytům podrobněji vysvětlím bodech týkajících se jednotlivých prvků daňové konstrukce.

III) Subjekty DPH

Zákon o DPH operuje s dvěma základními pojmy týkajícími se subjektů daňové povinnosti; jedná se jednak o „osobu povinnou k dani“ a jednak o „plátce daně“. Pro vymezení těchto pojmů jsou rozhodující ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) DPHZ, § 5 DPHZ a § 94 spolu s § 95 DPHZ. V případě osoby povinné k dani se jedná o fyzickou či právnickou osobu, se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti s tím, že demonstrativní výčet konkrétních činností, včetně negativního vymezení provádí § 5 odst. 2 DPHZ. Daňová povinnost vyplývá za podmínek stanovených v § 5 odst. 3 a 4 i pro veřejnoprávní subjekty. Plátcem daně se osoba povinná k dani stává až registrací (ať již dobrovolnou či povinnou) ve smyslu § 94 DPHZ.

Výše uvedené skutečnosti by sváděly k závěru, že daňová povinnost se z osob soukromého práva nevztahuje na osoby nepodnikající nebo nevyvíjející samostatnou výdělečnou činnost. Vzhledem k definice ekonomické činnosti v § 5 odst. 2 DPHZ, která výslovně stanoví, že „*Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně*“, ale platí, že i např. výnos z nájmu je ekonomickou činností⁷⁷ a za podmínek § 6 DPHZ by také podléhal DPH. Zda a do jaké míry se tato skutečnost aplikuje na zdaňování výnosu z nájmu plynoucího z vlastnictví bytu, vysvětlím v následujícím bodě věnujícímu se předmětu DPH.

Jako ostatně každý z daňových zákonů, i DPHZ obsahuje výjimky a osvobození týkající se daňových subjektů. Obecnou výjimku představuje § 6 odst. 1 DPHZ, který stanovuje osvobození od DPH pro osoby, jejichž obrat nepřesáhne za uplynulých 12 kalendářních měsíců částku 1 milion Kč. Které

⁷⁷ srov. Skála, M., Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v zákoně o dani z přidané hodnoty, ASPI, Praha, 2005, str. 36

skutečnosti se započítávají do obratu a které nikoliv stanoví § 6 odst. 2 DPHZ. Ve vztahu k bytům je významná zejména věta druhá tohoto ustanovení, ze které vyplývá, že pokud nejde o příležitostnou činnost, příjmy z převodu a nájmu bytů se do obratu započítávají. Jak jsem již uvedl výše, i jediný soustavný příjem z nájmu se vymyká příležitostné činnosti. Praktický dopad vzhledem k tématu této práce je následující; v zásadě mohou existovat 4 varianty: za prvé, osoba povinná k dani nepřekročila stanovený obrat a nemusí se tedy registrovat k dani, od daně je osvobozena. Za druhé, osoba stanovený obrat překročila, ale přitom je její obrat tvořen kromě příjmů z nájmu i jinými zdanitelnými plněními. Taková osoba se musí povinně na základě § 94 DPHZ zaregistrovat jako plátce daně a DPH uplatňovat. A za třetí, existuje zvláštní skupina osob, které podléhají režimu § 95 odst. 8 DPHZ. Jedná se o osoby, které mají pouze příjem z pronájmu bytů osvobozený od daně ve smyslu § 56 odst. 4 nebo příjem z opakovaného převodu bytů⁷⁸ osvobozeného podle § 56 odst. 1 DPHZ. V praxi se bude jednat zejména o pronajímatele - fyzické osoby (třebaže výjimky ve prospěch obchodních společností také existují), nejčastěji restituenty, kteří kromě příjmu z pronájmu nevyvíjejí jinou ekonomickou činnost, nebo bytová družstva⁷⁹. Tyto subjekty nepodléhají v souladu s § 95 odst. 8 DPHZ registrační povinnosti, ačkoliv se mohou registrovat dobrovolně.

⁷⁸ nesmí se jednat o příležitostnou činnost ve smyslu § 6 odst. 2 DPHZ

⁷⁹ u bytových družstev ale půjde jen o malou část z celkového počtu, neboť plnění, která spočívají v zajišťování bytových potřeb a dalších plnění přímo souvisejících s bytovými potřebami členů družstva nejsou považována za ekonomickou činnost bytového družstva, pokud jsou poskytována pro členy družstva - fyzické osoby. Za ekonomickou činnost jsou považovány zejména příjmy z pronájmu z bytových a nebytových prostor nečlenům družstva. Vzhledem k tomu, že běžná bytová družstva disponují jen malým poměrem nečlenů k členům, lze předpokládat, že registraci k DPH podléhají jen skutečně velká bytová družstva se stovkami členů a z menších jen ta, která vlastně atraktivní nebytové prostory k pronájmu

IV) Předmět DPH

Předmětem daně z přidané hodnoty jsou z hlediska této práce následující skutečnosti:

Za prvé se podle § 2 odst. 1 DPHZ jedná o převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Co se myslí převodem, zákon o DPH blíže konkretizuje v § 13 odst. 1; jedná se tedy o převod nemovitosti, která se zapisuje do katastru nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva. Jak jsem již uvedl v části první, byt jako jednotka podléhá zápisu v katastru a proto výše uvedené ustanovení pokrývá bytové převody. Tuzemskem se podle § 3 odst. 1 písm. a) rozumí území České republiky a místem plnění místo, kde se nemovitost nachází⁸⁰. Ne všechny převody ovšem podléhají dani. Důležité je osvobození podle § 56 odst. 1 DPHZ, který osvobozuje převod staveb, bytů a nebytových prostor po uplynutí tří let od jejich nabytí⁸¹ nebo kolaudace⁸². Plátcem daně bude v tomto případě nejčastěji developerská společnost⁸³, která stěží bude čekat 3 roky na daňové osvobození, s tím, že celkové daňové zatížení je ovšem přeneseno na koncového spotřebitele.

⁸⁰ § 7 odst. 6 DPHZ

⁸¹ na rozdíl od předchozí právní úpravy stanoví zákon o DPH od 1.1.2005, že za nabytí se nepovažuje pro účely tohoto zákona vymezení jednotky prohlášením vlastníka budovy, což dle ZVB představuje jeden z možných způsobů nabytí vlastnictví jednotky; v praxi totiž původní znění znevýhodňovalo dlouholeté nájemce nebo vlastníky družstevního podílu

⁸² kolaudací se rozumí kolaudační souhlas ve smyslu § 119 StavZ, ale za splnění podmínek stanovených v § 4 odst. 3 písm. e) DPHZ, tedy buď nová kolaudace nebo kolaudace provedena po změně stavby, pokud cena této změny bez daně je vyšší než 30% zůstatkové ceny stavby

⁸³ individuální stavebník, který by po dokončení převedl byt, by podléhal dani v případě, že by tak učinil do 3 let od kolaudace nebo nabytí a hodnota bytu by překročila limit stanovený v § 6 odst. 1 DPHZ, neboť by se tento výnos započítal do obrátu a zároveň by stavebník musel splnit podmínku, že samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 1 DPHZ.

Následující skutečnosti zákon o DPH systematicky zařazuje jako „poskytnutí služby“ podle § 2 odst. 1 písm. b) DPHZ⁸⁴. Čini tak zbytkovou klauzulí v § 14 odst. 1, kdy veškeré ekonomické činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, považuje za poskytnutí služby. Opět musí ale jít o místo plnění⁸⁵ v tuzemsku, neboť tak stanoví dikce § 2 odst. 1 písm. b) DPHZ. Jedná se tedy o:

Za druhé, na základě § 14 odst. 1 písm. b) o poskytnutí práva využití věci, tedy o příjem či výnos z jejího pronájmu. U bytové problematiky se ale uplatní § 56 odst. 4 DPHZ, který stanoví, že až na krátkodobý nájem⁸⁶ je výnos z nájmu bytů osvobozen od DPH. Jedná se o jedno z tzv. plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Jak jsem již ale uvedl výše, příjem z nájmu se zahrnuje do obratu pro účely § 6 odst. 2 DPHZ, a třebaže sám od daně osvobozený je, může mít při překročení limitu dle § 6 odst. 1 DPHZ vliv na povinnost registrovat se jako plátce daně. Pronajímatel se nicméně může v souladu s § 56 odst. 4 rozhodnout, že u nájmu bytů jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomické činnosti daň uplatňovat bude. Jednalo by se pak o dobrovolnou registraci v souladu s § 95 odst. 8 DPHZ.

A za třetí, v souladu s § 14 odst. 1 písm. c) o vznik a zánik věcného břemene. Vznik věcného břemene za úplatu zákonodárce tedy považuje za využití vlastnickova oprávnění svoje vlastnické právo úplatně omezit a využít ho tak k tvorbě přidané hodnoty, která podléhá dani. Co se týče zániku věcného břemene, opět by se jednalo o úplatný zánik. Na základě těchto okolností se domnívám, že takový zánik by musel nastat dohodou stran či rozhodnutím příslušného orgánu za stanovené protiplnění, neboť zánik

⁸⁴ podle § 2 odst. 1 písm. b) DPHZ je předmětem daně i poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku

⁸⁵ vzhledem k tomu, že se jedná o plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, bude místo plnění bude určeno na základě ustanovení § 10 odst. 1 DPHZ jako místo, kde se nemovitost nachází

⁸⁶ krátkodobým nájmem se rozumí nájem nejdéle na 48 hod

věcného břemene ze zákona, např. uplynutím lhůty či zánikem věci, by z povahy věci nemohl být úplatný⁸⁷.

V § 21 DPHZ je časově upravena povinnost přiznat daň, a to buď ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby. Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni stanoveném v § 21 odst. 5 DPHZ pro převod nemovitostí a nebo v § 21 odst. 6 DPHZ pro poskytnutí služby⁸⁸.

V) Základ daně

Základem daně je podle § 36 odst. 1 DPHZ vše, co jako úplatu obdržel plátcе daně za uskutečněné zdanitelné plnění. Odstavec 2 demonstrativním výčtem uvádí, co se také zahrnuje do základu daně. Při bezúplatném převodu majetku je třeba zjistit základ daně ve smyslu § 36 odst. 6 DPHZ jako cenu podle zákona číslo 151/1997 Sb., o oceňování majetku⁸⁹, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“).

Postup pro výpočet základu daně je upraven v § 37 DPHZ. V případě, že by celková cena zahrnovala plnění, na které se uplatní různé sazby daně, případně od daně osvobozené, stanoví se základ daně postupem podle § 36 odst. 7 DPHZ.

⁸⁷ z jiného pohledu (a to sice z pohledu elasticity vlastnického práva) se k této problematice vyjadřuje i M. Skála ve své monografii Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v zákoně o dani z přidané hodnoty, ASPI, Praha, 2005, str. 62. Domnívám se nicméně, že jeho argumentace založená na elasticitě vlastnického práva zbytečně opomíjí základní skutečnost, vyžadovanou pro to, aby se poskytnutí služby, mezi které patří i zřízení a zánik věcného břemene, stalo předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm.b) DPHZ – a to úplatnost takového zřízení či zániku

⁸⁸ zvláštností, či spíše mezerou v zákoně je absence speciálního ustanovení týkajícího se uskutečnění zdanitelného plnění u věcných břemen, vzhledem k tomu, že by jim svědčilo podobné ustanovení jako pro převod nemovitostí, tedy uskutečnění zdanitelného plnění ke dni vkladu do katastru; takto se musí postupovat podle obecné úpravy vztahující se k poskytnutí služby, která z mého pohledu není pro aplikaci na věcná břemena právě příhodná

⁸⁹ cena podle tohoto zákona se zpravidla určuje jako cena obvyklá, což je cena, které by bylo dosaženo při prodeji stejného, popř. obdobného majetku v obvyklém obchodním styku v České republice ke dni ocenění

VI) Sazba daně

Obecné sazby DPH jsou stanoveny v § 47 DPHZ, konkrétně se jedná o základní sazbu ve výši 19% ze základu daně a sníženou sazbu ve výši 5% ze základu daně. Systematika zákona je založena na tom, že pokud zákon některé plnění neosvobozuje úplně, nebo ho nezařazuje do snížené sazby, uplatní se sazba základní. V bodě, v němž jsem se zabýval předmětem daně, jsem uvedl, která plnění týkajících se bytů jsou osvobozena od daně. Nyní se tedy zaměřím na skutečnost, jaké daňové sazbě tato plnění podléhají.

Hlouběji budu analyzovat znění rozhodujícího § 48 DPHZ, který upravuje sazby daně u bytové výstavby. Jeho jednotlivá ustanovení jsou pro zdanění bytů klíčová a proto je rozeberu detailněji. Tak především odstavec 1 výše zmíněného paragrafu stanoví, že u převodu bytu (byť i nedokončeného) se uplatní snížená sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. Stanoví tak v § 56 odst. 1, jak již ostatně bylo uvedeno u předmětu daně. Odstavec 2 stejného paragrafu stanovuje sníženou sazbu dani i pro dodání bytu (i nedokončeného), přičemž jako dodání lze chápat dodání bytu výstavbou. Co DPHZ rozumí pod pojmem byt je definováno v § 48 odst. 3, kdy zákon chápe byt jako *„místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení, včetně podílu na společných částech domu podle zvláštního právního předpisu⁹⁰“*. Musím ale zdůraznit, že tato definice se nevztahuje na celý zákon o DPH. Z povahy věci je zřejmé, že definice bytu jako jednotky dle ZVB se nevztahuje např. na § 56 odst. 4 nebo obecně na žádné ustanovení DPHZ, které se zabývá zdaněním nájmu z bytu. Výnos ve formě nájemného může plynout totiž nejen z bytu jako z jednotky, ale např. i bytu, který sice není jednotkou jako samostatného předmětu občanskoprávních vztahů, ale vlastník domu část tohoto domu jako byt pronajímá, aniž by dům byl rozdělen na jednotky ve smyslu ZVB.

⁹⁰ zvláštním právním předpisem je ZVB

Co se týče zřízení nebo zániku věcného břemene, zákon pro něj nestanoví ani osvobození ani ho nezařazuje do snížené sazby daně.

VII) Reforma veřejných financí a DPH

Uplatňování snížené sazby daně u převodu a dodání bytů je z hlediska v evropského práva nestandardní, proto si Česká republika musela vyjednat ve smlouvě o přistoupení k Evropské unii výjimku, která umožnila zařazení staveb pro bydlení do snížené sazby daně. Přechodné období, kdy lze tuto výjimku uplatňovat nicméně skončí 31.12.2007. Vzhledem k tomu, že přechod staveb pro bydlení, a tedy i bytů do základní sazby daně znamená důležitý ekonomický⁹¹, sociální⁹², demografický⁹³ a tím pádem i politický problém, musel zákonodárce přijít s určitým řešením. Musím podotknout, že využil typickou schopnost českého národa poradit si v každé situaci, třebaže způsobem, který není úplně v souladu s minimálně účelem evropské úpravy obsažené v tzv. Šesté směrnici⁹⁴. Tato směrnice totiž umožňuje výjimku ze základní sazby daně v případě sociálního bydlení, což je ve zkratce bydlení typu ústavů sociální péče, domovů důchodců či dětských domovů apod. Zákonodárce pohotově využil faktu, že přesnou definici sociálního bydlení nechává směrnice na národní legislativě, a proto v rámci schválené reformy veřejných financí došlo k této novelizaci zákona o DPH, s účinností od 1.1.2008:

Za prvé, snížená sazba DPH se změní ze současných 5 % na 9 %. Za druhé, do zákona o DPH bude zařazen nový § 48a, stanovící v odst. 1, že při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro

⁹¹ zejména z hlediska inflace

⁹² zejména z hlediska poptávky po různých formách bydlení a také sociálního smíru

⁹³ dostupnost bydlení má vliv na zakládání rodin a porodnost

⁹⁴ Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně: (77/388/EHS)

sociální bydlení (pod niž spadá i byt pro sociální bydlení), změnou dokončené stavby pro sociální bydlení nebo v souvislosti s opravou této stavby, se uplatní snížená sazba daně⁹⁵. Snížená sazba daně se uplatní také při poskytnutí stavebních a montážních prací, kterými se bytový dům, rodinný dům, byt nebo prostor, který byl určen k jiným účelům než k bydlení, mění na stavbu pro sociální bydlení. Dále novela stanoví v § 48 a odst. 3 a 4, že u převodu bytu pro sociální bydlení a jeho příslušenství se uplatní snížená sazba daně. Pojem sociální byt definuje zákon o DPH v § 48a odst. 5 jako „*byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m². Celkovou podlahovou plochou bytu pro sociální bydlení se rozumí součet podlahových ploch všech místností bytu, včetně místností, které tvoří příslušenství bytu*“⁹⁶. Do celkové podlahové plochy bytu pro sociální bydlení se nezapočítává podíl na společných částech domu.“ Nezbývá, než abych dodal, že ačkoliv se do podlahové plochy bytu započítává i podlahová plocha příslušenství bytu, což reálný limit pro podlahovou plochu bytu posouvá na nějakých 100 m², představuje taková plocha přepočtená na aktuální tržní cenu za m² velice zajímavou částku, pohybující se podle lokality od dvou až po nějakých deset milionů Kč. Při přepočítání na průměrnou mzdu napadne asi nejednoho člověka, že sociálně potřební v České republice jsou bezpochyby nejbohatšími chudými na světě. Bude zajisté zajímavé sledovat, jak se k české úpravě postaví Evropská komise, zda v ní spatří nebezpečný precedens pro obcházení komunitárních předpisů či nad celou záležitostí „přimhouří zrak“.

⁹⁵ snížená sazba daně se mimochodem uplatní na základě § 48 DPHZ i na veškeré stavební práce spočívající v opravě či rekonstrukci jakéhokoliv bytu, nejenom pro sociální bydlení – viz. cituji znění nového § 48 DPHZ: „*Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, vymezenou stavebním zákonem, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, se uplatní snížená sazba daně. Jsou-li tyto práce prováděny na jiné stavbě, jejíž část je určena pro bydlení, uplatní se snížená sazba daně jen u těch prací, které jsou poskytnuty výlučně pro část stavby určenou pro bydlení. Bytovým domem je stavba pro bydlení, v níž převažuje úhrn podlahové plochy bytů nad úhrnem podlahové plochy nebytových prostor. Bytem je místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení.*“ Tato výjimka (časově omezená do roku 2010) ve prospěch snížené sazby daně není obcházením komunitárního práva, neboť ji přímo umožňuje Směrnice Rady 2006/112/ES.

⁹⁶ pro definici příslušenství odkazují na část první této práce (jedná se např. o sklep)

Z hlediska časové působnosti normy může dojít k tomu, že záloha nebo částečná či plná úhrada za dodání stavby nebo za převod nemovitosti budou zaplacený ještě v roce 2007, tedy za účinnosti dosavadní úpravy, ale v případě, že se zdanitelné plnění, tzn. skutečné dodání nebo převod bytu uskuteční až za účinnosti nové úpravy v roce 2008, bude vyšší sazbou daně zdaněn pouze doplatek ceny, tedy rozdíl mezi celkovou sjednanou částkou a již zdaněnou zálohou nebo částečnou úhradou v roce 2007, zdaněnou podle této úpravy. Kdo chce ušetřit přinejmenším⁹⁷ 4% z celkové ceny, tomu doporučuji zaplatit tak vysokou zálohu, jaké je jen schopen. Tento postup mohu nicméně vzhledem k ostatním právním rizikům doporučit pouze v případě, že se jedná o byt, který je již těsně před dokončením a prodejce bytu je důvěryhodným subjektem. A přesto by výše zaplacené zálohy neměla být vyšší než 90% z kupní ceny, aby měl nabyvatel alespoň nějakou jistotu pro případ vad bytové jednotky, které zjistí při jejím předání.

VIII) Shrnutí kapitoly

V této kapitole jsem probral, za jakých okolností je byt, jeho převod nebo výnos z něj předmětem DPH a kdy je naopak od daně osvobozen nebo jaké podléhá daňové sazbě. Jako reakci na důležitou novelizaci od 1.1.2008 jsem zahrnul také její rozbor.

⁹⁷ v případě, že by se náhodou nevešel do kategorie bytu pro sociálního bydlení

Kapitola třetí: Byty jako předmět daně z příjmu

I) Úvodem

Daň z příjmů představuje základní typ přímé daně, konkrétně se jedná o daň důchodového typu. Z celé daňové soustavy jde o daň nejvýznamnější, výnos z ní totiž představuje největší příjem státního rozpočtu. Daň z příjmů se dělí na 2 základní kategorie: daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Daň postihuje příjem či výnos subjektu, který mu plyne z jeho ekonomické aktivity. Hmotněprávní úprava je obsažena v zákoně číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“). Zákona se uplatní ve vztahu k bytům ve dvou ohledech; za prvé, převod vlastnického práva za úplatu představuje pro vlastníka příjem, který může podléhat zdanění a za druhé, v případě využívání bytu pro ekonomickou aktivitu vlastníka, tedy konkrétně pro jeho pronájem, podléhá zdanění příjem, který z takového pronájmu vlastníku pramení.

II) Subjekty daní z příjmů

Zákon o daních z příjmů upravuje ve své první části daň z příjmů fyzických osob. Poplatníky daně jsou podle § 2 ZDP fyzické osoby, kteří jsou v České republice daňovými rezidenty, tzn. že mají v České republice bydliště nebo se zde trvale zdržují. Zákon rovněž stanovuje v § 2 odst. 4 ZDP fikci obvyklého zdržování, což znamená pobyt na území republiky alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, přičemž takový pobyt nemusí nutně být souvislý.

Naproti tomu daň z příjmů právnických osob je upravena v části druhé zákona o daních z příjmů, přičemž § 17 ZDP stanoví, kdo z právnických osob dani podléhá. Jedná se nejen o právnické osoby soukromého práva, nýbrž i o organizační složky státu podle zákona číslo 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších

předpisů. Předpoklady daňové rezidence právnických osob jsou na základě § 17 odst. 3 ZDP založeny na místě sídla právnické osoby nebo místě skutečného vedení, pokud se alespoň jedno z nich nachází na území České republiky. Alespoň částečnou ochranu proti daňové turistice představuje § 17 odst. 4 ZDP, stanovící, že všechny příjmy vzniklé na českém území podléhají zákonu o daních z příjmů, i když právnická osoba nesplní podmínky uvedené v § 17 odst. 3 ZDP. Patrně nejvýznamnějším vlastníkem bytů z kategorie právnických osob jsou bytová družstva ve smyslu § 221 odst. 2 ObchZ a obchodní společnosti zabývající se developerskou činností. V určitých ohledech lze mezi subjekty daně počítat i společenství vlastníků jednotek podle zákona o vlastnictví bytů, a ačkoliv ve skutečnosti nejde o subjekt, který by bytové jednotky vlastnil, zpravidla mu plyne příjem od členů společenství, který je určen na údržbu a správu bytového domu⁹⁸.

III) Předmět daní z příjmů

Předmět daně z příjmů⁹⁹ fyzických osob vymezuje § 3 odst. 1 ZDP. S ohledem na bytovou problematiku jsou významné pouze příjmy podle § 9 odst. 1 písm. a) ZDP (příjmy z pronájmu) a podle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP (příjmy z převodu). Zákon dále provádí i negativní vymezení daně z příjmů, tedy jaké příjmy dani nepodléhají. Ve smyslu § 3 odst. 4 písm. a) jde především o příjmy získané zděděním, vydáním¹⁰⁰ nebo darováním nemovitosti.

⁹⁸ společenství vlastníků patří mezi zvláštní skupinu poplatníků založených k nepodnikatelskému účelu podle § 18 odst. 3 ZDP; vzhledem k tomu se na společenství aplikují ustanovení § 18 odst. 4 ZDP a § 20 odst. 7 ZDP, které znamenají prakticky jen minimální daňovou povinnost společenství

⁹⁹ k zdroji příjmu v České republice odkazují na definici § 22 odst. 1 písm. d) a e) ZDP

¹⁰⁰ vydaných v restitučních řízeních

Příjem z pronájmu¹⁰¹ bytu nebo i pouze jeho části je zdaňován podle § 9 odst. 1 písm. a) ZDP. Podle pokynu Ministerstva financí D-300¹⁰² číslo jednací 15/107705/2006 (dále jen „pokyn D-300“) se za příjmy z pronájmu považují i příjmy plynoucí poplatníkovi z bytu, které má sám v nájmu či podnájmu¹⁰³. Co se týče úhrad za ceny služeb spojené s užíváním bytu, které jsou i podle občanského zákoníku odděleny od nájemného, stanoví pokyn D-300, že se zálohy na ceny služeb, které pronajímatel po uplynutí roku zúčtuje se skutečnými výdaji za tyto služby, nezahrnují do pronajímatelových zdanitelných příjmů a ani platby za tyto služby nezahrnuje do daňových výdajů¹⁰⁴. Odstavec 2 § 9 ZDP řeší problematiku příjmu manželů, pokud příjem pramení z bytu v jejich společném jmění¹⁰⁵.

Případ převodu vlastnického práva k bytu nebo spoluvlastnického práva k němu podléhá zdanění podle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP, systematicky tento příjem zákon zařazuje do kategorie „ostatní příjmy“. Co se rozumí převodem, jsem uvedl v části první této práce, nesmím ovšem opomenout specifika zákona o daních z příjmů, kdy v souladu s § 3 odst. 4 písm. a) ZDP se musí jednat o příjem úplatný. Na rozdíl od převodních daní ale nemusí být hodnota převáděného bytu oceněna podle zákona o oceňování majetku, zdanění podléhá pouze skutečný příjem. Realitou je ale situace, kdy většina příjmů z převodu nemovitostí nepodléhá zdanění, neboť zákon o daních z příjmů v

¹⁰¹ pokud se jedná pouze o pronájem bez jakýkoliv doprovodných služeb, typu provádění úklidu apod., kde by mohlo dojít k překvalifikování příjmu na příjem podle § 7 ZDP, neboť by se jednalo o příjem z živnosti či podnikání. To samé platí i pokud je byt vložen do obchodního majetku podnikatele (viz. Ministerstva financí D-300)

¹⁰² nahrazující pokyn Ministerstva financí D-190, který platil již od roku 1998

¹⁰³ ačkoliv by se šlo zamýšlet nad právní závazností takového pokynu, který nebyl vydán ani formou vyhlášky a přesto extensivní interpretací vztahuje daňovou povinnost i na osoby, na které zákon výslovně nepamatuje a přitom je z hlediska občanského práva určitě rozdílem mezi pronájmem a podnájmem, v praxi jsou tyto pokyny všeobecně přijímány a daňové subjekty se jimi ochotně řídí. Důvodem nejspíš bude rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci Špaček s.r.o. (rozhodnutí ze dne 9.11.1999)

¹⁰⁴ pokud ovšem tyto služby neposkytuje sám pronajímatel

¹⁰⁵ zákon do dnešní doby nepochopitelně operuje se starým pojmem „bezpodílové spoluvlastnictví manželů“

§ 4 stanoví dvě důležitá osvobození, která jsou na sobě nezávislá a mohou se i navzájem překrývat.

Prvně se jedná o osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDP, kdy příjmy z prodeje bytu¹⁰⁶ nebo spoluvlastnického podílu k němu, včetně podílu na společných částech domu a na souvisejícím pozemku jsou osvobozeny od daně z příjmu, pokud v něm prodávající měl bydliště¹⁰⁷ nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem anebo pokud prodávající sice nesplní podmínku dvouleté lhůty, ale použije získané prostředky na uspokojení bytové potřeby¹⁰⁸. Zákon zároveň stanoví, na které případy se osvobození nevztahuje (jedná se zejména o byt jako součást obchodního majetku nebo příjmy z budoucího prodeje). Z pokynu D-300 vyplývá, že pokud bude na uspokojení bytové potřeby použita jen část získaného příjmu, zbylá část daní z příjmu podléhá.

Za druhé, osvobozen je na základě § 4 odst. 1 písm. b) ZDP i příjem z prodeje bytu, pokud přesáhne doba mezi jeho nabytím a prodejem dobu alespoň pěti let. Jestliže byl byt nabyt dědicem, který byl příbuzným v řadě přímé, anebo manželem takového dědice, zkracuje se výše uvedená lhůta o dobu, po kterou byl byt ve vlastnictví těchto osob. Podmínky vyloučení osvobození prakticky odpovídají § 4 odst. 1 písm. a) ZDP. Co přesně se rozumí dnem nabytí pro daňové účely stanoví pokyn D-300, nicméně jeho regulace odpovídá obecné občanskoprávní úpravě¹⁰⁹. Doporučení pro praxi mohu proto uvést následující: v případě spekulativního nákupu bytu

¹⁰⁶ někteří autoři (např. PhDr. Milan Skála) uvádějí, že prodejem se rozumí i příjem získaný směnou, tedy nepeněžní příjem, nicméně pokyn D-300 se touto problematikou nezabývá. Znění § 23 odst. 6 ZDP přesto naznačuje, že taková interpretace je správná

¹⁰⁷ bydlištěm se podle pokynu D-300 rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby 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.); nejde tedy o místo trvalého pobytu ve smyslu § 10 zákona číslo 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel, ve znění pozdějších předpisů, ale o faktický stav

¹⁰⁸ bytovou potřebu pro účely tohoto zákona definuje § 15 odst. 3 ZDP

¹⁰⁹ viz. část první této práce

k pozdějšímu prodeji je výhodné jej držet buď po dobu pěti let, nebo eventuelně byt krátce před prodejem využívat jako své bydliště (viz. postaći faktický stav, viz. poznámka pod čarou číslo 103), s tím, že prostředky získané prodejem budou směřovat k nákupu další nemovitosti k řešení bytové potřeby (typicky např. rodinného domu¹¹⁰). Variantu s dvouletým bydlištěm podle § 4 odst. 1 písm. a) nepovažuji pro účely spekulativního nákupu za příhodnou, neboť drtivá většina spekulativních nákupů neslouží k získání bydliště, nýbrž jen k investici přebytečných finančních prostředků.

Další typ osvobození, třebaže není přímo spjat s vlastnictvím bytu, nicméně v praxi jde hojně rozšířený způsob získání nájemního práva k bytu na dobu neurčitou¹¹¹, představuje daňové osvobození příjmu z převodu členských práv družstva na základě ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) ZDP. Podmínkou osvobození je ale uplynutí doby pěti let mezi nabytím práv a jejich převodem.

Od daně z příjmu je dále osvobozena poměrně specifická situace, která se vlastnictvím bytu dotýká nepřímě. Jedná se o § 4 odst. 1 písm. u) ZDP. V podstatě se jedná o nepeněžitý příjem ve formě nabytí vlastnického práva k bytu jako náhrady za uvolnění bytu. V praxi půjde v současné době o zanedbatelný počet takových transakcí, nicméně i já osobně znám ze svého okolí podobný případ, a proto považuji zmínku takové možnosti za nutnou¹¹².

Závěrem musím zmínit osvobození podle § 4 odst. 1 písm. zi) ZDP, jehož předmětem jsou příjmy vlastníka bytu nebo nebytového prostoru

¹¹⁰ např. prodej původního bytu a spekulativního bytu k nákupu rodinného domu, nebo prodeji pouze spekulativního bytu a využívání původního bytu pro pronájem nebo jeho prodej (pokud splní podmínky § 4 odst. 1 písm. b) a použití prostředků takto získaných jakkoliv.

¹¹¹ Který de facto mnoha lidem splývá s vlastnictvím bytu

¹¹² Jednalo se především o případy z let devadesátých 20. století, kdy vlastníci domů-restituenti získali domy s byty na lukrativních místech Prahy a vzhledem ke snaze využít domy ke komerčním účelům přesvědčili nájemce k opuštění bytu s tím, že jako náhradu mu vlastník domu nabídl převod vlastnického práva k bytu jinému (typicky menší hodnoty a v okrajových částech měst, přesto prozíraví nájemci raději vsadili na jistotu vlastnictví méně atraktivního bytu oproti nejistotě, eventuelně i šikaně ze strany vlastníka-restituenta

z věcného plnění plynoucím jako důsledek úhrady výdajů na opravy, údržbu a technické zhodnocení společných částí domu.

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou jejich příjmy podle § 18 ZDP, tzn., příjmy a výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, pokud není zákonem stanovena odchylná úprava. Jak již bylo uvedeno výše, významným poplatníkem ve vztahu k bytům jsou zejména bytová družstva¹¹³ a developerské společnosti¹¹⁴ zabývající se bytovou výstavbou. Z hlediska příjmů bytových družstev jsou významná osvobození podle § 19 odst. 1 písm. c) bod 1. a především podle § 19 odst. 1 písm. c) bod 2. Znamená to, že od daně jsou za prvé osvobozeny příjmy z nájemného a z úhrad spojených s užíváním bytu a z nájemného bytu a garáží užívaných společníky nebo členy právnické osoby a vzniklých z důvodů nabytí vlastnictví domů a to pouze za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17.12.2002. V praxi u bytových družstev nejčastěji dochází k tvorbě fondu oprav, kam směřuje část věcně určeného nájemného dle vyhlášky číslo 85/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a ke splácení úvěru na pořízení domu s byty. Příjmy bytového družstva od jeho členů určené do fondu oprav, z kterého se hradí opravy, údržba a technické zhodnocení domu s byty, tedy dani z příjmů nepodléhají.

IV) Základ daně

Základem daně fyzických osob je ve smyslu § 5 odst. 1 ZDP částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje

¹¹³ zákon na bytová družstva výslovně pamatuje v ustanovení § 18 odst. 8 ZDP.

¹¹⁴ developerské společnosti jsou především plátcí DPH a poplatníky daně z příjmů pramenící z výnosů hospodaření, založeném na prodeji bytových jednotek, bytová družstva jsou především poplatníky daně z příjmů na základě výnosu z nájemného z bytových a nebytových prostor

prokazatelně dosažené na jejich dosažení, zajištění a udržení. V drtivé většině případů se uplatní i § 5 odst. 2 ZDP, tzn., že základ daně se určí z jednotlivých dílčích základů daně. Tento dílčí základ se u příjmů z pronájmu určí buď podle § 9 odst. 3 ZDP nebo podle § 9 odst. 4 ZDP. Existují tedy dvě možnosti: buď poplatník uplatní skutečné výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmů, což je obvykle výhodnější u starších bytů vyžadujících zvýšené investice, nebo může uplatnit výdaje paušální částkou 30% z příjmů (více využíváno u nových bytů). Daňově uznatelné výdaje zákon definuje v § 23 a násl. ZDP (jedná se zejména o výdaje prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci).

Základem daně u neosvobozeného příjmu z převodu bytu podle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP je v souladu s § 10 odst. 4 ZDP příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Tyto výdaje definuje § 10 odst. 5 ZDP a patří sem zejména: cena, za kterou poplatník byt nabyt, v případě dědění nebo darování pak cena zjištěná pro účely daně dědické nebo darovací, tzn., cena určená podle zákona o oceňování majetku. Uplatnit lze také výdaje prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu věci nebo zaplacenou daň z převodu nemovitostí.

V případě příjmu získaného z bytu ve spoluvlastnictví se postupuje podle § 11 ZDP, tzn., že příjmy i výdaje na jejich dosažení jsou rozděleny mezi poplatníky podle jejich spoluvlastnických podílů.

Určení základu daně právnických osob stanoví § 23 ZDP. Základem daně se rozumí rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, převyšují výdaje v příslušném zdaňovacím období.

V) Sazba daně

Zákon o daních z příjmů definuje rozdílné sazby daně pro fyzické a právnické osoby, přičemž příslušná sazba se uplatní na základ daně určený postupem uvedeným výše. Konkrétní sazby pro fyzické osoby upravuje § 16 ZDP, přičemž stanoví několik daňových pásem s progresivně klouzavou

sazbou od 12% do 32%¹¹⁵. Od 1.1.2008 dochází ale daňovou reformou (reformou veřejných financí k stabilizaci veřejných rozpočtů) k radikální změně systému sazeb, neboť současná progresivní sazba bude nahrazena sazbou jednotnou ve výši 15%, od 1.1.2009 dokonce opět sníženou na 12,5%.

Co se týče sazby daně pro právnické osoby, je upravena § 21 ZDP. V současné době činí 24%, přičemž schválená daňová reforma nastolila trend jejího dalšího snižování, které ostatně probíhalo již od roku 2004¹¹⁶. Budoucí sazby daně jsou následující: od 1.1.2008 bude sazba činit 21%, od 1.1.2009 20% a od 1.1.2010 se sníží dokonce na 19%.

VI) Shrnutí kapitoly

V této kapitole jsem uvedl, které dispozice s vlastnictvím bytu podléhají dani z příjmu. Konkrétně se jedná o příjem z pronájmu bytu anebo z jeho převodu. Zákon stanoví řadu důležitých osvobození ve vztahu k příjmu z převodu, a to zvláště u fyzických osob. Vhodnou daňovou optimalizací lze tedy dosáhnout relativně snadno značných úspor. Daňová reforma přináší pro rozpočty většiny fyzických i právnických osob zajímavé příležitosti k úsporám v této oblasti a to především díky snížení daňového zatížení zavedením rovné daňové sazby. Vzhledem k blížícímu se datu účinnosti proto doporučuji s prodejem některých bytů, které by jinak nesplnily podmínky pro osvobození od daně, vyčkat do účinnosti nové úpravy. Daňová úspora, zvláště pro osoby s nadstandardními příjmy by díky odstranění progresu mohla znamenat při prodeji bytů jen jednoho bytu desítky až stovky tisíc korun.

¹¹⁵ pro přesnou výši základu daně pro použití konkrétní sazby odkazují na znění tohoto ustanovení

¹¹⁶ historicky vlastně od listopadu 1989

Kapitola čtvrtá: Byty jako předmět daně z nemovitostí

I) Úvodem

Vlastnictví bytu ve smyslu zákona o vlastnictví bytů zpravidla podléhá zdanění ve formě daně z nemovitostí. Jedná se o přímou daň majetkového typu, tzn. že předmětem daně je pasivní stav, tedy vlastnictví, bez ohledu na to, zda z vlastnictví plyne nějaký příjem či jiný užitek. Daň z nemovitostí zavedená od 1.1.1993 zákonem číslo 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o „dani z nemovitostí“ či „ZDN“) představuje přímého historického nástupce zaniklé daně domovní, jejíž vývoj byl popsán výše. Výnos z výběru daně je významným zdrojem pro místní rozpočty obcí, protože se jedná o daň, které v celé své míře směřuje do obecního rozpočtu¹¹⁷, přičemž její výši může sama obec do jisté míry regulovat. Daň z nemovitostí se člení na dvě kategorie, a sice na daň z pozemků a daň ze staveb, z nichž se ve vztahu k bytům uplatní druhá uvedená.

II) Subjekty daně z nemovitostí (daně ze staveb)

Kdo je poplatníkem stanoví § 8 ZDN. Jde o vlastníka bytu, ať již jde o fyzickou či právnickou osobu. Kdo je jako poplatník příslušný jde-li o byt ve vlastnictví státu nebo zvláštních státních orgánů či úřadů, konkretizuje zákon v tomto ustanovení také. Zákon dále stanoví, že v případě spoluvlastnického vztahu jsou všichni spoluvlastníci povinni platit daň společně a nerozdílně¹¹⁸.

¹¹⁷ místně příslušným příjemcem daně je obec, v jejímž katastrálním území nemovitost (tedy i byt) leží

¹¹⁸ z čehož plyne právo příslušných finančních orgánů vymáhat daň v plné výši po kterémkoliv ze spoluvlastníků a tento spoluvlastník by posléze mohl vůči ostatním spoluvlastníkům uplatnit regresní nárok

Poplatník má za podmínek § 13a ZDN povinnost podat daňové přiznání za příslušné zdaňovací období, jímž je podle § 13 ZDN kalendářní rok. Podá-li ale daňové přiznání jeden ze spoluvlastníků, je považován za společného zástupce ostatních spoluvlastníků.

Přestane-li být fyzická nebo právnická osoby poplatníkem daně z nemovitostí vzhledem k tomu, že se u ní v průběhu zdaňovacího období změnila vlastnická práva ke všem nemovitostem (tedy v případě vlastníka bytu nejenom k tomuto bytu, ale i k jiným případným nemovitostem), je povinen oznámit tuto skutečnost správci daně nejpozději do konce prvního měsíce následujícího zdaňovacího období. V případě změn jiných údajů, které jsou obsahem daňového přiznání (např. týkající se osoby poplatníka, nebo při změně plochy bytu¹¹⁹) je poplatník povinen tyto změny oznámit správci daně do 30 dnů ode dne, kdy nastaly¹²⁰.

V praxi je poměrně významné ustanovení § 13a odst. 9 a 10 ZDN. Řeší totiž daňovou povinnost poplatníka v případě, že dochází k převodu bytu na přelomu zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že jsem se osobně setkal s problémy, jaké přinášela původní právní úprava, dovoluji si zevrubněji popsat principy současné úpravy. Problém dřívějšího znění zákona¹²¹ byl v tom, že podle § 13b považoval za rozhodný stav pro vyměření daně na příslušné zdaňovací období stav k 1. lednu roku, ale dostatečně neupravoval případ, kdy před tímto dnem dojde k podpisu kupní smlouvy na nemovitost a je podán návrh na vklad změny vlastnického práva do katastru nemovitostí. Potíž spočívá v tom, že řízení o vkladu trvá zpravidla několik měsíců. Další specialitou katastrálního zákona je povolení vkladu vlastnického práva s právními účinky¹²² ke dni podání návrhu na vklad, tedy do jisté míry

¹¹⁹ např. spojením bytových jednotek

¹²⁰ zákon sice nekonkretizuje rozhodný okamžik, bude tedy nutno subsidiárně vycházet ze zvláštních právních předpisů

¹²¹ do 31.12.2004

¹²² § 2 odst. 3 katastrálního zákona

retroaktivně. Ve skutečnosti tedy docházelo k případům jisté nespravedlnosti, kdy převodce podle stavu na začátku zdaňovacího období představoval poplatníka daně, aniž by byl ale na základě pozdějšího vkladu změny vlastnického práva vlastníkem. Ano, snadným řešením by se pro převodce mohlo zdát nesplnění daňové povinnosti, s tím, že by podle dřívějšího znění § 13b přešla povinnost uhradit případný daňový nedoplatek na nabyvatele (k tomu též rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích č.j. 10 Ca 247/99-17¹²³). Nicméně ani pro nabyvatele nebyla dřívější úprava výhodná, vzhledem k tomu, že byl povinen podat daňové přiznání do 31.ledna příslušného zdaňovacího období, třebaže v té době ještě nemuselo dojít ke vkladu změny vlastnického práva do katastru nemovitostí. Po tomto vkladu s účinky ode dne návrhu na vklad by se tedy dostal do prodlení se zaplacením daně, včetně souvisejících následků¹²⁴. Současná právní úprava tuto mezeru v zákoně naštěstí již řeší vložím ustanovení § 13a odst. 9 a 10 ZDN. Uvedená ustanovení znamenají zvláštní ustanovení k § 13a odst. 1 ZDN a představují odklad povinnosti podat daňové přiznání až do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad do katastru nemovitostí, eventuelně v případě nového¹²⁵ § 13a odst. 10 od nabytí právní moci rozhodnutí o skončení dědického řízení¹²⁶. Povinnost podat daňové přiznání dále nevzniká, pokud již bylo podáno současným společným zástupcem¹²⁷. Musím tedy shrnout, že tato novelizace sice odstranila tvrdost zákona vůči nabyvateli, nicméně z mého pohledu pořád zůstává drobná mezera v upravení vzájemného postavení převodce a nabyvatele, kdy není přesně

¹²³ uveřejněném v Čáslavský, M., a kol., Daňové judikáty – 1. díl, Linde Praha a.s., 1999, Praha, str. 353 a násl.; podle tohoto rozhodnutí „daňová povinnost na dani z nemovitostí přechází na nového vlastníka nemovitosti, jestliže původní vlastník vyměřenou daň nezaplatil, přičemž se novému vlastníkovi (poplatníkovi) žádný další platební výměr na dani z nemovitostí nevydává a to právě pro okolnost, že na nového vlastníka tato okolnost přechází ze zákona“.

¹²⁴ třebaže podle pokynu Ministerstva financí D-259 správce daně penále za pozdní zaplacení daně promíjel, nicméně v platných právních předpisech tento postup oporu neměl

¹²⁵ účinného od 1.1.2007

¹²⁶ dědic tak bude muset po ukončení dědického řízení podat daňové přiznání zpětně, protože ke změnám skutečností rozhodných pro daňové řízení během zdaňovacího období se nepřihlíží; na toto ustanovení navazuje i nový § 15 odst. 6 ZDN odkládající splatnost daně

¹²⁷ ve smyslu § 13a odst. 4 ZDN

stanoveno, kdo z nich by měl být poplatníkem daně v době katastrálního řízení¹²⁸.

III) Předmět daně z nemovitostí

Předmět daně vymezuje ustanovení § 7 ZDN, přičemž jedním z předmětů daně jsou i byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí, nacházející se na území České republiky. Musí se tedy jednat o bytové jednotky podle zákona o vlastnictví bytů, jak jsem o nich již ostatně pojednával v části první této práce. Jakmile dojde v domě ke vzniku jednotek, které jsou samy předmětem daně, přestává být stavba (nebo již spíš dům s byty) jako taková předmětem daně ze staveb. Toto ustanovení § 7 odst. 2 ZDN je ovšem logické, protože jinak by docházelo k dvojímu zdanění. Co se týče teritoriální působnosti zákona o dani z nemovitostí, dani podléhají pouze byty na území České republiky. Jiné byty, tedy byty ve vlastnictví poplatníka v zahraničí, nepodléhají dani podle českých právních předpisů, nýbrž podle daňové legislativy státu, kde se byt nachází. Jde tedy o důsledné dodržení principu teritoriality¹²⁹.

Zákon dále v § 9 ZDN odst.1 stanoví, které byty (na základě interpretačního ustanovení § 9 odst. 3) nejsou předmětem daně. Zákon tak nejčastěji provádí výčet podle personálního principu, tedy stanoví subjekty, v jejichž vlastnictví nepodléhá stavba či byt zdanění. Jedná se především o stavby a byty ve vlastnictví státu, obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí, diplomatických misí nebo užívané osobami s diplomatickou imunitou, spravované Pozemkovým fondem České republiky, ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností, ve vlastnictví kraje v jeho územním obvodu a ve vlastnictví veřejných vysokých škol. Zpravidla ale platí,

¹²⁸ je třeba si uvědomit důsledky situace, že by návrh na vklad změny vlastnického práva do katastru nemovitostí byl odmítnut

¹²⁹ na rozdíl např. od daně z příjmů

že osvobozeny jsou pouze za podmínky, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány¹³⁰. Mimořádně významné osvobození z hlediska běžných fyzických osob je osvobození podle § 9 odst. 1 písm. g) ZDN a sice osvobození od daně ze staveb po dobu 15 let, za podmínky, že byt ve vlastnictví fyzické osoby se nachází v nové stavbě¹³¹ obytného domu, a pokud takový byt slouží k trvalému bydlení vlastníků nebo osob (jim) blízkých¹³². Doba osvobození běží od roku následujícího po roce, v němž se stala stavba způsobilá k užívání na základě skutečností blíže upravených ve stavením zákoně¹³³. Osvobození podle § 9 odst. 1 písm. n) ZDN záměrně neuvádím, neboť se nejedná o osvobození bytu jako jednotky podle zákona o vlastnictví bytů, nýbrž obytného domu, kde i pokud se nalézá jeden či více bytů, nejde o byty jako samostatné předměty občanskoprávních vztahů.

Jak je patrné z první části této práce, je s vlastnictvím bytové jednotky spojeno nejen spoluvlastnické právo ke společným částem domu, ale i spoluvlastnické právo k pozemku, na kterém se dům s byty nachází¹³⁴. Mohou proto nastat 2 základní situace: za prvé, půdorys domu s byty přesně odpovídá ploše pozemku, tzn. že pozemek nepřesahuje plochu, na které se dům nachází. Třebaže takové případy sice také existují, ve většině případů ovšem pozemek, na kterém stojí dům s byty, přesahuje půdorys domu, je z povahy věci využíván společně s domem¹³⁵ a případně je společně s ním také převáděn¹³⁶. V tomto případě je pozemek předmětem daně z pozemků podle § 2 odst. 1 ZDN, neboť osvobození se vztahuje pouze na pozemky, které jsou v rozsahu půdorysu stavby touto stavbou zastavěné. S ohledem na zaměření této práce ale nebudu zacházet u této pouze související daňové povinnosti do detailů,

¹³⁰ blíže viz. § 9 odst. 5 ZDN

¹³¹ do 31.12.2006 používán termín „novostavba“; zákon záměrně požaduje podmínku nové stavby obytného domu, což znamená, že nemůže jít o změnu již dokončené stavby, jakou je např. vytvoření bytů v podkroví či v nástavbě; takový byt osvobození podléhat zásadně nebude

¹³² definice osoby blízké viz. subsidiární aplikace § 116 občanského zákoníku

¹³³ tedy se jedná o oznámení, kolaudační souhlas a kolaudační rozhodnutí

¹³⁴ a to podílem, který odpovídá jeho podílu na společných částech domu

¹³⁵ dalo by se říci, že tvoří jeden funkční celek se stavbou, jak ho definuje § 4 odst. 2 ZDN

¹³⁶ např. předzahrádka, dvůr, parkoviště

proto jen stručně: kdo je poplatníkem daně z pozemků stanoví § 3 ZDN, předmět daně je vymezen v § 2 ZDN a základ daně se určí v souladu s § 5 odst. 3 ZDN ze skutečné výměry pozemku. Základní sazba daně se určí podle § 6 odst. 2 ZDN, přičemž je třeba ji vynásobit příslušným koeficientem, určených na § 6 odst. 4 a 5 ZDN podle počtu obyvatel, eventuelně podle příslušného města, v jejichž katastrálním území se pozemek nachází.

IV) Základ daně z nemovitostí (daně ze staveb)

Zákon upravuje určení základu daně v § 10 odst. 2 ZDN. Základem daně z bytu je výměra podlahové plochy jednotky v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období, navíc vynásobená koeficientem 1,2. Takto vynásobenou podlahovou plochu zákon označuje pojmem „upravená podlahová plocha“ a představuje legislativní zkratku pro celý zákon. Co přesně se rozumí podlahovou plochou bytu jsem popisoval v části první, kapitole druhé této práce. Podlahovou plochu odpovídající podílu na společných částech domu není nutné nijak zjišťovat ani vypočítávat, neboť právě násobením koeficientem 1,2 započítání těchto ploch zohledňuje, jakkoliv se to může zdát nespravedlivé u větších domů s byty, kde skutečný podíl na společných částech domu může být až v řádech setin. Zákonodárce totiž pravděpodobně zamýšlel zjednodušit postup výpočtu jak pro plátce tak i pro správce daně a i vzhledem k výši sazeb příslušné daně je možno s tímto postupem souhlasit. Základ daně se vynásobí příslušnou sazbou daně.

V) Sazba daně z nemovitostí (daně ze staveb)

Nejprve je třeba určit základní sazbu daně. U bytů se určí podle § 11 odst. 1 písm. f) ZDN jako 1 Kč za 1 m² upravené podlahové plochy. Tím, že se zdaňuje přímo podlahová plocha a nikoliv jen zastavěná jako u většiny

ostatních staveb odpadá potřeba odlišné (zvýšené) sazby pro byty o více podlažích (tzv. mezonetové byty nebo lofty), které stále nabývají mezi majetnějšími spoluobčany na atraktivitě. Takto určená základní sazba daně se podle § 11 odst. 3 ZDN násobí příslušným koeficientem¹³⁷ na základě počtu obyvatel obce, případně podle konkrétního města, v jejichž katastrálním území se byt nachází. Dále zákon dává možnost obcím, jimž ostatně výnos z daně z nemovitostí plyne do jejich rozpočtů, zvýšit (a to dokonce jen pro vymezenou část obce) koeficient, který je pro ni stanoven o jednu kategorii zvýšit nebo o jednu až tři kategorie snížit, přičemž koeficient 4,5 lze zvýšit maximálně na 5,0. Obce mají tudíž alespoň nějaký, byť malý prostor pro daňové uvážení, kterým mohou např. zvýšeně zatížit část obce s movitějšími obyvateli, aniž by znevýhodnili sociálně slabší části obce. V dnešní době takového rozlišení obce s oblibou využívají v případě tzv. satelitních městeček¹³⁸, kde zvýší daňové zatížení a přitom „starousedlíci“ v obci zůstanou nedotčeni. Nicméně vzhledem k tomu, že obce mohou zvýšit koeficient pouze o jednu kategorii, nemají prostor pro dostatečnou daňovou diverzifikaci, které by mohly ve své samosprávné působnosti vhodně využívat. A obávám se, že ani možnost snížení sazby až o tři kategorie nepřidá menším obcím na atraktivitě, kterou by mohly přitáhnout nové rezidenty, vzhledem k tomu, že koeficienty u menších obcí jsou i bez snížení nízké. A jak už jsem uvedl, opačný trend, tedy vytěžení výhod pro rozpočet obce z příchodu nových movitých obyvatel, příliš efektivní není.

VI) Vliv daňové reformy na daň z nemovitostí

Od 1.1.2008 dochází v rámci reformy veřejných financí k osvobození zemědělských hospodářských pozemků za podmínek daných zákonem¹³⁹.

¹³⁷ od 0,3 v obcích do 300 obyvatel přes 0,6;1;1,4;1,6;2;2,5;3,5 až po 4,5 v Praze

¹³⁸ musím dodat, že v dnešní době dochází často k vzniku i novodobých sídlišť s domy s byty v okolí velkých měst, abych tuto problematiku vztáhnul i na byty

¹³⁹ viz. nové ustanovení § 4 odst. 1 písm. v) ZDN účinné od 1.1.2008

Protože dané osvobození bude samozřejmě znamenat výpadek příjmů obecních rozpočtů, muselo dojít k jeho kompenzaci navýšením zdanění jiného statku. Tímto navýšením se stalo nové ustanovení § 11 odst. 3 písm. a) ZDN účinné rovněž od 1.1.2008, které představuje změnu koeficientů pro násobení základní daňové sazby. Novelizace sjednocuje výši koeficientu na 1,0 u všech obcí do 1000 obyvatel, čímž zvyšuje dosavadní velmi nízkou daňovou zátěž u obcí s malým počtem obyvatel. Vzhledem k sociodemografickému charakteru malých obcí tak nejvíce postihuje především obyvatelstvo důchodového věku. Klíčovou změnu ale představuje zařazení nového § 12 do textu zákona, které přináší tzv. „místní koeficient“, což znamená, že „obec může obecně závaznou vyhláškou pro všechny nemovitosti na území celé obce stanovit jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5. Tímto koeficientem se vynásobí daňová povinnost poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, staveb, samostatných nebytových prostorů a za byty, popřípadě jejich soubory. Jak je vidět z textu zákona, jedná se o opatření alternativní, jehož obce mohou, ale také nemusí využít. Vzhledem k výpadekům příjmů za zemědělské pozemky se ale většina obcí k některému z alternativních koeficientů bude muset uchýlit. Opět půjde zejména o menší obce, které výpadek příjmů ze zemědělských pozemků pocítí nejmarkantněji. Přesto jde jistě o užitečný nástroj, který obcím lépe dovolí regulovat daňové zatížení v oblasti jejich místní příslušnosti, nicméně se vypuštěním možnosti aplikovat jiný koeficient na pouze část obce ztrácí původní (ač nepříliš efektivní) ekonomicko-demografický nástroj obce. Příznivci rovného, nediskriminujícího přístupu ovšem zajásají. Osobně bych ale zvolil spíše syntézu starého i nového znění zákona, která by obsahovala oba prvky. Nezbyvá než abych na závěr uvedl, že na základě přechodných ustanovení zákona bude možnost aplikovat místní koeficient až od zdaňovacího období roku 2009.

VII) Shrnutí kapitoly

V této kapitole jsem popsal, která skupina bytů podléhá dani z nemovitostí, jaké existují ze zdanění výjimky a jak při výpočtu daně postupovat. Zmínil jsem i pár postřehů k ustanovením zákona, která činila či by mohla činit v praxi jisté obtíže. Na závěr jsem se zaměřil na východiska nové právní úpravy a na změny, které tato novelizace do zdaňování nemovitostí, a tedy i bytů, přinese.

Kapitola pátá: Úvod do problematiky převodních daní

Pojmem převodní daně označuji daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Úmyslně spojuji úvod do problematiky všech tří daní, neboť se jedná o instituty poměrně příbuzné, o čemž mimo jiné svědčí i to, že jsou společně upraveny v jednom právním předpisu, a to sice v zákoně číslo 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o převodních daních“ či „ZDDPN“). Jak již jsem uvedl v části týkající se historického vývoje daní, jsou tyto daně v našem právním řádu zavedeny od 1.1.1993 a nahrazují označením podobné notářské poplatky¹⁴⁰ z dřívějšího systému. Společným znakem jednotlivých daní spojovaných pod pojem trojdaň je jejich sepětí s převodem, případně přechodem vlastnického práva z jednoho vlastníka na druhého (proto ostatně také bývají označovány jako daně převodní). Ve své podstatě se jedná o daně majetkového typu, což je druhý ze společných rysů těchto daní. Tím prvním je totiž jejich dopad či uplatnění v případě změny v osobě vlastníka. Odlišnou charakteristiku naopak tvoří to, zda se jedná o převod vlastnického práva úplatný či bezúplatný, případně zda mezi živými či na základě úmrtí původního vlastníka¹⁴¹. Existence výše uvedených daní přirozeně znamená jisté omezení převodcovy i nabyvatelovy vůle k převodu vlastnictví, eventuelně otvírá cesty k daňové optimalizaci. Zainteresované strany často přemýšlí, zda je výhodnější nemovitost darovat nebo v případě seniorů vyčkat na dědické řízení. Ve finančně zcela jiné dimenzi se většinou pohybují obchodní společnosti v případě daně z převodu nemovitostí, a proto hledají cesty, jak se negativnímu vlivu převodní daně vyhnout a to hlavně v případě velkých developerských projektů. Na základě svých zkušeností z práce

¹⁴⁰ jednalo se o notářský poplatek z převodu nemovitostí, notářský poplatek z dědictví a notářský poplatek z darování

¹⁴¹ blíže k jednotlivým způsobům viz. část první této práce

v mezinárodní advokátní kanceláři mohu potvrdit, že se jim to daří. Převodní daně tudíž primárně postihují fyzické osoby. Dá se též i spekulovat o spravedlivosti tohoto daňového zatížení, neboť se svým způsobem jedná o jistý druh dvojího zdanění, protože majetkové hodnoty podléhající převodním daní musely (v ideálním světě) být pořízeny z příjmů již zdaněných daní z příjmů a některé z nich byly zároveň i předmětem daně z přidané hodnoty. Nicméně převodní daně (nebo jejich ekvivalenty bez ohledu jak jsou nazývány) mají u nás i ve světě svou tradici a přestože od zavedení zákona o převodních daních došlo několika novelizacemi k reálnému poklesu daňové zátěže, nelze předpokládat, že by existence převodních daní doznal radikálních změn. Do jaké míry se jednotlivé daně promítají do převodů bytů objasním v následujících kapitolách.

Dále bych rád upozornil na varianty souběhu jednotlivých daní. Z povahy věci vyplývá, že souběh převodních daní je vyloučen, neboť každá daň pokrývá určitý druh převodu vlastnického práva. Souběh je naopak možný v případě daně z příjmu a daně z převodu nemovitostí nebo u daně z převodu nemovitostí a DPH. Přesto, že jsem to již uvedl v kapitole o daních z příjmů, znovu zdůrazním, že souběh daní nemůže být v případě daní dědické a darovací s daní z příjmů, protože ho zákon o daních z příjmů výslovně vylučuje¹⁴².

¹⁴² viz. § 3 odst. 4 ZDP

Kapitola šestá: Byty jako předmět daně dědické

I) Subjekty daně dědické

Kdo je poplatníkem daně dědické stanoví § 2 ZDDPN. Jedná se o „dědice, který nabytí dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto právních důvodů podle pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, jímž bylo řízení o dědictví skončeno.“ Zákon přitom citované pojmy nedefinuje, tudíž je nutno vycházet z obecné občanskoprávní úpravy, tedy z ustanovení § 460 a násl. OZ. Rozhodnou skutečností pro nabytí dědictví, čímž je míněno nabytí vlastnického práva k majetkovým hodnotám dědictví tvořících, je smrt¹⁴³ původního vlastníka, označovaného zpravidla jako zůstavitel. Ten může podle své vůle, ovšem v rámci mantinelů stanovených zákonem¹⁴⁴, za svého života rozhodnout, kdo po jeho smrti nabude majetek, k němuž měl vlastnické právo. Děje se tak na základě zřízení závěti podle § 476 OZ (jedná se o tzv. testamentární dědickou posloupnost). Pokud zůstavitel závěť nezanechá, nastupuje dědění ze zákona, jinak též intestátní dědická posloupnost. Podmínky a zejména jednotlivé dědické skupiny upravuje § 473 a násl. OZ. V souladu s § 461 odst. 2 má přirozeně prioritu testamentární posloupnost, nicméně může dojít i ke kombinaci obou typů pokud je podle závěti nabyta jen část dědictví. Co se týče nabytí dědického práva, zákon o převodních daní sice hovoří o „pravomocném rozhodnutí příslušného orgánu“, ale ve skutečnosti nabývá dědic vlastnické právo již okamžikem úmrtí zůstavitele. Rozhodnutí příslušného orgánu, kterým je podle zákona číslo 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský soudní řád“ či OSŘ), okresní soud¹⁴⁵ v jehož obvodu měl

¹⁴³ eventuelně prohlášení za mrtvého podle § 7 odst. 2 OZ

¹⁴⁴ jedná se zejména o tzv. neopominutelné dědice ve smyslu § 479 OZ

¹⁴⁵ podle § 9 OSŘ

zůstavitel naposledy bydliště, popř. pobyt, popř. majetek¹⁴⁶. Samotné řízení o dědictví probíhá podle § 175a a násl. OSŘ, přičemž „pravomocné rozhodnutí příslušného orgánu“ podle zákona o převodních daních je usnesení soudu podle § 175q OSŘ. Z toho, co bylo uvedeno výše, je patrné, že ačkoliv je rozhodnutí podle § 175q OSŘ pouze deklaratorním aktem, z hlediska daňového má konstitutivní význam, neboť až toto rozhodnutí je z hlediska daňového práva závaznou skutečností pro určení poplatníka daně dědické.

II) Předmět daně dědické

Zákon definuje předmět daně dědické v § 3 ZDN. Z hlediska zaměření této práce je významný především § 3 odst. 1 ZDN, neboť ten stanoví, že předmětem zdanění jsou i byty. Zákon sice nestanoví, co přesně se rozumí pod pojmem byty, ale z povahy věci vyplývá, že se musí jednat o byty, které byly ve vlastnictví zůstavitele, tedy o byty jako samostatný předmět občanskoprávních vztahů ve smyslu části první této práce¹⁴⁷. Nesmím ovšem opominout ani § 3 odst. 2 ZDN, protože mezi majetková práva v něm upravená lze počítat i věcná břemena na bytech váznoucí. Zákon dále omezuje předmět daně podle teritoriálního principu, a to tak, že z nemovitostí, které se nacházejí na území České republiky se vybere daň bez ohledu na občanství nebo bydliště zůstavitele, přičemž z nemovitostí, které se nacházejí v zahraničí se daň nevybírání. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou ale obsahovat odlišnou úpravu, která má přirozeně přednost.

Zákon upravuje několik výjimek, které podléhají osvobození od daně dědické. Jedná se především o osvobození dědictví mezi osobami v řadě přímé a manžely podle § 19 odst. 1 ZDDPN, což představuje většinu případů nabytí v rámci dědické posloupnosti. Zákon stanoví sice i některá další osvobození

¹⁴⁶ blíže viz. § 88 písm. k) OSŘ

¹⁴⁷ nejde tedy o přechod nájemního práva k bytu podle občanského zákoníku

z hlediska předmětu daně, nicméně žádné z nich již není způsobilé uplatnit se ve vztahu k bytům. Dále zákon upravuje i širokou kategorii osvobození na základě povahy subjektu¹⁴⁸, kdy se jedná především o subjekty veřejnoprávní povahy, ale z hlediska předmětu této práce jde jen o záležitosti okrajové.

III) Základ daně dědické

Základ dědické daně se stanoví podle § 4 ZDDPN. Základem je daně je cena majetku určená v dědickém řízení¹⁴⁹, kterou nabyt jednotlivý dědic. Každý dědic tak daní svůj podíl na zděděném majetku, přičemž jde o majetkový souhrn, jehož součástí může být i byt. Jedná se ovšem o cenu čistého majetku, tedy po odečtení závazků na dědictví váznoucím, případně o další daňově odčitatelné položky, které zákon stanoví. Konkrétně jde za a) o prokázané dluhy zůstavitele, které na dědice přešly zůstavitelovou smrtí, b) cenu majetku osvobozeného od daně dědické, c) přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele, d) náklady spojené s řízením o dědictví, e) daň dědickou zaplacenou v zahraničí. Všechny tyto odčitatelné položky může dědic uplatnit pouze v poměru nabytého dědictví.

IV) Sazba daně dědické

Konkrétní výše daňové sazby se odvíjí od druhu příbuznosti¹⁵⁰ nabyvatele a zůstavitele, přičemž platí úměra, čím bližší příbuzenský vztah, tím nižší daňová sazba. Zákon o převodních daních jednotlivé stupně příbuznosti rozlišuje v § 11 ZDDPN do tří skupin. Do první skupiny, příbuzensky nejbližší, patří příbuzní v řadě přímé (bez ohledu na stupeň příbuznosti) a manželé. Nabývání majetku děděním v této skupině podléhá

¹⁴⁸ § 20 ZDDPN

¹⁴⁹ k ceně majetku srovnej blíže Boháč, R., Novela zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, uveřejněno v Daně a finance, č. 4, ročník 2004, str. 2

¹⁵⁰ založené v souladu s § 11 odst. 1 ZDDPN i osvojením

nulové daňové sazbě, neboť je od daně podle § 19 odst. 1 ZDDPN osvobozeno¹⁵¹. Co se týče druhé skupiny, kam patří osoby uvedené v § 11 odst. 3 ZDDPN¹⁵², uplatní se sazby uvedené v § 13 ZDDPN (prakticky se jedná o sazbu od 1,5% do 6%, odstupňovanou podle hodnoty nabývaného majetku). Poslední, třetí skupinu tvoří ostatní fyzického a právnické osoby, tudíž ani nemusí jít o osoby v příbuzenském vztahu se zůstavitelem. U nich se uplatní zdanění nejvyšší a to konkrétně v souladu s § 14 ZDDPN sazbou od 3,5% do 20%, opět odstupňované na základě hodnoty nabývaného majetku.

¹⁵¹ znění § 12 odst. 2 je proto v současnosti již obsoletní; do roku 1994 totiž osvobození pro I. skupinu neplatilo

¹⁵² zejména jde o příbuzné v řadě pobočné, manželé dětí a rodičů a osoby pečující o společnou domácnost

Kapitola sedmá: Byty jako předmět daně darovací

I) Subjekty daně darovací

Kdo je subjektem daně darovací¹⁵³ stanoví § 5 ZDDPN, který za tyto subjekty označuje poplatníka daně, kterým je nabyvatel¹⁵⁴ nebo též obdarovaný a dále tzv. ručitele, kterým je dárce. Pojem ručitel je dle mého názoru třeba vykládat jako daňového ručitele podle § 57a zákona číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, i když samotný pojem ručení vychází z občanskoprávní úpravy. Zde se jedná o případ tzv. zákonného ručení, kdy ručitelství vzniká přímo ze zákona, aniž by bylo potřeba souhlasného projevu ručitele. Ustavením ručitele zákonodárce zajišťuje splnění daňové povinnosti, která obecně lpí na obdarovaném, jako na příjemci majetkové hodnoty bez protiplnění. Do jaké míry je toto zajištění nutné a spravedlivé nechávám každému na posouzení, z mého pohledu se ovšem jedná (na rozdíl od daně z převodu nemovitostí) o opatření bezdůvodně postihující stranu, která z právního vztahu nemá žádný majetkový prospěch a přesto v případě neserióznosti dárce musí nést nepříznivé daňové následky přesto, že se její majetek zmenšil. Vzhledem k tomu, že se jedná o institut ručení, má ručitel nicméně možnost po zaplacení daně uplatnit vůči poplatníkovi, který svou povinnost nesplnil regresní nárok.

II) Předmět daně darovací

Předmětem daně darovací je podle § 6 ZDDPN bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu jinak než smrtí zůstavitele, přičemž mezi tento majetek patří také nemovitosti. Do kategorie nemovitostí se řadí na

¹⁵³ právním vztahem rozhodným pro uplatnění daně je smlouva darovací podle § 628 a násl. OZ

¹⁵⁴ kromě případů darování do a z ciziny, kdy je poplatníkem vždy dárce

základě legislativní zkratky v § 3 odst. 1 písm. a) ZDDPN i byty. V § 3 ZDDPN jsou též uvedena plnění, která nejsou předmětem daně, např. se jedná o bezplatný převod majetku ze zákona či některé typy dotací a podpor. Dále platí i ustanovení zákona § 3 odst. 2 ZDDPN limitující předmět zdanění pouze na byty nacházející se na území České republiky¹⁵⁵. Důrazně musím upozornit na zvláštnost spočívající v tom, že zřízení věcného břemene k bytu, třebaže se jedná o plnění bezúplatné, nepodléhá dani darovací, nýbrž je vždy předmětem daně z převodu nemovitostí.

Stejně jako u daně dědické existuje okruh subjektů, jimiž nabyté plnění podléhá osvobození od daně. Pro jejich specifikaci odkazují na § 20 ZDDPN, ale vzhledem ke skutečnosti, že se jedná převážně o různé subjekty veřejného práva nebudu uvádět jejich výčet. Mnohem důležitější z praktického hlediska jsou následující osvobození podle § 20 odst. 6 ZDDPN: za prvé, dani darovací nepodléhají vklady do základního kapitálu obchodních společností a družstev podle § 59 obchodního zákoníku. Byt v souladu s tímto ustanovením představuje nepeněžitý vklad společníka a aby mohl být platně jako vklad vložen, musí být hospodářsky využitelný ve vztahu k předmětu podnikání společnosti či družstva¹⁵⁶. Dále se jedná o převody majetku právnických osob při změnách jejich právní formy podle příslušných ustanoveních obchodního zákoníku. Z hlediska běžných fyzických osob-nepodnikatelů je velmi důležité osvobození podle § 20 odst. 6 písm. g) ZDDPN, totiž osvobození bezúplatných převodů bytů z vlastnictví bytových družstev do vlastnictví členů družstva - fyzických osob podle § 24 ZVB. Obdobné ustanovení platí i pro právnické osoby vzniklé za účelem nabytí vlastnictví budovy (jde o obdobu družstevního vlastnictví budovy, která se ale v praxi používá spíše výjimečně). Často se stává, že při převodu jednotky z vlastnictví bytového družstva do vlastnictví nájemce - člena družstva, dochází spolu s převodem

¹⁵⁵ za podmínky, že mezinárodní smlouva nestanoví jinak

¹⁵⁶ uvážíme-li, že společnost byt může využívat minimálně jako své sídlo, je vklad bytu jako nepeněžitý vklad do zajista možný

bytu k převodu spoluvlastnického podílu na pozemku, na němž se dům s byty nachází. Převod pozemku na rozdíl od převodu jednotky osvobozené podle § 6 odst. 3 písm. a)¹⁵⁷ podléhá dani darovací – k tomu viz. rozhodnutí Krajského soudu v Brně, spis. zn. 29 Ca 131/2004¹⁵⁸.

Na závěr je třeba připomenout, že žádná z převodních daní se neuplatní v případě nabytí vlastnictví podle restitučních zákonů.

III) Základ daně darovací

Základem daně darovací je v souladu s § 7 ZDDPN cena bytu snížená o prokázané závazky na něm váznoucí (např. věcné břemeno třetí osoby). V případě nabytí do spoluvlastnictví se uplatní poměrný odpočet obdobný jako u daně dědické, tedy podle § 4 odst. 2 ZDDPN. Cena bytu přitom musí být určena podle zákona o oceňování majetku, nelze si dohodnout cenu libovolnou. Tím je zajištěno, že zákon nebude obcházen sjednáním příliš nízké ceny. Stejně jako u daně dědické platí zaokrouhlování směrem nahoru podle § 17 ZDDPN.

IV) Sazba daně darovací

Zákon stejně jako u daně dědické uplatňuje rozdílné sazby daně pro jednotlivé skupiny specifikované v § 11 ZDDPN, do nichž jsou zařazeny osoby podle typu příbuznosti. Zákon tedy opět zvýhodňuje darování mezi osobami příbuzensky blízkými, s tím, že podstatným rozdílem oproti dani dědické je neexistence daňového osvobození pro osoby zařazené do první skupiny podle § 11 odst. 2 ZDDPN. V závislosti na základu daně je daňová sazba odstupňována § 12 ZDDPN do několika pásem, a to sice od 1%

¹⁵⁷ povinnost k převodu stanoví zákon o vlastnictví bytů

¹⁵⁸ pramen: ASPI

v případě základu daně do 1 milionu Kč až po 5% ze základu přesahujícího 50 milionů Kč. V případě darování v rámci druhé skupiny je rozpětí daňové sazby od 3% v případě základu daně do 1 milionu Kč až po 12% ze základu daně nad 50 milionů Kč. U třetí skupiny jsou jednotlivá pásma odstupňována ve smyslu § 14 ZDDPN od 7% ze základu daně do 1 milionu Kč až po 40% ze základu daně přesahujícího 50 milionů Kč. Domnívám se, že nejčastější sazba v případě darování bytu v Praze se bude pohybovat vzhledem k progresivně klouzavé sazbě kolem necelých 1,3% ze základu daně, protože k darování bytu dochází nejčastěji mezi osobami uvedenými v první skupině.

Kapitola osmá: Byty jako předmět daně z převodu nemovitostí

1) Subjekty daně z převodu nemovitostí

Subjekty daně z převodu nemovitostí určuje ustanovení § 8 ZDDPN, který v zásadě upravuje čtyři varianty poplatníka. Za prvé jde o nejobecnější případ, kdy je poplatníkem převodce, tedy prodávající. Nabyvatel je pak daňovým ručitelem¹⁵⁹. Za druhé, poplatníkem je nabyvatel, a to v případě, kdy se jedná o nucený přechod vlastnického práva k předmětu daně¹⁶⁰. Ručení se v tomto případě neuplatní. Za třetí, poplatníkem je oprávněný z věcného břemene, tedy ten v jehož prospěch bylo věcné břemeno zřízeno. Ručení opět upraveno není. A konečně za čtvrté, v případě výměny nemovitostí, tedy na základě směnné smlouvy jsou poplatníky převodce i nabyvatel, přičemž mají solidární daňovou povinnost. Z principu solidárnosti tudíž plyne možnost dohodou stran upravit přímo ve směnné smlouvě, že daňovou zátěž uhradí jedna smluvní strana v plném rozsahu, aniž by vůči druhé straně uplatnila regresní nárok (jinak by ho samozřejmě měla). Zvláštní je úprava v případě společného jmění manželů, kdy poplatníka představuje každý z manželů, přičemž je daňově zavázán podle ideálního polovičního podílu na předmětu daně. Tato úprava se mi zdá ve světle soukromého práva naprosto scestná, neboť nejen, že společné jmění manželů tvoří celek, z nějž plynou oběma manželům stejná práva a povinnosti, nýbrž není možné ani určit podíl každého z manželů, neboť jde o spoluvlastnictví bezpodílové. Logická je tedy alespoň zákonná úprava v případě podílového spoluvlastnictví, kdy je každý ze spoluvlastníků poplatníkem daně podle velikosti svého podílu.

¹⁵⁹ blíže k pojmu ručení viz. kapitola týkající se daně darovací

¹⁶⁰ konkrétní případy stanoví § 8 odst. 1 písm. c) ZDDPN

II) Předmět daně z převodu nemovitostí

Předmět daně zákon specifikuje v § 9 ZDDPN a za podmínek teritoriálního principu podle § 3 odst. 2 ZDDPN. Jedná se o úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem, kam na základě výše uvedené legislativní zkratky patří i byty. Předmětem daně je u vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem i úplatný převod podílu nebo jeho části, o němž se sníží hodnota podílu převodce, který měl před vypořádáním. Předmětem daně je dále i bezúplatné zřízení věcného břemene při nabytí nemovitosti darováním, což je poměrně nezvyklé ustanovení. Úplatné zřízení věcného břemene tedy předmětem daně není. Předmětem daně je podle § 9 odst. 2 ZDDPN i převod vlastnictví k nemovitosti, i když dojde následně k odstoupení od smlouvy. V takovém případě je však možno za podmínek § 58 odst. 3 ZDDPN požádat o prominutí daně, přičemž prekluzivní lhůta k uplatnění práva na prominutí daně jsou 3 roky. V případě směny bytů se tyto vzájemné převody považují za převod jeden a daň se vybere pouze z bytu, u němž je základ daně vyšší.

Co se týče osvobození od daně z převodu nemovitostí, platí z hlediska subjektů, co již bylo uvedeno výše, a to osvobození převodu v případě nabytí nemovitosti určitými veřejnoprávními subjekty ve smyslu § 20 ZDDPN. Významné je ale až osvobození podle § 20 odst. 6 písm. e), f), g), h), j), tedy osvobození v případě vkladu do obchodní společnosti nebo družstva, převody nemovitostí při změně jejich právní formy a zejména bezúplatné převody bytů z vlastnictví bytových družstev nebo právnických osob s podobným účelem. Pravděpodobně nejdůležitější je ale osvobození podle § 20 odst. 7 ZDDPN, který představuje osvobození pro první úplatný převod vlastnického práva k bytu v nové stavbě nebo k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby a byt nebyl dosud užíván a jedná-li se o převod jednotky ve smyslu zákona o vlastnictví bytů. Výše uvedené ovšem platí pouze za podmínky, že převodcem je fyzická či právnická osoba podnikající v oblasti výstavby či prodeje nemovitostí a nebo pokud je převodcem obec. Nabytí bytu prvním vlastníkem je tak zpravidla od daně osvobozeno, třebaže se zase pro změnu uplatní daň

z přidané hodnoty. V praxi často nastává situace, kdy je spolu s bytem převáděn stejnou převodní smlouvou i spoluvlastnický podíl na pozemku, na němž se dům s byty nachází. Tento převod pozemku ale již od daně osvobozen není, třebaže jsou vlastnické vztahy shodné a pro účely oceňování majetku se cena pozemku započítává do ceny bytu – k tomu blíže viz. rozhodnutí Městského soudu v Praze, spis. zn. 5 Ca 168/2003¹⁶¹, potvrzené i rozhodnutím Nejvyššího správního soudu spis. zn. 1 Afs 24/2005¹⁶². Když jsem u soudních rozhodnutí, musím zmínit i další judikát, zabývající se aktuální otázkou převodu bytu spolu s garážovým stáním v hromadné garáži, které zpravidla není nebytovou jednotkou, nýbrž odpovídá jen ideálnímu spoluvlastnickému podílu na nebytovém prostoru garáží jako celku. Městský soud v Praze ve svém rozhodnutí spis. zn. 11 Ca 53/2006¹⁶³ konstatoval, že osvobození podle § 20 odst. 7 se vztahuje i na „dosud neužívané stavby ve spoluvlastnictví, pokud lze ideální spoluvlastnický podíl promítnout do konkrétní části stavby (např. konkrétní garážové stání v hromadné garáži)“. Z hlediska občanského práva ve mně budí rozhodnutí částečné pochyby týkající se spojení ideálního spoluvlastnického podílu s konkrétní částí stavby, nicméně pro daňovou praxi je takové rozhodnutí určitě vítaná, neboť problematika převodu parkovacích míst v hromadných garážích nabývá čím dál více na aktuálnosti a dosavadní judikatura záležitost přehledně neřešila.

Jen pro připomenutí uvádím, že osvobození od daně podléhá také nabytí nemovitosti v rámci restitučních zákonů.

Při své praxi v advokátní kanceláři zabývající se velkými developerskými projekty a jejich strukturovaným financováním jsem se setkal se zajímavou praxí, jak se vyhnout povinnosti platit daň z převodu nemovitostí. Jedná se o to, že pro každý developerský projekt je založena

¹⁶¹ pramen: ASPI

¹⁶² pramen: ASPI

¹⁶³ pramen: epravo.cz

společnost s ručením omezeným, jejíž prakticky celé obchodní jmění zpravidla tvoří příslušná nemovitost, a to obvykle taková, kterou společnost získala na základě výstavby, tedy originárním způsobem nabytí vlastnického práva, které nepodléhá žádnému zdanění. V případě, že má dojít ke změně vlastnického práva k nemovitosti, není převedena nemovitost, nýbrž jen obchodní podíl ve společnosti, která nemovitost vlastní. Vzhledem k tomu, že ceny těchto nemovitostí dosahují zpravidla několika stovek milionů Kč, úspora na dani z převodu nemovitostí je obrovská. Uvedený postup by šel uplatnit samozřejmě i na byty, ale využití by našel především při spekulativním nákupu zamýšleném k pozdějšímu prodeji a to hlavně dražších bytů, neboť až přibližně od hodnoty bytu kolem 8 milionů Kč (která v dnešní době není bohužel až tak neobvyklá) převažují úspory na dani náklady spojené se založením a správou společnosti byt vlastníci. Navíc pro potenciální kupce představuje nákup obchodní společnosti dozajista větší právní rizika vzbuzující nedůvěru než klasický převod bytu vkladem v katastru nemovitostí.

III) Základ daně z převodu nemovitostí

Základ daně se určí za podmínek stanovených § 10 ZDDPN. Nebudu zde vypisovat jednotlivá ustanovení zákona, proto skutečnosti dále uvedené představují jen syntézu klíčových prvků úpravy. Za prvé se jedná o povinnost určit cenu bytu pro základ daně podle zákona o oceňování majetku. V případě, že je dohodnutá převodní cena nižší, daň se vyměří z daně zjištěné podle oceňovacích předpisů. V případě vyšší smluvní ceny je základem daně tato cena. Zdanění tak podléhá vždy cena nejvyšší, ať již smluvní či oceněná. Podle ustanovení § 10 ZDDPN by se sice mohlo zdát, že věcné břemeno ocenění nepodléhá, ale § 16 ZDDPN svědčí o opaku. Výjimkou z výše uvedeného je § 10 odst. 1 písm. f), kdy je základem daně vždy cena sjednaná.

IV) Sazba daně z převodu nemovitostí

Sazba daně je ve srovnání s ostatními převodními daněmi velmi jednoduchá, neboť nerozlišuje hodnotová pásma ani příbuzenský vztah mezi

stranami převodu. Jedná se totiž o daň nikterak diferencovanou, s jednotnou sazbou 3% ze základu daně.

V) Vliv daňové reformy na daň z nemovitostí

Zákon číslo 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „stabilizační zákon“ nebo „ZSVR“), který je zákonným vyjádřením reformy veřejných financí v České republice, přináší s účinností od 1.1.2008 rozsáhlou a důležitou novelizaci zákona o převodních daní. Pro přehlednost uvedu změnu jednotlivých ustanovení zákona podle pořadí, v jakém jsou v zákoně o převodních daních uspořádány. První významnou změnou je novelizace § 6 odst. 1 ZDDPN a to přidáním následujícího textu: „Bylo-li současně s bezúplatným převodem nemovitosti též bezúplatně zřízeno právo odpovídající věcnému břemeni nebo právo, jehož obsahem je opětující se plnění obdobné věcnému břemeni, je takto zřízené právo předmětem daně darovací“. Znamená to, že bezúplatné zřízení věcného břemene k bytu je nyní podřazeno pod předmět daně darovací, což znamená odstranění jisté nelogičnosti zákona, který doposud takový právní úkon subsumoval pod daň z převodu nemovitostí. Doplněním textu "Je-li předmětem daně bezúplatné nabytí majetkové hodnoty spojené s převodem členských práv a povinností v bytovém družstvu, je cenou majetku cena obvyklá" do § 7 odst. 2 ZDDPN přináší zákon upřesnění postupu, kterým má být hodnota členského podílu¹⁶⁴ oceněna. Zákonodárce dále konečně s několikaletým zpožděním reaguje na změnu terminologie občanského práva a pojem „bezpodílové spoluvlastnictví“ nahrazuje správným „společné jmění manželů“.

A nyní uvedu první z nejzásadnějších změn a sice velmi významné osvobození od daně darovací v případě, že bezúplatné nabytí majetku proběhne mezi osobami v I. a ve II. skupině (jedná se o nové znění § 19 odst.

¹⁶⁴ a s tím plynoucím právu na nájem bytu

3 ZDDPN). Jedná se přímo o zásadní průlom do dosavadní koncepce zákona a představuje výraznou úsporu stran v případě darování bytu mezi osobami v příslušných třídách (jedná se cca o 95% všech případů darování bytu), ale zároveň i o výpadek příjmu pro státní rozpočet pohybující se v jednotkách miliard Kč.

Druhou nejzásadnější změnu představuje rozšíření osvobození od daně dědické i na II. skupinu, jež je učiněno doplněním § 19 odst. 1 ZDDPN. Výsledkem této daňové reformy je velice příznivý dopad na daňové poplatníky, neboť nabytí bytu děděním a darováním, popřípadě i zřízení věcného břemene k bytu mezi osobami spadajícími pod definici I. či II. skupiny podle § 11 ZDDPN, je od převodních daní osvobozeno. Dopad na státní rozpočet spočívající ve výpadku příjmů musel být nicméně kompenzován modifikací předmětů, sazeb či osvobození u jiných typů daní. Otázka vhodnosti a účelnosti novelou zavedených osvobození a jejich vliv na ekonomické a sociální chování obyvatel České republiky tak zůstává k zodpovězení v následujících letech.

Závěrem

Pro připomenutí a závěrečný přehled na následující řádcích stručně zrekapituluji informace a hlavní myšlenky v práci obsažené. Smyslem tohoto shrnutí sice nemůže být detailní opakování faktů z textu práce nebo opětovné zamýšlení se nad případnými nedostatky právní úpravy, na které jsem upozorňoval již u jednotlivých institutů, ale přesto si dovolím shrnout to nejpodstatnější.

V problematice zdaňování vlastnictví bytů se prolínají normy jak soukromého, tak i veřejného práva. Z veřejnoprávní sféry daňového práva sice pro vlastníky bytů vyplývají mnohé povinnosti, přičemž ale aby bylo vůbec možné hovořit o vlastnictví bytů, je třeba tyto pojmy vykládat ve světle norem práva soukromého, tedy jako bytové jednotky podle zákona o vlastnictví bytů. Základní úvod do oblasti bytového práva, jako součásti práva občanského, zaměřený na nabývání vlastnického práva k bytům a jeho převody, včetně nejdůležitějších definic významných pro interpretaci jednotlivých daňových norem, jsem proto provedl v části první této práce. V části druhé jsem nejprve čtenáře uvedl do systému daní, včetně přiblížení jejich kategorizace a vývoje zdaňování bydlení, tak aby byly patrné historické kořeny současné úpravy.

Byt je předmětem zdanění podle celé řady daňových zákonů. Pro určení konkrétní uplatňované daně je třeba rozlišovat, zda se jedná o stav statický, tedy o zdanění pouhého vlastnictví bytu některou ze skupiny majetkových daní, nebo o převod vlastnického práva, kdy daňově postihovanou skutečností je změna v osobě vlastníka bytu. V práci se též zabývám problematikou s vlastnictvím související a sice zřízením věcného břemene k bytu, nebo využívání vlastnictví bytu pro účely získání příjmu z pronájmu, neboť i tyto skutečnosti jsou daňově relevantní. Kromě daní majetkových se tak na základě výnosu plynoucího z bytu uplatní i daně důchodové. Z výše řečeného vyplývá, že vlastnictví nebo převod bytové jednotky může být předmětem těchto daní: daní z příjmů, daně z přidané hodnoty, daně z nemovitostí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, přičemž úprava jednotlivých daní se nachází v příslušných názvem korespondujících zákonech.

U každé z daní jsem se snažil upozornit na skutečnosti, které mohou způsobit svou nejasností nebo složitostí určité problémy, ať už jsem na ně byl upozorněn při studiu odborné literatury nebo z vlastní praxe. Třebaže jsou moje zkušenosti v daném ohledu pochopitelně limitované, pokusil jsem se v práci doporučit cesty daňové optimalizace související s vlastnictvím a převody bytů, spočívající převážně ve volbě a využití vhodného osvobození od daně, nebo alespoň patřičného snížení daňového základu.

Důležitý dopad na téma práce měla i reforma veřejných financí, provedená zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů, schválená v podzimních měsících roku 2007 a účinná od 1.1.2008, která přináší novelizaci všech výše uvedených daňových zákonů. V každé kapitole týkající se příslušné daně jsem proto zmínil praktické dopady reformy a snažil se poskytnout co nejvěrnější obraz o tom, co vlastníky bytů v následujících letech z daňového pohledu čeká. Jedná se jak o následky pro daňové poplatníky nepříznivé, což je příklad zvýšených sazeb u daně z přidané hodnoty nebo změny výpočtových koeficientů u daně z nemovitostí, tak i naopak převážně pozitivní, kam patří především novelizovaná úprava převodních daní, ale i snížená sazba daní z příjmů. V příslušných kapitolách jsem proto uváděl, v kterých případech je nejvýhodnější uskutečnit převod bytové jednotky nebo nabýt vlastnictví ještě za účinnosti staré úpravy a kdy je naopak lépe vyčkat na rok 2008.

V případě daně z přidané hodnoty lze dokonce využít současnou výši daně i v případě převodu vlastnictví k bytové jednotce až v příštím roce, pokud bude její cena uhrazena do konce roku letošního, neboť rozhodné je datum uskutečnění zdanitelného plnění. Tento postup ale přináší pro nabyvatele i právní rizika, proto ho mohu doporučit pouze u bytů, které jsou již téměř před dokončením a to ještě za podmínky, že kupující uhradí nejvýše 90% z kupní ceny a zbytek si ponechá jako jistotu až do okamžiku nabytí vlastnického práva.

Obecně tedy daňová reforma přináší výhody v případě bezúplatného převodu bytové jednotky v rámci příbuzenských svazků a pro vlastníky bytů, kteří je využívají k získání příjmu z pronájmu nebo budou byt prodávat a

zatím nedosáhli potřebné doby pro osvobození příjmu z prodeje. Na reformě budou naopak poplatníci tratit při nákupu bytu, jehož vlastník je plátcem daně z přidané hodnoty (tedy nejtypičtěji při nákupu nového bytu), neboť dojde ke zvýšení sazby DPH. Nicméně pohotovou úpravou zákonné definice sociálního bydlení bylo zákonodárcem zajištěno, že růst DPH u většiny nových bytů nebude tak výrazný, jak bylo původně očekáváno.

Negativní dopady na daňovou zátěž nejspíše přinese i novelizovaná daň z nemovitostí, kde ovšem bude do značné míry záležet na aktivitě obecních samospráv, zda se rozhodnou uplatnit nový místní koeficient či nikoliv.

Dopady daňové reformy (a to navíc pouze v oblasti bydlení) na jednotlivce lze odhadnout rozhodně snadněji než její důsledky pro veřejné rozpočty, kde výsledek bude vzhledem k výše uvedeným skutečnostem zřejmý až s jistým odstupem, tedy nejdříve po skončení zdaňovacího období roku 2009. Už jen z hlediska právní jistoty poplatníků proto není přímo na pořadu dne přicházet se zásadními změnami v oblasti zdaňování bytů, dokud nedojde k důkladné analýze dopadů současné reformy na veřejné rozpočty a trh s bydlením. Nicméně budu-li uvažovat v rovině *de lege ferenda* o budoucích perspektivách daňové legislativy, musím uznat, že existuje stále řada příležitostí, kde by měl zákonodárce konat a současnou úpravu vhodně novelizovat. Na prvním místě se jedná o zákon o daních z příjmů, kde dosavadní roztržštěná a někdy i částečně se překrývající úprava prakticky vylučuje pochopení zákona laickou veřejností. Přitom taková umělá profesionalizace (ve smyslu nikoliv profesionálně zpracovaný, nýbrž pochopitelný pouze pro profesionály) je v rozporu s obecnými maximami o účinném působení práva. Lze samozřejmě chápat, že zákon musí vyčerpávajícím způsobem stanovit přesná pravidla, tak aby bylo pokud možno zamezit daňovým únikům, otázkou přesto zůstává, zda samotná nepřehlednost právního předpisu společně s řadou výjimek obcházení práva nenahrává. Jako první, přestože stále jen poněkud formální krok, by měl zákonodárce alespoň zreorganizovat strukturu zákona tak, aby v rámci jedné hlavy zákona či paragrafu byla uspořádána daňová osvobození spolu související. Zavedením

rovné daně také řada výjimek z daňové povinnosti ztrácí své opodstatnění a měla by být postupně zrušena.

Zákonodárce by rovněž měl v blízké době zpřesnit koncepci sociálního bydlení, tak jak je definováno v zákoně o DPH, neboť dle mého názoru úprava, která nabývá účinnosti prvním lednem roku 2008 obchází účel a smysl komunitárního práva, jenž je vyjádřen v příslušné směrnici a je jen otázkou času, kdy Evropská komise na problém upne svou pozornost. České republice pak bude hrozit tlak ze strany orgánů Evropské unie, neboť teleologický výklad je zásadním kritériem používaným pro posuzování souladu národních a komunitárních předpisů.

Charakteristickým rysem českých daňových předpisů je též jejich nevyrovnanost a v jistém smyslu i nekoncepčnost. Nedostatky právní úpravy jsou patrné zejména co se týče používaného pojmosloví, případně legálních definic. Neexistuje jednotná nebo univerzální daňověprávní terminologie nebo definice pojmů používaných v jednotlivých zákonech. Nejen, že je při aplikaci daňových zákonů příliš často nutné interpretovat jimi používané pojmy pomocí subsidiárního použití jiných právních předpisů, nýbrž i v rámci jednoho zákona jeden a týž pojem může mít odchylný význam, aniž by tak přímo plynulo z textu zákona (např. pojem „byt“ v zákoně o daních z příjmů). Pro neoborníky je potom přirozeně velmi obtížné takovému kontextu rozumět. Sjednání daňověprávní terminologie by tudíž mělo být jedním z prvních kroků, které by měl zákonodárce provést. Jednalo by se jistě o úkol méně obtížný než rozsáhlé změny v předmětech či sazbách daní, neboť zpřesnění daňové legislativy by na rozdíl od předchozích bodů nemělo představovat zásadní překážku pro dosažení potřebného konsensu napříč politickým spektrem.

Seznam použité literatury

Odborné publikace:

- Bakeš, M., a kol., Finanční právo, 4. vydání, Praha, C.H. Beck, 2006
- Baudyš, P., Katastr a nemovitosti, Praha, C.H. Beck, 2003
- Benda, V., Pikner, L., Zákon o DPH s komentářem, Praha, Polygon, 2005
- Bradáč, A., Fiala, J., Nemovitosti – oceňování a právní vztahy, Praha, LINDE, 2004
- Fiala, B., Novotný, M., Oehm, J., Zákon o vlastnictví bytů – Komentář, 3. vydání, Praha, C.H. Beck, 2005
- Fiala, J., Vlastnictví a nájem bytů, Praha, LINDE, 2004
- Holub, M., a kol., Občanský zákoník – komentář, Praha, LINDE, 2006
- Chalupa, L., a kol., Meritum: Byty a právo, Praha, ASPI, 2007
- Knappová M., Švestka J., a kol., Občanské právo hmotné, Svazek I., Praha, ASPI, 2002
- Kocourek, J., Byty, nebytové prostory, nájem a vlastnictví bytů, Praha, Eurounion, 2006
- Kol. aut., Daňové judikáty, I – IV. Díl, Praha, Linde, 1999
- Koutná, A., Přehled judikatury ve věcech daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí, Praha, ASPI, 2004
- Mácha, P., Dědění, darování a převádění nemovitostí v praxi, Praha, Newsletter, 1999
- Skála, M., Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí, Praha, Sagit, 1999
- Skála, M., Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v zákoně o DPH, Praha, ASPI, 2005
- Švestka, J., a kol., Občanský zákoník – komentář, 10. vyd., Praha, C.H.Beck, 2006
- Vančurová, A., Láchová, L., Daňový systém 2006, Praha, VOX, 2006
- Vítek, L., Daňová politika České republiky, Praha, Studie Národohospodářského ústavu Josefa Hlávky 6/2001, 2001

Odborné články:

- Běhounek, P., Daňová reforma od 1.1.2008, Daně a právo v praxi č. 06/2007
- Běhounek, P., Daň z nemovitostí od roku 2007, Daně a právo v praxi č. 09/2006
- Běhounek, P., Převod nemovitostí z daňového pohledu, Daně a právo v praxi č. 07/2005
- Boháč, R., Novela zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, Daně a finance č. 04/2004
- Boněk, V., Z historie daňového řízení v českých zemích, Daně a finance č. 06/2002
- Coganová, M., Daňová politika a příjmy obce, Daně a finance č. 11/2005
- Klestil, J., Daň z nemovitostí v roce 2007, Daně a finance č. 06/2007
- Koutná, A., Daň darovací – placení daně a daňové přiznání, Daně a právo v praxi č. 01/2007
- Koutná, A., Daň dědická, Daně a právo v praxi č. 02/2007
- Lampová, D., Věcné břemeno, Praktický poradce v daňových otázkách č. 23/2005
- Skála, M., DPH u staveb pro bydlení po roce 2007, Daně a právo v praxi č. 04/2006
- Teklá, A., Daň z nemovitostí v roce 2007, Praktický poradce v daňových otázkách č. 1 - 2/2007
- Teklá, A., Novela zákona o dani z nemovitostí v roce 2005, Praktický poradce v daňových otázkách č. 14/2005

Internetové zdroje:

Český statistický úřad	www.czso.cz
Epravo.cz	www.epravo.cz
Finance.cz	www.finance.cz
Ministerstvo financí České republiky	www.mfcr.cz
Ministerstvo pro místní rozvoj České republiky	www.mmr.cz
Nejvyšší soud České republiky	www.nsoud.cz