

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta
Katedra finančního práva a financí

DIPLOMOVÁ PRÁCE

DAŇOVÉ ASPEKTY VLASTNICTVÍ NEMOVITOSTÍ A JEJICH PŘEVODŮ SE ZAMĚŘENÍM NA VLASTNICTVÍ BYTŮ

Vedoucí diplomové práce:
JUDr. Pavlína Vondráčková

Diplomant:
Ivana Klepáčová
5. ročník
Baarovo nábřeží 12, 614 00 Brno
V Praze, červen 2008

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Praze, 3. června 2008


Ivana Klepáčová

Poděkování:

Ráda bych tímto poděkovala paní doktorce Pavlíně Vondráčkové za cenné rady, podněty, odborné vedení a konzultace, které mi poskytla při vypracování této práce.

OBSAH

OBSAH	- 1 -
ÚVOD	- 3 -
ČÁST I.: VLASTNICTVÍ A PŘEVODY NEMOVITOSTÍ A BYTŮ	- 6 -
KAPITOLA 1: VLASTNICTVÍ	- 6 -
<i>I) Pojem a obsah vlastnictví</i>	<i>- 6 -</i>
<i>II) Nabývání vlastnictví</i>	<i>- 9 -</i>
<i>III) Spoluvlastnictví</i>	<i>- 15 -</i>
KAPITOLA 2: NEMOVITOSTI A BYTY JAKO PŘEDMĚT OBČANSKOPRÁVNÍCH VZTAHŮ - 20 -	
KAPITOLA 3: PRÁVNÍ ÚPRAVA VLASTNICTVÍ BYTŮ	- 24 -
<i>I) Základní pojmy a konstrukce ZOVB</i>	<i>- 24 -</i>
<i>II) Nabytí vlastnictví k jednotce</i>	<i>- 28 -</i>
<i>III) Převody vlastnictví k jednotce</i>	<i>- 30 -</i>
<i>IV) Budoucnost zákona o vlastnictví bytů</i>	<i>- 32 -</i>
ČÁST II.: DAŇOVÉ POVINNOSTI SPOJENÉ S VLASTNICTVÍM A PŘEVODY NEMOVITOSTÍ A BYTŮ	- 34 -
KAPITOLA 1: ÚVOD DO DAŇOVÉ PROBLEMATIKY	- 34 -
<i>I) Pojem daně</i>	<i>- 34 -</i>
<i>II) Základní daňové principy</i>	<i>- 35 -</i>
<i>III) Funkce daní</i>	<i>- 36 -</i>
<i>IV) Kategorizace daní a daňová soustava České republiky</i>	<i>- 36 -</i>
<i>V) Konstrukční prvky daně</i>	<i>- 38 -</i>
KAPITOLA 2: BYTY VE VZTAHU K DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY	- 41 -
<i>I) Daň z přidané hodnoty</i>	<i>- 41 -</i>
<i>II) Subjekty DPH</i>	<i>- 42 -</i>
<i>III) Předmět DPH</i>	<i>- 43 -</i>
<i>IV) Základ DPH</i>	<i>- 45 -</i>
<i>V) Sazba DPH</i>	<i>- 46 -</i>
KAPITOLA 3: BYTY VE VZTAHU K DANI Z PŘÍJMŮ	- 48 -
<i>I) Daň z příjmů</i>	<i>- 48 -</i>

II) <i>Subjekt daně z příjmů</i>	- 48 -
III) <i>Předmět daně z příjmů</i>	- 50 -
IV) <i>Základ daně z příjmů</i>	- 56 -
V) <i>Sazba daně z příjmů</i>	- 57 -
KAPITOLA 4: BYTY VE VZTAHU K DANI Z NEMOVITOSTÍ	- 58 -
I) <i>Daň z nemovitostí</i>	- 58 -
II) <i>Subjekt daně z nemovitostí</i>	- 59 -
III) <i>Předmět daně z nemovitostí</i>	- 62 -
IV) <i>Základ daně z nemovitostí</i>	- 64 -
V) <i>Sazba daně z nemovitostí</i>	- 64 -
KAPITOLA 5: PŘEVODNÍ DANĚ	- 67 -
KAPITOLA 6: BYTY VE VZTAHU K DANI DĚDICKÉ	- 69 -
I) <i>Subjekt daně dědické</i>	- 69 -
II) <i>Předmět daně dědické</i>	- 70 -
III) <i>Základ daně dědické</i>	- 71 -
IV) <i>Sazba daně dědické</i>	- 71 -
KAPITOLA 7: BYTY VE VZTAHU K DANI DAROVACÍ	- 72 -
I) <i>Subjekt daně</i>	- 72 -
II) <i>Předmět daně darovací</i>	- 72 -
III) <i>Základ daně darovací</i>	- 74 -
IV) <i>Sazba daně darovací</i>	- 74 -
KAPITOLA 8: BYTY VE VZTAHU K DANI Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ	- 75 -
I) <i>Subjekt daně z převodu nemovitostí</i>	- 75 -
II) <i>Předmět daně z převodu nemovitostí</i>	- 76 -
III) <i>Základ daně z převodu nemovitostí</i>	- 81 -
IV) <i>Sazba daně z převodu nemovitostí</i>	- 82 -
ZÁVĚR	- 83 -
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	- 86 -
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	- 89 -
PŘÍLOHY	- 90 -

ÚVOD

V úvodu mé práce bych ráda představila důvody, které mě vedly k výběru tématu „Daňové aspekty vlastnictví nemovitostí a jejich převodů se zaměřením na vlastnictví bytů“ a uvedla, jak míním celou práci koncipovat a jakých cílů dosáhnout.

Hlavní důvod je zároveň důvodem nejprostším. Jedná se o problematiku, která se dotýká velice širokého okruhu lidí, a proto je její pochopení a znalost pro život a mou budoucí praxi velice užitečná. Daňové zatížení vlastnictví a převodů nemovitostí má celospolečenský dopad, jelikož každý potřebuje nějakým způsobem uspokojit bytovou potřebu svou a své rodiny. V současné době dochází se vzrůstající životní úrovní v kombinaci s výhodnými úvěrovými podmínkami k nárůstu zájmu o pořízení vlastního bydlení. Také postupující deregulace nájemného činí finanční náklady na nájemní bydlení nevýhodným, jelikož výše měsíčních splátek hypotéky dnes dosahuje (alespoň v Praze) výše měsíčního nájemného. Pak je zcela přirozené, že čím dál více lidí preferuje pořízení vlastního bytu před placením nájemného. Navíc konečně i do České republiky dorazil trend, kdy si mladí lidé pořídí do začátku menší byt, jenž se pro ně později stane základem financování bydlení příhodnějšího, vyhovujícího jejich měnícím se potřebám. S tímto koresponduje i vývoj bytového trhu, který je velmi dynamický. Stále více bytů se dostává do vlastnictví jednotlivých osob a zároveň roste počet jejich převodů. Na toto vlastnictví a převody jsou však navázány četné daňové povinnosti, které je třeba znát a které jsou předmětem této práce.

Další důvod souvisí s mou praxí. Již několik let pracuji v mezinárodní advokátní kanceláři, která spolupracuje na projektech velkých developerských společností zabývajících se výstavbou jak velkých obchodních tak i bytových komplexů. S problematikou nemovitostí a jejich převodů se tedy setkávám

poměrně často a přišlo mi přínosné učinit si o celé věci komplexnější obrázek sepsáním této práce.

A v neposlední řadě je to rodina, která každého ovlivňuje. Můj otec je advokát a má matka se zabývá daňovým poradenstvím, takže z této kombinace vzešel i můj zájem o propojení těchto dvou oborů. Já sama bych se v budoucnu ráda věnovala advokátní praxi, a protože daňová problematika je oblastí dotýkající se téměř každého, je dobré o ní něco vědět a být schopen klientovi stručně nastínit, jaké možnosti a povinnosti na něj čekají.

Finanční právo, do jehož oboru daňová problematika spadá, je sice součástí veřejného práva, ale nemovitosti a byty, včetně jejich převodů, jsou upraveny normami práva občanského a do určité míry obchodního, které je součástí práva soukromého. Proto jsem i tuto práci tématicky rozdělila na dvě hlavní části. V první části stručně nastíním problematiku právní úpravy vlastnictví, nemovitostí a bytů, abych vymežila pojmy, bez jejichž pochopení nelze plně porozumět části druhé, stěžejní, věnované daním.

Hlavním cílem této práce je umožnit čtenáři, aby si udělal stručný přehled, jaké všechny daňové povinnosti se k vlastnictví a převodům nemovitostí a bytů váží. A že jich není málo nemusím ani dodávat. Ráda bych, aby čtenář pochopil základní pojmy a principy daňového práva a konstrukční prvky jednotlivých daní, o kterých v této práci pojednávám, a to nejen z pohledu platného práva, ale i ve světle judikatury interpretující jednotlivá ustanovení daňových zákonů. Jelikož zadání této diplomové práce pokrývá velice širokou oblast, o které by se dalo napsat mnohem více, než má být cílem diplomové práce, zaměřím se v ní blíže především na otázku osvobození od daně z převodu z nemovitostí, kterou doprovází četná judikatura, jež tvoří přílohy této práce, a v ostatních částech práce většinou pouze zmíním stěžejní judikáty či problémy a tipy z daňové praxe.

S ohledem na probíhající reformu veřejných financí jsem si dala za cíl provést u zásadních změn srovnání starší úpravy s úpravou novou. Daňové problematice se s však vzhledem k rozsahu a zaměření práce věnuji pouze z pohledu hmotněprávního. Části jako např. výběr a správu daní cíleně vynechávám, ovšem ráda bych se jimi v budoucnu zabývala v rigorózní práci.

ČÁST I.

VLASTNICTVÍ A PŘEVODY NEMOVITOSTÍ A BYTŮ

KAPITOLA 1: VLASTNICTVÍ

I) Pojem a obsah vlastnictví

Vlastnické právo¹ je řazeno do kategorie věcných práv. Jde o právo absolutní, které působí vůči všem (erga omnes). Jemu odpovídající povinnosti spočívají především v nekonání, tj. opomenutí nějakého chování, nebo ve strpění nějakého chování. Předmětem vlastnického práva mohou být pouze předměty hmotné, tj. hmotné věci a byty a nebytové prostory jako jednotky dle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOVB“). Vzhledem k zaměření této práce se budu v dalším výkladu zabývat pouze těmi aspekty koncepce vlastnictví, které se týkají vlastnictví nemovitostí, bytům bude následně věnována samostatná část.

Subjektem vlastnického práva je vlastník – osoba fyzická či právnická v zásadě za stejných podmínek. Výjimku, co se týče nabývání vlastnictví nemovitostí, představují cizozemci v režimu zákona č. 219/1995 Sb., devizový zákon², ve znění pozdějších předpisů.

Definovat pojem vlastnictví je nesnadné, ovšem absence definice právní praxí ani legislativě nečiní problémy. Ustanovení § 123 zákona č. 40/1964 Sb.,

¹ Výrazy „vlastnictví“ a „vlastnické právo“ bývají v právní řeči používány synonymicky. Ani v této práci proto není činěn rozdíl mezi těmito dvěma pojmy.

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

občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník, či „obč. zák.“) vypočítává oprávnění, která vlastníku zpravidla náleží. Jde o analytické chápání vlastnického práva jako souboru dílčích oprávnění, která vlastník má. Jedná se o čtyři základní oprávnění a to věc držet (ius possidendi), věc užívat (ius utendi), požívat, tj. brát z ní plody a jiné užitky (ius fruendi) a konečně oprávnění s věcí nakládat (ius disponendi). Tato svá oprávnění vykonává vlastník „svou“ mocí, tedy mocí nezávislou na existenci moci někoho jiného k téže věci. Vlastník však nemusí po celou dobu všechna tato oprávnění vykonávat. Může některou ze složek vlastnictví omezit například tím, že dá věc do nájmu a bude ji dočasně užívat někdo jiný. Může dokonce pozbýt všech svých oprávnění, pak hovoříme o tzv. holém vlastnictví (nuda proprietas). Pomine-li důvod tohoto omezení, vrací se vlastníkovo oprávnění do původní podoby, jedná se o rys vlastnictví nazývaný elasticita vlastnického práva.

O vlastnickém právu se někdy hovoří jako o neomezeném právním panství člověka nad věcí, což ovšem není názor správný, jelikož vlastnictví je omezeno přinejmenším stejnými vlastnickými právy ostatních vlastníků. O omezení vlastnického práva hovoří i § 123 obč. zák., když říká, že vlastník je oprávněn svá oprávnění vykonávat „v mezích zákona“. Rozlišujeme tedy omezení vlastnictví vnitřní, která vyplývají přímo z pojmu vlastnictví a lze je vyvodit ze zásady „vlastnictví zavazuje“, a omezení vnější, která vlastníkovu může ukládat soud, zákon či on sám. Všechna tato omezení se týkají i vlastníků nemovitostí.

Mezi zákonná omezení patří povinnost nerušit výkonem svého vlastnického práva vlastnictví někoho jiného. Jako ochranu před možnými neoprávněnými zásahy do vlastnického práva dává právní řád vlastníku k dispozici tzv. zápůrčí (negatorní) žalobu³, kterou se může obrátit na soud a požadovat ochranu před neoprávněnými zásahy do svého vlastnického práva.

³ viz. § 126 obč. zák.

Dalším zákonným omezením je zákaz poškozování lidského zdraví, přírody a životního prostředí, stanovený v čl. 11 odst. 3 Listiny základní práv a svobod (zákon č. 2/1993 Sb.).

Občanský zákoník omezuje vlastnictví v § 127 a § 128. Jedná se o zákaz imisí, označovaný též jako susedská práva. Vlastník věci se musí zdržet všeho, čím by nad míru přiměřenou poměrům obtěžoval jiného nebo čím by vážně ohrožoval výkon jeho práv. Nesmí zejména ohrozit susedovu stavbu nebo pozemek úpravami pozemku nebo stavby na něm zřízené, obtěžovat nad míru přiměřenou poměrům susedy hlukem, prachem, popílkem, kouřem, pachy aj.⁴ Soud může rozhodnout, že je vlastník povinen oplotit pozemek, je-li to potřebné a nebrání to účelnému využívání susedících pozemků a staveb⁵. A dále tzv. zákonné (legální) břemeno, které ukládá strpět vstup na svůj pozemek, popř. stavbu na něm zřízenou, je-li to třeba k údržbě a obhospodařování susedních pozemků a staveb⁶. Výrazným zásahem do vlastnického práva je povinnost vlastníka strpět, aby ve stavu nouze nebo v naléhavém veřejném zájmu byla na nezbytnou dobu, v nezbytné míře a za náhradu použita jeho věc, nelze-li dosáhnout účelu jinak⁷.

Mimo zákona může být vlastnictví omezeno úředním výrokem. Podkladem je zákon č. 184/2006 Sb., o vyvlastnění, který stanoví podmínky pro odnětí vlastnického práva, či jeho omezení např. zřízením věcného břemene.

Konečně i vlastník sám může své vlastnické právo sám dobrovolně omezit, např. dáním věci do zástavy nebo pronajmutím věci. K tomuto omezení dochází právním úkonem vlastníka, popř. vlastníkovra právního předchůdce (např. zděděním věci zatížené věcným břemenem).

⁴ viz. § 127 odst. 1 obč. zák.

⁵ viz. § 127 odst. 2 obč. zák.

⁶ viz. § 127 odst. 3 obč. zák.

⁷ viz. § 128 odst. 1 obč. zák.

II) Nabývání vlastnictví

„Nabytím vlastnického práva se rozumí případ, kdy se vlastníkem konkrétní věci a nositelem subjektivního vlastnického práva stane někdo, kdo jím dosud nebyl, protože jejím vlastníkem byl někdo jiný, anebo jím nebyl nikdo, tzn. věc nebyla předmětem vlastnického práva a zákon ji přitom z nabytí do vlastnictví nevylučoval.“⁸ Věci bez pána, tzv. res nullius, náš právní řád nezná, takže možnost, že vlastníkem věci nikdo nebyl, přichází v úvahu pouze u věci nově vzniklé.

Rozlišujeme nabytí vlastnictví originární (původní) a derivativní (odvozené), podle toho, zda vlastník odvozuje své vlastnické právo od svého právního předchůdce (derivativní nabytí, hovoříme o převodu práva), nebo se stane vlastníkem věci, která dosud předmětem vlastnického práva nebyla, nebo sice ve vlastnictví byla, ale na nabyvatele přešla jinak, než jejím převodem (originární nabytí, hovoříme o přechodu práva). Jednotlivé případy nabytí vlastnictví můžeme zařadit následovně:

- derivativní nabytí vlastnictví – smlouvou,
- originární nabytí vlastnictví – vydržením, zpracováním cizí věci, přírůstkem, nabytí vlastnictví věcí ztracených či opuštěných a skrytých, jejichž vlastník není znám, nabytí ze zákona, úředním výrokem a nabytí vlastnictví od nevlastníka.

U nemovitostí a bytů je v praxi nejčastějším způsobem nabytí vlastnictví kupní a darovací smlouva a děděním. V následujícím textu nastíním jednotlivé způsoby nabytí vlastnictví, které jsou relevantní ve vztahu k věcem nemovitým.

⁸ Knappová M., Švestka J. a kol., Občanské právo hmotné, Svazek I., ASPI Publishing, s.r.o., 2002, str. 294

1) Nabytí vlastnictví smlouvou – převody nemovitostí

§ 132 odst. 1 obč. zák. předpokládá možnost nabytí věci smlouvou. Výslovně uvádí smlouvu kupní a darovací, které jsou upraveny v § 588 an. obč. zák. (kupní smlouva) a § 628 an. obč. zák. (darovací smlouva), ovšem ponechává prostor i pro jiné smluvní typy, např. pro smlouvu směnnou. Při převodu vlastnictví smlouvou je třeba věnovat pozornost tzv. dvoufázovosti převodu vlastnictví, kdy k právnímu důvodu, kterým je smlouva, musí přistoupit ještě právní způsob převodu vlastnictví.

U nemovitostí je nutno rozlišit, zda jde o nemovitost evidovanou v katastru nemovitostí či nikoli. Je-li nemovitost v katastru nemovitostí evidována, je k jejímu převodu třeba vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. V případě nemovitostí, které předmětem této evidence nejsou, dochází k převodu vlastnictví účinností samotné smlouvy.

Pro všechny smlouvy o převodech nemovitostí předepisuje § 46 odst. 1 obč. zák. písemnou formu a v druhém odstavci tento požadavek ještě doplňuje o nutnost, aby projevy účastníků byly na téže listině.

Podívejme se tedy blíže na jednotlivé smluvní typy, na jejichž základě je možno převést vlastnictví k nemovitosti.

Nejobvyklejší a nejfrekventovanější je v praxi převod vlastnictví k nemovitosti kupní smlouvou. Ta je upravena, jak již bylo řečeno výše, v § 588 an. obč. zák. Na jejím základě je prodávající povinen odevzdat nemovitost kupujícímu a kupující je povinen ji převzít a zaplatit za ni prodávajícímu dohodnutou cenu. Další z povinností prodávajícího, která ovšem není v § 588 obč. zák. definujícím kupní smlouvu explicitně vyjádřena, je povinnost převést na kupujícího vlastnické právo (v obchodním právu je tento požadavek správně přímo vyjádřen v § 409 odst. 1 zákona č. 513/1991

Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „obch. zák.“ nebo „obchodní zákoník“). Potřeba převádět nemovitosti ovšem nevzniká pouze v občanskoprávních vztazích, ale je i nedílnou součástí obchodního života, který je regulován normami obchodního práva. Jelikož se úprava kupní smlouvy v obchodním zákoníku vztahuje pouze na koupi movitých věcí, je i při převodech nemovitostí v obchodních věcech třeba postupovat podle úpravy občanského zákoníku⁹.

Darovací smlouva je dalším z velmi rozšířených právních titulů nabytí vlastnictví k nemovitostem. Její úpravu nalezneme v § 628 an. obč. zák. Dárce bezplatně přenechá nemovitost obdarovanému, který tento dar přijme. I pro tento typ smlouvy je výslovně předepsána písemná forma, týká-li se převodu nemovitostí¹⁰.

Možnost převést vlastnictví k nemovitosti směnnou smlouvou, upravenou v § 611 obč. zák., sice není vyloučeno, v praxi se ovšem nejspíš příliš neuplatní. Nelze si dost dobře představit dva vlastníky nemovitostí, kterak budou ochotni si nemovitosti, jejichž hodnota nikdy nebude zcela stejná, vyměnit bez dalšího. Snad vždy bude mezi hodnotou nemovitostí nějaký cenový rozdíl a nejspíš nikdo by se dobrovolně nepřipravil o peníze, které může za nemovitost získat¹¹. Proto bude mnohem častější smíšený smluvní typ – kombinace smlouvy směnné a kupní, kdy vlastníci smění své nemovitosti a případný rozdíl si doplatí jako kupní cenu.

⁹ viz. § 261 odst. 6 obč. zák., který stanoví, že smlouvy, které nejsou upraveny v hlavě druhé třetí části tohoto zákona a jsou upraveny jako smluvní typ v občanském zákoníku, se řídí příslušnými ustanoveními o tomto smluvním typu v občanském zákoníku a obchodním zákoníkem.

¹⁰ viz. § 628 odst. 2 obč. zák.

¹¹ Zde je vidět rozdíl od prosté výměny bytu, jež se uskutečňuje mezi nájemci, kteří pouze vstupují do svých „vyměněných“ nájemních smluv, ovšem o žádnou hodnotu nepřicházejí.

Z oblasti obchodního práva je ještě třeba zmínit smlouvu o prodeji podniku¹² a smlouvu o koupi najaté věci¹³, které sice v praxi nebudou příliš často sloužit k převodům nemovitostí, ovšem jako titul jejich převodu se uplatnit mohou. Dále bude docházet k převodům vlastnictví k nemovitostem v obchodních vztazích i na základě vkladu společníka do obchodní společnosti či družstva, jak je upraveno v § 59 a § 60 obch. zák. Sice zde nejde o smlouvu, ovšem vůli jedné strany nemovitost převést a vůli druhé strany nemovitost nabýt zde máme reprezentovanou, proto si trůufám zařadit i tento případ pod výklad o „převodu“ nemovitostí.

Speciálním smlouvám o převodech vlastnictví k bytům podle zákona o vlastnictví bytů se budu věnovat v dalším výkladu pojednávajícím o bytech.

U všech těchto smluv nesmíme zapomenout, jak již bylo zmíněno výše, na dvoufázovost převodu nemovitostí, která vyžaduje vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí, tak jak je upraven v zákoně č. 344/1992 Sb., katastrální zákon, ve znění pozdějších předpisů.

V našem právním řádu platí zásada, že nikdo nemůže na jiného převést více práv, než sám má. Z této zásady je třeba vycházet v případě, že věc převádí nevlastník. Nabyvatel se nestane vlastníkem věci, ovšem stane se jejím držitelem, dle okolností držitelem v dobré nebo špatné víře, od čehož se bude odvíjet možnost nabytí vlastnictví k dané věci vydržením.¹⁴ V případě obchodních vztahů je tato konstrukce prolomena § 446 obch. zák., který umožňuje, aby kupující za splnění zákonných podmínek nabyl vlastnické právo i v případě, kdy prodávající není vlastníkem prodáváného zboží, čili prodávající zde na kupujícího převádí více práv, než sám má.

¹² viz. § 476 an. obch. zák.

¹³ viz. § 489 an. obch. zák.

¹⁴ Nutno ovšem poznamenat, že z této zásady zákon připouští určité výjimky, jako např. nabytí věci od nepravého dědice, kterému bylo dědictví potvrzeno (§ 486 obč. zák.).

2) Nabytí vlastnictví vydržením

Vydržení je institut umožňující dosažení souladu mezi dlouhodobě neshodným stavem faktickým se stavem právním. Usnadňuje procesní postavení vlastníka, který se ocitl v důkazní nouzi. Lze si lehce představit vlastníka nemovitosti, který ji zdědil od svých předchůdců, žije v ní již léta, ovšem dohledání právních titulů nabytí vlastnictví jeho předchůdců může být problémem. Institut vydržení tak koriguje tvrdé požadavky procesního práva na dokázání rozhodných skutečností.

Věc se nabývá vydržením dlouhodobou nepřetržitou oprávněnou držbou věci osobou, která není jejím vlastníkem. Vydržet je možno pouze věc individuálně určenou, již nemovitosti, resp. byty, jsou. Takovou věc lze vydržet pouze jako celek, nikoli jen její část.¹⁵ Držba musí být nepřetržitá, u nemovitostí trvající 10 let. Změní-li se během vydržecí doby vlastník věci, nemá to na její běh vliv. Ovšem při změně držitele je vždy nutno posoudit, zda i nový držitel je držitelem oprávněným. Je-li tomu tak, může si nový držitel do vydržecí doby započíst i dobu, po kterou věc v dobré víře držel jeho předchůdce. Neoprávněný držitel věc vydržet nemůže. Vlastnictví se vydržením nabývá v okamžiku, kdy uplyne vydržecí doba bez dalšího. Soud k tomuto přihlíží i bez návrhu a u nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí katastrální úřad vlastnictví vyznačí do katastru nemovitostí záznamem na základě uznání nebo soudního rozhodnutí.

3) Nabytí vlastnictví zhotovením věci

Vytvoří-li někdo věc ze své věci (například postaví stavbu ze svého materiálu), stane se v okamžiku jejího zhotovení jejím vlastníkem. O nabytí vlastnictví k nově zhotovené nemovitosti je třeba provést záznam do katastru nemovitostí.

¹⁵ viz. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze sp. zn. 3 Cdo 53/92

4) Nabytí vlastnictví zpracováním

Zpracování věci znamená, že někdo vytvoří z věci cizí novou věc, např. použije cizího materiálu na svou stavbu. Zpracuje-li takto věc v dobré víře, že má právo ji zpracovat, zaniká dosavadní vlastnictví a vzniká nové vlastnické právo k věci zpracování nově vzniklé. Pokud se vlastníci nedohodnou, kdo se stane vlastníkem nové věci, stane se jím ten, jehož podíl na nové věci je větší. V souvislosti s bytovou politikou je třeba zmínit, že „převážná část právní praxe zastává stanovisko, že zpracování je možné jen u věci movitých (C 22 Cdo 761/2001). Podle soudní praxe ke stavbě nelze nabytí vlastnictví jejím „přepracováním“; nabytí vlastnictví k „přepracované stavbě“ je možné, jen pokud původní stavba zanikla.“¹⁶

5) Nabytí vlastnictví děděním

Nabytí vlastnictví děděním upravuje občanský zákoník v § 460 an. K nabytí vlastnického práva v tomto případě dochází již okamžikem smrti zůstavitele, nikoli až odevzdáním dědictví.

6) 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 upraveného v § 142 obč. zák. nebo při zrušení a vypořádání společného jmění manželů podle § 150 odst. 3 obč. zák.

¹⁶ Jehlička O., Švestka J., Škárová M. a kol., Občanský zákoník, Komentář, C.H.Beck, 2004, str. 472

Další způsoby nabývání vlastnictví – nabytí vlastnictví věci ztracené, opuštěné a skryté a nabytí přírůstku – si u nemovitostí nelze dost dobře představit, proto se jimi nebudu zabývat.

O specifických způsobech nabytí vlastnictví k bytu bude pojednáno v další kapitole této práce.

III) Spoluvlastnictví

Jedna nemovitost či byt může patřit současně více osobám, přičemž všechny tyto osoby se pokládají za jediného vlastníka společné věci a každému z nich přísluší ta samá práva, jako má vlastník individuální. Jedná se o institut spoluvlastnictví. To je upraveno v občanském zákoníku v § 136 an. Původně bylo spoluvlastnictví členěno na podílové a bezpodílové, dnes mluvíme o podílovém spoluvlastnictví a společném jmění manželů.

Jelikož sociodemografické studie ukazují, že v České republice klesá míra sňatečnosti a stále více partnerů se rozhodne pro zařazení společného bydlení bez toho, aniž by uzavřeli manželství, popřípadě sňatek odkládají na pozdější dobu, až již budou hmotně zajištěni (což obnáší již vyřešené bydlení), stoupá podíl nemovitostí, které jsou v podílovém spoluvlastnictví oproti nemovitostem spadajícím do společného jmění manželů. I v manželství mnoho párů upraví své majetkové poměry tak, že nemovitost nezahrnou do společného jmění manželů, například proto, že poté v případě rozvodu odpadá nepříjemná „tahanice o majetek“, jehož podstatnou část většinou tvoří hodnota společné nemovitosti, nebo jako pojistku, že nepovede-li si podnikající manžel zrovna nejlépe, o nemovitost nepřijdou.¹⁷ Pro srovnání, jaké výhody a nevýhody přináší spoluvlastnictví nemovitostí nebo její zahrnutí do společného jmění manželů, uvedu dále jejich stručnou charakteristiku.

¹⁷ Statistické údaje dokládající klesající sňatečnost, stoupající věk snoubenců při uzavření manželství a další údaje, z nichž tyto závěry vyvozují, jsem čerpala na webových stránkách Českého statistického úřadu www.czso.cz.

1) Podílové spoluvlastnictví

Stejným způsobem, jako může nabýt vlastnictví individuální vlastník, může k jedné věci nabýt vlastnictví více osob – spoluvlastníků. Základním pojmovým znakem takového spoluvlastnictví je *podíl*. Ten *vyjadřuje míru, jakou se spoluvlastníci podílejí na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví společné věci*¹⁸. Jelikož jde o spoluvlastnictví ideální, nevyjadřuje podíl přesně určenou část věci, ke které má ten který spoluvlastník vlastnické právo (například že by každý ze spoluvlastníků budovy vlastnil jedno patro), ale vyjadřuje právní postavení spoluvlastníka k ostatním spoluvlastníkům (v jakém rozsahu se podílí na správě věci, jaké mu z ní plynou užitky, jaké na ní nese náklady v poměru k ostatním spoluvlastníkům). Velikost podílu stanoví právní předpis nebo dohoda účastníků. Není-li takto velikost podílu určena, jsou podíly všech spoluvlastníků stejné.

Práva a povinnosti specifická pro podílové spoluvlastnictví lze rozčlenit do tří skupin. Jedná se o práva a povinnosti, která vznikají:

- mezi spoluvlastníky,
- mezi spoluvlastníky a třetími osobami ohledně společné věci jako celku,
- mezi každým spoluvlastníkem a třetí osobou ohledně jeho spoluvlastnického podílu.

Při hospodaření spoluvlastníků se společnou nemovitostí či bytem se uplatní především jejich dohoda. Jelikož zákon nevyžaduje jednomyslnost, ale staví rozhodování na principu majorizace, je pro rozhodování určující velikost podílu jednotlivých spoluvlastníků¹⁹. Pokud by však šlo o důležitou změnu

¹⁸ viz. § 137 odst. 1 obč. zák.

¹⁹ viz. § 139 odst. 2 obč. zák.

společné věci (např. změna účelového určení pozemku), má přehlasovaný spoluvlastník právo obrátit se na soud, aby o změně rozhodl. Soud také rozhodne v případě, že nebude dosaženo většiny hlasů nebo při rovnosti hlasů spoluvlastníků.

Ve vztahu mezi spoluvlastníky na jedné straně a třetími osobami na straně druhé se uplatní princip solidarity. Spoluvlastníci se vůči třetím osobám zavazují a jsou oprávněni společně a nerozdílně²⁰.

V případě, že chce spoluvlastník svůj spoluvlastnický podíl převést na třetí osobu, která ve vztahu k němu není osobou blízkou, zajišťuje právní řád právní jistotu ostatních spoluvlastníků, kteří by s takto podstatnou změnou spoluvlastnických poměrů nemuseli souhlasit, institutem předkupního práva. To se ovšem využije pouze v případě, jde-li o převod úplatný. Spoluvlastník, který hodlá úplatně převést svůj spoluvlastnický podíl, je povinen jej nabídnout nejprve ostatním spoluvlastníkům. V případě nemovitostí musí být tato nabídka učiněna písemně a musí obsahovat předmět kupní smlouvy a cenu. Nedohodnou-li se spoluvlastníci na výkonu předkupního práva, mají právo podíl vykoupit poměrně podle výše jejich podílů. Opomenul-li by spoluvlastník svůj podíl takto nabídnout ostatním spoluvlastníkům, mohou se tito do tří let od uskutečnění věcného plnění dovolat relativní neplatnosti takového úkonu²¹.

Podílové spoluvlastnictví zaniká stejnými způsoby jako vlastnictví, nebo může být zrušeno, a to buď dohodou spoluvlastníků nebo rozhodnutím soudu na návrh některého spoluvlastníka. Po zrušení spoluvlastnictví musí dojít k jeho vypořádání. Občanský zákoník preferuje zrušení spoluvlastnictví dohodou všech spoluvlastníků²², která týká-li se nemovitostí, musí být písemná a následně musí být proveden vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí.

²⁰ viz. § 139 odst. 1 obč. zák.

²¹ relativní neplatnost právních úkonů viz. § 40a obč. zák.

²² viz. § 141 obč. zák.

Nedojde-li k dohodě, zruší spoluvlastnictví a provede vypořádání na návrh některého spoluvlastníka soud²³. Ten může věc přikázat některému či některým ze spoluvlastníků, pokud o ni má zájem a zaplatí za ni přiměřenou náhradu ostatním spoluvlastníkům, jimž se vlastnické právo odnímá. Další z možností vypořádání je prodej společné věci a rozdělení výtěžku z prodeje mezi spoluvlastníky podle velikosti jejich podílů. Lze-li věc reálně rozdělit, je možno spoluvlastnictví vypořádat i tímto způsobem.

2) Společné jmění manželů

Společné jmění manželů představuje základní úpravu majetkových vztahů mezi manžely. Je výrazem rovného postavení muže a ženy v manželství, vyjádření podílů zde nepřichází v úvahu. Vzniká spolu se vznikem manželství a to i manželství neplatného, nikoli ovšem manželství zdánlivého. Jeho vznik je však možno až téměř vyloučit pomocí modifikací společného jmění manželů smlouvou ve formě notářského zápisu nebo rozhodnutím soudu. Předmětem společného jmění manželů jsou, až na některé výjimky, aktiva a pasiva příslušející manželům. Nemovitosti a byty mezi tato aktiva patří, pokud k jejich nabytí došlo za trvání manželství jedním nebo oběma manžely. Je zde rozhodující okamžik, ke kterému došlo ke vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. Jestliže právní účinky vkladu nastanou po uzavření manželství, spadá nemovitost do společného jmění.

Od spoluvlastnictví podílového se liší společné jmění manželů svými subjekty, kterými jsou pouze manželé, na rozdíl od spoluvlastnictví podílového, kde mohou být subjektem osoby fyzické či právnické bez tohoto omezení, a dále pravidly pro hospodaření se společnou věcí, kdy u podílového spoluvlastnictví je rozhodující dohoda spoluvlastníků, kdežto u společného jmění manželů je k obvyklé správě majetku oprávněn kterýkoli z manželů a pouze k úkonům, které tuto obvyklou správu překračují, je vyžadován souhlas

²³ viz. § 142 obč. zák.

druhého manžela²⁴. Tento způsob hospodaření může být jak výhodou (manžel může platně jednat velmi rychle a operativně, aniž by potřeboval souhlas druhého manžela), tak nevýhodou (nad obvyklými záležitostmi, které manžel obstará, ztrácí druhý manžel částečně kontrolu). Hospodaření s nemovitostí a byty jsou většinou tak zásadní povahy, že jak v režimu spoluvlastnictví by byla vyžadována dohoda všech spoluvlastníků, tak v režimu společného jmění manželů by byl vyžadován souhlas druhého manžela.

Jelikož základní potřebou každé rodiny je bydlení a mnoho rodin si dnes pořizuje vlastní nemovitost, ať již rodinný dům či byt, je mnoho párů stavěno před rozhodnutí, jak upravit své majetkové poměry ve vztahu k nemovitosti. Dle nastíněných výhod (např. možnost jednoho manžela jednat v obvyklých věcech týkajících se nemovitosti samostatně) a nevýhod (např. předkupní právo v případě podílového spoluvlastnictví) těchto forem spoluvlastnictví si musí zvolit tu, která jim svým způsobem uspořádání nejvíce vyhovuje.

²⁴ viz. § 145 obč. zák.

KAPITOLA 2: NEMOVITOSTI A BYTY JAKO PŘEDMĚT OBČANSKOPRÁVNÍCH VZTAHŮ

Vlastnictví a převody nemovitostí, o kterých jsem výše pojednala, se týkají nemovitostí jako věcí v právním smyslu. Tyto jsou předmětem občanskoprávních vztahů, předmětem, kterého se týká chování občanskoprávních subjektů. Ráda bych je teď stručně charakterizovala, aby bylo jasné, čeho se má práce týká, co je vlastně tou nemovitostí a bytem, o jejichž vlastnictví a převodech píší.

Občanský zákoník v § 118 stanoví:

- (1) Předmětem občanskoprávních vztahů jsou věci, a pokud to jejich povaha připouští, práva nebo jiné majetkové hodnoty.*
- (2) Předmětem občanskoprávních vztahů mohou být též byty nebo nebytové prostory.*

Pod pojmem „věci“ je třeba rozumět hmotné předměty za předpokladu, že jsou ovladatelné a užitečné, tj. slouží potřebám lidí. Takto věc ve smyslu právním vymezuje občanskoprávní teorie²⁵. Existuje vícero kritérií, dle kterých je možno věci třídit. Jedno ze základních dělení je právě na věci movité a nemovité (§ 119 obč. zák.). Nemovitosti definuje § 119 odst. 2 obč. zák. jako *pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem*. Všechny ostatní věci jsou věcmi movitými.

²⁵ např. učebnice občanského práva Knappová M., Švestka J. a kol., Občanské právo hmotné, Svazek I., ASPI Publishing, s.r.o., 2002, str. 225, či Jehlička O., Švestka J., Škárová M. a kol., Občanský zákoník, Komentář, C.H.Beck, 2004, str. 397

Nemovitostmi jsou tedy za prvé pozemky. Pozemkem je určitá vymezená část zemského povrchu. Definicí přináší ustanovení § 27 písm. a) zákona č. 344/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „katastrální zákon“): *Pozemkem je část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků.*

V běžné řeči se mnohdy používá výrazu parcela, kterou katastrální zákon definuje také. Je jí pozemek, který je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem. Pozemky existující v reálném světě jako část zemského povrchu je tak možno v podobě parcel přenést do katastrální mapy, která je důležitým zdrojem informací pro všechny subjekty, které mají s pozemkem nějaký záměr (např. ho chtějí koupit – stačí pak prostý pohled do katastrální mapy a je jasné, jaká je výměra pozemku, jaké jsou vlastnické vztahy k okolním pozemkům apod.).

S definicí pojmu stavba to ovšem tak jednoduché jako s pozemkem není. Stavba je buďto chápána ve smyslu občanskoprávním nebo ve smyslu stavebněprávním. Jejich zaměňování může vést k mnoha nedorozuměním a nepříjemnostem. „*Stavební předpisy chápou stavbu dynamicky, tedy jako činnost, popřípadě soubor činností, směřujících k uskutečnění díla (někdy i jako toto dílo samotné). Pro účely občanskoprávní je nutno stavbu chápat staticky, jako věc v právním smyslu, tj. jako výsledek určité stavební činnosti, který je způsobilý být předmětem občanskoprávních vztahů.*“²⁶ To znamená, že z hlediska občanského práva musí stavba vykazovat charakter samostatné věci v právním smyslu, jak byl popsán výše (hmotný předmět, ovladatelný a užitečný). Podle soudní praxe jde o stavbu v občanskoprávním smyslu v okamžiku, kdy je jednoznačně a nezaměnitelně patrné alespoň dispoziční

²⁶ Bradáč A., Fiala J., Nemovitosti (oceňování a právní vztahy), Linde Praha, a.s., 1999, str. 14; toto pojetí je vyjádřeno i v odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky k sp. zn. 3 Cdon 1305/96 z 28.01.1998

řešení prvního nadzemního podlaží. Vše, co bude ke stavbě přistavěno po tomto okamžiku k této stavbě přirůstá a stává se její součástí. Pro povahu stavby jako věci v občanskoprávním smyslu není rozhodující, zda stavebníkovi svědčí stavební povolení, pokud je předpisy vyžadováno.

Takto definovaná stavba může být jak věcí movitou tak nemovitou. Rozhodujícím je její spojení se zemí pevným základem. To je třeba posuzovat zvlášť v každém konkrétním případě – jde o posouzení stavebně technické. Bude-li stavba spojena se zemí pevným základem, půjde o věc nemovitou, nebude-li, půjde o věc movitou. Správné posouzení, zda jde o věc nemovitou či movitou, je důležité pro nakládání se stavbou – potřeba vkladu do katastru nemovitostí při převodu nemovitostí, které jsou předmětem evidence v katastru nemovitostí, či pouhá tradice u movitých věcí.

Jak je to ovšem s bytem? Je byt věcí nemovitou? Při řešení této problematiky je třeba vyjít z ustanovení § 120 obč. zák., který podává, že *součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila*. Jen stěží si lze představit, že bychom z budovy, která je věcí nemovitou, mohli oddělit byt. Jde o funkční i fyzické sepětí věci – budovy – a její součásti – bytu. Jelikož se součástí věci nelze samostatně nakládat, protože sama nemá povahu věci a jejím oddělením by se věc hlavní znehodnotila, bylo by nemožné s jednotlivými byty v budově samostatně nakládat. Proto občanský zákoník přichází s řešením, když v § 118 odst. 2 stanoví: *Předmětem občanskoprávních vztahů mohou být též byty nebo nebytové prostory*. Tím byty vyčlenil z kategorie „věcí“ definované v prvním odstavci daného paragrafu a umožnil subjektům nakládat s jednotlivými byty samostatně. Zvláštním zákonem, který upravuje vlastnictví k bytům jako samostatným předmětům občanskoprávních vztahů (který předvidá § 125 odst. 1 obč. zák.) je zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOVB“).

Vzhledem ke slůvku „*mohou*“ v § 118 odst. 2 obč. zák. nám i nadále zůstávají další možnosti právních vztahů k bytům. Byt může zůstat prostou součástí budovy a vlastní-li budovu více spoluvlastníků, bude se postupovat podle předpisů občanského práva upravujících spoluvlastnictví, tj. § 136 an. obč. zák. Předmětem podílového spoluvlastnictví ovšem nebudou jednotlivé byty jako konkrétně vymezené části budovy, jelikož spoluvlastnictví je ideální, nýbrž každému spoluvlastníku bude náležet ideální podíl k budově. Tato koncepce přináší možné těžkosti při další dispozici s podílem (např. předkupní právo ostatních spoluvlastníků dle § 140 obč. zák.) a při hospodaření se společnou věcí (např. spory o to, který spoluvlastník bude obývat který byt).

Vzhledem k výše uvedenému se dle mého názoru jeví jako velice rozumné a praktické, že zákonodárce zavedl koncepci bytu jako samostatného předmětu občanskoprávních vztahů, o které v následující kapitole pojednám blíže.

KAPITOLA 3: PRÁVNÍ ÚPRAVA VLASTNICTVÍ BYTŮ

I) Základní pojmy a konstrukce ZOVB

§ 118 odst. 2 obč. zák. vyčleňuje byty jako samostatný předmět občanskoprávních vztahů a § 125 odst. 1 stanoví požadavek, aby vlastnictví k bytům a nebytovým prostorům bylo upraveno zvláštním zákonem. Tím je s účinností od 1. 5. 1994 zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOVB“). Tento zákon upravuje vlastnictví bytů nedružstevních i družstevních a nebytových prostor. Vychází z dualistické koncepce, kdy vlastnictví bytu jako jednotky je spojeno s podílovým spoluvlastnictvím na společných částech domu. Hlavním předmětem je budova a vedlejším předmětem byt nebo nebytový prostor jako prostorově vymezené části budovy²⁷. Tato úprava respektuje skutečnost, že u bytu „jde o fyzicky neoddělitelnou část budovy, při jejímž užívání a dispozici s ní je třeba respektovat potřebu hospodaření s domem jako celkem.“²⁸

Zákon operuje s pojmem „jednotka“, kterou se rozumí *byt nebo nebytový prostor nebo rozestavěný byt nebo rozestavěný nebytový prostor jako vymezená část domu*²⁹. Přitom zákon lze aplikovat pouze v případě, jsou-li v budově jednotky alespoň dvě a to jako dva byty, dva samostatné nebytové prostory nebo jeden byt a jeden samostatný nebytový prostor. Pro upřesnění dalšího výkladu bych nejprve ráda definovala základní pojmy, se kterými zákon o vlastnictví bytů pracuje.

Budovou je trvalá stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově uzavřena obvodovými stěnami a střešními konstrukcemi s nejméně

²⁷ Toto pojetí dualistické teorie vyjádřil ve svém rozhodnutí i Ústavní soud. Rozhodnutí bylo publikováno ve Sbírce zákonů pod č. 128/2001.

²⁸ Bradáč A., Fiala J., Nemovitosti (oceňování a právní vztahy), Linde Praha, a.s., 1999, str. 32

²⁹ viz. § 2 písm. h) ZOVB

dvěma prostorově uzavřenými samostatnými užitkovými prostory, s výjimkou hal³⁰. Dříve bylo sporné zda lze za budovu považovat objekt, kdy jedna samostatně stojící budova je tvořena dvěma či více uzavřenými celky, přičemž každý z nich má samostatný vchod a každý tento celek je oddělen od ostatních a není průchozí. Poté, co Nejvyšší soud zaujal k této otázce zcela jednoznačné stanovisko, že i takový objekt je budovou³¹, bylo do zákona o vlastnictví bytů vneseno novelizací doplnění definice budovy, které zní: Rozhodnutím vlastníka lze za budovu považovat rovněž sekci se samostatným vchodem, pokud je samostatně označena číslem popisným a je tak stavebně technicky uspořádána, že může plnit samostatně základní funkci budovy³².

Bytem je místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení³³. Jedná se v podstatě o převzatou definici z dnes již zrušeného zákona č. 41/1964 Sb., o hospodaření s byty. Rozhodnutí stavebního úřadu, zda je místnost nebo soubor místností určena k bydlení představuje většinou kolaudační souhlas. Takto vymezený byt musí splňovat požadavky na trvalé bydlení, tj. má „obytný prostor, vlastní uzavíratelný vstup, předsíň, prostor pro vaření, pro uskladnění potravin, pro tělesnou hygienu a pro umístění záchodové mísy.“³⁴ Judikatura přitom dovodila, že při posuzování, zda místnost nebo soubor místností je bytem, či nebytovými prostory, soud zásadně vychází z rozhodnutí stavebního úřadu³⁵.

Domem s byty a nebytovými prostory ve vlastnictví se rozumí taková budova, která je ve spoluvlastnictví podle ZOVB³⁶ (dále je v zákoně používána zkratka „dům“). Domem je tedy vždy budova, ovšem ve světle výše řečeného je třeba za dům považovat za splnění zákonných podmínek i sekci budovy se

³⁰ viz. § 2 písm. a) ZOVB

³¹ viz. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 1068/2000

³² viz. § 2 písm. a) ZOVB

³³ viz. § 2 písm. b) ZOVB

³⁴ Bradáč A., Fiala J., Nemovitosti (oceňování a právní vztahy), Linde Praha, a.s., 1999, str. 30

³⁵ viz. odůvodnění rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové k sp. zn. 17 Co 634/96 z 25.3.1997

³⁶ viz. § 2 písm. d) ZOVB

samostatným vchodem. Podmínkou je, že dům je ve spoluvlastnictví podle ZOVB, čili jde o budovu již rozdělenou na jednotky a vlastníkům vzniklo jak vlastnictví k jednotlivým jednotkám, tak spoluvlastnictví na společných částech domu.

§ 2 písm. g) ZOVB demonstrativně uvádí, co se rozumí pod pojmem společné části domu určené pro společné užívání. Do výčtu jsou zahrnuty např. základy, střecha, vchody, schodiště, chodby, balkony, terasy, rozvody kanalizace, plynu aj. Tyto však musí sloužit ke společnému užívání. Z dualistické koncepce vyplývá, že co není jednotkou, ale tvoří součást budovy jako věcí, musí automaticky patřit do společných částí domu. *„To se ovšem může týkat pouze součástí budovy jako věci a nikoli jejího příslušenství, protože to je samostatnou věcí a závisí pouze na rozhodnutí vlastníka budovy, zda příslušenství domu bude sdílet s domem stejný právní osud.“*³⁷

Dalším z důležitých pojmů používaných ZOVB je podlahová plocha bytu, kterou je *podlahová plocha všech místností, včetně místností, které tvoří příslušenství bytu*³⁸. Klíčovým pojmem pro výpočet podlahové plochy je tedy „místnost“. Žádný právní předpis však neurčuje, co se místností rozumí. Vyhláška Ministerstva pro místní rozvoj č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu, rozeznává pojmy obytná místnost a pobytová místnost. Obytnou místností je dle § 3 písm. m) této vyhlášky část bytu, která je určena k trvalému bydlení a má nejmenší podlahovou plochu 8 m². Mluví-li však ZOVB o místnosti, myslí tím nejen místnosti obytné, ale všechny místnosti bytu, včetně těch, které tvoří jeho příslušenství. Pomocí pochopit, co je podlahovou částí bytu nám může i to, uvědomíme-li si, co místností není. Jedná se o vedlejší prostory bytu ve smyslu ustanovení § 121 odst. 2 obč. zák. Těmi mohou být balkony, sklepy, terasy, lodžie, kolny aj., které tvoří příslušenství bytu, ať už leží u bytu či mimo byt a jsou určeny k tomu, aby byly s bytem užívány. Jelikož tyto prostory nejsou dostatečně

³⁷ Fiala J., Novotný M., Oehm J., Zákon o vlastnictví bytů, Komentář, C.H.Beck, 2002, str. 22

³⁸ viz. § 2 písm. i) ZOVB

uzavřené a uzamykatelné, nesplňují podmínku místnosti bytu³⁹. U výpočtu podlahové plochy je důležité zmínit, že pravidla pro určení podlahové plochy bytu podle ZOVB se odlišují od pravidel pro určení podlahové plochy bytu pro stanovení nájemného, proto pro daný účel je třeba postupovat podle příslušných pravidel a nelze se spokojit s výpočtem pouze jediným.

Základním pojmem zákona je jednotka. Ta je legislativní zkratkou pro byt nebo nebytový prostor jako reálně vymezenou část domu podle ZOVB. Přestože jednotka není nemovitostí, § 3 odst. 2 ZOVB stanoví, že se na právní režim jednotek vztahují pravidla pro věci nemovité. Velice obezřetně je třeba postupovat při vymezení jednotek, protože nesprávné vymezení jednotky by mohlo způsobit neplatnost prohlášení vlastníka budovy a v návaznosti na to i neplatnost smluv o převodu vlastnictví jednotky. Pochybuje-li vlastník budovy, zda vymezená část budovy splňuje předpoklady jednotky, doporučují autoři komentáře k ZOVB⁴⁰ obrátit se na stavební úřad a věc projednat a vyjasnit, aby později zbytečně nedocházelo k nepříjemnostem.

Pro správnou aplikaci ZOVB je třeba si uvědomit, jaký je jeho vztah k občanskému zákoníku. Na to nám odpovídá § 3 ZOVB, který stanoví, že: *Pokud tento zákon nestanoví jinak, práva a povinnosti vlastníků budov a práva a povinnosti spoluvlastníků domu a vlastníků jednotek (dále jen „vlastník jednotky“) upravuje občanský zákoník. Není-li předmětem spoluvlastnictví jednotka, ustanovení občanského zákoníku o podílovém spoluvlastnictví se nepoužijí.* Je tedy zřejmé, že jde o poměr speciality k občanskému zákoníku, který se použije subsidiárně v otázkách, které ZOVB

³⁹ U některých vedlejších prostor může být sporné, zda se nejedná o místnost. Jako příklad lze uvést prosklenou lodžii, která někdy bývá pro svou poměrnou uzavřenost považována za místnost. Pokyny ČÚZK č. 24 však zastávají restriktivnější výklad, když v čl. 1 bodu 2.2.2. uvádí, že lodžie se do podlahové plochy bytu nezapočítává. Vzhledem k této nejednotnosti bych se držela spíše výkladu restriktivního, podpořeného již zmíněnými pokyny ČÚZK (jde o pokyny Českého úřadu zeměměřického a katastrálního přístupné na webové adrese www.cuzk.cz).

⁴⁰ Fiala J., Novotný M., Oehm J., Zákon o vlastnictví bytů, Komentář, C.H.Beck, 2002, str. 23 an.

neupravuje odchylně, popř. také v analogii legis. Občanský zákoník se použije především v těchto případech:

- „*obecná ustanovení o subjektech, právních úkonech, počítání času,*
- *obecná ustanovení o obsahu vlastnického práva,*
- *věcná práva k věci cizí, zejména zástavní právo a věcná břemena, především jejich vznik, práva a povinnosti,*
- *závazky, a to jak obecná ustanovení o závazcích, tak i závazky z právních úkonů (koupě a prodej, darování, nájem, příkaz, jednatelství bez příkazu, pojištění aj.),*
- *dědění.*“⁴¹

Ustanovení občanského zákoníku o podílovém spoluvlastnictví se použijí pouze v případě, je-li předmětem spoluvlastnictví jednotka. Na spoluvlastnictví společných prostor se neaplikují, jelikož v minulosti se toto řešení ukázalo jako velice nepraktické a vztahy mezi spoluvlastníky budovy se řídí nadále jen ustanoveními zvláštního zákona, nikoli ustanoveními občanského zákoníku.

II) Nabytí vlastnictví k jednotce

Vlastnictví k jednotce se nabývá především na základě stejných skutečností, jako vlastnictví obecně. ZOVB poté upravuje další specifické způsoby nabytí vlastnictví k jednotce, kterými jsou⁴²:

- vklad prohlášení vlastníka budovy do katastru nemovitostí,
- výstavba jednotky provedená na základě smlouvy o výstavbě,
- dohoda spoluvlastníků budovy,
- rozhodnutí soudu o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví budovy,
- dohoda o vypořádání společného jmění manželů,

⁴¹ Fiala J., Novotný M., Oehm J., Zákon o vlastnictví bytů, Komentář, C.H.Beck, 2002, str. 33

⁴² viz. § 5 ZOVB

- rozhodnutí soudu o vypořádání společného jmění manželů.

V dalším textu blíže popíši dva nejrozšířenější způsoby vzniku bytového vlastnictví, kterými je vklad prohlášení vlastníka do katastru nemovitostí a výstavba jednotky provedená na základě smlouvy o výstavbě. Jde o originární způsoby vzniku vlastnictví k jednotce, kdy byt jako jednotka před okamžikem nabytí vlastnického práva neexistoval, ať již proto, že byl prostou součástí budovy v případě prohlášení vlastníka budovy, nebo neexistoval fyzicky vůbec v případě nové výstavby. Derivatívním způsobem vzniku vlastnictví – převodem jednotky se budu zabývat v dalším bodě. Další způsoby vzniku vlastnictví k jednotce se neliší od obecných způsobů vzniku vlastnictví, jak jsem je popsala výše, takže se jim v dalším textu již věnovat nebudu.

1) Vklad prohlášení vlastníka budovy do katastru nemovitostí

V prohlášení vlastník budovy vymezuje části budovy, které se stanou jednotkami a společnými částmi domu a určuje pravidla, podle kterých bude následně dům spravován a jak se budou jednotliví vlastníci jednotek podílet na právech a povinnostech. Ke vzniku bytového vlastnictví je však třeba, aby došlo k převodu vlastnictví k první jednotce a tím ke vzniku spoluvlastnictví ke společným částem domu. Prohlášení je jednostranným právním úkonem vlastníka, který je adresován místně příslušnému katastrálnímu úřadu. Teorie dovozuje, že vklad prohlášení vlastníka do katastru nemovitostí by se měl provádět současně s vkladem vlastnického práva k první jednotce⁴³. Naproti tomu pokyny ČÚZK č. 24 zaujaly stanovisko opačné, když umožnily samostatný vklad prohlášení vlastníka budovy do katastru nemovitostí⁴⁴. Tento nesoulad však dle mého názoru nic nemění na tom, že prohlášení vlastníka je pouze předpokladem vzniku bytového vlastnictví, které je završeno až vkladem smlouvy o převodu první jednotky, čímž vznikne onen výše zmíněný

⁴³ viz. např. Fiala J., Novotný M., Oehm J., Zákon o vlastnictví bytů, Komentář, C.H.Beck, 2002, str. 59 nebo Knappová M., Švestka J. a kol., Občanské právo hmotné, Svazek I., ASPI Publishing, s.r.o., 2002, str. 357 an.

⁴⁴ viz. pokyny ČÚZK č. 24 čl. 2 bod 1.1 písm. a), 2.2

dualismus vlastnictví jednotek a spoluvlastnictví společných částí domu. Náležitosti prohlášení vlastníka jsou popsány v § 4 ZOVB a jelikož jde o jednostranný právní úkon vlastníka, je třeba dodržet i veškeré náležitosti právních úkonů stanovené občanským zákoníkem.

2) Výstavba jednotky provedená na základě smlouvy o výstavbě⁴⁵

Ve smlouvě o výstavbě jsou regulována vzájemná práva a povinnosti mezi stavebníky při výstavbě domu. Pokud by stavebníci takto své vzájemné vztahy neupravili, vzniklo by k nové stavbě tradiční podílové spoluvlastnictví a pokud by stavebníci chtěli dosáhnout rozdělení budovy na jednotky a vzniku bytového vlastnictví, musel by následovat vklad prohlášení vlastníka do katastru nemovitostí a následné převody jednotlivých jednotek. Smlouva o výstavbě tedy celý postup zjednodušuje, když kromě vzájemných vztahů stavebníků při výstavbě upravuje i jejich budoucí vztahy jako vlastníků jednotek (určení a označení jednotek, určení společných částí domu, spoluvlastnického podílu atd.). Obsahové náležitosti smlouvy jsou stanoveny v § 18 ZOVB a jelikož jde o dvoustranný nebo vícestranný právní úkon, musí splňovat i náležitosti právních úkonů stanovené občanským zákoníkem. Smlouvu o výstavbě, její změny a doplňky je nutno vložit do katastru nemovitostí.

III) Převody vlastnictví k jednotce

Právní skutečností, na jejímž základě dochází k převodům vlastnictví k jednotce je smlouva o převodu jednotky. ZOVB ji v § 6 upravuje jako samostatný smluvní typ – určuje, co kromě obecných náležitostí požadovaných občanským zákoníkem⁴⁶, je obsahem smlouvy. Z tohoto ustanovení však již nelze vyčíst požadavek, aby ve smlouvě byl vyjádřen závazek převodce převést vlastnické právo k jednotce a tomu korespondující

⁴⁵ tento způsob vzniku bytového vlastnictví je upraven v § 17-19 ZOVB

⁴⁶ viz. § 34 an. obč. zák. upravující obecné náležitosti právních úkonů

právo nabyvatele, aby na něj bylo vlastnické právo převedeno, bez jehož vyjádření ve smlouvě o převodu jednotky by k převodu vlastnického práva pro neurčitost dojít nemohlo. Nezbyvá tedy, než sáhnout k ustanovením občanského, popř. obchodního zákoníku o jednotlivých smluvních typech, na jejichž základě lze převést vlastnické právo k nemovitosti a o jejich náležitosti smlouvu o převodu jednotky doplnit⁴⁷. Vzhledem k tomu se domnívám, že smlouva o převodu jednotky není samostatným smluvním typem, ale jde pouze o konkretizaci občanskoprávních smluvních typů v případě, že předmětem převodu vlastnického práva je byt jako jednotka podle ZOVB.

Jednotlivé smluvní typy, na jejichž základě dochází k převodům nemovitostí, jsem popsala již výše, proto je teď pouze zmíním, ovšem jejich obsahu se již blíže věnovat nebudu. Podle občanského zákoníku jde o následující smluvní typy: smlouva kupní, smlouva darovací a smlouva směnná. Dle obchodního zákoníku může dojít k převodu nemovitosti na základě smlouvy o prodeji podniku a smlouvy o koupi najaté věci.

Smlouva musí dodržet písemnou formu a podpisy účastníků musí být na téže listině. Poté musí následovat vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí.⁴⁸ Návrh na vklad musí kromě obecných náležitostí obsahovat i údaje o popisu jednotky, její číslo a výši podílu jejího vlastníka na společných částech domu, jinak jej katastrální úřad zamítne. Samozřejmostí je, že jde o převod bytu, který je již jako jednotka vymezen. Nebylo-li tedy dosud do katastru nemovitostí vloženo prohlášení vlastníka, nebo byl návrh na vklad prohlášení vlastníka podán spolu se smlouvou o převodu jednotky, byl však zamítnut, katastrální úřad návrh na vklad vlastnického práva k jednotce

⁴⁷ Možnost aplikovat na převody jednotek ustanovení občanského, popř. obchodního zákoníku je dána ustanovením § 3 odst. 2 ZOVB, který stanoví, že na právní vztahy k jednotkám, nestanoví-li ZOVB něco jiného, se aplikují ustanovení občanského zákoníku a dalších právních předpisů týkající se nemovitostí.

⁴⁸ Jde o náležitosti, které se týkají smluv o převodech nemovitostí, které budou vzhledem k § 3 odst. 2 ZOVB aplikovány i na převody bytů jako jednotek.

zamítne, neboť prodávající v takovém případě není oprávněn samostatně nakládat s jednotkami v domě⁴⁹.

V některých případech ZOVB zpřísňuje podmínky převodu jednotky a chrání tak určité oprávněné subjekty. Těmi jsou nájemci, fyzické osoby, a to jak u bytů nedružstevních, které se jejich vlastník rozhodne převést podle ZOVB, tak v určitých případech i u bytů družstevních. Vzhledem k zaměření této práce se však těmito omezeními nebudu blíže zabývat.

IV) Budoucnost zákona o vlastnictví bytů⁵⁰

Zákon o vlastnictví bytů nabyt účinnosti 1. 5. 1994. Během 14 let, kdy se právní vztahy k bytům jako jednotkám řídily jeho úpravou, vyšly najevo některé jeho nedostatky, které se nepodařilo odstranit ani četným novelizacemi.

Jako nejpalcivější nedostatek se ukázalo nedůsledné vymezení forem správy a údržby společných částí domu, včetně odpovědnosti za její výkon (jde o úpravu postavení společenství vlastníků jednotek, kterému jsem se v předešlém výkladu vzhledem k zaměření této diplomové práce nevěnovala) a složitá úprava samotného vzniku jednotek. Jednotlivá ustanovení o vzniku vlastnictví k jednotce jsou nesystematicky roztroušena v různých částech ZOVB aniž by logicky a systematicky navazovala na prohlášení vlastníka.

Tyto nedostatky se snažil odstranit návrh nového zákona o vlastnictví bytů vypracovaný Ministerstvem pro místní rozvoj v roce 2005, který byl předložen Parlamentu ČR jako vládní návrh zákona. V poslanecké sněmovně návrh

⁴⁹ viz. rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. 33 Ca 215/98 a sp. zn. 33 Ca 16/98

⁵⁰ Při zpracování tohoto bodu jsem vycházela z informací zveřejněných na portálu Ministerstva pro místní rozvoj na adrese www.mmr.cz, z důvodové zprávy k návrhu nového zákona o vlastnictví bytů a z článku JUDr. Pavly Schödelbauerové, Nová úprava vlastnictví bytů, uveřejněném na webových stránkách <http://www.stavebni-forum.cz/detail.php?id=9800>

prošel do druhého čtení, bohužel však vzhledem ke konci funkčního období Poslanecké sněmovny v červnu 2006 již nebyl dál projednán. Proto nyní přišlo Ministerstvo pro místní rozvoj s novým návrhem zákona o vlastnictví bytů, který by měl zcela nahradit zákon stávající. Dosavadní koncepce dualismu vlastnictví jednotky a spoluvlastnictví na společných částech domu zůstává v návrhu zachována. Jsou přesněji definovány pojmy, se kterými zákon pracuje, systematictěji zpracovány způsoby vzniku vlastnictví k jednotce a došlo k zapracování i dalších podnětů, které se doposud v praxi při aplikaci ZOVB ukázaly jako nezbytné. Tento návrh by letos měl projednat Parlament ČR a zatím se zdá reálné, že účinnosti by nabyl k 1. 1. 2009.

ČÁST II.

DAŇOVÉ POVINNOSTI SPOJENÉ S VLASTNICTVÍM A PŘEVODY NEMOVITOSTÍ A BYTŮ

KAPITOLA 1: ÚVOD DO DAŇOVÉ PROBLEMATIKY

I) Pojem daně

Jak řekl již Benjamin Franklin, na světě jsou pouze dvě jistoty: daně a smrt. Daně se totiž dotýkají skoro každého. Daňová problematika je široce probírána v médiích (zvláště v dnešní době, kdy probíhá tzv. reforma veřejných financí), bývá jedním z hlavních bodů volebních programů politických stran i častým námětem hovorů dospělých. I přesto by měl leckdo problém tak běžně užívaný pojem definovat. Literatura podává následující definici: *daň je „povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.“*⁵¹ Podívejme se blíže na jednotlivé prvky, které daň definují.

Daň je platbou povinnou. Tato povinnost plyne subjektu daně ze zákona, nemůže být upravena právním předpisem nižší právní síly⁵². Zákon upravuje nejen jakou daňovou povinnost subjekt má, ale i způsob výběru každé daně. Daň je jednostranným transferem peněz ze soukromého sektoru do sektoru veřejného. Neekvivalentnost daně tkví v tom, že subjekt za své daňové plnění neobdrží žádnou protihodnotu, která by odpovídala jeho podílu na financování veřejného sektoru. Daně jsou příjmem veřejného rozpočtu jako takového, jejich výnos není určen ke konkrétnímu užití, vztah mezi daňovými příjmy veřejného rozpočtu a jednotlivými jeho výdaji není dán, tak je třeba chápat

⁵¹ Kubátová K., Daňová teorie a politika, EUROLEX BOHEMIA, 2000, str. 13

⁵² viz. čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (zákon č. 2/1993 Sb.)

neúčelovost daní. Dalším důležitým prvkem charakterizujícím daň je její pravidelnost, ač ta bývá v definicích pomíjena. Pravidelnost spočívá v tom, že daně bývají vybírány v určitých pravidelně se opakujících intervalech, ať už měsíčních, čtvrtletních či ročních, což odpovídá potřebě pravidelně doplňovat veřejné rozpočty.

Jak již bylo řečeno, daně plynou do veřejných rozpočtů. Jsou dokonce hlavním příjmem státního rozpočtu, neboť představují kolem 70% jeho příjmů⁵³. Tím umožňují státu plnit jeho základní funkce, protože mu zabezpečují prostředky nutné pro naplňování jeho jednotlivých politik, např. zabezpečení obrany státu a ochrany osob a majetku, či redistribuce vybraných prostředků, jejímž prostřednictvím naplňuje stát hospodářskou a sociální politiku.

Od chvíle, kdy na sebe stát převzal část zodpovědnosti za životy svých občanů, ať již formou zajištění obrany, vytváření rezerv pro „horší časy“ nebo provoz panského dvora či později státního aparátu, snažil se na jednotlivce přenést část podílu na úhradu společných potřeb. Takto se postupně začal vytvářet systém plateb odváděných státu, od prodeje určitých oprávnění a výsad ve formě středověkých regálů, až po dnešní složitě konstruovaný systém daní a poplatků.

II) Základní daňové principy

Daňová soustava spočívá na určitých postulátech, které je třeba dodržet, aby soustava byla stabilní a zdanění bylo efektivní a pro subjekty únosné. Jednotliví autoři uvádí ve svých dílech různé principy a jejich členění, z nichž uvedu pouze ty nejvýznamnější, ohledně nichž panuje všeobecná shoda. Jedná se zejména o princip spravedlnosti⁵⁴ a efektivnosti⁵⁵ daní. Dalšími principy

⁵³ údaje čerpány ze státních závěrečných účtů publikovaných na stránkách Ministerstva vnitra ČR www.mvcr.cz

⁵⁴ U spravedlnosti daní se setkáváme s dvěma přístupy. Prvním je princip užítku, který vychází z toho, že daně by měli platit ti, kteří z veřejných projektů k jejichž financování daná daň slouží, profitují nejvíce.

jsou zákonnost, zmíněná již výše v souvislosti s definicí pojmu daň, politická průchodnost, jednoduchost daní a administrativní nenáročnost⁵⁶.

III) Funkce daní

Daně plní v moderní společnosti řadu funkcí, jejichž aktivní využívání se označuje jako daňová politika. Mezi základní se řadí funkce fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační. Přední je možnost prostřednictvím daní hradit náklady a výdaje státu, jde o funkci fiskální. Alokační funkce přichází ke slovu v situacích, kdy selhávají tržní mechanismy, např. v případech nedokonalé konkurence. Prostřednictvím daní stát vybírá prostředky, které potom účelně alokuje do oblastí, kde je jich třeba. Daně jsou též prostředkem pro zmírnění rozdílů v důchodech, které mohou být pro moderní společnost neakceptovatelné. Stát tak pomocí transferů přesouvá prostředky od bohatších jedinců k chudším, jde o funkci redistribuční, která je silně provázána se solidaritou jednotlivých společností. Dále lze prostřednictvím daní ovlivňovat cyklické výkyvy v ekonomice a ovlivňováním výše spotřebních výdajů a investic přispět k její stabilizaci, funkce stabilizační.

IV) Kategorizace daní a daňová soustava České republiky

Nyní bych pro přehled chtěla nastínit rozdělení daní a daňovou soustavu České republiky a jednotlivým daním vztahujícím se k vlastnictví a převodům nemovitostí budu věnovat vždy samostatnou kapitolu dále.

Druhým je princip schopnosti platit daně, jež stanoví, že daně by měly být na jednotlivé subjekty uvalovány podle jejich schopnosti nést daňové břemeno.

⁵⁵ Efektivnost daní spočívá na poměru, v jakém je určitý daňový systém schopen přinést finanční zdroje do veřejných rozpočtů v poměru k dopadům tohoto systému na celkovou ekonomickou efektivnost. Tento poměr názorně ilustruje tzv. Lafferova křivka.

⁵⁶ Princip jednoduchosti a administrativní nenáročnosti je v poslední době velmi často zmiňován v souvislosti s reformou veřejných financí. Přes veškeré vládní snahy však systém zdanění a daňové zákony zůstávají pro laickou veřejnost velmi nesrozumitelnými a nepřehlednými.

Je mnoho kritérií, dle kterých je možno daně třídít. Nejčastějším je členění na daně přímé a nepřímé. Postihuje-li daň příjem při jeho vzniku, mluvíme o dani přímé, naproti tomu nepřímé daně postihují příjem při jeho upotřebení. Také v případě, že subjekt, který dani podléhá, nemá možnost přenést daňovou povinnost na jiného, jde o přímou daň. Existuje-li možnost přesunu daňové povinnosti, jde o daň nepřímou. Mezi přímé daně v České republice řadíme daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a mezi nepřímé daně spotřební daně a daň z přidané hodnoty.

Dalším možným členěním, je rozlišení podle předmětu daně a to na daně důchodové a majetkové. Důchodové daně postihují příjem, bez ohledu na zdroj, ze kterého pochází (v České republice daň z příjmů), kdežto předmětem majetkové daně je majetek, jejím základem je stavová veličina vyjadřující stav zjiřitelný k určitému okamžiku (např. daň z nemovitostí).

Jiným možným tříděním je např. rozlišení na daně analytické, kdy každá daň zdaňuje jiný pramen důchodu, a daně syntetické, které zdaňují důchod jako celek bez zřetele k jeho pramenům. Podle pravidelnosti či nahodilosti vzniku daňové povinnosti dělíme daně na pravidelně se opakující, např. daň z příjmů, a daně případové, např. dědická daň. V teorii se setkáme s mnoha dalšími způsoby členění daní, ty však dále zmiňovat nebudu, neboť pro pochopení struktury daňové soustavy ČR a charakteristiky jednotlivých daní, jimiž se budu v práci dále zabývat, je dle mého názoru toto základní rozčlenění dostatečné.

Souhrn jednotlivých právních předpisů upravujících daňovou problematiku tvoří daňovou soustavu. Ta byla dříve upravena zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Zákon o soustavě daní byl sice k 1. 1. 2004 zrušen, ovšem současné uspořádání daňové soustavy na něj navazuje. Jednotlivé daně jsou v souladu s požadavkem čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod upraveny zákonem. Navážu-li na předchozí rozčlenění, patří mezi nepřímé

daně v daňové soustavě ČR daň z přidané hodnoty a spotřební daně (z minerálních olejů, z lihu, z piva, z vína a meziproductů, z tabákových výrobků). Mezi přímé daně důchodového typu spadají daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob (jde o syntetické zdanění příjmů). K přímým daním majetkového typu patří daň z nemovitostí, daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí. Specifické postavení zaujímá silniční daň.

V) Konstrukční prvky daně

V následujícím textu bych se chtěla krátce zmínit o konstrukčních prvcích daně, protože v dalších kapitolách věnovaných jednotlivým daním, budu systematicky postupovat podle tohoto rozčlenění. Jako základní prvky jsou uváděny subjekt daně, objekt daně, základ daně a daňová sazba, někdy k nim bývá řazena i splatnost daně, která patří k významným náležitostem daňověprávních vztahů.

Osoba, jíž zákon ukládá povinnost daň platit, je subjektem daně, nazývá se poplatníkem daně. Jde o osobu, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Tato osoba je zpravidla také povinna daň platit. V některých případech však poplatník sám daň neodvádí, ale tato povinnost je uložena plátcům daně. Jde o osobu, která *„je ze zákona povinna odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.“*⁵⁷ Poplatník i plátcé jsou subjekty zavázanými, kdežto oprávněným subjektem je zde správce daně. Zvláštním subjektem je daňový ručitel, což je osoba ručící za splnění daňové povinnosti jiného subjektu⁵⁸.

⁵⁷ Vančurová A., Láchová L., Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, I. VOX a.s., 2006, str. 12

⁵⁸ Jde např. o nabyvatele u daně z převodu nemovitostí podle § 8 zák. č. 357/1992 Sb.

Hospodářská skutečnost, se kterou zákon spojuje vznik daňové povinnosti poplatníka, je označována jako objekt (popř. předmět) daně. Tímto předmětem může být např. určitý příjem, věc, úkon nebo majetek. Mnohdy je předmět daně rozhodující pro pojmenování daně (např. zdaňujeme-li příjem, jde o daň z příjmů). „*Určení daňového objektu je východiskem pro stanovení daňového základu*“⁵⁹, jež je dalším z konstrukčních prvků daně.

Vyjádříme-li předmět daně v měrných jednotkách a upravíme-li jej podle zákonných pravidel, získáme základ daně. Měrnou jednotkou zde mohou být peníze (mluvíme o daních valorických), nebo jiné nepeněžní jednotky (např. fyzikální jednotky jako m^2 , l aj. – zde mluvíme o daních specifických).

Velikost daně se z jejího základu stanoví pomocí sazby daně. Ta může být buď pevná (vyjádřená pevnou částkou bez ohledu na hodnotové vyjádření daňového základu, např. sazba daně z nemovitosti 1,- Kč za 1 m^2 , v případě zdaňování nemovitostí má tento druh sazby zásadní význam) nebo poměrná (mění se v závislosti na hodnotovém vyjádření základu daně a je vyjádřena zpravidla určitým procentem). Poměrná sazba může být buďto lineární, kdy se z různého základu bere vždy stejné procento, nebo progresivní, kdy s růstem daňového základu roste i procento sazby daně, popř. opačný případ, kdy s růstem základu klesá sazba (degresivní sazba). Progresivní sazba se objevuje ve dvou formách a to jako sazba progresivně klouzavá, kdy při přechodu z jednoho pásma nedochází k tak ostrému zvýšení daně jako u sazby progresivně stupňovité.

Splatnost daně uvádí časový okamžik, ke kterému se váže platební povinnost poplatníka daně. Daň může být splatná jednorázově, v zálohách nebo ve splátkách.

⁵⁹ Bakeš M. a kol., Finanční právo, C. H. Beck, 2006, str. 194

Po tomto teoretickém úvodu do daňové problematiky se dále budu zabývat jednotlivými daněmi vztahujícími se k vlastnictví a převodům nemovitostí a bytů. Každou daň stručně charakterizuji začleněním do systému daní, jak jsem jej nastínila výše, a poté systematicky popíši podle jejich jednotlivých konstrukčních prvků.

KAPITOLA 2: BYTY VE VZTAHU K DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

I) Daň z přidané hodnoty

Základem daňové soustavy a podstatným příjmem státního rozpočtu je daň z přidané hodnoty (dále „DPH“). Je to nepřímá daň uvalená na spotřebu, ovšem na rozdíl od druhé kategorie nepřímých daní, kterými jsou daně spotřební, zdaňující spotřebu speciální (např. líh, tabák apod.), zdaňuje DPH spotřebu obecně. Protože je placena při nákupu téměř každého zboží či služby, bývá někdy označována jako daň univerzální. Poprvé byla daň z přidané hodnoty zavedena v americkém státě Michigan v roce 1953 a postupně byla zaváděna v dalších zemích. V České republice byla daň z přidané hodnoty zavedena od 1. 1. 1993 zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a nahradila dosavadní daň z obrátu. Dnes je DPH upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“).

Základní princip, na kterém je DPH založena, je jednoduchý. *„Daň je vybírána na každém stupni zpracování, avšak nikoli z celého obrátu, nýbrž pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Zdaňuje se tedy jen přidaná hodnota.“*⁶⁰ Aby nevyvstaly problémy, co je onou přidanou hodnotou, zdaní subjekt daně vždy celou svou produkci, ovšem daň, kterou státu odvede, si sníží o daň, kterou zaplatil v cenách nákupů pro svoji produkci. Díky tomu u DPH dochází pouze k malým únikům na dani. I přes jednoduchost základní myšlenky, na které je DPH vystavěna, patří její úprava mezi nejsložitější a pro laickou veřejnost jde o daň velice komplikovanou a nesrozumitelnou.

⁶⁰ Vančurová A., Láčková L., Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 1. VOX a.s., 2006, str. 219

Vzhledem k univerzálnosti a neutralitě DPH je její předmět značně široký. S ohledem na zaměření této diplomové práce z něj proto vyberu pouze podstatné části týkající se vlastnictví a převodů bytů. Je také třeba poznamenat, že ne všechny převody bytů a výhody plynoucí z vlastnictví bytů, jsou předmětem zdanění DPH. Podrobnosti této problematiky proberu dále v jednotlivých bodech.

II) Subjekty DPH

Zákon o DPH pracuje s dvěma pojmy a to „osoba povinná k dani“ a „plátce“. Osobou povinnou k dani je dle § 5 odst. 1 zákona o DPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Co se rozumí onou ekonomickou činností je vymezeno demonstrativním výčtem v § 5 odst. 2 zákona o DPH. Ekonomické činnosti můžeme schematicky rozdělit do dvou skupin. První skupina bude ekonomickou činností vždy, jedná se o činnosti výrobců, obchodníků a poskytovatelů služeb. Z této kategorie plyne při nakládání s byty povinnost k DPH při převodech bytů a nájmech bytů prováděných podnikateli. Druhá skupina činností, aby se na ni vztahovala ustanovení zákona o DPH, předpokládá soustavný výkon činnosti. Jde o nezávislé činnosti, včetně činností vědeckých a uměleckých, a o využití hmotného a nehmotného majetku za účelem dosažení příjmů. Naplňují-li tyto činnosti požadavek soustavnosti, je osoba, která je provozuje, osobou povinnou k dani. Z pohledu bytové problematiky nám z této kategorie vyplyne zejména nájem bytů, naplňuje-li zmíněné zákonné požadavky. Plátcem se osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v České republice stane až registrací k dani z přidané hodnoty u místně příslušného finančního úřadu v ČR, ať už dobrovolně nebo na základě registrační povinnosti⁶¹.

⁶¹ viz. § 94 a § 95 zákona o DPH

Jelikož uplatňování DPH u všech osob vykonávajících ekonomickou činnost by bylo značně administrativně náročné, stanoví zákon o DPH v § 6 osoby, jež jsou od uplatňování daně osvobozeny. Jde o osoby, které nepřesáhnou tzv. registrační limit. Tím je obrat do 1 000 000,- Kč za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích měsíců, pokud zákon nestanoví jinak (§ 94). Co vše se zahrnuje do obratu vypočítává § 6 odst. 2 zákona o DPH. Pro disponování s byty je důležité, že do obratu se zahrnují i výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu bytů, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 zákona o DPH, pokud nejsou pouze příležitostnou činností osoby povinné k dani. Tím pádem i pouhý jeden soustavný příjem z nájmu bytu se může při splnění ostatních podmínek stát předmětem daňové povinnosti. Registrační limit představuje obecné kritérium pro osvobození od uplatňování daně. Zákon dále obsahuje jednotlivá ustanovení pro speciální případy osvobození, pro byty jde o již zmíněný § 56 zákona o DPH, o kterém se ještě blíže zmíním v dalších bodech. Osoby splňující podmínky pro osvobození nepodléhají registrační povinnosti, mohou se však zaregistrovat k dani dobrovolně.

III) Předmět DPH

Co je předmětem DPH stanoví § 2 zákona o DPH. Jednotlivá zdanitelná plnění jsou poté konkretizována v § 13 an. Aby bylo plnění zdanitelné v ČR, je většinou třeba naplnit tři podmínky. Plnění musí být poskytováno osobou povinnou k dani, plnění je poskytováno za úplatu a konečně za třetí místem plnění je tuzemsko⁶². Vzhledem k zaměření této práce jsou pro předmět zdanění určující následující právní skutečnosti:

Jde především o převod nemovitostí, resp. bytů, nebo jejich přechod v dražbě. Musí se ovšem jednat o nemovitosti evidované v katastru nemovitostí, jinak by nešlo o převod nemovitostí, jak o něm mluví zákon o DPH, nýbrž o dodání

⁶² Tuzemskem se dle § 3 odst. 1 písm. a) zákona o DPH rozumí území ČR.

zboží⁶³. Jelikož byty jsou předmětem evidence v katastru nemovitostí, jak o tom bylo pojednáno v první části této práce, jedná se při převodu bytu nebo jeho přechodu v dražbě o zdanitelné plnění, jak jej definuje § 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 13 zákona o DPH. Aby převod podléhal zdanění v ČR, musí se předmětná nemovitost nacházet na území České republiky, místem plnění je poté místo, kde se nemovitost nachází⁶⁴. Zdaleka ne všechny převody bytů nacházejících se na území ČR podléhají dani z přidané hodnoty. Které převody bytů zdanění nepodléhají vypočítává § 56 zákona o DPH. Jde především o převody, kdy od nabytí bytu⁶⁵ nebo jeho kolaudace⁶⁶ uplynula 3 léta. Dani tedy budou podléhat převážně byty v novostavbách převáděné developerskými společnostmi, u kterých si lze jen stěží představit, že by po výstavbě čekaly další tři léta, než by byt převedly kupujícímu⁶⁷. Daňové zatížení tak společnost nejspíše přenesne na kupujícího tím, že toto daňové zatížení promítne do ceny převáděné nemovitosti.

Další skutečnosti, na jejichž základě vzniká daňová povinnost, spadají pod kategorii poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku⁶⁸. Jak totiž uvádí § 14 odst. 1 zákona o DPH, poskytnutím služby se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti a konkrétně určuje, že poskytnutím služby je i poskytnutí práva využití věci (příkladem je nájem bytu) a vznik a zánik věcného břemene.

⁶³ viz. § 13 odst. 1 zákona o DPH

⁶⁴ viz. § 7 odst. 6 zákona o DPH

⁶⁵ na rozdíl od dřívější úpravy se pro účely zákona o DPH za nabytí vlastnictví nepovažuje vymezení bytů jako jednotky podle ZOVB, které jak bylo popsáno v první části, je jedním ze způsobů nabytí vlastnictví k bytu

⁶⁶ viz. § 4 odst. 3 písm. e) kolaudací se rozumí kolaudace nové stavby a též kolaudace, která je provedena po změně stavby podle zvláštního právního předpisu, pokud cena této změny bez daně je vyšší než 30% zůstatkové ceny stavby ke dni zahájení stavebního řízení

⁶⁷ Převod bytu z jednotlivce by zdanění podléhal v případě, pokud by byt převáděl do tří let od jeho nabytí či kolaudace, překročil by registrační limit a tuto činnost by prováděl soustavně, což v praxi nebude příliš běžné.

⁶⁸ viz. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH

Nájem bytů je dle § 56 odst. 4 zákona o DPH od daně osvobozen. Toto osvobození se však nevztahuje na krátkodobý nájem, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě⁶⁹. Jedná se zejména o hotelová zařízení, ohledně jejichž zdaňování se v nedávné době vedla ostrá debata, zda je ponechat v nižší daňové sazbě a podporovat tak turistický ruch nižšími náklady hoteliérů, nebo zda tuto jejich výsadu zrušit a zařadit je do základní sazby DPH.

Úplatným vznikem a zánikem věcného břemene dochází k omezení vlastnického práva, které vlastník může využít k tvorbě přidané hodnoty, proto jej zákonodárce zařadil pod poskytnutí služby, jež podléhá při splnění dalších zákonných požadavků zdanění DPH.

Známe-li předmět daně, můžeme teď přistoupit k určení základu daně.

IV) Základ DPH

Základem daně je podle § 36 odst. 1 zákona o DPH vše, co plátce obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění. Odstavec 2 dále uvádí výčet, co vše základ daně také zahrnuje. Není-li zdanitelné plnění vyjádřeno v penězích, nebo jde o bezúplatné přenechání majetku, je základem daně cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu⁷⁰, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

Z takto stanoveného základu daně se vypočte daň podle postupu upraveného § 37 zákona o DPH.

⁶⁹ viz. § 56 odst. 4 zákona o DPH

⁷⁰ viz. § 36 odst. 6 zákona o DPH

V) Sazba DPH

Zákon o DPH počítá v § 47 s dvěma sazbami, základní sazbou daně ve výši 19% a sníženou sazbou daně ve výši 9%. Vychází se z koncepce, že není-li pro zdanitelné plnění stanoveno osvobození nebo výslovně uvedena snížená sazba, podléhá plnění sazbě základní.

V rámci harmonizace českých právních předpisů s právem komunitárním doznala zásadních změn daňověprávní úprava bytové výstavby. Do 31. 12. 2007 Česká republika využívala výjimku, která jí umožňovala zařadit bytovou výstavbu do snížené sazby DPH. Tento postup však v dnešní době již možný není. Novelou č. 261/2007 Sb. byla bytová výstavba zařazena do základní sazby DPH. Sníženou sazbu lze nadále uplatňovat u renovací a oprav bytů, což do 31. 12. 2010 umožňuje rozhodnutí Rady ze dne 7. listopadu 2006 (2006/774/ES)⁷¹. Další výraznou změnou, kterou novela přinesla, je zavedení pojmu sociální bydlení v § 48a zákona o DPH. Co je stavbou pro sociální bydlení vypočítává § 48a odst. 4 zákona o DPH. Jde např. o byty pro sociální bydlení, zařízení sociálních služeb poskytující pobytové služby podle zákona o sociálních službách aj. Jaké parametry musí splňovat byt pro sociální bydlení stanoví § 48a odst. 5 zákona o DPH. Takto určený byt nesmí přesáhnout celkovou podlahovou plochu 120 m², přičemž celkovou podlahovou plochou se rozumí součet podlahových ploch všech místností bytu, včetně místností, které tvoří příslušenství bytu. Do celkové podlahové plochy bytu pro sociální bydlení se nezapočítává podíl na společných částech domu. Při pohledu na tuto definici si asi leckdo pomyslí, že o takovém bytu si může nechat jenom zdát. Vezmeme-li v úvahu ceny, za které se v současné době prodává metr čtvereční, dostaneme se (alespoň v Praze) k částkám v řádech milionů, což rozhodně nezní příliš „sociálně“. Je vidět, že český zákonodárce si šikovně poradil s vypršením výjimky pro sníženou sazbu DPH na bytovou výstavbu, když využil toho, že sociální byt není komunitárním právem definován a jeho definice je ponechána národním zákonodárcům.

⁷¹ viz. § 48 zákona o DPH

Snažil se tak zabránit pro většinu lidí velice nepříjemnému zvýšení cen nemovitostí určených k bydlení, což by byl krok politicky velmi nepopulární. Na výstavbu, renovaci a opravy bytů pro sociální bydlení se tedy použije snížená sazba DPH⁷².

Pro převody bytů, nejedná-li se o byt pro sociální bydlení, platí základní sazba DPH 19%. Pro zdanitelné plnění plynoucí z nájmu bytu, nejde-li o nájem krátkodobý, platí, jak již bylo řečeno výše, osvobození od daně. Zbývá nám ještě uvést, jak je to se zřízením a zrušením věcného břemene. Jelikož v zákoně ani jeho přílohách není pro věcné břemeno uvedena žádná výjimka, bude plnění plynoucí ze zřízení nebo zrušení věcného břemene zdaněno základní sazbou DPH.

⁷² Možnost použít sníženou sazbu daně u staveb pro sociální bydlení vyplývá z přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES

KAPITOLA 3: BYTY VE VZTAHU K DANI Z PŘÍJMŮ

I) Daň z příjmů

Druhou nejdůležitější položkou státního rozpočtu je po DPH daň z příjmů. Systematicky ji řadíme mezi daně přímé důchodového typu – zdaňuje se jí příjem osob fyzických a právnických. Daň z příjmů hraje důležitou společenskou úlohu. Jejím prostřednictvím dochází k redistribuci vytvořeného důchodu od osob s vyššími příjmy k osobám s příjmy nižšími. V poslední době se však postupně ustupuje od principu progresivity daně z příjmů, která zvyšovala solidaritu majetných osob⁷³, a v řadě zemí se dnes používá lineární sazba. Právní úpravu daně z příjmů v České republice obsahuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“), který upravuje daň z příjmů fyzických osob (část první zákona) a daň z příjmů právnických osob (část druhá zákona). Daní z příjmů jsou zdaněny veškeré příjmy osob. Vlastnictví a převodů bytů se týkají dva druhy zdanitelných příjmů a to příjem osoby plynoucí jí z pronájmu bytu a příjem z prodeje bytu. Pro tyto dispozice s bytem však zákon stanoví četná osvobození od daně tak, aby ulevil osobám, které disponují s nemovitostí k uspokojení své vlastní bytové potřeby, a zatížil daní především ty, kteří z obchodu s nemovitostmi profitují⁷⁴.

II) Subjekt daně z příjmů

1) *Daň z příjmů fyzických osob*

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Zákon je člení do dvou skupin, na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Jaké osoby do těchto skupin spadají stanoví § 2 ZDP. Daňovým rezidentem je osoba, která

⁷³ V České republice došlo k přechodu z progresivní daně k tzv. rovné dani k 1. 1. 2008 novelou zák. č. 261/2007 Sb. Blíže o problematice sazby daně z příjmů pojednám v dalším textu.

⁷⁴ Jednotlivým osvobozením se budu věnovat v dalším textu.

má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje (tj. pobývá zde alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích⁷⁵). Ostatní osoby jsou daňovými nerezidenty. Toto rozdělení má význam v tom, že daňoví rezidenti mají neomezenou daňovou povinnost, tj. daní příjmy plynoucí jim ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí. „Ve vazbě na nemovitosti to znamená, že rezidenti mají povinnost na dani z příjmů fyzických osob například i z příjmů z pronájmu či prodeje nemovitostí umístěných mimo území České republiky.“⁷⁶ Smlouvy o zamezení dvojího zdanění však tuto daňovou povinnost často modifikují. Naproti tomu daňoví nerezidenti daní pouze příjmy jejichž zdroj se nachází na území České republiky. Mezi tyto patří i osoby, které sice na území České republiky pobývají více jak 183 dní v roce, ovšem zdržují se zde za účelem studia nebo léčení.

2) Daň z příjmů právnických osob

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou osoby právnické, které ZDP vymezuje jako osoby, které nejsou fyzickými osobami a organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu⁷⁷. I u právnických osob rozlišuje ZDP mezi daňovými rezidenty a nerezidenty. Kritériem zde je sídlo právnické osoby. Sídlem se rozumí jak sídlo formální (zapsané v příslušném rejstříku), tak místo vedení, jímž je adresa místa, ze kterého je poplatník řízen⁷⁸. Má-li

⁷⁵ viz. § 2 odst. 4 ZDP

⁷⁶ Skála M., Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí, Sagit, 1999, str. 199

⁷⁷ PhDr. Milan Skála ve své publikaci Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí, Sagit, 1999, str. 195 dovozuje, že touto definicí se ZDP odchýlil od obecného vymezení právnické osoby v občanském zákoníku. S tímto jeho názorem však nesouhlasím. Dle mého jde pouze o negativní vymezení, kde se při výkladu pojmu musíme opřít o ustanovení občanského zákoníku, kdo je považován za osobu fyzickou a pro úplné pochopení i o definici osoby právnické. Tak to učinil i Nejvyšší soud ČR ve svém rozhodnutí sp. zn. Cpjn 27/98, kde řeší postavení BIS jako subjektu způsobilého mít práva a povinnosti právě na základě definičních znaků právnické osoby uvedených v občanském zákoníku. Jako výchozí bod pro definici právnické osoby jako poplatníka daně z příjmu bere občanský zákoník i publikace Pelech P., Pelc V., Daně z příjmů s komentářem, ANAG, 2007, str. 252 an.

⁷⁸ viz. § 17 odst. 3 ZDP

právnícká osoba na území České republiky sídlo, jde o daňového rezidenta a má neomezenou daňovou povinnost (daní příjmy plynoucí jak ze zdrojů na území České republiky tak ze zahraničí). Ostatní osoby jsou daňovými nerezidenty, u nichž se vztahuje daňová povinnost pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Zákon navíc od daňové povinnosti osvobozuje ve svém § 17 odst. 2 Českou národní banku.

III) Předmět daně z příjmů

1) *Daň z příjmů fyzických osob*

Co je předmětem daně z příjmů fyzických osob vypočítává § 3 ZDP. Příjmy jsou rozděleny dle svého charakteru do pěti skupin, které představují pět dílčích základů daně. Ve vazbě na bytovou problematiku jsou pro fyzické osoby určující ustanovení věnující se příjmům z převodů bytů a příjmům z pronájmu bytů. Zákon stanoví pro tyto příjmy některé výjimky a osvobození.

Předně po novelizaci zákonem č. 261/2007 Sb. není předmětem daně z příjmů fyzických osob příjem získaný darováním nemovitostí a příjem získaný převodem nemovitostí mezi osobami blízkými v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele⁷⁹. Zákonodárce se tak snaží ulevit osobám od daňové zátěže při nakládání s nemovitostmi, když se např. rodiče rozhodnou pomoci svým dětem nedisponujícím dostatečnými finančními prostředky vyřešit jejich bytovou situaci a byt jim darují.

Dále zákon stanoví osvobození od daně u příjmů z prodeje bytů za splnění podmínek § 4 odst. 1 písm. a) a b). Osvobození je konstruováno tak, že pokud poplatník nesplní podmínky pro osvobození podle písm. a), může být

⁷⁹ viz. § 3 odst. 4 písm. f) ZDP

osvobozen podle písm. b). Jednotlivé možnosti osvobození se tedy nevylučují. Podívejme se na tyto podmínky blíže.

Dle § 4 odst. 1 písm. a) jsou od daně osvobozeny příjmy z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem (...) nebo pokud v něm prodávající měl bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a použije-li získané prostředky na uspokojení bytové potřeby. Mluví se zde o příjmech z prodeje, ovšem úpravu je možno použít i na směnu, kdy úplata za zcizení nemovitosti nepřichází v penězích, ale v naturáliích.

Zásadní podmínkou je, aby v bytě měl prodávající bydliště. Co je bydlištěm vysvětluje pokyn D-300 k uplatňování zákona o daních z příjmu: *Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde rovněž např. manželku, děti, rodiče, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (podnikání, zaměstnání apod.). Nelze tedy zaměňovat pojem bydliště používaný ZDP s pojmem trvalý pobyt nebo stálé bydliště podle zákona o hlášení a evidenci pobytu občanů. Důkazní břemeno při prokazování bydliště leží v daňovém řízení na poplatníkovi a ten tak má, nebude-li mít v převáděné nemovitosti hlášený pobyt, prokazování podstatně ztížené.*

Prodávající musí mít v bytě bydliště po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Mluvíme o tzv. časovém testu. Pro počítání času zde platí ustanovení § 14 zákona o správě daní a poplatků, kdy *lhůta určená podle let končí uplynutím toho dne, který se svým jménem nebo číselným označením*

shoduje se dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty. Není-li takový den v měsíci, končí lhůta posledním dnem měsíce. Jelikož se jedná o nemovitosti, bude rozhodující den doručení návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí⁸⁰. Pokud měl poplatník v bytě bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a prostředky získané prodejem bytu zcela nebo zčásti použije na uspokojení bytové potřeby, je příjem z prodeje bytu zcela nebo zčásti (tj. ve výši prostředků použitých na bytovou potřebu) osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP. V takovém případě lze uplatnit pouze poměrnou část výdajů odpovídající zdaňované (neosvobozené) části příjmů z prodeje.

I pokud by byly splněny všechny tyto podmínky, nebylo by možno osvobození využít, pokud by byt byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do dvou let od jeho vyřazení z obchodního majetku. Zákonodárce též pamatoval na možnost obcházení daně pomocí smlouvy o smlouvě budoucí, a proto stanovil, že osvobození se nevztahuje na příjmy, které plynou poplatníkovi z budoucího prodeje bytu uskutečněného v době do dvou let od jeho nabytí nebo vyřazení z obchodního majetku, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 2 letech od nabytí nebo vyřazení z obchodního majetku.

⁸⁰ Pokyn D-300 k pojmu „den prodeje“ (převodu nebo přechodu) uvádí, že se posuzuje obdobně jako „den nabytí“, který u nemovitostí definuje takto: den převodu nebo přechodu vlastnických práv k nemovitostem (§ 132, 133 a 460 občanského zákoníku), u nemovitostí nabytých rozhodnutím státního orgánu den v něm určený a není-li určen, den právní moci rozhodnutí, u bytu ve vlastnictví vzniklém na základě prohlášení podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů) den nabytí ideálního spoluvlastnického podílu budovy, pokud společné prostory a společné části domu zůstávají v ideálním spoluvlastnictví. Pro nabytí nemovitosti pořízené ve vlastní režii je rozhodující, že dosáhla takového stupně rozestavěnosti, kdy je již patrné stavebně-technické a funkční uspořádání prvního nadzemního podlaží. Tuto stavbu lze podle § 2 odst. 1 zákona č. 344/1992 Sb., katastrální zákon, v platném znění, evidovat v katastru nemovitostí. Tento den je současně dnem nabytí nemovitosti, od kterého se odvozuje lhůta pro osvobození příjmů z prodeje této nemovitosti

Nesplňuje-li poplatník podmínky pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a), zkoumáme, zda není možné aplikovat ustanovení písm. b). Zde odpadá podmínka bydliště a časový test je prodloužen na 5 let. Přesáhne-li tedy doba mezi nabytím a prodejem bytu 5 let, je příjem z prodeje od daně osvobozen. Dobu 5 let je možno zkrátit u nemovitostí nabytých děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem (manželkou), o dobu po kterou byla nemovitost prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele nebo zůstavitelů, pokud nemovitost byla nabývána postupným děděním v řadě přímé nebo manželem (manželkou)⁸¹. I zde však platí omezení, že osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje bytu, pokud je nebo byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do pěti let od jeho vyřazení z obchodního majetku. Použije se i ustanovení o smlouvě o smlouvě budoucí, kde se časový test prodlužuje na 5 let.

Není-li příjem z prodeje nemovitosti osvobozen podle zmíněných ustanovení, je třeba z něj odvést daň. Pokud převádí byt podnikající fyzická osoba a tento je zahrnut v jejím obchodním majetku, postupuje se podle § 7 ZDP. Z tohoto příjmu je však třeba zaplatit pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, což značně zvyšuje náklady na celou transakci. Proto se v praxi běžně postupuje tak, že osoba byt z obchodního majetku vyřadí a poté se při zdanění postupuje podle § 10 ZDP. Příjem z prodeje bytu nepodnikající fyzické osoby, popř. podnikající fyzické osoby, pokud převáděný byt není zahrnut v obchodním majetku, se daní podle § 10 ZDP. K mechanismu stanovení základu daně se ještě vrátím v následujícím textu.

Dalším zdrojem zdanitelných příjmů fyzických osob je pronájem nemovitostí. I zde je třeba rozlišovat, zda se jedná o osobu podnikající nebo nepodnikající. U příjmů plynoucích z pronájmu podnikajícím fyzickým osobám se postupuje podle § 7 ZDP, je-li byt z jehož pronájmu příjem plyne zahrnut do obchodního

⁸¹ viz. § 4 odst. 1 písm. b) ZDP

majetku nebo se jedná o příjem z činnosti provozované na základě živnostenského oprávnění. V ostatních případech a u nepodnikajících fyzických osob se uplatní postup podle § 9 ZDP.

K uspokojování bytové potřeby slouží i družstevní byty. Přestože zde osoba není přímo vlastníkem bytu, ale pouze družstevního podílu, považuji za vhodné se zmínit krátce i o této problematice. ZDP v § 4 odst. 1 písm. r) stanoví osvobození pro převod členských práv družstva, přesahuje-li doba mezi nabytím a převodem členství dobu pěti let. Osvobození se však nevztahuje na příjmy z převodu členských práv družstva, pokud byly pořízeny z obchodního majetku poplatníka, a to do pěti let po ukončení jeho podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. I zde zákonodárce myslel na možné obcházení daňové povinnosti prostřednictvím smlouvy o smlouvě budoucí s časovým testem 5 let.

Významné osvobození související s nájemními vztahy k bytu obsahuje § 4 odst. 1 písm. u) ZDP. Od daně z příjmů je tak osvobozen příjem získaný formou nabytí vlastnictví k bytu jako náhrady za uvolnění bytu a náhrada (odstupné) vyplacená uživateli za uvolnění bytu za podmínky, že poplatník náhradu použije nebo použil k uspokojení bytové potřeby⁸² nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž náhradu (odstupné) přijal. Tento příjem je osvobozen i v případě, že částku odpovídající náhradě (odstupnému) vynaložil na obstarání bytových potřeb v době jednoho roku před jejím obdržením. Pokud poplatník použije náhradu za uvolnění bytu (odstupné) na obstarání bytové potřeby pouze částečně, je od daně osvobozena pouze ta její část, která byla vynaložena na obstarání bytové potřeby.

Jak je vidět, problematika daně z příjmu fyzických osob je značně komplikovaná řadou výjimek a osvobození, které jsou však vzhledem ke společenským účelům zdaňování příjmů fyzických osob nezbytné. V dalším bodě nastíním úpravu daně z příjmů právnických osob, která je ve vztahu

⁸² Co se rozumí bytovou potřebou stanoví § 15 odst. 3 ZDP.

k bytům oproti úpravě daně z příjmů fyzických osob mnohem jednodušší a přehlednější.

2) Daň z příjmů právnických osob

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li v zákoně o daních z příjmů stanoveno jinak⁸³, tzn. i příjmy plynoucí z převodů nebo vlastnictví bytů. Předmětem daně ovšem nejsou příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti s výjimkou z ní plynoucího příjmu⁸⁴. Zákon dále stanoví pro některé příjmy osvobození. Jedná se však pouze o výjimečné případy a příjem plynoucí z dispozic s byty bude většinou třeba zdanit. V praxi budou nejčastějšími poplatníky daně z příjmů ve vazbě na nakládání s byty bytová družstva a developerské společnosti zabývající se bytovou výstavbou.

První případ osvobození uvádí § 19 odst. 1 písm. c). Osvobozeny jsou příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů. Za druhé jsou osvobozeny příjmy z nájemného z bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, a z nájemného z bytů a garáží užívaných společníky nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním uvedených bytů a garáží, a to za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17. prosince 2002⁸⁵ týkající se uvedených bytů, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

⁸³ viz. § 18 odst. 1 ZDP

⁸⁴ viz. § 18 odst. 2 písm. a) ZDP

⁸⁵ toto je reakce na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002 uveřejněné pod č. 528/2003 Sb.

IV) Základ daně z příjmů

Obecně je základem daně částka, o kterou příjmy přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. V textu o předmětu daně jsem uvedla, podle kterého ustanovení ZDP se bude v kterém případě postupovat.

Půjde-li o zdanitelné příjmy z převodu bytu poplatníka, který je nepodnikající fyzickou osobou nebo podnikající fyzickou osobou, ale předmětný byt není zahrnut v obchodním majetku, je pro základ daně určující ustanovení § 10 odst. 4 ZDP. Základem daně tak je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Výdajem je zde cena, za kterou poplatník byt prokazatelně nabyt, a jde-li o byt zděděný nebo darovaný, cena zjištěná pro účely daně dědické nebo darovací. Dále jsou výdajem částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu bytu, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka⁸⁶.

U zdanitelných příjmů z převodu bytu u poplatníka fyzické osoby – podnikatele, za předpokladu, že byt byl zahrnut v obchodním majetku, se bude postupovat podle § 7 ZDP. Základem je zde opět příjem snížený o výdaje vynaložené na jeho dosažení, zajištění a udržení. Poplatník má možnost místo výdajů prokazatelně vynaložených uplatnit výdaje stanovené procentní částkou od 40% do 80% příjmů. Stejně se bude postupovat i v případě pronájmu bytu, jde-li o poplatníka fyzickou osobu – podnikatele, a byt je zahrnut v obchodním majetku.

U příjmů z pronájmu, není-li poplatník podnikající fyzickou osobou, popř. je, ale byt není zahrnut v obchodním majetku, se uplatní postup podle § 9 ZDP.

⁸⁶ viz. § 10 odst. 5 ZDP

Základem daně tu jsou opět příjmy snížené o výdaje, které může poplatník uplatnit buď v prokazatelně vynaložené výši, nebo ve výši 30% z příjmů⁸⁷.

U právnických osob se základ daně také stanoví jako rozdíl mezi příjmy (s výjimkou příjmů osvobozených a příjmů, které nejsou předmětem daně) a výdaji.

V) Sazba daně z příjmů

Od 1. 1. 2008 došlo k zásadní změně sazby daně. Reforma veřejných financí přinesla novelou č. 261/2007 Sb. zrušení progresivní daně z příjmů fyzických osob, dle které byl příjem zdaňován podle své výše sazbou od 12% do 32%. Dnes se příjmy fyzických osob daní dle § 16 ZDP jednotnou daní ve výši 15% a s účinností k 1. 1. 2009 dojde k jejímu dalšímu snížení na 12,5%. U právnických osob novela také přinesla změnu. Jejich příjmy se nyní zdaňují místo původními 24% pouze 21% a v následujících letech bude sazba nadále klesat, a to k 1. 1. 2009 na 20% a k 1. 1. 2010 na pouhých 19%. Jak vidno, jde o změnu razantní. Oproti předešlé úpravě je vidět značný pokles sazby daně z příjmů (ať už u osob fyzických či právnických), který by měl poplatníky motivovat k vytváření vyššího zisku, větší ochotě příjmy přiznat a tím pádem vést k menším daňovým únikům.

⁸⁷ viz. § 9 odst. 3 a 4 ZDP

KAPITOLA 4: BYTY VE VZTAHU K DANI Z NEMOVITOSTÍ

1) Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí se řadí mezi daně majetkové. Ty patří k jedněm z nejstarších vybíraných daní vůbec. Přesto je přínos daně z nemovitostí do veřejného rozpočtu téměř zanedbatelný v porovnání s příjmy z důchodových daní a z nepřímých daní. Nespornou výhodou daně z nemovitostí je její jednoduchý výběr a více méně nezávislost na konjunkturálním vývoji a stavu ekonomiky, díky které je výnos z daně z nemovitostí poměrně stabilní. Při výběru této daně navíc dochází jen k zanedbatelným daňovým únikům, protože předmět daně, nemovitosti, jsou nepřestěhovatelné, nepřehlédnutelné a navíc v České republice evidované v katastru nemovitostí, čímž je téměř nemožné je před úřady zatajit. Poplatníka navíc k placení daně z nemovitostí může motivovat i to, že její výnos plyne do rozpočtu obce, na jejímž území se daná nemovitost nachází, čímž poplatník nepřispívá „velké nepřehledné politice“, ale své obci, která mu z obecních příjmů zajišťuje ostrahu, požární ochranu, dostupnost a kvalitu veřejných sítí apod. Jak bude popsáno ještě dále, obce si mohou do určité míry dokonce regulovat, jak velký obnos na dani z nemovitostí do svého rozpočtu vyberou.

V České republice je daň z nemovitostí upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDN“), který od 1. 1. 1993 koncepčně nahradil předcházející daň z půdy a domovní daň. Daň z nemovitostí se dle ZDN skládá z daně z pozemků a daně ze staveb. Vzhledem k zaměření této práce se budu v dalším textu věnovat pouze dani ze staveb, jejímž předmětem jsou stavby a od roku 2001 i samostatné byty evidované v katastru nemovitostí.

II) Subjekt daně z nemovitostí

Kdo je poplatníkem daně stanoví § 8 ZDN. Zásadně je jím vlastník bytu⁸⁸. Situaci, kdy byt je ve vlastnictví státu nebo ve správě Pozemkového fondu ČR, Správy státních hmotných rezerv nebo Ministerstva financí (na nějž byla správa přenesena ze zrušeného Fondu národního majetku ČR) řeší § 8 v odst. 2 až 4. Je-li byt ve spoluvlastnictví, jsou spoluvlastníci povinni daň platit společně a nerozdílně. To znamená, že finanční orgány jsou oprávněny vymáhat zaplacení celé daně na kterémkoli spoluvlastníkovi, což jim může značně ulehčit situaci⁸⁹.

Poplatník má povinnost podat daňové přiznání příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok⁹⁰. V případě spoluvlastníků stačí, podá-li daňové přiznání pouze jeden z nich. Ten se poté považuje za jejich společného zástupce, pokud si spoluvlastníci nevolí zástupce jiného. Poplatník však daňové přiznání podává pouze v případě, že mu daňová povinnost nově vznikne nebo dojde ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně. Podal-li tedy poplatník daňové přiznání v některém z předchozích zdaňovacích období, znova jej už nepodává.

V případě změny vlastníka bytu je tento povinen podat úplné daňové přiznání. Vzhledem k tomu, že ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží a daň se vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována, podává daňové přiznání nový vlastník až v roce, ve kterém je k 1. lednu evidován jako majitel bytu. Díky novelizaci ZDN zákonem č. 545/2005 Sb., která přidala do § 13a odstavce 9 a 10, již nevyvstávají problémy související s technickou stránkou změny vlastnictví, které

⁸⁸ viz. § 8 odst. 1 ZDN

⁸⁹ Spoluvlastník, který takto plnil má pak podle ustanovení občanského práva regres vůči ostatním spoluvlastníkům.

⁹⁰ viz. § 13a ve spojení s § 13 ZDN

představoval do ještě celkem nedávné doby zápis vlastnického práva nového vlastníka bytu do katastru nemovitostí. Jelikož tyto případy nebyly zdaleka ojedinělé, ráda bych jim věnovala trochu pozornosti v následující poznámce.

Převádí-li se nemovitost, stane se nabyvatel jejím vlastníkem až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí. Celý proces vkladu vlastnického práva trvá katastrálnímu úřadu i několik měsíců (zejména v Praze, kde je objem obchodů s nemovitostmi a nové výstavby značný). Vlastníkem se však nabyvatel stane po vložení vlastnického práva ke dni podání návrhu na vklad (čili zpětně). Uzavřel-li převodce s nabyvatelem kupní smlouvu na byt ke konci kalendářního roku a podal-li současně návrh na vklad do katastru nemovitostí, úřad rozhodl až roku následujícího, ovšem s účinky k datu roku předchozího. Tím pádem byl poplatníkem k 1. lednu povinným daň zaplatit převodce, i když (nezamítne-li katastrální úřad návrh na vklad) v té době už vlastníkem bytu nebyl. Pokud by daň odmítl zaplatit, hrozily by mu s tím související důsledky⁹¹. V případě, že by převodce daň nezaplatil a povinnost uhradit daňový nedoplatek by přešla podle dřívějšího znění § 13b ZDN na nabyvatele, ocitl by se tento v nevýhodném postavení. Daňové přiznání byl povinen podat do konce měsíce ledna, ke kterému ještě nemuselo dojít ke vkladu jeho vlastnického práva k bytu, a tím pádem se bez svého zavinění dostal po vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí do prodlení s placením daně, včetně souvisejících nepříznivých následků. K těmto situacím docházelo obdobně i v případě dědění. K problému se několikrát vyjádřila i judikatura a nutno podotknout, že řešení nebylo vždy konstantní. Názor, dle mého mínění správný, vyjádřil Městský soud v Praze ve svém rozhodnutí sp. zn. SJS 139/2004 29 Ca 324/2001 ze dne 3. 10. 2003, kde stanoví: „*Poplatníkem daně z nemovitostí, který je povinen podat daňové přiznání ve lhůtě stanovené v § 13a odst. 1 zákona ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (nejde-li o případ, kdy se daňové přiznání nepodává), a který je rovněž povinen zaplatit daň ve lhůtách stanovených v § 15 téhož*

⁹¹ např. uložení penále dle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSpDP“)

zákona, je vlastníkem nemovitosti, tj. osoba zapsaná jako vlastníkem nemovitosti v katastru nemovitostí k 1. lednu příslušného zdaňovacího období (zde: zdaňovací období roku 1999). Stal-li se žalobce poplatníkem daně z nemovitostí za rok 1999 zpětně (na základě vkladu práva provedeného katastrálním úřadem dne 11. 2. 2000), je povinen podat daňové přiznání a daň zaplatit až po provedení vkladu vlastnického práva. Nebyl-li žalobce v průběhu roku 1999 v katastru nemovitostí zapsán jako vlastníkem nemovitosti, nebyl poplatníkem daně z nemovitostí, nebyl povinen daň platit, a nebyl tak ani v postavení daňového dlužníka. Nezaplacením daně z nemovitostí za rok 1999 ve lhůtách její splatnosti se tedy nedostal do prodlení s jejím splacením a nebyly dány ani zákonné podmínky pro předepsání penále.⁹² Zcela protichůdně a nelogicky rozhodl ten samý soud v rozsudku sp. zn. 38 Ca 256/2002-25 ze dne 12. 4. 2001. Konečné řešení pak přinesla novela zákona, která stanovila, že nedojde-li v takovémto případě ke vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí do 31. ledna zdaňovacího období, je poplatník povinen podat přiznání nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru, a to za zdaňovací období následující po roce, v němž vznikly právní účinky vkladu.

Se změnou vlastnického práva k bytu souvisí ještě další poplatníková povinnost a to oznámit tuto skutečnost správci daně. V případě, že se změni vlastnická nebo jiná práva osoby ke všem nemovitostem v územním obvodu téhož správce daně, které u něho podléhaly dani z nemovitosti, nebo tyto nemovitosti zanikly, je poplatník povinen oznámit tuto skutečnost správci daně nejpozději do 31. ledna následujícího zdaňovacího období. Dojde-li ke změně ostatních údajů uváděných v daňovém přiznání, je poplatník povinen oznámit tyto změny správci daně do 30 dnů ode dne, kdy nastaly. Nesplnění této povinnosti může být sankcionováno dle ZSpDP.

⁹² Celý text rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. SJS 139/2004 29 Ca 324/2001 viz. Příloha č. 1

III) Předmět daně z nemovitostí

Předmětem daně ze staveb jsou stavby uvedené v § 7 ZDN a od roku 2001 i byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí, pokud se nacházejí na území České republiky. Je zřejmé, že se jedná o byty vymezené jako jednotky podle zákona o vlastnictví bytů. Pokud by v budově s byty nedošlo k vymezení jednotek, podléhala by zdanění budova jako celek a poplatníkem by byl její majitel, popř. spolumajitelé solidárně⁹³. Ve chvíli, kdy dojde k vymezení bytů jako samostatných jednotek, stává se každý jednotlivý byt samostatným předmětem daně ze staveb a budova jako celek již zdanění nepodléhá⁹⁴. Bylo-li by tomu tak, docházelo by k zdanění jedné nemovitosti dvakrát, což by bylo nežádoucí.

Zákon stanoví v § 9 některá osvobození od daně. U osvobození personálních jsou od daně ze staveb osvobozeny určité osoby, jako např. stát, obce, na jejichž katastrálním území se stavba nachází, Pozemkový fond aj. Většinou je pro osvobození těchto osob nutno splnit ještě další podmínku a to, že byt nevyužívají k podnikatelské činnosti nebo nepronajímají.

Z věcných osvobození jsou pro vlastníky bytů důležitá následující. Až na dobu 15 let jsou osvobozeny byty ve vlastnictví fyzických osob v nových stavebách obytných domů, pokud tyto byty slouží k trvalému bydlení vlastníka nebo jeho osob blízkých⁹⁵. Stát tak chce ulehčit finanční situaci osobám, které se rozhodly investovat většinou nemalý obnos do pořízení vlastního bydlení v nových bytových domech, jejichž výstavba obohacuje a rozvíjí obec. Vzhledem k současné výši daně z nemovitostí však tato úleva není podstatnou motivací ke koupi bytu v novostavbě.

⁹³ viz. výklad výše

⁹⁴ viz. § 7 odst. 2 ZDN

⁹⁵ viz. § 9 odst. 1 písm. g) ZDN

Osvobozením, které má vlastníky bytů motivovat k ekologicky vstřícnému chování, je osvobození na dobu 5 let pro byty, u kterých byla provedena změna spočívající ve změně systému vytápění přechodem z pevných paliv na systém využívající obnovitelné energie solární, větrné, geotermální, biomasy, anebo změny spočívající ve snížení tepelné náročnosti stavby stavebními úpravami, na které bylo vydáno stavební povolení (jde především o zateplení starších objektů)⁹⁶.

S ohledem na sociální znevýhodnění fyzických osob, které pobírají příspěvek na živobytí nebo jsou osobou společně posuzovanou s osobou, která příspěvek na živobytí pobírá a jsou držiteli průkazů ZTP a ZTP/P, osvobozuje zákon v § 9 odst. 1 písm. n) od daně z nemovitosti i jejich byty, a to v rozsahu, v jakém slouží k jejich trvalému bydlení. Jde zde o snahu vyvážit alespoň částečně sociální znevýhodnění osob, které se nacházejí v hmotné nouzi a navíc jsou zvláště těžce zdravotně postiženy.

Na závěr je ještě třeba podotknout, že s vlastnictvím bytové jednotky je spojeno nejen spoluvlastnictví na společných částech domu, ale i spoluvlastnické právo k pozemku, na kterém se dům s byty nachází, a to podílem odpovídajícím podílu na společných částech domu. Je tedy třeba do daňového přiznání zahrnout i daň z pozemků. Pokud by plocha pozemku přesně odpovídala půdorysu domu s byty, byl by poplatník od daně z pozemku osvobozen⁹⁷. Tento případ však nebude příliš častý. Pozemek bude většinou přesahovat svou výměrou půdorys domu s byty a v této přesahující části bude podléhat dani z pozemků⁹⁸.

⁹⁶ viz. § 9 odst. 1 písm. r) ZDN

⁹⁷ viz § 2 odst. 2 písm. a) ZDN

⁹⁸ Právní úprava daně z pozemků je obsažena v první části ZDN, § 2 až § 6 ZDN.

IV) Základ daně z nemovitostí

Základem daně z bytu⁹⁹ je jeho upravená podlahová plocha. Ta se určí jako násobek výměry podlahové plochy bytu v m² k 1. lednu zdaňovacího období koeficientem 1,20. Takto upravená podlahová plocha v sobě již zahrnuje podíl na společných prostorách domu, čímž je poplatníkovi usnadněn výpočet základu daně, jelikož nemusí složitě vypočítávat podíl na společných prostorách domu. U bytových domů s větším počtem jednotek by se tento postup mohl zdát nespravedlivým, jelikož skutečný podíl na společných prostorách může být mnohdy představován zlomkem daleko menším než 1/5, ale dle mého názoru s ohledem na výši daně z nemovitostí toto zjednodušení výpočtu základu daně vyváží tuto drobnou „nespravedlnost“ a předejde sporům v daňovém řízení při složitých výpočtech, které by se zlomky představujícími reálný podíl na společných prostorách mohly vyvstat.

V) Sazba daně z nemovitostí

Základní sazba daně z bytů činí dle § 11 odst. 1 písm. f) ZDN 1 Kč za 1 m² upravené podlahové plochy. Takto vypočítanou základní sazbu daně je ještě třeba vynásobit koeficientem přiřazeným k jednotlivým obcím podle počtu obyvatel z posledního sčítání lidu. U menších obcí je koeficient 1, což snižuje daňové zatížení nemovitostí v jejich obvodu a činí bydlení v nich atraktivnějším. S počtem obyvatel obce koeficient narůstá a v Praze činí dokonce 4,5. Výši koeficientu pro jednotlivé obce podle počtu jejich obyvatel a pro některá vyjmenovaná města (lázeňská města a hl.m. Prahu) stanoví § 11 odst. 3 písm. a) ZDN. Samy obce mohou výši koeficientu ovlivnit a regulovat tak množství příjmů plynoucích jim z daně z nemovitostí do obecního rozpočtu. Obecně závaznou vyhláškou může obec koeficient, který je pro ni stanoven, zvýšit o jednu kategorii nebo snížit o jednu až tři kategorie. Koeficient 4,5 pak jde zvýšit maximálně na 5,0. Takto upravit koeficient může obec zvlášť pro jednotlivé části obce, čímž může bydlení v některých částech

⁹⁹ viz. § 10 odst. 2 ZDN

obce finančně více zatížit a naopak. Toho bývá v praxi často využíváno v případě nových zástaveb, tzv. „satelitních městeček“, kde obce ponechají nebo sníží koeficient obyvatel bytů v původní zástavbě a byty obyvatel, kteří se nově přistěhovali do satelitního městečka, zatíží vyšší daní z nemovitostí. Jako příklad si vezměme modelový byt s upravenou podlahovou plochou 100 m^2 v menším okresním městečku, např. Kroměříži, které spadá do kategorie obcí nad 25 000 obyvatel do 50 000 obyvatel, pro niž platí koeficient 2,5. Pro starousedlíky může obec koeficient snížit až na 1,4, takže daň z nemovitosti za náš modelový byt by činila $100 \times 1,4 = 140 \text{ Kč}$. Obyvatelům části obce s novou výstavbou naopak může obec koeficient zvýšit o jednu kategorii na 3,5. Modelový byt by pak podléhal daňové povinnosti ve výši $100 \times 3,5 = 350 \text{ Kč}$. Rozdíl je tak více než dvojnásobný, ovšem s ohledem na výši daně pro většinu obyvatel zanedbatelný.

Je třeba zmínit, že předchozího výpočtu se užije pouze v případě, že na převažující části upravené podlahové plochy není provozována podnikatelská činnost. Pokud by byt sloužil převážně podnikatelské činnosti, postupovalo by se při výpočtu daně podle § 11 odst. 1 písm. d) a sazba daně by s ohledem na druh podnikatelské činnosti činila od 1 do 10 Kč za 1 m^2 upravené podlahové plochy. Tím se i podstatně zvýší příjmy z daně plynoucí do obecních rozpočtů.

Na závěr ještě musím zmínit, že novelizace ZDN přinese od zdaňovacího období roku 2009 významnou změnu v podobě zavedení tzv. místního koeficientu upraveného v § 12 ZDN. Jde o alternativu výše uvedených koeficientů pro výpočet daně z nemovitostí. Zákon dává obcím možnost 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, popř. jejich soubory. Využije-li obec tuto možnost, přijde sice o možnost ovlivňovat prostřednictvím daňového zatížení složení obyvatel v jednotlivých částech obce (ač jak jsem ilustrovala

na příkladu, nejedná se o nástroj příliš efektivní), získá však díky atraktivnějšímu koeficientu větší příjmy do svého obecního rozpočtu.

KAPITOLA 5: PŘEVODNÍ DANĚ

Pojem převodní (nebo transferové) daně je souhrnným označením pro daň dědickou, darovací a daň z převodu nemovitostí. Je tomu tak proto, že předmětem těchto daní je převod nebo přechod majetku z jednoho vlastníka na vlastníka druhého, a to buď na základě dědění, darování nebo převodu nemovitostí. Jelikož je konstrukce těchto daní podobná, jsou upraveny všechny tři v jednom zákoně, kterým je zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDDPN“). I díky společné úpravě bývají někdy tyto tři daně souhrnně označovány jako „trojdaň“.

Převodní daně byly do českého právního řádu zavedeny od 1. 1. 1993, kdy nahradily do té doby vybírané notářské poplatky¹⁰⁰. Jde o daně majetkového typu a jak již bylo řečeno, váží se k převodu nebo přechodu nemovitosti. Podle toho, zda jde o převod úplatný nebo bezplatný, mezi živými nebo pro případ smrti, aplikujeme buďto daň dědickou, darovací nebo z převodu nemovitostí. Souběh těchto daní je vyloučen, neboť každá daň pokrývá jiný případ převodu nebo přechodu nemovitosti. Jelikož sazby jednotlivých daní jsou rozdílné a rozdílné je i osvobození od jednotlivých daní, lze se v praxi často setkat s různými spekulacemi (zvláště v rámci rodiny a blízkých osob), zda je výhodnější nemovitost prodat nebo darovat, či v případě seniorů posečkat nějakou dobu a nemovitost po jejich smrti zdědit. Mimo tuto „rodinnou“ sféru se zase setkáváme se snahou obchodních společností zabývajících se prodejem nemovitostí přenést daňové zatížení na konečného spotřebitele tím, že příslušnou daň z převodu nemovitostí promítnou do ceny nemovitosti a tak se v konečném důsledku tím, kdo daňovou zátěž nese, stává osoba, která si nemovitost pořizuje k uspokojení své bytové potřeby (ač je poplatníkem dle ZDDPN prodávající).

¹⁰⁰ Jednalo se o notářský poplatek z převodu nemovitostí, notářský poplatek z dědictví a notářský poplatek z darování.

Už jsem zmínila skutečnost, že souběh daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí je vyloučen. Není však vyloučen souběh s daněmi jinými, konkrétně souběh daně z převodu nemovitostí, kde příjem z převáděné nemovitosti může podléhat dani z příjmů, a souběh daně z převodu nemovitostí s DPH. Souběh daně dědické a darovací s daní z příjmů je zákonem výslovně vyloučen¹⁰¹.

Je třeba také upozornit na tendence ve vývoji právní úpravy převodních daní. Jelikož výnos z těchto daní je velice nízký a např. u daně dědické ani nepokryje administrativní náklady na její výběr, objevily se již několikrát snahy o jejich úplné zrušení (a to v letech 2003 a 2005 a diskuse na toto téma se otevřela opět při provádění reformy veřejných financí). Touto cestou se vydali například na Slovensku, kde daň dědickou a darovací zrušili k 1. lednu 2004 a daň z převodu nemovitostí k 1. lednu 2005. U nás se však zrušení těchto daní prosadit nepodařilo a zatím se přidržíme trendu snižování sazeb těchto daní a rozšiřování osvobození od daně pro některé osoby.

Po tomto společném úvodu bych se v následujícím textu chtěla věnovat každé dani samostatně.

¹⁰¹ viz. § 3 odst. 4 ZDP

KAPITOLA 6: BYTY VE VZTAHU K DANI DĚDICKÉ

I) Subjekt daně dědické

Kdo je poplatníkem daně dědické stanoví § 2 ZDDPN. Je jím dědic, 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 skončeno¹⁰². Je také třeba upozornit na vztah k cizím právním řádům, které umožňují dědění i na základě jiných právních titulů než je závěť a zákon. Jak uvádí Skála, „podle zákona o mezinárodním právu soukromém se právní poměry dědické řídí právním řádem státu, jehož byl zůstavitel příslušníkem v době smrti. Cizí právní řády znají i jiné právní důvody dědění, například dědické smlouvy. Pak nelze vyloučit, že cizí státní občané, vlastníci nemovitost na území České republiky, mohou volit dědické smlouvy i pro tyto nemovitosti. Nabytí nemovitosti tímto způsobem by podléhalo dani darovací, případně dani z příjmů.“¹⁰³

Dědictví mnohdy nepřípadně pouze jednomu dědici, ale potvrzených dědiců je několik. V takovém případě se neuplatní jejich solidarita, jako například u daně z nemovitostí, ale každý dědic platí daň samostatně jen ze svého podílu a každý z nich podává samostatné daňové přiznání.

Zákon rozřazuje poplatníky daně (jednotlivé dědice) do tří skupin podle jejich poměru k zůstaviteli. Tyto „daňové skupiny není možno zaměňovat s dědickými skupinami podle § 473 až § 475a obč. zák.“¹⁰⁴ Do I. skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manželé. Do II. skupiny patří příbuzní v řadě pobočné, a to sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety a dále manželé dětí (zeťové a

¹⁰² Řízení o dědictví je podle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OSŘ“), vedeno u příslušného okresního soudu a vedením samotného řízení je většinou pověřen notář jako soudní komisař.

¹⁰³ Skála M., Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí, Sagit, 1999, str. 307

¹⁰⁴ Radvan M., Zdanění majetku v Evropě, C. H. Beck, 2007, str. 167

snachy), děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které se zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před smrtí zůstavitele ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na zůstavitele. Do III. skupiny potom patří všechny ostatní fyzické a právnické osoby¹⁰⁵. Pro každou skupinu platí jiné sazby daně. Pro první skupinu jsou sazby nejnižší, pro třetí nejvyšší, jelikož zatížení nejbližších příbuzných vysokou daní dědickou je považováno za společensky nepřijatelné a neetické.

II) Předmět daně dědické

Dle § 3 ZDDPN je předmětem daně dědické nabytí majetku děděním. Pod pojem majetek spadají i věci nemovité, byty a nebytové prostory (zákonem souhrnně označované jako nemovitosti). Dědická daň se z nemovitosti vybere vždy, pokud se nemovitost nachází na území České republiky, a to bez ohledu na státní občanství zůstavitele. Naproti tomu z nemovitostí nacházejících se v cizině se daň nevybírání, i kdyby byl zůstavitel i dědicové tuzemskými občany. Tuto konstrukci zákonodárce zvolil záměrně, neboť stejně je konstruováno zdanění nemovitostí dědickou daní i v jiných zemích, čímž se zabráňuje dvojímu zdanění. Tento princip však může být prolomen mezinárodní smlouvou.

Ve vztahu k bytové problematice je ještě třeba zmínit § 3 odst. 1 písm. b) ZDDPN, který mezi předmět daně dědické řadí i jiné majetkové hodnoty, kterými jsou případná věcná břemena na bytě váznoucí.

Od daně dědické je osvobozeno nabytí nemovitosti osobami zařazenými v I. skupině a od 1. 1. 2008 i ve II. skupině. V tomto případě dědic dokonce nemusí podávat daňové přiznání, v němž by nárok na osvobození prokazoval. Další případy osvobození obsahuje § 20 ZDDPN. Tak je od daně dědické osvobozeno např. bezúplatné nabytí majetku Českou republikou, veřejnými

¹⁰⁵ viz. § 11 odst. 2 až 4 ZDDPN

výzkumnými institucemi, státem registrovanými církvemi a náboženskými společnostmi aj.

III) Základ daně dědické

Základem daně dědické je dle § 4 ZDDPN cena majetku nabytého jednotlivým dědicem. Cenou je míněna cena majetku určená v dědickém řízení. Tuto cenu je třeba před zdaněním snížit o jednotlivé odčitatelné položky uvedené v § 4 odst. 1 ZDDPN. Těmi jsou:

- prokázané dluhy zůstavitele, které na dědice přešly zůstavitelovou smrtí,
- cena majetku osvobozeného podle ZDDPN od daně dědické,
- přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele,
- náklady spojené s řízením o dědictví,
- dědická daň zaplacená v zahraničí.

Tyto položky si poplatník odečte ve výši odpovídající poměru jím nabytého dědictví.

IV) Sazba daně dědické

Jak jsem již uvedla výše, zákon rozděluje poplatníky daně do tří skupin podle příbuzenského nebo jiného vztahu k zůstaviteli¹⁰⁶. I. a II. skupina jsou od daně zcela osvobozeny. Povinnost odvést dědickou daň se tedy týká pouze osob zařazených do III. skupiny. Výše sazby je pak závislá na hodnotě nabytého majetku, jde o sazbu klouzavě progresivní. Pohybuje se v rozmezí od 7 do 40%, výsledná částka se pak vynásobí koeficientem 0,5, čímž se sazba daně de fakto snižuje na polovinu.

¹⁰⁶ viz. § 11 ZDDPN

KAPITOLA 7: BYTY VE VZTAHU K DANI DAROVACÍ

I) Subjekt daně

Poplatníkem daně darovací je dle § 5 ZDDPN nabyvatel (obdarovaný), ten kdo je nabytím majetku obohacen. Dárce pak vystupuje jako ručitel, nejedná-li se o darování z ciziny nebo do ciziny (v takovém případě by byl dárce dokonce poplatníkem daně). Pojem ručitel je třeba vykládat ve smyslu § 57a zákona o správě daní a poplatků. Jde o daňového ručitele, kdy ručení vzniká přímo ze zákona a není tedy vázáno na projev vůle dárce. Tím se dárce může dostat do velmi nevýhodného postavení. Sám totiž dobrovolně zmenší svůj majetek tím, že obdaruje nabyvatele, a v případě nabyvatelovi neserióznosti je „za svůj dobrý skutek“ ještě sankcionován státem tak, že je na něm z titulu ručení vymáháno zaplacení daně darovací. Stát sice má zájem na co nejmenších daňových únicích, proto bylo toto ručení do zákona zapracováno, ale vzhledem k tomu, jak zanedbatelný příjem veřejných rozpočtů darovací daň představuje, mi tato konstrukce přijde nespravedlivá a v zákoně zbytečná¹⁰⁷.

II) Předmět daně darovací

Předmětem daně darovací je bezúplatné¹⁰⁸ nabytí majetku¹⁰⁹ na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele¹¹⁰. Společné s daní dědickou

¹⁰⁷ Nehledě na časté daňové úniky při darování movitých věcí, které většinou není nikde evidováno a stát se o něm nemá jak dozvědět a nemá tak možnost daň vymáhat. Jelikož nemovitosti a byty jsou předmětem evidence v katastru nemovitostí, je každá změna vlastnictví z titulu darování evidována a stát tak má podklad, na kterém může od dárce, coby ručitele, zaplacení daně vymáhat.

¹⁰⁸ Musí se jednat o bezúplatné nabytí majetku, tzn. bez ekvivalentního plnění protistraně. Návod, jak interpretovat toto ustanovení poskytl KS v Českých Budějovicích ve svém rozsudku sp. zn. 10 Ca 345/2001: „Pro posouzení majetkového prospěchu, zda vznikl či nikoli, rozhoduje, zda nastala situace, kdy se něčí majetek zvětšil, aniž za to bylo poskytnuto nějaké plnění, nebo zda se něčí majetek nezmenšil, ač se zmenšit měl. Tedy vždy jde o jednostranné plnění.“

¹⁰⁹ Majetkem jsou dle § 6 odst. 1 písm. a) i nemovitosti, pod které se řadí na základě legislativní zkratky v § 3 odst. 1 písm. a) i byty.

je tedy to, že se jedná o bezúplatné nabytí majetku. Rozdíl spočívá v tom, že darování se děje mezi živými, kdežto k dědění dochází v případě smrti zůstavitele. Rozhodnou skutečností zakládající daňovou povinnost je ve většině případů darovací smlouva. Předmětem daně darovací může být i bezúplatné zřízení věcného břemene.

Stejně jako v případě daně dědické se nemovitost, resp. byt, musí nacházet na území České republiky. Státní občanství dárce ani obdarovaného zde nehraje žádnou roli. Nachází-li se nemovitost v zahraničí, daň z nemovitosti se zásadně nevybírání.

Také je třeba upozornit na případy vypořádávání spoluvlastnictví, kdy některý spoluvlastník obdrží bezúplatně více, než činil jeho podíl. V takovém případě je rozdíl mezi hodnotou toho, co spoluvlastník při vypořádání obdržel, a hodnotou jeho skutečného podílu předmětem daně darovací. Toto se však netýká vypořádání společného jmění manželů, které je konstruováno od spoluvlastnictví odlišně¹¹¹.

Novela ZDDPN č. 261/2007 Sb. přinesla výraznou změnu ve vztahu k předmětu daně darovací. Od 1. 1. 2008 je tak osvobozeno darování mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině¹¹². Zákon dále stanoví osvobození pro určité subjekty, jako je Česká republika, dobrovolné svazky obcí a jiné subjekty vypočtené v § 20 ZDDPN. Od daně je osvobozeno i nabytí nemovitostí v rámci restituce, bezúplatné převody bytů z vlastnictví bytových družstev do vlastnictví členů – fyzických osob¹¹³, a vklady nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev.

¹¹⁰ viz. § 6 odst. 1 ZDDPN

¹¹¹ viz. část první této diplomové práce

¹¹² viz. § 19 odst. 3 ZDDPN

¹¹³ Jde li o bezúplatné převody uvedené v ustanovení § 24 odst.1 až 4 zákona č. 72/1994 Sb., ZOVb.

III) Základ daně darovací

Základem daně darovací je dle § 7 ZDDPN cena bytu, který je předmětem daně, snížená o prokázané dluhy a cenu jiných povinností (např. věcné břemeno zřízené ve prospěch třetí osoby), které se k němu váží. Cenou je cena zjištěná ke dni nabytí bytu podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Tím se zákonodárce snaží zabránit obcházení zákona sjednáním příliš nízké ceny.

IV) Sazba daně darovací

Stejně jako u daně dědické jde i zde o sazbu klouzavě progresivní. Rozhodující je poměr obdarovaného k dárci a hodnota daru. Jak jsem již uvedla, darování mezi osobami zařazenými do I. a II. skupiny je od daně zcela osvobozeno. Jelikož k darování bytů dochází nejčastěji mezi nejbližšími příbuznými, jistě je všechny zákonodárce touto novelou potěšil. U osob zařazených do III. skupiny se daň ze základu vypočte podle § 14 ZDDPN a sazba se pohybuje od 7% do 40%, což při dnešních cenách bytů představuje nemalou částku.

KAPITOLA 8: BYTY VE VZTAHU K DANI Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

I) Subjekt daně z převodu nemovitostí

Kdo je poplatníkem daně stanoví § 8 ZDDPN. V praxi se mohou vyskytnout tři případy. Nejčastěji bude poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce (prodávající). Nabyvatel bude v tomto případě daňovým ručitelem¹¹⁴. Jde tu tedy o situaci opačnou, než u daně darovací. Důležitým pro postavení ručitele u daně z převodu nemovitostí je rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 383/2004-35 ze dne 13. 4. 2006, který stanoví, že *ručitel je osobou, která ručí pouze za úhradu daně z převodu konkrétní, přesně specifikované nemovitosti a za jiné nedoplatky daňového subjektu neručí. Na ručiteli nelze požadovat splnění více povinností, než mu ukládá zákon.* Oproti české striktní úpravě ponechává právní úprava v některých evropských zemích přímo na vůli smluvních stran, aby vymezili, kdo bude poplatníkem daně, a neučiní-li tak smluvní strany, jsou ze zákona oba považováni za poplatníky se solidární daňovou povinností.

V druhém případě může být poplatníkem daně z převodu nemovitostí nabyvatel¹¹⁵. Je tomu tak zejména v případech nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí, exekuci, vydržení, v rámci insolvenčního řízení aj.

Třetím případem je situace, kdy dochází k výměně bytů. Pak mají převodce i nabyvatel povinnost platit daň společně a nerozdílně¹¹⁶. Daň se v tomto případě vyměřuje pouze z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je vyšší.

¹¹⁴ viz. § 8 odst. 1 písm. a) ZDDPN

¹¹⁵ viz. § 8 odst. 1 písm. b) ZDDPN

¹¹⁶ viz. § 8 odst. 1 písm. c) ZDDPN

Na okraj bych ještě chtěla poznamenat, že podle dřívější úpravy byl poplatníkem daně z převodu nemovitostí i oprávněný z věcného břemene. V rámci novelizace však byl tento případ přeřazen a od 1. 1. 2008 zřízení věcného břemene již nespadá pod daň z převodu nemovitostí, nýbrž pod daň darovací.

V situaci, kdy je byt ve spoluvlastnictví více osob, je každý ze spoluvlastníků samostatným poplatníkem a platí daň podle velikosti svého podílu. V případě společného jmění manželů je každý z manželů samostatným poplatníkem a jejich podíly jsou stejné, což neodpovídá konstrukci občanského zákoníku, který společné jmění manželů považuje za bezpodílové a podíl manželů tak nelze určit.

II) Předmět daně z převodu nemovitostí

Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem, za splnění podmínky, že se daná nemovitost nachází na území České republiky¹¹⁷. Předmětem daně z převodu nemovitostí je rovněž úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy. To potvrdil i Krajský soud v Ostravě ve svém rozhodnutí sp. zn. 22 Ca 322/98-23 ze dne 8. 12. 1998. Dále se k předmětu daně z převodu nemovitostí vyjádřil Nejvyšší správní soud v Brně rozsudkem č. j. 7 Afs 126/2005-75 ze dne 27. 7. 2006, který určil, že *předmětem daně z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 až 3 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, je mimo jiné úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Rozhodujícím kritériem pro posouzení úplatnosti převodu je nepochybně poskytnutí úplaty, za niž je třeba považovat veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem a sjednaná ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích.* Tato pasáž rozsudku se týká úplatnosti převodu a je i dnes

¹¹⁷ viz. § 9 odst. 5 ve spojení s § 3 odst. 2 ZDDPN

aplikovatelná. Soud však dále pokračuje a říká, že *převod nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva podle § 553 občanského zákoníku však není vyvažován žádným hodnotovým ekvivalentem ze strany nabyvatele a ani na straně převodce není převod motivován úmyslem poskytnout nabyvateli majetkový prospěch, a proto není předmětem uvedené daně*. Vzhledem k nedostatečné právní úpravě institutu zajišťovacího převodu práva v občanském zákoníku docházelo k nejasnostem ohledně daňových aspektů takového převodu vlastnictví k nemovitostem. Zákonodárce proto zpřesnil znění zákona, když novelou vložil do zákona ustanovení, že i převod vlastnictví k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva je předmětem daně z převodu nemovitostí¹¹⁸ a tím výše citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu překonal. Dle mého názoru je však třeba dát soudu zapravdu v tom, že převod není motivován úmyslem poskytnout nabyvateli majetkový prospěch a v případě, že dluh zajištěný zajišťovacím převodem práva bude dlužníkem uhrazen a věřitel převede vlastnictví k nemovitosti zpět na dlužníka, by povinnost věřitele zaplatit daň z převodu nemovitostí činila tento zajišťovací institut nevýhodným. Proto v takovém případě bude moci daňový subjekt požádat o prominutí daně z převodu nemovitostí, a to do tří let od zpětného nabytí vlastnictví k nemovitosti původním vlastníkem, čímž je případná tvrdost zákona odstraněna.

Předmětem daně je dle § 9 odst. 3 ZDDPN i směna nemovitostí. Tyto jejich vzájemné převody se považují za převod jeden a daň se vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň vyšší. Touto problematikou se zabývá rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 28 Ca 251/2000 ze dne 21. 8. 2002, který říká, že nezáleží na hodnotě převáděných nemovitostí, a že toto pravidlo se uplatní i v případě, kdy hodnota nemovitostí je ve značném nepoměru a rozdíl v jejich hodnotě si účastníci finančně vyrovnají.

Všechny dosud zmíněné příklady byly převody nemovitostí, tj. dochází k nim na základě projevu vůle stran smlouvou. Předmětem daně z převodu

¹¹⁸ viz. § 9 odst. 2 ZDDPN

nemovitostí jsou však i úplatné přechody, ke kterým dochází nezávisle na projevu vůle dosavadního vlastníka. Jde především o přechody vlastnictví ve veřejné dražbě, vydržením apod.

Předmětem daně z převodu nemovitostí může být i vypořádání podílového spoluvlastnictví, pokud jeden ze spoluvlastníků získá v rámci vypořádání více, než na něj podle jeho podílu připadá, a tento rozdíl je dorovnán úplatou. Pokud by žádnou úplatu neposkytl, představoval by tento rozdíl v hodnotě předmět daně darovací.

Zákon stanoví pro daň z převodu nemovitostí řadu osvobození. Osvobozen tak je převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem z vlastnictví České republiky a do vlastnictví České republiky za splnění podmínek § 20 odst. 3 ZDDPN. Další osvobození jsou stejná jako pro daň darovací, uvedená v § 20 odst. 6 ZDDPN. Z nich patří mezi nejdůležitější osvobození vkladů do základního kapitálu obchodních společností a družstva¹¹⁹, které bývá v praxi využíváno u velkých developerských společností, alespoň co jsem vysledovala během své praxe v mezinárodní advokátní kanceláři. Developerská společnost tak založí společnost s ručením omezeným, jejíž základní kapitál je tvořen právě nemovitostí a poté místo převodu samostatné nemovitosti, který by podléhal daňové povinnosti, převede na zájemce celou společnost s ručením omezeným. Tím může dojít ke značné daňové úspoře, neboť cena takto převáděných nemovitostí je velmi vysoká. V běžném životě se však tento postup uplatní jen stěží, protože u samostatného bytu, jehož hodnota není až tak vysoká, by náklady na správu této společnosti s ručením omezeným převyšovaly daňové náklady na prostý převod bytu.

Podobně jako při zakládání obchodních společností, jejichž základní kapitál je tvořen nemovitostmi, které mají být převedeny, s cílem obejít daňovou povinnost k dani z převodu nemovitostí, se v praxi postupuje i při rozdělení společnosti odštěpením dle § 69 odst. 4 obch. zák. Vyčlenění se část jmění

¹¹⁹ viz. § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN

existující společnosti zahrnující nemovitost a tato část jmění přejde na existující (u odštěpení sloučením) nebo nově založenou společnost (odštěpení se založením nových společností). Fakticky tak dojde k převodu nemovitosti na nový subjekt, aniž by vznikla povinnost přiznat daň z převodu nemovitostí. Jde o případ, který se pohybuje na hraně obcházení zákona. Celý postup je sice legální, ovšem jeho cílem je obejít daňovou povinnost a dosáhnout tak nemalých úspor. Tato praxe je však tolerována a nepodařilo se mi objevit žádný judikát Nejvyššího správního soudu, který by tento postup zakazoval jako obcházení zákona.

K osvobození vkladů nemovitostí do základního kapitálu obchodní společnosti či družstva se váže bohatá judikatura upřesňující jednotlivé podmínky osvobození. Například rozsudek Nejvyššího správního soudu v Brně č. j. 1 Afs 2/2003-52 ze dne 29. 3. 2005 uvádí, že *ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, osvobozovalo od daně pouze takové vklady do obchodních společností nebo družstev, jimiž se zvyšovalo základní jmění. Vklady do společností nebo družstev, které nezvyšovaly základní jmění, dani nepodléhaly.* Musí se tedy jednat o vklad nemovitosti, kterým se zvyšuje základní jmění společnosti. Zajímavé je rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 11/2002-20, zabývající se vkladem podniku, jehož součástí je nemovitost, do základního kapitálu: *podnik nebo část podniku jsou podle ustanovení § 59 odst. 4 obchodního zákoníku, ve znění účinném k 31. 12. 2000, způsobilé být předmětem nepeněžitého vkladu. Je-li předmětem nepeněžitého vkladu podnik, jsou do společnosti vkládány všechny věci, práva a jiné majetkové hodnoty, tj. i věci nemovité.* K podmínce, že účast společníka na společnosti musí trvat alespoň 5 let, aby jeho vklad nemovitostí do základního kapitálu byl osvobozen od daně z převodu nemovitostí, se vyjadřuje judikát Nejvyššího správního soudu v Brně č. j. 1 Afs 26/2004-41 ze dne 6. 10. 2004. Soud v něm judikoval, že *pokud společník převede celý svůj majetkový podíl na jiného člena společnosti, převede tím současně i svá práva a povinnosti vztahující se k jeho podílu, tedy i k účasti na společnosti. Nezůstává tak nic (majetková účast, práva a povinnosti), co by mohlo být ještě*

předmětem jeho účastenských práv ve společnosti. Proto se v takovém případě osvobození od daně neuplatní.

Významným osvobozením dotýkajícím se života běžných lidí, je osvobození převodů bytů z vlastnictví bytových družstev do vlastnictví jejich členů – fyzických osob, za splnění podmínek § 20 odst. 6 písm. g) ZDDPN.

Pro osoby, které se rozhodnou pořídit si nový byt, je určující ustanovení § 20 odst. 7 ZDDPN stanovící osvobození pro první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k novým stavbám, které dosud nebyly užívány a k bytům v nových stavbách a k bytům vzniklým změnou dokončené stavby, pokud nebyly dosud užívány a jde o byty vymezené jako jednotky podle zákona o vlastnictví bytů. Musí se jednat o první úplatný převod. Pokud dojde k situaci, že bude uzavřena kupní smlouva a následně dojde k odstoupení od smlouvy, bude se uzavření další kupní smlouvy s následným převodem vlastnictví považovat stále za první převod a bude tedy osvobozen od daně. V tomto směru existuje konstantní judikatura, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 57/2005-61¹²⁰ ze dne 22. 3. 2006: *možnost uplatnit osvobození od daně z převodu nemovitostí při prvním úplatném převodu vlastnictví ke stavbě či bytu (§ 20 odst. 7 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí) se může vyčerpat jen takovým převodem, jehož účinky později nezaniknou, a jenž tedy splnil svůj ekonomický účel. Úplatný převod stavby či bytu je proto osvobozen od daně i tehdy, pokud táž věc byla již dříve předmětem kupní smlouvy, od níž převodce později odstoupil pro nezaplacení kupní ceny kupujícím.*

Poplatníkem daně je sice převodce, kterým by byla společnost, jež nemovitost postavila a snaží se ji prodat, ovšem není pochyb o tom, že by daňovou zátěž promítla do ceny převáděné nemovitosti a tím ji přenesla na konečného spotřebitele. Toto osvobození tak sleduje cíl, aby nemovitosti byly pro

¹²⁰ Celý text rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v Brně č. j. 1 Afs 57/2005-61 viz. Příloha č. 2

konečného uživatele cenově dostupnější a zároveň pozitivně stimuluje novou výstavbu, když developerské společnosti peníze ušetřené na dani mohou všechny investovat do další nové výstavby.

S byty bývá často převáděn i podíl na pozemku, na kterém se budova nachází. Tento převod spoluvlastnického podílu na pozemku ale osvobození nepodléhá. K tomu se již judikatura vyjádřila několikrát a není o tom třeba pochybovat. Z významných judikátů uvádím pro příklad dva a to rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 24/2005-70¹²¹ ze dne 1. 2. 2006 a rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 5 Ca 168/2003-32 ze dne 29. 11. 2004. Tyto nové byty tak zůstanou daňově zatíženy daní z přidané hodnoty a od daně z převodu nemovitostí budou osvobozeny. Zákon v § 20 stanoví ještě některá další osvobození, ta však již nehrají tak zásadní roli jako osvobození již zmíněná a nebudu se jim proto věnovat.

III) Základ daně z převodu nemovitostí

Základ daně určuje § 10 ZDDPN. Je jím cena nemovitosti platná v den nabytí nemovitosti. Pokud jde o smluvní převod a cena sjednaná ve smlouvě je vyšší, než by byla cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku¹²², použije se jako základ daně tato cena smluvená. Je-li však smluvená cena nižší, vychází se při stanovení základu daně z ceny určené podle zákona o oceňování majetku. Toto bude případ nejčastější. Jak se určuje cena v ostatních případech (např. při vydržení nebo exekuci), zde nebudu konkrétně vypočítávat, odkážu zde na § 10 ZDDPN, kde je způsob určení základu daně upraven i pro všechny ostatní případy úplatného převodu a přechodu nemovitostí.

¹²¹ Celý text rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 24/2005-70 viz. Příloha č. 3

¹²² zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů

IV) Sazba daně z převodu nemovitosti

Na rozdíl od druhých dvou převodních daní je sazba daně z převodu nemovitostí konstruována velice jednoduše. Pro všechny tři skupiny a bez ohledu na výši daňového základu zákon stanoví jednotnou sazbu ve výši 3%.

ZÁVĚR

Na závěr této práce bych ráda poděkovala všem čtenářům za čas, který věnovali jejímu přečtení a studiu. Některé hlavní myšlenky této práce bych nyní pro závěrečný přehled ráda zopakovala.

V problematice zdaňování vlastnictví a převodů bytů se prolínají normy jak práva veřejného, ze kterých plynou subjektům četné povinnosti, tak normy práva soukromého, v jejichž světle je třeba vykládat základní pojmy, s nimiž daňové zákony pracují. Pro pochopení, co je nemovitost, byt, vlastnictví a další stěžejní pojmy prostupující celou touto prací, jsem jim věnovala první část mé práce. V části druhé jsem čtenáře uvedla obecně do daňové problematiky a poté jsem se již zabývala jednotlivými daněmi, jimiž jsou vlastnictví a převody bytů zatíženy.

Byt může figurovat jako předmět zdanění podle celé řady daňových zákonů. Rozlišovat je třeba podle toho, zda je zdaňován stav statický, tedy vlastnictví bytu, některou z majetkových daní, nebo zda je zdaňován stav dynamický, změna v osobě vlastníka. Předmětem zdanění mohou být i skutečnosti s vlastnictvím bytů související, jako jsou věcná břemena a příjmy plynoucí z pronájmu bytu. Z toho je zřejmé, že byt může být předmětem nejen daní majetkových, ale i důchodových. Konkrétně se jedná o následující: daň z přidané hodnoty, daň z příjmů, daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Právní úpravu těchto jednotlivých daní nalezneme v zákonech, které svým názvem odpovídají označení daně.

V pojednání o jednotlivých daních jsem se snažila upozornit na skutečnosti, které mohou v praxi činit svou nejasností a složitostí obtíže a vysvětlit je ve světle judikatury a také občas přidat nějakou poznámku a tip z daňové praxe.

Nemohu opominout upozornit na hlavní nešvar českého daňového práva. Tím je jeho značná nepřehlednost a složitost. Zákodárce se snažil reformou veřejných financí tento stav alespoň částečně odstranit, ale i přesto zůstává právní úprava daní pro laickou veřejnost „španělskou vesnicí“. Vláda proklamuje svou snahu o zjednodušení daní a nelze než doufat, že tímto směrem podnikne další kroky. Jelikož jsou ale daně oblastí politicky velmi citlivou, dívám se na plány o „jednostránkovém daňovém příznání“ spíše skepticky.

S nepřehledností a komplikovaností daňové soustavy souvisí i větší prostor pro daňové úniky. Ve změní různých osvobození a výjimek jsou i přes snahy zákodárce o co „nejneprůstřednější“ právní úpravu stále skulinky, jak daňovou povinnost obejít či alespoň snížit. A není to tím, že by zákodárce na něco zapomněl, ale spíše naopak je to dáno složitostí dané právní úpravy.

V souvislosti se zjednodušením daňových zákonů nyní probíhá diskuse o novele zákona o daní z nemovitostí, která má vypustit některá osvobození. Dle tohoto návrhu by mělo být zrušeno osvobození od daně pro novostavby, které jsou nyní osvobozeny na dobu 15 let. Tento návrh mi připadá přínosný, protože výše daně je v dnešní době skoro zanedbatelná, takže ji vlastníci nemovitosti skoro nepocítí, a navíc toto osvobození mělo nastartovat novou bytovou výstavbu, která je v dnešní době na vrcholu, takže i tento důvod pro zachování osvobození pro novostavby odpadl. Navíc se tím zvýší příjem obcí, do jejichž rozpočtu výnos z daně z nemovitostí plyne, a ty budou mít více prostředků ke své místní politice. A to, v případě že obec bude dobře hospodařit, občané jistě pocítí jako prospěšné. Dalším bodem návrhu je zrušení pětiletého osvobození u domů, které jejich vlastníci zateplí. S tímto návrhem však souhlasit nemohu. V dnešní době, kdy se klade velký důraz na ekologii, by se měla podporovat snaha šetřit energií a tím šetřit životní prostředí. A zateplení přináší úspory veliké. Jde proto dle mého o krok ne příliš šťastný a uvidíme, jak se s tímto návrhem vypořádá vláda a zákodárci.

Dále si myslím, že by bylo vhodné zamyslet se do budoucna nad koncepcí převodních daní. Jak jsem již uvedla v příslušné kapitole, administrativní náklady na správu těchto daní jsou značné a výnosy pro veřejný rozpočet z daně dědické a darovací téměř zanedbatelné. Myslím si, že cesta, kterou se vydali na Slovensku, tj. úplné zrušení těchto daní, by byla správným řešením.

Nakonec ještě kritická poznámka k zákonu o daních z příjmů. Právě tento zákon, se kterým se laická veřejnost setkává snad nejčastěji, protože skoro každý má příjmy, které podléhají dani, je celkem složitý na pochopení a orientaci. Do budoucna bych zachovala úpravu daně z příjmů fyzických a právnických osob v jednom zákoně, oddělila bych však důsledněji část týkající se problematiky daně z příjmů fyzických osob, včetně všech ustanovení týkajících se pouze těchto poplatníků, od problematiky daně z příjmů právnických osob a ustanovení oběma daním společným. Také bych se zaměřila na redukci různých odpočtů a osvobození, ve kterých není jednoduché se zorientovat a pro vypočítavé jedince tato úprava skýtá prostor pro daňové úniky. V rámci reformy veřejných financí je do budoucna navrhováno využít nižší sazby ze širšího daňového základu, tedy bez zbytečných úlev a výjimek. Uvidíme, zda se tuto myšlenku podaří prosadit.

Doufám, že má práce naplnila cíle předestřené v úvodu a umožnila čtenáři zorientovat se alespoň základně ve změti ustanovení daňového práva a ujasnit si, jaké daňové povinnosti se váží k vlastnictví a převodům bytů a jak co nejlépe využít možností různých osvobození pro daňovou optimalizaci, a že předestřela i některé problémy daňového práva, které by bylo vhodné do budoucna vyřešit.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborné publikace:

- Bakeš, M., a kol., Finanční právo, 4. vydání, Praha, C. H. Beck, 2006
- Benda, V., Galočík, S., Pitner, L., DPH s komentářem, Praha, Polygon, 2000
- Bradáč, A., Fiala, J., Nemovitosti (oceňování a právní vztahy), Praha, Linde, 1999
- Bučková, A., Oehm, P., Nemovitosti, byty a nebytové prostory, jejich právní a daňový režim, Praha, C. H. Beck, 2002
- Fiala, J., Korecká, V., Kurka, V., Vlastnictví a nájem bytů, Praha, Linde, 2000
- Fiala, J., Novotný, M., Oehm, J., Zákon o vlastnictví bytů, Komentář, Praha, C. H. Beck, 2002
- Hamerníková, B., Kubátová, K., Veřejné finance – učebnice, Praha, Eurolex Bohemia, 2004
- Jehlička, O., Švestka, J., Škárová, M., a kol., Občanský zákoník, Komentář, Praha, C. H. Beck, 2004
- Klabík, P., Zákon o daních z příjmů 2008, Praha, Eurounion, 2008
- Knappová, M., Švestka, J., a kol., Občanské právo hmotné, Svazek I., Praha, ASPI, 2002
- 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
- Kuba, B., Olivová, K., Vávrová, M., Byty a katastr nemovitostí, Praha, Linde Praha a. s., 2002

Láchová, L., Vančurová, A., Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, Praha, VOX, 2006

Pelech, P., Pelc, V., Daně z příjmů s komentářem, Olomouc, ANAG, 2007

Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě, Praha, C. H. Beck, 2007

Radvan, M., Zdanění nemovitostí v Evropě, Praha, LexisNexis, 2005

Radvan, M., Zákon o dani z nemovitostí, Komentář, Praha, C. H. Beck, 2006

Skála, M., Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí, Ostrava, Sagit, 1999

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

Urban, J., Teorie národního hospodářství, Praha, ASPI, 2006

Odborné články:

Aimová, M., Prodej bytu z hlediska daně z příjmů fyzických osob, Daně a právo v praxi č. 5/1998

Běhounek, P., Daňová reforma od 1. 1. 2008, Daně a právo v praxi č. 6/2007

Benda, V., Uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě, Daně a právo v praxi č. 7/2007

Klestil, J., Daň z nemovitostí v roce 2007, Daně a finance č. 6/2007

Koutná, A., Daň z převodu nemovitostí, Daně a právo v praxi č. 3/2007

Kuba, B., Katastr a změny v zákoně o dani z nemovitostí, Právní rádce č. 3/2005

Lichovský, O., Nováková, P., K zajišťovacímu převodu práva z pohledu daně z převodu nemovitostí, Právní fórum č. 6/2007

Macháček, I., Zřízení bezúplatného a úplatného věcného břemene (daňové souvislosti), Daně a právo v praxi č. 24/2001

Rydlo, J., Výklad k daním z příjmů – odkoupení bytu, Daně a právo v praxi č. 2/2000

Sedláková, E., Příjem z prodeje bytu a ostatních nemovitostí z hlediska daně z příjmů. Směna bytu, Daně a právo v praxi č. 12/2002

Sedláková, E., Příjem z prodeje bytu a ostatních nemovitostí z hlediska daně z příjmů. Výdaje při prodeji bytu, Daně a právo v praxi č. 12/2002

Teklá, A., Poplatník daně z nemovitostí, Daně a právo v praxi č. 5/2002

Teklá, A., Daňové přiznání k dani z nemovitostí, Daně a právo v praxi č. 12/2002

Internetové zdroje:

Český statistický úřad	www.czso.cz
Epravo.cz	www.epravo.cz
Ministerstvo financí ČR	www.mfcr.cz
Ministerstvo pro místní rozvoj ČR	www.mmr.cz
Ministerstvo vnitra ČR	www.mvcr.cz
Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR	www.psp.cz
Stavební fórum	www.stavebni-forum.cz

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

obč. zák.	zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
obch. zák.	zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
OSŘ	zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
pokyny ČÚZK	pokyny Českého úřadu zeměměřického a katastrálního
zákon o DPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZDDPN	zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
ZDN	zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZOVB	zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů
ZSpDP	zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

PŘÍLOHY

- Příloha č. 1 Rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. SJS 139/2004
29 Ca 324/2001
- Příloha č. 2 Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v Brně č. j.
1 Afs 57/2005-61
- Příloha č. 3 Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v Brně č. j.
1 Afs 24/2005-70

Příloha č. 1

Rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. SJS 139/2004 29 Ca 324/2001

Poplatníkem daně z nemovitostí, který je povinen podat daňové přiznání ve lhůtě stanovené v § 13a odst. 1 zákona ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (nejde-li o případ, kdy se daňové přiznání nepodává), a který je rovněž povinen zaplatit daň ve lhůtách stanovených v § 15 téhož zákona, je vlastník nemovitostí, tj. osoba zapsaná jako vlastník v katastru nemovitostí k 1. lednu příslušného zdaňovacího období (zde: zdaňovacího období roku 1999). Stal-li se žalobce poplatníkem daně z nemovitostí za rok 1999 zpětně (na základě vkladu práva provedeného katastrálním úřadem dne 11.2.2000), je povinen podat daňové přiznání a daň zaplatit až po provedení vkladu vlastnického práva. Nebyl-li žalobce v průběhu roku 1999 v katastru nemovitostí zapsán jako vlastník nemovitosti, nebyl poplatníkem daně z nemovitostí, nebyl povinen daň platit, a nebyl tak ani v postavení daňového dlužníka. Nezaplacením daně z nemovitostí za rok 1999 ve lhůtách její splatnosti se tedy nedostal do prodlení s jejím placením a nebyly dány ani zákonné podmínky pro předepsání penále.

Věc: JUDr. Jaromír B. v P. proti Finančnímu ředitelství pro hl. město Prahu o daňové penále.

Finanční úřad pro Prahu 9 dne 28.11.2000 žalobci vyměřil daňové penále z prodlení u daně z nemovitostí za zdaňovací období roku 1999 ve výši 1311 Kč. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal. Žalovaný však jeho odvolání dne 29.6.2001 zamítl.

Žalobce proti zamítavému rozhodnutí žalovaného brojil žalobou podanou dne 25.7.2001 u Městského soudu v Praze. Žalobce v podané žalobě nezpochybňoval zjištěný skutkový stav věci, avšak zpochybnil právní konstrukci vzniku povinnosti podání daňového přiznání a úhrady daně, jak ji uplatnil žalovaný. Poukázal na občanský zákoník, který jako základní zásadu pro nabytí vlastnictví k nemovitostem na základě kupní smlouvy stanoví podmínku, že vlastnické právo přechází na základě kupní smlouvy, která musí být platná a účinná. Platnost kupní smlouvy pak nastává okamžikem podpisu kupní smlouvy oběma stranami, při nezbytném splnění zákonem stanovených náležitostí kupní smlouvy. Dnem, kdy se uzavřená kupní smlouva stala platnou, však kupující ještě nezískává vlastnické právo k převáděným nemovitostem, neboť podle ustanovení § 133 odst. 2 občanského zákoníku musí platná kupní smlouva nabytí účinnosti. Platná kupní smlouva nabývá účinnosti dnem jejího schválení státem; tím je podle současné právní úpravy správní rozhodnutí katastrálního úřadu o vkladu práva z kupní smlouvy do katastru nemovitostí. V roce 1999 ještě nebyla předmětná kupní smlouva účinná, a kupující tak tehdy nebyl vlastníkem převáděných nemovitostí. Neměl tedy dle § 3 odst. 1 a § 8 odst. 1 zákona ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, povinnost platit daň z nemovitostí, a nedostal se tak do prodlení s podáním daňového přiznání k této dani a s úhradou daně.

Žalobce vyjádřil názor, že jelikož katastrální úřad pro Prahu-město vydal rozhodnutí o povolení vkladu práva do katastru nemovitostí, které nabylo právní moci dne 11.2.2000, vznikla žalobci v důsledku zpětné účinnosti vydaného rozhodnutí povinnost podat daňové přiznání k dani z nemovitostí i za rok 1999, avšak až po doručení kupní smlouvy opatřené doložkou o vkladu práva z kupní smlouvy do katastru nemovitostí.

Teprve po takto podaném daňovém přiznání byl žalobce povinen daň zaplatit. Nemohlo ale dojít k prodlení s úhradou daně z nemovitostí za rok 1999 a k jeho penalizaci v případě, že žalobce daňové přiznání učinil a daň zaplatil do 31.1.2001.

Žalovaný ve svém vyjádření setrval na tom, že žalobce se pozdními úhradami daně z nemovitostí za zdaňovací období roku 1999 dostal do prodlení. Vyměření daně za toto zdaňovací období bylo pravomocné, a proto i splatnost obou splátek byla nezpochybnitelná. To, že žalobce nevyužil řádných ani mimořádných opravných prostředků proti rozhodnutí o vyměření daně na zdaňovací období roku 1999, je jeho svobodné rozhodnutí. Žalobou napadené rozhodnutí, kterým bylo předepsáno penále, navazuje na pravomocné rozhodnutí o vyměření daně a s ohledem na ustanovení § 58 daňového řádu žalovaný musí toto předcházející rozhodnutí akceptovat. Žalobce by za daných okolností mohl zpochybňovat pouze nesprávně vypočtenou výši penále, což však neučinil. Žalovaný navrhl zamítnutí podané žaloby.

Z obsahu spisového materiálu je zřejmé, že právní účinky vkladu práva z kupní smlouvy do katastru nemovitostí nastaly ku dni 23.12.1998 (vklad práva byl povolen rozhodnutím katastrálního úřadu Praha-město a byl zapsán v katastru nemovitostí dne 11.2.2000). Výzvou ze dne 2.5.2000 správce daně vyzval žalobce k podání přiznání k dani z nemovitostí na rok 2000 a žalobce toto daňové přiznání podal dne 16.5.2000. Výzvou ze dne 1.6.2000 správce daně vyzval žalobce k podání daňového přiznání k dani z nemovitostí na rok 1999; toto daňové přiznání žalobce podal dne 19.6.2000 a v něm přiznal daň z nemovitostí na rok 1999 ve výši 4103 Kč. Správce daně pak dne 16.8.2000 vydal platební výměr na daň z nemovitostí na rok 1999, kterým vyměřil daň v přiznané výši 4103 Kč, přičemž po zvýšení za pozdní přiznání k dani dle § 68 daňového řádu činila dle platebního výměru celková daňová povinnost 4513 Kč. Uvedený platební výměr obsahuje údaj o splatnosti daně do 31.8.1999 v částce 2051 Kč a do 30. 11. 1999 v částce 2052 Kč, s tím, že pokud v těchto termínech daň nebyla uhrazena, je poplatník povinen daňový nedoplatek uhradit nejpozději do 30 dnů od doručení platebního výměru. Platební výměr obsahuje i řádné poučení o možnosti podat odvolání ve lhůtě 30 dnů od jeho doručení. Žalobce nezpochybňuje tvrzení žalovaného správního orgánu, že proti platebnímu výměru na vyměření daně z nemovitostí na rok 1999 odvolání nepodal, a tento platební výměr, doručенý žalobci dne 29.8.2000, tak nabyl právní moci dne 29.9.2000. Dne 28.11.2000 pak správce daně vydal platební výměr na daňové penále na daň z nemovitostí za zdaňovací období od 1.1.1999 do 31.12.1999 ve výši 1311 Kč. Penále bylo vypočteno z částky 2051 Kč za dobu od 31.8.1999 do 30.8.2000 a z částky 2052 Kč za dobu od 30.11.1999 do 30.8.2000. (Z vyjádření žalovaného k podané žalobě vyplývá, že k úhradě obou splátek daně z nemovitostí na rok 1999 ze strany žalobce došlo najednou dne 30.8.2000.)

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a napadené rozhodnutí žalovaného v souladu s § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

Z odůvodnění:

Podle § 133 odst. 2 občanského zákoníku, ve znění účinném k 1.1.1993, platí, že převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Dovolává-li se žalobce respektování zásady, že k přechodu vlastnického práva dochází

dnem účinnosti kupní smlouvy, tj. dnem právní moci rozhodnutí katastrálního úřadu, vychází zřejmě z ustanovení § 133 odst. 2 občanského zákoníku, ve znění účinném k 31.12.1992 (podle kterého platí, že převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví účinností smlouvy; k její účinnosti je třeba registrace státním notářstvím). Nabytí vlastnictví k nemovitosti převáděné kupní smlouvou vkladem do katastru nemovitostí upravuje zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů. Podle § 2 odst. 2 zákona č. 265/1992 Sb. práva uvedená v § 1 (mj. i vlastnické právo) vznikají, mění se nebo zanikají dnem vkladu do katastru, pokud občanský zákoník nebo jiný zákon nestanoví jinak. V tomto případě se občanský zákoník i zákon č. 265/1992 Sb. na způsobu nabývání vlastnictví shodují a jinak nestanoví ani zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Podle § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb. vznikají právní účinky vkladu na základě pravomocného rozhodnutí o jeho povolení ke dni, kdy návrh na vklad byl doručen katastrálnímu úřadu.

V daném případě byl návrh na vklad práva z kupní smlouvy o převodu dotčených nemovitostí doručen katastrálnímu úřadu dne 23.12.1998, vklad práva byl rozhodnutím katastrálního úřadu povolen a zapsán dne 11.2.2000 s právními účinky vkladu ku dni 23.12.1998. Žalobce se tak stal vlastníkem nemovitostí na základě vkladu vlastnického práva provedeného katastrálním úřadem dne 11.2.2000, a to zpětně ke dni 23.12.1998. Protože podle § 3 odst. 1 a § 8 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí je poplatníkem daně z nemovitostí vlastník pozemků a staveb, stal se žalobce na základě vkladu vlastnického práva provedeného katastrálním úřadem dne 11.2.2000 rovněž poplatníkem daně z nemovitostí dle zákona o dani z nemovitostí, a to zpětně i za rok 1999.

Skutečnost, že se žalobce stal poplatníkem daně z nemovitostí za rok 1999, žalobce nezpochybňuje. Namítá však, že neměl povinnost tuto daň platit v roce 1999, kdy ještě nebyl vlastníkem nemovitostí, a je toho názoru, že byl povinen podat přiznání k dani z nemovitostí za rok 1999 a daň zaplatit až poté, co mu byla doručena kupní smlouva opatřená doložkou o vkladu práva z kupní smlouvy do katastru nemovitostí. Je toho názoru, že nemohlo dojít k prodlení s úhradou daně z nemovitostí za rok 1999 a k jeho penalizaci, pokud daňové přiznání učinil a daň zaplatil do 31.1.2001.

Podle § 13 zákona o dani z nemovitostí je zdaňovacím obdobím kalendářní rok; ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží. Podle § 13a odst. 1 tohoto zákona je poplatník povinen podat daňové přiznání příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. Daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal v některém z předchozích zdaňovacích období. Dojde-li však ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně včetně změny v osobě poplatníka, je poplatník povinen daň do 31. ledna zdaňovacího období přiznat. Podle § 13b odst. 1 uvedeného zákona se daň z nemovitostí vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je vyměřována. Podle § 15 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí je daň z nemovitostí splatná u poplatníků provozujících zemědělskou výrobu a chov ryb ve dvou splátkách, a to nejpozději do 31. srpna a do 30. listopadu běžného zdaňovacího období.

Z citované právní úpravy vyplývá, že povinnost podat daňové přiznání se vztahuje na poplatníka, tj. dle § 3 odst. 1 a § 8 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí na vlastníka

nemovitosti. S ohledem na skutečnost, že daň se vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je vyměřována (§ 13b odst. 1 zákona o dani z nemovitostí), a nepřihlíží se ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího období (§ 13 zákona o dani z nemovitostí), je třeba dojít k závěru, že poplatníkem daně z nemovitostí, který je povinen podat daňové přiznání ve lhůtě stanovené v § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitostí (nejde-li o případ, kdy se daňové přiznání nepodává) a který je rovněž povinen zaplatit daň ve lhůtách stanovených v § 15 zákona o dani z nemovitostí, je vlastník nemovitosti, tj. osoba zapsaná jako vlastník v katastru nemovitostí k 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Žalobce nebyl ke dni 1. ledna roku 1999 (a ani v průběhu celého roku 1999) zapsán jako vlastník předmětných nemovitostí v katastru nemovitostí. V průběhu roku 1999 tedy žalobce nebyl poplatníkem daně z nemovitostí, a nelze proto dovozovat ani jeho povinnost podat daňové přiznání do 31. ledna roku 1999.

Žalovaný poukazuje na zákonné lhůty splatnosti předmětné daně (do 31.8.1999 a do 30.11.1999) a na skutečnost, že žalobce uhradil obě splátky až dne 30.8.2000, a proto prokazatelně došlo k prodlení s úhradou daně.

Podle § 63 daňového řádu je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti (odst. 1). Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti (odst. 2). Podle § 57 daňového řádu je daňovým dlužníkem každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň nebo vybranou a sraženou daň odvádět (odst. 1). Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů (odst. 2). Soud je toho názoru, že skutečností zakládající daňovou povinnost žalobce k dani z nemovitostí na rok 1999 byl vklad vlastnického práva provedený katastrálním úřadem dne 11.2.2000. Daňová povinnost k dani z převodu nemovitostí na rok 1999 tedy žalobci vznikla zpětně až vkladem vlastnického práva provedeným 11.2.2000. V průběhu roku 1999 žalobce nebyl jako vlastník nemovitostí v katastru nemovitostí zapsán, nebyl poplatníkem daně, nebyl povinen daň platit, a proto nebyl ani v postavení daňového dlužníka (§ 57 daňového řádu). Nezaplacením daně z nemovitostí na rok 1999 ve lhůtách její splatnosti, tj. do 31.8.1999 a 30. 11. 1999, se žalobce, který v roce 1999 nebyl daňovým dlužníkem, nedostal do prodlení s jejím placením (§ 63 daňového řádu). Zákoné podmínky pro vyměření penále tak dle mínění soudu nebyly dány. S uvedeným koresponduje i skutečnost, že ustanovení § 15 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí stanoví splatnost daně ve dvou stejných splátkách do 31. 8. a 30. 11. běžného zdaňovacího období pro poplatníky daně (provozující zemědělskou výrobu); zaplatit daň z nemovitostí na zdaňovací období roku 1999 ve lhůtách do 31.8.1999 a do 30.11.1999 byl tedy povinen ten, kdo v průběhu zdaňovacího období roku 1999 byl poplatníkem daně.

Žalobce se stal poplatníkem daně z nemovitostí za rok 1999 zpětně, a to až na základě vkladu práva provedeného katastrálním úřadem dne 11.2.2000. Soud je shodně s žalobcem toho názoru, že teprve po provedení vkladu byl žalobce již jako vlastník nemovitosti - a tedy poplatník daně - povinen podat daňové přiznání a daň zaplatit.

Z uvedených důvodů má soud za to, že daňové penále na daň z nemovitostí za zdaňovací období roku 1999 bylo žalobci předepsáno neprávem.

Příloha č. 2

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v Brně č. j. 1 Afs 57/2005-61

Platebním výměrem ze dne 20. 9. 2002, vydaným pod č. j. 69199/02/370962/3517, vyměřil Finanční úřad v Havířově žalobkyni daň z převodu nemovitostí ve výši 5 616 395 Kč.

Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 25. 4. 2003. Uvedl zde a v následném řízení před soudem upřesnil, že žalobkyně jako prodávající uzavřela dne 7. 9. 2000 kupní smlouvu se společností I. g., s. r. o., jejímž předmětem byla rozestavěná stavba. Právní účinky vkladu vlastnického práva pro kupujícího vznikly dne 25. 9. 2000. Žalobkyně poté podala daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí a správce daně jí daň vyměřil platebním výměrem ze dne 2. 4. 2001. Dne 8. 11. 2001 žalobkyně správci daně doložila, že odstoupila od kupní smlouvy pro nezaplacení kupní ceny, a požádala o prominutí daně (této žádosti správce daně vyhověl rozhodnutím ze dne 22. 1. 2002). Dne 21. 12. 2001 uzavřela žalobkyně další kupní smlouvu týkající se téže nemovitosti se společností D. C. L. H. T., s. r. o.; právní účinky vkladu vznikly dnem 31. 12. 2001. Žalobkyně nato podala daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, ve kterém uplatnila osvobození od daně podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. Správce daně jí však osvobození nepřiznal, neboť tento převod již nebyl podle něj prvním úplatným převodem podle citovaného ustanovení: tím byl již převod na společnost I. g., s. r. o. Není důležité, že od první kupní smlouvy žalobkyně odstoupila: zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), totiž v § 9 odst. 2 stanoví, že úplatný převod vlastnictví k nemovitostem je předmětem daně i v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a smlouva se tím od počátku ruší.

Žalobu, jíž žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Ostravě zamítl. V průběhu řízení nebylo zpochybněno, že předmětem činnosti žalobkyně je mj. provádění staveb a že stavba, jejíž převod byl podroben dani, byla rozestavěnou novou stavbou užívanou v rámci zkušebního provozu; soud se však stejně jako správní orgány neztotožnil se žalobkyní v tom, že tento převod byl prvním úplatným převodem, který měl být od daně osvobozen podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění ke dni převodu. Pro předmět daně je určující forma právního úkonu, jímž dochází k převodu či přechodu vlastnického práva. Předmět daně vznikl již tím, že kupní smlouva byla sjednána; to, zda z ní bylo plněno, je z hlediska § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. irrelevantní. Odstoupení od smlouvy způsobuje zánik právních účinků změny vlastnictví, nikoli ovšem zánik předmětu daně, jak o tom svědčí i výslovná úprava obsažená v § 9 odst. 2 zákona; byla-li i přes odstoupení od smlouvy daň zaplacená, lze se nápravy domáhat pomocí institutu prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona, jak to ostatně žalobkyně úspěšně učinila. Pojem „úplatný převod“ je společný jak pro § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., tak pro jeho § 20 odst. 7; pokud pak odstoupení od smlouvy nemá vliv na předmět daně, nemůže se promítnout ani do podmínek osvobození od daně, které jsou s předmětem daně neodmyslitelně spjaty.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podala žalobkyně včas kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního, tedy pro nesprávné

posouzení právní otázky soudem. Žalobkyně souhlasí s tím, že i v případech, kdy dojde k odstoupení od smlouvy a smlouva se ruší od počátku, podléhá tento úplatný převod daní z převodu nemovitostí; toto pravidlo se však uplatní vždy pouze v souvislosti s jednotlivým konkrétním převodem nemovitosti, a nelze je použít v případě zcela jiném. V případě převodu na společnost I. g., s. r. o., se tak uplatní § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., ale zároveň se uplatní i § 20 odst. 7 tohoto zákona. Převod téže nemovitosti na společnost D. C. L. H. T., s. r. o., je nutno posuzovat jako jednotlivý konkrétní převod nemovitosti, po němž k odstoupení od smlouvy nedošlo; nelze tak uplatnit § 9 odst. 2 a užije se pouze § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. Oba úplatné převody téže nemovitosti je nutno posuzovat jako dva jednotlivé a spolu nesouvisející převody.

Při výkladu ustanovení § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. je pak třeba přihlídnout k úpravě odstoupení od smlouvy v § 48 odst. 2 občanského zákoníku. Odstoupením zaniká právní titul, na jehož základě nabyt kupující vlastnické právo k nemovitosti, a obnovuje se tak předchozí vztah; vlastnické právo nabyvatele zaniká přímo ze zákona (k tomu žalobkyně odkázala na stanovisko Nejvyššího soudu Cpjn 38/98 ze dne 28. 6. 2000). Na převod dotčené stavby na společnost I. g., s. r. o., je tak třeba hledět, jako by se nikdy neuskutečnil; převod na společnost D. C. L. H. T., s. r. o., je proto prvním úplatným převodem.

Konečně žalobkyně dodala, že v důsledku zaplacení daně se stát, resp. finanční úřad, bezdůvodně obohatil v její prospěch: bezdůvodným obohacením je totiž i majetkový prospěch získaný plněním z právního důvodu, který odpadl. Tak je tomu i v tomto případě: právní důvod převodu nemovitosti na společnost I. g., s. r. o., byl totiž od počátku zrušen a na převod se hledí tak, jako by k němu nikdy nedošlo. Pro všechny uvedené důvody by měl být rozsudek krajského soudu zrušen a věc by mu měla být vrácena k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je důvodná.

Žalobkyně v zásadě nepopírá výklad ustanovení § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., jak jej provedl krajský soud, a i Nejvyšší správní soud tomuto výkladu přisvědčuje. I úplatný převod vlastnictví k nemovitosti, po němž následuje odstoupení od smlouvy a její zrušení od samého počátku, je předmětem daně. Taková zákonná úprava je nutná: v okamžiku vzniku daňové povinnosti, podání daňového přiznání a vyměření daně totiž nebývá zřejmé, že jedna ze stran od smlouvy v budoucnu odstoupí, a že tak odpadne právní skutečnost, která dala vzniknout daňové povinnosti. Ustanovení § 9 odst. 2 tak poskytuje zákonný podklad pro vyměření daně a dispozici státu se zaplacenou částkou i poté, co odpadl právní důvod vyměření daně a na úkon podléhající zdanění se hledí, jako by se nikdy neuskutečnil. Tento stav věcí, ačkoli je v souladu s právem, však pozbývá mimoprávního zdůvodnění a stává se nerovnovážným: daň totiž byla zaplacená a stát s ní nakládá přesto, že převodci nejen že nevznikl ze zdaňovaného převodu žádný majetkový prospěch, ale že již vůbec neexistuje ani právní titul, který založil daňovou povinnost. Povinnost k placení daně jistě není podmíněna předchozím vznikem majetkového prospěchu u poplatníka: vždyť pojmovým znakem daně jakožto povinné platby ve prospěch státu je právě to, že stát za platbu nenabízí žádné přímé protiplnění. Jedním z ekonomických motivů pro zdaňování úplatných převodů nemovitostí je však i to, že se takovým úkonem dostává převodci jednorázově leckdy značné finanční částky.

Této příznivé ekonomické okolnosti pak stát využívá k vyměření daně právě v okamžiku, kdy převodce nabytými prostředky zpravidla ještě disponuje (nebo záhy disponovat bude); daň z převodu nemovitostí tak fakticky bývá jakousi srážkou z kupní ceny (zaplacené nebo očekávané) ve prospěch státu.

Předmět daně z převodu nemovitostí je tedy v § 9 zákona č. 357/1992 Sb., a speciálně v jeho odst. 2, vymezen poměrně široce; spolu s povinností podat daňové přiznání bezprostředně po účinnosti převodu to neumožňuje převodci vyčkávat, zda převod skutečně dojde svého ekonomického naplnění a zda jeho účinky nebudou zvráceny. Zdanění postihující paušálně všechny úplatné převody – bez ohledu na to, zda převodce nebude nucen odstoupit od smlouvy proto, že nabyvatel nedostal své smluvní povinnosti – by však bylo příliš tvrdé. Proto je vymezení předmětu daně v § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. doplněno o institut prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona. V něm se projevuje snaha zákonodárce o to, uvést do souladu stav právní se stavem faktickým – tedy umožnit převodci, aby opětovně nabyl částku zaplacenou státu, pokud právní vztah zakládající předmět daně později zanikne bez jeho viny, aniž z něj bylo plněno. Ostatně tato snaha o spravedlivý poměr mezi ekonomickými následky zdaňovaného převodu na straně jedné a daňovým zatížením na straně druhé je patrná i z vývoje ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. Před novelou provedenou zákonem č. 169/1998 Sb. nebyl na prominutí daně ze strany finančního ředitelství nárok; k odstoupení od smlouvy navíc muselo dojít ve lhůtě šesti měsíců ode dne vkladu práva do katastru nemovitostí a poplatník musel v této lhůtě o prominutí daně požádat. S účinností od 15. 8. 1998 již je na prominutí daně při odstoupení od smlouvy právní nárok; ten si převodce zachovává tehdy, pokud odstoupí od smlouvy a požádá o prominutí daně do dvou let. Novelizace provedená zákonem č. 420/2003 Sb. (s účinností k 1. 1. 2004) přináší další zmírnění: odstoupit je nutno ve lhůtě dvou let, avšak žádat o prominutí daně lze bez časového omezení. V konečném důsledku si tedy stát ponechává daň jen z těch převodů, které přivodily změnu ve vlastnických vztazích alespoň po dobu dvou let.

I přes shodu s krajským soudem ohledně obecného vymezení předmětu daně však žalobkyně zpochybňuje způsob, jakým krajský soud vyložil pojem „první úplatný převod“; zdůrazňuje přitom, že na převod na společnost I. g., s. r. o., je třeba hledět, jako by se nikdy neuskutečnil. Argumentace bezdůvodným obohacením a účinky odstoupení od smlouvy podle občanského zákoníku zde není zcela přiléhavá; přesto se však žalobkyně nemylí v podstatě věci, tedy v tom, že osvobození od daně se těší až ten převod nemovitostí, který splnil svůj ekonomický účel a jehož účinky později neodpadly. Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že zákonodárce nevymezil obsah samotného pojmu „úplatný převod“ užitého v § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. nijak odlišně od jeho základní charakteristiky v § 9 odst. 2; tento pojem však není možné vykládat izolovaně, nýbrž je zapotřebí přihlížet k záměrům zákonodárce vtěleným do obou ustanovení a k dalším právním možnostem zmírnění daňové zátěže, které jsou s těmito ustanoveními spjaty.

Při výkladu pojmu „první úplatný převod“ a posuzování podmínek osvobození od daně, které jsou s takovým převodem spojeny, je třeba aplikovat stejné kritérium ekonomické rovnováhy a spravedlivého zdanění jako v případě právě popsaného institutu prominutí daně. Smyslem ustanovení § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je motivovat investory ve stavebnictví a realitní společnosti k převodu nově vzniklých staveb [a bytů

podle písm. b)), a podněcovat tak trh s nemovitostmi. Na rozdíl od prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona, jehož smyslem je umožnit převodci znovu nabýt vynaloženou částku daně, pokud účinky převodu nebyly trvalé, však toto ustanovení neporovnává trvání účinků převodu na straně jedné a zaplacenou daň na straně druhé, resp. zpětně neposuzuje spravedlivost zdanění. První úplatný převod se naopak osvobozuje i přesto, že jím strany dosáhly svých ekonomických cílů a převodce z něj má majetkový prospěch. Ačkoli tedy byla zaplacená kupní cena, jejíž část by bylo možno odčerpát coby daň z převodu nemovitostí, stát se této možností zříká: důležitější než příjem plynoucí z takových převodů je pro něj totiž zájem na oživení ekonomiky v oblasti stavebnictví a realit. Účelem osvobození od daně je zprostit investora (případně zprostředkovatele), který poprvé převádí nově vzniklou nemovitost na jiného, daňové zátěže, a umožnit mu tak, aby mohl co nejvíce prostředků získaných prodejem nemovitosti opět investovat do výstavby a trhu s nemovitostmi.

Pokud tedy převodce při převodu nedosáhne svého cíle a je nucen odstoupit od smlouvy pro nezaplacení kupní ceny kupujícím, nekonzumuje se tím ekonomické zvýhodnění spočívající v osvobození od daně podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.; v opačném případě by totiž nebyl naplněn účel, který zákonodárce tímto ustanovením sledoval. Formálně vzato zůstává takový převod převodem prvním, tedy předcházejícím v čase převodům dalším; převod takto první v obecném slova smyslu však není vždy totožný s prvním převodem osvobozeným od daně podle citovaného ustanovení. Převodem naplňujícím podmínky a smysl tohoto ustanovení je jen takový převod, jímž převodce dosáhl svého ekonomického cíle a jehož účinky později nezanikly z důvodů mimo jeho vůli. Takový výklad podmínek osvobození od daně zajišťuje ekonomickou rovnováhu zrovna tak, jako ji na jiném místě zákona utváří kombinace široce vymezeného předmětu daně podle § 9 odst. 2 a institutu nárokového prominutí daně podle § 25 odst. 3.

Uvádí-li tedy krajský soud, že právní skutečnost odstoupení od smlouvy, která nemá vliv na předmět daně, se tím spíše nemůže projevit ani v podmínkách osvobození od daně, pomíjí tím vztah právě zmíněných ustanovení k sobě navzájem i jejich dopad na výklad podmínek osvobození od daně. Daňová spravedlnost v obou případech (tedy jak ve vztahu k předmětu daně, tak ve vztahu k daňovému osvobození) sleduje stejný cíl – totiž zbavit poplatníky daňového zatížení tam, kde předmět daně později odpadl. Zatímco však ustanovení § 9 odst. 2 má svůj výslovný zmírňující protějšek v § 25 odst. 3, ustanovení § 20 odst. 7 takový protějšek postrádá, a je proto třeba jej dovodit výkladem. Není tedy důležité, že odstoupení od smlouvy skutečně nezpůsobuje zánik předmětu daně; zlepšuje ovšem právní postavení poplatníka (a zmírňuje jeho ekonomický neúspěch) tím, že ani nadále existující předmět daně u něj již nezakládá právní důvod pro zdanění, pokud se toho poplatník dovolá pomocí ustanovení § 25 odst. 3. Stejný princip se uplatní i při výkladu pojmu „první úplatný převod“ podle § 20 odst. 7: aniž by bylo nutno popírat, že nemovitost byla již jednou (neúspěšně) převedena, projeví se odstoupení od smlouvy tak, že se k takovému převodu pro účely osvobození od daně nepřihlíží. Jinak řečeno, tímto převodem nepřichází poplatník o možnost uplatnit osvobození při dalším převodu, který již dojde svého ekonomického naplnění.

Ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. a jeho vývoj svědčí o významu, který zákonodárce připisuje ekonomické rovnováze ve vztahu mezi daňovým subjektem a státem, a o tom, že i následný ekonomický neúspěch poplatníka v podobě odstoupení od

smlouvy dopadá na daňové vztahy již vzniklé a zavazuje stát k vrácení daně již zaplacené. Právě provedený výklad ustanovení § 20 odst. 7 respektuje stejnou logiku: neponechává-li si totiž stát daň z právního úkonu, který později odpadl, nemůže takový úkon ani zbavit poplatníka možnosti uplatnit osvobození od daně při dalším převodu, jehož účinky přetrvávají.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Příloha č. 3

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v Brně č. j. 1 Afs 24/2005-70

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku městského soudu, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2003, č. j. FŘ-1801/14/03. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z převodu nemovitostí, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 6.

V žalobě žalobce uvedl především, že zbudoval a zkolaudoval bytový dům v Praze. Prohlášením vlastníka vymezil ve smyslu zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (též „zákon o vlastnictví bytů“) v uvedeném domě bytové a nebytové jednotky, které pak následně prodal jejich nynějším vlastníkům jako nabyvatelům, a to smlouvami o převodech vlastnictví k bytovým, respektive nebytovým jednotkám a smlouvami o převodech spoluvlastnictví nebytové jednotky. Stalo se tak v období roku 1999. Správce daně mu poté nesprávně vyměřil daň z převodu pozemků. Podle § 20 zákona č. 72/1994 Sb. totiž přecházelo spoluvlastnictví pozemků za splnění stanovených podmínek na nabyvatele jednotky.

Soud v odůvodnění uvedl zejména, že smlouvou o převodu jednotlivých bytových jednotek byl v daném případě převeden i spoluvlastnický podíl na pozemcích ve smlouvě uvedených. Převod spoluvlastnického podílu na pozemcích nebyl bezúplatný, jednalo se o převod úplatný, když cena spoluvlastnického podílu na pozemcích byla podle oceňovacích předpisů pro účely ocenění připočtena k ceně bytu nebo nebytového prostoru. Ze skutečnosti, že pro účely ocenění byla k ceně bytu nebo nebytového prostoru připočtena i cena spoluvlastnického podílu pozemku, nelze dovozovat, že pozemek přestal být samostatnou nemovitostí (§ 119 odst. 2 občanského zákoníku), samostatným předmětem vlastnických vztahů, a že převod spoluvlastnického podílu pozemku vůbec dani z převodu nemovitostí nepodléhal nebo že byl od této daně osvobozen. Jako nedůvodnou soud označil i námitku, že žalovaný odmítl aplikovat na daný případ § 8 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (též „zákon o oceňování majetku“). Při stanovení předmětu daně je nutno vycházet z daňového zákona, neboť ten stanoví jak předmět daně, tak i případy osvobození od daně. Zákon o oceňování majetku upravuje pouze způsoby oceňování věcí, práv a jiných majetkových hodnot a služeb, mimo jiné i pro účely stanovené daňovými předpisy; sám však daňovým předpisem není, nestanoví co je předmětem konkrétní daně, ani co je od daně osvobozeno. Je proto nutno odmítnout právní výklad žalobce, že zákon o oceňování majetku mění daňový zákon a odlišně stanoví co je předmětem daně a co je od daně osvobozeno. Z uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Žalobce napadl rozsudek kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Má za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a proto je nezákonný. Není správný soudem provedený výklad § 20 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, týkající se osvobození od daně z převodu nemovitostí, v návaznosti na znění § 8 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 151/1997 Sb., o

oceňování majetku a o změně některých zákonů a znění § 20 a § 21 zákona č. 72/1994 Sb. Soud nesprávně při posouzení osvobození od daně z převodu nemovitostí upřednostnil užití zákona č. 357/1992 Sb. a uzavřel, že § 20 tohoto zákona umožňuje, za splnění zde uvedených podmínek, osvobodit pouze převod stavby (či zde jednotek bytových i nebytových); pozemku, který se pod ní nachází se již, dle názoru soudu, osvobození netýká. Soud nesprávně nepřihlédl při posouzení osvobození od daně k § 20 a § 21 zákona o vlastnictví bytů, v nichž bylo uvedeno, že převodem nebo s přechodem vlastnictví k jednotce přechází i spoluvlastnický podíl pozemku. S vlastnictvím jednotky jsou spojena práva k pozemku. Vlastník budovy převede na vlastníka jednotky i spoluvlastnický podíl pozemku.

Podle názoru žalobce, jestliže § 8 zákona o oceňování majetku stanoví, že cena spoluvlastnického podílu pozemku se započte do ceny stavby (potažmo do ceny bytové nebo nebytové jednotky), platí tento příkaz pro všechny účely zákonů, uvedených v § 1 odst. 1 a v části čtvrté až deváté tohoto zákona. Je proto nemožné, aby nebyl aplikován s poukazem, že neupravuje předmět jednotlivých daní. Pokud jde o základ daně, je tento zákon předpisem, který deroguje ustanovení daňových zákonů. Tomu odpovídá i odkaz na tento zákon, uvedený v § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., zde je uvedeno, že základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Podle § 8 odst. 4 zákona o oceňování majetku má být cena spoluvlastnického podílu pozemku pro potřeby daně z převodu nemovitostí zahrnuta do ceny stavby. Je zde tedy uložena povinnost převodce zvýšit o cenu spoluvlastnického podílu pozemku cenu stavby a tedy zvýšit o tuto cenu zdaňovací základ, pokud jde o převod bytových a nebytových jednotek. Zákon takto vylučuje, aby se v případech, kdy jde o převod spoluvlastnictví podílu pozemku na nabyvatele bytové či nebytové jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., cena tohoto podílu pozemku stala samostatným základem pro vyměření daně z převodu nemovitostí. Neboli, jestliže zákon uvádí, že pokud jde o převod spoluvlastnictví pozemků podle § 20 a § 21 zákona č. 72/1994 Sb., nemůže být zjištěná cena spoluvlastnického podílu pozemku samostatným základem pro stanovení daně z převodu nemovitostí a neumožňuje tedy legálně takový základ daně určit. Je-li tedy podle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., převod stavby za zde stanovených podmínek osvobozen od daně z převodu nemovitostí, musí se nutně toto osvobození vztahovat i na tu část základu daně z převodu nemovitostí, která je tvořena započtenou cenou spoluvlastnického podílu pozemku.

Ve smlouvách o převodu nemovitostí bylo uvedeno, že předmětná jednotka se převádí spolu s příslušným spoluvlastnickým podílem společných částí domu a příslušným spoluvlastnickým podílem pozemků, titulem pro přechod vlastnického práva k těmto spoluvlastnickým podílům byla dikce § 20 zákona č. 72/1994 Sb., podle něhož v dané době přecházelo spoluvlastnictví společných částí domu a pozemků spolu s převodem či přechodem vlastnického práva k jednotce. Soud dospěl k nesprávnému závěru, že se jednalo o úplatný převod podílů pozemků, neboť tyto byly ve smlouvách pouze zmíněny. Smlouvy však neobsahují žádné ujednání o ceně tohoto spoluvlastnického podílu. V závěru poukázal na porušení řady ústavních práv žalobce a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti důvodnost kasačních námitek popřel, odkázal na své vyjádření, podané k žalobě městskému soudu, jakož i na svoji

argumentaci vedenou při ústním jednání u soudu. Zopakoval, že § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění tehdy účinném, upravoval pouze podmínky osvobození prvního úplatného převodu vlastnictví ke stavbě. Pozemek je však samostatnou nemovitostí, stavba není součástí pozemku. Ustanovení § 20 zákona o vlastnictví bytů je nutno chápat tak, že dochází li k převodu bytu nebo nebytového prostoru, je tímto převodem podmíněn i převod pozemku (obdobně jako u § 21 téhož zákona). Zákon tak ukládá vlastníkově pozemku, aby při převodu stavby (bytu či nebytového prostoru) převedl na nabyvatele i spoluvlastnický podíl pozemku, nestanoví však v žádném případě, že se tak musí stát bezúplatně, eventuelně, že by byl tento převod pozemku osvobozen od daně. Správce daně proto přiznal v souladu s § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. osvobození od daně z převodu nemovitosti převodu bytu a k němu náležejících společných částí a vyměřil daň z převodu nemovitostí za úplatný převod vlastnictví k poměrné části pozemku. Z § 8 odst. 4 zákona o oceňování majetku je zřejmé, že cena příslušenství stavby, které stavebně není její součástí (studna, vedlejší stavby atd.), se pro účely ocenění bytu nebo nebytového prostoru započte do ceny stavby. Jsou-li vlastnické vztahy ke stavbě a pozemku shodné, cena pozemku se rovněž započte do ceny stavby. Způsob ocenění bytu a nebytového prostoru je vymezen § 13 vyhlášky č. 279/1997 Sb., a to tak, že cena příslušenství stavby, které není stavebně její součástí, se pro účely ocenění bytu či nebytového prostoru vypočte podle příslušných ustanovení vyhlášky a k ceně bytu či nebytového prostoru se připočte poměrně podle velikosti spoluvlastnického podílu na společných prostorách domu. Stejně se postupuje u pozemku, jsou-li vlastnické vztahy ke stavbě a pozemku shodné. Z tohoto ustanovení není možné dovozovat, že součet všech těchto hodnot je nedílnou částkou, která je cenou zjištěnou bytu jako takového, ale pouze skutečnost, že zjištěná cena bytu a nebytového prostoru se skládá z ceny bytu a nebytového prostoru, z ceny poměrného podílu na příslušenství stavby a pokud jsou shodná vlastnická práva ke stavbě a pozemku, pak i z ceny příslušného podílu na pozemku. Ze všech důvodů zde uvedených, považuje žalovaný kasační stížnost za bezdůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označil žalovaný výklad ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. ve znění účinném pro rok 1999, v návaznosti na § 8 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů a znění § 20 a § 21 zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony.

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

Zákon č. 357/1992 Sb. ve svém oddílu třetím, zabývajícím se daní z převodu nemovitostí a jejími pravidly uvádí, kdo jsou poplatníky této daně, co je předmětem této daně, co tvoří základ daně a jak se počítá daňová povinnost u jednotlivých skupin osob a rovněž tak uvádí výjimky, tedy okolnosti a podmínky, za nichž je převod nemovitosti osvobozen. Zdanění převodu nemovitostí představuje zcela jistě legitimní cíl spočívající v získávání prostředků k naplnění státního rozpočtu, přičemž případy osvobození od daně lze vnímat jako výjimky z pravidla.

Podle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném pro rok 1999, byl od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví ke stavbě, která je novostavbou, na niž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novostavbou nebo rozestavěnou novostavbou a stavba nebyla dosud užívána, jestliže převodce (prodávající) je buď fyzickou osobou zapsanou v obchodním rejstříku nebo právnickou osobou a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, anebo obec.

Osvobození od daně z převodu nemovitostí podle výše citovaného ustanovení se vztahuje nejen na převody vlastnictví ke stavbě jako celku, ale i na převody vlastnictví samostatných částí stavby, či na převody ideálních částí stavby.

Pokud jde o převody vlastnictví k bytům, resp. k jednotkám, je nutno vycházet z terminologie zákona o vlastnictví bytů. Podle jeho § 3 odst. 2 se právní vztahy k jednotkám řídí, pokud tento zákon nestanoví jinak, ustanoveními občanského zákoníku a dalších právních předpisů, které se týkají nemovitostí. Z jednotlivých ustanovení zákona vyplývá, že vlastník bytu je spoluvlastníkem budovy (tj. stavby). Platí pro ně proto i předpisy, týkající se osvobození prvního úplatného převodu vlastnického práva ke stavbě, je-li novostavbou, tj. § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pro rok 1999. Pojem novostavba není v právních předpisech výslovně definován. Z věcného významu tohoto slova lze však dovodit, že se jedná o druh stavby, která je od základu zcela nově (z)budována. Osvobození od daně tak lze vztáhnout jistě jak na stavby, tak na její části.

Zákon o vlastnictví bytů řeší i práva k pozemku v souvislosti s nabytím vlastnictví bytu nebo nebytového prostoru (§ 21). Občanský zákoník připouští, aby vlastníkem pozemku byl jiný subjekt než je vlastník stavby, přičemž dle § 120 odst. 2 občanského zákoníku, stavba není součástí pozemku. Cílem zákona o vlastnictví bytů tak bylo mj. sjednotit spoluvlastnické vztahy k plášti budovy se spoluvlastnickými vztahy k pozemku a za tím účelem zákon ukládá vlastníkům jednotek, provést mezi sebou převod tak, aby spoluvlastnictví k pozemku odpovídalo spoluvlastnictví společných částí domu. To však v žádném případě neznamená, že by zákonem o vlastnictví bytů, jehož smyslem a cílem je upravit přehledným způsobem a při zachování podmínek zde uvedených, vlastnictví ke stavbám a pod nimi se nacházejících pozemků, měnil § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., který vyjadřuje vůli osvobodit od daně z převodu nemovitostí toliko stavby, a to při zachování podmínek v tomto ustanovení specifikovaných.

Pokud zákon č. 357/1992 Sb. v § 10 uvádí, že základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, činí tak pouze z důvodu, aby odstranil pochybnosti o výši daňového základu, která je podmínkou pro správné stanovení této daně. Uvádí -- li toto ustanovení zákona, že základem daně je cena zjištěná..., pak tak činí ve vztahu k předmětu daně.

Zákon č. 151/1997 Sb. upravuje způsoby oceňování věcí, práv a jiných majetkových hodnot a služeb pro účely stanovené zvláštními předpisy, tedy i pro účely daňové. Jiný cíl, než úpravu způsobů a sjednocení oceňování věcí a práv, tento zákon nemá.

Ustanovení § 8 citovaného zákona mj. uvádí, že cena bytu a cena nebytového prostoru se zjistí jako podíl z ceny stavby. Velikost tohoto podílu se rovná poměru podlahové

plochy bytu nebo nebytového prostoru k součtu podlahových ploch všech bytů a nebytových prostorů ve stavbě, do něhož se nezapočítávají plochy společného příslušenství stavby. Přitom se přihlíží k vybavení a stavu bytu nebo nebytového prostoru. Cena příslušenství stavby, které není stavebně její součástí, jako jsou zejména venkovní úpravy, studny a vedlejší stavby sloužící výhradně společnému užívání, se pro účely ocenění bytu nebo nebytového prostoru započte do ceny stavby. Jsou-li vlastnické vztahy ke stavbě a pozemku shodné, cena pozemku se rovněž započte do ceny stavby. Příslušné ustanovení tak zde dává návod, jakým způsobem se bude výše ceny, ze které pak vychází územní finanční orgány při vyměření daně, zjišťovat. Ze správního spisu je rovněž zřejmé, že znalecký posudek č. 31/18/2002, jež měl pro účely daňové cenu převáděných nemovitostí zákonem daným způsobem stanovit, obsahoval odděleně ocenění pozemků.

V daném případě se předmětem převodu staly jednak bytové jednotky či nebytové prostory, jakož i poměrná část společných prostor domu či vedlejších staveb, tyto všechny podléhaly osvobození od daně z převodu nemovitostí. Součástí ceny převáděných nemovitostí pak tvořilo ocenění i poměrné části pozemku, která s nemovitostí přechází na nového nabyvatele, avšak jeho převod již osvobození nepodléhá; převod pozemku (jako samostatné věci) by byl samostatným převodem.

Ani tvrzení stěžovatele o zásahu do jeho ústavních práv neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými. Ze správního spisu je zřejmé, že se správní orgány způsobem stanoveným zákonem věci meritorně zabývaly a na jeho vznesené námitky reagovaly. Městský soud věc veřejně a v přítomnosti právního zástupce stěžovatele projednal a vydal rozsudek, ve kterém vyložil, na základě jakých skutečností shledal postup správce daně při doměření daně z převodu nemovitostí správným. Co se týče aplikace a interpretace příslušných ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí a zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, má Nejvyšší správní soud za to, že městský soud postupoval ústavně konformním způsobem a že jeho závěry jsou přezkoumatelné. Soudní řízení proběhlo postupem odpovídajícím principům zakotveným v hlavě páté Listiny základních práv a svobod, a rozsudek je tak třeba považovat za výsledek nezávislého soudního rozhodování, jemuž z hlediska ochrany ústavnosti nelze nic vytknout. Samotná skutečnost, že správní orgány a správní soud opřely svá rozhodnutí o právní názor, se kterým se stěžovatel neztotožňuje, nezakládá sama o sobě relevantní důvod k tvrzení porušení jeho ústavních práv. Odlišný právní názor nepředstavuje sám o sobě porušení práva na soudní ochranu, stejně jako rozsah práva na spravedlivý proces nelze vykládat tak, jako by se garantoval úspěch v řízení. Zásady spravedlivého procesu vyplývající z čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod je třeba chápat tak, že v souladu s obecným procesním předpisem musí být v řízení před obecným soudem účastníku zejména zaručeno, že jeho věc bude projednána veřejně, v jeho přítomnosti tak, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Tyto záruky nebyly v projednávané věci porušeny a není tak, prostor ani pro závěr, že proces byl veden způsobem, který nezajistil spravedlivý výsledek. (Srov. např. sp. zn. II. ÚS 644/02 ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 64/02 ze dne 17. 6. 2002).

Nejvyšší správní soud dospěl z výše uvedených důvodů ke shodnému právnímu závěru, vztahujícímu se k neosvobození převáděných částí pozemků od daně z převodu

nemovitostí, jako Městský soud v Praze a shledal, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud však považuje za nezbytné důrazně vytknout městskému soudu vadu, již se dopustil nesprávnou aplikací § 39 odst. 2 s. ř. s., upravujícího vyloučení věci k samostatnému projednání; tato vada však z povahy věci neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, a proto ani nemohla být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 109 odst. 3 s. ř. s.

Směřuje-li jedna žaloba proti více rozhodnutím, může podle § 39 odst. 2 s. ř. s. předseda senátu usnesením každé takové rozhodnutí vyloučit k samostatnému projednání; předpokladem takového postupu je, že společné řízení buď není možné nebo není vhodné.

Žalobce podal u Městského soudu v Praze jednu žalobu proti sedmdesáti šesti rozhodnutím žalovaného; usnesením ze dne 25. 8. 2003, č. j. 5 Ca 163/2003-10, však byla jednotlivá rozhodnutí žalovaného vyloučena k samostatnému projednání. Městský soud v Praze tedy na základě jedné žaloby vedl sedmdesát šest samostatných řízení.

K vyloučení věci k samostatnému projednání však nebyly splněny zákonem předepsané podmínky.

Je nutno zdůraznit, že žaloba je dispoziční úkon, jímž se žalobce obrací na soud s žádostí o poskytnutí soudní ochrany a vymezuje jím předmět soudního řízení. Žaloba je tedy procesním úkonem, v němž se výrazně projevuje zásada dispoziční, již je správní soudnictví ovládáno. Tuto povahu žaloby je povinen soud respektovat, nepředepisuje-li mu zákon výslovně něco jiného.

Dispoziční zásada není principem, který by měl pouze ryze technickou povahu, ale projevují se v ní i významná hodnota lidské osobnosti, spočívající v možnosti jejího svobodného jednání, garantovaného právem v nejobecnější podobě jako princip individuální autonomie. K tomuto principu konstatoval Ústavní soud např. v nálezu ze dne 4. 5. 2004, sp. zn. I. ÚS 113/04, že autonomie vůle a svobodného individuálního jednání je na úrovni ústavní garantována čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Citovaný článek přitom ve své první dimenzi představuje strukturální princip, podle něhož lze státní moc vůči jednotlivci a jeho autonomní sféře uplatňovat pouze v případech, kdy jednání jednotlivce porušuje výslovně formulovaný zákaz upravený zákonem. „Ve své druhé dimenzi pak působí čl. 2 odst. 3 Listiny jako subjektivní právo jednotlivce na to, aby veřejná moc respektovala autonomní projevy jeho osobnosti, včetně projevů volních, které mají odraz v jeho konkrétním jednání, pokud takové jednání není výslovně zakázáno. Ustanovení čl. 2 odst. 3 Listiny ve své druhé dimenzi, v níž působí jako základní právo jednotlivce, je pak třeba aplikovat bezprostředně a přímo. V této dimenzi se nejedná o pouhé prozařování jednoduchým právem, nýbrž o subjektivní právo, které působí bezprostředně vůči státní moci. Orgány státní moci jsou proto povinny při aplikaci jednoduchého práva současně normy tohoto práva, v níž se odráží čl. 2 odst. 3 Listiny a čl. 2 odst. 4 Ústavy, interpretovat rovněž tak, aby nezasáhly do subjektivního práva jednotlivce na autonomii vůle, jež garantuje také čl. 2 odst. 3 Listiny ve své druhé dimenzi. Takové pojetí čl. 2 odst. 3 Listiny totiž pouze vyjadřuje skutečnost, že jednotlivce a jeho svobodné jednání má v materiálním právním státě vždy prioritu před státní mocí realizovanou zákonem. Pokud by jednotlivce neměl vůbec mít

možnost dovolávat se této priority přímo, byla by taková přednost pouhou formální deklarací... Svobodná sféra jednotlivce a její bezprostřední ústavní garance v podobě vymahatelného subjektivního práva jsou totiž *conditiones sine qua non* materiálního právního státu...“.

Z citovaného nálezu tedy vyplývá, že ta ustanovení právních předpisů, v nichž se projevuje autonomie vůle jednotlivce, jsou orgány veřejné moci – mezi něž samozřejmě patří i soudy – povinny aplikovat tak, aby respektovaly veřejné subjektivní právo jednotlivce na autonomii jeho vůle; do této autonomní sféry mohou zasáhnout jenom tehdy, pokud by se jednatel dopustil jednání zákonem výslovně zakázaného.

Dispoziční zásada představuje vyjádření autonomie vůle jednotlivce v oblasti procesního práva. Jejimi konkrétními projevy jsou dispoziční úkony, které účastníci řízení činí, tj. kterými disponují řízením nebo předmětem řízení. Mezi tyto dispoziční úkony patří i žaloba; proto je soud povinen respektovat, zda žalobce žalobou napadl jedno rozhodnutí nebo rozhodnutí několik, ledaže by takové procesní jednání žalobce bylo v rozporu s procesními předpisy. Je-li objektivní kumulace přípustná (tj. je-li možná nebo vhodná), není soud oprávněn účinky dispozičního úkonu derogovat tím, že vyloučí věci k samostatnému projednání; učiní-li tak, protiprávně zasáhne do žalobcova veřejného subjektivního práva na respektování jeho autonomie vůle.

V souzené věci bylo společné řízení nejen možné, ale navíc i vhodné. Věci, které městský soud vyloučil k samostatnému projednání, se týkají týchž účastníků řízení a spolu nejenže skutkově souvisejí, nýbrž přímo mají společný základ, spočívající ve výstavbě jediného bytového domu žalobcem, jeho rozdělení na jednotky prohlášením vlastníka a následným převodem těchto jednotek spolu s ideálními podíly na společných částech domu a na pozemcích jednotlivým kupujícím. Zřetelný je nejen tento společný skutkový základ, ale i jeho právní kvalifikace. Společné řízení bylo tedy možné i vhodné; proto nebyly splněny podmínky pro vyloučení věci stanovené v § 39 odst. 2 s. ř. s.

Krom toho ze soudního spisu vyplývá, že městský soud – přestože vyloučil věci k samostatnému projednání – i nadále činil jednotlivé procesní úkony ohledně všech věcí ve spise, jenž byl Nejvyššímu správnímu soudu předložen, tj. předseda senátu udílel soudní kanceláři pokyny ohledně všech sedmdesáti šesti věcí v tomto spise. Již z toho vyplývá, že společné projednání věcí bylo vhodné.

Městský soud v Praze svým postupem nejenže porušil dispoziční volnost žalobce a jeho subjektivní veřejné právo na respektování autonomie jeho vůle, ale počínal si i hrubě v rozporu s principem procesní ekonomie: v důsledku porušení jeho právní povinnosti projednat všechna napadená rozhodnutí ve společném řízení totiž vznikly zbytečné náklady jak na straně soudu, tak na straně účastníků řízení.

Z hlediska nákladů na straně soudu je výrazný rozdíl, zda soud doručuje jednu písemnost či sedmdesát šest písemností, zda jejich rozhodováním (zde nelze pominout, že soudu mohla za splnění podmínek § 51 s. ř. s. vzniknout povinnost věc sedmdesát šestkrát projednat v jednací síni) a vyhotovováním stráví daleko více času, než by bylo zapotřebí k projednání a rozhodnutí žaloby proti všem rozhodnutím v jediném řízení atd. Je evidentní, že popsáním postupem vznikají nejen nadbytečné náklady, ale i

časové prodlevy, které pak mohou zapříčinit, že jiné věci nebudou projednány včas, tj. tak, aby neporušily právo jiných účastníků na projednání jejich věci bez zbytečných průtahů, resp. v přiměřené lhůtě, garantované ústavním pořádkem a mezinárodním právem. Má-li takový postup soudu složit k účelovému zvyšování výkonu soudce zpravodaje, pak jej Nejvyšší správní soud jako zcela nepřijatelný, protiústavní a neetický kategoricky odmítá.

Náklady účastníků řízení se zcela zbytečně navýšily nejen v řízení o žalobě (namísto jednoho procesního úkonu ve věci se např. žalovaný musel vyjadřovat k podané žalobě sedmdesát šestkrát, což je s ohledem na totožný skutkový základ a jeho právní kvalifikaci evidentně nevhodné), ale mohou mít závažné dopady i pro řízení o kasační stížnosti: pokud by neúspěšný účastník řízení hodlal napadnout rozhodnutí městského soudu ohledně všech věcí u Nejvyššího správního soudu, byl by nucen podat nikoliv jednu kasační stížnost, ale sedmdesát šest kasačních stížností, a ze všech také zaplatit soudní poplatek. Tím by již zcela evidentně bylo ohroženo právo na přístup k soudu, jež je jedním ze stěžejních prvků práva na spravedlivý proces; o případné náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti – a stejně tak o zcela zbytečném časovém, personálním a materiálním zatížení Nejvyššího správního soudu – ani nemluvě.

Nejvyšší správní soud tedy k této otázce uzavírá, že vyloučení věci k samostatnému projednání není oprávněním soudu; soud tak může postupovat jedině tehdy, pokud žalobce podal jedinou žalobu proti takovým rozhodnutím, jejichž projednání ve společném řízení není možné nebo vhodné. Nejde-li o takovou žalobu, je povinen respektovat dispoziční úkon žalobce; jinak porušuje nejen pravidla o vylučování věcí k samostatnému projednání (§ 39 odst. 2 s. ř. s.), ale i dispoziční zásadu (na níž je správní soudnictví vybudováno), subjektivní veřejné právo jedince na respektování autonomie jeho vůle a princip procesní ekonomie.

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, úspěšný žalovaný právo na náhradu nákladů řízení neuplatnil, ostatně ani mu žádné náklady, nad rámec jeho běžné úřední činnosti, nevznikly (§ 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s.).