

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Jan Bejček

# **Zdaňování příjmů a majetku občanů ČR po reformě veřejných financí**

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: Doc. JUDr. Hana Marková, CSc.

Katedra: finančního práva a financí

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 28. 2. 2010

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

V Praze, dne 28. 2. 2010

.....  
Jan Bejček

## **Poděkování**

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucí mé diplomové práce Doc. JUDr.

Haně Markové, CSc. za cenné připomínky, rady a odborné vedení.

## **Obsah**

Úvod .....	1
1. Pojetí a cíle daňové reformy v ČR .....	3
2. ....	H
istorie daňových reforem v českých zemích .....	7
3. Daňová soustava v ČR .....	13
4. Postavení a úloha daní z příjmů a daní majetkových v daňové soustavě ČR .....	16
5. ....	D
aňová reforma v roce 2008 až 2010 - změny ve zdanění příjmů a majetku občanů včetně kritizovaného pojmu „superhrubá mzda“ .....	19
5.1. ....	D
aň z příjmů fyzických osob .....	19
5.1.1. Daňová teorie a konstrukce daně z příjmů fyzických osob podle platné právní úpravy .....	19
5.1.2. Změny ve zdaňování příjmů občanů ČR v roce 2008 .....	29
5.1.2.1. Hlavní změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2008 mající dopad na fyzické osoby obecně .....	30
5.1.2.2. Hlavní změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2008 mající dopad na poplatníka s příjmy ze závislé činnosti nebo funkčních požitků .....	33
5.1.2.3. ....	H
lavní změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2008 mající dopad na poplatníka s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti .....	41
5.1.3. Změny ve zdaňování příjmů občanů ČR v roce 2009 .....	42
5.1.3.1. Hlavní změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2009 mající dopad na fyzické osoby obecně .....	43
5.1.3.2. ....	Hlavní
změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2009 mající dopad na poplatníka s příjmy ze závislé činnosti nebo funkčních požitků .....	46

<b>5.1.3.3.</b>	H
lavní změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2009 mající dopad na poplatníka s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti .....	47
<b>5.1.4.</b>	48
Změny ve zdaňování příjmů občanů ČR v roce 2010 .....	
<b>5.2. Daň z nemovitostí .....</b>	<b>50</b>
<b>5.2.1.</b>	
Daňová teorie a konstrukce daně z nemovitostí .....	50
<b>5.2.2.</b>	52
Změny u daně z nemovitostí v roce 2008 .....	
<b>5.2.3.</b>	61
Změny u daně z nemovitostí v roce 2009 .....	
<b>5.2.4.</b>	63
Změny u daně z nemovitostí v roce 2010 .....	
<b>5.3. Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí .....</b>	<b>64</b>
<b>5.3.1.</b>	65
Daňová teorie a konstrukce daně dědické .....	
<b>5.3.2.</b>	70
Změny u daně dědické v roce 2008 až 2010 .....	
<b>5.3.3.</b>	71
Daňová teorie a konstrukce daně darovací .....	
<b>5.3.4.</b>	75
Změny u daně darovací v roce 2008 až 2010 .....	
<b>5.3.5.</b>	79
Daňová teorie a konstrukce daně z převodu nemovitostí .....	
<b>5.3.6.</b>	85
Změny u daně z převodu nemovitostí v roce 2008 až 2010 .....	
<b>Závěr .....</b>	<b>88</b>
<b>Přehled literatury .....</b>	<b>94</b>
<b>Seznam judikatury .....</b>	<b>97</b>
<b>Název diplomové práce v anglickém jazyce .....</b>	<b>98</b>
<b>Resumé v anglickém jazyce .....</b>	<b>98</b>
<b>Seznam klíčových slov .....</b>	<b>99</b>



## Úvod:

Téma mé diplomové práce, které zní „**Zdaňování příjmů a majetku občanů ČR po reformě veřejných financí**“, jsem si vybral především z důvodu, že tato reforma se dotkla podstatným způsobem každého občana naší republiky, ať už jde o zdaňování jeho příjmů či jeho majetku. Nejde samozřejmě pouze o odpověď na otázku, co pod výrazem *zdaňování příjmů a majetku občanů ČR po reformě veřejných financí* rozumíme. Za důležitější považuji diskuzi o nejvýznamnějších změnách a jejich případných dopadech, které tato reforma zahájená v roce 2008 ve *zdaňování příjmů a majetku občanů* přinesla. Za důležité považuji také diskusi o tom, zda reforma veřejných financí, která *neměla nikomu zvýšit daňovou zátěž, naopak ji měla snížit všem daňovým poplatníkům, nikoliv pouze vybraným skupinám*, byla skutečně *hluboce* realizovaná. Jednalo se skutečně o daňovou reformu v rámci reformy veřejných financí nebo se ve skutečnosti jedná pouze o poměrně rozsáhlý a pestrý soubor dílčích změn ve *zdaňování příjmů a majetku občanů*? Také další diskuse například o tom, zda bylo vhodné zavést nový systém ve zdaňování zaměstnanců či podnikatelů a osob samostatně výdělečně činných nebo zda zdanění majetku je stále nutné, nebo zda jde pouze o další zdanění příjmů, považuji také za důležité. Je vůbec pro stát efektivní uvalovat daně na vlastníky majetku a je toto rozhodnutí „spravedlivé“? Musí či má český zákonodárce reagovat na některé podněty ze zahraničí, zejména na zkušenosti pramenící z legislativy v zemích Evropské unie?

Tyto a další otázky si kladou jak poplatníci daně, kteří stojí ve frontách na finančních úřadech, tak ekonomové a právníci, ať už v novinových článcích, odborných časopisech nebo na vědeckých konferencích. Domnívám se, že se většinou shodnou v názoru, že současná daňová soustava v České republice *je složitá a nepřehledná*, právní úprava zdaňování příjmů *nesystémová a komplikovaná* a právní úprava majetkových daní *neefektivní a zastaralá*. Právě z těchto důvodů byla v roce 2007 v rámci reformy veřejných financí zahájena reforma daňová, která měla reagovat na všechny tyto skutečnosti, neboť problematika zdanění příjmů a majetku je jednou z významných oblastí daňové politiky státu a daňové nástroje působící při zdaňování poplatníků přispívají k formování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti.

Tato diplomová práce si klade za cíl přiblížit čtenáři problematiku daní z příjmů a majetkových daní v České republice z pohledu právního. To neznamená, že bych si nebyl vědom také ekonomického aspektu daňové úpravy. Pro přiblížení problematiky zdaňování příjmů a majetku je tato práce doplněna nejen o teorii daňovou a historii daňových reforem, ale také o četné judikáty.

*Hlavním cílem této práce je podat přehledný výklad o reformě veřejných financí v České republice od roku 2008 do roku 2010 a to jak obecně, tak především ve vztahu ke zdaňování příjmů a majetku občanů České republiky.*

Tato diplomová práce je psána k právnímu stavu platnému k 28. února 2010, na očekávané budoucí změny právní úpravy bude případně odkázáno.



## 1. Pojetí a cíle daňové reformy v ČR

**Pojem „daňová reforma“**, jako součást reformy veřejných financí, se od doby poslední daňové reformy provedené v ČR k 1. lednu 1993 stal v průběhu posledních čtyř let opět dominantním tématem české politiky. Co se ale vlastně skrývá pod pojmem „daňová reforma“? Ač se již samotné slovní spojení „reforma veřejných financí“ zabydlelo ve slovníku aktuálního politického diskursu jakkoli pevně, jeho význam byl a nadále zůstává dosti nejasný. To, o čem se mluví jako o vládní reformě veřejných financí, nepředstavuje totiž žádný předem přesně definovaný, ucelený, vnitřně konzistentní a provázaný záměr. Ve skutečnosti jde o poměrně rozsáhlý a pestrý soubor dílčích opatření, která spolu často vzájemně nijak nesouvisejí. Definovat přesně a jednoznačně daňovou reformu je proto velice obtížné. Ne každá změna v daních je totiž daňovou reformou. Daňová reforma je vždy zásadní a systémovou změnou celého daňového systému a obvykle je reakcí na zásadní změnu ekonomických, sociálních nebo politických podmínek. Daňová reforma má pak za úkol těmto změněným podmínkám daňovou soustavu přizpůsobit, zabezpečit ekonomický růst a větší daňovou spravedlnost. Daňovou reformou není tedy pouhá změna sazeb, slev, nezdanitelných částek apod. Aby změny daňové legislativy byly považovány za daňovou reformu, musí dojít k zavedení nových daní nebo rušení stávajících. Je sporné, zda za daňovou reformu považovat změny týkající se pouze konstrukce jediné daně. Důležité je, zda se daňová reforma dotýká jen jednoho typu daní, anebo se její důsledky projeví ve všech daních daňové soustavy. Druhá varianta přichází v úvahu i tehdy, když některé z daní se změny vyhnou, ale významnými změnami v ostatních daních se změní její postavení. Z uvedeného vyplývá, že někdy může být rozdíl mezi pouhou dílčí změnou a daňovou reformou ne zcela zřetelný.<sup>1</sup> Tvrzeným účelem reformy veřejných financí je dosažení vyváženosti veřejných rozpočtů v průběhu několika let, ke kterému se má dospět z jedné třetiny navýšením rozpočtových příjmů a ze dvou třetin snížením rozpočtových výdajů. Avšak ne všechny z opatření oficiálně zahrnutých do vládního pojetí reformy veřejných financí s takto deklarovaným účelem korespondují. Týká se to např. snížení sazby daně z převodu nemovitostí či snížení sazby daně z příjmu fyzických osob. Navíc jednotlivá dílčí opatření reformy jsou schvalována postupně, přičemž v průběhu jejich schvalování dochází k četným, často velmi podstatným změnám, takže jejich konečná podoba a důsledky se mohou

<sup>1</sup> Srov. Boněk V. *K historii daňových reforem v českých zemích*. Daně a finance, 2007, č. 11, str. 3

výrazně lišit od původních předpokladů. Jak by tedy měla vypadat daňová reforma z pohledu výše uvedených podmínek například podle názoru Komory daňových poradců ČR? „*Snižuje-li se sazba a máme-li vybrat stejně na daních jako v minulosti, je třeba rozšířit daňový základ, čili zdaňovat to, co dosud zdaňováno nebylo. (Předpoklad, že se na daních vybere v celkové sumě více při snížení sazby daně, platí jen v případech zcela zásadního snížení sazby daně a daňové povinnosti. To se ukázalo v Rusku i na Slovensku.)*“.

Jak bylo v úvodu uvedeno, reforma veřejných financí byla v již roce 2007 jednou z nejdůležitějších a také nejdiskutovanějších událostí. Příčiny, které vedly k nutnosti radikální reformy veřejných financí, shrnulo Ministerstvo financí již v roce 2006 v **důvodové zprávě ke koaliční koncepci reformy**. Jedením z hlavních důvodů nutnosti zavedení reformy veřejných financí bylo podle této důvodové zprávy prohlubování deficitů veřejných rozpočtů<sup>2</sup>. Vláda ČR si od této reformy mimo jiné slibovala, že dojde ke snížení schodku veřejných rozpočtů a tím ke splnění jednoho z pěti maastrichtských konvergenčních kritérií (cenová stabilita, vládní deficit a dluh, měnový kurz, dlouhodobé úrokové sazby), které byly formulovány v Maastrichtské smlouvě z roku 1992.

Dalším krokem, který vedl k zahájení prací na reformě veřejných financí, bylo **programové prohlášení vlády ČR**<sup>3</sup> ze dne 17.1.2007, ve kterém bylo v části II. nazvané „*Reforma veřejných rozpočtů, daní a daňové soustavy*“ mimo jiné uvedeno: „*Daňová soustava v České republice je složitá a nepřehledná. Proto je vláda připravena k realizaci hluboké daňové reformy, která nikomu nezvýší daňovou zátěž, naopak ji sníží všem daňovým poplatníkům, nikoliv pouze vybraným skupinám*“. Vláda v tomto programovém prohlášení dále uvedla, že výdaje na daňovou správu patří k nejvyšším v Evropě, stejně tak jako výdaje poplatníků na splnění daňové povinnosti. Záměrem vlády proto bylo zjednodušit a racionalizovat správu daní a pojistného s cílem snížit počet míst pro jejich výběr. Hlavním cílem bylo zamezit daňovým únikům a zvýšit motivaci k placení daní, tedy k daňovým výnosům.

Vláda dle svého programového prohlášení chtěla:

- 1) zavést jednotnou sazbu daně z příjmu u fyzických i právnických osob ve výši 17 až 19 %,

<sup>2</sup>USNESENÍ VLÁDY ČESKÉ REPUBLIKY ze dne 23. června 2003 č. 624 o Rozpočtovém výhledu 2003 až 2006: Koncepce reformy veřejných rozpočtů

<sup>3</sup> Blíže viz Programové prohlášení vlády ze dne 17.1.2007

- 2) zvýhodnit rodiny s dětmi a nízkopříjmové skupiny obyvatel,
- 3) provést důkladný audit všech výjimek a odečitatelných položek u daně z příjmů fyzických i právnických osob s cílem ověřit potřebnost jejich dalšího trvání. Počet výjimek a odečitatelných položek měl být významně snížen,
- 4) zrušit daň dědickou, daň darovací s výjimkou III. skupiny, z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí ze zemědělské půdy, přičemž obcím měl být kompenzován výpadek daňových příjmů v zákoně o rozpočtovém určení daní.

Tato opatření měla vést z dlouhodobého hlediska ke zvyšování hospodářského růstu, zvyšování daňového výnosu a ke snižování nezaměstnanosti. Reforma veřejných financí měla do budoucna vést především k dlouhodobé udržitelnosti českých veřejných financí. Na základě výše uvedeného programového prohlášení vlády byla ministerstvem financí ČR (dále jen MF ČR) připravena *reforma daňového systému v České republice 2008 – 2010*<sup>4</sup>, která dle údajů uvedených na webových stránkách MF ČR měla zahrnovat tři základní pilíře a to:

- 1) *reformu zdaňování příjmů a majetku*<sup>5</sup>,
- 2) *reformu daňového procesu*<sup>6</sup> a
- 3) *institucionální reformu*<sup>7</sup>

Jak MF ČR k této reformě uvedlo, mělo se jednat o první skutečně komplexní reformu daňového systému České republiky od roku 1993, která by zasahovala do oblasti hmotněprávní, procesněprávní i institucionální. Ačkoliv by bylo možno provést každou ze změn izolovaně, nezávisle na ostatních, teprve vzájemná logická provázanost všech tří částí reformy zaručuje skutečnou změnu.

*Hlavní cíl daňové reformy bylo snížení administrativní zátěže pro poplatníky a státní správu, jak se vláda zavázala ve svém programovém prohlášení.*

Tohoto cíle mělo být dosaženo zejména:

---

<sup>4</sup> s navrženou účinností k 1. lednu 2010

<sup>5</sup> Mělo dojít k rekonstrukci zákonů pro jejich větší srozumitelnost. Zákony by měly být založeny na obecných principech a pravidlech. Mělo docházet ke snižování počtu daní a odvodů.

<sup>6</sup> Měl být zaveden nový daňový řád, který přispěje k rychlejšímu a spravedlivějšímu výběru daní (centralizace a elektronizace procesů zefektivní výběr daní a odvodů)

<sup>7</sup> Mělo dojít ke sloučení výběru daní, cel a odvodů pojistného do jedné instituce.

- 1) maximálním zjednodušením legislativy, mělo dojít k rekodifikaci<sup>8</sup>, tak aby zákony v daňové oblasti byly přehledné, srozumitelné a jednoduché, aby byly založené na zásadách, principech a obecných pravidlech a dále
- 2) mělo docházet ke snižování počtu daní a odvodů.

V rámci reformy bylo také navrhováno, aby existoval jednotný základ pro daň z příjmů, sociální a zdravotní pojistné<sup>9</sup>, a aby současné sociální pojištění bylo nahrazeno zavedením systému dvou sazeb pro daň z příjmů - základní a snížené se zachováním stropů pojistného.

V další části této práci se budu věnovat pouze prvnímu pilíři navrhované reformy - reformě zdaňování příjmů a majetku občanů. Pokud jde o *zdaňování příjmů občanů*, je výchozí a základní normou upravující tuto oblast zákon ČNR č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDP“), účinný od 1.1.1993<sup>10</sup> v rámci zavedení nové daňové soustavy. V průběhu dosavadního čtrnáctiletého působení (tj. do roku 2007, kdy byla reforma připravována) byl tento zákon předmětem cca 92 novel<sup>11</sup>. Postupnými změnami byla narušena systematičnost zákona<sup>12</sup>. Zákon o daních z příjmů je dnes nesystémový, komplikovaný a nepřehledný<sup>13</sup>. Základním zákonem pro oblast *zdaňování majetku* občanů je zákon č.338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDN“) a zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDDDPN“). Výše uvedené zákony jsou hlavními zákony, které upravují zdaňování příjmů a majetku občanů, a proto se právě těmto zákonům a především jejich novelizacím budu v další části této práci převážně věnovat.

<sup>8</sup> Vyvrcholením reformy zdaňování příjmů měla být rekodifikace zákona o daních z příjmů.

<sup>9</sup> jeden formulář, jedno podání, jedna platba

<sup>10</sup> Stávající pojetí zdaňování příjmů bylo vypracováno v letech 1991 a 1992 původně jako federální zákon, který v návaznosti na zrušení federace k 31.12. 1992 byl k 1.1.1993 transponován do podoby národních zákonných norem.

<sup>11</sup> K dnešnímu dni byl zákon o daních z příjmů novelizován dokonce již více než stokrát.

<sup>12</sup> Byla zavedena celá řada osvobození, slev a odpočtů, což je výsledek dřívější přehnané snahy řešit po vzoru ekonomicky rozvinutých států hospodářskou politiku, příjmové či sociální otázky poplatníků a jejich ekonomické chování prostřednictvím daně z příjmů.

<sup>13</sup> V současné době vedle sebe existence více režimů paralelně (**přechodná ustanovení**), což představuje neúměrnou zátěž poplatníků. Současná úprava je **komplikovaná také** pro daňovou správu (kontrola několika období najednou s rozdílným režimem, nové formuláře, pokyny, přeškolení atd.) Spravovatelnost daně je tak poměrně náročná a složitá.

## 2. Historie daňových reforem v českých zemích

Zejména ve společenských vědách, a tedy i ve vědě finanční či konkrétně daňové platí ono známé Cicerovo *Historia magistra vitae* – Historie je učitelkou života. Považuji proto za vhodné připomenout historii daňových reforem v českých zemích.

### a) Vývoj zdanění příjmů na území České republiky

**První zmínka** o zavedení dávky daňového charakteru na našem území pochází z doby vlády knížete Václava, kdy byl vytvořen celní regál. V českých zemích byly daně původně dobrovolnou naturální platbou svobodných občanů a obyvatel královských měst. První povinnou daň, a to daň míru, zavedl až v 10. století Boleslav I. Samotné počátky daně z příjmů nalezneme až ve 12. století, kdy vznikly tzv. kontribuce.<sup>14</sup> Za **počátek české daňové soustavy** lze považovat vydání Berního předpisu, který v roce 1517 vydal stavovský sněm. Z novější historie je známá daňová reforma Marie Terezie a Josefa II., kdy kontribuční daně byly nahrazovány trvalou řádnou daní.

V průběhu první světové války došlo k zavedení válečné daně s progresivní sazbou od 5% do 45%. Této dani byly podrobeny válečné zisky podnikatelů a společností. Po roce 1918 v samostatném Československu byla daň z příjmů složena z všeobecné daně výdělkové, z výdělkové daně z podniků veřejně účtujících, z daně z příjmů, z daně z důchodu, z daně z vyššího služného a z tantiémové dávky. Později byla zavedena daň z převodu statků a z pracovních výkonů, představující daň obratovou, a daň přepychová. **První daňová reforma** v samostatném Československu byla provedena zákonem č. 76/1927 Sbírkou zákonů a nařízení, o přímých daních, ze dne 15. června 1927, která rozdělila přímé daně na daň důchodovou a daně výnosové.<sup>15</sup> Předmětem daně důchodové byly veškeré příjmy fyzické osoby a její domácnosti přesahující daněproště minimum. Sazba důchodové daně byla progresivní s dvaceti stupni progresse od 1% do 29% a byla vybírána na základě daňového příznání podávaného po uplynutí ročního zdaňovacího období. Poplatník byl povinen za celou domácnost platit čtvrtletní zálohy. U některých druhů důchodů, například u mzdy byla již také zavedena i srážková platba daně přímo u zdroje. Do daní výnosových patřila všeobecná daň výdělková, zvláštní daň výdělková, domovní daň, pozemková daň, daň rentová, daň

<sup>14</sup> Kontribuce na našem území měly charakter majetkových a výnosových daní, ve kterých lze spatřovat předchůdce daně z příjmů.

<sup>15</sup> Na přípravných pracích této daňové reformy se značnou měrou podílel i tehdejší ministr financí, prof. JUDr. Karel Engliš, jeden z nejvýznamnějších českých ekonomů v historii

z tantiém, daň z vyššího služebného a daň z obohacení. Jednalo se o daně postihující zvláštní druhy příjmu jako např. příjem z pronájmu, odměny členů společných orgánů akciové společnosti, služební platy atd. Vývoj daňového práva byl přerušen zřízením protektorátu Čech a Moravy. V tomto období k zásadnějším změnám nedošlo. Došlo jen například ke zrušení daně přepychové.<sup>16</sup>

Po druhé světové válce byl v roce 1946 vydán zákon o dávce z majetku. Dávka byla zavedena za účelem odstranění válečných škod a představovala tzv. milionářskou dávku. Od roku 1948, kdy se moci chopili komunisté, docházelo ve zdanění k diskriminaci příjmů z podnikatelské činnosti, která se stupňovala a postupně se tak nabourával vyvážený a ucelený systém přímých daní vytvořený v roce 1927. V roce 1948 došlo u daně z příjmů k nižšímu daňovému zatížení příjmů z pracovního poměru než příjmů kapitálových a k zavedení tří nových daní, a to daně živnostenské, zemědělské a daně z úroků z úsporných vkladů. V roce 1950 byla zavedena daň z příjmů z literární a umělecké činnosti a daň ze samostatné činnosti. Tyto daně měly vysloveně třídní charakter a měly za účel napomáhat k likvidaci zbývajícího soukromého sektoru. Završením tohoto vývoje bylo v roce 1952 uskutečnění radikální jednorázové **tzv. Kubešovi daňové reformy**<sup>17</sup>, která daňový systém rozdělila na daně placené podnikateli a poplatky placené obyvatelstvem. Podnikatelská sféra měla plnit roli hlavního zdroje veřejných rozpočtů a byla proto zatížena neúměrně vysokým daňovým břemenem oproti obyvatelstvu, kterému byla určena pouze okrajová role v rámci veřejných rozpočtů. Stejně jako podnikatelská sféra bylo neúměrně daňově zatíženo i soukromé podnikání. Reforma zavedla celkem deset zcela nových daňových zákonů, účinných od 1. ledna 1953. Jednalo se o daň z obratu, daň z výkonů, důchodovou daň (jejímž poplatníky byla zejména družstva, kromě zemědělských), daň ze mzdy, zemědělská daň, daň z příjmu obyvatelstva, živnostenská daň, domovní daň, daň z představení, místní poplatky. Těmito zákony byly jmenovitě zrušeny i dosud zbývající části zákona o přímých daních.

Ihned po listopadu 1989 stát opětovně začal podporovat soukromé podnikání. V roce 1990 daň z příjmů zahrnovala důchodovou daň, zemědělskou daň, daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti a daň z příjmů obyvatelstva a dále zahrnovala systém odvodů do státního rozpočtu, kterými byly odvody z objemu mezd, odvody ze zisku, odvody z odpisů

<sup>16</sup> Srov. Boněk V. *K historii daňových reforem v českých zemích*. Daně a finance, 2007, č. 11, str. 4

<sup>17</sup> Jaroslav Kubeš byl v té době ministrem financí

základních prostředků, odvody cenové a regulační. Poplatníkem důchodové daně byly podniky, jejichž zakladatelem byl národní výbor, dále družstva, zájmové sdružení občanů, obchodní společnosti a další. Předmětem důchodové daně byl zisk, který byl zdaněn progresivní sazbou podle jeho výše, a to 20% do výše zisku 200.000,- Kčs a 55% ze zisku přesahující částku 200.000,- Kčs. Zemědělská daň postihovala veškeré příjmy plynoucí z užívání pozemků vedených v evidenci nemovitostí jako zemědělská půda a jejím poplatníkem byl uživatel pozemku. Daň ze mzdy se vztahovala na mzdy a platy. Sazba byla určena jako klouzavě progresivní a činila maximálně 20% ze mzdy, která přesáhla výši 2.400,- Kčs, s možností jejího zvýšení či snížení až o 70% dle počtu vyživovaných osob, pohlaví a věku. Dani z příjmů obyvatelstva podléhali soukromí podnikatelé, jejichž příjmy byly zdaňovány klouzavě progresivní sazbou od 15% do 55% podle výše základu daně. Daň z příjmů obyvatelstva obsahovala řadu úlev, odpočitatelných položek, možnosti rychlého odpisování, výdajových paušálů včetně odkladu placení daně ve výši 60% v prvním roce podnikání, 40% ve druhém roce podnikání a 20% ve třetím roce podnikání.

Od listopadu 1989 bylo naprosto zřejmé, že stávající daňová soustava z důvodu nutnosti modernizace celého daňového systému a jeho přiblížení k evropským standardům musí projít zásadní změnou. Proto již v květnu 1990 zpracovalo tehdejší federální ministerstvo financí „*Návrh koncepce daňové soustavy*“. Tento *Návrh* byl výchozím materiálem pro další práce, které vyvrcholily radikální **daňovou reformou provedenou k 1. lednu 1993** a vytvořením zcela nové daňové soustavy. Za hlavní cíle této daňové reformy byly uváděny cíle rozpočtové politiké (tzn. že daňová soustava bude konstruována tak, aby zajistila elasticitu státních příjmů na vývoji hrubého domácího produktu), cíl spravedlivého rozdělování prvotních důchodů, podnikově hospodářské cíle (které se projeví ve vytváření konkurenčních podmínek), otevírání domácí ekonomiky, pružnost a účinnost vybírání daní a cíle finančně psychologické (tzn. že daňová soustava musí odpovídat konstrukcí mentalitě našich národů a jejich právnímu povědomí). Reforma měla vytvořit především podmínky pro rozvoj podnikání, kterému bylo dosavadními právními předpisy bráněno a přinést větší daňovou spravedlnost (stejně zdanění bez ohledu na druh vlastnictví, resp. bez ohledu na zdroj příjmu). V oblasti daně z příjmů byl zaveden systém, který daň z příjmů rozdělil do dvou základních skupin, a to na daň z příjmů fyzických osob (slučující daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti a daň z příjmů obyvatelstva) a daň z příjmů právnických osob (slučující

odvody do státního rozpočtu, důchodovou daň a zemědělskou daň), a který trvá do současnosti.<sup>18</sup>

**Po daňové reformě** provedené k 1. lednu 1993 došlo pouze k **zásadním či k dílčím změnám** v daních nikoli k daňovým reformám, byť někteří ekonomové mají sklon takovéto změny za reformu označovat<sup>19</sup>. Za tyto zásadní změny lze považovat změny uskutečněné v roce 2004, které byly vyvolané vstupem České republiky do Evropské unie a nutností implementace komunitárního práva. Výsledkem byl především nový zákon o dani z přidané hodnoty a nový zákon o spotřebních daních. K dalším dílčím změnám v daních došlo v roce 2005 až 2006, kdy byly zvýšena progresivita v daňové soustavě. Změny ve zdanění v letech 2005 a 2006 se týkaly především daně z příjmů fyzických osob. Šlo o dvojfázový přechod od sociálních standardních odpočtů ke slevám na dani z příjmů fyzických osob, zavedení daňového bonusu, změna úrovně nominální sazby daně z příjmů fyzických osob. Nerealizovaným zůstal v těchto letech záměr zavedení všeobecného maximálního vyměřovacího základu pojistného sociálního pojištění.

Po zásadní změně vládní koalice byl v roce 2007 nastartován **proces konsolidace veřejných financí**, který se v prvé rychlé fázi projevil v **zahájení nové daňové reformy**, ačkoli bylo zřejmé, že bylo potřebnější začít od reformy výdajové. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů, který s účinností od 1.1.2008 tuto daňovou reformu zahájil, nově v daňové soustavě zavedl především tzv. rovnou daň z příjmů pro fyzické osoby a snížil nominální sazby daně z příjmů právnických osob (toto snížení bylo téměř kompenzováno rozšířením základu daně), zavedl princip zdanění tzv. „superhrubé“ mzdy, rozšířil účast zaměstnanců na veřejném zdravotní pojištění a zavedl všeobecný maximálního vyměřovací základ. *Zásadní změny ve zdaňování příjmů občanů ČR, které od roku 2008 až do roku 1010 přinesla tato daňová reforma, jsou hlavním tématem mé diplomové práce a budou proto podrobně popsány ve její 5. kapitole.*

<sup>18</sup> Srov. Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha : C.H.BECK, 2008, str. 34 - 46

<sup>19</sup> Viz např. doc. Ing. Alena Vančurová, Ph.D. považuje popsané změny uskutečněné v roce 2004 a v roce 2005 až 2006 za daňové reformy.



**b) Vývoj zdanění majetku na území České republiky**

**První majetkové daně** byly zavedeny v Českém království už ve dvanáctém století ve spojitosti se zavedením daně z městských domů a daně z obdělávaných pozemků. Tyto daně se ovšem nevztahovaly na šlechtu a církev. Jak již bylo uvedeno dříve (u historie daní z příjmů), ještě před nástupem Habsburské dynastie na český trůn vznikla na našem území **první daňová soustava**. Stavovský sněm v roce 1517 vydal berní předpis, který kromě jiného stanovil všeobecnou daň z majetku.<sup>20</sup> **Nová reforma** tentokrát pozemkové daně byla provedena patentem z roku 1785 za vlády Josefa II., která byla založena principu jediné pozemkové daně.<sup>21</sup> Až do pádu Rakouska – Uherska se nebyly žádné výrazné změny. Jen v roce 1917 byla provedena **reforma** pozemkové daně a byl zřízen všeobecný stavební katastr a v roce 1920 byla opět zavedena daň domovní.

Po skončení první světové války bylo v nově vzniklém samostatném Československu nutné sjednotit daňový systém pro Čechy, Moravu, Slovensko a Podkarpatskou Rus. Ke sjednocení došlo až v roce 1927, kdy (v rámci již zmíněné **daňové reformy**) byl přijat zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních. Nemovitosti tak podléhaly dani pozemkové a domovní. Domovní daň se dále dělila na daň činžovní z budov a daň třídní z budov. Z budovy se vybírala jen jedna daň. U převodů vlastnictví k nemovitostem se na tyto převody vztahovala jedna z daní obchodových, tzv. poplatek nemovitostní. Tento poplatek se vybíral ze všech převodů s nemovitostmi bez ohledu na to, zda tento převod je mezi živými nebo pro případ smrti, úplatný nebo bezúplatný, na základě písemné smlouvy nebo ústní dohody. Základem daně zde byla tzv. hrubá hodnota nemovitosti, neboť k závazkům a věcným břemenům váznoucích na nemovitosti se nepřihlíželo. Jednalo se většinou o tržní cenu, která zahrnovala i příslušenství nemovitosti. Další obchodovou daní byla daň z obohacení zahrnující daň dědickou a daň darovací. Základem daně již nebyla hrubá hodnota nemovitosti, ale čistá hodnota nabytí. Pokud došlo k převodu nemovitosti, platil se jak poplatek nemovitostní, tak i daň z obohacení majetku.

Po druhé světové válce k odstranění škod způsobených válkou byla zákonem č. 134/1946, o dávce z majetkového přírůstku a o dávce z majetku, zavedena tzv. milionářská dávka. Této

<sup>20</sup> Této dani už podléhal i obecní majetek královských, panských a rytířských měst, klášterů a duchovenstva.

<sup>21</sup> Pozemek se stal daňovou jednotkou. Významnou událostí za vlády Josefa II. bylo odnětí práva neplatit daň pro šlechtu a církev. Půda rustikální byla zdaňována stejnou sazbou jako půda dominikální. Tato pozemková daň (jednotná kontribuční daň), která také postihovala výnos z domů, se ke konci osmnáctého století stala (spolu s daní ze živností, daní úrokovou, daní třídní, nepřímými daněmi a clem) jedním z pilířů daňové soustavy.

dani byl podroben přírůstek majetku zjištěného k 1. lednu 1939 a k 15. listopadu 1945 nebo jen majetek zjištěný k 15. listopadu 1945. Daňová reforma zahájená po únoru 1948, která byla završena již zmíněnou **tzv. Kubešovou daňovou reformou**, zavedla kromě jiných daní i daň zemědělskou. Tato zemědělská daň se vztahovala především na jednotná zemědělská družstva a státní statky a byla složena z různých dílčích daní, kde pro zdanění majetku by významná pouze daň z pozemku. U této daně se mohlo v určitých případech uplatnit osvobození od daně či snížení této daně. Po druhé světové válce byla daň domovní zachována. Vedle této daně byl v roce 1957 zaveden místní poplatek z bytů, který se vybíral z bytů větších rozměrů než byla **tzv. osvobozená výměra** a dále se vybíral z bytů, které nebyly užívány k bydlení. V roce 1957 byly zavedeny **tzv. notářské poplatky**, které byly předchůdci dnešních transferových (převodních) daní. Vedle základního notářského poplatku se vybíraly další notářské poplatky, a to notářský poplatek z převodu nebo přechodu nemovitostí, notářský poplatek z dědictví a notářský poplatek z darování. Převodce byl u notářského poplatku z převodu nebo přechodu nemovitostí poplatníkem a nabyvatel ručitelem. Předmětem tohoto poplatku byl i úplatný přechod práva užívání. Poplatníkem notářského poplatku z dědictví nebo z darování byl nabyvatel dědictví nebo daru. Při zpoplatnění se přihlíželo k **tzv. nezdanitelnému minimu**, jehož výše byla určena zařazením poplatníka do daňové skupiny.

Tato právní úprava zdaňování nemovitostí zůstala zachována až do konce roku 1992, kdy byla **daňovou reformou** provedenou k 1. lednu 1993 a vytvořením zcela nové daňové soustavy nahrazena právní úpravou novou, která zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, zavedla daň z nemovitostí, zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, zavedla daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Tato právní úprava zdaňování majetku platí do dnes<sup>22</sup>.

Jak již bylo zmíněno dříve, **nová daňová reforma, která byla zahájená** v roce 2007 zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů, provedla od 1.1.2008 zásadní změny také v daních majetkových. Zásadní změny ve zdaňování majetku občanů ČR, které od roku 2008 až do roku 2010 přinesla tato daňová reforma, jsou dalším hlavním tématem mé diplomové práce a budou podrobně popsány v 5. kapitole.

---

<sup>22</sup> Srov. Falada, D. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 20 - 28

### 3. Daňová soustava v ČR

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu ČR „*daňový systém představuje nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především i jakýsi test legitimacy instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat, a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkce státu*“<sup>23</sup>. Považuji proto za vhodné vysvětlit pojem „daňová soustava“ poněkud podrobněji.

**Daňová soustava** představuje souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska to jsou jednotlivé daně upravené v daňových zákonech. K faktorům ovlivňujícím uspořádání daňové soustavy patří velikost státu a jeho územní členění, tradice způsobu výběru daní, ale i přijaté závazky plynoucí ze zapojení do mezinárodních integračních procesů<sup>24</sup>. Z právního hlediska jsou daně platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Tato skutečnost se označuje jako nenávratnost daní na rozdíl od plateb nazývaných poplatky, která se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi. Souhrn daní a poplatků platných v příslušném státě tvoří jeho **daňovou a poplatkovou soustavu**. Daňová a poplatková soustava je tvořena různými druhy daní a poplatků<sup>25</sup>.

*Dnešní daňová soustava* vychází z již zrušeného zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který byl přijat ještě Federálním shromážděním České a Slovenské Federativní Republiky v roce 1992. Podle § 1 tohoto zákona byla soustava daní v České a Slovenské Federativní republice tvořena daní z přidané hodnoty včetně daně při dovozu, spotřební daní z uhlovodíkových paliv a maziv, spotřební daní z lihu a destilátů, spotřební daní z piva, spotřební daní z vína, spotřební daní z tabáku a tabákových výrobků, daní z příjmů fyzických osob, daní z příjmů právnických osob, daní z nemovitostí, daní silniční, daní z dědictví a darování, daní z převodu nemovitostí a daní k ochraně životního prostředí. Jednalo se o

<sup>23</sup> Srov. Rozsudek NSS sp. zn. 5 AJS 4/2005-56 ze dne 12.1.2006

<sup>24</sup> Srov. Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha : C.H.BECK, 2008, str. 10

<sup>25</sup> Srov. Karfíková, M. *Obecná problematika daňového práva*. In: Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: *Finanční právo*. 5. upravené vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 154

taxativní výčet. Tento zákon byl s účinností od 1.1.2004 zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daní, zrušen a daňová soustava byla částečně modifikována. V současné právní úpravě se již nenachází žádný právní předpis, který byl uzákoňoval samotnou daňovou soustavu a podával výčet jednotlivých daní. V současnosti je tedy daňová soustava složena z daní upravených samostatnými zákony. Tím je naplněno ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, které stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Podle platné právní úpravy **daňovou soustavu** v České republice tvoří<sup>26</sup>:

- *daň z přidané hodnoty*
- *daně spotřební*, a to:
  - i. spotřební daň z minerálních olejů
  - ii. spotřební daň z lihu a lihovin
  - iii. spotřební daň z piva
  - iv. spotřební daň z vína
  - v. spotřební daň z tabákových výrobků
- tzv. energetické (*ekologické*) daně:
  - i. daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
  - ii. daň z pevných paliv
  - iii. daň z elektřiny
- *daně z příjmů*:
  - i. daň z příjmů fyzických osob
  - ii. daň z příjmů právnických osob
- *daň z nemovitostí*
- *daň silniční*
- tzv. *převodní daně*:
  - i. *dědická*
  - ii. *daň darovací*
  - iii. *daň z převodu nemovitostí*

*Platná právní úprava daňové soustavy* v České republice při klasifikaci daní vychází z členění daní na *daně přímé* a *daně nepřímé*. Za *daně přímé* se označují ty daně, které postihují

<sup>26</sup> Srov. Karfiková, M. *Obecná problematika daňového práva*. In: Bakeš, M., Karfiková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: *Finanční právo*. 5. upravené vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 165

zdaňovaný příjem při jeho vzniku a jsou adresovány přímo každému poplatníkovi podle jeho důchodové či majetkové situace. Mezi přímé daně patří daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí a daň silniční. Naopak *daně nepřímé* se spojují s příjmem při jeho realizaci (se spotřebou) a jsou zakomponovány v cenách služeb a zboží bez ohledu na osobní situaci poplatníka. Mezi nepřímé daně patří daň z přidané hodnoty, spotřební daně, daně energetické (ekologické). U těchto nepřímých daní je pak osobou, která nese právní povinnost daň platit osoba jiná než ta, která ekonomické zatížení daňovým břemenem skutečně nese.

*Přímé daně* dále dělíme na přímé daně důchodového typu a na přímé daně majetkového typu. Přímé daně důchodového typu představují daně z příjmů, které zatěžují příjmy peněžité, naturální a zákonem stanovené požitky poplatníka. Přímé daně důchodového typu se člení na daň z příjmů fyzických osob a na daň z příjmů právnických osob. Přímé daně majetkového typu postihují vlastnictví, držbu, nájem či jiné užívání majetku a převod či přechod vlastnictví. K přímým daním majetkového typu v daňové soustavě patří daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Zvláštní postavení mají ekologické daně a daň silniční<sup>27</sup>.

Podle způsobu placení daně můžeme daně v daňové soustavě dělit na daně vybírané srážkou (daň z příjmů fyzických osob – příjem ze závislé činnosti) a na daně vybírané na základě daňového přiznání (daň z nemovitostí, daň darovací, daň z převodu nemovitostí atd.). Podle vztahu plátce a poplatníka můžeme daně v daňové soustavě dělit na daně se shodnou osobou plátce a poplatníka (daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitostí, daň darovací atd.) a na daně, kde osoba plátce není totožná s osobou poplatníka (daň z příjmů fyzických osob – příjem ze závislé činnosti).

---

<sup>27</sup> Srov. Mrkývka, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2004, str. 11 – 12

## 4. Postavení a úloha daní z příjmů a daní majetkových v daňové soustavě ČR

**Daně z příjmů**, které se staly součástí daňové soustavy ČR s účinností od 1. ledna 1993, lze obecně považovat za jednu ze základních složek daňové soustavy v České republice. Podle článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod mohou být daně uloženy jen na základě zákona. Tento ústavní požadavek je u daně z příjmů splněn **zákonem č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů**. O posouzení toho, zda byla daň uložena na základě zákona, rozhodoval i NSS ČR<sup>28</sup>, podle kterého se při výkladu základních práv a svobod není možné omezovat pouze na posouzení toho, zda daň je uložena na základě zákona (tj. formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení). Tato ochrana se v materiálním právním státě musí vztahovat též na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež takovou povinnost stanoví. V judikatuře Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) je daňová povinnost zásadně považována za zásah do práva nepokojného užívání majetku, neboť „*ochuzuje dotčenou osobu o část jejího majetku, tj. o částku, kterou tato musí zaplatit*“. Tento zásah je ospravedlnitelný na základě článku 11 odst. 5 LPS, který zakotvuje výjimku vztahující se k placení daní a jiných poplatků<sup>29</sup>.

Jak již bylo zmíněno, daně z příjmů řadíme mezi daně přímé, a to důchodového typu, daně vybíraných srážkou i daně vybírané na základě daňového přiznání. Daně z příjmů patří mezi daně se shodnou osobou plátce a poplatníka stejně jako mezi daně, kde osoba plátce a poplatníka totožná není. Význam daní z příjmů spočívá především ve skutečnosti, že zajišťuje podstatnou část příjmů plynoucích do veřejných rozpočtů. Tyto daně postihují pravidelný příjem poplatníka a citelně tak zasahují do jeho soukromé sféry. Daně z příjmů (fyzický a právnických osob) jsou celkově z hlediska podílu na celkovém daňovém inkasu nejdůležitější položkou našeho státního rozpočtu a svým celkovým objemem dokonce předčily i nejdůležitější nepřímou daň, daň z přidané hodnoty. Podle výroční zprávy České daňové správy pro rok 2008 činily právě daně z příjmů více než 50% z celkových příjmů do státního rozpočtu<sup>30</sup>. Jednotlivé druhy příjmů s jejich podíly na celkovém daňovém inkasu jsou uvedeny v následující Tabulce č. 1 a v Grafu č. 1.

<sup>28</sup> Srov. Rozsudek NSS sp. zn. 5 AJS 4/2005-56 ze dne 12.1.2006

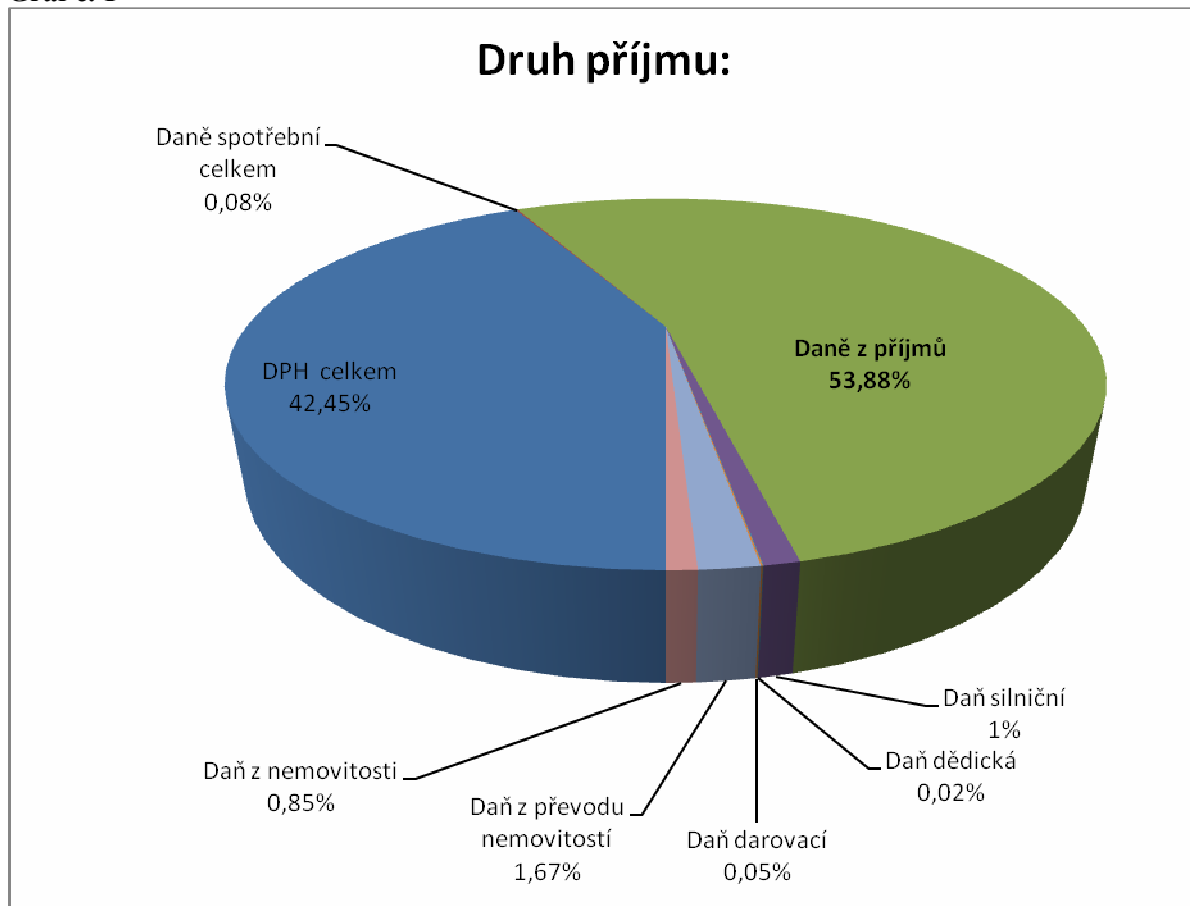
<sup>29</sup> Srov. Rozhodnutí Komise WASA ve věci Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget, Galanda Pensionsstiftelse a skupina asi 15 000 osob v. Švédsko, 1988, Bufalo, s. r. o., v likvidaci v. Itálie, 2003, **rozhodnutí ESLP 1/2004**, s. 7 ve věci Orion Břeclav, s. r. o., v. Česká republika ze dne 13.1.2004

<sup>30</sup> Viz Výroční zpráva české daňové správy 2008, [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz). (Výroční zpráva České daňové správy pro rok 2009 nebyla ještě v únoru 2010 k dispozici)

Tabulka č. 1: Výroční zpráva České daňové správy pro rok 2008 (příjmy v mil. Kč)

Druh příjmu:	daňové povinnost	inkaso	rozdíl
DPH daňová povinnost	513763	516563	2802
DPH nadměrný odpočet, vraceni daně	-257604	-261624	-4020
<b>DPH celkem</b>	<b>256158</b>	254939	-1218
Daně spotřební daňová povinnost	-492	11	503
Daně spotřební vraceni daně	0	-2	-2
<b>Daně spotřební celkem</b>	<b>-492</b>	9	501
<b>Daň z příjmů právnických osob</b>	<b>172621</b>	173590	970
<b>Daň z příjmů srážkou § 36</b>	<b>19222</b>	19299	77
<b>Daň silniční</b>	<b>6073</b>	6002	-72
<b>Daň dědická</b>	<b>119</b>	115	-4
<b>Daň darovací</b>	<b>299</b>	345	46
<b>Daň z převodu nemovitostí</b>	<b>10106</b>	9950	-156
<b>Daň z příjmů FO z příznání</b>	<b>18065</b>	17749	-316
<b>Daň z příjmů FO závislá činnost</b>	<b>115239</b>	115180	-58
<b>Daň z nemovitosti</b>	<b>5104</b>	5195	92
Ostatní příjmy, odvody a poplatky	4838	4281	-557
Celkem staré daně	-924	11	934
<b>CELKEM</b>	<b>606425</b>	606665	239

Graf č. 1



Daně z příjmů můžeme dále charakterizovat jako daně univerzální, z těchto daní pak **daň z příjmů fyzických osob** jako univerzální syntetickou daň. Syntetická daň je taková daň, která postihuje veškeré příjmy poplatníka komplexně (tj. bez ohledu na jeho pramen)<sup>31</sup>.

S účinností od 1. ledna 1993 se staly součástí daňové soustavy ČR i **daně majetkové**. Mezi majetkové daně patří daň z nemovitosti, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. Někdy se řadí k majetkovým daním i daň silniční, přestože se nejedná o typickou majetkovou daň. Daň z nemovitosti upravuje **zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti**, ve znění pozdějších předpisů, daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí je upravena **zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí**, ve znění pozdějších předpisů.

Majetkové daně jsou vedle důchodových daní klasickými přímými daněmi, neboť jsou vyměřovány poplatníkovi na základě jeho majetku a jsou adresné. Poplatník nemá možnost se vyhnout jejich placení a na rozdíl od nepřímých daní však zná jejich hodnotu. Poplatník je nejen povinen majetkovou daň odvést, ale i sám spočítat. Přestože v minulosti byly majetkové daně často rozhodujícím daňovým příjmem, již od počátku dvacátého století jejich význam z hlediska rozpočtových příjmů klesá na úkor daní důchodových. Z uvedené Tabulky č. 1, Výroční zprávy České daňové zprávy pro rok 2008, je zřejmé, že majetkové daně v České republice nehrají mezi ostatními příjmy veřejných rozpočtů příliš významnou roli. Ačkoli majetkové daně v České republice mají na národní úrovni zcela marginální úlohu, její význam se projevuje a přesouvá na úroveň nižší. Na základě principu subsidiarity je výnos majetkových daní směřován do rozpočtů příslušných municipalit a na této úrovni místních rozpočtů se jako zdroj příjmů stává naopak důležitým prvkem jejich soběstačnosti. Díky stabilitě posiluje tato daň nezávislost municipalit a vede k fiskální decentralizaci.<sup>32</sup>

<sup>31</sup> Na rozdíl od daní analytických, které zdaňují každý příjem odděleně podle jeho zdroje, a tím narušují neutralitu stanovení základu daně pro jednotlivé poplatníky

<sup>32</sup> Srov. Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha : C.H.BECK, 2008, str. 165



## 5. Daňová reforma v roce 2008 až 2010 - změny ve zdanění příjmů a majetku občanů včetně kritizovaného pojmu „superhrubá mzda“

V této kapitole se budu věnovat právním předpisům přijatých v roce 2007 až 2009, které zásadním způsobem změnilly zákony upravující zdanování příjmů a majetku občanů ČR. Zvláštní pozornost budu věnovat pojmu „superhrubá mzda“.

### 5.1. Daň z příjmů fyzických osob

#### 5.1.1. Daňová teorie a konstrukce daně z příjmů fyzických osob podle platné právní úpravy

Jak již bylo zmíněno, daně z příjmů jednotlivců (daně z příjmů fyzických osob) jsou v České republice upraveny společně s daní ze zisků firem (daně z příjmů právnických osob) jedním zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. První část tohoto zákona je věnována dani z příjmů fyzických osob, druhá část se zabývá daní z příjmů právnických osob, další části zákona obsahují společná ustanovení, zvláštní ustanovení a přechodná a závěrečná ustanovení. V souladu s tématem diplomové práce se budu dále věnovat pouze dani z příjmů fyzických osob.

Zdanění příjmů jednotlivců (osobních příjmů) se ve většině zemí děje pomocí *osobní důchodové daně* a pojistného na veřejnoprávní pojištění. **Daň z příjmů fyzických osob** patří mezi *osobní důchodové daně*, které jsou ve většině vyspělých zemí považovány za nejdůležitější daně a je jim prisuzována největší míra komplexnosti, spravedlnosti i ekonomické efektivnosti. Důležitost této daně je také zdůrazněna i jejím zařazením na první místo v klasifikaci daní OECD i IMF<sup>33</sup>. Z hlediska daňové teorie lze pojistné na veřejnoprávní pojištění považovat za daň s lineární sazbou a zjednodušenou konstrukcí základu.

*Osobní důchodové dani* jsou obecně podrobeny různé typy osobních příjmů jednotlivců nebo domácností tvořící určitý *system osobního zdanění*. Vzhledem k tomu, že s pojistným tvoří rozhodující část daňových příjmů vlád, je jim věnována mimořádná pozornost ať už z hlediska zabezpečení dostatečných příjmů veřejného sektoru, tak i z pohledu zatížení zdaňovaných subjektů.

<sup>33</sup> Srov. Kubátová, K. *Daňová teorie*. 2. akt. vyd. Praha : ASPI, 2009, str. 54

**Systémy osobního zdanění** lze podle OECD rozdělit na tyto skupiny:

- **Komplexní důchodová daň**, kde se veškeré čisté příjmy zdaňují stejným systémem sazeb a kde příjmy z práce a z podnikání a kapitálu jsou zdaněny v příslušných pásmech a sazbách.
- **Systém duální důchodové daně**, kde jsou všechny čisté příjmy (mzdy, zisky, kapitálové příjmy) zdaněny plochou sazbou a hrubé příjmy z práce a penzí zdaněny sazbou progresivní. To znamená, že příjmy z práce a penzí jsou zdaňovány více než příjmy z kapitálu.
- **Systém poloduální důchodové daně**, kde se používá různých sazeb daní pro různé typy příjmů, např. kapitálové příjmy se zdaňují jednou (často nižší) sazbou, kdežto příjmy z práce se zdaňují sazbami progresivními (často vyššími).
- **Systém ploché daně**, kdy jsou všechny čisté příjmy zdaněny stejnou sazbou.
- **Systém s výdajovou daní**, kde se zdaňuje pouze spotřeba a ne úspory.<sup>34</sup>

Jak již bylo uvedeno, osobní příjmy jednotlivců jsou ve většině zemí zdaňovány dvěma základními kanály, a to pojistným sráženým zaměstnanci a osobní důchodovou daní. V některých zemích existují také i další daně nebo přirážky, které navíc zatěžují osobní příjmy. Osobní důchodové daně jsou uvalovány na různé druhy příjmů, což se právně projevuje v jejich rozdělení na zdanění zaměstnanců a podnikajících osob. V České republice byla od 1. 1. 1993 zavedena daňovou reformou daň z příjmů fyzických osob, jejímž cílem bylo zdanění globálního důchodu každého jednotlivce tak, aby neexistoval rozdíl mezi zdaněním důchodů pocházející z různých zdrojů. Od roku 1993 tak v České republice existuje jedna daň pro všechny druhy osobních příjmů, která se označuje jako daň syntetická. Za zdaňovací jednotku je ve většině zemí považován jednotlivec, i když v posledních 10 letech se daňové politiky vyspělých států poněkud překvapivě od této moderní zásady odklánějí a narůstá počet zemí, kde se zdaňují domácnosti, resp. umožňují v této věci volbu zdanění. Důvodem této daňové politiky je podpora rodin s dětmi, kde v systému progresivního zdanění je výhodnější daňovou jednotkou domácnost. Na rozdíl od nepřímých daní, jsou osobní důchodové daně ukládány s tím, že se předpokládá, že efektivně a statutárně dopadnou na stejné subjekty (systém záloh sražených

<sup>34</sup> Srov. Vítek L. *Ekonomická analýza zdanění příjmů*. 1.vyd. Praha : IREAS, 2008, str. 110

zaměstnavatelem je v tomto procesu pouhým technickým zjednodušením a snahou omezit daňové úniky).

Z hlediska **charakteristiky osobní důchodové daně** (daně z příjmů fyzických osob) se považují za nejdůležitější zejména následující vlastnosti:

- **Daň odpovídá principu platební schopnosti.** Princip platební schopnosti je hlavním principem spravedlivého zdanění a prakticky se projevuje v progresivním daňovém břemenu. Jedině u osobní důchodové daně lze progresivní dopad vložit přímo do její konstrukce. Pomocí progresivní osobní důchodové daně lze potom přerozdělovat důchody mezi občany a získávat tak rovnoměrnější rozdělení. I toto zdanění podle velikosti důchodu má své odpůrce, kteří považují za spravedlivější základnu pro zdanění podle principu platební schopnosti spotřebu (výdaje) poplatníků. *„Princip užitku (někdy označován jako princip prospěchu) se u zdanění osobních důchodů nepoužívá, protože by nejen vyžadoval individuální měření užitků z veřejných výdajů, ale také by znamenal individualizaci osobních důchodových daní“*<sup>35</sup>.
- **Výnosy daně jsou pružné.** Pružnost výnosů osobní důchodové daně znamená, že hospodářský růst se projevuje růstem osobních důchodů a posunem poplatníků do vyšších daňových pásem, čím daňové výnosy rostou rychleji. Nejen, že jde o daně s poměrně širokým základem, ale vlivem růstu mezd a zisků v zemích s progresivním systémem sazeb umožňují neustálý nárůst výnosů daně. Poplatníci tuto vlastnost považují za nevýhodnou, neboť přicházejí o vyšší podíl na svých výdělcích. Naopak veřejným rozpočtům tato vlastnost přináší větší stabilitu a vládě větší rozhodovací prostor.
- **Daň nezpůsobuje distorze v cenách.** Oproti spotřebním (selektivním) daním nezpůsobuje universální osobní důchodová daň distorze v relativních cenách zboží a služeb, a tím nezpůsobuje jejich neefektivnost. Kritizováno však je, že tato daň vyvolává distorze mezi cenou práce a volného času. Progresivita osobní důchodové daně se v posledních letech stává stále častěji předmětem kritiky i z hlediska daňové spravedlnosti. Kritici poukazují na skutečnost, že „pilnější“ poplatníci by neměli být trestáni vyšší daní a že daň by měla být proporcionálnější, a proto navrhuji lineární zdanění, které považují za daňově spravedlivější.

<sup>35</sup> Srov. Vítek L. *Ekonomická analýza zdanění příjmů*. 1.vyd. Praha : IREAS, 2008, str. 113

- **Daň je dobrým makroekonomickým stabilizátorem.** Z hlediska keynesiánské hospodářské politiky progresivní důchodová daň nejlépe odpovídá představám o automatickém přizpůsobování daní hospodářskému cyklu. Proto je daň dobrým makroekonomickým stabilizátorem.
- **Daň je „průhledná“, velikost daňového břemene poplatníka je zřejmá.** Osobní důchodové daně jako daně přímé jsou mnohem průhlednější než daně nepřímé, neboť jen u těchto daní si může prakticky každý vypočítat břemeno z jakéhokoliv důchodu a může tak porovnat vlastní představu o spravedlivém přerozdělení s tím, co mu nabízí vláda. Samozřejmě i vláda má možnost konstruovat daň tak, aby nejlépe odpovídala preferencím voličů (poplatníků).
- **Není problém se zdrojem platby daně.** Velkou výhodou osobní důchodové daně je skutečnost, že současně se vznikem předmětu daně (důchodu) vzniká i zdroj jejího placení. Vzhledem k tomu, že poplatníci nemají problém se solventností, může být tato daň placena v relativně vysoké výši a zabezpečovat tak dostatečné zdroje veřejných rozpočtů<sup>36</sup>.

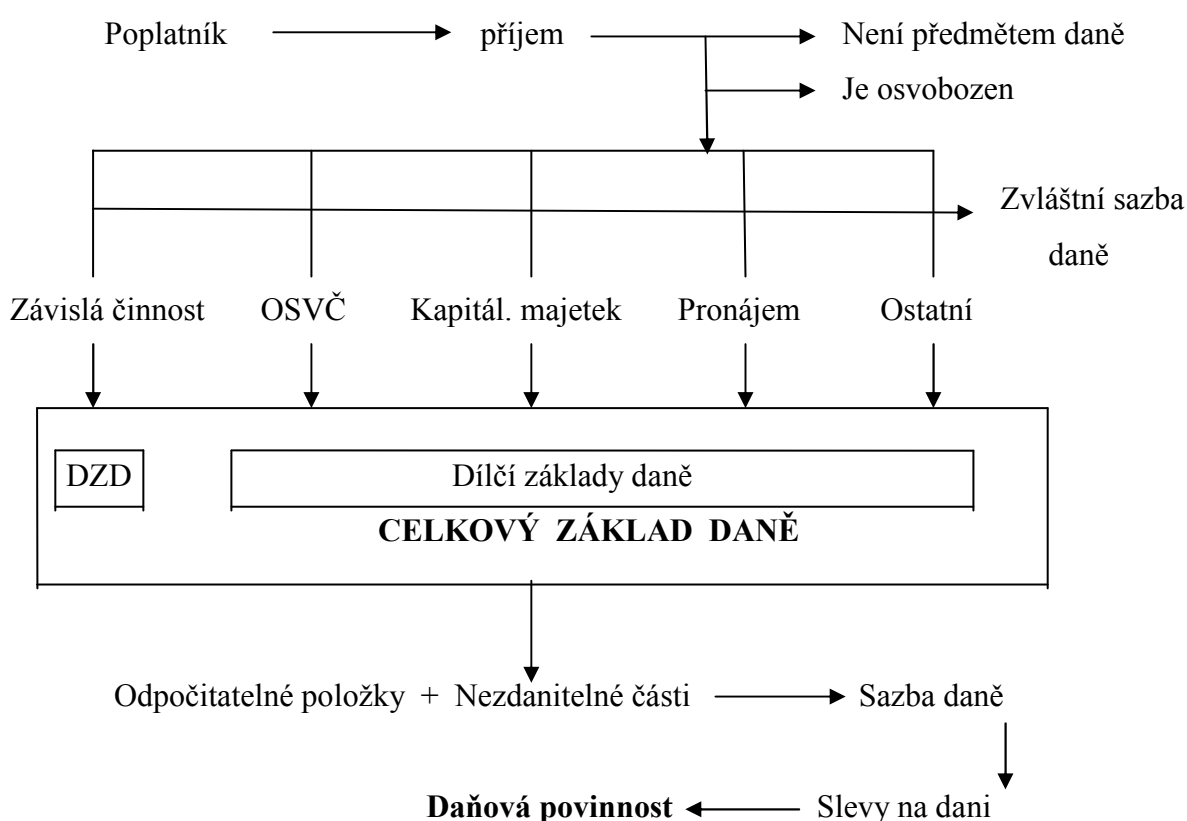
Základem logiky tvorby osobních důchodových daní je představa odlišného zdaňování různých typů příjmů. V zásadě lze všechny příjmy fyzických osob rozdělit na 3 skupiny, a to na příjmy z práce, příjmy z podnikání a příjmy z majetku. Tato skutečnost se odráží i v konstrukci **základu daně**, kde jsou tyto tři základní druhy příjmů rozděleny do samostatných daňových základů. V České republice je dělení příjmů podrobnější, a to na pět dílčích daňových základů. Jak bylo zmíněno, osobní důchodová daň **nezpůsobuje distorze v cenách**. Pokud by ale osobní důchodová daň byla skutečně univerzální a nedistorzní, pak by všechny druhy příjmů mohly být zahrnuty do jednoho základu daně a dělení příjmů do dílčích základů daní by ztratilo smysl. V reálných daňových systémech existují dva základní důvody pro rozdělení příjmů do dílčích základů daně. Prvním důvodem jsou odlišná pravidla pro výdaje, resp. náklady, pro jednotlivé druhy příjmů a druhým důvodem jsou odlišné podmínky pro tvorbu a uplatňování ztrát.

---

<sup>36</sup> Srov. Kubátová, K. *Daňová teorie*. 2. akt. vyd. Praha : ASPI, 2009, str. 55

V České republice je **poplatník** podle platné právní úpravy daně z příjmů fyzických osob vymezen jako jakákoli fyzická osoba mající na území České republiky bydliště nebo obvykle zdržující se zde příslušnou dobu, která má zdanitelné příjmy. U tohoto poplatníka podléhají dani veškeré příjmy, které mu plynou jak ze zdrojů v České republice, tak i ze zdrojů v zahraničí (tzv. daňoví rezidenti). Ostatní poplatníci, tj. poplatníci, kteří na území České republiky bydliště nemají a ani se zde obvykle nezdržují příslušnou dobu, platí daň jen z příjmů, jejichž zdroj je na území České republiky (tzv. daňoví nerezidenti). Pokud tyto příjmy poplatníka jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny, zdaňují se buď u zdroje zvláštní sazbou daně, nebo po odpočtu daňově uznatelných výdajů tvoří dílčí základ daně (viz obrázek č. 1)<sup>37</sup>.

**obrázek č. 1. Daň z příjmů fyzických osob v České republice**



**Předmětem** daně z příjmů fyzických osob<sup>38</sup> jako osobní důchodové daně je *důchod* dosažený za zdaňovací období. „Cílem spravedlivého zdanění je, aby jedinci, jimž plynou důchody

<sup>37</sup> Srov. Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha : C.H.BECK, 2008, str. 149

<sup>38</sup> § 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

*z různých zdrojů, byli zdaněni stejně*<sup>39</sup>. Tento požadavek, který byl již zdůrazňovaný ekonomem Adamem Smithem („Nezáleží na tom, zda je důchodem renta, zisk či mzda“), se projevuje ve snaze ekonomicky definovat důchod. V nejširším slova smyslu je za osobní důchod považován přírůstek schopnosti uspokojovat osobní potřeby za určité období, který se skládá z přírůstku bohatství a ze spotřeby za toto období. Nejširší pojetí zdanitelného důchodu by tak mělo obsahovat jak **peněžní důchody**, tak i důchody, které jsou **špatně zdanitelné**. Do druhé skupiny důchodů by tak mohly patřit nepeněžní důchody, imputované důchody a důchody nerealizované. Vzhledem k problematice ocenění nepeněžních (naturálních) důchodů se tyto důchody často nezdaňují nebo se zdaňují až od určité výše. Příkladem může být zdaňování použití služebního vozidla k soukromým účelům, používání služebních bytů. Mezi imputované důchody (imputovaná renta) patří především nájemné u domů obývaných vlastníky a práce v domácnosti. Vlastník, který bydlí v domě sám, tak realizuje spotřebu, která představuje jeho důchod, a proto by měla podléhat také zdanění. Stejně tak žena pracující v domácnosti, která se rozhodla pracovat doma místo v práci mimo domov, by měla takto vzniklý důchod také zdaňovat.

Pro zachování daňové spravedlnosti některé státy skutečně zahrnují imputovanou rentu do daňových základů. Nerealizované důchody (kapitálové výnosy) jsou takové důchody, které si poplatník sice přičítá k dobru, ale prozatím je nemá zaplacené. Příkladem může být nárůst ceny drženého kapitálu, ať už v podobě hmotné (např. obrazy, starožitnosti, sběratelské mince) nebo v cenných papírech. Tento nárůst ceny by měl být také zahrnut do základu daně, neboť pro poplatníka nepochybně představuje nárůst bohatství. I tyto kapitálové výnosy jsou v některých státech zdaňovány, ať už jejich zahrnutím do daňového základu nebo podléhají zvláštní dani z kapitálových výnosů. Vzhledem k popsáním problémům ve zdaňování některých důchodů je převažující praxí zdaňování jen peněžních realizovaných důchodů.

**Obecně** lze za hlavní výnosy osobní důchodové daně považovat následující druhy důchodů:

- důchody pracovní
- důchody z podnikání
- nájemné

<sup>39</sup> Srov. Kubátová, K. *Daňová teorie*. 2. akt. vyd. Praha : ASPI, 2009, str. 55

- veřejné penze<sup>40</sup>
- kapitálové výnosy realizované

V České republice jsou příjmy, které jsou předmětem daně, v zásadě členěny do pěti skupin<sup>41</sup>:

- zaměstnanecké příjmy (příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky)
- příjmy z podnikání (příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti)
- příjmy z kapitálového majetku
- příjmy z pronájmu
- ostatní příjmy

**Příjem** se rozumí příjem nejen peněžní, ale i naturální, popř. dosažený směnou. Nepeněžní příjem se oceňuje cenou podle zákona o oceňování majetku, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak<sup>42</sup>. Vzhledem k charakteru daně z příjmů fyzických osob jako daně syntetické, jakož i vzhledem ke zbytkové klauzuli „ostatních příjmů“, má pozitivní vymezení jednotlivých skupin předmětu daně jen pomocný charakter a toto vymezení má význam především pro správný výpočet daně. Zákon o daních z příjmů také taxativně vyjmenovává příjmy, které naopak předmětem daně z příjmů nejsou, a tudíž nepodléhají zdanění<sup>43</sup>.

Zákon o daních z příjmů také taxativně vyjmenovává některé příjmy, které předmětem daně z příjmů sice jsou, ale při splnění určitých zákonem daných podmínek jsou od této daně **osvobozeny**, tudíž také nepodléhají zdanění. Za předpokladu, že poplatník je daňovým rezidentem, nemá příjmy ze zahraničí a vykáže základ daně, nikoliv daňovou ztrátu, lze ovlivňovat konečnou daňovou povinnost subjektů pro daň z příjmů fyzických osob pomocí osvobození od daně. Osvobození od daně je jedním z konstrukčních prvků ovlivňující konečnou daňovou povinnost poplatníka. Osvobození příjmů od daně z příjmů fyzických osob jsou obecně uvedena v ustanovení § 4 zákona o daních z příjmů. V některých případech je možné osvobození příjmů uplatnit jen u jednotlivých dílčích základů daně (§ 6 odst. 9 a § 10

<sup>40</sup> Veřejné penze jsou na rozdíl od České republiky zdaňovány ve všech zemích OECD. Soukromé penze jsou téměř vždy ze zdanění vyloučeny.

<sup>41</sup> Srov. Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha : C.H.BECK, 2008, str. 148

<sup>42</sup> Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů

<sup>43</sup> § 3 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

odst. 3 zákona o daních z příjmů). Osvobození je také často spjata s určitou časovou lhůtou (časovým testem), po jejímž uplynutí je příjem od daně z příjmů osvobozen<sup>44</sup>.

**Základem daně** (dílčím základem daně) z příjmů fyzických osob je **zásadně** částka, o kterou zdanitelné příjmy poplatníka přesahují ve zdaňovacím období výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (v některých případech se mohou výdaje uplatnit procentem z příjmů)<sup>45</sup>. Zdaňovacím obdobím se pro účely daně z příjmů považuje kalendářní rok. Pokud má poplatník ve zdaňovacím období současně více příjmů, pak celkovým základem daně je součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých příjmů. Do základu daně (dílčích základů daně) se nezahrnují příjmy osvobozené od daně z příjmů a dále příjmy tvořící samostatný základ daně podléhající zdanění zvláštní sazbou daně (viz obrázek č. 1). **Výjimkou** z tohoto obecného principu zdanění (obecné konstrukce základu daně) je stanovení základu daně z příjmů ze závislé činnosti nebo funkčních požitků (dále jen zaměstnanců), kde **základem daně** (dílčím základem daně) jsou **příjmy** zaměstnanců, s výjimkou příjmů podléhajících zdanění srážkovou daní (např. podle § 6 odst. 4 ZDP), **zvýšené o tzv. povinné pojistné**. Povinným pojistným, o které je nutné základ daně zaměstnance zvýšit, se rozumí částka odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je povinen z těchto příjmů hradit zaměstnavatel. Navíc v roce 2009 zákonodárce do tohoto postupu přidal velice sporné ustanovení, podle něhož se částka odpovídající povinnému pojistnému při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti nebo funkčních požitků i za zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá<sup>46</sup>. Tento postup bývá označován jako zdanění ze superhrubého příjmu („**superhrubé mzdy**“). Důvodem jejího zavedení bylo podle mého názoru zřetelně rozšířit základ daně tak, aby bylo možné z takto zvýšeného základu daně stanovit nižší sazbu daně 15% (lineární sazbu daně).

Základ daně snížený o tzv. **daňové úlevy** obecně tvoří **základnu** osobní důchodové daně. Daňová teorie daňové výhody zpravidla člení na tzv. *standardní a nestandardní úlevy*. Chápání standardních úlev je pak dvojitá. V *prvém pojetí* je za standardní považována výhoda, která nezávisí na skutečných výdajích poplatníků a vztahuje se na všechny poplatníky, kteří

<sup>44</sup> Srov. Karfíková, M. *Přímé daně*. In: Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: Finanční právo. 5. upravené vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 197

<sup>45</sup> § 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>46</sup> § 6 odst. 13 zákona č. 2/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. a některé další zákony.



splňují všechny podmínky pro její poskytnutí, např. základní odčitatelná položka nebo slevy na dani. V *druhém pojetí* je „standardnost“ výhody dána její dosažitelností pro všechny poplatníky daně, například odpočet příspěvku na sociální pojištění. Naproti tomu nestandardní úleva naopak závisí na skutečných výdajích poplatníků, a proto bývá většinou pro poplatníky limitována. Příkladem bývají úroky placené z některých půjček. Ačkoli nestandardní úlevy slouží svou podstatou ke stimulaci poplatníků k určitému chování, například ke spoření, k účasti v důchodových fondech nebo k investování do určitých oblastí, bývají tyto úlevy předmětem časté kritiky zejména proto, že větší množství těchto úlev realizují jen ti, kteří mají vyšší příjmy, neboť chudší poplatníci na tyto aktivity prostředky nemají<sup>47</sup>.

V ČR mají daňové úlevy snižující celkový základ daně dvojí formu, a to formu *nezdanitelných částí* základu daně a formu *položek odčitatelných* od základu daně. **Principem nezdanitelných částí základu daně** je, že „*fyzická osoba si může za každý kalendářní rok snížit svůj daňový základ o určité položky, které jsou také označovány též jako nezdanitelná část základu daně z příjmů*“<sup>48</sup>. Za dobu existence současné daňové soustavy prodělaly nezdanitelné části základu daně několik změn, kdy tzv. dopravné (ve výši 2.000,-Kč) bylo zrušeno k 1.1.1994 a se nově zavedly nezdanitelné části související s úvěrovým financováním bytových potřeb (od roku 1998 v max. ve výši 300.000,-Kč), s platbami penzijního připojištění se státním příspěvkem (od roku 2000 v max. ve výši 12.000,-Kč), se soukromým životním pojištěním (od roku 2001 v max. ve výši 12.000,-Kč), se zaplacenými odborářskými příspěvky (od roku 2004 v max. ve výši 3.000,-Kč), s úhradami za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání (od roku 2007 v max. ve výši 10.000,-Kč) a s odpočty hodnot darů (úhrnná hodnota darů musí přesáhnout 2 % ze základu daně, anebo činit alespoň 1.000,-Kč). „**Princip odčitatelných položek** spočívá v tom, že poplatník má při splnění zákonných podmínek v určitých případech mimo „běžného“ výdaje (nákladu) možnost si ještě o část stejného výdaje (nákladu) snížit základ daně“<sup>49</sup>. Do položek odčitatelných od základu daně patří možnost odpočtu dosažené ztráty z minulých let (od 1.1.2004 došlo ke zkrácení doby pro odpočet ztráty z 7 na 5 let), odpočet na projekty výzkumu a vývoje (od roku 2005 odpočet 100 % nákladů na výzkum a vývoj od základu daně).

<sup>47</sup> Srov. Kubátová, K. *Daňová teorie*. 2. akt. vyd. Praha : ASPI, 2009, str. 55

<sup>48</sup> Cit. Brychta, I. *Odčitatelné položky*. In: Daň z příjmů 2009. Praha : ASPI, 2009, str. 283

<sup>49</sup> Cit. Brychta, I. *Odčitatelné položky*. In: Daň z příjmů 2009. Praha : ASPI, 2009, str. 288

V roce 2005 započal v ČR proces nahrazování nezdaniitelných částí základu daně **slevami na dani**, které byly do té doby možné při splnění určitých zákonných podmínek jen u podnikatelů. Od roku 2005 se začalo uplatňovat daňové zvýhodnění na dítě s tím, že pokud ho poplatník nevyčerpá, může se za určitých okolností změnit na daňový bonus a mít tak formu „*negativní daně*“. V roce 2006 byly slevami na dani nahrazeny ostatní základní nezdaniitelné části (viz Tabulka č. 2 Přehled vývoje nejdůležitějších daňových úlev a slev na dani u DPFO v letech 2005-2010). Za základní nezdaniitelnou část bylo považováno tzv. *nezdaniitelné minimum*, jehož hodnota byla v letech 1993–1999 každoročně zvyšována (poté ještě v roce 2001). Zatímco nezdaniitelné části základu daně snižují daňový základ, slevy na dani snižují až vlastní daň. Nahrazení této nezdaniitelné části základu daně slevou na dani v roce 2006 bylo pro poplatníky výhodné podle výše jejich příjmů. Poplatník, jehož daňový základ se nacházel v prvním daňovém pásmu, na změně vydělal 2.635,-Kč, což představuje kladný rozdíl mezi slevou a absolutní úlevou na dani (38.040,-Kč x 0,12). Naopak poplatník z nejvyššího pásma si pohoršil o částku 4.973,-Kč, představující zápornou hodnotu mezi slevou na dani a absolutní úlevou na dani (38.040,-Kč x 0,32).

**Tabulka č. 2** Přehled vývoje nejdůležitějších daňových úlev a slev na dani u DPFO v letech 2004-2010 v Kč

Institut	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Nezdaniitelná část ZD na poplatníka	38 040	38 040	-	-	-	-	-
Sleva na poplatníka	-	-	7 200	7 200	24 840	24 840	24 840
Nezdaniitelná část ZD na dítě	25 560	-	-	-	-	-	-
Daňové zvýhodnění na dítě	-	6 000	6 000	6 000	10 680	10 680	11 604
Nezdaniitelná část ZD na manželku(-la)	21 720	21 720	-	-	-	-	-
Sleva na manželku (-la)	-	-	4 200	4 200	24 840	24 840	24 840
Nezdaniitelná část ZD část. invaliditu	140	7 140	-	-	-	-	-
Sleva na částečnou invaliditu	-	-	1 500	1 500	2 520	2 520	2 520
Nezdaniitelná část ZD plná invalidita	14 280	14 280	-	-	-	-	-
Sleva na plnou invaliditu	-	-	3 000	3 000	5 040	5 040	5 040
Nezdaniitelná část ZD pro ZTP-P	50 040	50 040	-	-	-	-	-
Sleva pro ZTP – P	-	-	9 600	9 600	16 140	16 140	16 140
Nezdaniitelná část ZD pro stud.	11 400	11 400	-	-	-	-	-
Sleva pro studenty	-	-	2 400	2 400	4 020	4 020	4 020
Dary	úhrnná hodnota darů musí přesáhnout 2 % ze základu daně, anebo činit alespoň 1.000,-Kč						

Konečnou daňovou povinností je pomocí **daňové sazby** vypočtená daň snižena o slevy na dani (a případně zaplacené zálohy na daň během zdaňovacího období). Od roku 2008 byly daňové pásma (klouzavě progresivní zdanění) nahrazeny tzv. *rovnou daní* ve výši **15 %**. „*Pro*

daňovou teorii i praktickou daňovou politiku je vždy důležité zvážit, jaký typ systému zdanění osobních důchodů je pro danou zemi a období nejvhodnější. V současnosti ve vyspělých zemích v teorii převládá spíše důraz na posun ke komplexním osobním důchodovým daním, které budou minimalizovat distorze<sup>50</sup>. Tímto směrem se vydala v roce 2007 i ČR, která od roku 2008 zavedla jednotnou sazbu daně z příjmů fyzických osob ve výši **15 %** (tzv. rovnou daň). Pro upřesnění je vhodné říci, že sice se hovoří o rovné dani, ale ve své podstatě to není přesně ta rovná daň, jakou mají na mysli její hlavní teoretici Robert Hall a Alvin Rabushka, kteří předpokládají např. odbourání jakýchkoliv slev a odčitatelných položek kromě daně-prostého minima, odbourání odpisů zahrnutím investic přímo do nákladů atd.<sup>51</sup> Problematice tzv. rovné daně se budu podrobněji věnovat podrobněji v článku 5.1.2.2. této práce.

Po skončení zdaňovacího období je poplatník zásadně povinen podat příslušnému správci daně řádné daňové přiznání, jehož roční příjmy by ve zdaňovacím období dosáhly výši přesahující zákonem stanovenou hranici 15.000,-Kč (v případě vykazování daňové ztráty bez omezení), pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené a příjmy, z nichž se daň vybírá srážkou podle zvláštní sazby daně. Výjimku z této povinnosti tvoří stanovení daně paušální částkou, která znamená speciální možnost zjednodušeného zdaňování příjmů, a to na základě podané žádosti podnikatele fyzické osoby obsahující veškeré údaje rozhodné pro stanovení této daně. Na rozdíl od daně vypočtené na základě řádného daňového přiznání, kde si daň z příjmů vypočte sám poplatník, je určení výše daně z příjmů paušální částkou záležitostí příslušného správce daně, který daň stanoví svým rozhodnutím. Řádné daňové přiznání je poplatník povinen podat (i daň zaplatit) příslušnému správci daně v zákonném termínu, tj. nejpozději do konce března (resp. června) roku následujícího po zdaňovacím období. Naproti tomu u daně stanovené paušální částkou je poplatník povinen podat žádost nejpozději do konce ledna zdaňovacího období a tato daň je splatná nejpozději do 15.12. běžného zdaňovacího období.

### **5.1.2. Změny ve zdaňování příjmů občanů ČR v roce 2008**

Novely zákona o daních z příjmů přijaté v průběhu roku 2007 přinesly oproti předchozímu daňovému stavu jen dílčí úpravy. K nejvýznamnějším změnám v zákoně o daních z příjmů,

<sup>50</sup> Cit. Vitek L. *Ekonomická analýza zdanění příjmů*. 1.vyd. Praha : IREAS, 2008, str. 129

<sup>51</sup> Cit. Boněk V. *Několik poznámek k tzv. superhrubé mzdě a jejím souvislostem*. Daň a finance, 2009, č. 5, str.20

převážně s účinností k 1.1.2008, s výjimkou několika málo ustanovení, která nabývají účinnosti od roku 2007, 2009, případně od roku 2010, došlo až v souvislosti se daňovou reformou zahájenou **zákonem č. 261/2007 Sb.**, o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „novela“). Tato novela je nejrozsáhlejší novelou od existence nové daňové soustavy, tj. od roku 1993. Samotného zákona o daních z příjmů se týká 245 bodů obsahujících změny, některé z nich mají jen legislativně-technický charakter, jiné představují podstatné obsahové změny.

Cílem tohoto článku je popsat nejvýznamnější změny a jejich případné dopady, které tato **novela zákona o daních z příjmů** pro rok 2008 přinesla. Zákon o dani z příjmů byl totiž novelizován poměrně rozsáhlým způsobem. Pokusím se proto vybrat ty změny, které měly dopad na zdaňování příjmů fyzických osob obecně a ty změny mající dopad pouze na poplatníky s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků nebo pouze na poplatníky s příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti.

Vzhledem k tématu mé diplomové práce zaměřené pouze na zdaňování příjmů a majetku občanů, nepovažuji za vhodné se dále v této diplomové práci zabývat takovými změnami, které jsou pro rok 2008 (i rok 2009 a rok 2010) svým významem a rozsahem sice zásadní, ale vztahují se především na právnické osoby. Jedná se například změny zákona o daních z příjmů týkající se problematiky daňové neznatelnosti úroků z úvěrů a půjček, finančního pronájmu či odpisů majetku.

#### ***5.1.2.1. Hlavní změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2008 mající dopad na fyzické osoby obecně***

##### **a) Zavedení lineární sazby daně a zrušení některých ustanovení související s jejím zavedením**

Novela zákona o daních z příjmů s účinností od 1.1.2008 zavedla v ustanovení § 16 ZDP jedinou **lineární sazbu daně** z příjmů fyzických osob ve výši 15 % (tzv. rovnou daň). Uvedená sazba se přitom netýká pouze příjmů zdaňovaných v daňovém přiznání anebo v případě zaměstnanců příjmů podléhajících měsíčním zálohám (s možností ročního zúčtování), ale objevuje se i jako sazba pro **daň vybíranou srážkou** (§ 36 ZDP). Tato **lineární sazba daně z příjmů fyzických osob** nahrazuje předchozí progresivní sazby daně

(12 – 32 %), které platily od zavedení nové daňové soustavy, tj. od roku 1993 až do roku 2007. V souvislosti se zavedením lineární sazby daně ztratilo smysl uplatnění **společného zdanění manželů** (§ 13a ZDP), nástroje eliminující negativní dopady progresivní sazby daně, a proto byl tento institut novelou s účinností od 1.1.2008 **zrušen**. Aby nedošlo tímto zrušením k poškození rodin, ve kterých je výdělečně činný jen jeden z manželů, byly výhody zrušeného institutu kompenzovány novou úpravou slevy na dani druhého manžela bez vlastních příjmů zvýšením na úroveň nezdanitelné části základu daně na poplatníka (tzn. z 4.200,-Kč na 24.840,-Kč). Přijetím jediné lineární sazby daně z příjmů fyzických osob učinilo nadbytečným také ustanovení **§ 14** zákona o daních z příjmů, které upravovalo zvláštní výpočet daně u některých příjmů, které byly výsledkem několikileté činnosti poplatníka nebo plynuly z využití věci a práv najednou za více let, a proto došlo s účinností od 1.1.2008 **ke zrušení** této zvláštní úpravy<sup>52</sup>. V návaznosti na zavedení lineární sazby daně z příjmů fyzických osob bylo také pro nadbytečnost **zrušena** ustanovení týkající se sazby daně zakotvená v **§ 16 odst. 2 a v § 5, § 8 a § 10 ZDP** týkající se samostatného základu daně, který se do konce roku 2007 vztahoval na vybrané příjmy z kapitálového majetku a na ostatní příjmy plynoucí poplatníkovi ze zahraničí. Podle předchozí právní úpravy mohl poplatník tyto příjmy na základě svého rozhodnutí zdanit sazbou daně podle zrušeného ustanovení § 16 odst. 2 ZDP.

#### **b) Příjmy z prodeje cenných papírů**

Novelou zákona o daních z příjmů s účinností od 1.1.2008 nově došlo ke změně podmínek pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů podle ustanovení **§ 4 odst. 1 písm. r)** ZDP, a to ke sjednocení časového testu na dobu 5 let u všech typů obchodních společností, včetně akciových, které nejsou veřejně obchodovány na kapitálovém trhu. Podle důvodové zprávy „*není důvod v současné době daňově odlišně nakládat s investicí do akciové společnosti, jejíž akcie nejsou veřejně obchodovány, a investicí do jiné formy obchodní společnosti, např. společnosti s ručením omezeným*“. Výjimkou budou nově podle **§ 4 odst. 1 písmena w)** ZDP tvořit investice do cenných papírů kolektivního investování a cenné papíry obchodované na kapitálovém trhu. Podle ustanovení § 4 odst. 1 písmena w) ZDP se bude osvobození nově vztahovat pouze na osvobození příjmů plynoucích z prodeje investičních cenných papírů, se kterými se obchoduje na kapitálovém trhu, a na cenných papírech kolektivního investování

<sup>52</sup> Srov. Běhounek P. *Schválený zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů*. Daň a právo v praxi, 2007, č. 10, str. 5

přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců a kde celkový podíl poplatníka (investora), přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšuje v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 procent. Jde o obdobný postup jaký platí v případě osvobození příjmů z prodeje bytu nebo rodinného domu, kde pokud není splněna podmínka daná § 4 odst. 1 písm. a), je příjem od daně osvobozen splní-li poplatník podmínku danou § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. V případě příjmů z prodeje cenných papírů (vyjma příjmů z prodeje cenných papírů nabytých v rámci kupónové privatizace, které jsou osvobozeny bez časového testu), které byly poplatníkem nabyty do 31.12.2007, se aplikuje osvobození na základě úpravy ZDP platné do konce roku 2007, tj. aplikuje se časový test 6 měsíců.

### c) Příjmy od daňové povinnosti osvobozené

Novela zákona o daních z příjmů v ustanovení § 4 odst. 1 písm. y) ZDP také zrušila s účinností od 1.1.2008 osvobození úrokových příjmů z hypotečních zástavních listů, které bylo do ustanovení § 19 odst. 1 písm. l) ZDP doplněno v roce 1994 s cílem podpory tohoto bankovního produktu, účelově určeného k poskytování hypotečních úvěrů na bytovou výstavbu. Důvodem podle důvodové zprávy je skutečnost, že „*S postupným rozvojem kapitálového trhu se ukazuje, že význam tohoto osvobození se postupně oslabuje*“. Přejícné ustanovení novely stanoví, že u příjmu z úrokového výnosu z hypotečních zástavních listů, emitovaných přede dnem nabytí účinnosti této novely, se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31.12.2007. Zdanitelným příjmem budou tak až úroky z hypotečních zástavních listů emitovaných od roku 2008.

Novela zákona o daních z příjmů dále s účinností od 1.1.2008 zrušila v ustanovení § 4 ZDP osvobození příjmů z reklam umožněných prostřednictvím provozování zoologické zahrady fyzickými osobami a naopak do § 4 doplnila osvobození příjmu získaného formou dávek a služeb z nemocenského pojištění, důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění, státní sociální podpory, peněžní pomoci obětem trestné činnosti podle zvláštního zákona, sociálního zabezpečení, plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti a všeobecného zdravotního pojištění, a plnění ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu. Jde-li však o příjmy ve formě pravidelně vyplácených důchodů nebo penzí, je od daně osvobozena z úhrnu těchto příjmů pouze částka ve výši 198 000 Kč ročně, do níž se však nezahrnuje výše příplatku nebo příspěvku k důchodu podle zvláštních právních předpisů.

**d) Zvýšení slev na dani a daňové zvýhodnění na děti**

Novela zákona o daních z příjmů v § 35ba odst. 1 až 3, , § 35d odst. 1 ZDP také s účinností od 1.1.2008 zvýšila slevy na dani. Jednotlivé slevy na dani z příjmů fyzických osob se oproti roku 2007 výrazně zvýšily (podrobněji viz Tabulka č. 2 Přehled vývoje nejdůležitějších daňových úlev a slev na dani u DPFO v letech 2004-2010). Novela zákona o daních z příjmů také zrušila původní ustanovení § 35ba odst. 2 ZDP a umožnila tak i důchodcům uplatnit slevu na dani (slevu na poplatníka), neboť podle ustanovení platného do konce roku 2007, poplatník, u něhož starobní důchod z důchodového pojištění podle zákona o důchodovém pojištění nebo ze zahraničního povinného pojištění stejného druhu činil více než 38 040 Kč ročně, si slevu na dani na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP uplatnit nemohl. S účinností od 1.1.2008 tak platí, že i poplatník se starobním důchodem si může uplatnit slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP, a to bez ohledu na výši svého starobního důchodu.

Novela zákona o daních z příjmů v ustanovení § 35c odst. 1 ZDP s účinností od 1.1.2008 také u poplatníka zvýšila nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti (dále jen „daňové zvýhodnění“) z původní výše 6.000,-Kč na **10.440,-Kč** ročně, pokud neuplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo 35b ZDP. Poplatník o daňové zvýhodnění sníží daň stanovenou podle § 16 ZDP, případně sníženou podle § 35 nebo 35ba ZDP. Daňové zvýhodnění může poplatník uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo slevy na dani a daňového bonusu. Již v roce 2007 zákon o daních z příjmů umožňoval fyzickým osobám uplatňujícím daňové zvýhodnění získat při splnění daných podmínek daňový bonus. Byl-li nárok na daňové zvýhodnění vyšší než daňová povinnost poplatníka, je vzniklý rozdíl *daňovým bonusem*. Nově novela zákona o daních z příjmů také v ustanovení § 35c odst. 3 ZDP s účinností od 1.1.2008 zvýšila u poplatníka **maximální limit pro vyplácení daňového bonusu z původních 30.000,-Kč na 52.200,-Kč**.

**5.1.2.2. Hlavní změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2008 mající dopad na poplatníka s příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky****a) Zavedení tzv. „superhrubé mzdy“**

Zásadní změnou, kterou pro rok 2008 přinesla novela zákona o daních z příjmů, byl výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků nově zavedenou obecně jednotnou

(„rovnou“) sazbou daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 % z tzv. „**superhrubé mzdy**“. Do konce roku 2007 se daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků počítala pouze z hrubé mzdy snížené o sociální a zdravotní pojistné sražené nebo uhrazené zaměstnancem. Od roku 2008 novela zákona o daních z příjmů naopak stanovila takový fiktivní daňový základ, tzv. *superhrubou mzdu*, který pro účely zdanění oproti zdanění v roce 2007 zahrnuje nejen sociální a zdravotní pojistné sražené nebo uhrazené zaměstnancem, ale zahrnuje i pojistné na sociální a zdravotní pojištění, které je povinen hradit sám zaměstnavatel. *Princip superhrubé mzdy* byl nově zakotven v § 6 odst. 13 a 14 ZDP<sup>53</sup>. Situaci, kdy příjmy ze závislé činnosti a nebo funkčních požitků jsou zúčtovány plátcem daně ještě v podmínkách dřívějšího systému zdanění (tj. do konce roku 2007), ale budou vyplaceny až v nových daňových podmínkách roku 2008, novela bohužel opomenula řešit (tato problematika byla řešena až zákonem č. 2/2009 Sb., viz dále). Změna ve zdaňování tzv. *superhrubou mzdou* se také projevila u příjmů ze závislé činnosti do limitu 5.000,-Kč (§ 6 odst. 4 ZDP), neboť samostatným základem daně pro daň vybíranou srážkou ve výši 15 % u zaměstnance bez podepsaného prohlášení k dani u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků nepřesahujících v úhrnu od téhož plátce 5.000,-Kč hrubé mzdy je také tzv. „*superhrubá*“ mzda<sup>54</sup>.

Novela zákona o daních z příjmů tím, že zavedla tuto neobvyklou konstrukci daňového základu u daně z příjmů fyzických osob, „*porušuje daňovou zásadu určující, že povinný reálný výdaj (výdaj určený zvláštním zákonem, v tomto případě pojistné placené zaměstnancem) je výdajem vyjmutým ze základu daně z příjmů. Rovněž sporná je konstrukce, v níž součástí daňového základu je výdaj jiné osoby, výdaj, jenž není příjmem poplatníka (pojistné placené zaměstnavatelem)*“<sup>55</sup>. V roce 2008 se tak daň z příjmů odváděla z hrubé mzdy zaměstnance zvýšené o 35 % (26 % soc. poj. a 9 % zdrav. poj.)<sup>56</sup>. I přes rovnou daň 15 % byla reálná sazba DPFO v roce 2008 20,25 % (15 x 1,35)<sup>57</sup>.

Konstrukce *superhrubé mzdy* sebou přináší určité **negativní důsledky**, neboť ta část hrubé mzdy, která je zaměstnancům srážena na pojistném (v roce 2008 12,5 %, v roce 2009 a v roce letošním 11 %), je ve skutečnosti zdaněna dvakrát. V první řadě formou pojistného,

<sup>53</sup> Pojem „**superhrubá mzda**“ není definován ani v novele zákona o daních z příjmů, ani v mzdových právních předpisech a ani v jiných souvisejících právních předpisech. Jde o uměle vytvořený výraz vyjadřující základ daně z příjmů zaměstnanců určený výhradně pro daňovou oblast.

<sup>54</sup> Srov. Kohoutová M. *Zdaňování zaměstnanců po reformě od 1. ledna 2008*. Daň a finance, 2008, č. 1, str. 6

<sup>55</sup> Cit. Kolektiv. *Úvod k zákonu o daních z příjmů*. Zákon o daních z příjmů s koment. Praha : ASPI, 2008, str. 11

<sup>56</sup> V roce 2009 a v letošním roce z hrubé mzdy zaměstnance zvýšené o 34 % (25 % soc. poj. a 9 % zdrav. poj.)

<sup>57</sup> V roce 2009 a v letošním roce 20,1 % (15 x 1,34)



podruhé formou daně z příjmů. Námitky, že pojistné není daní podle mého názoru neobstojí, neboť splňuje všechny formální znaky daní a mezi daně je zahrnuje i OECD (třída 2000 klasifikace daní), a rovněž také (byť s určitými výhradami) daňová teorie<sup>58</sup>. Kromě této skutečnosti (jak již bylo zmíněno výše) jsou do základu daně zahrnuty, a tudíž u zaměstnance zdaněny i příjmy, které vůbec neexistují, nebo které vůbec neobdržel (pojistné, které hradí zaměstnavatel sám za sebe). Zde neobstojí ani případná námitka, že toto pojistné zaměstnanec „obdrží“ formou např. zdravotní péče, nemocenských dávek či důchodu. Tyto příjmy jsou jednak od daně osvobozené, jednak ne každý zaměstnanec se dočká důchodu, ne každý je nemocen apod. Ústavnost této úpravy základu daně také přezkoumal Ústavní soud a shledal ji sice v souladu s Ústavou, ale ne jednomyslně, neboť čtyři soudci Ústavního soudu měli na věc jiný názor<sup>59</sup>.

Vzhledem k principu superhrubé mzdy je důležité vědět, co z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků podléhá odvodům pojistného (tzv. vyměřovací základ). **Vyměřovací základ** zaměstnance, z něhož je třeba odvést pojistné, je specifikován jako úhrn příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a nejsou od této daně osvobozeny a které zaměstnavatel zúčtoval zaměstnanci v souvislosti se zaměstnáním. Přitom pro účely vyměřovacího základu pojistného na sociální zabezpečení se musí jednat o zaměstnání, které zakládá účast na nemocenském nebo důchodovém pojištění. Zúčtovaným příjmem se pak rozumí plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě nebo formou výhody poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch, popřípadě připsáno k jeho dobru anebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance<sup>60</sup>.

V souvislosti s výše uvedeným vyměřovacím základem je nutné upozornit na důležitou změnu spočívající v zavedení **maximálního vyměřovacího základu** pojistného i pro zaměstnance (pro podnikatele maximální vyměřovací základ platil i v minulosti), kterou v souvislosti se zavedením tzv. „**superhrubé mzdy**“ přinesla pro rok 2008 novela zákona o pojistném na sociální zabezpečení a novela zákona o pojistném na zdravotní pojištění. Maximální vyměřovací základ pro výpočet pojistného (tzv. zastropování pojistného) ve

<sup>58</sup> např. Kubátová, K. *Daňová teorie*. 2. akt. vyd. Praha : ASPI, 2009, Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. 4. přeprac. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2006, Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha : C.H.BECK, 2008

<sup>59</sup> Viz Nález Pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/07 ze dne 31.1.2008

<sup>60</sup> § 5 odst. 1 ZPSZ, § 3 odst. 1 ZPZP

spojení s nově zavedenou lineární sazbou daně a s konstrukcí tzv. superhrubé mzdy jako základu (dílčího základu) daně má však pozoruhodné důsledky (viz dále).

Pro vysvětlení principu superhrubé mzdy je nutné se také vrátit k tzv. *rovné dani*, tedy k lineární sazbě daně, která byla v ČR zavedena nově v roce 2008 ve výši 15 %. I tato nově zavedená lineární sazba daně z příjmů fyzických osob (rovná daň)<sup>61</sup>, i když abstrahujeme od různých nezdanitelných částí základů daně, odčitatelných položek či slev na dani, je avšak ve skutečnosti progresivní, neboť vždy počítá jak s daněprostým minimem, tak i s maximálním vyměřovacím základem pro odvod pojistného. „*Daněprostým minimem je třeba rozumět takový daňový základ, ze kterého se daň ještě nevybírání. Od daněprostého minima je třeba odlišit minimální daň, kterou se chápe taková výška daně, jež se musí jako nejnižší přípustná daň od poplatníka vybrat bez ohledu na výši daňového základu*“<sup>62</sup>.

V ČR daněprosté minimum vychází ze základní slevy na dani u každého poplatníka (ve výši 24.840,-Kč) a představovalo ve skutečnosti daněprosté minimum ve výši 165.600,-Kč superhrubé mzdy (122.667,-Kč hrubé mzdy pro rok 2008). Teprve částka nad hranici superhrubé mzdy je reálně zdaněna. K prokázání tvrzení, že lineární sazba daně z příjmů fyzických osob je ve skutečnosti progresivní, provedeme analýzu sazby daně z příjmů fyzických osob v následující tabulce č. 3 a grafu č. 1. V této analýze budeme uvažovat pouze se základní slevou na dani u každého poplatníka, neboť ostatní slevy, nezdanitelné části základu daně či odčitatelné položky jsou ryze individuální (podle poměrů každého poplatníka), a proto je nelze zobecňovat.

**Tabulka č. 3 Analýza sazba daně z příjmů fyzických osob v roce 2008**

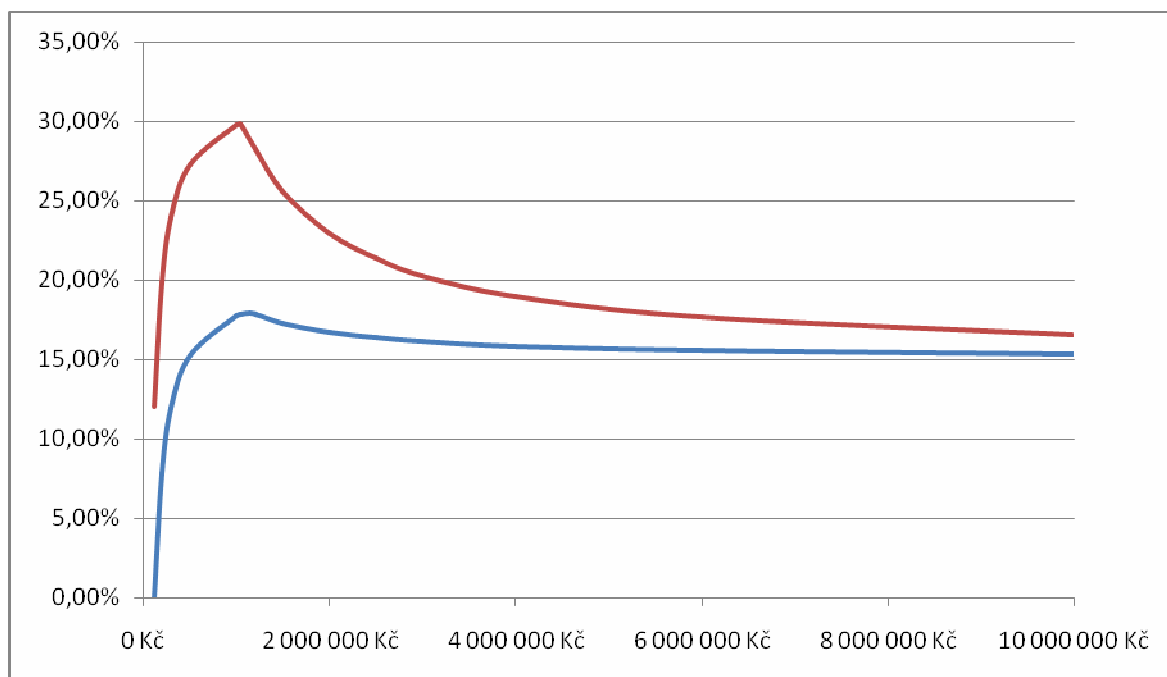
Hrubá mzda	Superhrubá mzda	Daň	tj.% z hrubé mzdy	Pojistné placené poplatníkem	celkem daň a pojistné	tj.% z hrubé mzdy
122 667 Kč	165 600 Kč	0 Kč	<b>0,00%</b>	14 720 Kč	14 720 Kč	<b>12,00%</b>
200 000 Kč	270 000 Kč	15 660 Kč	<b>7,83%</b>	24 000 Kč	39 660 Kč	<b>19,83%</b>
300 000 Kč	405 000 Kč	35 910 Kč	<b>11,97%</b>	36 000 Kč	71 910 Kč	<b>23,97%</b>
500 000 Kč	675 000 Kč	76 410 Kč	<b>15,28%</b>	60 000 Kč	136 410 Kč	<b>27,28%</b>
1 000 000 Kč	1 350 000 Kč	177 660 Kč	<b>17,77%</b>	120 000 Kč	297 660 Kč	<b>29,77%</b>
1 034 880 Kč	1 397 088 Kč	184 723 Kč	<b>17,85%</b>	124 186 Kč	308 909 Kč	<b>29,85%</b>
1 200 000 Kč	1 595 724 Kč	214 519 Kč	<b>17,88%</b>	124 186 Kč	338 705 Kč	<b>28,23%</b>

<sup>61</sup> Srov. Slovenská republika má sice také lineární sazbu této daně ve výši 19 %, ale k progresivitě se vrátila nepřímo odstupňováním nezdanitelné části základu daně podle výše příjmu (viz § 11 zákona č. 595/2003 Zb., v současném znění).

<sup>62</sup> Cit. Karfíková, M. *Obecná problematika daňového práva*. In: Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: *Finanční právo*. 5. upravené vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 163

1 500 000 Kč	1 895 724 Kč	259 519 Kč	<b>17,30%</b>	124 186 Kč	383 705 Kč	<b>25,58%</b>
2 000 000 Kč	2 395 724 Kč	334 519 Kč	<b>16,73%</b>	124 186 Kč	458 705 Kč	<b>22,94%</b>
2 500 000 Kč	2 895 724 Kč	409 519 Kč	<b>16,38%</b>	124 186 Kč	533 705 Kč	<b>21,35%</b>
3 000 000 Kč	3 395 724 Kč	484 519 Kč	<b>16,15%</b>	124 186 Kč	608 705 Kč	<b>20,29%</b>
4 000 000 Kč	4 395 724 Kč	634 519 Kč	<b>15,86%</b>	124 186 Kč	758 705 Kč	<b>18,97%</b>
6 000 000 Kč	6 395 724 Kč	934 519 Kč	<b>15,58%</b>	124 186 Kč	1 058 705 Kč	<b>17,65%</b>
10 000 000 Kč	10 395 724 Kč	1 534 519 Kč	<b>15,35%</b>	124 186 Kč	1 658 705 Kč	<b>16,59%</b>

**Graf. č. 1:** Analýza sazba daně z příjmů fyzických osob v roce 2008



**Legenda grafu:** červenou barvou - průběh zdanění daní z příjmů FO včetně pojistného  
modrou barvou - průběh zdanění pouze daní z příjmů FO<sup>63</sup>

Z výše uvedené tabulky a především grafu je názorně vidět průběh zdanění po zavedení tzv. superhrubé mzdy, ze kterého vyplývá, že lineární sazba daně z příjmů fyzických osob je do výše hrubé mzdy 1.034.880,-Kč (představující maximální vyměřovací základ pro odvod pojistného v roce 2008) skutečně progresivní. Vztáhneme-li částku daně ke hrubé mzdě, reálná sazba daně (díky již zmíněnému efektu daněprostého minima) zpočátku prudce stoupá, později pozvolněji až dosáhne svého vrcholu právě na úrovni maximálního vyměřovacího základu pojistného. Od této částky pak ovšem postupně klesá a dochází tedy ke zcela opačnému efektu než u progresivní sazby daně, neboť čím vyšší příjem, tím nižší sazba, čili k opačné progresi (někdy označované jako degrese). Z grafu č. 1 je dále vidět, že ještě větší pozitivní efekt pro příjemce příjmů přesahující maximální vyměřovací základ pojistného je

<sup>63</sup> pramen: vlastní úprava

tehdy, započítáváme-li do zdanění i pojistné placené poplatníkem, neboť toto pojistné se v absolutní částce nad tuto hranici již vůbec nezvyšuje. Je tedy zřejmé, že u nadprůměrných příjmů tak dochází k opačné progresi, tzn. dochází ke snižování reálné sazby daně, reálného zdanění. Z výše uvedené tabulky č. 3 a grafu č. 1 je zřejmé, že díky souběhu tří opatření, tzn. zavedením tzv. superhrubé mzdy jako základu (díličního základu) daně z příjmů zaměstnanců, zavedením rovné daně z příjmů fyzických osob a stanovením maximálního vyměřovacího základu pojistného jsme se dostali do situace, kdy u nadprůměrných příjmů (v roce 2008 nad 1.034.880,-Kč ročně) dochází k opačné progresi, tzn. že ke snižování reálné sazby daně, reálného zdanění. Je tedy zřejmé, že zavedení zdanění tzv. superhrubé mzdy přineslo prospěch nejen zaměstnancům s dětmi s obzvláště nízkou mzdou (s možností navíc využití daňového bonusu), ale především vysokopříjmovým zaměstnancům<sup>64</sup>.

Prospěch z daňové reformy, která zavedla tzv. superhrubou mzdu, nemají tedy všichni zaměstnanci stejný. Ačkoli by se dalo očekávat, že uzákoněná lineární sazba u daně z příjmů fyzických osob přinese rovné zdanění, tak pokud podle zvláštních právních předpisů zaměstnavatel z příjmů konkrétního zaměstnance nebude mít povinnost platit takové pojistné nebo příspěvky na zahraniční pojištění, o fiktivní částku ve výši pojistného se základ daně u zaměstnance nezvyšuje a znamená to, že se zde nepočítá s tzv. superhrubou mzdou, ale pouze s mzdou hrubou. Vzhledem ke skutečnosti, že se daň odvádí z nenavýšené hrubé mzdy, bude tak prakticky docházet opět k *daňové degeneraci*. V ustanovení § 5 odst. 2 písm. b) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, platného pro rok 2008 (i pro rok 2009) je uvedeno, že do vyměřovacího základu, z něhož se u zaměstnance určuje výše pojistného, se **nezahrnuje** „odstupné a další odstupné, odchodné a odbytné poskytované na základě zvláštních právních předpisů a odměna při skončení funkčního období náležející podle zvláštních právních předpisů“. Z tohoto důvodu tyto příjmy zaměstnance podléhají pouze 15 % dani. Ve věci výkladu tohoto ustanovení se na MPSV obrátil vedoucí právního oddělení ČMKOS. V odpovědi MPSV je uvedeno: „K Vašemu podání ze dne 19. ledna 2009 ve věci odvodu pojistného na sociální zabezpečení z plnění poskytnutého zaměstnanci v souvislosti se skončením jeho pracovního poměru, byť je toto plnění označeno jako odstupné, sděluji následující stanovisko: S právním názorem Všeobecné zdravotní pojišťovny souhlasíme a Ministerstvo práce a sociálních věcí

<sup>64</sup> Srov. Boněk V. *Několik poznámek k tzv. superhrubé mzdě a jejím souvislostem*. Daň a finance, 2009, č. 5, str. 22

*postupuje shodně, i pokud jde o pojistné na sociální zabezpečení. Z tohoto hlediska totiž za odstupné ve smyslu § 67 zákoníku práce nelze považovat jakékoli plnění tohoto označení, ale jen takové, které je jako odstupné stanoveno výslovně v § 67 odst. 1 zákoníku práce, tedy jen v případech taxativně zde uvedených. Ohledně výše odstupného je zákonem stanovena jen jeho minimální hranice, a lze je tedy dohodou, popřípadě vnitřním předpisem zaměstnavatele zvýšit. Odstupné, z něhož se pojistné neodvádí, je proto pouze odstupné poskytnuté zaměstnavatelem z některého z důvodů uvedených v zákoníku práce“.*

Princip super hrubé mzdy se obdobně **neuplatňuje** u dalších příjmů zaměstnance, které se na základě § 5 odst. 2 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, platného pro rok 2008 (i pro rok 2009), nezahrnují do vyměřovacího základu zaměstnance. Princip super hrubé mzdy tak rovněž nebude uplatněn u **odměn** zaměstnance, ze kterých již zaměstnavatel z důvodu dosažení maximálního vyměřovacího základu pojistné neodvádí nebo se také nebude uplatňovat u osob výdělečně činných na základě dohody o provedení práce, neboť zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, tyto osoby nepovažuje za zaměstnance a tudíž se na ně princip superhrubé mzdy vztahovat nebude.

#### **b) Změna základu pro výpočet zálohy z příjmů podle § 6 ZDP**

V návaznosti na zavedení principu superhrubé mzdy v ustanovení § 6 odst. 13 a 14 ZDP novela upravila i základ pro výpočet zálohy. Podle ustanovení § 38h odst. 1 ZDP plátce daně vypočte zálohu z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen „záloha“) ze základu pro výpočet zálohy. Základ pro výpočet zálohy se již nebude snižovat o pojistné, které musí zaměstnanec platit ze svého příjmu, ale bude se naopak zvyšovat o pojistné, které je podle zvláštních právních předpisů<sup>65</sup> povinen platit zaměstnavatel.

#### **c) Změna výše zálohy z příjmů podle § 6 ZDP**

V návaznosti na zavedení nové výše sazby daně podle § 16 ZDP se pro rok 2008 změnila i měsíční záloha z příjmů ze závislé činnosti, která od ledna 2008 bude činit 15 % z hrubé mzdy, zvýšené o pojistné na sociální a zdravotní pojištění. Počínaje rokem 2008 tak dochází ke **sjednání výše záloh** jak na straně zaměstnance, který nepodepsal na příslušné zdaňovací

<sup>65</sup> Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů (ZPSZ), a zákon č. 592/1992 Sb., o pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (ZPZP)

období prohlášení k dani podle §38k odst. 4 ZDP, tak na straně zaměstnance, který prohlášení k dani podle § 38k odst. 4 ZDP na příslušné zdaňovací období podepsal. Tyto zálohy se budou počínaje rokem 2008 lišit pouze uplatněním měsíčních slev na dani a daňového zvýhodnění na děti.

#### **d) Nezdánitelné částky a sleva na dani u důchodců**

Novela **zrušením** ustanovení § 35ba odstavce 2 ZDP dala od roku 2008 nově důchodcům možnost uplatnit slevu na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP. V této souvislosti zrušila také původní úpravu v § 38h odst. 5, upravující možnost uplatnění prokázaných nezdanitelných částek ze základu daně podle § 35ba odstavce 2 ZDP až při ročním zúčtování záloh a daňového zvýhodnění za zdaňovací období. Novela od roku 2008 sloučila osvobození příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem a pojistným na soukromé životní pojištění, které hradí zaměstnavatel zaměstnancům, a to na částku 24.000,- Kč za rok na obě pojištění. Nadlimitní částka bude na straně zaměstnance podléhat zdanění. Na straně zaměstnavatele se v tomto případě bude jednat o daňový výdaj, a to za podmínek stanovených v § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. Z důvodu novelou zavedeného osvobození příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem a pojistným na soukromé životní pojištění byl také vypuštěn stávající odst. 12 v § 38h ZDP. Podle přechodných ustanovení se u příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem zahrnutého do zúčtování mezd za kalendářní měsíc prosinec 2007 a poukázaného na účet zaměstnance u penzijního fondu do 8 dnů po zúčtování mezd za tento měsíc, postupuje podle § 38h odst. 12 ZDP, ve znění účinném do dne nabytí účinnosti novely zákona o daních z příjmů, tj. ve znění účinném do 31.12.2007<sup>66</sup>.

#### **e) Dočasná pracovní neschopnost zaměstnance**

Novela od roku 2008 nově **osvobozuje** od daně příjem zaměstnance v době prvních 14 dnů dočasné pracovní neschopnosti (karantény), kterou bude v budoucnu vyplácet zaměstnavatel svým zaměstnancům ze svých finančních prostředků namísto nemocenského, a to pouze do výměry, na kterou má zaměstnanec nárok podle zvláštních právních předpisů<sup>67</sup>. Částka nad tento limit bude u zaměstnance zdánitelným příjmem podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Na straně zaměstnavatele jde o daňový výdaj podle § 24 odst. 2 písm. p) ZDP, pokud bude

<sup>66</sup> Srov. Gola, P. *Novela zákona o daních z příjmů*. Daně a finance, 2007, č. 3, str. 22

<sup>67</sup> § 192 odst. 2 zákoníku práce

zaměstnanci náhradu vyplácet do minimálního zákonného limitu, jak mu ukládá zvláštní zákon<sup>68</sup>. Bude-li zaměstnavatel vyplácet zaměstnanci vyšší náhradu mzdy nebo platu v souladu s § 192 odst. 2 zákoníku práce, jde o daňový výdaj pouze tehdy, jsou-li splněny podmínky dané v § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

#### f) Ostatní změny

Mezi ostatní změny, které pro zaměstnance v roce 2008 přinesla novela o daních z příjmů, patří například nově zavedený limit 3.500,-Kč pro osvobození hodnoty přechodného ubytování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce.

### *5.1.2.3. Hlavní změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2008 mající dopad na poplatníka s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti*

#### a) Zrušení minimálního základu daně

Další změna, nikoli nepodstatná, kterou přinesla novela zákona o daních z příjmů, se týkala **minimálního základu daně** zakotveného v ustanovení § 7c ZDP, který byl s účinností od 1.1.2008 **zrušen**. Minimální základ daně z příjmů fyzických osob (ve výši 120.800,-Kč) se tak na vybrané poplatníky mající příjmy z podnikání naposledy vztahoval ve zdaňovacím období roku 2007. V souvislosti se zrušením minimálního základu daně, byl **zrušen** v § 13 ZDP **odstavec 2** týkající se stanovení minimálního základu daně na straně spolupracující osoby, který se nadbytečným.

#### b) Změna základu (dílčího základu) daně

Zásadní změnu v oblasti zdaňování příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, kterou pro rok 2008 přinesla novela zákona o daních z příjmů, bylo vyloučení sociálního a zdravotního pojištění placeného poplatníkem s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP) z daňových výdajů (§ 25 odst. 1 písm. g) ZDP). Nově ani poplatník, který uplatní daňové výdaje paušální částkou, nemůže k těmto paušálním výdajům uplatnit navíc ještě sociální a zdravotní pojištění, které uhradí počínaje 1. lednem 2008. Podle právní úpravy účinné do 31.12.2007 si poplatník s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné mohl kromě paušálních výdajů uplatnit jako další daňový výdaj sociální a

<sup>68</sup> § 192 odst. 2 zákoníku práce

zdravotní pojištění, které uhradil. Od roku 2008 se má za to, že v daňových výdajích stanovených paušální částkou jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 odst. 8 ZDP). Stejnou změnu ve zdaňování přinesla novela i pro společníky veřejné obchodní společnosti a pro komplementáře komanditní společnosti. Od roku 2008 v návaznosti na vyloučení sociálního a zdravotního pojištění z daňových výdajů (zrušením § 7 odst. 6 ZDP), se již příjmy společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti nebudou podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP snižovat o pojistné na sociální a zdravotní pojištění, které zaplatí tento společník nebo komplementář. Dále pak pojistné na sociálního a zdravotního pojištění hrazené veřejnou obchodní společností za společníky nebo komanditní společností za komplementáře již není od roku 2008 u těchto společníků nebo komplementářů od daně osvobozeno (zrušením § 7 odst. 7 ZDP).

### c) Ostatní změny

Mezi ostatní změny, které pro poplatníky s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti v roce 2008 přinesla novela o daních z příjmů, patří například zvýšení limitu pro zdanění příjmů (tvořící samostatný základ daně) autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území ČR. Novela zvýšila měsíční limit pro zdanění příspěvků autorů zvláštní sazbou daně podle § 36 ZDP (15 %) z 3.000,-Kč na 7.000,-Kč.

**V právní úpravě zdaňování příjmů z kapitálového majetku (§ 8 ZDP), příjmů z pronájmu (§ 9 ZDP) a ostatních příjmů (§ 10 ZDP) novela zákona o daních z příjmů fyzických osob pro rok 2008 žádné podstatné změny (vyjma již zmíněné lineární sazby daně) nepřinesla.**

### 5.1.3. Změny ve zdaňování příjmů občanů ČR v roce 2009

V souvislosti s daňovou reformou zahájenou v roce 2008 se zásadní novelou zákona o daních z příjmů pro rok 2009 stal **zákon č. 2/2009 Sb.**, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, který přinesl oproti předchozímu daňovému stavu významné úpravy ve zdaňování fyzických osob a navázal tak na zásadní změny právní úpravy, ke kterým došlo v souvislosti s již dříve zmiňovaným



zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Další novelou zákona o daních z příjmů pro rok 2009, která již přinesla pouze dílčí změny, byl zákon č. 289/2009 Sb. a zákon č. 304/2009 Sb. Důležitým pro praxi byl i přijatý zákon č. 285/2009 Sb., který sice zákon o daních z příjmů přímo neměnil, ale obsahoval změnu zákona o správě daní a poplatků týkající se mimo jiné splatnosti daní. Tato kapitola bude tak zaměřena na zásadní změny v oblasti zdaňování fyzických osob počínaje rokem 2009, kterou přinesly tyto uvedené novely.

V této kapitole bude také pojednáno o těch změnách, které pro rok 2009 přinesl již dříve zmiňovaný zákon č. 2/2009 Sb., ale vzhledem k jeho přechodnému ustanovení (bod 2 článku II tohoto zákona), se mají nebo mohou použít již pro rok 2008, resp. přesněji pro zdaňovací období započaté v roce 2008. Předmětným přechodným ustanovením zákona č. 2/2009 Sb. sice došlo k zpětné účinnosti 13 (pravých retroaktivních) změn, ale všechny tyto pravé retroaktivní změny **nejsou v rozporu s Ústavním soudem** zapovězenou „negativní“ pravou retroaktivitou neboli zpětnou účinností v neprospěch poplatníků<sup>69</sup>, neboť vesměs všechny tyto změny jsou ve prospěch daňových subjektů.

Cílem tohoto článku je popsat nejvýznamnější změny a jejich případné dopady, které tyto novely zákona o daních z příjmů přinesly občanům ČR. Opět se pokusím vybrat ty změny, které měly dopad na zdaňování příjmů fyzických osob obecně a ty změny mající dopad pouze na poplatníky s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků a na poplatníky s příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti.

Vzhledem k tématu mé diplomové práce zaměřené pouze na zdaňování příjmů a majetku občanů, nepovažuji za vhodné v této části diplomové práci se také zabývat podrobněji změnami, které jsou svým významem a rozsahem sice zásadní, ale vztahují se především na právnické osoby. Jedná se například o změny zákona o daních z příjmů týkající se problematiky finančního pronájmu či odpisů majetku provedené zákonem č. 87/2009 Sb., zákonem č. 216/2009 Sb.

#### ***5.1.3.1. Hlavní změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2009 mající dopad na fyzické osoby obecně***

##### **a) Zrušení „snížené“ lineární sazby daně**

---

<sup>69</sup> Viz Nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS 145/2002 ze dne 12.3.2002, **stěžejní právní věta, resp. ústavně konformní pravidlo**: „Protože tato změna zpětně zhoršuje právní postavení daňového subjektu, dochází k porušení zásady ochrany nabytých práv“. To není s ohledem na znění Ústavy přípustné.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, zavedl s účinností od 1.1.2009 v ustanovení § 16 ZDP lineární sazbu daně z příjmů fyzických osob ve výši 12,5 %, která měla nahradit předchozí lineární sazbu 15 % zavedenou od roku 2008. Tato snížená lineární sazba daně z **příjmů fyzických osob** ve výši 12,5 %, která byla zakotvená v § 16 ZDP *ve znění, které mělo nabýt účinnosti dnem 1. ledna 2009*, byla s účinností od 1.1.2009 zákonem č. 2/2009 Sb. **zrušena**. Zrušením tohoto ustanovení se tak zachovala sazba daně z příjmů fyzických osob (zachovalo se původní znění) na úrovni roku 2008, tj. na úrovni 15 %.

#### **b) Příjmy z prodeje cenných papírů**

Zákon č. 2/2009 Sb. s účinností od 1.1.2009 také nově upravil znění ustanovení **§ 4 odst. 1 písm. r)** ZDP týkající se osvobození příjmů z prodeje cenných papírů, podle kterého se osvobození ve znění platném do konce roku 2008 vztahovalo pouze na osvobození příjmů plynoucích z prodeje investičních cenných papírů, se kterými se obchoduje na kapitálovém trhu a na cenné papíry kolektivního investování, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců a kde celkový podíl poplatníka (investora), přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšuje v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 procent. Zákon č. 2/2009 Sb. s účinností od 1.1.2009 v ustanovení **§ 4 odst. 1 písm. r)** ZDP přinesl dvě změny. První změna se týkala poněkud neurčitě slovního spojení „*investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování podle zvláštního právního předpisu upravující podnikání na kapitálovém trhu*“, které se zjednodušilo na srozumitelné „*cenné papíry*“, čímž došlo k **věcnému rozšíření** využitelnosti tohoto ustanovení. Druhá změna se týkala zrušení testování nepřímého vlivu a spojku „*a*“ nahradilo „*nebo*“, neboť jednak vymezení „*nepřímého vlivu*“ a jednak role spojky „*a*“ mezi základním kapitálem versus hlasovacími právy působily výkladové problémy. Třebaže v praxi zpravidla podíl na základním kapitálu odpovídá podílu na hlasovacích právech, mohou se tyto podíly lišit, pak postačuje, není-li překročen limit 5 % u jednoho z těchto podílů<sup>70</sup>. Vzhledem k již dříve zmiňovanému přechodnému ustanovení zákona č. 2/2009 Sb. (bod 2 článku II tohoto zákona), se ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) ZDP poprvé použije pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008.

#### **c) Zvýšení limitu pro osvobození důchodů**

Zákon č. 2/2009 Sb. s účinností od 1.1.2009 také nově upravil znění ustanovení **§ 4 odst. 1 písm. h)** ZDP a zvýšil limit pro osvobození důchodů z původní hranice 198.000,-Kč ročně na

<sup>70</sup> Srov. Děrgel M. *Změny daní z příjmů použitelné pro rok 2008*. Daň a právo v praxi, 2009, č. 3, str. 3

hranici 36ti násobku minimální mzdy ročně<sup>71</sup>. Tím, že limit pro osvobození důchodů není již určen přesnou částkou, ale naopak nová formulace hranice limitu umožňuje upravit limit pouze výší minimální mzdy, která je pravidelně stanovována nařízením vlády, nebude třeba do budoucna pro změnu hranice limitu pro osvobození důchodů další novely zákona o daních z příjmů<sup>72</sup>. Vzhledem k skutečnosti, že pro rok 2009 činí minimální mzda 8.000,-Kč měsíčně, je roční limit pro osvobození důchodů ve výši 288.000,-Kč (36ti násobek min. mzdy), což znamená, že důchodce má v roce 2009 osvobozen příjem z tohoto důchodu ve výši 24.000,-Kč. K tomuto osvobození má důchodce ještě od roku 2008 možnost k případným dalším příjmům (např. ze závislé činnosti, z podnikání či z pronájmu) na rozdíl od předchozích let, uplatnit slevu na dani, která pro rok 2009 činí 24.840,-Kč ročně. Jak již bylo zmíněno dříve, daněproště minimum je pro tuto výši slevy na dani pro zdanění příjmů ze závislé činnosti ve výši 123.582,-Kč a pro zdanění příjmů z podnikání či z pronájmu ve výši 165.600,-Kč. Jinými slovy řečeno, pokud důchodce nepřekročí limity těchto příjmů, bude jeho daň z těchto příjmů nulová.

#### **d) Rozšíření nezdanitelné části základu daně**

Zákon č. 2/2009 Sb. s účinností od 1.1.2009 také upravil nezdanitelnou část základu daně a **rozšířil** v ustanovení **§ 15 odst. 1 ZDP** prostor pro odečet hodnoty darů poskytnutých na veřejně prospěšné účely právnickým nebo fyzickým osobám se sídlem nebo bydlištěm na území jiného členského státu Evropské unie, Norska nebo Islandu.

#### **e) Zvýhodnění slevy na vyživovanou manželku (manžela)**

Zákon č. 2/2009 Sb. také pro rok 2009 upravil poměrně hojně využívanou slevu na vyživovanou manželku (manžela) upravenou v **§ 35ba odst. 1 písm. b) ZDP**, a to **zvýšením** limitu vlastních příjmů manželky (manžela) pro účely možnosti uplatnění slevy na dani druhým z manželů z původní výše 38.040,-Kč na výši **68.000,-Kč ročně**, tzn. že na tuto slevu na dani dosáhne daleko více „vyživujících poplatníků“. Dále byl v tomto ustanovení rozšířen výčet příjmů nezapočítávaných do testovaných vlastních příjmů manželky (manžela) o příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách, který je od daně osvobozen podle § 4 ZDP. Vzhledem k již dříve zmiňovanému přechodnému ustanovení zákona č. 2/2009 Sb. (bod 2 článku II

<sup>71</sup> Minimální mzda je určena nařízením vlády č. 567/2006 Sb.

<sup>72</sup> za předpokladu, že nedojde ke zvýšení násobku minimální mzdy

tohoto zákona), se ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP poprvé použije pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008.

#### f) Ostatní změny

Další změnu s účinností od 1.11.2009 přinesl zákon č. 285/2009 Sb., který sice zákon o daních z příjmů přímo neměnil, ale obsahoval změnu zákona o správě daní a poplatků týkající se mimo jiné **splatnosti daní**. Podle nové právní úpravy zakotvené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, se již v listopadu 2009 za **den platby** bude považovat den připsání platby na účet příslušného správce daně (finančního úřadu) a nikoliv již den odepsání platby z tuzemského bankovního účtu poplatníka nebo poukázání poštovní poukázkou.

#### 5.1.3.2. *Hlavní změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2009 mající dopad na poplatníka s příjmy ze závislé činnosti nebo funkčních požitků*

#### a) Rozšíření nezdanitelné části základu daně

Zákon č. 2/2009 Sb. pro rok 2009 také upravil **ve prospěch** poplatníků způsob prokazování nároku na odečet nezdanitelné části základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků u plátce daně zakotvené v ustanovení **§ 38l odst. 1 písm. c) ZDP**. Tato nová právní úprava **rozšiřuje** uplatňování úroků z úvěrů na financování bytových potřeb zaměstnanců v rámci ročního zúčtování záloh v souladu se zvláštním právním předpisem<sup>73</sup> tak, že úroky z úvěru použitého na bytovou potřebu ve smyslu § 15 odst. 3 písm. a) ZDP (výstavba nebo změna stavby) lze uplatnit nejen na základě stavebního povolení, ale nově i na základě **ohlášení stavby**. Vzhledem k již dříve zmiňovanému přechodnému ustanovení zákona č. 2/2009 Sb. (bod 2 článku II tohoto zákona), se ustanovení § 38l odst. 1 písm. c) ZDP poprvé použije pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008.

#### b) Zdanění „mezd“ zúčtovaných před 1.1.2008 a vyplacených po 31.1.2008

Zákon č. 2/2009 Sb. ve svém přechodném ustanovení přinesl legislativní řešení svého opomenutí, kde dodatečně reaguje na zásadní změnu systému zdanění příjmů ze závislé činnosti metodou tzv. superhrubé mzdy. Ustanovení (bod 18 článku II tohoto zákona) zakotvené v tomto přechodném ustanovení řeší situaci, kdy příjmy ze závislé činnosti a nebo funkční požitky zúčtované plátcem daně ještě v podmínkách dřívějšího systému zdanění (tj. do konce roku 2007) budou vyplaceny až v nových daňových podmínkách roku 2008.

<sup>73</sup> Zákon č. 153/2006 Sb., stavební zákon, ve znění pozdějších předpisů

Vzhledem ke skutečnosti, že stále platilo a platí ustanovení § 5 odst. 4 ZDP, podle kterého příjmy ze závislé činnosti vyplacené nebo obdržené do 31 dnů po skončení roku jejich zúčtování se považují (zpětně) ještě za příjmy roku jejich zúčtování, týká se předmětné přechodné ustanovení až příjmů vyplacených nebo obdržených po 31.1.2008, kdy již obecně podléhají novému daňovému režimu zdanění příjmů ze závislé činnosti, a to metodě tzv. superhrubé mzdy účinné od 1.1.2008.

Aby tyto opožděně vyplacené příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků nebyly poněkud „nespravedlivě“ zatíženy novým daňovým režimem zdanění metodou tzv. superhrubé mzdy, stanovilo předmětné přechodné ustanovení speciální daňový režim skládající se ze dvou opatření. **První opatření jde ve prospěch** poplatníků (zaměstnanců) tím, že pro účely zdanění se příjmy ze závislé činnosti a nebo funkční požitky zúčtované plátcem daně ve prospěch poplatníka v letech 2005 až 2007 a vyplacené poplatníkovi nebo jím obdržené až po 31.1.2008, při zahrnutí do základu daně **nezvyšují** o pojistné povinně placené zaměstnavatelem, které v době zúčtování z nich byl tento plátc daně povinen platit. **Druhé opatření je naopak nevýhodné** pro poplatníky (zaměstnance), neboť tyto příjmy se při zahrnutí do základu daně **nesnižují** ani o částky povinného pojistného, které v době zúčtování těchto příjmů poplatník (zaměstnanec) uhradil nebo mu je plátc daně srazil.

### ***5.1.3.3. Hlavní změny ve zdaňování příjmů fyzických osob pro rok 2009 mající dopad na poplatníka s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti***

#### **a) Náhrada za pohonné hmoty u soukromých vozidel osob samostatně výdělečně činných**

Zákon č. 2/2009 Sb. s účinností od 1.1.2009 provedl mimo jiné i změnu v ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 ZDP, kterou sjednotil náhradu spotřebovaných pohonných hmot u vozidel nezahrnutých do obchodního majetku podnikajících občanů s náhradou zaměstnancům za využití jejich soukromých automobilů pro pracovní cesty zaměstnavatele (tzv. vyhláskovými cenami pro zaměstnance). Zatímco doposud si podnikající občané museli počkat na průměrné ceny pohonných hmot až na pokyn Ministerstva financí (MF) ČR řady D zveřejňovaný v prvním Finančním zpravodaji v roce následujícím, tak od roku 2009 budou vycházet stejně jako u zaměstnanců z vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí (MPSV) vydávané vždy před začátkem příslušného roku. Pro rok 2009 tak budou poplatníci uplatňující

náhradu spotřebovaných pohonných hmot vycházet už jen z vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí č. 451/2008 Sb. Při uplatňování cen vyšších musí podnikající občan i nadále prokazovat skutečné náklady na pohonné hmoty dokladem o jejich nákupu. Díky přechodnému ustanovení zákona č. 2/2009 Sb. mohou podnikající občané použít ceny stanovené vyhláškou Ministerstva práce a sociálních věcí již ve zdaňovacím období roku 2008. Tímto přechodným ustanovením mohli podnikající občané v roce 2008 podle vlastní volby použít buď cenu podle pokynu MF č. D-320 nebo podle vyhlášky MPSV č. 357/2007 Sb.

**Další změnu** ve zdaňování náhrad spotřebovaných pohonných hmot přinesl zákon č. 304/2009 Sb., který zavedl alternativní možnost uplatnit **výdaje na dopravu paušální částkou 5.000,-Kč měsíčně**, pokud poplatník nechce vykazovat jednotlivé pracovní cesty, a to nejvýše na 3 vozidla, které poplatník vlastní (zahrnutá i nezahrnutá do obchodního majetku) nebo má v nájmu za zdaňovací období. I když tento zákon nabývá účinnosti až 1.1.2010, bylo možné podle přechodného ustanovení tohoto zákona ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt), § 25 odst. 1 písm. zp) a § 28 odst. 6 ZDP poprvé použít pro zdaňovací období roku 2009, tzn. možnost uplatnit paušální výdaje na dopravu ve výši 5.000,-Kč u nejvýše 3 vozidel ve zdaňovacím období již v roce 2009.

#### **b) Změna tzv. paušálních výdajů**

Zásadní změnu ve zdanění příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti fyzických osob u vybraných poplatníků pro rok 2009 přinesl zákon č. 289/2009 Sb. Poplatník, který se při stanovení základu (dílčího základu) daně rozhodl neuplatnit výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, si může podle ustanovení § 7 odst. 9 ZDP uplatnit výdaje (s určitými výjimkami) procentem z příjmů, tzv. *výdajovými paušály*. Tyto tzv. *paušální výdaje* fyzických osob s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti byly předmětným zákonem změněny tak, že kromě příjmů ze zemědělské výroby činí i výdaje z živností řemeslných 80 % z příjmů a v ostatních případech 60 % z příjmů. Tyto nové paušální výdaje fyzických osob s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti se použijí jen pro zdaňovací období započaté v roce 2009, neboť předmětné ustanovení zvyšující paušální výdaje bylo počínaje rokem 2010 zákonem č. 362/2009 Sb. zrušeno (viz dále).

### **5.1.4. Změny ve zdaňování příjmů občanů ČR v roce 2010**

Novely zákona o daních z příjmů přijaté v průběhu roku 2009 přinesly pro rok 2010 oproti předchozímu daňovému stavu jen dílčí právní úpravy. Prvním ze zákonů přijatých v roce 2009 přinášejících změny od roku 2010 je zákon č. 326/2009 Sb. a druhým pak zákon č. 362/2009 Sb. Tato kapitola bude zaměřena na změny v oblasti zdaňování fyzických osob počínaje rokem 2010, které přinesly občanům ČR výše uvedené novely. Vzhledem k malému počtu změn pro rok 2010 nebudu v tomto článku rozlišovat změny, které měly dopad na zdaňování příjmů fyzických osob obecně a ty změny mající dopad pouze na poplatníky s příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, tak jako v předchozích článcích.

#### a) **Změna daňového zvýhodnění na dítě**

Zákon č. 326/2009 Sb. s účinností od 1.1.2010 provedl mimo jiné i změnu ustanovení **§ 35c odst. 1 ZDP**, upravující nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s poplatníkem v domácnosti, a to **zvýšením nároku** na daňové zvýhodnění na vyživované dítě z původní výše 10.680,-Kč na výši **11.604,-Kč ročně**. Tímto zvýšením daňového zvýhodnění si poplatník, pokud neuplatňuje slevu na dani podle § 35a nebo 35b ZDP, **sníží daň** vypočtenou podle § 16 ZDP, případně sníženou podle § 35 nebo § 35ba ZDP, **o částku 924,-Kč ročně**, resp. 77,-Kč měsíčně.

#### b) **Změna tzv. paušálních výdajů**

Další změnu ve zdanění příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti fyzických osob u vybraných poplatníků pro rok 2010 přinesl **zákon č. 362/2009 Sb.** (tzv. Janotův balíček). Poplatník, který se při stanovení základu (dílčího základu) daně rozhodl neuplatnit výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, si může podle ustanovení § 7 odst. 9 ZDP uplatnit výdaje (s určitými výjimkami) procentem z příjmů, tzv. *výdajovými paušály*. Jak bylo dříve zmíněno, tyto tzv. *paušální výdaje* byly předmětným zákonem změněny tak, že zvýšené paušální výdaje fyzických osob s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti započaté v roce 2009 (zákonem č. 289/2009 Sb.), byly zrušeny a nahrazeny novým zněním příslušného ustanovení, které kromě příjmů ze živnosti a zemědělské výroby vlastně vrací pro další roky výdajový paušál 40 % zpět na stav platný v roce 2008 (viz tabulka č. 4). Předmětné ustanovením bylo přijato v neprospěch poplatníků, neboť snížením paušálních výdajů v roce 2010 dojde k u vybraných poplatníků ke zvýšení základu (dílčího základu) daně z příjmů fyzických osob, a tím k většímu daňovému zatížení.

#### **Tabulka č. 4 – Vývoj paušálních výdajů**

---

Příjem	do roku 2004	rok 2005-2008	rok 2009	od roku 2010
§ 7/1 a) zemědělci	50 %	80 %	80 %	80 %
§ 7/1 b) řemeslné živnosti	25 %	60 %	80 %	<b>80 %</b>
ostatní živnosti	25 %	50 %	60 %	<b>60 %</b>
§ 7/1 c)	25 %	40 %	60 %	<b>40 %</b>
§ 7/2 a)	30 %	40 %	60 %	<b>40 %</b>
§ 7/2 b)	25 %	40 %	60 %	<b>40 %</b>
§ 7/2 c)	25 %	40 %	60 %	<b>40 %</b>
§ 7/2 d)	25 %	40 %	60 %	<b>40 %</b>



## 5.2. Daň z nemovitostí

### 5.2.1. Daňová teorie a konstrukce daně z nemovitostí

Daň z nemovitostí je majetkovou daní, která má návaznost na katastr nemovitostí evidující především vlastnická práva k nemovitostem. Údaje evidované v katastru nemovitostí jsou pro majetkové daně určující pro stanovení základu daně. Daň z nemovitostí je složena ze dvou částí, daně z pozemků a daně ze staveb. Poplatník daně z pozemků nemusí být vždy totožný s poplatníkem daně ze staveb. Výpočet daně z pozemků a daně ze staveb se provádí odděleně, ale v rámci jednoho daňového přiznání, daň z nemovitostí tvoří pak součet obou samostatně vyměřených daní. Správu daně z nemovitostí, a to jak daně z pozemků, tak ze staveb, vykonává příslušný finanční úřad, v obvodu jehož územní působnosti se nemovitost nachází. Zdaňovacím obdobím u daně z nemovitostí je kalendářní rok. Výnos daně z nemovitostí je zcela příjmem obcí, které mají u této daně významnou působnost, především pokud jde o úpravu koeficientů ovlivňujících výši daně<sup>74</sup>.

**Obecně** je možné říci, že dani z nemovitostí podléhají všechny nemovitosti, tj. všechny pozemky a stavby ležící na území České republiky a nacházející se ve vlastnictví fyzických či právnických osob bez ohledu na jejich sídlo či bydliště, s výjimkou těch, které vzhledem ke svému specifickému charakteru jsou z daňové povinnosti zákonem výslovně vyjmuty. Ačkoli zákon o dani z nemovitostí upravuje zdaňování nemovitostí, samotný pojem „nemovitost“ nedefinuje. Definici pojmu „nemovitost“ nalezneme až v občanském zákoníku, který v § 119 odst. 2 říká, že „nemovitosti jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem“<sup>75</sup>. Dani z nemovitostí naopak nepodléhají pozemky a stavby, které se nacházejí na území jiného státu, i když jsou ve vlastnictví právnických a fyzických osob, jejichž sídlo či bydliště je na území České republiky.

V teorii zdanění existují vedle názorů uznávajících **opodstatněnost** majetkových daní i názory opačné, které tvrdí, že majetek byl pořízen ze zdaněných důchodů a dochází fakticky k druhému zdanění původního příjmu. Navrhují proto, že vše vyřeší dobře koncipovaná důchodová daň. Z hlediska daňové spravedlnosti by bylo zřejmě lépe vycházet ze zdanění čisté hodnoty majetku, ale měření této hodnoty je náročné, zejména z hlediska správy daně

<sup>74</sup> Srov. Radvan, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha : C.H.BECK, 2007, str. 30

<sup>75</sup> Srov. Marková, H. *Daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí*. In: Kolektiv Daňový receptář. 1. vyd. Praha : LexisNexis, 2004, str. 353

(jsou nutná majetková priznání, obtížná kontrola a správnost ocenění apod.). Tento systém je uplatnitelný pouze tam, kde funguje dobrá daňová morálka. Pro opodstatněnost zdanění majetku daní z nemovitostí můžeme použít tři základních principů daňové spravedlnosti, a to principu užitku, principu schopnosti daňové úhrady a ekologického principu<sup>76</sup>.

- **Princip užitku**, podle kterého může být realizováno zdaňování majetku, spočívá v tom, že v místě nemovitosti existují veřejné služby, infrastruktura atd., což vše zvyšuje vlastníkově hodnotu jeho nemovitostí. U tohoto vlastnictví poplatníka je zároveň státem zaručená jeho ochrana a nedotknutelnost. Poplatník daně z nemovitosti tak zaplacením daně přispívá na služby, které v konečném důsledku zvyšují cenu jeho nemovitosti na trhu. Je tedy spravedlivé, aby přispěl na služby, které vedou k uspokojování jeho potřeb a zájmů. Současná legislativní úprava daně z nemovitostí v České republice však tento princip ne zcela respektuje, neboť neexistuje přímý vztah mezi velikostí domu a počtem obyvatel v obci nebo využíváním infrastruktury.
- Druhý **princip schopnosti daňové úhrady**, který vede k dani z čisté hodnoty majetku, hledá opodstatněnost zdanění majetku ve snaze o zachování určité společenské regulace. Podle Širokého<sup>77</sup> by to ale vedlo k tomu, že lidé, kteří například investují, budou v daňových platbách postiženi více než ti, kteří svůj důchod „projí“. Je zřejmé, že společenské důsledky nerovnoměrného rozdělení bohatství jsou jiné než ty, které vyplývají z nerovnoměrného rozdělení spotřeby a společnost proto může považovat za nutné řešit obě oblasti daňově odděleně.
- **Tzv. ekologický princip** zdanění vychází ze základního východiska neměnnosti množství půdy a ze skutečnosti, že některé stavby nebo způsoby využití pozemků krajinu spíše znehodnocují. Koncept ekologické daně odmítá princip prospěchu a naopak směřuje ke zdanění spotřeby pouze přírodních zdrojů, a to půdy a pozemků, což by na jednu stranu znamenalo upuštění od zdanění staveb, ale na druhou stranu by ovšem přineslo omezení spekulací s pozemky, hospodárnější využívání půdy, stimulování například ke stavění budov na menších pozemcích atd. Tento princip

---

<sup>76</sup>Srov. Marková, H. *Daň z nemovitostí (Důvody její existence, perspektivy, mezinárodní srovnání)*. [www.dvs.cz](http://www.dvs.cz), ze dne 10.12.2003

<sup>77</sup>Srov. Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha : C.H.BECK, 2008

„ekologické daně z nemovitosti“ je prosazován v rámci úvah o budoucím vývoji ve zdanění nemovitostí i v České republice<sup>78</sup>.

*V ČR je poplatníkem* daně z pozemků především vlastník pozemku, může jím být ale i nájemce a u některých pozemků je poplatníkem i uživatel. *Předmětem* daně z pozemků jsou pozemky evidované v katastru nemovitostí a jsou zdaňované pod druhem, pod jakým jsou v katastru nemovitostí vedeny. Zákon o dani z nemovitostí rozlišuje několik druhů pozemků a přiřazuje jim konkrétní sazbu daně z pozemků. V ustanovení § 2 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí jsou vymezeny *pozemky, které předmětem daně z pozemků nejsou*. Některým pozemkům je přiznáno *osvobození* od daně. U některých pozemků vyplývá toto osvobození přímo ze zákona a některých pozemků je poplatník naopak povinen nárok na osvobození uplatnit v daňovém přiznání. Při splnění zákonem stanovených podmínek má však na osvobození právní nárok. Osvobození od daně je buď trvalé nebo dočasné.

*Poplatníkem* daně ze staveb je zásadně vlastník stavby, může jím být ale i nájemce. Pokud jde o *předmět daně ze staveb*, původně se zdaňovala pouze stavba jako jeden celek. Od roku 2001 jsou předmětem daně také byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí nebo nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí. U daně ze staveb platí obdobná *osvobození* jako u daně z pozemků, poplatník je však rovněž musí ve většině případů uplatnit v podaném daňovém přiznání.

**Daňové přiznání** k dani z nemovitosti je poplatník povinen podat příslušnému správci daně **do 31. ledna** zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok<sup>79</sup>.

### 5.2.2. Změny u daně z nemovitostí v roce 2008

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který zásadním způsobem novelizoval zákon o dani z nemovitostí, s účinností k 1. lednu 2008 výrazně **posílil pravomoc obce** v ovlivňování celkové výše daně. Od 1.1.2008 se tak v souvislosti s ovlivněním výsledné vybírané daně z nemovitostí nabízí obcím jednak dvě možnosti **osvobození**, a to osvobození nemovitostí dotčených přírodní (živelnou) pohromou a

<sup>78</sup> Srov. Láchová, L. *Perspektivy majetkových daní*. In: Kubátová K., Vybíhal V. a kol. Optimalizace daňového systému ČR. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, str. 143

<sup>79</sup> Srov. Teklá, A. *Daň z nemovitostí od zdaňovacího období roku 2008*. Praktický poradce v daňových otázkách, 2008, č.1, str. 9

osvobození zemědělských pozemků, a dále pak také možnost zavést či změnit koeficienty ovlivňující daňovou sazbu – **polohovou rentu, obecní koeficient a místní koeficient**<sup>80</sup>. Jestliže se obec rozhodne zasáhnout do konstrukce daně z nemovitostí, musí tak učinit formou obecně závazné vyhlášky. Tyto vyhlášky **jsou vydávány v samostatné působnosti obce** a jsou jednou z forem, jak může obec realizovat samostatnou působnost. Je však třeba zdůraznit, že vyhláška nesmí překračovat zákonné zmocnění. V minulosti (před nabytím účinnosti zákona č. 128/2000 Sb., o obcích) převládal názor, že stanovení těchto koeficientů je výkonem státní správy a příslušné obecně závazné vyhlášky obcí jsou tak vydávány v přenesené působnosti. Ke stejnému závěru dospěl také Ústavní soud v rozhodnutí pléna Ústavního soudu 22/02, když konstatoval, že koncepce daňové politiky je věcí státu, který určuje zavedení konkrétních daní, daňové zatížení poplatníků a úpravu povinností poplatníka daně v souvislosti s ověřením správného vyměření daně a že diferencované uplatnění reálné výše daně z nemovitostí podle místních podmínek ovlivněním koeficientu pro výpočet sazby daně nebylo záležitostí obce ve smyslu obecního zřízení a nepatřilo do oblasti její samosprávné činnosti. Po nabytí účinnosti zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, tj. od 12. listopadu 2000, však došlo k překvapivému názorovému posunu Ministerstva financí v této věci, vyjádřeného ve stanovisku, č. j. 261/58 251/2001 ze dne 3. července 2001, kdy se ministerstvo naopak přiklonilo k argumentům, že předmětné koeficienty lze stanovovat **pouze právním předpisem obce vydaného v samostatné působnosti**.<sup>81</sup> Hlavním a v podstatě jediným argumentem nepřímo uvedeným v tomto stanovisku pro takovouto zásadní změnu názoru byl vcelku nevinný fakt, že nový zákon o obcích "přejmenoval" označení právních předpisů obcí vydávaných v přenesené působnosti, tj. místo "obecně závazných vyhlášek" vydávaných ve věcech patřících do přenesené působnosti, se **pro nové právní předpisy obcí upravujících výkon státní správy v obci nově zavedlo označení "nařízení obce"**, přičemž zákon o dani z nemovitostí se vždy zmiňoval o obecně závazných vyhláškách (ovšem bez žádoucího upřesnění o samostatné či přenesené působnosti) a tato ustanovení nebylo přijetím nového zákona o obcích nijak dotčeno. Obsah ústavního práva na samosprávu je vymezen čl. 101 odst.1 a 2, čl. 104, čl. 101 odst. 3 Ústavy (existence samosprávy a její základní kompetence v oblasti majetku, finančního hospodaření, organizace a novotvorby), čl. 100 odst. 1, čl. 101 odst. 3 Ústavy (zakotvení nositele samosprávy a jeho právní povahy), čl. 100 odst. 1 Ústavy (personální základ samosprávy), čl. 99 a 100 Ústavy (územní základ

---

<sup>81</sup> Pravidlo o určování působnosti obce obsažené v § 8 zákona o obcích bylo aplikovatelné až od 1. ledna 2003 (§ 152 odst. 1 zákona o obcích).

samosprávy), čl. 101 odst. 1 a 2, čl. 102 a 104 Ústavy (zastupitelská forma výkonu práva na samosprávu) a konečně čl. 101 odst. 4 Ústavy (záruka práva na samosprávu). V čl. 101 odst. 3 Ústavy je především uvedeno, že obce hospodaří podle vlastního rozpočtu a že obce mohou mít vlastní majetek. Jednotlivé zákonné normy toto ustanovení o ekonomické autonomii obcí dostatečně dále nerozvádějí, když například nehovoří o *místních daních*. Ekonomická autonomie územní samosprávy je garantována rovněž evropskými předpisy – Evropskou chartou územní samosprávy, která ve svém čl. 9 vyjadřuje některé principy ekonomické samostatnosti, jako např. právo na vlastní finanční zdroje úměrné odpovědnosti, které alespoň částečně pocházejí z místních daní. I když pojem „**místní daň**“ není v českém právu nijak definován, je nicméně možné za místní daň považovat dávku peněžitého charakteru směřující do obecního rozpočtu, kterou může obec jakýmkoliv způsobem ovlivnit co do daňového základu, sazby daně či některého z korekčních prvků<sup>82</sup>. Není přitom rozhodující, zda poplatník inkasuje od obce nějaké protiplnění či se jedná o pravidelnou či jednorázovou dávku, místní daně tak zahrnují jak daně v užším slova smyslu tak poplatky. Otázka zní, které daně či poplatky upravené v daňové, resp. poplatkové, soustavě České republiky můžeme v souladu s výše uvedenou definicí za místní daně považovat. Zcela jednoznačně se bude jednat o místní poplatky a také o daň z nemovitostí. Důležitým ustanovením týkající se mimo jiné i místních daní je požadavek zákonné úpravy daňové povinnosti vyjádřené v čl. 11 odst. 5 Listiny. Zákonný charakter daně znamená, že ani ústřední orgány, ani orgány místní samosprávy nemohou volně rozhodovat o zavedení daní či o jejich výši, ať už formou nařízení či vyhlášek. Pakliže k tomu mají ze zákona zmocnění, platí pro ně vždy zákonný rozsah takového zmocnění a daňová vyhláška může být vydána pouze na základě zákona.

#### a) **Změna osvobození od daně z pozemků.**

V souvislosti s daňovou reformou zahájenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, došlo s účinností od 1.1.2008 u daně z nemovitostí ke změně v ustanovení § 4 zákona o dani z nemovitostí nazvaném **osvobození** od daně. Změna se konkrétně týká osvobození od daně z pozemků. V tomto ustanovení nalezneme poměrně obsáhlou nabídku osvobození od daně z pozemků, což je dáno velkým rozsahem předmětu daně, různými vlastníky pozemků a také specifiky jednotlivých druhů pozemků. Při osvobození jsou často

<sup>82</sup> Srov. Radvan, M. *Ústavněprávní aspekty místních daní*. Pocta Milanu Bakešovi k 70. narozeninám. 1. vyd. Praha : Leges, 2009, str. 322

respektovány celospolečenské zájmy. Proto jsou osvobozeny především nemovitosti ve vlastnictví státu, krajů a obcí. Osvobození se často vztahuje k pozemkům sloužícím k zabezpečování veřejných služeb, svoji roli sehrávají i ekologické aspekty a je třeba vzít v úvahu též rozličné faktory ekonomické, právní a politické. Je ovšem nutné mít na paměti, že osvobození od daně z pozemků neznamená automaticky osvobození od daně ze staveb a naopak. Jednotlivá osvobození od daně z pozemků mají různý režim z hlediska povinností poplatníka daně. V zásadě je možné osvobozené pozemky rozdělit na:

- 1) Pozemky u kterých není povinnost uplatnit nárok na osvobození v daňovém přiznání. Tento režim je v podstatě totožný jako u pozemků, které vůbec nejsou předmětem daně.
- 2) Pozemky v jejichž případě je třeba podávat daňové přiznání a v nich uplatnit nárok na osvobození. Tato osvobození je možné rozdělit na skupinu osvobození trvalých a dočasných.

U většiny pozemků patřících do skupiny pozemků osvobozených od daně je nutné splnit také další podmínky. Obvykle nesmí být předmětem pozemky využívané k podnikatelské činnosti nebo pozemky pronajímané.

V původní právní úpravě byly veškeré možnosti osvobození od daně z nemovitostí (od daně z pozemků) vyjmenovány taxativně přímo v zákoně o dani z nemovitostí a to až na jednu výjimku, konkrétně pokud jde o osvobození od daně z nemovitostí pro některé hospodářské lesy. Toto osvobození totiž není upraveno v zákoně o dani z nemovitostí, ale v § 10 odst. 2 zákona č. 289/1995 Sb., o lesích a doplnění některých dalších zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů. Lesní zákon se tak nepřímou novelou zákona o dani z nemovitostí. Týká se to hospodářských lesů pod vlivem imisí zařazených do pásem ohrožení A a B. Ačkoli zmíněné ustanovení lesního zákona hovoří o osvobození od daně z nemovitostí, ve skutečnosti jde spíše o vynětí těchto lesů z předmětu daně za nemovitostí. Podle mnohých zahraničních právních úprav (např. holandské) však mají orgány územní samosprávy možnost rozšířit výčet nemovitostí osvobozených od daně z nemovitostí nad rámec zákonného výčtu, protože právě ony mají nejpodrobnější znalosti o místních podmínkách a potřebách. Tak jako již před novelou zákona o dani z nemovitostí provedenou zákonem č. 261/2007 Sb. mají obce v České republice právo dočasně a to částečně nebo zcela osvobodit od daně z nemovitostí na svém území obecně závaznou vyhláškou nemovitosti dotčené živelnou pohromou (viz § 17a

zákona o dani z nemovitostí). Potud shodně jako před novelou. Novinkou, a nikoli nepodstatnou je, že nově neplyne osvobození nemovitostí od daně již jen ze zákona, ale že je zde nově zakotvena fakultativní možnost svěřená do kompetence obce, a to rozhodnout o **zavedení osvobození zemědělských pozemků** od daně z nemovitostí<sup>83</sup>. Obec může nově sama rozhodnout, zda zemědělské pozemky v její působnosti budou osvobozeny od daně, či nikoli. Výčet pozemků osvobozených od daně podle § 4 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí se totiž zákonem č. 261/2007 Sb. doplňuje o nové písmeno v). Dle tohoto ustanovení mají obce možnost osvobodit na základě obecně závazné vyhlášky od daně pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travnatých porostů. Osvobození od daně z pozemků se nevztahuje na zahrady, které sice jsou v katastrech nemovitostí vedeny jako zemědělský půdní fond, avšak jsou umístěny převážně v intravilánu obce a zejména ve městech (např. u rodinných domů), postrádají ekonomickou funkci jako ostatní zemědělské pozemky, neslouží k podnikání a ve vztahu k infrastruktuře mají spíše zatěžující charakter nebo jsou převážně využívány k relaxační činnosti jejich vlastníků nebo k drobnému pěstitelství pro potřebu rodiny. Jejich rozloha je podstatně menší než ostatních zemědělských pozemků, podle předběžných odhadů zahrady zabírají plochu přibližně cca 161 000 ha.

Toto osvobození pak působí plošně na všechny pozemky daného druhu nacházející se v územním obvodu obce. Jedinou výjimku z tohoto plošného osvobození mohou tvořit pozemky v zastavěném území obce nebo v zastavitelné ploše obce, pokud tak obec stanoví v rámci obecně závazné vyhlášky (obvykle vyhlášky, kterou osvobození pozemků zavádí, případně takto může učinit samostatnou obecně závaznou vyhláškou) a současně zde vymezí tyto pozemky jejich parcelním číslem s uvedením názvu katastrálního území, ve kterém leží. Zastavěné území a zastavitelná plocha jsou definovány v § 2 odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). Otázka, která se v této souvislosti nabízí je, zda toto osvobození je možno uplatnit již v roce 2008, a zda je pro tento účel třeba podat daňové přiznání. Pokud obce vydají obecně závazné vyhlášky, musí to ve smyslu ustanovení § 16a zákona o dani z nemovitostí učinit tak, aby nabyly platnosti nejpozději do 1. srpna předchozího zdaňovacího období a účinnosti nejpozději do 1. ledna následujícího roku (tj. zdaňovacího období, na které bude podle nich vyměřována daň). Má-li vyhláška zpětnou účinnost, je neplatná. Podle ustanovení § 4 odst. 4 téhož zákona poplatník uplatní nárok na

---

<sup>83</sup> Srov. Klestil, J. *K aktuální problematice daně z nemovitostí*. Daň a finance, 2008, č. 11, str. 18

toto osvobození v daňovém přiznání. Z uvedeného zřejmé, toto osvobození do daně z pozemků je možno uplatnit poprvé za zdaňovací období roku 2009, a to na základě obecně závazných vyhlášek, vydaných obcemi v roce 2008. V daňovém přiznání potom bude nutné jako právní důvod nároku na osvobození u předmětných pozemků uvést ustanovení § 4 odst. 1 písm. v) zákona o dani z nemovitostí<sup>84</sup>.

Dle údajů územních finančních orgánů, k 1. lednu roku 2009 osvobodilo zemědělskou půdu z celkového počtu 6 244 obcí pouze 13 obcí. Podle mnoha starostů a dalších představitelů obcí si malé obce, které mají na svém katastrálním území velké množství pozemků tohoto druhu, nemohou dovolit ztratit jeden z relativně významných příjmů svých rozpočtů (ve velkých městech zase nenajdeme příliš zemědělských pozemků).<sup>85</sup>

#### **b) Nová právní úprava polohové renty**

K další změně provedené zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, došlo s účinností od 1.1.2008 v právní úpravě **tzv. polohové renty**, tj. koeficientu závislém na počtu obyvatel z posledního sčítání lidu. Tento koeficient zakotvený v ustanovení **§ 6 odst. 4 písm. a)** a v **§ 11 odst. 3 písm. a)** zákona o dani z nemovitostí je využíván pouze pro některé druhy nemovitostí (stavební pozemky, obytné domy stavby tvořící příslušenství k obytným domům, byty a samostatné nebytové prostory nesloužící k podnikání nebo jako garáže) a násobí se jím základní sazba daně. Základní hodnota koeficientu je stanovena přímo zákonem. Důvodem pro odlišení sazby v jednotlivých obcích je především skutečnost, že hodnota těchto nemovitostí ve velkých městech je několikanásobně vyšší než hodnota nemovitostí na malých vesnicích. Právě na tuto skutečnost do jisté míry reaguje i zákon o dani z nemovitostí, když výše uvedenou základní sazbu daně nepovažuje za konečnou, ale předpokládá její úpravu (vynásobení) *tzv. polohovou rentou*. Polohovou rentou tudíž zákonodárce do jisté míry zohledňuje hodnotu nemovitého majetku v souvislosti s placením daně z nemovitostí.<sup>86</sup> Změna v právní úpravě **tzv. polohové renty** spočívala ve zrušení **tzv. redukčních koeficientů**. Pro obce s 1 až 300 obyvateli se základní sazba daně ze staveb a stavebních pozemků do konce roku 2007 redukovala koeficientem 0,3, pro obce s 301 až 600 obyvateli pak koeficientem 0,6. S účinností od 1.1.2008 byly redukční koeficienty 0,3 a 0,6 odstraněny a

<sup>84</sup> Srov. Teklá, A. *Novela zákona o dani z nemovitostí od 1.1.2008*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 1., 2008, str. 5

<sup>85</sup> Srov. Holmes, A. *Několik poznámek k dani z nemovitostí pro rok 2009*. Účetní a daňový bulletin, 2009, č. I, str. 52

<sup>86</sup> Srov. Běhounek, P. *Schválený zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů*. Daň a právo v praxi, 2007, č. 10, str. 9



tyto dva koeficienty nahradil koeficient ve výši 1,0. Ve všech obcích do 1000 obyvatel se tak stanoví jednotný koeficient 1,0. U všech ostatních obcích nad 1000 obyvatel se koeficient nemění. I nadále platí, že zákonem dané koeficienty může obec obecně závaznou vyhláškou zvýšit o jednu a snížit až o tři kategorie. Koeficient 4,5 lze zvýšit pouze na 5,0.

**Tabulka 5: Polohová renta od roku 2008**

<i>Počet obyvatel v obci</i>	<i>Polohová renta</i>				
	<b>základní</b>	<b>snížená</b>			<b>zvýšená</b>
≤ 1 000	1,0	1,0	-	-	1,4
> 1 000 ≤ 6000	1,4	1,4	-	1,0	1,6
> 6 000 ≤ 10000	1,6	-	1,0	1,4	2,0
> 10 000 ≤ 25000	2,0	1,0	1,4	1,6	2,5
> 25 000 ≤ 50000	2,5	1,4	1,6	2,0	3,5
> 50000 + Františkovy Lázně, Luhačovice, Mariánské Lázně	3,5	1,6	2,0	2,5	4,5
Praha	4,5	2,0	2,5	3,5	5,0

Účinnost této nové právní úpravy **tzv. polohové renty** je k 1.1.2008, avšak s výjimkou uvedenou v přechodných ustanovení, podle kterých se koeficienty snížené obecně závaznou vyhláškou ještě před účinností zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, použijí naposledy pro zdaňovací období roku 2008.

### c) Zavedení fakultativního místního koeficientu

**Další změnou provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů,** kterým byl s účinností od 1.1.2008 novelizován také zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, bylo zavedení nového nástroje daňové politiky využitelné na úrovni obcí **tzv. místního koeficientu**. Místní koeficient je určitým doplněním dříve známého obecního koeficientu a polohové renty, které nabízejí obcím ovlivnění výsledné vybírané daně z nemovitostí. Avšak na rozdíl od obecního koeficientu a polohové renty, které jsou využívány pouze pro některé druhy nemovitostí, místní koeficient může obec na celém svém území stanovit pouze jeden a to stejný pro všechny nemovitosti, které jsou předmětem zdanění. Nelze mu tedy podrobit pouze některé druhy nemovitostí (například

pouze pozemky, ale nikoli stavby) a tím spíše pouze některé nemovitosti (určitá parcelní čísla či čísla popisná). Tento místní koeficient, který je plně v kompetenci obce, byl zaveden novým zněním § 12 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů<sup>87</sup>.

Místní koeficient je fakultativní, neboť obec může i nemusí stanovit obecně závaznou vyhláškou jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4, nebo 5 pro všechny nemovitosti na území celé obce. Tímto koeficientem se pak vynásobí celková daňová povinnost poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, staveb, samostatných nebytových prostorů a za byty, popř. jejich soubory. Jestliže poplatník již podal daňové přiznání a obec stanoví místní koeficient, nemusí poplatník znovu podávat daňové přiznání v souvislosti s touto legislativní úpravou. Předpokládalo se, že tento místní koeficient využijí obce k získání příjmů do svých rozpočtů k financování akcí ve prospěch občanů nebo ke zmírnění dopadů osvobození na místní rozpočty, pokud obec přistoupí k osvobození jednotlivých druhů zemědělských pozemků.

Stanovením tohoto nového místního koeficientu došlo sice s účinností od 1. ledna 2008 ke zvýšení fiskální pravomoci obcí, avšak k jeho faktické realizaci mohlo dojít až od ledna 2009, a to s ohledem na § 16a zákona o dani z nemovitostí, podle něhož obecně závazná vyhláška vydaná obcí podle ustanovení § 12 musí nabýt platnosti nejpozději do 1. srpna předchozího zdaňovacího období a účinnosti nejpozději do 1. ledna následujícího zdaňovacího období (má-li obecně závazná vyhláška zpětnou účinnost, je neplatná). Pokud obce pojalý záměr zvýšit daň z nemovitostí prostřednictvím stanovení místního koeficientu, musela nabýt příslušná obecně závazná vyhláška platnosti nejpozději do 1. srpna 2008<sup>88</sup>. Na časovou souslednost přijímání místních koeficientů pamatovalo "pro jistotu" i přechodné ustanovení novely zákona o dani z nemovitostí, když výslovně stanovilo, že pokud obec stanoví místní koeficient obecně závaznou vyhláškou, použije se tento koeficient poprvé pro zdaňovací období roku 2009.

Jak obce využily místního koeficientu u daně z nemovitostí v roce 2009 dokládá následující tabulka č. 6, sestavená z výstupů daňového informačního systému ADIS. Z celkového počtu

<sup>87</sup> Srov. Běhounek, P. *Schválený zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů*. Daň a právo v praxi, 2007, č. 10, str. 9

<sup>88</sup> Pravidla o platnosti právních předpisů obce stanoví § 12 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích, podle něhož právní předpisy obce (tj. obecně závazné vyhlášky a nařízení obce) musí být vyhlášeny, což je podmínkou platnosti právního předpisu obce.

6242 sledovaných obcí vyplývá, že místní koeficient podle § 12 ZDN používá pouze 382 obcí a nejčastěji se použil místní koeficient ve výši 2,0<sup>89</sup>.

**Tabulka 6: Využití místního koeficientu u daně z nemovitostí v roce 2009**

místní koeficient podle § 12 ZDN	počet obcí
hodnota koeficientu 2	309
hodnota koeficientu 3	55
hodnota koeficientu 4	8
hodnota koeficientu 5	10
bez koeficientu	5860
<b>celkem počet obcí ve výběru</b>	<b>6242</b>

Zavedením tohoto místního koeficientu avšak došlo ke vzniku situace, kterou zákonodárce určitě nepředpokládal. Došlo totiž k tomu, že v rámci jedné novely daně z nemovitostí, provedenou zákonem č 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, byla zavedena jak nová právní úprava § 4 odst. 1 písm. v) zákona o dani z nemovitostí týkající se **rozšíření** osvobození od daně z nemovitostí pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travnatých porostů, tak současně touto novelou zákona o dani z nemovitostí byla doplněna nová právní úprava § 12 zákona o dani z nemovitostí týkající se naopak oprávnění obcí **zvýšit daň** z pozemků formou stanovení místního koeficientu (ve výši 2, 3, 4 nebo 5), a to pro všechny nemovitosti na území celé obce, tedy bez omezení z hlediska rozlišení jejich druhu a polohy (intravilán, extravilán). Stanovením tohoto místního koeficientu, kterým se násobí celková daňová povinnost poplatníka za jednotlivé druhy (všech) pozemků v obci, tak docházelo k negaci smyslu a účelu ustanovení § 4 odst. 1 písm. v) zákona o dani z nemovitostí. Uvedená úprava měla obecně pro zemědělství velmi negativní dopady, neboť v případě jejího využití vyvolávala poměrně značné finanční dopady na podnikatele v zemědělství. Z tohoto důvodu bylo proto **zákonem č. 1/2009 Sb.** ustanovení § 12 zákona o dani z nemovitostí novelizováno tak, že s **účinností od 1.1.2008** se místní koeficient nevztahuje na pozemky uvedené v ustanovení § 5 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí. Došlo

<sup>89</sup> Srov. Teklá, A. *Využití místního koeficientu u daně z nemovitostí v roce 2009*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 7., 2009, str. 37

tedy k vyjmutí všech zemědělských pozemků z dosahu fiskální pravomoci obecní samosprávy, aby nemohla zvýšit cestou místního koeficientu daň z těchto zemědělských pozemků. Pokud tedy obec stanoví obecně závaznou vyhláškou místní koeficient, vztahuje se od roku 2009 na všechny druhy pozemků a staveb, na byty a samostatné nebytové prostory evidované v katastru nemovitostí, s výjimkou pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travnatých porostů<sup>90</sup>.

### 5.2.3. Změny u daně z nemovitostí v roce 2009

V roce 2009 došlo k dalším podstatným změnám v osvobození u daně z nemovitostí, a to přijetím **zákona č. 1/2009 Sb.**, který s účinností od 1.1.2009 novelizoval zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Změny provedené touto novelou se tentokrát dotýkaly problematiky osvobození od daně u staveb. **První změna** byla provedena v ustanovení **§ 9 odst. 1 písm. g)** zákona o dani z nemovitostí a týkala se **zrušení osvobození** pro nové stavby obytných domů a byty v nových stavbách obytných domů, pokud tyto stavby nebo byty slouží k trvalému bydlení vlastníků nebo osob blízkých. Změna zákona o dani z nemovitostí umožnila poskytnout u již vzniklých osvobození novostaveb ještě jedno osvobozené zdaňovací období, tzn. osvobození končilo dnem 31.12.2009, což se vztahuje na všechny poplatníky, kterým bude přímo zákonem takto zkrácena již běžící patnáctiletá lhůta<sup>91</sup>. Od 1.1. 2010 nelze žádné osvobození poskytnout (Čl. II odst. 1 Přejícná ustanovení zákona č. 1/2009 Sb.). **Druhá změna** byla provedena v ustanovení **§ 9 odst. 1 písm. r)** zákona o dani z nemovitostí a týkala se **zrušení osvobození** od daně ze staveb po provedení změny spočívající ve snížení tepelné náročnosti stavby stavebními úpravami, na které bylo vydáno stavební povolení (u zateplených staveb). Zde změna zákona o dani z nemovitostí umožnila poskytnout osvobození u již vzniklých osvobození u zateplených staveb naposledy ve zdaňovacím období 2012 (Čl. II odst. 2 Přejícná ustanovení zákona č. 1/2009 Sb.). Hlavními důvody výše uvedených změn byla skutečnost, že předchozí právní úprava týkající se osvobození od daně ze staveb u novostaveb a u zateplených staveb již není adekvátní současnému stavu ve společnosti a proto vyžaduje radikálnější změnu. Dále jí bylo vytýkáno, že vyvolává řadu komplikací a že v mnoha případech lze na ni nahlížet jako na daňovou nespravedlnost pro poplatníky. Poplatníci, kteří bydlí v nových obytných domech nebo bytech a jsou osvobozeni od daně ze staveb, nepřispívají k úhradě veřejných služeb zajišťovaných

<sup>90</sup> Srov. Holmes, A. *Několik poznámek k dani z nemovitostí pro rok 2009*. Účetní a daňový bulletin, 2009, č. I, str. 52

<sup>91</sup> Srov. Teklá, A. *Novela zákona o dani z nemovitostí*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 4., 2009, str. 19

obcemi, třebaže jich plně využívají. Cílem navržených změn bylo umožnění obcím účinněji využít finančních možností v rámci reformy veřejných financí pro zabezpečení komplexního rozvoje potřeb obyvatel na jejich území. Tato změna měla přispět ke spravedlivějšímu rozložení daňové zátěže mezi poplatníky daně z nemovitostí a zmenšit prostor pro osvobození od daně ze staveb, které i nadále přes navrženou úpravu zůstává značně rozsáhlé. Jak již bylo zmíněno, zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, který novelizoval zákon o dani z nemovitostí, umožnil obcím stanovit obecně závaznou vyhláškou místní koeficient, kterým se vynásobí daňová povinnost poplatníka. V případě stanovení místního koeficientu by však zvýšení daňové povinnosti dopadlo pouze na vlastníky nemovitostí, kteří nejsou osvobozeni od daně z nemovitostí a pouze tito vlastníci by pak nesli plnou daňovou zátěž. Rozsah stávajícího osvobození novostaveb tak obcím znemožňoval využít možností, které obcím přinesla daňová reforma<sup>92</sup>.

I v předchozí právní úpravě ustanovení týkající se osvobození od daně ze staveb u zateplených staveb způsobovalo v praxi problémy, neboť poplatníci této daně požadovali osvobození podle tohoto ustanovení, ačkoli nesplňovali jeho podmínky. Podmínkou osvobození bylo snížení tepelné náročnosti stavby stavebními úpravami (zateplení), na které bylo vydáno stavební povolení. Poplatníci se však v mnoha případech domnívali, že stavební úprava nebo udržovací práce na stavbě jakéhokoliv rozsahu jim umožní uplatnit nárok na osvobození od daně ze staveb. V praxi tak docházelo k tomu, že poplatník provedl zateplení pouze části stavby a uplatnil nárok na osvobození na dobu 5 let. Po uplynutí této doby provedl další dílčí stavební úpravu nebo např. pouze výměnu oken a přestože nemá ani stavební povolení, opět požadoval osvobození od daně ze staveb na dobu 5 let.

Výjimka z tohoto zrušení osvobození byla zachována pro stavby na dobu pěti let od roku následujícího po provedení změny spočívající ve změně systému vytápění přechodem z pevných paliv na systém využívající obnovitelné energie solární, větrné, geotermální, biomasy. Osvobození tedy zůstalo i nadále zachováno, pokud jde o změnu v systému vytápění, které je šetrné k životnímu prostředí.

---

<sup>92</sup> Srov. Klestil, J. *Poznámky k dani z nemovitostí v roce 2009*. Daně a finance, 2009, č. 5, str. 24

#### 5.2.4. Změny u daně z nemovitostí v roce 2010

V souvislosti se schválením zákona č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010 (tzv. Janotův úsporný balíček), který má zpomalit rostoucí zadlužování Česka, došlo s účinností od 1.1.2010 k dalším zásadním změnám ve zdaňování nemovitostí. Jedná se především o zdvojnásobení sazeb daně z pozemků uvedených v § 6 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí, tj. zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky a ostatní plochy. Toto zvýšení se nevztahuje na sazby uvedené v § 6 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí – pro ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty, lesy a rybníky, tedy převážně zemědělskou půdu a dále se jedná o zdvojnásobení základních sazeb daně ze staveb s výjimkou staveb sloužících pro ostatní podnikatelskou činnost uvedených v ust. § 11 odst.1 písm. d) bod 3 zákona o dani z nemovitostí. Nutno připomenout, že toto zdvojnásobení daňové sazby (s výjimkou tzv. zemědělských pozemků a staveb pro ostatní podnikatelskou činnost), automaticky neznamená, že za svojí nemovitost budou poplatníci platit dvojnásobnou daň oproti loňsku, neboť z konstrukce daně z nemovitosti vyplývá, že sazba daně je jen jedním z několika parametrů sloužících pro výpočet daně z nemovitosti. I při tomto zvýšení sazeb daně, nedojde-li u poplatníků k jiným změnám rozhodným pro daňovou povinnost, se zvýšení sazeb nemusí oznamovat v daňovém přiznání. Vyměření daně je v tom případě povinností místně příslušných správců daně, kteří daň vyměří v nové výši a výsledek vyměření sdělí poplatníkům platebními výměry nebo hromadnými předpisnými seznamy.

Zákon č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010, **přinesl také jednoroční výjimku** z pravidla týkající se lhůt pro přijímání obecně závazných vyhlášek stanovených v § 16a zákona o dani z nemovitostí, podle kterého v roce 2009 lze pro zdaňovací období roku 2010 vydat platnou obecně závaznou vyhlášku podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. v), § 6, 11 a 12 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, do 30. listopadu 2009 s účinností od 1. ledna 2010.

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

V souvislosti s daňovou reformou v rámci stabilizace veřejných rozpočtů došlo od 1.1.2008 k několika důležitým změnám také u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, neboť část šestá zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů obsahuje „Změnu zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí“. Všechny tyto tři daně řadíme také mezi daně majtkové. Na rozdíl od daně z nemovitostí, která se váže k vlastnictví určitého majetku (tedy k majetku ve stavu klidu), jsou tyto daně spojeny se změnou v osobě vlastníka a postihují nabytí majetku novým vlastníkem nebo jeho převod, resp. přechod z dosavadního na nového vlastníka (tedy majetek ve stavu pohybu). Z tohoto důvodu bývají tyto daně označovány jako daně převodní nebo daně transferové a jsou upraveny společně v rámci jednoho zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Daň dědická, daň darovací a daň převodu nemovitostí jsou daně, které postihují nabytí a převody majetku, k nimž dochází především na základě prodejů, dědění nebo darování. Rozlišujícím znakem mezi jednotlivými druhy převodních daní je úplatná nebo bezúplatná forma majtkového převodu nebo přechodu a u bezúplatných převodů nebo přechodů pak skutečnost, zda k převodu nebo přechodu dochází mezi živými (inter vivos) nebo v souvislosti se smrtí dosavadního vlastníka (mortis causa).

Z úplatných převodů nebo přechodů jsou zdaňovány jen převody nebo přechody nemovitého majetku a u bezúplatných nabytí jsou předmětem daně veškeré majtkové hodnoty, tj. jak majetek nemovitý, tak i majetek movitý (včetně pohledávek a majtkových práv). Při stanovení převodních daní se vychází z hodnoty nabývaného nebo převáděného majetku a používá se obvykle progresivní sazby, které jsou u fyzických osob odstupňovány s ohledem na příbuzenský nebo jiný osobní vztah mezi převodcem a nabyvatelem, resp. mezi zůstavitelem a dědicem. Tento způsob zdanění se v současné době uplatňuje u daně dědické a daně darovací. U daně z převodu nemovitostí se podle novely platné od roku 1994 uplatňuje sazba lineární, která je jednotná bez ohledu na výši ceny převáděné nemovitosti a bez ohledu na vztah mezi převodcem a nabyvatelem. Převodní daně se vztahují jak na fyzické, tak i právnické osoby, platí u nich však rozsáhlá osvobození.

### 5.3.1. Daňová teorie a konstrukce daně dědické

**Daň dědická** je klasickou převodní daní s velmi dlouhou historií. Jak již bylo zmíněno, této dani podléhají bezúplatné převody a přechody majetku v souvislosti s úmrtím vlastníka. Jinými slovy, ve všech případech, kdy dědic získává bez poskytnutí protihodnoty majetek a dochází tak ke zvětšení jmění nabyvatele, podléhá takové nabytí majetku dani dědické.

**Daňová teorie** rozlišuje mezi daní dědickou a daní z pozůstalosti. Rozdíl spočívá ve vymezení předmětu daně. **Dědictvím** rozumíme majetek převedený na jednoho pozůstalého, zatímco pozůstalost je majetek odkazovaný jedním zemřelým. S tím souvisí i určení daňového subjektu. Daň dědickou platí dědic výhradně za svůj podíl, daň z pozůstalosti se platí z celkové hodnoty pozůstalosti a dědici jsou obvykle povinni platit daň společně a nerozdílně (solidárně)<sup>93</sup>. Daň dědická tak může mít charakter osobní daně, kdežto daň z pozůstalosti je typickou daní *in rem*. Stejného názoru je i prof. K. Kubátová<sup>94</sup>. Z hlediska daňové spravedlnosti by daň dědická měla být také daní kumulativní, tzn. hodnoty dědictví získané jedním pozůstalým (poplatníkem) za celou dobu jeho života by se měly sčítat. Takový princip stanovení daňového základu by však byl administrativně velmi náročný a nákladný. Rozlišení na daň z pozůstalosti a daň dědickou má svůj význam i pro stanovení daňové povinnosti. Výše daně dědické není vždy stejná a závisí na příbuzenském nebo osobním vztahu k zůstaviteli a na hodnotě nabývaného majetku. Zůstavitelem je osoba, která zemřela a odkazuje majetek. V případě daně z pozůstalosti by bylo podobné progresivní zdanění vzhledem k náročnosti administrativy zřejmě vyloučeno.

**Děděním** se rozumí zákonem stanovený způsob nabytí majetku dědici. Přichází v úvahu v těch situacích, kdy zůstavitel zemře a zanechá po sobě nějaký majetek (tzv. pozůstalost) a existují dědicové ze zákona nebo ze závěti nebo z obou těchto titulů. Majetek se vždy nabývá ke smrti zůstavitele, bez ohledu, zda se jedná o majetek movitý či nemovitý. Přechod vlastnického práva se zaznamenává na základě usnesení obecného soudu zůstavitele. Pozůstalost tvoří veškerý majetek, který po sobě zůstavitel zanechal a o kterém se vede dědické řízení. Výsledkem dědického řízení je rozhodnutí soudu o tom, co který dědic z pozůstalosti dědí. V tomto rozsahu pak každému z dědiců vzniká předmět daně dědické. Pro

<sup>93</sup> Srov. Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha : C.H.BECK, 2008, str. 164

<sup>94</sup> Srov. Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. 4. přeprac. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2006, str. 255



stanovení daně dědické není rozhodné, zda k nabytí dědictví dochází ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto právních důvodů. Daň dědická se stanovuje až podle pravomocného rozhodnutí soudu, jímž se řízení o dědictví končí.

Na **existenci** a **opodstatněnost** dědické daně existují velmi rozdílné názory. Zásadně můžeme rozlišovat čtyři základní přístupy k dědickým daním, a to přístup *stoprocentního zdanění*, princip „*příbuzenský*“, princip „*generační*“ a princip *nulové daně*<sup>95</sup>. Teorie „*generačního principu*“ se zabývá zavedením různých daňových sazeb pro osobu, která se nejvíce zasloužila o akumulaci dědictví. Podle této teorie z dvacátých let minulého století by tak dědic platil vyšší sazbu daně za majetek po svém prarodiči (tzn. získaný prarodičem) než po svém rodiči. Tato teorie se avšak jeví jako problematická, neboť zde nastává problém nejen s přepočtem cen, ale také s kolísáním běžného stavu majetku u jedné generace (např. rodič přemění peníze získané dědictvím po svém předkovi na jiný statek, např. nemovitost). Za zcela absurdní teorii se považuje *přístup stoprocentního zdanění*, který by ve skutečnosti znamenal „zestátnění“. Naopak teorie založená na *principu nulové daně* má i v současné době mnoho zastánců (i z řad našich zákonodárců), kteří vycházejí z myšlenky dvojího (či dokonce několikanásobného) zdanění bohatství (v České republice je pak nejsilnějším argumentem nízký výnos daně dědické, který ani nepokrývá náklady spojené se správou této daně). Jako administrativně nejjednodušší a nejopodstatněnější, se považuje princip „*příbuzenský*“, ve kterém jsou příbuzné osoby preferovány nižšími sazbami daně, případně i určitými možnostmi osvobození. Tento „*příbuzenský*“ princip se uplatňuje i v daňové soustavě České republiky.

**Daň dědická** byla do naší daňové soustavy zahrnuta daňovou reformou s účinností od 1.1.1993, kdy nahradila notářský poplatek z dědictví. Podle této právní úpravy, která platí do dnes, je **poplatníkem** daně dědické vždy dědic, který nabytí dědictví nebo jeho část podle pravomocného rozhodnutí soudu, kterým bylo řízení o dědictví skončeno. Většinou jde o fyzickou osobu, není však vyloučeno, aby se dědicem stala osoba právnická, případně stát. Na stanovení osoby poplatníka daně nemá vliv ani způsob nabytí dědictví. V žádném případě se zde neuplatňuje, tak jako u daně z nemovitostí, solidární odpovědnost poplatníků platit daň

<sup>95</sup> Srov. Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha : C.H.BECK, 2008, str. 164

dědickou<sup>96</sup>. Pro účely výpočtu daně dědické jsou poplatníci (dědici) rozděleni do tří daňových skupin. Zařazení do jednotlivých skupin se řídí vztahem poplatníka k zůstaviteli, přičemž vztahy založené osvojením jsou postaveny na roveň příbuzenským vztahům vzniklých narozením. Daňové skupiny je nutné odlišovat o skupin dědických, které jsou upraveny v § 473 až 475a zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

**Daňové skupiny** jsou:

- 1. Skupina:** příbuzní v řadě přímé (děti, rodiče, prarodiče) a manželé
- 2. Skupina:** příbuzní v řadě pobočné (tedy sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety) a manželé dětí (zeťové a snachy), děti manžela (nevlastní děti), rodiče manžela (tchán, tchýně), manželé rodičů (nevlastní rodiče) a osoby, které s nabyvatelem, dárce nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem nebo smrtí zůstavitele ve společné domácnosti, a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele, dárce nebo zůstavitele.
- 3. Skupina:** ostatní fyzické osoby a právnické osoby

**K předmětu daně** je obecně možné říci, že dědické dani podléhá veškerý majetek nabytý děděním ke dni smrti zůstavitele na základě rozhodnutí soudu (tedy bezúplatná nabytí majetku v důsledku smrti občana, pokud k nim dochází děděním). Majetkem se v tomto případě rozumí majetek nemovitý a majetek movitý (včetně pohledávek, majetkových práv a dalších majetkových hodnot). Rozdělení majetku na majetek movitý a nemovitý má vliv na výběr daně. V případě nemovitého majetku nacházející se na území naší republiky se daň dědická vybere vždy, bez ohledu na státní občanství nebo bydliště zůstavitele, u nemovitého majetku nacházející se v cizině se daň dědická obvykle nevybírání. V případě movitého majetku, pokud byl zůstavitel v době své smrti občanem ČR a měl zde i trvalý pobyt, daň se vybere z veškerého jeho movitého majetku bez ohledu na skutečnost, kde se tento majetek nachází (v tuzemsku nebo v cizině). Pokud by taková osoba neměla trvalý pobyt v tuzemsku a přesto by byla občanem ČR, vybere se daň pouze z jeho movitého majetku nacházející se na v tuzemsku. Tyto pravidla je nutno považovat za pravidla obecná a v konkrétním případě je vždy potřeba se seznámit s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, která má při

<sup>96</sup> Srov. Boháč, R. *Daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí*. In: Kolektiv Daňový receptář. 1.vyd. Praha : LexisNexis, 2004, str. 386

aplikaci vždy přednost (podle pravidla *lex specialis derogat legi generali*). Je vhodné také upozornit na skutečnost, podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, dani dědické podléhá **výhradně** nabytí majetku děděním, tzn. že z hlediska stanovení hodnoty pozůstalosti je třeba ocenit pouze to, co dědic skutečně zdědil, a to tzv. cenou obvyklou<sup>97</sup>. Pokud tedy dojde k nabytí majetku sice v souvislosti se smrtí občana, avšak nikoli na základě dědického práva, není takové nabytí majetku předmětem daně dědické (např. mzdové nároky z pracovního poměru zemřelého nebo peněžité nároky ze sociálního zabezpečení nebo nemocenského pojištění). V těchto případech se přechody těchto nároků na oprávněné osoby řídí zvláštními předpisy. Oba tyto konstrukční prvky (subjekt daně a předmět daně) daně dědické zůstaly daňovou reformou zahájenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, nedotčeny.

Převodní daně včetně dědické se vyznačují rozsáhlým výčtem **osvobození**. U daně dědické osvobození můžeme rozdělit na **osvobození osobní** a **osvobození věcná**. Podrobněji je osobní a věcné osvobození upraveno v **§ 19** a **§ 20** zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Osvobození osobní je upraveno nejrozsáhleji. **Osvobození osobní** můžeme dále rozdělit na osvobození „**plné**“ a osvobození „**částečné**“. Jak již vyplývá z názvu, k plnému osvobození od daně dědické dochází u určitých skupin poplatníků při nabytí majetku děděním a poplatníci nemají ani povinnost podat daňové přiznání k dědické dani. Naproti tomu částečné osvobození od daně dědické platí pro každého jednotlivého poplatníka samostatně a vztahuje se jen na movité věci a uvedené majetkové hodnoty, které se posuzují odděleně. Znamená to tedy, že každému poplatníkovi přísluší osvobození od daně dědické jen do určité (zákonem dané) výše. V případě, že by cena nabývaného movitého majetku, na nějž se osvobození vztahuje, přesáhla výši osvobozených částek pro jednotlivé skupiny poplatníků, vyměřuje se daň jen z části ceny přesahující tuto výši. Předpokladem tohoto částečného osvobození od daně dědické však je, že dědic osvobozený majetek řádně uvede v daňovém přiznání. Z osvobození věcných je možné například uvést osvobození tzv. odbytného, které se podle zákona č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění pozdějších předpisů, stává předmětem dědictví. Osvobozen může být i nárok zůstavitele na odškodnění podle zvláštních předpisů, např. podle zákona o mimosoudních rehabilitacích, podle

<sup>97</sup> Viz Rozsudek KS v Hradci Králové sp. zn. 30 Ca 129/1999 ze dne 31.3.2000

zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou rozhodnutím orgánu státu nebo jeho nesprávným úředním postupem)<sup>98</sup>.

**Plné osvobození** od daně dědické bylo zavedeno až novelou č. 169/1998 Sb. s účinností od 15. srpna 1998, což znamená, že se týká dědictví, kde zůstavitel zemřel tento den nebo později, novela nemá zpětnou účinnost. Od 15. srpna 1998 bylo od daně dědické osvobozeno nabytí majetku děděním, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v **I. skupině** a od 1. ledna 2008 i v **II. skupině** (podrobněji v kapitole 5.3.2.). V těchto případech nemá dědic ani povinnost podávat daňové přiznání, kde by nárok na osvobození musel prokazovat. Před tímto datem bylo zavedeno osvobození pouze částečné.

Pro úplnost konstrukce daně dědické ještě uvádím, že valorickým **základem daně** dědické je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem. Jedná se o cenu majetku určenou v dědickém řízení, tzv. *obecná cena dědictví*, která uvedená v příloze usnesení soudu. Tento způsob je používán od 1. ledna 2004. Před tímto datem se vycházelo z ceny zjištěné podle zákona o oceňování majetku. Tím, že základem daně dědické je cena majetku určenou v dědickém řízení, dochází ke snížení administrativní náročnosti při vyměřování této daně, neboť správce daně nemusí sám zjišťovat cenu majetku patřícího do dědictví, ale může vycházet ze soupisu majetku porízeného v řízení o dědictví. Při stanovení základu daně se cena majetku snižuje o cenu majetku od daně osvobozeného a o další zákonem stanovené položky. Sazby daně dědické jsou klouzavě progresivní a jejich výše je odstupňována v závislosti na dvou skutečnostech, a to jednak u fyzických osob na již zmíněném příbuzenském či jiném vztahu dědice k zůstaviteli, jednak na výši základu daně<sup>99</sup>. Oba tyto konstrukční prvky (základ daně a sazba daně) daně dědické zůstaly daňovou reformou provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, také nedotčeny.

**Daňové přiznání** spolu povinnými součástmi (přílohami) k dani dědické je poplatník povinen podat **do 30 dnů** ode dne, kdy nastaly rozhodné skutečnosti zákonem předvídané zakládající povinnosti nepeněžité povahy, podrobně upravené v § 21 zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, pokud není poplatník od této povinnosti podle zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí osvobozen.

<sup>98</sup> Srov. Radvan, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 1.vyd. Praha : C.H.BECK, 2007, str. 160

<sup>99</sup> Srov. Karfíková, M. *Přímé daně*. In: Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: Finanční právo. 5. upravené vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 235

### 5.3.2. Změny u daně dědické v roce 2008 až 2010

**Zásadní změnu** v osvobození od daně dědické přinesla až daňová reforma zahájená zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Jak již bylo uvedeno dříve, platná zákonná právní úprava zná mnoho nároků na osvobození od daně dědické. Jednotlivé nároky jsou zakotveny v ustanoveních § 19 a 20 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, tak s účinností od 1.1.2008 významně rozšířil v ustanovení **§ 19 odst. 1** zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, plné osvobození od daně dědické, které se nově vztahuje i na poplatníky zařazené **do II. skupiny osob pro účely výpočtu daně dědické**. Pro upřesnění ještě jednou upozorňuji na to, že všechny skutečnosti rozhodné pro vyměření daně dědické se posuzují ke dni úmrtí zůstavitele. Pro přiznání osvobození od daně dědické není proto rozhodné datum pravomocného ukončení dědického řízení, ale skutečný den úmrtí zůstavitele. Osvobození II. skupiny se tedy bude týkat pouze případů, kdy zůstavitel zemřel 1.1.2008 a později<sup>100</sup>. Zdanění III. skupiny a zdanění částečné zůstaly nezměněny. V případě osvobození od daně dědické není při nabytí majetku osobami zařazenými do I. a II. skupiny poplatníků k těmto daním **vyžadováno daňové přiznání**, daňový subjekt tak ušetří např. i na znaleckém posudku, který je v určitých případech správcem daně spolu s daňovým přiznáním požadován<sup>101</sup>. Do 31.12.2007 tato „výsada“ příslušela pouze osobám zařazeným pro účely výpočtu daně dědické do I. skupiny.

V roce 2009 a 2010 již nebyly přijaty žádné další novely zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, které by podstatným způsobem zasáhly do právní úpravy daně dědické.

<sup>100</sup> Srov. Engelmannová, V. *Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění posledních novel*. Praktický poradce v daňových otázkách, 2008, č. 9, str. 2

<sup>101</sup> Srov. Brychta, I. *Ostatní daně*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 9., 2008, str. 20

### 5.3.3. Daňová teorie a konstrukce daně darovací

K dani dědické má velmi úzký vztah další ze skupiny převodních daní daň darovací. Tento úzký vztah je tvořen nejen jedním zákonem vztahující se k dani dědické a darovací, ale i stejným systémem pro konstrukci sazeb vycházející ze společné tabulky, pouze s tím rozdílem, že u daně dědické se uplatní poloviční sazba daně. Jak pro daň dědickou, tak i daň darovací jsou shodná mnohá osvobození. U daně darovací je také podstata převodu majetku stejná jako u daně dědické, neboť i u této daně dochází k bezúplatnému nabytí majetku do vlastnictví jiné osoby než té, která tento majetek vytvořila, s tím rozdílem, že u daně darovací se jedná převod mezi živými (inter vivos). Také shodně jako u daně dědické, i u daně darovací nabyvatel získává bez poskytnutí protihodnoty majetek a dochází tak ke zvětšení jmění nabyvatele, a proto takové nabytí majetku podléhá dani darovací. Absence úplaty je nutná, přičemž tato úplata nemusí být jen v penězích, ve službách apod. Daň darovací obecně chápeme jako daň *in rem*, i když existují i názory jiné (prof. K. Kubátová), které upozorňují na to, že daň darovací (stejně jako daň dědická) může obsahovat prvky osobnostního zdanění. Jako příklad se uvádí použití progresivní sazby na sumu darů u jednoho obdarovaného (tzv. kumulativní darovací daň)<sup>102</sup>. Tento vztah mezi daní dědickou a darovací je u některých států tak úzce provázán, že hodnotu majetku darovaného v období obvykle tří let před smrtí zůstavitele zahrnují do základu daně dědické s ohledem na daňovou spravedlnost a především na progresivní sazby převodních daní. Příkladem mohou být Hongkong, Japonsko, Chile, Venezuela a Singapur, kde se posuzuje a zahrnuje období dokonce pěti let před smrtí zůstavitele. Z hlediska daňové spravedlnosti je také velmi důležité stanovení okamžiku, kdy je darování „dokončeno“, kdy se dar stává „kompletním“. Stanovení tohoto okamžiku totiž souvisí s problematikou tzv. drobení darů. V podstatě se nejedná o nic jiného, než o obcházení jak samotné darovací daně, tak i progresivity daně rozdrobováním hodnoty daru na menší hodnoty daru, které již nebudou podléhat této dani nebo budou podléhat nižšímu progresivnímu zdanění touto daní. Snahou zákonodárců je vždy proto najít optimální systém stanovení hodnoty rozdrobených darů, což je vzhledem k rozdílnosti a s časem měnících se oceňovacích postupů velice složité. Řešení je několik. Jak již bylo uvedeno, některé státy hodnotu majetku darovaného před smrtí dárce připočítávají k hodnotě dědictví, jiné státy ponechávají hodnotu daru takovou, jaká je a další státy určují ve svých právních předpisech určitou dobu, ve které se hodnota darů jednomu obdarovanému od jednoho dárce sčítá a

<sup>102</sup> Srov. Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. 4. přeprac. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2006, str.255

teprve výsledná hodnota daru je předmětem daně darovací. Dříve vyměřené a zaplacené darovací daně se pak započítávají na nově vyměřenou daňovou povinnost. Do této třetí nejrozsáhlejší skupiny států patří i Česká republika, kde se sčítá hodnota darů v průběhu dvou po sobě jdoucích kalendářních let. Na **existenci a opodstatněnost** darovací daně existují názory shodné jako u daně dědické (viz daň dědická čl. 5.3.1.).

**Daň darovací** byla do naší daňové soustavy zahrnuta daňovou reformou s účinností od 1.1.1993, kdy nahradila notářský poplatek z darování. Podle této právní úpravy, která platí do dnes, je **poplatníkem** daně darovací ve většině případů **nabyvatel** (obdarovaný), tedy ten, kdo je bezúplatným nabytím majetku obohacen, bez ohledu na to, zda jde o osobu fyzickou nebo právnickou. Pokud je více obdarovaných, neuplatní se stejně jako u daně dědické solidární povinnost k zaplacení daně, ale každý z obdarovaných je povinen osobně podat příslušné daňové podání a daň zaplatit. Pokud obdarovaný získává dary od několika dárců, kteří jsou spoluvlastníky darované věci, pak výsledná daňová povinnost je složena z tolika dílčích částí, kolik je darů. V případě, že obdarovaný jako poplatník daň nezaplatí, uplatní se u dárce institut *ručení*, které vzniká přímo ze zákona. Toto zákonné ručení je podrobně upraveno v ustanovení § 57a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Pokud jde o dispozici s majetkem ve vazbě na zahraničí, je poplatníkem daně darovací (například darování do ciziny, darování z ciziny), vždy dárce. V tomto případě se dárce jako poplatník nestává ručitelem. Z výše uvedeného vyplývá, že dárce se nachází v postavení ručitele nebo přímo poplatníka daně darovací (ale nikdy ne současně). U dispozice s movitým majetkem ve vztahu k zahraničí (například darování do ciziny, darování z ciziny), platí za předpokladu dovezení tohoto majetku dovezen do tuzemska, že poplatníkem je fyzická osoba mající občanství České republiky nebo právnická osoba se sídlem na území České republiky. Z těchto konstrukcí se zahraničním prvkem je zřejmé, že snahou zákonodárců bylo, aby poplatníkem daně darovací byla vždy osoba, která je na území České republiky a která je tak správci daně dostupná. Vymahatelnost daně v zahraničí je totiž mnohem obtížnější. Pro účely výpočtu daně darovací jsou poplatníci rozděleny daňových skupin, které jsou konstruovány shodně jak pro daň dědickou, tak pro daň darovací.

Daň darovací je svou povahou majetkovou dávkou a jejím smyslem je postihnout nabytí majetku.<sup>103</sup> **Předmětem** daně darovací je bezúplatné nabytí majetku a daní je zatížen ten, kdo majetek bezúplatně získal<sup>104</sup>. **Předmět** daně darovací je charakterizován tím, že na základě právního úkonu daňový subjekt bezúplatně získal majetkový prospěch, tedy určitou majetkovou výhodu, která může spočívat jednak v tom, že se majetek daňového subjektu zvýší či rozmnoží, neb naopak v tom, že se jeho majetek nezmění a určité majetkové hodnoty ušetří, ač by je jinak měl či musel vynaložit.<sup>105</sup> Bezúplatně je vlastníkem (dárce) převáděno „něco“ (věc movitá, nemovitá, právo-určitý majetkový prospěch) obdarovanému, který na základě právního úkonu předmět darování přijímá. Právními úkony jsou nejčastěji smlouvy, především pak smlouvy darovací. Mezi další pojmenované smlouvy, na jejichž základě dochází k bezúplatnému nabytí majetku, patří smlouvy o výpůjčce, o postoupení pohledávky, o prominutí dluhu apod. Základní smluvní podmínky, jako jsou předmět daru, bezúplatnost, dobrovolnost, způsobilost dárce, vznik smlouvy, jsou obdobné. Z hlediska daňového lze darováním rozumět převod nejen na základě smlouvy darovací podle občanského zákoníku, ale i na základě smlouvy o bezúplatném převodu uzavřené podle obchodního zákoníku. Vždy je rozhodný obsah smlouvy, nikoli její označení či podrobení občanskému nebo obchodnímu zákoníku.<sup>106</sup> Zákon ani nestanoví podmínku pro zpoplatnění daní darovací *úmysl* darovat. Dani darovací proto podléhá jakékoliv bezúplatné nabytí majetku, s výjimkou dědictví a výjimkou majetku, jehož nabytí je od daně darovací osvobozeno. Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí přitom neurčuje, jak má vypadat smlouva a jakým způsobem smluvní strany převedou komplex práv a povinností.<sup>107</sup> Dále daňová teorie také rozlišuje mezi nabytím majetku na základě právního úkonu a na základě právně nezávazného aktu. Právně nezávazný akt totiž nemůže způsobit vznik předmětu daně darovací. Příkladem mohou být tzv. společenské služby, např. pozvání na oběd apod.<sup>108</sup> Také bezúplatný převod, uskutečněný na základě absolutně neplatné smlouvy, který tedy *de iure* převodem není, nemůže podléhat dani darovací (v tomto případě se nejedná totiž o převod vlastnictví, protože absolutně neplatný právní úkon nemůže založit žádná práva a tedy ani převést právo vlastnické)<sup>109</sup>.

<sup>103</sup> Srov. Pelc, V. *Daň darovací*. Komentář. 1. vyd. Praha : C.H.BECK, 2009, str. 27

<sup>104</sup> Viz Usnesení Ústavního soudu sp. zn. ÚS 34/97 ze dne 2.2.1998

<sup>105</sup> Viz Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 106/2004-57 ze dne 28.4.2005

<sup>106</sup> Viz Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 112/2008-44 ze dne 24.2.2009

<sup>107</sup> Viz Rozhodnutí KS v Ústí nad Labem sp. zn. 16 Ca 420/1999 ze dne 27.6.2002

<sup>108</sup> Srov. Koutná, A. *Daň darovací*. Kolektiv. Daň 2005. 1. vyd. Praha : ASPI, 2005, str. 802

<sup>109</sup> Viz Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 9/2005-158 ze dne 29.4.2008, viz Usnesení NSS sp. zn. 30 Cdo 1814/2007 ze dne 17.6.2008



Jak již bylo zmíněno u daně dědické, také daň darovací se vyznačuje rozsáhlým výčtem **osvobození**. Stejně jako u daně dědické, i u daně darovací je osvobození možné dělit na dvě skupiny, a to **osvobození osobní a osvobození věcné**.<sup>110</sup> Jednotlivé nároky na osvobození jsou zakotveny v ustanoveních § 19 a 20 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Osvobození osobní (stejně jako u daně dědické) je upraveno nejrozsáhleji. **Osvobození osobní** můžeme dále rozdělit na osvobození „**plné**“ a osvobození „**částečné**“. Jak již vyplývá z názvu, u plného osvobození dochází u určitých skupin poplatníků při nabytí majetku darováním k úplnému osvobození od daně darovací a za tohoto předpokladu poplatníci nemají ani povinnost podat daňové přiznání k darovací dani. Naproti tomu částečné osvobození platí pro každého jednotlivého poplatníka samostatně a vztahuje se jen na věci movité a další majetkové hodnoty, které se posuzují odděleně. Znamená to tedy, že každému poplatníkovi přísluší osvobození od daně darovací jen do určité (zákonem dané) výše. V případě, že by cena nabývaného movitého majetku, na nějž se osvobození vztahuje, přesáhla výši osvobozených částek pro jednotlivé skupiny poplatníků, vyměřuje se daň jen z části ceny přesahující tuto výši. Předpokladem tohoto částečného osvobození od daně darovací však je, že dědic osvobozený majetek řádně uvede v daňovém přiznání. Z osvobození věcných je třeba uvést především osvobození bezúplatných nabytí majetku na humanitární nebo charitativní účely, bezúplatná nabytí majetku v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby poskytované podle zvláštního právního předpisu<sup>111</sup> a bezúplatná nabytí majetku z veřejných sbírek<sup>112</sup>. **Plné osvobození** od daně darovací přinesla od 1.1.2008 až daňová reforma zahájená zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (podrobněji viz kapitola 5.3.4.)

Pro určení výše daně darovací je nezbytné správně stanovit daňový základ a přiřadit k němu odpovídající sazbu daně. **Základ daně** darovací je stejně jako u daně dědické valorický a tvoří ho cena nabývaného majetku nebo hodnota majetkového prospěchu snižená o prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně. Dále se při stanovení základu daně darovací cena majetku snižuje o cenu majetku od daně osvobozeného a o další zákonem stanovené položky. Cena daru se na rozdíl od daně dědické zjišťuje podle zákona o oceňování

<sup>110</sup> Srov. Radvan, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 1.vyd. Praha : C.H.BECK, 2007, str. 204

<sup>111</sup> zákon č. 198/2002 Sb., o dobrovolnické službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>112</sup> zákon č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

majetku<sup>113</sup>. Při stanovení ceny nabývaného majetku či hodnoty je nutné mít na paměti i zmíněná pravidla týkající se tzv. drobení darů.

**Sazba daně** darovací je, stejně jako u daně dědické, klouzavě progresivní a její výše je závislá na vztahu poplatníka a dárce (případně obdarovaného u darů do ciziny) a na výši ceny nabývaného majetku či na hodnotě majetkového prospěchu.

**Daňové přiznání** spolu povinnými součástmi (přílohami) k dani darovací je poplatník povinen podat **do 30 dnů** ode dne, kdy nastaly rozhodné skutečnosti zákonem předvídané zakládající povinnosti nepeněžité povahy, podrobně upravené v § 21 zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, pokud není poplatník od této povinnosti podle zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí osvobozen (jak bylo uvedeno dříve).

#### 5.3.4. Změny u daně darovací v roce 2008 až 2010

##### a) Rozšíření osvobození od daně darovací

Daňová reforma zahájená zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, přinesla s účinností od 1.1.2008 zcela **zásadní změnu v plném osvobození** od daně darovací<sup>114</sup>. V novém ustanovení **§ 19 odst. 3** zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí se zcela nově **osvobodilo od daně darovací** bezúplatné nabytí majetku, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v **I. a II. skupině osob pro účely výpočtu daně darovací**. V těchto případech nemá poplatník ani povinnost podávat daňové přiznání, kde by nárok na osvobození musel prokazovat. Jedná se o majetek movitý i nemovitý. Zařazení osob pro účely výpočtu daně dědické a daně darovací je upraveno v § 11 daňového zákona, podle kterého jsou osoby zařazeny do skupin vyjadřujících vztah poplatníka k zůstaviteli nebo dárce (obdarovanému). Příbuzenským vztahům vzniklým narozením jsou naroveň postaveny vztahy založené osvojením. Zdanění III. skupiny a zdanění částečné zůstaly nezměněny. Jak již bylo uvedeno, před rokem 2008 bylo zavedeno osvobození pouze částečné. Jak již bylo uvedeno, v případě osvobození od daně darovací **není** při nabytí majetku osobami zařazenými do I. a II. skupiny poplatníků k těmto daním **vyžadováno daňové přiznání**, takže daňový subjekt ušetří

<sup>113</sup> zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>114</sup>Srov. Hoskovec, J. *Změny zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 1., 2008, str. 7

např. i na znaleckém posudku, který je v určitých případech správcem daně spolu s daňovým příznáním požadován. Do 31.12.2007 tato „výsada“ příslušela pouze osobám zařazeným pro účely výpočtu daně dědické do I. skupiny.

#### **b) Rozšíření předmětu daně darovací**

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, přinesl s účinností od 1.1.2008 další změnu u daně darovací, a to v ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, kde došlo k rozšíření předmětu daně darovací o novou formulaci „nebo v souvislosti s právním úkonem“. V předchozí právní úpravě účinné do 31.12.2007 platilo, že předmětem daně darovací je pouze „*bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu*“, a to jinak než smrtí zůstavitele. S účinností od 1.1.2008 je předmětem daně darovací bezúplatné nabytí majetku nejen na základě právního úkonu, ale i nově v souvislosti s právním úkonem. Z důvodové zprávy k této nové formulaci vyplývá, že hlavním důvodem rozšíření předmětu daně darovací podle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí byla skutečnost, že „*zahraniční právní úpravy znají i jiné právní důvody nabytí majetku než česká právní úprava, např. darování pro případ smrti, odkazy apod. Proto byla do návrhu zákona zapracována úprava, která umožní zdanit takovéto bezúplatné nabytí majetku osobami zařazenými do III. skupiny poplatníků*“. Jiný důvod důvodová zpráva neobsahuje. Domnívám se ale, že hlavním důvodem zakotvení nové formulace „*nebo v souvislosti s právním úkonem*“ byl význam a právní závaznost judikátu Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 106/2004, byť se týká jen problematiky zdanění bezúročných půjček. V předchozích letech se totiž daň darovací vybírala i z titulu bezúročných půjček uzavřených podle občanského zákoníku, neboť se finanční orgány domnívaly, že oprávnění vybrat daň darovací vyplývá z dikce původního ustanovení § 6 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, kde bylo stanoveno, že „*předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele*“. NSS avšak ve svém rozsudku ze dne 28. dubna 2005 pod sp. zn. 1 Afs 106/2004 dovedl, že tento postup finančních orgánů neodpovídá dikci zákona o dani darovací, neboť „*ze znění ustanovení § 6 odst. 1 daňového zákona (,....nabytí majetku na základě právního úkonu*)“ vyplývá, že předmětem zdanění je jen takový bezúplatně nabytý majetek, jehož nabytí je předmětem právního úkonu. Ve shodě s krajským soudem má kasační soud za to, že má-li jít o zdanitelný jiný majtkový prospěch ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) daňového zákona, musí

*být přímo předmětem plnění z právního úkonu. Tak tomu bude tehdy, spojuje-li zákon s určitým právním úkonem nabytí majetkové výhody jednou ze smluvních stran anebo tehdy, jestliže je v konkrétním případě dovoleným právním úkonem plnění ve prospěch jedné ze smluvních stran omezeno nebo vyloučeno“.* NSS dále dovodil, že „k založení daňové povinnosti tak nepostačuje, pokud v souvislosti s právním úkonem (nikoliv však bezprostředně na jeho základě) případně vznikne jedné ze smluvní stran majetková výhoda, v předmětné věci spočívající v právu dlužníka po časově omezenou dobu disponovat s věcí. Dovožovat, že nesjednáním úroku nabývá dlužník bezúplatně jiný majetkový prospěch v podobě bezplatného užívání cizích peněžních prostředků a jeho hodnotu odvíjet od výše obvyklého bankovního úroku je popřením smyslu a účelu smlouvy o půjčce, který musí respektovat i daňové předpisy“. Z uvedeného názoru NSS tedy vyplynulo, že smlouva o uzavření bezúročné půjčky není právním úkonem, na jehož základě by dlužník nabýval majetkový prospěch, který by podléhal zdanění daní darovací, a proto nezaplacením obvyklého bankovního úroku za půjčení peněz od jiné fyzické osoby majetkový prospěch podléhající dani darovací **nevzniká**. Tím, že byl předmět daně darovací v ustanovení § 6 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí daňovou reformou od 1. 1. 2008 rozšířen o formulaci „nebo v souvislosti s právním úkonem“, je v současné době vznik předmětu darovací daně vázán i na situaci, kdy k nabytí majetkového prospěchu dochází i v souvislosti s právním úkonem<sup>115</sup>.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů s účinností od 1. 1. 2008 také **rozšířil předmět daně darovací** (nová druhá věta § 6 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí), spočívající v jiném daňovém režimu pro zdaňování věcných břemen či jiných opětuujících se plnění, jsou-li zřízena bezúplatně současně se smlouvou o bezúplatném převodu nemovitosti, k níž jsou zřizována<sup>116</sup>. Před 1.1.2008 byla takto bezúplatně zřízená věcná břemena či opětuující se plnění zdaňována daní z převodu nemovitostí. Většinou se jednalo o situace, kdy rodiče darovali svým dětem svou nemovitost pod podmínkou, že bude pro ně k darované nemovitosti zřízeno bezúplatně věcné břemeno k doživotnímu užívání. Od 1.1.2008 se tento daňový režim změnil tak, že **bezúplatné nabytí věcného břemene** nebo jiného plnění obdobného věcnému břemenu při bezúplatném převodu

<sup>115</sup> Srov. Koutná, A. *Co nového v právní úpravě daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí*. Daň a právo v praxi, 2008, č. 1, str. 26

<sup>116</sup> Srov. Macháček, I. *Zdanění věcného břemene*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 21., 2008, str. 19

nemovitosti podléhá nově dani darovací (§ 6 odst. 1 a § 9 odst. 1 daňového zákona)<sup>117</sup>. Z uvedeného tedy vyplývá, že pokud dojde k **bezúplatnému nabytí věcného břemene** nebo jiného plnění obdobného věcnému břemenu při bezúplatném převodu nemovitosti mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině, budou nově tito poplatníci na základě ustanovení § 19 odst. 3 daňového zákona od této daně osvobozeni. To znamená, že v našem uvedeném příkladě rodiče, pro které bylo zřízeno bezúplatné věcné břemeno k doživotnímu užívání v darované nemovitosti, jsou rodiče nově od 1.1.2008 od daně darovací osvobozeni.

### c) Změna předmětu daně darovací

Zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, byla s účinností od 1.1.2008 provedena také **změna předmětu** daně darovací u bezúplatného převodu členských práv a povinností v bytovém družstvu. Do ustanovení § 7 odst. 2 zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí byla nově vložena věta třetí, „*Je-li předmětem daně bezúplatné nabytí majetkové hodnoty spojené s převodem členských práv a povinností v bytovém družstvu, je cenou majetku cena obvyklá*“. Vložením této věty došlo ke změně základu daně při darování členského podílu v bytovém družstvu z původní účetní hodnoty členského podílu na tržní cenu členského podílu. Cena obvyklá je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., zákona o oceňování majetku. Původní účetní hodnota stanovená výší podílu na čistém obchodním majetku v účetní hodnotě podle jeho stavu ke dni ocenění, byla pro účely stanovení základu daně darovací administrativně náročná a v praxi často neodpovídala reálné hodnotě členského podílu. Z tohoto důvodu byla do ustanovení § 7 odst. 2 zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí nově zakotvena cena obvyklá, tedy cena, za kterou by bylo možné za převod členského podílu v rozhodné době (tj. v době převodu členských práv a povinností) a místě dosáhnout. Navrhovaná úprava je tak i v souladu s úpravou oceňování přechodu členských práv a povinností v družstvu v případech, kdy jsou předmětem dědického řízení.

V roce 2009 a 2010 již nebyly přijaty žádné další novely zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, které by podstatným způsobem zasáhly do právní úpravy daně darovací.

<sup>117</sup> Srov. Hoskovec, J. *Co je třeba vědět o dani darovací*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 8., 2008, str. 10

### 5.3.5. Daňová teorie a konstrukce daně z převodu nemovitostí

Daň z převodu nemovitostí patří jako poslední do skupiny majetkových převodních (transferových) daní upravených zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Rozlišujícím znakem mezi jednotlivými druhy majetkových převodních daní, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, je úplatná forma převodů nebo přechodů vlastnictví k nemovitostem<sup>118</sup> (daň z převodu nemovitostí), anebo forma bezúplatných převodů, nebo přechodů majetku (daň dědická a daň darovací). Dalším rozdílem mezi jednotlivými druhy majetkových převodních daní je skutečnost, že u úplatných převodů se zdaňují jen převody nemovitého majetku, zatímco u bezúplatných nabytí jsou předmětem daně veškeré majetkové hodnoty, tedy jak věci nemovité, tak movité, pohledávky a jiná majetková práva<sup>119</sup>. Základní funkcí daně z převodu nemovitostí je předejít daňovým únikům na dani darovací, které by se daňové subjekty mohly vyhnout fiktivními smlouvami o prodeji předmětného majetku<sup>120</sup>. S tímto názorem bych souhlasil, pokud by se jednalo o prodej předmětného majetku uskutečněného do 31.12.2007, a to z důvodu, že s účinností od 1.1.2008 došlo k významnému rozšíření osvobození od daně darovací, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině osob pro účely výpočtu daně darovací. Tímto rozšířením osvobození od daně darovací se podle mého názoru základní funkce daně z převodu nemovitostí (předejít daňovým únikům na dani darovací) zúžila pouze na osoby zařazené v III. skupině osob pro účely výpočtu daně darovací. I vzhledem k těmto popsáním odlišnostem mají daně z převodu nemovitostí s ostatními převodními daněmi mnoho společných znaků. Především jde o majetkové převodní daně placené nepravidelně, tzn. majetek je zdaňován jednorázově v okamžiku změny svého držitele (darováním, děděním, prodejem). Také mnohé možnosti osvobození jsou totožná pro všechny majetkové převodní daně.

Na **existenci a opodstatněnost** daně z převodu nemovitostí existují velmi rozdílné názory. Zásadně můžeme rozlišovat dva základní přístupy k dani z převodu nemovitostí, a to *přístup zachování zdanění a princip nulové daně*. *Princip nulové daně* například zastával i Nejvyšší

<sup>118</sup> Na toto téma se např. vyslovil i Nejvyšší správní soud v Brně v rozsudku sp. zn. 7 Afs 126/2005-75 ze dne 27.7.2006

<sup>119</sup> Srov. Pelc, V. *Daň z převodu nemovitostí*. Komentář. 1.vyd. Praha : C.H.BECK, 2009, str. XII. (úvodu)

<sup>120</sup> Srov. Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. 4. přeprac. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2006, str. 256

správní soud ČR, který daň z převodu nemovitostí pokládal za asociální, diskriminační, demotivující a bezdůvodnou. Navíc prý podle názoru NSS „*daň z převodu nemovitostí omezuje pružnost trhu, zvyšuje cenu bydlení, a tak snižuje mobilitu pracovní síly*“. Z tohoto důvodu dokonce NSS podal v roce 2003 návrh na vyslovení protiústavnosti několika sporných částí zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí ve znění roku 2003 k Ústavnímu soudu. Jako další důvod podaného návrhu byl podle NSS spatřen v tom, že „*princip této daně není legitimní ani racionální a neplní svůj účel*“. Ministerstvo financí jako zastávce přístupu zachování zdanění v obsáhlém vyjádření naopak uvedlo, že „*daň z převodu nemovitostí je běžná i v zahraničí a nijak se neprotiví ústavnímu pořádku*“. Ministerstvo také popřelo přímou spojitost výše daně a cen bydlení a naopak upozornilo na to, že po snížení daně z pěti procent na tři procenta při novelizaci v roce 2003 ceny neklesly, ale stouply. Ústavní soud se v tomto případě přiklonil k přístupu zachování zdanění. Soudkyně zpravodajky Eliška Wagnerová v odůvodnění nálezu mimo jiné uvedla, že „*nemovitosti jsou specifickým typem majetku, na jehož ochranu a rozvoj stát vynakládá nemalé prostředky, a proto má zvláštní daň opodstatnění*“. Ústavní soud se v nálezu zamýšlel například nad rozdíly mezi movitým a nemovitým majetkem, které určitým způsobem ospravedlňují zdanění převody nemovitostí. Soudkyně zpravodajka Eliška Wagnerová zdůraznila, že „*nemovitosti mají hospodářský význam a jsou dobře uloženým kapitálem. Na tom prý má zásluhu i stát, který chrání veřejný pořádek, usiluje o obecný blahobyt a udržuje infrastrukturu, bez níž by nemovitosti ztratily na ceně. Na to všechno potřebuje stát prostředky*“<sup>121</sup>.

**Daň z převodu nemovitostí**, stejně jako ostatní převodní daně, byla do naší daňové soustavy zahrnuta daňovou reformou s účinností od 1.1.1993, kdy nahradila notářský poplatek z převodu nemovitostí. Podle této právní úpravy, která platí do dnes, je **poplatníkem** daně z převodu v případě úplatného převodu vlastnictví k nemovitosti **převodce**, tedy prodávající, jenž je příjemcem úplaty. Nabyvatel, tedy kupující, je v těchto případech ručitelem, situace je tedy opačná než u daně darovací. Pokud dochází k úplatnému přechodu vlastnictví k nemovitosti ze zákona nebo na základě rozhodnutí správního orgánu, je poplatníkem daně z převodu nemovitostí **nabyvatel** (např. výkonem rozhodnutí, exekucí, veřejnou dražbou)<sup>122</sup>. V případě výměny nemovitostí je poplatníkem daně z převodu nemovitostí **převodce i**

<sup>121</sup> Viz Nález Pléna Ústavní soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21.04.2009

<sup>122</sup> Srov. Karfíková, M. *Přímé daně*. In: Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: Finanční právo. 5. upravené vyd. Praha : C.H.Beck, 2009, str. 231

**nabyvatel** a v tomto případě převodce i nabyvatel jsou povinni platit daň společně a nerozdílně. Nabyvateli i převodci mohou být jak osoby fyzické, tak i osoby právnické.

**Předmětem** daně z převodu nemovitostí jsou **úplatné** převody a přechody vlastnictví k nemovitostem, které se nacházejí na území České republiky. K vymezení charakteru věci nemovité se podle ustálené soudní judikatury potvrzuje skutečnost, že „*vlastník věci může určit účetní a daňové režim věci, nemůže však vymezit jejich charakter, tzn. zda jde o věc movitou, nemovitou, věc hlavní, součást věci nebo její příslušenství. Takové vymezení nezávisí na vůli subjektu, ale je nutno posuzovat jej ve smyslu příslušných ustanovení občanského zákoníku*“<sup>123</sup>.

K vymezení předmětu daně z převodu nemovitostí se vyslovil i Nejvyšší správní soud ČR. Podle názoru NSS „*předmět 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*“<sup>124</sup>.

**Předmětem** zdanění je i příslušenství nemovitosti. Protože ani občanský zákoník neobsahuje bližší definici pojmů přechod a převod vlastnictví, je nutné vycházet především z právní teorie. O převod vlastnictví se jedná v případě, kdy jde o nabytí vlastnictví souhlasnými projevy vůle obou smluvních stran, např. kupní nebo směnnou smlouvou. Jestliže jde o nabytí vlastnictví rozhodnutím státního orgánu či ze zákona (ex lege), tj. nezávisle na vůli dosavadního vlastníka, jedná se o přechod vlastnictví. Převodem nebo přechodem dochází ke změně v osobě vlastníka, jedna osoba vlastnictví pozbývá, druhá nabývá. Nemovitostmi jsou pro účely zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, věci nemovité, byty, nebytové prostory. Nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem<sup>125</sup>. Předmětem daně z převodu nemovitostí bylo, podle § 9 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí,

<sup>123</sup> Viz Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 130/2004-62 ze dne 13.12.2004

<sup>124</sup> Viz Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 126/2005-75 ze dne 27.7.2006

<sup>125</sup> § 119 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů



ve znění **účinném do konce roku 2007**, také bezúplatné nabytí věcného břemene při nabytí nemovitosti darováním, a účinností od 1.1.1994 i sjednání jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním. Předmětem zdanění tak byly i personální závazky, jenž nemají charakter věcných břemen, a proto se (na rozdíl od věcných břemen) nevkládají do katastru nemovitostí, ale svou povahou jsou věcným břemenům podobné (např. pečovatelské služby). Toto ustanovení bylo novelou provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, **s účinností od 1.1.2008 zrušeno** a bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním podléhá od 1.1.2008 nově dani darovací.

**Osvobození** od daně je jedním z daňových prvků, který představuje výjimku ze všeobecné daňové povinnosti ke konkrétní dani. Platební povinnosti tak nenastanou ze zákona. Stejně jako u ostatních převodních daní, osvobození od daně z převodu nemovitostí může být při naplnění konkrétní daňové skutečnosti **osobní nebo věcné**. Osvobození od daně je vždy podmíněno splněním zákonných podmínek, mnohdy je osvobození limitováno či podmíněno splněním časového testu apod. Osvobození je založeno obecným závazným přepisem, nikoli individuálním správním aktem a zpravidla nevyžaduje přímé procesní ingerence finančních orgánů.

Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí u daně z převodu nemovitostí, stejně jako u ostatních převodních daní, kombinuje osobní osvobození s dalšími věcnými podmínkami, kdy osvobození od daně z převodu nemovitostí je podmíněno splněním zákonných podmínek<sup>126</sup>. Od daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny především převody a přechody vlastnictví k nemovitostem z vlastnictví České republiky, kde převodcem (prodávajícím) je stát. Další skupina osvobození od daně z převodu nemovitostí se vztahuje na převody a přechody vlastnictví k nemovitostem v případě, že převodcem a nabyvatelem je obec, dobrovolný svazek obcí, nebo veřejná výzkumná instituce či další neziskové zařízení. Od daně z převodu nemovitostí jsou v rámci podpory investic a bydlení **osvobozeny** také první úplatné převody nebo přechody vlastnictví k tzv. novostavbám, tj. stavbě, které je novou stavbou a k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby za splnění dalších zákonných podmínek. Tato osvobození jsou však vázána na splnění některých dalších zákonných podmínek. Převodcem musí být vždy fyzická nebo právnická osoba a převod

<sup>126</sup> Srov. Pelc, V. *Daň z převodu nemovitostí*. Komentář. 1.vyd. Praha : C.H.BECK, 2009, str. 70

stavby musí být prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo předmět jejich činnosti musí být výstavba nebo prodej staveb a bytů. Bez dalších podmínek může být převodcem také obec. Toto ustanovení je mnohdy v praxi velmi obtížně aplikovatelné. Český právní řád například vůbec nedefinuje pojmy *nová stavba* či *novostavba*. Z praxe finančních úřadů je možno dovodit, že o *novou stavbu* jde vždy, kdy je vybudována zcela nová nemovitost, byť na základech stavby původní. Naopak pokud dochází pouze k rekonstrukci stávající stavby, pak stavba vzniklá touto rekonstrukcí novostavbou není<sup>127</sup>. Toto osvobození se vztahuje výhradně jen na novostavby a byty, nikoli na pozemky, na kterých tyto stavby vznikly. Tuto skutečnost potvrzuje i ustálená judikatura českých soudů<sup>128</sup>. Jednotlivé nároky na osvobození od daně z převodu nemovitostí jsou zakotveny v ustanoveních § 20 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Pro určení výše daně z převodu nemovitostí je nezbytné správně stanovit daňový základ. **Základ daně** z převodu nemovitostí je stejně jako u daně dědické valorický a jeho určení se váže na způsob převodu či přechodu nemovitostí. Ve většině případů je výpočet daně z převodu nemovitostí velmi jednoduchý. Poplatníku stačí porovnat cenu smluvní (cenu kupní) s cenou zjištěnou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), uvedenou ve znaleckém posudku a vyjít z té ceny, která je vyšší. Přitom pro zdanění je zcela nepodstatné, jakým způsobem byla vypořádána kupní cena, případně na jaké účely prodávající kupní cenu použil. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu „*sjednanou cenou (kupní cenou) je třeba rozumět veškerá finanční plnění, která jsou za prodej nemovitostí kupujícím prodávajícímu poskytnuta, tedy která mají charakter ceny za tuto nemovitost poskytované, a to ať přímou výplatu, nebo závazkem úhrady dluhu prodávajícího. Pokud současně s kupní cenou výslovně uvedenou bylo sjednáno i jiné plnění, které má charakter úhrady za prodávanou nemovitost, je třeba jej do kupní ceny započíst*“<sup>129</sup>. Obdobný právní názor vyjádřil i Ústavní soud ČR<sup>130</sup>.

Vzhledem ke skutečnosti, že takto stanovený základ daně se pro stanovení výsledné výše daně z převodu nemovitostí pouze vynásobí sazbou daně, která je lineární (tj. nezávislá na výši

<sup>127</sup> Srov. Radvan, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha : C.H.BECK, 2007, str. 249

<sup>128</sup> Viz Rozsudek MS v Praze sp. zn. 5 Ca 168/2003-32 ze dne 29.11.2004

<sup>129</sup> Viz Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 210/2004-87 ze dne 20.7.2005

<sup>130</sup> Viz Usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 716/05 ze dne 7.8.2007

hodnoty převáděné nemovitosti), je výpočet této daně velmi jednoduchý. Tento postup při výpočtu daně z převodu nemovitostí platí od 1.1.1994. Do té doby (od zahrnutí daně z převodu nemovitostí do naší daňové soustavy) byl postup zcela odlišný. Podle právní úpravy účinné do 31.12.1993 se při stanovení základu daně z převodu nemovitostí vycházelo pouze z ceny sjednané, i když tato cena byla nižší než cena zjištěná. Nabytí ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou zjištěnou bylo chápáno jako bezúplatný převod a bylo zdaňováno daní darovací. V těchto případech docházelo tedy k současnému vyměření daně z převodu nemovitostí a daně darovací, v prvním případě převodci a ve druhém případě nabyvateli. Podle novely platné od 1.1.1994 se při stanovování základu daně z převodu nemovitostí už vychází z ceny vyšší. Pro některé převody nemovitostí je v současné právní úpravě **základ daně** stanoven také **speciálně** a při jeho stanovení se vychází z jiných cen než sjednaných nebo zjištěných. Základ daně z převodu nemovitostí zde například vychází z náhrady (podílu) na výtěžku z prodeje určeným soudem, v případě vyvlastnění z výše náhrady za vyvlastnění stanovené v rozhodnutí vyvlastňujícího úřadu, z ceny dosažené prodejem nemovitosti v případě prodeje mimo dražbu, při oddlužení atd.

**Sazba daně** z převodu nemovitostí činí 3 % ze základu daně. Jde o sazbu lineární, která se uplatňuje na rozdíl od ostatních převodních daní bez ohledu na výši daně a skupinu poplatníků<sup>131</sup>. Tato sazba daně byla zavedená až novelou platnou od 1.1.2004<sup>132</sup>. Před touto novelou byla sazba daně z převodu nemovitostí ve výši 5 %. Díky lineární sazbě daně u daně z převodu nemovitostí nevzniká také problém s tzv. drobením hodnot převáděných nemovitostí (pokud by to bylo vůbec možné), se kterým jsme se mohli setkat u ostatních převodních daní. Tento konstrukční prvek (sazba daně) daně z převodu nemovitostí zůstal daňovou reformou provedenou zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, nedotčen.

**Daňové přiznání** spolu povinnými součástmi (přílohami) k **dani** z převodu nemovitostí je poplatník povinen podat příslušnému správci daně nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž nastaly rozhodné skutečnosti zákonem předvídané zakládající povinnosti nepeněžitě povahy (např. byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí), podrobně upravené v § 21 zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí.

<sup>131</sup> Srov. Hoskovec, J. *Daň z převodu nemovitostí - do kdy jí lze vyměřit*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 6., 2008, str. 25

<sup>132</sup> Blíže viz Boháč, R. *Novela zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí*. Daň, 2004, č. 48, str. 2-10

### 5.3.6. Změny u daně z převodu nemovitostí v roce 2008 až 2010

#### a) Změna v osobě daňového poplatníka

Daňová reforma zahájená zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, přinesla u daně z převodu nemovitostí s účinností od 1.1.2008 v ustanovení § 8 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, změnu v osobě daňového poplatníka v případě nabytí vlastnického práva k nemovitosti na základě *smlouvy o zajišťovacím převodu práva*, kterým je dle této nové úpravy namísto převodce nabyvatel nemovitosti. Smlouvy o zajišťovacím převodu práva jsou uzavírány k zajištění splnění závazku dlužníka. Tyto smlouvy jsou uzavírány zpravidla s podmínkou, kdy na jejím splnění závisí, zda vlastnické právo zanikne a přejde zpět na převodce nebo při nesplnění podmínky bude u věřitele plnit uhrazovací funkci. Institut zajištění závazku převodem práva je upraven v ustanovení § 553 občanského zákoníku s tím, že zákon stanoví pouze požadavek písemné formy. Nedostatečná právní úprava institutu zajišťovacího práva v občanském zákoníku vyvolávala řadu nejasností v daňových aspektech zajišťovacího převodu vlastnictví k nemovitostem. V praxi jsme se mohli setkat s případy, kdy převod práva na základě § 553 občanského zákoníku byl uskutečněn s úmyslem stran, aby byl trvalý, nikoliv jen za účelem zajištění pohledávky věřitele včetně jejího náhradního uspokojení z předmětu převedeného práva. Vzhledem k tomu, že nabyvatel nemovitosti (věřitel) bude mít nemovitost ve své dispozici, bylo v novele zákona stanoveno, že jako poplatník daně z převodu nemovitostí má v případě jejího vrácení původnímu převodci (dlužníkovi) právo požádat o prominutí daně.

Předmětem daně je jen převod z dlužníka na věřitele. Zpětný převod vlastnického práva na dlužníka již není důvodem pro vznik předmětu daně z převodu nemovitostí, protože zpětný převod je již bezúplatný. V důsledku rozvazovací podmínky, kdy zaniká právní titul na straně věřitele k další jeho držbě, vzniká naopak na straně věřitele bezdůvodné obohacení a tím i jeho povinnost nemovitost vydat. Tato povinnost věřitele vydat bezdůvodné obohacení je již bezúplatná, a proto se bude u ní postupovat v souladu s ustanovením § 6 odst. 4 písm. a) daňového zákona, podle kterého tento bezúplatný převod majetku na základě povinnosti stanovené právním předpisem není předmětem daně darovací<sup>133</sup>.

<sup>133</sup> Srov. Pelc, V. *Daň z převodu nemovitostí*. Komentář. 1.vyd. Praha : C.H.BECK, 2009, str. XIV (úvodu)

V souvislosti s rozšířením předmětu daně darovací provedeným zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, došlo také tímto zákonem s účinností od 1.1.2008 ke **změně poplatníka** při zdanění bezúplatného nabytí věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemenu při bezúplatném převodu nemovitostí z původní daně z převodu nemovitostí na zdanění daní darovací. To znamená, že s účinností od 1.1.2008 už nebude poplatníkem z věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemenu oprávněný podléhající dani z převodu nemovitostí, ale nově bude tímto poplatníkem nabyvatel podléhající dani darovací. V této souvislosti bylo zároveň **zrušeno písm. c)** v ustanovení § 10 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, upravující základ daně z převodu nemovitostí při tomto bezúplatném nabytí věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemenu.

#### **b) Prominutí daně z převodu nemovitostí**

Další změnou u daně z převodu nemovitostí, kterou s účinností od 1.1.2008 přinesl v ustanovení § 25 odst. 4 zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, byla **možnost** daňového subjektu (věřitele) **požádat** příslušné finanční ředitelství **o prominutí daně** z převodu nemovitostí, a to nejpozději do 3 let ode dne nabytí vlastnictví k nemovitosti původním vlastníkem, pokud dojde k úhradě dluhu dlužníkem, který převedl vlastnické právo k nemovitosti ve prospěch věřitele a nemovitost byla vrácena převodci (dlužníkovi). V této souvislosti také došlo k rozšíření nároku na prominutí daně z převodu nemovitostí či daně darovací, který je nově zakotvený v ustanovení § 25 odst. 5 zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, při splnění zákonem stanovených podmínek v případě převodu vlastnictví k nemovitosti na základě smlouvy uzavřené s rozvazovací podmínkou (s výjimkou smlouvy o zajišťovacím převodu práva), smlouvy s výhradou zpětného převodu vlastnictví k nemovitosti, jiné smlouvy, která byla po převodu vlastnictví k nemovitosti zrušena, pokud ke zpětnému nabytí nemovitosti původním převodcem dojde do 3 let ode dne vzniku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí nebo ode dne nabytí účinnosti smlouvy o převodu nemovitosti, která není předmětem evidence v katastru nemovitostí a v této lhůtě daňový subjekt požádá o prominutí daně nebo ručitel podá podnět finančnímu ředitelství.

**c) Změny u daně z nemovitostí v souvislosti s postoupením pohledávky**

Od 1.1.2009 bylo zákonem č. 476/2008 Sb. provedeno další **rozšíření daňových poplatníků** v případě nabytí vlastnického práva k nemovitosti v **souvislosti s postoupením pohledávky**. Podle této nové úpravy zakotvené v § 8 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, je daňovým poplatníkem nabyvatel nemovitosti. V této souvislosti rovněž nová úprava v ustanovení § 9 odst. 2 daňového zákona rozšířila předmět daně z převodu nemovitostí o převod vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s postoupením pohledávky. Po vyřešení problematiky zdanění převodu nemovitostí na základě smluv o zajišťovacím převodu práva se v praxi totiž podle tvrzení finančních orgánů ukázal další problém, a to problém související s postoupením pohledávky, jejíž splnění je zajištěno zajišťovacím převodem vlastnického práva k nemovitosti podle § 553. Občanský zákoník ve svém § 524 odst. 2 výslovně uvádí, že s postoupenou pohledávkou přecházejí všechna práva s ní spojená. Z občanského zákoníku je také dovozován závěr, že s postoupenou pohledávkou přechází na základě zákona i vlastnické právo k nemovitosti, převedené na postupitele k zajištění splnění závazku podle § 553 občanského zákoníku. Tento přechod je zapisován do katastru nemovitostí záznamem. Tímto způsobem, obdobně jako tomu bylo u zajišťovacího převodu práva, mohlo docházet k obcházení zákona, kdy zpravidla za půjčené peněžní prostředky se získávají nemovitosti, a takovýto přechod vlastnictví k nemovitosti by nebylo možné podle právní úpravy platné do 31.12.2008 zdanit daní z převodu nemovitostí. K zamezení daňových úniků byla proto do zákona zapracována úprava, podle které se navrhlo problém řešit obdobně jako u zajišťovacího převodu práva, tj. přechod nemovitosti zdanit daní z převodu nemovitostí a poplatníkem daně stanovit nabyvatele nemovitostí<sup>134</sup>.

V roce 2010 již nebyly přijaty žádné další novely zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, které by podstatným způsobem zasáhly do právní úpravy daně z převodu nemovitostí.

---

<sup>134</sup> Srov. Mikulášová, E. *Novela zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí*. Účetní a daňový bulletin, 2009, č. I, str. 53

## Závěr

Jak bylo uvedeno v úvodu této diplomové práce, daňová reforma zahájená v roce 2007 byla nevyhnutelná, neboť situace veřejných financí byla již neudržitelná a představovala zásadní celospolečenské riziko<sup>135</sup>. Pro zlepšení situace bylo nutné reformovat jak výdajovou, tak příjmovou stranu bilance veřejných rozpočtů. Bylo nutné snížit vládní deficit a zastavit nárůst vládního dluhu, zvrátit neudržitelné trendy vládních výdajů a posílit jejich efektivnost a v neposlední řadě plošně snížit daňové zatížení a omezit administrativní zátěž a daňové distorze zjednodušením daňové soustavy.

Je nutné si uvědomit, že daňová reforma není jednorázový proces. Její příprava trvá řadu let<sup>136</sup> a v tomto období dochází obvykle k přijímání dílčích změn, až ovšem ke konkrétnímu datu je nově kodifikována celá nebo značná část daňové soustavy, čímž je proces daňové reformy dokončen.

Reforma veřejných financí měla vést k maximálnímu zjednodušení legislativy, tak aby zákony v daňové oblasti byly přehledné, srozumitelné a jednoduché, aby byly založené na zásadách, principech a obecných pravidlech tj. v rámci daňové reformy mělo dojít k rekodifikaci nejvýznamnějších daňových zákonů. Jedna část této reformy (*reforma daňového procesu*) byla již ukončena, když byl přijat zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který je již součástí právního řádu ČR, a který by měl nabýt účinnosti dne 1.1.2011<sup>137</sup>.

Také dosavadní zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, měl být rekodifikován, když měl být spolu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zrušen a tyto zákony měly být nahrazeny jedním novým zákonem o daních z příjmů<sup>138</sup>. Nový zákon o daních z příjmů bohužel zatím schválen nebyl, existuje pouze **věcný záměr nového zákona o daních z příjmů** („dále jen NZDP“). Stále tedy dochází k tomu, že je neustále novelizován zákon č.

<sup>135</sup> Bylo třeba přijmout opatření ke snížení deficitu státního rozpočtu.

<sup>136</sup> Pokud jde o daňovou reformu v ČR zahájenou v roce 2007, je nutné připomenout, že i tato byla připravována dlouhou dobu.

<sup>137</sup> Vytvoření a přijetí daňového řádu je výsledkem mnohaleté práce na které se podílelo několik vlád. Oficiálním krokem, který vedl k zahájení prací na daňovém řádu (došlo k rekodifikaci – daňový řád s účinností od 1.1.2011 nahradí zákon o správě daní a poplatků) bylo již usnesení vlády č. 592 ze dne 14. června 2000.

<sup>138</sup> V novém zákoně mělo dojít zejména ke zpřehlednění a systematickému rozřídění jednotlivých ustanovení a dále k významnému omezení jednotlivých titulů obsahujících různé formy daňových úlev.

586/1992 Sb., o daních z příjmů, což je pro jeho uživatele značně nepříjemné, neboť tento zákon je již zcela nepřehledný<sup>139</sup>.

Nicméně proces *reformy zdaňování příjmů a majetku* byl již v roce 2007 zahájen a v rámci tohoto procesu byla přijata řada zásadních i dílčích změn nejen zákona o daních z příjmů ale také jiných zákonů<sup>140</sup>, které mají na zdaňování příjmů a majetku občanů ČR vliv.

Prvním a nutno říci velmi významným krokem k provedení *reformy zdaňování příjmů a majetku* bylo přijetí **zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů**. Tento zákon byl nejrozsáhlejší novelou zákona o daních z příjmů od existence daňové soustavy<sup>141</sup>, tj. od roku 1993 a novelizoval nejen zákon o daních z příjmů, ale také další zákony. Do zákona o daních z příjmů přinesl tento zákon změn nejvíce. Tyto změny se dotkly téměř všech obyvatel České republiky, a to ať již jsou v pracovním poměru či podnikají jako osoby samostatně výdělečně činné. U daně z příjmů fyzických osob došlo vlivem tohoto zákona s účinností od 1.1.2008 zejména k následujícím změnám:

- **Změna sazby daně** - od 1.1.2008 byla místo progresivní sazby daně (12 – 32 %) nově zavedena „rovná“ daň z příjmů fyzických osob, a to ve výši 15 % pro rok 2008 a ve výši 12,5 % od roku 2009.
- **Zrušení institutu společného zdanění manželů** – vlivem zavedení rovné daně tento institut již ztratil smysl.
- **Zvýšení slev na dani a daňového zvýhodnění na dítě**, nově zákon zavedl možnost uplatnit slevu na poplatníka také v případě důchodců
- **Daňový bonus** - došlo ke zvýšení maximálního limitu pro vyplácení daňového bonusu z 30.000,- Kč na 52.200,-Kč.
- **Zavedení principu tzv. superhrubé mzdy** - nově se daň z příjmů u zaměstnanců počítá z tzv. superhrubé mzdy, s tím také souvisí rozšíření základu daně u fyzických osob (zahrnuje jak sociální tak zdravotní pojištění placené zaměstnancem).
- **Další změny** - např. změna v osvobození příjmů fyzických osob z prodeje cenných papírů, vyloučení zaplaceného pojistného na sociální a zdravotní pojištění z daňových výdajů a zrušení minimálního základu daně pro podnikající fyzické osoby

---

<sup>139</sup>Také z Ústavního soudu se ozývají hlasy, že překotná a velmi častá změna zákona naráží na ústavně konformní požadavek předvídatelnosti práva. K tomuto navíc přistupuje další legislativní nešvar, kterým je okamžité nabývání účinnosti novel ZDP ihned jejich zveřejněním. (Děrgel, M. Změny daní z příjmů použitelné pro rok 2008, In: Daně a právo v praxi, 2009, č. 3, s. 2)

<sup>140</sup> Reforma veřejných financí zasáhla jak daň z příjmů, tak také další daňové zákony.

<sup>141</sup> Zákon č. 261/2007 Sb. obsahuje celkem 245 změn.



Přijetím zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (část pátá a šestá tohoto zákona), došlo také k zásadním změnám v úpravě majetkových daní. Nejdůležitější změny s účinností od 1.1.2008 v oblasti majetkových daní jsou:

- **Osvobození poplatníků** - I. a II. skupiny od daně dědické a darovací
- **Osvobození zemědělských pozemků** od daně z nemovitostí, jestliže tak obec stanoví závaznou vyhláškou
- **Zvýšení koeficientu** pro úpravu základní sazby daně z nemovitostí u obcí do 1000 obyvatel
- **Zavedení fakultativních místních koeficientů** u daní z nemovitostí, které budou v kompetenci samotných obcí.
- **Zavedení možnosti** požádat finanční ředitelství o prominutí daně z převodu nemovitostí ve specifických případech.

Jak již bylo uvedeno výše, byl zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, nejvýznamnější zákon, který byl v rámci reformy v oblasti zdaňování příjmů a majetku občanů přijat. Již přijetím tohoto zákona byl z velké většiny naplněn záměr vlády, který byl vytyčen v programovém prohlášení vlády ze dne 17.1.2007.

Zásadní novelou zákona o daních z příjmů v roce 2009 byl **zákon č. 2/2009 Sb.**, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb. a některé další zákony, který přinesl oproti předchozímu daňovému stavu významné úpravy ve zdaňování fyzických osob a navázal tak v rámci započaté daňové reformy na zásadní změny právní úpravy, ke kterým došlo v souvislosti s výše uvedeným zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Zásadní změny, které tento zákon u daně z příjmů fyzických osob s účinností od 1.1.2009 přinesl jsou zejména následující změny:

- **Zrušení „snížené“ lineární sazby daně** - snížená lineární sazba daně **z příjmů fyzických osob** ve výši 12,5 %, která byla zakotvena v § 16 ZDP *ve znění, které mělo nabýt účinnosti dnem 1. ledna 2009*, byla s účinností od 1.1.2009 **zrušena**.
- **Věcné rozšíření** osvobození příjmů z prodeje cenných papírů.
- **Zvýšení limitu pro osvobození důchodů** - zvýšení limitu pro osvobození důchodů z původní hranice 198.000,- Kč ročně na hranici 36násobku minimální mzdy ročně.
- **Rozšíření nezdanitelné části základu daně** pro odečet hodnoty darů poskytnutých na veřejně prospěšné účely.

- **Zvýhodnění slevy na vyživovanou manželku (manžela)** - a to zvýšením limitu vlastních příjmů manželky (manžela) pro účely možnosti uplatnění slevy na dani druhým z manželů z původní výše 38.040,- Kč na výši 68.000,- Kč ročně.
- **Rozšíření nezdanitelné části základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků** – rozšíření uplatňování úroků z úvěrů na financování bytových potřeb zaměstnanců v rámci ročního zúčtování záloh.
- **Sjednocení náhrad za pohonné hmoty u soukromých vozidel osob samostatně výdělečně činných**

Zcela zásadní změnu ve zdanění příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti fyzických osob u vybraných poplatníků pro rok 2009 přinesl **zákon č. 289/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a zákon o daních z příjmů**, který **výrazně zvýšil tzv. paušální výdaje** fyzických osob s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.

Další přijatý **zákon č. 326/2009 Sb.** přinesl oproti předchozímu daňovému stavu jen dílčí úpravy, když **zvýšil daňové zvýhodnění na vyživované dítě** z původní výše 10.680,- Kč na výši 11.604,- Kč ročně.

Všechny výše uvedené zákony, resp. jimi přinesené změny, se snažily dosáhnout vládou vytyčeného cíle, kterým bylo zavedení rovné daně, zvýhodnění rodin s dětmi a nízkopříjmové skupiny obyvatel, zrušení dně dědické a darovací s výjimkou III. skupiny<sup>142</sup> či zrušení daně z nemovitostí - ze zemědělské půdy. Z programového prohlášení vlády ze dne 17.1.2007 a z dalších na toto programové prohlášení navazujících kroků, je zřejmé, že vláda chtěla daně dokonce snižovat ještě více, když daň z příjmů fyzických osob měla být s účinností od 1.1.2009 ve výši 12,5 %, nebo když dle původního záměru vlády mělo také dojít k úplnému zrušení daně z převodu nemovitostí. Vláda, dle svého programového prohlášení měla v úmyslu také provést důkladný audit všech výjimek a odečitatelných položek u daně z příjmů fyzických i právnických osob s cílem ověřit potřebnost jejich dalšího trvání s tím, že počet výjimek a odečitatelných položek měl být významně snížen. Jak již bylo uvedeno výše, je připravován návrh nového zákona o daních z příjmů, kdy na webových stránkách Ministerstva financí ČR je možné nalézt věcný záměr tohoto zákona i s přílohami. Přílohu č. 1 k věcnému

---

<sup>142</sup> V některých materiálech uveřejněných na webových stránkách Ministerstva financí (konkrétně v „reformě daňového systému 2010“ ze dne 8.3.2008) bylo dokonce navrženo zrušit daň dědickou a darovací úplně.

záměru tohoto zákona tvoří „*Přehled všech výjimek ze zdanění v zákoně o daních z příjmů (fyzické osoby)*“ s tím, že z celkového počtu dosud existujících 68 výjimek ze zdanění je 41 navrženo ponechat a 27 je navrženo ke zrušení. Dojde-li ke schválení nového zákona o daních z příjmů, pokud jde o výjimky ze zdanění, ve znění výše uvedené přílohy č. 1, bude tím naplněn další dosud nenaplněný bod programového prohlášení vlády z roku 2007.

Jak již bylo několikrát v rámci této práce zmíněno, účelem reformy veřejných financí bylo především dosažení vyváženosti veřejných rozpočtů v průběhu několika let. K tomuto cíli se mělo dospět z jedné třetiny navýšením rozpočtových příjmů a ze dvou třetin snížením rozpočtových výdajů. Ačkoli bylo zřejmě potřebnější začít od výdajové reformy, ochota významně omezit transfery obyvatelstvu po dobu trvání reformy veřejných financí nenastala. Výdajová stránka rozpočtu byla tudíž stále v téměř nezměněné výši a neudržitelné trendy v oblasti běžných, zejména mandatorních výdajů<sup>143</sup> stále pokračovaly, čímž vládní dluh rychle narůstal. V důsledku neudržitelných výdajových tendencí hrozil další nárůst deficitu. Hrozba schodku ve výši 230 miliard korun byla v posledním zářijovém týdnu roku 2009 zažehnána, když byl schválen **zákon č. 362/2009 Sb. (tzv. Janotův balíček)**. Oproti původnímu Janotově návrhu byl sice tento zákon nakonec schválen v jiné podobě, když bylo vypuštěno snižování rodičovského příspěvku i porodného na straně výdajové a také nebylo schváleno zdanění příjmů fyzických osob nad 145 tisíc korun měsíčně plánovanou novou zvýšenou sazbou daně ve výši 23 %, i tak by ale mělo dojít ke snížení schodku na cca 163 miliard korun.<sup>144</sup>

Ve snaze zamezit nárůstu deficitu jakýmkoli možným způsobem, byly **zákonem č. 362/2009 Sb.** zavedeny změny nejen na straně výdajů, ale také na straně příjmů. V této pro stát (veřejný rozpočet) těžké době byly tedy na straně příjmů státního rozpočtu opět zvýšeny některé sazby daně<sup>145</sup>, sníženy paušálních výdaje fyzických osob s příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti<sup>146</sup>, dále se do budoucnosti už se vůbec neuvažuje o zavedení rovně daně z příjmů fyzických osob ve výši 12,5 %, a také se v žádném případě už neuvažuje o úplném zrušení daně z převodu nemovitostí.

<sup>143</sup> Bez reformy by dle údajů uveřejněných na stránkách Ministerstva financí ČR, byly výdaje naplněny pouze mandatorními výdaji a došlo by k úplnému vytěsnění diskrečních prostředků státního rozpočtu.

<sup>144</sup> Schválením tohoto balíčku úsporných opatření by mělo dojít k úspoře ve výši cca 67 miliard korun.

<sup>145</sup> Zákon č. 362/2009 Sb. zavedl zdvojnásobení sazeb daně z pozemků a zdvojnásobení základních sazeb daně ze staveb a zvýšil obě sazby daně z přidané hodnoty

<sup>146</sup> v tom smyslu, že se výše těchto výdajových paušálů vrací až na výjimky zpět na stav platný v roce 2008

---

Z výše uvedeného je zřejmé, že **zákon č. 362/2009 Sb.** jde svým pojetím v oblasti zdaňování příjmů a majetku občanů ČR proti předpokládanému cíli zahájené daňové reformy, v rámci které mělo dojít jak k plošnému snížení daňové zátěží, tak mělo docházet ke snižování počtu daní a odvodů.

I v současné době, se čím dál častěji napříč celým politickým spektrem ozývají hlasy po dalším zvyšování daní ať již přímých či nepřímých. Navrhováno je například zavést, resp. obnovit, původní progresivní zdanění u fyzických osob (s maximální výší daňové sazby dokonce ve výši 38%) a také zrušit reformou zavedenou „superhrubou mzdu“. S největší pravděpodobností nelze tedy dnes ani v nejbližší době očekávat, že by bylo dosaženo cíle daňové reformy uvedeného v programovém prohlášení vlády z roku 2007, tj. *„realizovat hlubokou daňovou reformu, která nikomu nezvýší daňovou zátěž, naopak ji sníží všem daňovým poplatníkům“*.

## Přehled literatury

### Knižní literatura:

1. Boháč, R. *Daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí*. In: Kolektiv Daňový receptář. 1.vyd. Praha : LexisNexis, 2004
2. Brychta, I. *Odčitatelné položky*. In: Daň z příjmů 2009. Praha : ASPI, 2009
3. Falada, D. *Dějiny daní a poplatků*. Praha : C.H.Beck, 2009
4. Karfíková, M. *Obecná problematika daňového práva*. In: Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: Finanční právo. 5. upravené vyd. Praha : C.H.Beck, 2009
5. Karfíková, M. *Přímé daně*. In: Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol.: Finanční právo. 5. upravené vyd. Praha : C.H.Beck, 2009
6. Kolektiv. *Úvod k zákonu o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů s komentářem*. Praha : ASPI, 2008
7. Koutná, A. *Daň darovací*. Daně 2005. 1. vyd. Praha : ASPI, 2005
8. Kubátová, K. *Daňová teorie*. 2. akt. vyd. Praha : ASPI, 2009
9. Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. 4. přeprac. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2006
10. Láchová, L. *Perspektivy majetkových daní*. In: Kubátová K., Vybíhal V. a kol. Optimalizace daňového systému ČR. 1.vyd. Praha : Eurolex Bohemia, 2004
11. Marková, H. *Daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí*. In: Kolektiv Daňový receptář. 1.vyd. Praha : LexisNexis, 2004
12. Mrkývka, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2004
13. Pelc, V. *Daň darovací*. Komentář. 1.vyd. Praha : C.H.BECK, 2009
14. Pelc, V. *Daň z převodu nemovitostí*. Komentář. 1.vyd. Praha : C.H.BECK, 2009
15. Radvan, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 1.vyd. Praha : C.H.BECK, 2007
16. Radvan, M. *Ústavněprávní aspekty místních daní*. Pocta Milanu Bakešovi k 70. Narozeninám. 1. vyd. Praha : Leges, 2009
17. Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2.vyd. Praha : C.H.BECK, 2008
18. Vítek, L. *Ekonomická analýza zdanění příjmů*. 1.vyd. Praha : IREAS, 2008

**Časopisecká a další literatura:**

1. Běhounek, P. *Schválený zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů*. Daně a právo v praxi, 2007, č. 10
2. Boháč, R. *Novela zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí*. Daně, 2004, č. 48
3. Boněk, V. *K historii daňových reforem v českých zemích*. Daně a finance, 2007, č. 11
4. Boněk, V. *Několik poznámek k tzv. superhrubé mzdě a jejím souvislostem*. Daně a finance, 2009, č. 5
5. Brychta, I. *Ostatní daně*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 9., 2008
6. Děrgel, M. *Změny daní z příjmů použitelné pro rok 2008*. Daně a právo v praxi, 2009, č. 3
7. Engelmanová, V. *Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění posledních novel*. Praktický poradce v daňových otázkách, 2008, č. 9
8. Gola, P. *Novela zákona o daních z příjmů*. Daně a finance, 2007, č. 3
9. Holmes, A. *Několik poznámek k dani z nemovitostí pro rok 2009*. Účetní a daňový bulletin, 2009, č. I
10. Hoskovec, J. *Změny zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 1., 2008
11. Hoskovec, J. *Daň z převodu nemovitostí - do kdy jí lze vyměřit*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 6., 2008
12. Hoskovec, J. *Co je třeba vědět o dani darovací*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 8., 2008
13. Klestil, J. *K aktuální problematice daně z nemovitostí*. Daně a finance, 2008, č. 11
14. Klestil, J. *Poznámky k dani z nemovitostí v roce 2009*. Daně a finance, 2009, č. 5
15. Kohoutová, M. *Zdaňování zaměstnanců po reformě od 1. ledna 2008*. Daně a finance, 2008, č. 1
16. Koutná, A. *Co nového v právní úpravě daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí*. Daně a právo v praxi, 2008, č. 1
17. Macháček, I. *Zdanění věcného břemene*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 21., 2008
18. Marková, H. *Daň z nemovitostí (Důvody její existence, perspektivy, mezinárodní srovnání)*. [www.dvs.cz](http://www.dvs.cz), ze dne 10.12.2003
19. Mikulášová, E. *Novela zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí*. Účetní a daňový bulletin, 2009, č. I

20. Teklá, A. *Daň z nemovitostí od zdaňovacího období roku 2008*. Praktický poradce v daňových otázkách, 2008, č.1
21. Teklá, A. *Daň z nemovitostí v roce 2009*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 1., 2009
22. Teklá, A. *Novela zákona o dani z nemovitostí od 1.1.2008*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 1., 2008
23. Teklá, A. *Novela zákona o dani z nemovitostí*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 4., 2009
24. Teklá, A. *Využití místního koeficientu u daně z nemovitostí v roce 2009*. Daňová a hospodářská kartotéka - sešit 7., 2009

**Seznam judikátů:**

1. Rozhodnutí ESLP 1/2004, ve věci Orion Břeclav, s. r. o., v. ČR ze dne 13.1.2004
2. Rozhodnutí Komise WASA ve věci Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget, Galanda Pensionsstiftelse a skupina asi 15 000 osob v. Švédsko, 1988, Bufalo, s. r. o., v likvidaci v. Itálie, 2003
3. Nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS 145/2002 ze dne 12.3.2002
4. Nález Pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/07 ze dne 31.1.2008
5. Nález Pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21.04.2009
6. Usnesení Ústavního soudu sp. zn. ÚS 34/97 ze dne 2.2.1998
7. Usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 716/05 ze dne 7.8.2007
8. Rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 130/2004-62 ze dne 13.12.2004
9. Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 106/2004-57 ze dne 28.4.2005
10. Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 210/2004-87 ze dne 20.7.2005
11. Rozsudek NSS sp. zn. 5 AJS 4/2005-56 ze dne 12.1.2006
12. Rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 126/2005-75 ze dne 27.7.2006
13. Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 9/2005-158 ze dne 29.4.2008
14. Rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 112/2008-44 ze dne 24.2.2009
15. Usnesení NSS sp. zn. 30 Cdo 1814/2007 ze dne 17.6.2008
16. Rozsudek KS v Hradci Králové sp. zn. 30 Ca 129/1999 ze dne 31.3.2000
17. Rozsudek KS v Ústí nad Labem sp. zn. 16 Ca 420/1999 ze dne 27.6.2002
18. Rozsudek MS v Praze sp. zn. 5 Ca 168/2003-32 ze dne 29.11.2004



## **Income and property tax of Czech citizens after the public finance reform**

### **Resume**

*The main objective of the paper is to provide a lucid interpretation of the public finance reform in the Czech Republic covering the period 2008 – 2010. It is dealt with from a general point of view as well as in relation to the income and property taxation of Czech citizens.*

A tax reform is not a uniphase process. It takes many years to prepare and the process goes through a number of modifications throughout the preparation period, which finishes as of the stated date with a newly codified tax system, covering most parts of the system in its complexity. The process of the *income and property taxation reform* began in 2007 and involved a number of fundamental and partial modifications to the income tax act as well as other acts affecting income and property taxation of Czech citizens. The public finance reform was supposed to fully simplify the legislation to provide transparent legislation that is simple to understand and apply. It was supposed to be built on principles and general rules, i.e. within a tax reform, the most important tax acts were supposed to be newly codified. The anticipated objective of the tax reform was to reduce the tax burden and the number of taxes and deductions.

The first and very important step to implement *the income and property taxation reform* was the adoption of Act No. 261/2007 Coll. on the stabilization of public budgets. This act represented the most extensive amendment to the income tax act since the beginning of the tax system, i.e. since 1993. Not only did it amend the income tax act, but other laws as well. Act 261/2007 Coll. introduced the most modifications to income and property taxation of Czech citizens. In the following years, the government adopted further acts introducing fundamental or partial modifications to income and property taxation of Czech citizens. The most important amendments to income and property taxation were introduced by Act No. 2/2009 Coll. The already adopted *Act No. 362/2009 Coll.* apparently introducing an increase in the tax burden imposed on tax payers in the area of income and property taxation, has indicated whether the original objectives of the reform are met and how the reform is to be enforced in the years to come. Even now, the whole political spectrum calls for a further increase in tax, either direct or indirect. It was proposed to introduce, or reinstitute the original progressive taxation of natural entities with a maximum tax rate as high as 38% or to cancel the “super-gross salary” introduced by the reform.

Apparently, it can hardly be expected either in the near or far future that the objectives of the tax reform stated in the government declaration from 2007, i.e. *to implement an extensive tax reform which would not increase the tax burden imposed on anyone, but on the contrary, would reduce the tax burden of all tax payers*” will not be met.

**Seznam klíčových slov:****Key words**

daňová reforma

tax reform/revision

daňová soustava

system of taxation

daň z příjmů

income tax

daň z příjmů FO

personal income tax

daň z nemovitostí

real estate tax

daň dědická

inheritance/estate tax

daň darovací

gift tax

daň z převodu nemovitostí

real estate transfer tax