

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

**Daňové aspekty vlastnictví nemovitostí a jejich
převodů se zaměřením na vlastnictví bytů**

Diplomová práce

Miluše Kadlecová

Vedoucí diplomové práce:

JUDr. Pavlína Vondráčková

Praha, duben 2010

Prohlášení

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

V Praze 15. dubna

.....
Miluše Kadlecová

Poděkování

Děkuji JUDr. Pavlíně Vondráčkové za připomínky a cenné rady, které mi poskytla při zpracovávání mé diplomové práce.

Obsah

Úvod	1
I. NEMOVITOSTI, BYTY A VLASTNICKÉ PRÁVO K NIM	3
1. Věci nemovité a byty	3
2. Vlastnické právo k nemovitostem a způsoby jeho nabývání	6
2.1 Nabytí vlastnického práva smlouvou	7
2.2 Nabytí vlastnického práva děděním	8
2.3 Nabytí vlastnického práva rozhodnutím státního orgánu	9
2.4 Nabytí vlastnického práva na základě jiných zákonných skutečností	9
3. Spoluvlastnictví a společné jmění manželů	11
3.1 Podílové spoluvlastnictví.....	11
3.2 Společné jmění manželů.....	12
4. Bytové vlastnictví	13
II. DAŇOVÉ ASPEKTY VLASTNICTVÍ A PŘEVODŮ NEMOVITOSTÍ A BYTŮ	15
1. Pojem a funkce daní	15
2. Daňová soustava České republiky.....	16
3. Daň z nemovitostí.....	17
3.1 Daň z pozemků	19
3.2 Daň ze staveb.....	22
3.3 Daň z bytů.....	25
4. Převodní daně.....	31
4.1 Daň z převodu nemovitostí.....	31
4.2 Dědická daň	39
4.3 Darovací daň.....	42

5. Daň z příjmů.....	47
5.1 Příjem z převodu bytu.....	49
5.2 Příjem z převodu členského podílu v bytovém družstvu.....	55
5.3 Příjem z pronájmu bytu	57
5.4 Příjem získaný za uvolnění bytu.....	58
6. Daň z přidané hodnoty	60
6.1 Sazba daně u bytové výstavby a staveb pro sociální bydlení	62
Závěr	65
Seznam použité literatury	66
Seznam příloh.....	67

Úvod

Nemovitosti, vlastnické právo k nim a jeho převod či přechod z jednoho subjektu na druhý - to jsou pojmy, které mají své místo nejen v právu občanském, ale i v právu daňovém. Nápad vázat vlastnictví majetku na povinnost odvést daň vznikl v Evropě již ve starověku. Tehdy však byla daň chápána jako projev občanské uvědomělosti a její odvod, zpočátku v naturální podobě, závisel na dobrovolném rozhodnutí plátce. O takovém pojetí si dnes můžeme nechat jenom zdát. V současné době je daň nutným zlem, bez kterého se stát neobejde. Předmětem diskuzí i praktické politiky však zůstává otázka velikosti daní a efektivity jejich výběru.

Ohledně vlastnictví nemovitostí platí jednoduché pravidlo – vlastníš nemovitost? Tak zaplat' daň. Vlastníci nemovitostí v posledních letech pocítili významný nárůst částky odváděné na úhradu daně z nemovitostí, a to přes četné hlasy volající po jejím zrušení. Otázka dalšího osudu daně z nemovitostí je velmi citlivá zejména z toho důvodu, že její výnos není příjmem státního rozpočtu, jako je tomu u ostatních daní, ale plyne přímo do rozpočtu obce, v jejímž katastrálním území se nemovitosti nachází.

Změna vlastníka nemovitosti je právní skutečností, jež se promítá do daňového práva ve formě převodních daní. V podstatě jde o daně z občanskoprávních úkonů. Otázka, zda transferové daně ponechat anebo zrušit, má podstatu spíše politickou nežli věcnou. Za pádný důvod pro jejich zrušení považují skutečnost, že se jedná o zdanění již jednou zdaněného majetku. Každá nemovitost byla pořízena z nějakých příjmů a za předpokladu, že tyto příjmy byly řádně zdaněny jednou z příjmových daní, jsou daně placené při převodu nebo přechodu vlastnického práva k nemovitosti již druhým zdaněním toho stejného majetku, resp. jeho pohybu.

Vlastník nemovitosti kromě toho, že si může užívat držbu svého majetku společně s každoroční májovou procházkou na pokladnu finančního úřadu, má také další možnost. Svou nemovitost může použít k získání majetkového prospěchu, ať už jejím pronájemem, či jejím ziskovým prodejem. I tento příjem, stejně jako jiné příjmy ze závislé činnosti nebo z podnikání apod., je profitujícímu vlastníkovi náležitě okořeněn

daní z příjmů. Aby v tom vlastník nebyl tak úplně sám, přistupuje v určitých případech ještě daň z přidané hodnoty, která odlehčí kapsu zase nájemci či kupujícímu. A právě tato daň, přestože je v mé práci řazena až úplně na závěr, je pro fungování státu velmi důležitou, jelikož výnosy z ní jsou v současnosti nejvýznamnějším zdrojem příjmů pro státní rozpočet.

Daňové aspekty vlastnictví nemovitostí a jejich převodů jsou neopominutelnou součástí institutu vlastnictví a daňové právo v tomto ohledu zasahuje nemalé množství subjektů, tj. vlastníků nemovitostí. Zaměření na bytové jednotky má v prostředí České republiky své opodstatnění vzhledem k velkému množství bytových domů a trendu jejich výstavby. Vodítkem pro můj výběr tématu diplomové práce bylo právě toto praktické hledisko.

I. NEMOVITOSTI, BYTY A VLASTNICKÉ PRÁVO K NIM

Z hlediska daňového je o vlastnictví nemovitostí a bytů pojednáno ve druhé části této práce. Nelze však opomenout výklad základních pojmů, které vycházejí ze soukromého práva, ale i finanční právo s nimi pracuje. Vzhledem k zaměření mé diplomové práce jsou pro daňové právo relevantní zejména pojmy nemovitost a byt. Neméně podstatné jsou i principy vlastnického práva a způsoby jeho nabývání.

1. Věci nemovité a byty

Nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem, což je definice obsažená přímo v § 119 odst. 2 občanského zákoníku. Pozemky jsou tedy věci nemovitou vždy, bez omezení, zatímco ze staveb jen ty, které jsou spojeny se zemí pevným základem.

Co přesně je pozemkem uvádí § 27 písm. a) zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Pozemek je zde definován jako část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků.

Stavba je věcí nemovitou pouze za předpokladu, že je spojená pevným základem se zemí. Toto spojení se zemským povrchem, a tedy i s konkrétním pozemkem, neubírá však stavbě nic na jejím charakteru samostatné věci, jelikož ani tak není součástí pozemku¹. V praxi může tedy nastat situace, kdy vlastníkem stavby a pozemku pod ní mohou být dva rozdílné subjekty. I v případě, že je vlastníkem obou nemovitostí jediný, jedná se o vlastnické právo ke dvěma předmětům a vlastník může s každým z nich nakládat samostatně.

¹ § 120 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

Co je nemovitostí je tedy jasné. Kam se ale řadí byty, na které se má práce zaměřuje? Co je to byt? Ač tento pojem užíváme běžně a je všem jasný, právní řád České republiky zcela jasno nemá. Občanský zákoník pojem byt nedefinuje vůbec. Zmiňuje jej v § 118 odst. 2 jako další možný samostatný předmět občanskoprávních vztahů společně s nebytovými prostory. Tento odstavec však pojem byt nijak nevysvětluje, ba naopak definici a kategorizaci tohoto pojmu jenom zkomplikoval. Tímto doplněním předmětů občanskoprávních vztahů právě o byty a nebytové prostory vyčlenil tyto pojmy z kategorie věcí v právním smyslu, které jsou uvedeny jako předměty občanskoprávních vztahů již v prvním odstavci. Občanský zákoník tak tvrdí, že byty a nebytové prostory jsou něčím jiným než věcmi, právy nebo jinými majetkovými hodnotami. Byt tak nemůže být předmětem vlastnického práva bez existence zvláštního zákona, který zkonstruuje určitou fikci o existenci bytu jako samostatné věci v právním smyslu.

Byty a jejich vlastnictví upravuje zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům, na který odkazuje i občanský zákoník v prvním odstavci § 125. Tento zákon přináší i definici pojmu byt v § 2 písm. b), který říká, že bytem je místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení. Toto vymezení však není obecné a platné pro celý právní řád České republiky. Jde o definici pouze pro účely zákona o vlastnictví bytů.

Součástí nemovitosti je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc neznehodnotila.² Nezáleží tedy na technické možnosti součást věci od nemovitosti oddělit. Aby se součást věci stala samostatnou věcí, tedy samostatným předmětem občanskoprávních vztahů, je nutné její právní oddělení. Subjekt, který má vlastnické právo k nemovitosti, má ho bez dalšího i k veškerým jejím součástem a při převodu vlastnického práva k nemovitosti dochází k převodu vlastnických práv ke všem součástem nemovitosti i bez výslovného vyjmenování ve smlouvě. Příkladem součásti pozemku jsou trvalé porosty, které tvoří součást pozemku

² § 120 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

dle § 2 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku. Součástími bytu jsou např. malby, obklady a podlahové krytiny, které nelze od bytu oddělit bez jeho znehodnocení.

Příslušenstvím nemovitosti jsou věci, které náležejí vlastníku nemovitosti (věci hlavní) a jsou jí určeny k tomu, aby byly s nemovitostí (s hlavní věcí) trvale užívány. Příslušenstvím bytu jsou vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány.³ Příslušenství nemovitosti je tedy ve vlastnictví téže osoby, jako samotná nemovitost, řečí zákona věc hlavní, a projevem vlastníka je určeno k trvalému užívání společně s nemovitostí. Jako příklad příslušenství stavby lze uvést kůlny pro skladování nářadí nebo stodoly pro ukládání sena. V minulosti nebylo zcela jasné, zda příslušenství automaticky sdílí právní osud věci hlavní. Teorie měla často za to, že tomu tak je⁴. Nejvyšší soud ČR udělal ve věci jasno rozhodnutím⁵, podle kterého je-li příslušenstvím věci hlavní nemovitost, je základním předpokladem k tomu, aby mohlo příslušenství na jinou osobu spolu s věcí hlavní přejít, vyjádření vůle toto příslušenství převést, a to v písemné formě. Nebyla-li vůle převést společně s věcí hlavní i příslušenství právně významným způsobem projevena, vlastnické právo k příslušenství na nabyvatele hlavní věci nepřechází.

³ § 121 odst. 1 a 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

⁴ např. Fiala, J. a kol., Občanské právo, ASPI, a. s., 2006, str. 29 – „U příslušenství věci se právní úkony týkající se věci hlavní vztahují bez dalšího i na příslušenství.“

⁵ Rozhodnutí velkého senátu občanskoprávního kolegia R 75/2004

2. Vlastnické právo k nemovitostem a způsoby jeho nabývání

Vlastnické právo je základním a snad i nejdůležitějším věcným právem. Je dokonce jedním ze základních lidských práv, které je zaručeno ústavně.⁶ Podstatou vlastnického práva je oprávnění vlastníka předmět svého vlastnictví držet, užívat, požívat jeho plody a užítky a disponovat s ním, to vše jen tak, jak dovoluje zákon.

Vlastnictví věci lze nabyt kupní, darovací nebo jinou smlouvou, děděním, rozhodnutím státního orgánu nebo na základě jiných skutečností stanovených zákonem.⁷

Právní teorie dělí jednotlivé způsoby nabytí vlastnického práva na nabytí originární, kdy nabyvatel neodvozuje své právo od předchozího vlastníka, a nabytí derivativní, tedy odvozené. Odvozené proto, že nabyvatel odvozuje své právní postavení od právního předchůdce, který na nového vlastníka vlastnické právo k určité věci převede smlouvou. V takovém případě se hovoří o převodu vlastnického práva, resp. o nabytí vlastnického práva z vůle předchozího vlastníka.⁸

K originárnímu, tedy původnímu nabytí vlastnického práva dochází jeho získáním nezávisle na vůli předchozího vlastníka, což je nazýváno přechodem vlastnického práva. Děje se tak na základě zákona nebo rozhodnutím státního orgánu. K přechodu vlastnického práva však dochází i při jeho nabývání děděním, ač jde o případ odvozeného nabytí vlastnictví, kdy dědic odvozuje své právní postavení od zůstavitele. Dalším případem původního nabytí vlastnického práva je situace, kdy vlastnické právo k určité věci vzniká poprvé, jelikož tato dosud předmětem vlastnického práva nebyla. Jedná se zejména o zhotovení věci, kdy je určitá věc nově vytvořena.

⁶ Čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod – „Každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu...“

⁷ § 132 zákona 40/1964 Sb., občanský zákoník

⁸ Knappová, M., Švestka, J., Dvořák, J., a kol., Občanské právo hmotné, Svazek 1., ASPI, a. s., 2005, str. 347

Vlastnické právo k nemovitostem, jež jsou předmětem evidence v katastru nemovitostí České republiky, je k těmto nemovitostem v katastru zapsáno společně i s jinými právy, vztahujícími se k evidované nemovitosti. Zápisem do katastru nemovitostí může být vklad, záznam, poznámka nebo jejich výmaz.⁹ Jaká forma zápisu se užije, závisí na způsobu nabytí vlastnictví k nemovitosti. Při nabývání smlouvou jde o vklad práva, popř. jeho výmaz u původního vlastníka.¹⁰ O vzniku nebo zániku vlastnického práva ze zákona, rozhodnutím státního orgánu, příklepem na veřejné dražbě, vydržením, přírůstkem nebo zpracováním se provádí záznam údajů do katastru na základě listin, které vznik nebo zánik vlastnického práva potvrzují.¹¹

2.1 Nabytí vlastnického práva smlouvou

Smlouva o převodu nemovitosti, která je předmětem evidence v katastru nemovitostí, má obligační účinky - je právním titulem, jímž vzniká závazek vlastnické právo převést a k vlastnímu převodu dochází až další právní skutečností. Tou je intabulace, tedy zápis do veřejných knih. Které nemovitosti podléhají této evidenci stanoví zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky v § 2 odst. 1. Převádí-li se taková nemovitost, nabývá se vlastnické právo až vkladem do katastru nemovitostí, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.¹² Právním způsobem nabytí vlastnictví je v tomto případě tedy vklad, neboli intabulace do katastru nemovitostí, který provádí katastrální úřad podle zvláštního zákona.¹³

Naopak translační účinky má smlouva o převodu nemovitosti, která předmětem evidence v katastru nemovitostí není. Převádí-li se smlouvou taková nemovitá věc, nabývá se vlastnictví již okamžikem účinnosti této smlouvy.¹⁴ Účinnost smlouvy lze vhodným způsobem vázat na odkládací podmínku, zejména v situacích, kdy předmětem smlouvy je současně převod nemovitostí evidovaných i neevidovaných.

⁹ § 1 odst. 1 až 3 zákona č. 265/1992, o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem

¹⁰ § 2 odst. 1 téhož zákona

¹¹ § 7 odst. 1 téhož zákona

¹² § 133 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

¹³ Zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem

¹⁴ § 133 odst. 3 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

Pro smlouvy o převodech nemovitostí přikazuje § 46 občanského zákoníku písemnou formu. Ve druhém odstavci navíc omezuje formu smlouvy o převodu nemovitosti v tom směru, že projevy obou účastníků smlouvy musí být na téže listině.

Občanský zákoník výslovně zmiňuje smlouvu kupní a darovací, odkazuje však i na jiné smlouvy, které směřují k převodu vlastnického práva, jako např. smlouva směnná, smlouva o dílo nebo i dohoda o zrušení podílového spoluvlastnictví.

2.2 Nabytí vlastnického práva děděním

Dědění je dalším nabývacím způsobem uvedeným v § 132 občanského zákoníku, jímž lze nabytí vlastnické právo. Je upraveno v § 460 a násl. občanského zákoníku a je vybudováno na principu delace a univerzální sukcese. Delace znamená, že dědictví se nabývá ipso iure již okamžikem smrti zůstavitele. K samotnému nabytí dědictví tedy není nutné žádné konstitutivní rozhodnutí. Univerzální sukcese vyjadřuje, že do majetku, který přechází ze zůstavitele na dědice, spadají jak aktiva, tak i pasiva, která náležela určitému zůstaviteli. Dědic není oprávněn si vybrat aktiva z dědictví a pasiva odmítnout.¹⁵

Delační princip je velmi podstatný právě z hlediska nabývání vlastnického práva. Dědictví se nabývá okamžikem smrti zůstavitele, přesto však musí proběhnout řízení o dědictví, které končí rozhodnutím soudu, jenž nabytí dědictví potvrdí, příp. schválí dohodu o vypořádání dědictví.

Aby mohl dědic majetek po zůstaviteli nabyt, musí mu svědčit některý dědický titul. Český právní řád upravuje dědické tituly dva, a to dědění ze zákona nebo ze závěti,¹⁶ přičemž tyto se navzájem nevylučují a mohou být aplikovány současně.

Pro nabývání vlastnického práva k bytům děděním není zvláštní úprava a v plné míře se použijí ustanovení občanského zákoníku.

¹⁵ Fiala, J. a kol., Občanské právo, ASPI, a.s., 2006, str. 274 a 275

¹⁶ § 461 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

2.3 Nabytí vlastnického práva rozhodnutím státního orgánu

Státním orgánem, který rozhoduje o nabývání vlastnictví, je nejčastěji soud, může jím být ale i jiný státní orgán či správní úřad. K tomuto způsobu nabývání se vztahuje druhý odstavec § 132 občanského zákoníku, který říká, že nabývá-li se vlastnictví rozhodnutím státního orgánu, dojde k jeho nabytí dnem v něm určeným, a není-li určen, dnem právní moci rozhodnutí.

V případě nabytí vlastnického práva k nemovitosti evidované v katastru nemovitostí, zašle zhotovitel rozhodnutí v zákonné lhůtě tuto listinu příslušnému katastrálnímu úřadu, který provede zápis práva do katastru nemovitostí záznamem.

O nabytí vlastnického práva rozhoduje soud např. při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví, při určování vlastnictví ke zpracované věci, při přikázání vlastnického práva k neoprávněné stavbě nebo při prodeji věcí soudem při výkonu rozhodnutí.

2.4 Nabytí vlastnického práva na základě jiných zákonných skutečností

Vlastnické právo lze nabýt ještě dalšími způsoby, a to vydržením, přírůstkem, zpracováním, zhotovením nové věci nebo výjimečně i přímo ze zákona. Problematiky nemovitostí se dotýká i nabývání vlastnictví k neoprávněné stavbě.

Vydržení je specifickým způsobem nabývání vlastnictví a upravuje jej § 134 občanského zákoníku. Vydržením se nabývá vlastnického práva dlouhodobou nepřetržitou oprávněnou držbou věci někým, ať fyzickou či právnickou osobou, kdo vlastníkem věci není.¹⁷ Vydržet lze jakoukoli věc, která může být předmětem vlastnického práva, kromě věcí, které mohou být jen ve vlastnictví státu nebo zákonem určených právnických osob.

¹⁷ Knappová, M., Švestka, J., Dvořák, J., a kol., Občanské právo hmotné, Svazek 1., ASPI, a. s., 2005, str. 353

Držba přitom musí být oprávněná, to znamená, že držitel musí být v dobré víře o tom, že mu věc nebo právo patří.¹⁸ Je stanovena i přesná doba oprávněné držby potřebná k nabytí práva vydržením, která u nemovitostí činí 10 let. Po celou tuto vydržecí dobu nesmí být držba přerušena. Splněním všech uvedených zákonných předpokladů dochází ze zákona k originárnímu nabytí vlastnického práva a není k němu třeba žádné rozhodnutí. Případný výrok soudu při sporu má pouze deklaratorní povahu.

Nabytí vlastnictví přímo ze zákona je ojedinělé. Jeho příkladem je transformace práva osobního užívání pozemku existujícího k 1. lednu 1992 na právo vlastnické.¹⁹

K nabývacím způsobům je zařazeno také nabývání vlastnického práva k neoprávněné stavbě, což je stavba zřízená bez práva stavebníka k pozemku, které by ho opravňovalo zřídit na něm stavbu. Obvykle jde o stavbu pořízenou na cizím pozemku. Režim neoprávněné stavby upravuje § 135c občanského zákoníku. Vychází z toho, že vlastníkem takové stavby je ten, kdo stavbu zřídil. Soud však může na návrh vlastníka pozemku rozhodnout, že stavbu je třeba na náklady vlastníka stavby odstranit. Soud má dále právo přikázat stavbu do vlastnictví vlastníka pozemku, pokud by její odstranění nebylo účelné a vlastník pozemku s tímto postupem souhlasí. Může však poměry mezi vlastníkem pozemku a vlastníkem stavby uspořádat i jinak.

¹⁸ § 130 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

¹⁹ Na základě novely občanského zákoníku provedené zákonem č. 509/1991 Sb.

3. Spoluvlastnictví a společné jmění manželů

Věc, k níž existuje vlastnické právo, může být ve vlastnictví jednoho subjektu nebo může vlastnický patřit více subjektům společně, aniž by byla mezi ně rozdělena. V těchto případech se jedná o spoluvlastnictví, přičemž se všichni spoluvlastníci pokládají za jednoho vlastníka společné věci a tatáž práva, jako má vlastník v případě individuálního vlastnictví, příslušejí u spoluvlastnictví více osobám.²⁰

Spoluvlastnictví je podle českého právního řádu spoluvlastnictvím ideálním, kdy jednotlivým spoluvlastníkům nepřísluší právo ke konkrétně vymezené části nedílné věci. Určitou odchylku od tohoto principu představuje vlastnictví k bytům, které kombinuje reálné spoluvlastnictví k přesně vymezené části stavby, tedy k bytu, a podílové spoluvlastnictví ke společným prostorům.

Základem právní úpravy spoluvlastnictví v České republice jsou § 136 – § 151 občanského zákoníku, které upravují podílové spoluvlastnictví a společné jmění manželů jakožto dvě základní formy spoluvlastnictví v českém právním řádu.

3.1 Podílové spoluvlastnictví

Základním pojmovým znakem podílového spoluvlastnictví je podíl. Podíl vyjadřuje míru, jakou se spoluvlastníci podílejí na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví ke společné věci.²¹ Podíl tedy určuje, jak se spoluvlastníci dělí o užitky a náklady věci. Nevymezuje určitou část věci, k níž by byl spoluvlastník oprávněn vykonávat své vlastnické právo, jak vyplývá z již zmíněného pojetí ideálního spoluvlastnictví. Jeho velikost může být vyjádřena zlomkem, příp. procentem. Výše podílu závisí především na dohodě spoluvlastníků, právním předpisu nebo na rozhodnutí příslušného orgánu. Není-li právním předpisem stanoveno nebo účastníky dohodnuto jinak, jsou podíly všech spoluvlastníků stejné.²²

²⁰ Fiala, J. a kol., Občanské právo, ASPI, a.s., 2006, str. 93

²¹ § 137 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

²² § 137 odst. 2 téhož zákona

Zákon připouští jeho zrušení dohodou nebo rozhodnutím soudu na návrh některého spoluvlastníka, jelikož nikdo nemůže být nucen ve spoluvlastnickém vztahu setrávat proti své vůli.

Preferovaným způsobem likvidace spoluvlastnických vztahů je reálné rozdělení věci, které však musí být možné. Části vzniklé rozdělením musí být způsobilé sloužit vlastníkovi takovým způsobem, jaký odpovídá povaze věci. Nejsnáze se rozdělují pozemky, u staveb je možné vertikální rozdělení, kdy se bývalí spoluvlastníci stanou vlastníky reálné části budovy nebo rozdělení domu vymezením bytových jednotek, jejichž určitý počet připadne každému z vlastníků.

3.2 Společné jmění manželů

Společné jmění manželů představuje základní úpravu majetkových vztahů mezi manžely a zahrnuje jmění jako souhrn aktiv a pasiv příslušejících manželům, mimo zákonem stanovené nebo dohodnuté výjimky.

Předmětem společného jmění manželů jsou věci, pohledávky, jiná majetková práva, která nejsou spjata výhradně s osobou některého z manželů, jiné hodnoty ocenitelné penězi a závazky nabyté jedním či oběma manžely za dobu trvání manželství.

Ustanovení občanského zákoníku o předmětu společného jmění manželů mají dispozitivní povahu a manželé mohou postupem podle § 143a odst. 1 rozsah společného jmění modifikovat, tedy jej zúžit nebo rozšířit. Pro tuto dohodu se vyžaduje forma notářského zápisu. Předmětem této smlouvy mohou být i jednotlivé majetkové hodnoty a závazky. Pokud jde o nemovitost evidovanou v katastru nemovitostí, k rozšíření nebo zúžení předmětu společného jmění manželů o tuto nemovitost dojde až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí.

Rozsah společného jmění manželů může být na návrh některého z manželů modifikován i soudním rozhodnutím.

4. Bytové vlastnictví

Termínem bytové vlastnictví lze označit specifický druh spoluvlastnictví budovy, v němž spoluvlastník budovy je vlastníkem bytu nebo nebytového prostoru (tzv. jednotky) a podílovým spoluvlastníkem společných částí.²³ Bytové vlastnictví je tedy charakterizováno pluralitou předmětů, jelikož předmětem práva je vždy jednotlivý byt i celý dům, resp. minimálně jeho společné části, a zpravidla také pozemek.²⁴ Vzájemné právní propojení předmětů vylučuje odstranění jejich plurality za trvání práva. Spoluvlastnický podíl na společných částech domu, popř. i pozemku, je nedílnou součástí vlastnictví jednotky. Velikost tohoto spoluvlastnického podílu se řídí vzájemným poměrem velikosti podlahové plochy jednotek k celkové ploše všech jednotek v domě.²⁵

Zákon o vlastnictví bytů mluví o bytech a nebytových prostorách jako o jednotkách. Jednotkou přitom rozumí byt nebo nebytový prostor jako vymezenou část domu.²⁶ Vlastnictví bytů podle tohoto zákona je tedy založeno na konstrukci jednotky jakožto samostatné věci nemovité. Ve skutečnosti se však nejedná o samostatnou nemovitou věc, není to reálně oddělitelná část budovy a ani ze stavebně technického hlediska s bytem ani nebytovým prostorem nelze nakládat v plném rozsahu jako se samostatnou věcí. Vytvoření této fikce tudíž bylo základním předpokladem pro úpravu vlastnického práva k bytům.

Ke vzniku vlastnického práva k jednotce dochází na základě různých právních skutečností. Klasickým případem vzniku vlastnictví jakožto původního nabytí je výstavba domu nebo vznik vlastnictví jednotky vkladem prohlášení vlastníka budovy do katastru nemovitostí. Oba tyto způsoby uvádí zákon o vlastnictví bytů v prvním odstavci § 5. Stejně tak lze za původní nabytí považovat nabytí od dosavadního vlastníka domu v případě převodu prvního bytu, jelikož až převodem vlastnického

²³ Fiala, J. a kol., Občanské právo, ASPI, a. s., 2006, str. 116

²⁴ § 21 odst. 1 zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů

²⁵ § 8 odst. 2 téhož zákona

²⁶ § 2 písm. h) téhož zákona

práva k první jednotce vzniká spoluvlastnictví domu a vlastnictví jednotky. Převody dalších jednotek od bývalého vlastníka budovy jsou již standardními způsoby převodu vlastnictví. Jedním z originárních způsobů vzniku vlastnictví bytu je také vydržení.

Obvyklými odvozenými způsoby nabytí vlastnictví k jednotce jsou převody a přechody. Zákon o vlastnictví bytů žádné konkrétní způsoby převodů či přechodů vlastnického práva k jednotkám neupravuje, a proto přicházejí v úvahu standardní způsoby nabývání vlastnického práva smlouvou, děděním nebo rozhodnutím státního orgánu tak, jak je upravuje občanský zákoník.

Při převodu nebo přechodu jednotky na nabyvatele přechází ze zákona i spoluvlastnictví společných částí domu, popřípadě další práva a povinnosti spojené s vlastnictvím jednotky a se spoluvlastnictvím společných částí domu.²⁷ Je-li vlastník jednotky podílovým spoluvlastníkem pozemku, lze vlastnictví k jednotce převést pouze současně s převodem spoluvlastnického podílu na pozemku. Stejně tak přechod vlastnictví k jednotce je podmíněn přechodem spoluvlastnického podílu na pozemku.²⁸ Samostatný převod nebo přechod vlastnického práva k bytu bez současného převodu nebo přechodu ideálního spoluvlastnického podílu na společných částech domu a pozemku tedy není možný. Vychází se zde z dualistické koncepce preferující celistvost vlastnictví a spoluvlastnictví.

Byt je předmětem evidence katastru nemovitostí²⁹ a vlastnické právo k němu se nabývá až vkladem do tohoto katastru. Právní účinky vkladu vznikají ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu. Jen deklaratorní účinky má naopak záznam do katastru nemovitostí v případě nabytí vlastnického práva k bytu rozhodnutím soudu. Takovým rozhodnutím je zejména rozhodnutí o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví nebo rozhodnutí o vypořádání zaniklého společného jmění manželů, které má konstitutivní účinky a je rozhodující pro okamžik vzniku vlastnictví k bytu.³⁰

²⁷ § 8 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů

²⁸ § 20 odst. 2 téhož zákona

²⁹ § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí

³⁰ § 132 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

II. DAŇOVÉ ASPEKTY VLASTNICTVÍ A PŘEVODŮ NEMOVITOSTÍ A BYTŮ

Stejně tak jako mnoho jiných úkonů či jednání, i disponování nehmotným majetkem, ba dokonce i jeho prosté držení nebo užívání, podléhá v České republice zdanění ve prospěch veřejných rozpočtů. Veřejná moc musí donutit každého podílet se na úhradě nákladů spojených s fungováním státu, a činí tak s poukazem na existenci příjmů, majetku nebo jiných hospodářských aktivit.

1. Pojem a funkce daní

Daň je z hlediska právního platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro státní rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.³¹ Daň představuje transfer finančních prostředků od soukromého sektoru k veřejnému sektoru a můžeme ji definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech, jako je tomu např. u daně z příjmů, nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností, např. při každém převodu nemovitosti.³²

Daně představují jeden z nejdůležitějších nástrojů řízení hospodářství státu, jsou důležitým nástrojem státní fiskální politiky. Stát jako forma organizace společnosti potřebuje k plnění svých funkcí a úkolů dostatek finančních prostředků a daně jsou jedním ze způsobů, jak tyto prostředky získat. Tato fiskální funkce daní je podle mého názoru funkcí nejpodstatnější, není však ani zdaleka jedinou. Dále je možno uvést alokační funkci, která se uplatňuje tehdy, když trh projevuje neefektivnost ve využívání zdrojů a stát tak alokuje finanční prostředky získané především z výnosů daní do soustavy veřejných rozpočtů, kde jsou určeny na zabezpečení veřejných statků, např. obrany státu, justice apod.

³¹ Madar, Z. a kol, Slovník českého práva, 1. díl, Linde Praha, a.s., 2002, str. 236

³² Kubátová, K., Daňová teorie a politika, ASPI Publishing, 2003, str. 15 a 16

Daně jsou také nástrojem k přesunu části důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k těm chudším, což vyjadřuje jejich redistribuční funkci. Daně jsou využívány na přerozdělení disponibilních zdrojů v zájmu jejich lepšího využití. Způsob a míra redistribuce se může v jednotlivých zemích lišit.

2. Daňová soustava České republiky

Souhrn daní vybíraných v České republice v určitém čase představuje daňovou soustavu našeho státu. Daňová soustava v České republice prošla obdobím změn, počínaje zrušením zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní v roce 2003 a konče zavedením tzv. ekologických daní, což je spojeno se závazky plynoucími z členství v Evropské unii.

Daňovou soustavu České republiky v současnosti tvoří daň z přidané hodnoty, daně spotřební, a to daň z minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproduktů nebo daň z tabákových výrobků, již zmíněné ekologické daně, správněji řečeno daně energetické, kterými jsou daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a z elektřiny, daně z příjmů fyzických a právnických osob, daň silniční, daň z nemovitostí a tzv. převodní daně, kterými jsou daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí.

Při klasifikaci daní vychází daňová soustava z členění na daně nepřímé a daně přímé. Nepřímými daněmi jsou daň z přidané hodnoty, daně spotřební a daně energetické. Přímé daně důchodového typu představují daně z příjmů a k přímým daním majetkového typu patří daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí.

3. Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí upravuje zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Tato daň se skládá z daně z pozemků a daně ze staveb, jejichž výpočet se provádí odděleně, daňové přiznání pro obě tyto daně je ale jediné.

Daní z nemovitostí je postihováno vlastnictví nemovitosti jakožto určité bohatství, které má formu majetku nemovité věci. Podle toho se tato daň i klasifikuje jako daň majetkového typu a daňová povinnost se váže k vlastnictví nemovitého majetku, aniž by bylo třeba existence dalších skutečností či úkonů. Touto daní jsou zdaňovány pozemky, stavby, byty a nebytové prostory, které se nacházejí na území České republiky.

Tato daň je důležitá pro rozpočty obcí, jelikož tvoří část jejich příjmů a je jedinou daní, u které má obec možnost ovlivnit velikost jejího výnosu. Obce mohou ovlivnit daň z nemovitostí tak, že obecně závaznou vyhláškou zvýší nebo sníží koeficienty stanovené v zákoně vycházející z počtu obyvatel v obci, jimiž se násobí základní sazba daně, anebo tím samym způsobem stanoví pro všechny nemovitosti na území obce jeden místní koeficient, kterým se násobí daň poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, staveb nebo bytů a nebytových prostorů. Obecně závazné vyhlášky obcí upravující nebo stanovující zmíněné koeficienty pro letošní rok, tedy pro zdaňovací období roku 2010, musely být vydány do 30. listopadu 2009.³³

Pro poplatníka má daň z nemovitostí jednu velkou nevýhodu, která vyplývá z jejího charakteru majetkové daně, a to takovou, že nereaguje na důchodovou situaci poplatníka, na jeho příjmy, a tedy na jeho schopnost platit daň. Vychází se z předpokladu, že vlastnictví určitého majetku pozitivně ovlivňuje i celkovou schopnost platit daně. Teoreticky tedy může nastat situace, kdy vlastník nemovitosti, který nemá žádné příjmy, může jím být třeba i dítě, anebo kterému příjmy vystačí přesně na úhradu nákladů spojených s bydlením a potraviny, a který se nebude chtít zadlužit půjčkou ani

³³ § 16a odst. 2 zákona ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

neuhrazením ceny např. za teplo, nebude mít na úhradu daně z nemovitosti a bude muset tuto nemovitost prodat.

Zdaňovacím obdobím daně z nemovitostí je kalendářní rok a daň se vyměřuje podle stavu k 1. lednu roku, za který je daň placena. Ke změnám skutečností rozhodných pro daň, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží.³⁴ Tato daň je jako jediná z daní českého daňového systému vyměřována na příslušný kalendářní rok, tedy dopředu. Nemovitosti jsou zdaňovány k rozhodnému dni, kterým je 1. leden příslušného zdaňovacího období a případné změny na předmětu daně, které mají vliv na daňovou povinnost, se projeví až v následujícím zdaňovacím období. Rozhodující je vždy zápis v katastru nemovitostí, přičemž právní účinky vkladu vznikají na základě pravomocného rozhodnutí o jeho povolení zpětně ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu.

To má význam i stran podání daňového přiznání, které je poplatník povinen podat do 31. ledna zdaňovacího období. Může se ale stát, že v tento den ještě nemá v ruce pravomocné rozhodnutí katastrálního úřadu o povolení vkladu vlastnického práva, ohledně kterého podal návrh na vklad před koncem roku, a nemá tedy potvrzeno, že mu bylo vloženo vlastnické právo k nemovitosti, která je předmětem daně z nemovitostí. V takovém případě je poplatník povinen podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí.³⁵ Právní účinky tohoto vkladu vznikají zpětně ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen katastrálnímu úřadu a nabyvatel nemovitosti, který podal návrh na vklad ke konci roku, se tak stal jejím vlastníkem již v roce předcházejícím zdaňovacímu období, za které je povinen daň z nemovitosti uhradit. Daň se však vyměří podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období.

Ustanovení, že ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího roku, se nepřihlíží, není možno vykládat tak, že skutečností, ke které se nepřihlíží, je i změna osoby vlastníka nemovitosti. Vyjádřil se

³⁴ § 13 a § 13b zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

³⁵ § 13a odst. 10 téhož zákona

tak Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č.j. 2 Afs 28/2005-55 ze dne 15. 2. 2006, kde v odůvodnění předložil k úvaze i modelový příklad kdy by např. subjekt A byl k 1. lednu kalendářního roku vlastníkem nemovitosti, kterou by hned 2. ledna nabyl subjekt B a 30. prosince subjekt C. V této konstelaci by subjekt B, který byl prakticky celé zdaňovací období vlastníkem nemovitosti, vůbec nebyl daňovým poplatníkem. Způsob výkladu, podle něhož se ke změně vlastnictví v průběhu roku vůbec nepřihlíží, tak zjevně vyvolává rozpor mezi hmotněprávní úpravou daňové povinnosti, kdy povinnost platit daň z nemovitosti nastává při jejím vlastnění, a mezi způsobem vyměření této daně.

Povinnost podat daňové přiznání k dani z nemovitostí nenastává každoročně. Pokud poplatník daňové přiznání k dani z nemovitostí podal v některém z předchozích zdaňovacích období nebo daň byla vyměřena v některém z předchozích zdaňovacích období z moci úřední a od tohoto zdaňovacího období nedošlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně, vyměří se daň ve výši poslední známé daňové povinnosti bez nutnosti daňové přiznání podávat.³⁶ Správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem, avšak na jeho žádost mu stejnopis platebního výměru zašle.

Stejně tak není poplatník povinen podat daňové přiznání ani oznámit změny, dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím pouze ke změnám veličin sloužících k výpočtu daně, anebo dojde-li k zániku osvobození od daně. Daň se vyměří ve výši poslední známé daně upravené v závislosti na těchto změnách a výsledek vyměření se poplatníkovi oznámí.³⁷

3.1 Daň z pozemků

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí. Předmětem této daně však nejsou v rozsahu půdorysu stavby pozemky zastavěné stavbami, a to i v případě, že tyto stavby nejsou předmětem daně ze

³⁶ § 13a odst. 1 zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

³⁷ § 13a odst. 2 téhož zákona

staveb, dále předmětem této daně nejsou lesní pozemky, na nichž se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení, vodní plochy s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb a pozemky určené pro obranu státu.³⁸

Některým pozemkům je přiznáno osvobození od daně, jako je tomu např. u pozemků ve vlastnictví státu, pozemků ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí nebo u pozemků spravovaných Pozemkovým fondem České republiky, pokud tyto nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.³⁹ Osvobození u těchto pozemků vyplývá přímo ze zákona a poplatník je nemusí uplatňovat.⁴⁰ Výčet dalších pozemků, jež podléhají osvobození, ať už trvale nebo jen dočasně, vyjmenovává zákon. Nárok na osvobození ve většině z těchto případů však poplatník daně musí uplatnit v daňovém přiznání. Obecně závaznou vyhláškou může také obec osvobodit od daně z nemovitostí pozemky na svém území dotčené živelní pohromou, nejdéle na dobu 5 let.⁴¹

Poplatníkem daně z pozemků je především vlastník pozemku. U pozemků ve vlastnictví České republiky je poplatníkem daně organizační složka státu nebo státní organizace zřízená podle zvláštních právních předpisů, anebo právnická osoba, která má právo trvalého užívání nebo které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích.⁴²

V případě spoluvlastnictví k pozemku jsou všichni spoluvlastníci povinni platit daň společně a nerozdílně ve výši svých podílů. Přiznání k dani podává jeden z nich za všechny.

³⁸ § 2 odst. 1 a 2 zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

³⁹ Mohou být pronajaty obci, kraji, organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, ne však využívány k podnikatelské činnosti.

⁴⁰ § 4 odst. 1 a) až d) a odst. 3 téhož zákona

⁴¹ § 17a odst. 1 téhož zákona

⁴² § 3 odst. 1 a) a b) téhož zákona

Poplatníkem daně z pozemků může však být i nájemce pozemku nebo jeho uživatel, jde-li o případy vyjmenované v zákoně.⁴³

Pro výpočet daně z pozemků je nezbytné správně spočítat daňový základ a vynásobit ho odpovídající daňovou sazbou. Základ daně z pozemků i sazba daně se stanoví u jednotlivých pozemků rozdílně. Kritériem je druh pozemku. Ty jsou proto rozděleny do tří skupin:

- zemědělské pozemky,
- pozemky hospodářských lesů a rybníky s intenzivním a průmyslovým chovem ryb,
- zastavěné plochy a nádvoří, stavební pozemky a ostatní plochy.

U zemědělských pozemků, mezi které se řadí orné půdy, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travní porosty, je základem daně cena půdy zjištěná násobením skutečné výměry pozemku průměrnou cenou půdy stanovenou prováděcím předpisem⁴⁴ na 1 m². Pro trvalé travní porosty je sazba daně 0,25%, pro ostatní zemědělské pozemky 0,75% ze základu daně.

U pozemků hospodářských lesů a intenzifikačních rybníků má poplatník při stanovení daňového základu možnost volby. Obecně je základem daně cena pozemku zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období. Pokud je to však pro poplatníka výhodnější, může být za základ daně brán i součin výměry pozemku a částky 3,80 Kč. Sazba daně pro tuto skupinu pozemků činí 0,25 % ze základu daně.

V případě zastavěných ploch a nádvoří, stavebních pozemků a ostatních ploch neexistuje pro účely výpočtu základu daně z nemovitostí stanovená cena. Jedinou možností je vycházet z výměry pozemku v m² zjištěné pole stavu k 1. lednu zdaňovacího období. Z výměry pozemku uvedené ve výpisu z katastru nemovitostí se přitom pro účely daně z nemovitostí započítává pouze ta část výměry pozemku, která není ve skutečnosti zastavěna stavbou, tj. netvoří půdorys stavby.

⁴³ § 3 odst. 2 a 4 zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

⁴⁴ Vyhláška Ministerstva zemědělství České republiky č. 613/1992 Sb.

U této kategorie pozemků má sazba daně dvojí hodnotu. Nižší sazba daně 0,20 Kč za 1 m² je používána v případě zastavěných ploch a nádvoří a ostatních ploch. Pro stavební pozemky zvolil zákonodárce sazbu vyšší, tedy 2 Kč za 1 m², a tuto základní sazbu je navíc nutno násobit koeficientem přiřazeným k jednotlivým obcím na základě počtu obyvatel obce podle posledního sčítání lidu. Tento koeficient je nazýván též jako polohová renta.⁴⁵ Hodnota stavebního pozemku ve velkém městě je vyšší než hodnota pozemku na malé vesnici, což je tímto odlišením sazeb v jednotlivých obcích zohledněno. Koeficient, který je pro tento účel stanoven, může navíc obec v rámci zákonného limitu upravit pro jednotlivé části obce obecně závaznou vyhláškou.⁴⁶

3.2 Daň ze staveb

Předmětem daně ze staveb jsou stavby na území České republiky, které jsou vedeny v katastru nemovitostí. Určení, že se jedná o stavbu, na níž se vztahuje daňová povinnost podle zákona o dani z nemovitostí, nemůže vycházet jen z naplnění ustanovení zákona, který vyjmenovává stavby, jež dani podléhají. Jedná se totiž o daň z nemovitostí a stavební nemovitostí je pouze stavba spojená se zemí pevným základem.⁴⁷ Spojení se zemí pevným základem je tedy podstatnou skutečností, která stavbu řadí do kategorie staveb podléhajících dani z nemovitostí.

Těmito stavbami jsou:

- stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas
- stavby užívané před vydáním kolaudačního souhlasu
- stavby způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu
- stavby podléhající oznámení stavebnímu úřadu a užívané
- stavby, pro které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí
- stavby podléhající kolaudačnímu rozhodnutí a užívané
- stavby dokončené podle dříve vydaných právních předpisů⁴⁸

⁴⁵ Radvan, M., Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související, komentář, C. H. Beck, 2006, str. 86

⁴⁶ § 6 odst. 4 písm. b) zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

⁴⁷ K tomuto závěru obdobně viz rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 30 Ca 184/2000 z 31. 7. 2002

⁴⁸ § 7 odst. 1 písm. a) až c) zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

Z tohoto vyčerpávajícího výčtu nevyplývá, že pro účely daně z nemovitostí je nezbytné obytný dům užívat. Existuje mnoho domů, které leží ladem bez využití, nebo jsou využívány k jinému účelu nežli k bydlení. To však není důvodem pro konstatování, že by vlastník takové stavby nebyl povinen platit daň z nemovitostí, nebo by byl povinen platit daň dle sazby odlišné od sazby přiřazené ke stavbám určeným k bydlení.

Jak vyplývá z rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 3. 2004, které bylo publikované pod spisovou značkou 58 Ca 26/2003, je při posuzování stavby nutné vycházet z jejího funkčního určení, jelikož zákon nestanoví podmínku užívání stavby pro její klasifikaci jako obytný dům. Je-li stavba zkolaudována jako obytný dům, tudíž jako stavba, jejíž hlavní funkcí je uspokojování potřeby bydlení, nemůže na jejím funkčním určení nic změnit její faktické neužívání či zanedbanost. Je proto chybou neužívaný obytný dům zdanit jinou sazbou než sazbou pro obytné domy, ač není momentálně užíván k bydlení.

Neužívání stavby a zanedbání péče o její stav však může vést až k jejímu úplnému zničení a zániku. Okamžiku zániku stavby se věnoval Nejvyšší soud ČR, který ve svém rozhodnutí⁴⁹ vyjádřil, že stavba zaniká a přestává být věcí ve smyslu práva tehdy, není-li již patrně dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží. Stavby pro bydlení, pro individuální rekreaci i stavby občanského vybavení zanikají vždy destrukcí obvodového zdiva pod úroveň stropu nad prvním nadzemním podlažím (obvykle při současném odstranění zdiva příček), v důsledku čehož zaniká stav poskytující obraz o dispozičním řešení původní stavby. Pro poplatníka by taková skutečnost znamenala, že ve zdaňovacím období následujícím po roce, ve kterém stavba zanikla, nebude k dani z nemovitostí za tuto stavbu povinen.

Ne všechny stavby podléhají dani z nemovitostí. Dani nepodléhají stavby sloužící veřejné dopravě, tedy např. stavby dálnic, silnic, letecké stavby, stavby vodních cest apod., stavby rozvodů energií a stavby vodohospodářských děl, jako např. přehrady, stavby pro úpravu vodních toků, stavby vodovodních řádů a vodárenských objektů,

⁴⁹ Rozhodnutí č.j. 33 Cdo 111/98 ze dne 30. 9. 1998

kanalizační stoky, čistírny odpadních vod apod., což je odůvodněno jejich společenskou prospěšností.

Dani nepodléhají ani stavby, v nichž jsou byty nebo samostatné nebytové prostory, které jsou samy předmětem daně z nemovitostí, jak o nich pojednává další kapitola.

U daně ze staveb platí obdobná osvobození jako u daně z pozemků. Kromě trvalých osvobození byla u daně ze staveb v širším rozsahu uplatňována osvobození dočasná, limitovaná určenou dobou trvání. Tato doba však byla u většiny osvobození stanovena absolutně a v současné době taková osvobození již nelze uplatnit. Stále však je možné aplikovat dočasné osvobození na stavby kulturních památek, na kterých vlastník provádí stavební úpravy, nebo na stavby, v nichž byl změněn systém vytápění na jeho ekologické varianty, namísto vytápění pevným palivem.⁵⁰

Daňová povinnost náleží zásadně vlastníkovi stavby. Jde-li o stavbu ve vlastnictví státu, je poplatníkem daně organizační složka státu nebo státní organizace zřízená podle zvláštních právních předpisů, případně právnická osoba, která má právo trvalého užívání nebo které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Jde-li o stavbu spravovanou Pozemkovým fondem České republiky nebo Správnou státních hmotných rezerv, jsou poplatníky tyto subjekty.⁵¹

Základem daně ze stavby je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období.⁵² Základem pro výpočet této daně je tedy plocha, která je skutečně zastavěna stavbou. Definicí pojmu půdorys přinesla novela zákona o dani z nemovitostí z roku 2000, kterou bylo uzákoněno přesné určení toho, co se rozumí půdorysem u staveb se svislou nosnou konstrukcí i bez ní.

⁵⁰ § 9 odst. 1 písm. p) a r) zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

⁵¹ § 8 odst. 1 až 3 téhož zákona

⁵² § 10 odst. 1 téhož zákona

Základní sazby daně ze staveb se liší s ohledem na druh zdaňované stavby. Zákon stanoví sazbu pro obytné domy a stavby tvořící jejich příslušenství, stavby a rodinné domy pro individuální rekreaci, garáže, stavby pro podnikatelskou činnost a ostatní stavby, přičemž nejnižší sazba, tedy 2 Kč za 1 m², je přiřazena stavbám určeným k bydlení, a naopak sazba nejvyšší, 10 Kč za 1 m², platí pro některé stavby užívané k podnikatelské činnosti.

Tyto základní sazby se pak dalšími způsoby upravují. Za každé další nadzemní podlaží se sazby zvyšují podle podmínek stanovených zákonem.⁵³ U daně ze staveb obytných domů a ze staveb tvořících příslušenství k těmto domům se základní sazba, případně sazba zvýšená podle počtu nadzemních podlaží, násobí koeficientem přiřazeným k jednotlivým obcím podle počtu obyvatel z posledního sčítání lidu.⁵⁴ Důvod stanovení polohové renty je shodný s důvodem existence této renty u daně z pozemků – hodnota nemovitostí ve velkých městech je vyšší než u nemovitostí na malých vesnicích. I zde mají obce oprávnění pro jednotlivé části obce tento koeficient zvýšit nebo snížit obecně závaznou vyhláškou, pro určité druhy staveb mohou sazbu zvýšit koeficientem 1,5 bez ohledu na počet obyvatel v obci. U staveb pro individuální rekreaci a rodinných domů užívaných ke stejnému účelu, jakožto u staveb, které plní doplňkovou funkci k těmto stavbám se základní sazba daně násobí koeficientem 2,0, pokud jsou tyto stavby umístěny v národních parcích a v zónách I. chráněných krajinných oblastí.⁵⁵

3.3 Daň z bytů

Daň z bytů a nebytových prostorů je zvláštní kategorií daně ze staveb. Byt je tedy předmětem daně z nemovitostí, ačkoli podle občanského práva nemovitostí vůbec není, není totiž spojen se zemí pevným základem. Vlastník bytu z tohoto pohledu není vlastníkem nemovitosti ale souboru předmětů právních vztahů, který je tvořen místností

⁵³ § 11 odst. 2 zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

⁵⁴ § 11 odst. 3 písm. a) téhož zákona

⁵⁵ § 11 odst. 4 téhož zákona

nebo jejich souborem, jež jsou určeny k obývacím účelům, a podílem na společných prostorách, případně i pozemku.

Vlastníci bytů zapsaných v katastru nemovitostí se stali samostatnými poplatníky daně z nemovitostí v roce 2001. Předmětem daně z nemovitostí jsou byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí.⁵⁶ Vedle bytů tak dani podléhají i podíly na částech domu, jež mají vlastníci jednotek ve společném vlastnictví, tedy podíly na chodbách, schodištích, kočárkárnách apod. Pokud jsou byty samostatně zdaňovány daní z nemovitostí, potom stavba, v níž se jednotlivé byty nacházejí, dani ze staveb nepodléhá.

Osvobození od daně z bytů podléhá stejným principům jako osvobození od daně z pozemků a staveb dle zákona o dani z nemovitostí. Osvobození od daně je v případě bytů dokonce upraveno tak, že 3. odstavec § 9 zákona o dani z nemovitostí odkazuje na podmínky pro osvobození od daně ze staveb. Výčet uvádí téměř všechny body stanovující osvobození pro stavby, čímž se podmínky pro osvobození od daně z bytů stávají téměř shodnými. Byty mohou být od daně osvobozeny trvale, anebo pouze dočasně, mohou být osvobozeny přímo ze zákona nebo po uplatnění nároku na osvobození v daňovém přiznání.

Bez nutnosti nárokovat osvobození od daně v daňovém přiznání jsou přímo ze zákona osvobozeny byty ve vlastnictví státu, byty ve vlastnictví obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí, byty ve vlastnictví kraje, které se nacházejí v jeho územním obvodu, byty ve vlastnictví jiného státu užívané diplomatickými zástupci pověřenými v České republice, konzuly z povolání a jinými osobami, za splnění dalších podmínek a byty spravované Pozemkovým fondem České republiky.⁵⁷ Dle dikce zákona by mezi tyto byty měly patřit i byty sloužící k zajištění hromadné osobní přepravy, avšak pro tento pojem nelze nalézt ekvivalent ve reálném životě.

⁵⁶ § 7 odst. 1 písm. d) zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

⁵⁷ § 9 odst. 6 a contrario téhož zákona

Za předpokladu, že poplatník uplatní nárok na osvobození od daně v daňovém přiznání, jsou od daně osvobozeny také byty ve vlastnictví církví a náboženských společností státem uznaných, sloužící k vykonávání náboženských obřadů a k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností, byty ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností, byty ve vlastnictví veřejných výzkumných institucí a byty ve vlastnictví veřejných vysokých škol, to ale za předpokladu, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány.⁵⁸

Dále jsou v tomto režimu, tedy při nárokování osvobození v daňovém přiznání, osvobozeny byty sloužící školám a školským zařízením, muzeím a galeriím, státním archivům, knihovnám, zdravotnickým zařízením, zařízením sociální péče, nadacím, občanským sdružením zdravotně postižených občanů, byty památkových veřejně přístupných objektů stanovených vyhláškou Ministerstva financí v dohodě s Ministerstvem kultury České republiky⁵⁹, byty ve vlastnictví fyzických osob, které pobírají příspěvek na živobytí nebo jsou osobou společně posuzovanou s osobou, která tento příspěvek pobírá a jsou drželi průkazu ZTP, a byty pro individuální rekreaci ve vlastnictví držitelů průkazu ZTP/P.⁶⁰

Mezi ustanovení, jež se vztahují na osvobození bytů od daně ze staveb, je zařazen i bod osvobozující od daně stavby sloužící výlučně k účelům zlepšení stavu životního prostředí stanovené vyhláškou Ministerstva financí v dohodě s Ministerstvem životního prostředí České republiky. Tato vyhláška pověřeného ministerstva č. 12/1993 Sb. stanoví, které stavby se považují za osvobozené od daně, a zdá se zřejmé, že žádný byt nemůže plnit vyjmenované funkce, které musí stavba mít, aby sloužila k účelům zlepšení stavu životního prostředí.

Zákon některé byty od daně osvobozuje i jen dočasně. Hned tři osvobození od daně z bytů byla omezena absolutní délkou své účinnosti a v současné době již tato osvobození netrvají.

⁵⁸ § 9 odst. 1 písm. e), f), u) a v) a odst. 5 zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

⁵⁹ Vyhláška č. 12/1993 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o dani z nemovitostí

⁶⁰ § 9 odst. 1 písm. k) a n) zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

Do zdaňovacího období roku 2007 včetně byly od daně osvobozeny byty vrácené do vlastnictví fyzickým osobám z titulu restituce podle zvláštních předpisů, pokud nedošlo k převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké.⁶¹ Do uvedeného roku tedy poplatník podával v příslušné lhůtě daňové přiznání k dani z nemovitostí, ve kterém nárok na osvobození od daně ze staveb uvedl. Od roku 2008 již nemá povinnost předkládat další daňové přiznání, správce daně automaticky přihlédl k zániku nároku na osvobození a daň z nemovitostí vyměřil.

Na obdobných principech bylo založeno i osvobození bytů ve vlastnictví fyzických osob, pokud byly postaveny do roku 1948 a byla v nich buď nadpoloviční většina nájemních bytů, nebo byty v nich byly nejméně 15 let obsazeny též jinými uživateli než vlastníkem a osobami mu blízkými podle dřívějších zákonů o hospodaření s byty a s přikázaným nájemným, pokud nedošlo od roku 1948 k převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než osoby blízké.⁶² I toto osvobození bylo možno uplatnit naposledy ve zdaňovacím období 2007.

Do zdaňovacího období 2002 byly od daně ze staveb osvobozeny také byty převedené do vlastnictví fyzických osob z vlastnictví státu, obcí a družstev podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon o vlastnictví bytů, jedině však za předpokladu, že nedošlo k dalšímu převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než na osoby blízké.⁶³

V souvislosti s osvobozením od daně z nemovitostí zákon několikrát zmiňuje podmínku neuskutečněného převodu nebo přechodu vlastnického práva na jiné osoby než na osoby blízké. Je třeba dodat, že osobami blízkými se zde nerozumějí osoby blízké tak, jak o nich mluví občanský zákoník⁶⁴, ale osoby blízké definované zákonem o správě daní a poplatků, tj. manžel, partner, druh, příbuzný v řadě přímé a jeho manžel nebo partner, sourozenec a jeho manžel nebo partner, osvojitel a jeho manžel nebo

⁶¹ § 9 odst. 1 písm. h) zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

⁶² § 9 odst. 1 písm. i) téhož zákona

⁶³ § 9 odst. 1 písm. j) téhož zákona

⁶⁴ § 116 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

partner, osvojenec a jeho potomci, manžel nebo partner osvojenec a manželé nebo partneri jeho potomků.⁶⁵ Toto ustanovení tedy poskytuje výčet osob, které jsou pro daňové účely považovány za osoby blízké, a na rozdíl od občanskoprávní úpravy jde o výčet taxativní.

Poslední dvě kategorie bytů, kterým je zákonem poskytnuto osvobození od daně ze staveb, jsou osvobozeny jen dočasně, přičemž možnost dosáhnout osvobození má ve své moci sám poplatník. Od daně ze staveb jsou osvobozeny kulturní památky, na nichž jsou vlastníkem prováděny stavební úpravy na základě stavebního povolení, a to na dobu osmi let, počínaje rokem následujícím po vydání stavebního povolení k provádění těchto úprav.⁶⁶ Byty, u nichž došlo k provedení změny systému vytápění přechodem z pevných paliv na systém využívající obnovitelné energie solární, větrné, geotermální nebo biomasy, jsou osvobozeny na dobu pěti let od roku následujícího po provedení této změny.⁶⁷

Do 1. ledna 2009 platilo osvobození také pro byty, u nichž došlo k provedení změny spočívající ve snížení tepelné náročnosti bytu stavebními úpravami, na které bylo vydáno stavební povolení. Tato podmínka pro osvobození od daně ze staveb však byla zrušena zákonem č. 1/2009 Sb., a pokud vznikl nárok na osvobození dle této podmínky před 1. lednem 2009, poskytne se osvobození naposledy v roce 2012.

Z praktického hlediska mělo velký význam dnes již neplatné osvobození bytů ve vlastnictví fyzických osob v novostavbách obytných domů, pokud sloužily k trvalému bydlení vlastníků nebo osob blízkých. Toto osvobození však bylo zrušeno již zmíněným zákonem č. 1/2009 Sb. a pokud vznikl nárok na osvobození těchto bytů od daně z nemovitostí před nabytím účinnosti tohoto zákona, tedy před 1. lednem 2009, poskytne se osvobození naposledy ve zdaňovacím období 2009.

⁶⁵ § 8 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

⁶⁶ § 9 odst. 1 písm. p) zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

⁶⁷ § 9 odst. 1 písm. r) téhož zákona

I v případě daně z bytů platí obecné pravidlo, že poplatníkem daně je vlastník předmětného bytu. Je-li vlastníkem bytu Česká republika, je poplatníkem daně organizační složka státu, např. Ministerstvo nebo jiný správní úřad, nebo státní organizace zřízená podle zvláštních právních předpisů. Státní majetek může být spravován i právnickou osobou, která k němu má právo trvalého užívání nebo které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku, Pozemkovým fondem České republiky nebo Správnou státních hmotných rezerv. V takových případech jsou poplatníky tyto subjekty.⁶⁸

Pokud více subjektů splňuje podmínky pro to, aby se staly poplatníky daně z bytu, tj. např. více subjektů má k bytu vlastnické právo nebo více subjektů má k bytu ve vlastnictví státu právo hospodaření, jsou tyto povinny platit daň z nemovitostí společně a nerozdílně.⁶⁹ Jedná se o povinnost solidární, což znamená, že tyto osoby jsou povinny podávat jediné daňové přiznání a společně daňovou povinnost uhradit.

V případě daně z bytu je základem pro výpočet tzv. upravená podlahová plocha, kterou se rozumí výměra podlahové plochy bytu v m² podle stavu k 1. lednu příslušného zdaňovacího období vynásobená koeficientem 1,20.⁷⁰ Tento koeficient zjednodušeně vyjadřuje podíl na společných částech stavby a poplatník daně z bytu není nucen tento podíl složitě vypočítávat.

Sazba daně z bytů činí 2 Kč za 1 m² upravené podlahové plochy. Tato základní sazba se násobí zákonem stanoveným koeficientem odstupňovaným podle počtu obyvatel obce, která může příslušný koeficient pro jednotlivé části obce snížit o jednu až tři kategorie dolů, anebo zvýšit o jednu kategorii nahoru.⁷¹ Pokud obec stanovila obecně závaznou vyhláškou místní koeficient, násobí se tímto koeficientem daň poplatníka za jednotlivé byty.⁷²

⁶⁸ § 8 odst. 1 až 3 zákona ČNR č. 388/1992 Sb., o dani z nemovitostí

⁶⁹ § 8 odst. 5 téhož zákona

⁷⁰ § 10 odst. 2 téhož zákona

⁷¹ § 11 odst. 1 písm. f) a odst. 3 písm. a) téhož zákona

⁷² § 12 téhož zákona

4. Převodní daně

Na rozdíl od daně z nemovitostí, která se váže k majetku ve stavu klidu, převodní daně zatěžují pohyb tohoto majetku. Jsou spojeny se změnou v osobě vlastníka a postihují nabytí majetku novým vlastníkem nebo jeho převod, resp. přechod z dosavadního na nového vlastníka. Pod jejich souhrnné označení použité v názvu této kapitoly se řadí daň z převodu nemovitostí, daň dědická a daň darovací, jinak označované také jako daně transferové. Všechny jsou upraveny v rámci jednoho zákona, kterým je zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Pokud jde o nemovitosti a byty, zatěžují tyto daně jak úplatné, tak i bezúplatné formy jejich převodů a přechodů, k nimž dochází především na základě prodejů, darování nebo dědění.

4.1 Daň z převodu nemovitostí

Jak již z názvu daně vyplývá, předmětem daně z převodu nemovitostí jsou úplatné převody vlastnictví k nemovitostem. Této dani však stejně tak podléhají i úplatné přechody vlastnictví k nemovitostem, kdy k nabytí vlastnictví dochází rozhodnutím státního orgánu nebo přímo ze zákona, tj. nezávisle na vůli dosavadního vlastníka, a zákon používá pro obě formy změny vlastníka název převod.

Úplatou za převáděné nebo přecházející vlastnictví k nemovitosti je třeba rozumět protihodnotu, která je poskytována smluvní straně převádějící nemovitost, nebo z jejíhož vlastnictví přechází nemovitost do vlastnictví jiného subjektu. Není jí tak pouze úhrada při prodeji nemovitosti, ale může např. spočívat i v jiném protiplnění v případě směny za jinou věc, anebo při postoupení pohledávky je touto protihodnotou hodnota pohledávky druhé smluvní strany.

K převodu nemovitosti dochází i v případě převodu podílu na nemovitosti, kdy konkrétně určená část nemovitosti změní svého vlastníka. Tato situace může vzniknout

při rušení podílového spoluvlastnictví k nemovitosti a dohoda o zrušení a vypořádání tohoto spoluvlastnictví je taktéž dohodou o převodu vlastnictví a proto i tento převod podléhá dani z převodu nemovitostí. Předmětem daně v takovém případě je úplatný převod podílu nebo jeho části, o který se sníží hodnota převodcova podílu, který měl před vypořádáním. Protihodnota, kterou mu za jeho podíl poskytne nabyvatel převáděného podílu či jeho části, bude navíc podléhat dani z příjmu.

Časté jsou případy spoluvlastnictví nemovitosti, jejíž pořízení vlastníci financovali společně spláceným úvěrem. Úvěr není ještě zdaleka splacen a vlastníci již nechtějí nadále setrvat v tomto vztahu a chtějí převést nemovitost do vlastnictví jen jednoho z nich s tím, že jako kompenzaci za převáděný podíl poskytne jeho nabyvatel, tedy nový výlučný vlastník, převzetí závazku splatit i tu část úvěru, k jejímuž splacení se zavázal druhý spoluvlastník. V takovém případě se jedná o převod podléhající dani z převodu nemovitostí a i skutečnost, že se převodce podílu zbaví svého závazku splácet úvěr, bude mít následky ve sféře daně z příjmů, jelikož toto oprostění se od úvěru je nepeněžitým příjmem.

Situaci, kdy více subjektů vlastnících jednu nemovitost má zájem na zrušení tohoto spoluvlastnictví jde řešit také reálným rozdělením nemovitosti, pokud je to dobře možné. Reálné rozdělení připadá v úvahu při možnosti rozdělit nemovitost vertikálně, anebo v případě bytového domu je možnost jeho rozdělení na jednotlivé jednotky prohlášením vlastníků. Pokud dojde k reálnému rozdělení nemovitosti mezi její podílové spoluvlastníky tak, že hodnota části nemovitosti, která každému z nich připadne, je stejná, jako hodnota jeho spoluvlastnického podílu, nepodléhá takové zrušení a vypořádání dani z převodu nemovitostí. Bývalí spoluvlastníci v tomto případě totiž nenabývají nic, co by jim před zrušením spoluvlastnictví nepatřilo a nenabývají ani nic navíc, oproti stavu před zrušením spoluvlastnictví.

Případ zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k nemovitostem řešil i Nejvyšší správní soud. Stála před ním otázka, zda dani z převodu nemovitostí podléhá případ zrušení a vypořádání společného vlastnického práva k více nemovitostem, kdy k vypořádání dojde formou rozdělení nemovitostí mezi bývalé spoluvlastníky tak, že

každý z nich bude mít nadále ve výlučném vlastnictví jednu z těchto nemovitostí. Jde tak vlastně o směnu podílů, kdy převáděná polovina jedné nemovitosti je protiplněním za nabývanou polovinu druhé nemovitosti. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 9. 11. 2006 s č.j. 1 Afs 28/2006-77, jehož podstatná část je součástí přílohy mé práce, vycházel z toho, že se jedná o prakticky stejnou situaci, jaká nastává v případě reálného rozdělení jediné nemovitosti podle velikosti podílů spoluvlastníků a není proto možné, aby rozdělení více nemovitostí mezi jednotlivé vlastníky dani z převodu nemovitostí podléhalo. Podstatné je zde ale to, že vlastníci budou po vypořádání vlastnit nemovitosti v hodnotě shodné s hodnotou jejich spoluvlastnických podílů.

Převody podílů v rámci vypořádání podílového spoluvlastnictví je však nutno odlišit od případů majetkového vypořádání po zrušení společného jmění manželů, nebo při jeho zúžení. V takovém případě totiž pohyby majetku nejsou převodem a nepodléhají dani z převodu nemovitostí. Vyplývá to z povahy institutu společného jmění manželů, kdy každý z manželů je vlastníkem věci ve společném jmění a v případě, že se jeden z manželů svého vlastnického práva k nemovitosti vzdá ve prospěch druhého manžela, nedochází na straně druhého manžela k nabytí konkrétně určené části nemovitosti, nedochází k převodu podílu. Druhému manželovi se tak jen rozšíří dispoziční oprávnění k dané nemovitosti a proto ke zdanění daní z převodu nemovitostí nedochází.

S ohledem na daň z převodu nemovitostí je v zájmu rozvedených manželů, aby vypořádání společného jmění učinili v zákonné tříleté lhůtě, nebo aby v téže lhůtě podali návrh na vypořádání jejich jmění k soudu. Po marném uplynutí této lhůty se totiž nevypořádaný nemovitý majetek ve společném jmění manželů stává majetkem v jejich podílovém spoluvlastnictví, kdy každý bývalý manžel vlastní právě polovinu. Bývalí manželé jsou tak najednou podíloví spoluvlastníci a převody podílů nebo jejich částí v rámci zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví již dani z převodu nemovitostí podléhají. Co se týče nemovitostí, je pak majetkové narovnání po uplynutí stanovené lhůty dražší.

Podle zákona je předmětem této daně rovněž úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy.⁷³ Při odstoupení od smlouvy dojde k jejímu zrušení od samého počátku a na základě toho musí každý z účastníků vrátit vše, co podle zrušené smlouvy dostal. V konečném důsledku tak ke změně vlastníka nemovitosti nedojde a bez existence zmíněného ustanovení zákona by bylo možno předpokládat, že nevznikne ani povinnost zaplatit daň z převodu nemovitosti.

K tomuto se vyjádřil i Krajský soud v Ostravě poté, co se na něj obrátil žalobce, který nesouhlasil s vyměřením daně z převodu nemovitostí, jelikož od smlouvy o převodu nemovitostí odstoupil v souladu s občanským zákoníkem. Tento žalobce namítal, že uvedené zákonné ustanovení lze aplikovat pouze na případ, kdy k odstoupení od smlouvy dojde až následně po zaplacení daně, takže zrušením smlouvy již nevzniká nárok na vrácení uhrazené daně. Z rozsudku jmenovaného soudu však vyplývá, že s ohledem na jednoznačnou dikci citovaného ustanovení nelze dospět k jinému závěru, než že i v těchto případech, tj. kdy k převodu nemovitostí vzhledem k odstoupení od smlouvy nedojde a daň z převodu není dosud uhrazena, vzniká převodci povinnost daň z převodu nemovitostí zaplatit.⁷⁴ Pokud je ale včas podána žádost či podnět finančnímu ředitelství, takto zaplacená daň bude poplatníkovi prominuta.⁷⁵

Byla zmíněna výměna za jinou věc jako jedna z forem úplatného převodu. Směna bytů přitom není nijak výjimečným jevem. Pro vzájemný převod vlastnického práva k nemovitostem nebo k podílům na nemovitostech slouží směnná smlouva upravená občanským zákoníkem. Vyměňují-li se nemovitosti, považují se jejich vzájemné převody za jeden převod a daň se vybere z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je daň vyšší.⁷⁶ Daň se tedy vypočítává na obě vyměňované nemovitosti a vyměří se pak ta z nich, která je vyšší. Pro případ výměny nemovitostí obsahuje zákon i zvláštní

⁷³ § 9 odst. 2 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

⁷⁴ Rozsudek KS v Ostravě ze dne 8. 12. 1998 č. j. 22 Ca 322/98-23

⁷⁵ § 25 odst. 5 písm. c) téhož zákona

⁷⁶ § 9 odst. 3 téhož zákona

ustanovení určující poplatníka, kterým je převodce i nabyvatel a jejich povinnost k zaplacení daně je solidární.⁷⁷ Jde o jediný případ solidární povinnosti poplatníků u převodních daní.

V případě smluvních převodů, které nejsou směnnou, ale při kterých dochází k převodu vlastnického práva k nemovitosti na základě jejího prodeje, je poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce, tedy prodávající a nabyvatel je v tomto případě ručitelem.⁷⁸ Stanovení převodce jako poplatníka daně z převodu nemovitostí lze jednoduše odůvodnit i jazykovým výkladem názvu této daně, ze kterého vyplývá, že daní z převodu nemovitostí je zatížena převáděná nemovitost a nikoli nemovitost nabývaná.

I nabyvatel nemovitosti se však stává pro určité situace poplatníkem této daně⁷⁹, zejména si dovoluji zmínit nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva. Zajišťovací převod práva je institut občanského práva⁸⁰, při kterém je splnění závazku dlužníkem zajištěno převodem práva dlužníka ve prospěch věřitele. I tento převod nemovitosti je předmětem daně z převodu nemovitostí⁸¹, přestože vlastnictví věřitele nemusí mít dlouhého trvání. Pokud je totiž závazek dlužníka splněn, anebo je od smlouvy o zajišťovacím převodu práva platně odstoupeno, převede se nemovitost zpět do vlastnictví původního majitele, tedy dlužníka. A jelikož se jedná o další převod nemovitosti, nastane znovu povinnost k dani z převodu nemovitostí. Pro dlužníka ale zajišťovací převod nemusí být v konečném důsledku až tak nákladný, jelikož může do tří let od zpětného nabytí vlastnického práva k nemovitosti požádat o prominutí daně z převodu nemovitostí, která byla uhrazena v rámci převodů vlastnictví na základě smlouvy o převodu práva, který byl jen zajišťovacím.⁸²

⁷⁷ § 8 odst. 1 c) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

⁷⁸ § 8 odst. 1 a) téhož zákona

⁷⁹ § 8 odst. 1 b) téhož zákona

⁸⁰ § 553 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v platném znění

⁸¹ § 9 odst. 2 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

⁸² § 25 odst. 4 téhož zákona

Nezřídka je do smluv, kterými se nemovitosti převádějí, vložena dohoda účastníků o tom, že daň za převáděnou nemovitost uhradí její nabyvatel. Pokud se tak opravdu stane a nabyvatel nemovitosti svůj slib splní, převodci nevzniká žádný problém a tato dohoda nemůže být ani dodatečně napadena pro nesoulad se zákonem, který za poplatníka daně určuje převodce, anebo pro obcházení tohoto zákona, jelikož takovéto ujednání neodporuje zákonu a je platné. I přes svou nespornou platnost zavazuje tato dohoda pouze účastníky navzájem a zakládá mezi nimi soukromoprávní vztah, a proto nemůže být namítána správci daně, který bude daň z převodu nemovitostí požadovat na převodci tak, jak to stanoví zákon. Povinnost uhradit tuto daň má tedy za každých okolností převodce a je v jeho zájmu hlídat, zda nabyvatel daň skutečně zaplatil, v případě, že se tak dohodli. Pokud se tak nestane, nezbude mu nic jiného, než daň zaplatit a na základě dohody s nabyvatelem po něm úhradu požadovat.

Nabyvatel nemovitosti se ze samotného zákona stává daňovým ručitelem a má sekundární povinnost k úhradě daňového nedoplatku. Tato povinnost mu vzniká teprve v případě, že primární daňový subjekt, tedy převodce jako poplatník, svůj závazek včas nesplnil a ručitele ke splnění této platební povinnosti vyzval správce daně.

Základem daně z převodu nemovitostí je zásadně cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon o oceňování majetku,⁸³ platná v den nabytí nemovitosti. Pro zjištění ceny je určující den nabytí nemovitosti, kterým je den, v němž návrh na povolení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí došel katastrálnímu úřadu a k němuž nastávají právní účinky rozhodnutí tohoto úřadu o povolení vkladu. Tato cena je rozhodná i v případě, je-li dohodou sjednána nižší cena nemovitosti. Je-li však smluvená cena vyšší než cena zjištěná, je základem daně tato sjednaná cena⁸⁴, což bude pravidlem při standardním prodeji nemovitosti za tržní cenu.

Tato cena může být sjednána jednoduše jako prostá úplata za převáděnou nemovitost, anebo může být sestavena z více položek. Cenu může kromě peněžní sumy tvořit např. i závazek kupujícího uhradit za prodávajícího dluh třetí osobě. Hodnota

⁸³ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů

⁸⁴ § 10 odst. 1 a) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovit.

tohoto převzatého dluhu je také součástí kupní ceny a bude tak zahrnuta do základu daně z převodu nemovitostí.⁸⁵

Pro určité způsoby převodů ale zákon stanoví speciální způsoby určování základu daně z převodu nemovitostí. Základ této daně může být např. určen cenou dosaženou vydražením, jde-li o případ vydražení nemovitosti při výkonu rozhodnutí, při exekuci nebo ve veřejné dražbě, anebo může být určen výší náhrady za vyvlastňovanou nemovitost stanovenou v rozhodnutí úřadu, který vyvlastnění provádí.⁸⁶

Sazba daně z převodu nemovitostí činí 3 % ze základu daně.⁸⁷ Jde o sazbu lineární, která není závislá na vzájemném vztahu stran ani na výši základu daně. Daň je poplatník povinen uhradit ve stejné lhůtě, v jaké je povinen podat daňové přiznání místně příslušnému správci daně, čili nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž nastala jedna ze skutečností vyjmenovaných v zákoně.⁸⁸ V případě převodu bytu je touto skutečností zápis vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, kde jsou byty evidovány. Poplatník je povinen sám si daň v přiznání vypočítat a v uvedené lhůtě ji zaplatit.

Zákon pro škálu převodů stanoví také osvobození vázané na řadu podmínek. Z hlediska převodů bytů, a stejně tak i z hlediska převodů nebytových prostorů, jejichž ideální části jsou převáděny společně s jednotkou, zákon osvobozuje od daně z převodu nemovitostí zejména v souvislosti s majetkem státu, státními podniky, společnostmi s plnou majetkovou účastí, veřejnými výzkumnými institucemi apod.

Od daně z převodu nemovitostí jsou také osvobozeny převody bytů a nebytových prostorů z vlastnictví bytových družstev do vlastnictví členů – fyzických osob, pokud se

⁸⁵ K tomu viz rozsudek NSS č.j. 2 Afs 210/2004-81 ze dne 20. 7. 2005, jehož podstatná část je součástí přílohy této práce

⁸⁶ § 10 odst. 1 písm. d), i) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

⁸⁷ § 15 téhož zákona

⁸⁸ § 18 odst. 2 a § 21 odst. 2 téhož zákona

jedná o bezúplatné převody na základě ustanovení zákona o vlastnictví bytů⁸⁹. Stejně tak jsou osvobozeny převody bytů z majetku družstev do vlastnictví členů těchto družstev, jejichž nájemní vztah k bytu vznikl po splacení členského podílu.⁹⁰

Povinnost k placení daně z převodu nemovitostí nevzniká dále u bytů, které jsou převáděny z vlastnictví právnické osoby, vzniklé za účelem vlastnictví budovy, do vlastnictví fyzických osob – nájemců převáděných bytů, kteří jsou členy nebo společníky této právnické osoby, pokud se tyto osoby nebo jejich právní předchůdci podíleli svými peněžními prostředky a jinými penězi ocenitelnými hodnotami na pořízení budovy.⁹¹

Je třeba mít na paměti, že výčet možných osvobození od daně je výčtem taxativním a nelze jej nijak rozšiřovat. Proto i když k bytové jednotce náleží i spoluvlastnický podíl na pozemku, převod tohoto podílu není od daně z převodu nemovitostí osvobozen. Je osvobozen pouze převod bytu, nikoli pozemku, který je s bytem převáděn.⁹²

Od daně je osvobozen i první převod zcela nového bytu, tedy takového, který nebyl dosud užíván. Ten mohl vzniknout vystavěním nové stavby anebo nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, provedenou formou vestavby. Podmínkou pro aplikaci tohoto osvobození je dále skutečnost, že převodcem je buď obec, nebo jím je fyzická či právnická osoba, která byt převádí v souvislosti s její podnikatelskou nebo jinou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů.⁹³ Tato úprava nemá za cíl zvýhodnit některé podnikatelské subjekty, ale zlevnit stavby a podpořit tak bydlení. Stát vědomě rezignuje na určitou sumu pravděpodobných rozpočtových příjmů ve prospěch usnadnění získání bytu jeho prvonabyvatelem

⁸⁹ § 24 odst. 1 až 4 zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů

⁹⁰ § 20 odst. 6 písm. g) a h) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o d. dědické, d. darovací a d. z převodu nem.

⁹¹ § 20 odst. 6 písm. j) téhož zákona

⁹² Stejný názor vyjádřil i Městského soud v Praze v rozsudku ze dne 29. 11. 2004 č.j. 5 Ca 168/2003-32

⁹³ § 20 odst. 7 písm. b) téhož zákona

V případě, že dojde k prvnímu převodu nemovitosti, avšak účinky tohoto převodu později zaniknou např. tím, že kupující neuhradí kupní cenu, není tím možnost uplatnit toto osvobození vyčerpána. I v případě druhé kupní smlouvy, jejímž předmětem bude stejná nemovitost, bude možno aplikovat osvobození pro první převod od daně z převodu nemovitostí, jelikož původní převod byl zmařen a nesplnil tak svůj ekonomický účel.⁹⁴

4.2 Dědická daň

Druhou z převodních daní, která je upravena v zákoně společně s daní z převodu nemovitostí a daní darovací, je daň dědická. Podléhá jí veškerý majetek, tedy i nemovitosti a byty, nabytý bezplatně v důsledku smrti zůstavitele. Po vydání usnesení o tom, kdo je dědicem, co dědí a jaká je obecná hodnota zděděného majetku následuje daňové řízení, které na základě postoupeného spisového materiálu soudu provádí příslušný finanční úřad.

Předmětem daně dědické je tedy majetek nabytý děděním. Majetkem pro účely daně dědické jsou kromě jiného i věci nemovité, byty a nebytové prostory. Z nemovitostí, které se nacházejí na území České republiky, se vybere daň bez ohledu na státní občanství nebo bydliště zůstavitele. Z nemovitostí, které se nacházejí v cizině, se daň nevybírá.⁹⁵ Daňová povinnost se tedy váže na veškeré nemovitosti v České republice, k jejichž nabytí děděním došlo a není rozhodné, kde bývalý vlastník nemovitostí pobýval nebo kde byl registrován k trvalému pobytu.

Poplatníkem daně dědické je dědic, který nabytí dědictví nebo jeho část podle pravomocného rozhodnutí, jímž bylo řízení o dědictví skončeno. Dědicem může být osoba fyzická i právnická a není rozhodující, zda dědictví nabytá ze zákona, ze závěti nebo z obou těchto právních titulů. Je-li více dědiců, platí každý dědic samostatně daň

⁹⁴ K tomu viz rozsudek Nejvyššího správního č.j. 1 Afs 57/2005-61 ze dne 22. 3. 2006, jehož podstatná část je součástí přílohy této práce

⁹⁵ § 3 odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

ze svého podílu a každý podává též samostatné daňové přiznání. V případě, že dědictví připadne státu jako dědici ze závěti nebo jako odúmrť, je poplatníkem daně stát. Od povinnosti dědickou daň platit je však stát osvobozen.⁹⁶

Pro účely osvobození a výpočtu daně dědické jsou osoby zařazeny do jedné ze tří skupin vyjadřující vztah poplatníka daně k zůstaviteli. Do I. skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manželé, do II. skupiny patří příbuzní v řadě pobočné, a to sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety, a dále manželé dětí, děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které s nabyvatelem nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před smrtí zůstavitele ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele nebo zůstavitele.⁹⁷ Pokud dochází k nabývání nemovitého majetku děděním mezi osobami v těchto dvou skupinách, je od daně dědické osvobozeno.⁹⁸ Osvobození i pro II. skupinu přinesla novela zákona z 19. září 2007⁹⁹ s účinností od 1. ledna 2008. Pokud však došlo k bezúplatnému nabytí nemovitosti na základě dědění před nabytím účinnosti novely, tedy před 1. lednem 2008, postupovalo se podle předchozí právní úpravy a úplné osvobození od dědické daně se u osob zařazených do II. skupiny neuplatnilo. Pravidlo aplikace pozdějšího ustanovení, pokud je příznivější, má místo bohužel jen v trestním právu a majetek zděděný poplatníkem do konce roku 2007 bylo nutno zdanit.

Zákon vyjmenovává i další subjekty osvobozené od dědické daně při nabytí majetku děděním. Jde např. o územní samosprávné celky a jimi zřízené příspěvkové organizace, veřejné výzkumné instituce, veřejné vysoké školy apod.¹⁰⁰ Osvobozeno je také nabytí majetku právnickou osobou založenou nebo zřízenou k zabezpečování činnosti v oblasti kultury, školství výchovy ochrany dětí a mládeže, vědy, výzkumu, sociální péče apod., dále nabytí majetku státem registrovanou církví, náboženskou

⁹⁶ § 20 odst. 1 a) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovit.

⁹⁷ § 11 odst. 1 až 3 téhož zákona

⁹⁸ § 19 odst. 1 téhož zákona

⁹⁹ Novela provedená zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

¹⁰⁰ § 20 odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

společností nebo obecně prospěšnou společností, politickou stranou nebo hnutím, nadací nebo nadačním fondem apod.

Nabytí majetku právě jmenovanými subjekty je osvobozeno však jen za podmínky, že tento majetek bude použit na zabezpečování činností těchto organizací.¹⁰¹ Při zkoumání otázky osvobození v těchto případech je podstatné pouze zjištění, zda se jedná o bezúplatné nabytí majetku určeného pro financování zařízení a humanitárních akcí v oblastech uvedených v ustanovení, které stanoví podmínky pro toto osvobození, a není podstatné, zda tyto akce jsou financovány přímo z takového majetku, např. jeho prodejem, či in natura, např. poskytováním bezplatného ubytování osob, v jejichž prospěch byla nadace zřízena, či zda se tak děje nepřímo z výnosů z takového majetku.¹⁰²

Základem dědické daně je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem určená v dědickém řízení, snižená o cenu majetku od daně osvobozeného a o prokázané dluhy zůstavitele přecházející na dědice, přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele, odměna a hotové výdaje notáře a cena jiných povinností, které byly dědici v řízení o dědictví uloženy.¹⁰³ V případě nemovitostí a bytů může být prokázaným dluhem přecházejícím na dědice např. zástavní právo na zděděnou nemovitost nebo věcné břemeno, které se k nemovitosti váže.

Sazba dědické daně není pevně stanovena. Její výše je odstupňována v závislosti na příbuzenském či jiném vztahu dědice k zůstaviteli, pokud se jedná o fyzické osoby, a také v závislosti na výši základu daně. Jak je zmíněno výše, osoby zařazené do I. a II. skupiny jsou od daně osvobozeny. Do III. skupiny patří ostatní fyzické osoby a všechny osoby právnické a pro tuto skupinu je stanovena klouzavě progresivní sazba podle výše základu daně v rozmezí od 7 % do 40 %. Dědická daň vypočtená podle zákonných sazeb se snižuje na polovinu v důsledku násobení koeficientem 0,5.¹⁰⁴

¹⁰¹ § 20 odst. 4 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovit.

¹⁰² Rozsudek KS v Ústí nad Labem ze dne 8.4. 1997 č. j. 15 Ca 94/97

¹⁰³ § 4 odst. 1 téhož zákona

¹⁰⁴ § 14 odst. 1 a 2 téhož zákona

4.3 Darovací daň

Podstata převodu majetku darováním je stejná jako děděním - majetek přechází bezúplatně do vlastnictví jiné osoby. Nutná je zde absence úplaty. Vždy se musí jednat o situaci, kdy jedna strana právního vztahu něco dostává, aniž za to poskytuje určité protiplnění. Darovací daň má proto k dani dědické velmi úzký vztah, pro její výpočet se používá společná tabulka daňových sazeb a shodná jsou i mnohá osvobození.

Nemovitosti, tedy věci nemovité, byty a nebytové prostory, jsou předmětem daně darovací, pokud byly nabyty bezúplatně na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem.¹⁰⁵ Nemusí se tak vždy stát na základě smlouvy darovací, může jít například i o smlouvu o zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitosti, pokud podílový spoluvlastník nepožaduje za svůj podíl úhradu. Potom spoluvlastník, který na základě této smlouvy nabývá více, než činila hodnota jeho podílu před zrušením a vypořádáním podílového spoluvlastnictví, je povinen tuto převyšující hodnotu dani darovací podrobit.¹⁰⁶

K bezplatnému nabytí majetku, a tedy k povinnosti platit darovací daň, však nedochází v případech vypořádání nebo zúžení společného jmění manželů. Jak již bylo řečeno v kapitole věnující se dani z převodu nemovitostí, nedochází v takovém případě k žádnému převodu. Jeden manžel se vlastnického práva k dané věci vzdává a u druhého manžela nedochází ke změně rozsahu jeho vlastnického práva, ale pouze k rozšíření práva s věcí disponovat. Jelikož ale předmětem daně darovací je nabytí majetku a nikoliv jeho pozbytí, nedochází tak k naplnění podmínek pro aplikaci darovací daně.

I pro případ daně darovací tedy bývalí manželé musí dbát na dodržení tříleté lhůty, ve které musí majetkové poměry k nemovitému majetku ustanovit, pokud nechtějí darovací daň platit. K vypořádání společného jmění zahrnujícího nemovitý majetek dochází ale až právními účinky vkladu vlastnického práva do katastru

¹⁰⁵ § 6 odst. 1 a) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovit.

¹⁰⁶ § 6 odst. 5 téhož zákona

nemovitostí, které se vždy váží ke dni doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Z tohoto důvodu musí být nejpozději poslední den lhůty určené k vypořádání podán návrh na vklad, jinak nastupuje domněnka o vypořádání a nemovitosti se stanou předmětem podílového spoluvlastnictví bývalých manželů. K této otázce se vyjádřil i Městský soud v Praze v rozhodnutí č.j. 11 Ca 228/2004, jehož podstatná část je součástí přílohy této práce.

Za předmět daně darovací zákon dále stanoví bezúplatné nabytí jiného majetkového prospěchu, než jsou nemovitosti a věci movité, ke kterému došlo na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Takovým majetkovým prospěchem může být i zřízení věcného břemene, které je svou podstatou omezením vlastníka nemovitosti. Pokud bylo právo odpovídající věcnému břemeni zřízeno bezúplatně současně s bezúplatným převodem nemovitosti, podléhá dani darovací.¹⁰⁷ Bezúplatně se ale tato omezení vlastnických práv zřizují pouze v rodině, kde se stejně uplatní osvobození a darovací daň placena nebude.

Jsou-li předmětem daru nemovitosti, platí obdobný režim jako u daně dědické - z darovaných nemovitostí, které se nacházejí na území České republiky, se vybere daň bez ohledu na státní občanství nebo bydliště dárce. Z nemovitostí, které se nacházejí v cizině, se daň nevybírání.¹⁰⁸

Poplatníkem daně darovací je ve většině případů nabyvatel. Nabyvatelem nebo jinak také obdarovaným je ten, kdo je nabytím majetku obohacen, bez ohledu na to, zda jde o osobu fyzickou či právnickou. Dárce je poplatníkem v případech, kdy dochází k darování osobou v tuzemsku jiné osobě, která má bydliště nebo sídlo v cizině. Není-li dárce poplatníkem, je ručitelem.¹⁰⁹ U dárce tedy vzniká ručení přímo ze zákona, bez potřeby jeho souhlasu, a pokud není darovací daň zaplacená poplatníkem, vyzve příslušný finanční úřad ke splnění povinnosti ručitele.

¹⁰⁷ § 6 odst. 1 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

¹⁰⁸ § 6 odst. 6 téhož zákona

¹⁰⁹ § 5 téhož zákona

Pro účely osvobození od daně darovací a pro její výpočet platí rozdělení osob do tří skupin stejně tak jako u daně dědické. Do I. skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manželé, do II. skupiny patří příbuzní v řadě pobočné, a to sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety, dále pak manželé dětí, děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které s nabyvatelem nebo dárcem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele nebo dárce. Do III. skupiny patří ostatní fyzické osoby a veškeré osoby právnické.¹¹⁰

Bezúplatné nabytí majetku je od daně darovací osvobozeno, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině.¹¹¹ Osvobození od darovací daně pro I. i II. skupinu je v českém právním řádu novinkou zavedenou již zmíněnou novelou provedenou zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů¹¹², účinnou od 1. ledna 2008. Od tohoto data je tedy uplatňováno toto široké osvobození od daně při bezúplatném nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem, jenž je možno zdůvodnit ochranou institutu rodiny.

I další osvobození od darovací daně pro případy bezúplatného nabývání nemovitostí vyjmenovaná zákonem se shodují s osvobozením aplikovaným na daň dědickou. Je jím osvobození od daně při bezúplatném nabytí nebo poskytnutí majetku Českou republikou nebo jiným evropským státem, jakož i nabytí majetku některou z právnických osob se sídlem v tuzemsku, jejichž výčet zákon poskytuje, anebo právnickou osobou se sídlem na území jiného evropského státu, je-li právní forma a předmět činnosti obdobný právní formě a předmětu činnosti právnické osoby uvedené v zákonném výčtu.¹¹³

Stejně jako pro daň dědickou i pro daň darovací platí osvobození pro určité subjekty vázané na podmínku užití bezúplatně nabytého majetku na účely a k činnosti

¹¹⁰ § 11 odst. 1 až 4 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o d. dědické, d. darovací a d. z převodu nemovitostí

¹¹¹ § 19 odst. 3 téhož zákona

¹¹² Zákon ze dne 19. 9. 2007 č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

¹¹³ § 20 odst. 1 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

vykonávané těmito vymezenými subjekty. Mezi tyto zákon řadí právnické osoby činné ve veřejně prospěšných oblastech, jakými jsou školství, kultura, sociální péče, ekologie apod., dále státem registrované církve, náboženské společnosti nebo obecně prospěšné společnosti, politické strany nebo politická hnutí, nadace, nadační fondy anebo zdravotní pojišťovny nabývající majetek pro fondy veřejného zdravotního pojištění.¹¹⁴

Co se týká převodů bytů, je podstatné především osvobození od daně darovací v případech bezúplatných převodů bytů a nebytových prostorů z vlastnictví bytových družstev do vlastnictví jejich členů – fyzických osob a v případech převodů bytů z vlastnictví právnických osob, vzniklých za účelem vlastnictví budovy, do vlastnictví nájemců převáděných bytů.¹¹⁵ Tato osvobození platí jak pro daň darovací, tak pro daň z převodu nemovitostí a vztahují se výhradně na bezúplatné převody bytů a případně nebytových prostorů nebo garáží, nikoli na převody podílů na pozemku, který je v mnoha případech převáděn současně s bytem.

K problému společného převodu bytové jednotky a spoluvlastnického podílu na společných částech domu a pozemku stran osvobození od daně darovací se vztahuje i rozsudek Městského soudu v Praze z roku 2001¹¹⁶, který jasně říká, že osvobození se na převod pozemku nevztahuje. Zákon o vlastnictví bytů stanoví povinnost převodu spoluvlastnického podílu na pozemku společně s převodem jednotky, což ale neznamená, že podíl k pozemku je příslušenstvím převáděného bytu, garáže i ateliéru. Pozemek je samostatnou nemovitostí a v rámci převodu není od daně darovací osvobozen. Situace je tak shodná jako u osvobození od daně z převodu nemovitostí v případě převodu bytu, kde je osvobození aplikovatelné pouze na bytovou jednotku, nikoli však na pozemek s ní převáděný.

Od daně darovací, stejně tak jako od daně dědické, je dále osvobozeno první bezúplatné nabytí majetkového podílu na transformovaném družstvu, pokud se jedná o

¹¹⁴ § 20 odst. 4 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

¹¹⁵ § 20 odst. 6 g) a j) téhož zákona

¹¹⁶ Rozsudek č. j. 28 Ca 128/2000-55 ze dne 28. 8. 2001

převod mezi osobami blízkými.¹¹⁷ Kritéria pro stanovení podílů oprávněných osob na majetku družstva plynoucí z transformace a další související otázky upravuje zvláštní předpis.¹¹⁸

Cena majetku osvobozeného od daně darovací se odčítá od ceny bezúplatně převáděného majetku společně s hodnotou prokázaných dluhů a jiných povinností, které se váží k předmětu daně. Ke zjišťování ceny majetku dochází přímo v daňovém řízení podle zákona o oceňování majetku ke dni nabytí tohoto majetku. Pro určité případy zákon stanoví povinnost dokládat cenu znaleckým posudkem. Takto zjištěná a upravená hodnota převáděného majetku je při darování nemovitosti či bytu daňovým základem pro výpočet darovací daně.

Sazba daně darovací je stejně jako u daně dědické závislá jednak na příbuzenském či jiném vztahu poplatníka k dárci, popř. k obdarovanému při darování osobě v cizině, jednak na ceně nabývaného majetku. Vztah k dárci zařazující poplatníka do I. či II. skupiny má za následek úplné osvobození od daně darovací a stanovení sazeb daně pro tyto kategorie nemá praktický význam. Sazba daně pro osoby zařazené do III. skupiny se pohybuje v rozmezí 7 – 40 %. Tato sazba je stanovena shodně pro obě uvedené daně, pro daň darovací však neplatí násobení zákonným koeficientem 0,5 a výpočet darovací daně provedený s ohledem na zákonné sazby je konečný. Daň darovací je tak v důsledku dvakrát větší než daň dědická.

¹¹⁷ § 20 odst. 12 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

¹¹⁸ Zákon č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech

5. Daň z příjmů

Daň z příjmů je jednou z nejdůležitějších daní v České republice. Je řazena mezi přímé daně důchodového typu a je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Daně z příjmů se člení z hlediska subjektu na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Obě příjmové daně se v určitých aspektech významně odlišují, a proto je každé věnována samostatná část zákona o daních z příjmů.

Poplatníkem daně z příjmu fyzických osob jsou fyzické osoby.¹¹⁹ Není podstatné, zda jde o osoby podnikající či nepodnikající, z hlediska zdaňovaných příjmů je však zásadní, zda mají tyto osoby bydliště na území České republiky anebo zda se zde alespoň obvykle zdržují.

Zásadně všechny osoby, které nejsou osobami fyzickými, jsou poplatníky daně z příjmu právnických osob. Od daně jsou osvobozena pouze veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení a Česká národní banka. I u poplatníků daně z příjmu právnických osob, tedy osob, které nejsou fyzickými osobami včetně organizačních složek státu, je podstatné, zda se na území České republiky nachází jejich sídlo nebo místo vedení.

Poloha místa bydliště, sídla nebo místa vedení určuje, které příjmy se budou zdaňovat v České republice a které v zahraničí. Pro toto určení je zásadní tzv. rezidence poplatníka. Daňovým rezidentem je poplatník, který má na území České republiky bydliště nebo se zde trvale zdržuje¹²⁰, pokud jde o fyzické osoby, anebo poplatník, který má na území České republiky sídlo nebo místo vedení, jde-li o osoby právnické. Daňová povinnost těchto rezidentů se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na

¹¹⁹ § 2 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹²⁰ Bydlištěm se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce.

území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.¹²¹ Daňová rezidentura je tedy základem pro neomezenou daňovou povinnost a daň se v takovém případě platí ze všech dosažených příjmů. Odlišný režim může stanovit jen mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění, je-li platně uzavřena, schválena zákonodárným sborem a publikována ve Sbírce mezinárodních smluv.

Fyzická osoba, která nemá na území České republiky bydliště ani se zde obvykle nezdržuje, popř. též osoba, o níž tak stanoví mezinárodní smlouva, anebo právnická osoba, jež nemá na území České republiky své sídlo, je daňovým nerezidentem a týká se jí pouze omezená daňová povinnost, tj. platí daň pouze z příjmů dosažených ze zdrojů na našem území. Stejný režim platí i pro poplatníky, kteří se na našem území zdržují pouze za účelem studia nebo léčení.¹²²

U daňových nerezidentů tedy dani z příjmů podléhají pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky, za které zákon kromě jiného považuje i příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených, příjmy z užívání nemovitostí a bytů umístěných na území republiky a taktéž příjmy z převodu podílů v družstvech, které mají sídlo na území České republiky.¹²³

Základem daně z příjmů ze zcela obecného pohledu je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, kterým je kalendářní rok, převyšují výdaje. Nezapočítávají se příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy od daně osvobozené. Daň samotná pak tvoří určité procento z tohoto základu, který je upravován dle příslušných zákonných ustanovení. Ideální množství procent, které určuje výši daňové povinnosti, tedy optimální daňová sazba daně z příjmů, je otázkou z velké části politickou. Záleží totiž na poměru hlasů v Poslanecké sněmovně, který určuje, jaká sazba daně z příjmů bude platit.

¹²¹ § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹²² § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 téhož zákona

¹²³ § 22 odst. 1 písm. d), e) a h) téhož zákona

Sazba daně z příjmů fyzických osob byla až do zdaňovacího období 2007 klouzavě progresivní. Od roku 2008 je však aplikována lineární sazba 15 %, která se od jejího zavedení do dneška nezměnila, ač bylo původně plánováno a dokonce i uzákoněno její snížení.¹²⁴ Sazba daně z příjmů právnických osob v uplynulých letech stabilně klesala a pro zdaňovací období 2010 činí 19 %, pokud není stanovena sazba speciální. Výši daně však nelze posuzovat pouze z pohledu změny daňové sazby, ale také s ohledem na ostatní prvky daňové konstrukce a jejich úpravu.

Vzhledem k tématu mé práce vybírám do této kapitoly příjmy související s byty, a to příjmy z jejich převodů, z pronájmů, příjmy z převodů členských podílů v bytových družstvech a neopomenou ani příjmy z odstupného za uvolnění pronajatého bytu.

5.1 Příjem z převodu bytu

Daně z příjmů se týká převod bytu jak kupní, tak i směnnou smlouvou, jelikož i nepeněžní příjem dosažený směnou je příjmem, který této dani podléhá.

Povinnost k úhradě daně z příjmů může vzniknout i při vypořádání podílového spoluvlastnictví, nedochází-li k rozdělení majetku podle velikosti podílů jednotlivých spoluvlastníků, ale podíl na majetku je v rámci vypořádání převáděn za současného poskytnutí kompenzace nabyvatelem podílu. Dani z příjmů naopak podléhat nebudou příjmy z rozšíření nebo zúžení společného jmění manželů či z jeho vypořádání.¹²⁵ Pokud tedy mají rozvedení manželé ve společném jmění jednu či více nemovitostí, které si nechtějí rozdělovat přesně podle velikosti svých podílů nebo takové rozdělení není možné, musí dbát na to, aby společné jmění manželů vypořádali v rámci tříleté lhůty, po jejímž marném uplynutí bude tento majetek v jejich podílovém spoluvlastnictví.

Dani z příjmů fyzických osob nepodléhají ani příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti nebo bytu, a to z důvodu uplatnění daně dědické nebo daně darovací. Výnosy, které tento majetek může přinášet, již zdanění podléhají bez omezení.

¹²⁴ Zákon č. 261/2007 Sb. stanovil sazbu daně ve výši 12,5 % s plánovanou účinností od 1. 1. 2009

¹²⁵ § 3 odst. 4 písm. c) a g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Fyzická osoba může prodat vlastní byt, k němuž náleží i spoluvlastnický podíl na společných částech domu, a příjem z takového prodeje je předmětem daně z příjmů, zařazený do kategorie označené zákonem jako tzv. ostatní příjmy¹²⁶, pokud však nesplňuje podmínky pro osvobození od daně, o kterých je pojednáno níže. Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi převyšují vynaložené výdaje. U příjmů z prodeje vlastního bytu je výdajem cena, za kterou poplatník byt prokazatelně nabyt a jde-li o byt zděděný nebo darovaný, cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu¹²⁷ ke dni nabytí.

Výdajem jsou též částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu bytu, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka. K hodnotě vlastní práce poplatníka, kterou byt zhodnotil, se při stanovení výdajů nepřihlíží.¹²⁸ Správce daně totiž uzná pouze poplatníkem doložené výdaje s tím, že vlastní práci nijak ocenit nelze. Pro stanovení výdajů na nemovitost neakceptuje ani určení hodnoty nemovitosti znalcem a striktně trvá na doložení dokladů. Všechny doklady týkající se oprav či zhodnocení bytu se tudíž vyplatí schovávat.

Pod daňově uznatelnými výdaji si lze představit i vynaložené částky zcela jiného typu, jako je např. úrok za předčasné splacení hypotéčního úvěru v bance apod. Vždy ale musí existovat souvislost mezi takovým výdajem a prodávanou nemovitostí.

Vynaloženým výdajem je kromě jiného i daň z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí, pokud byly zaplacený,¹²⁹ a základ daně je možno o tyto vynaložené platby snížit.

Jiná je situace, pokud je byt nebo jeho část zahrnut v obchodním majetku fyzické osoby. Příjmy z převodu takového bytu jsou také předmětem daně z příjmů, řídí se však

¹²⁶ § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹²⁷ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

¹²⁸ § 10 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹²⁹ § 24 odst. 2 písm. ch) téhož zákona

ustanovením příslušným pro kategorii příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti.¹³⁰ I tyto příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, které vyjmenovává zákon¹³¹, mezi něž patří i odpisy hmotného majetku a taktéž daň z převodu nemovitostí nebo daň z nemovitostí, pokud byly zaplacený. Poplatník má však na výběr a místo výdajů vycházejících z účetnictví má možnost uplatnit výdaje v paušální výši.¹³² Způsob uplatnění výdajů v paušální výši však nelze zpětně měnit. Uplatní-li poplatník výdaje tímto způsobem, jsou již v částkách výdajů zahrnutý veškeré daňově uznatelné výdaje poplatníka.

Vlastník nemovitosti může příjmy snížit o odpisy. Má stejnou možnost i vlastník nemovitosti, kterému byla tato převedena jen pro účely zajištění jeho pohledávky smlouvou o zajišťovacím převodu práva? Odpisy snižují příjmy za předpokladu, že jde o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, a proto k určení, zda je tento dočasný vlastník oprávněn daňově odpisovat předmětnou nemovitosti je třeba posoudit, zda jsou odpisy předmětné nemovitosti právě takovýmto výdajem. Zde záleží na ujednání obsaženém ve smlouvě o zajišťovacím převodu práva. Pokud si strany ve smlouvě jednájí, že plody a užitky z převáděné nemovitosti náleží dlužníkovi jako původnímu vlastníkovi, nejsou tyto příjmem dočasného vlastníka a z jeho strany nelze tedy uvažovat o uznání výdajů na zajištění tohoto příjmu. Pokud tuto otázku strany ve smlouvě nijak neupraví, pak platí, že veškeré plody a užitky z nemovitosti náleží dočasnému vlastníkovi, a jsou tedy jeho zdanitelným příjmem. Odpisy z této nemovitosti proto jsou pro věřitele jakožto dočasného vlastníka výdajem na zajištění příjmů z ní plynoucích. Stejně tak si ale strany mohou dohodnout, že dočasný vlastník má zakázáno nemovitosti odpisovat.

U daně z příjmů fyzických osob existují mnohá osvobození. K bytům se váže zejména osvobození příjmu z prodeje bytu, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem, anebo pokud v něm měl před prodejem prodávající bydliště po dobu kratší dvou let, ale získané prostředky použije na

¹³⁰ § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹³¹ § 24 téhož zákona

¹³² § 7 odst. 7 téhož zákona

uspokojení bytové potřeby.¹³³ Toto osvobození se vztahuje kromě bytu i na podíl na společných částech domu nebo spoluvlastnický podíl a související pozemek. Bytovou potřebou se rozumí např. výstavba nebo koupě bytového či rodinného domu anebo koupě pozemku pro takovou výstavbu, výstavba nebo koupě bytu, ale také údržba a změna stavby domu nebo bytu, úhrada za převod členských práv a povinností družstva s převodem práva nájmu bytu či splacení úvěru nebo půjčky použitých poplatníkem na financování uvedených bytových potřeb.¹³⁴ Pokud však byt je anebo byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, toto osvobození se neuplatní, a to ani po dobu 2 let od jeho vyřazení z obchodního majetku.

Navíc, aby nebyla zákonná dvouletá lhůta obcházena uzavíráním smluv o smlouvách budoucích, kterými by bylo uzavření kupní smlouvy odsouváno za požadovanou lhůtu dvou let, a aby stejným způsobem nedocházelo ke spekulativním prodejm bytů za využití osvobození od daně, zákon stanoví, že osvobození se nevztahuje na příjmy plynoucí z budoucích prodejů těchto bytů, uskutečněné v době do 2 let od nabytí bytu nebo od jeho vyřazení z obchodního majetku.¹³⁵

Během této dvouleté lhůty, po kterou musí vlastník bytu v bytě bydlet, aby byl od daně z příjmu při prodeji bytu osvobozen, nelze tedy uzavřít smlouvu o smlouvě budoucí, která by prodej odložila do budoucna za okamžik uplynutí této lhůty. Resp. možné to samozřejmě je, ale nebude z toho plynout výhoda ve formě osvobození od daně.

Pro osvobození příjmů z prodeje bytu ve společném jmění manželů postačí, aby podmínky pro jeho osvobození splnil jen jeden z nich, jen jeden z nich totiž tyto příjmy zdaňuje.¹³⁶

¹³³ § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹³⁴ § 15 odst. 3 téhož zákona

¹³⁵ § 4 odst. 1 písm. a) téhož zákona

¹³⁶ tamtéž

Osvobozeny jsou dále příjmy z prodeje nemovitostí, bytů a nebytových prostor, přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let. Pokud jde o prodej majetku nabytého děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem či manželskou, zkracuje se doba pěti let o dobu, po kterou byla nemovitost prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele.¹³⁷ Prodává-li tedy např. někdo byt, který zdědil po rodiči, nemusí se obávat daně z příjmů, i kdyby od nabytí bytu neuplynul třeba ani měsíc, pokud byl zemřelý rodič jeho vlastníkem dostatečně dlouhou dobu. Časový test pěti let musí být splněn délkou vlastnictví obou osob v součtu.

Život a právo ale přináší i určité situace, kdy mezi nabytím nemovitosti a jejím prodejem nastane skutečnost, která je svou podstatou znovunabytím téže nemovitosti nebo její části. Začít počítat pětiletou lhůtu podmiňující osvobození od daně z příjmů znovu od počátku by nemělo smysluplné odůvodnění a naopak by tím byl zmařen úmysl zákonodárce osvobodit od daně příjmy z dlouhodobě vlastněného majetku. Je proto zákonem řečeno, že doba mezi nabytím a prodejem se nepřerušuje, pokud došlo k vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky domu nebo rodinného domu rozdělením podle velikosti jejich podílů. Byt reálně rozdělit nelze, avšak lze rozdělit dům vyčleněním jednotlivých jednotek, které si mezi sebe spoluvlastníci domu rozdělí. Dále se doba mezi nabytím a prodejem nemovitosti nepřerušuje, pokud v budově došlo k vymezení bytů jako jednotek, pokud došlo k zániku nebo vypořádání společného jmění manželů, anebo pokud došlo k rozdělení pozemku.¹³⁸

Podle mého názoru se tato doba nepřerušuje ani zúžením společného jmění manželů. Při tomto zúžení se totiž jeden manžel vlastnického práva k nemovitosti vzdává a druhý z manželů nenabývá nic, co před uskutečněním zúžení společného jmění manželů neměl, což vyplývá ze samotné povahy tohoto institutu. Rozsah vlastnického práva k nemovitosti se mu rozšiřuje v důsledku rozšíření oprávnění s nemovitostí disponovat. K nabytí předmětné nemovitosti však došlo již dříve a běh lhůty rozhodné pro aplikaci osvobození by se měl začít počítat již od tohoto okamžiku.

¹³⁷ § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹³⁸ § 4 odst. 2 téhož zákona

Nelze se vyhnout úvaze, v jakém vzájemném vztahu jsou obě lhůty podmiňující osvobození od daně z příjmů, tedy lhůta dvouletá a lhůta pětiletá. Nápovědou je samotné znění § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, které až do konce roku 2000 znělo takto: „Od daně jsou osvobozeny příjmy z prodeje bytů, pokud je prodávající vlastnil a současně v něm měl bydliště nejméně po dobu dvou let bezprostředně před prodejem.“ Dvouletá lhůta tak dříve obsahovala prvek dnes vlastní jen lhůtě pětileté, a to podmínku vlastnictví bytu. Na formulaci samotné by nebylo nic špatného. Pokud si ale uvědomíme, jak rozšířené v České republice je družstevní vlastnictví bytů, je jasné, že podmínka vlastnictví nemovitosti byla v mnohých případech nesplnitelná. I ve chvíli, kdy družstva začala převádět byty do vlastnictví jejich nájemníků, k čemuž je nutil zákon o vlastnictví bytů, museli noví vlastníci s prodejem bytu dva roky vyčkat, pokud se chtěli dani z příjmu vyhnout. Pokud v bytě nebydleli, museli vyčkat ne dva, ale pět let, aby od nabytí bytu do jeho prodeje splnili časový test pro osvobození.

To platí stále – nelze sčítat dobu, po kterou je vlastněn podíl v družstvu s dobou vlastnictví bytu. Pětiletá lhůta rozhodná pro nárok na osvobození od daně z příjmů při převodu bytu počíná běžet až od okamžiku nabytí vlastnického práva k samotnému bytu. Před tímto okamžikem byl poplatník v bytě jen nájemcem na základě členských práv družstva, ve kterém vlastnil podíl. Doba před nabytím bytu do osobního vlastnictví se tedy do pětileté lhůty nezapočítává.

Protože ale ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) doznalo změn a v současné době zní jeho rozhodná část takto: „Od daně jsou osvobozeny příjmy z prodeje bytu, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem“, postačí ke splnění podmínky pro osvobození, aby převodce v bytě alespoň dva roky bydlel, nemusí jej však v té době vlastnit. Nemůže se tak již stát, že po nabytí vlastnického práva k bytu jeho převodem z vlastnictví družstva by při prodeji tohoto bytu dříve než dva roky od tohoto nabytí nesplnil poplatník podmínky pro osvobození od daně z příjmů, ač v bytě třeba celý život bydlel. Lhůty podmiňující osvobození od daně z příjmů jsou na sobě zcela nezávislé. Převodce bude od daně z příjmu osvobozen, i když byt vlastní jen velmi krátkou dobu, pokud v něm alespoň dva roky bydlel.

V roce 2008 rozhodoval o ústavní stížnosti v této věci i Ústavní soud České republiky. I přes původní znění zákona o dani z příjmů konstatoval, že nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá. Měl tím na mysli právě zdanění příjmu z převodu bytu, který stěžovatelka prodala zanedlouho po jeho nabytí od družstva, čímž nesplnila podmínku dvouletého vlastnictví bytu rozhodnou pro osvobození ve znění platném v předmětné době, ač druhou část podmínky, tedy bydliště v převáděném bytě, splnila vrchovatě, jelikož v bytě bydlela od svého narození. Toto rozhodnutí Ústavního soudu č.j. I. ÚS 1611/07 považuji za velice zajímavé, a proto jeho podstatnou část přikládám.

V případě, že s nemovitostmi a byty disponuje právnická osoba, nejčastěji se bude jednat o obchodní společnosti a družstva, podléhají příjmy z těchto převodů dani, jelikož předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré činnosti a příjmy z nakládání s veškerým majetkem.¹³⁹ Převody bytů právnickou osobou nejsou od daně osvobozeny a příjmy z těchto převodů bude nutno v každém případě zdanit. Od daně z příjmů právnických osob je osvobozena pouze Česká národní banka.

5.2 Příjem z převodu členského podílu v bytovém družstvu

V České republice je tzv. družstevní vlastnictví bytu, kdy subjekt nemá vlastnické právo k jednotce, ale pouze k podílu v bytovém družstvu, častým jevem. S tímto podílem jsou spojeny určité povinnosti, ale stejně tak i práva, jakým je zejména právo nájmu bytu, jež vlastníka podílu opravňuje byt užívat. Takový uživatel bytu je však stále jen vlastníkem podílu v družstvu a nemá k bytu vlastnické právo, které by bylo možno na někoho jiného převést.

Ač je tedy často užíván pojem „prodej družstevního bytu“, nejedná se o prodej takového bytu, nýbrž o prodej podílu v bytovém družstvu a nedochází k převodu vlastnického práva k jednotce, ale k převodu členských práv a povinností spojených s tímto podílem.

¹³⁹ § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Z daňového hlediska má družstevní byt řadu výhod. Sám uživatel takového bytu nemá povinnost platit daň z nemovitostí, která je hrazena družstvem jakožto vlastníkem nemovitosti či bytu. Při převodu členských práv a povinností se neplatí ani daň z převodu nemovitostí, jelikož k žádné změně vlastníka nemovitosti nedochází.

Na převodce členského podílu však dopadá daň z příjmů, jelikož příjem z převodu členských práv a povinností k družstvu a příjem z převodu majetkových podílů na transformovaném družstvu je předmětem daně z příjmů fyzických osob zařazený do kategorie ostatní příjmy.¹⁴⁰

I pro příjmy z těchto převodů poskytuje zákon osvobození. Za prvé jsou od daně osvobozeny příjmy za podmínky, že doba mezi nabytím a převodem členských práv družstva nebo podílu na transformovaném družstvu přesahuje 5 let. Osvobození se však nevztahuje na příjmy z převodu členských práv družstva, pokud byly pořízeny z obchodního majetku poplatníka, a to do 5 let po ukončení jeho podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Osvobození není možné uplatnit ani na příjmy plynoucí z budoucího převodu členských práv v pětileté lhůtě od nabytí těchto práv nebo od ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti poplatníka.¹⁴¹

Dále připadá v úvahu osvobození příjmů z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu, pokud v souvislosti s tímto převodem bude zrušena nájemní smlouva k bytu a poplatník použije získané prostředky na uspokojení bytové potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž úplatu přijal, anebo odpovídající částku vynaložil na obstarání bytové potřeby v době jednoho roku před jejím obdržením.¹⁴² Pokud poplatník na uspokojení bytové potřeby použije jen část úplaty z převodu členských práv družstva, je osvobozena jen tato vynaložená část.

Co je bytovou potřebou stanoví zákon o daních z příjmů v § 15 odst. 3. Důležité je ale zmínit, že osvobození platí pouze na příjmy nebo tu jejich část, která je použita na

¹⁴⁰ § 10 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁴¹ § 4 odst. 1 písm. r) téhož zákona

¹⁴² § 4 odst. 1 písm. u) téhož zákona

uspokojení bytové potřeby samotného poplatníka. Budou-li prostředky získané převodem členských práv a povinností použity pro zajištění potřeb osoby odlišné od poplatníka, byť by mohlo jít o osobu, která s poplatníkem v bytě bydlela, osvobození nebude možné aplikovat. Ač se zdá tento výklad logický a zákonné ustanovení jasné, musel v této otázce rozhodovat Městský soud v Praze, který ve svém rozhodnutí¹⁴³ konstatoval, že „příjem z úplatného převodu práv a povinností spojených s členstvím v družstvu je osvobozen od daně z příjmů u poplatníka, který příjem použije na uspokojení své bytové potřeby, nikoli osob spolubydlících.“

5.3 Příjem z pronájmu bytu

Pronájmem bytu je právní vztah upravený občanským zákoníkem založený nájemní smlouvou, kterou pronajímatel přenechává nájemci za nájemné byt do užívání, a to na dobu určitou nebo bez určení doby užívání.¹⁴⁴ Samotný pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor není považován za živnost¹⁴⁵ a může ho provozovat každý vlastník těchto objektů, aniž by k tomu musel mít speciální oprávnění. Pokud však jsou vedle pronájmu pronajímatelem poskytovány i další služby, tedy jiné než základní služby zajišťující řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor, je takový pronájem živností a podléhá režimu zákonné kategorie příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti¹⁴⁶, stejně tak jako příjmy z pronájmu nemovitostí a bytů, které jsou součástí obchodního majetku fyzické osoby.

Není-li pronájem nemovitostí a bytů, příp. jejich částí, spojen s podnikáním fyzické osoby, jsou příjmy z něho plynoucí předmětem daně z příjmů fyzických osob podle § 9 zákona o daních z příjmů. Základem této daně jsou příjmy z pronájmu nemovitostí nebo bytů snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Poplatník má možnost uplatnit výdaje skutečně a prokazatelně vynaložené,

¹⁴³ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2007, č. j. 9 Ca 308/2005-56

¹⁴⁴ § 685 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

¹⁴⁵ § 3 odst. 3 písm. ah) zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon

¹⁴⁶ § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

nebo může uplatnit výdaje v paušální výši 30 % z dosažených příjmů.¹⁴⁷ Příjmy, pohledávky, výdaje a ostatní potřebné skutečnosti je poplatník povinen jasným a průkazným způsobem zaznamenávat.

Je-li pronajímán byt v podílovém spoluvlastnictví více subjektů, pak jsou příjmy společně s vynaloženými výdaji děleny mezi spoluvlastníky podle velikosti jejich podílů. Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů z pronájmu vzniká každému vlastníkovvi. Jde-li však o byt, který je součástí společného jmění manželů, bude příjmy z jeho pronájmu zdaňovat pouze jeden z nich.

V případě pronájmu bytů právnickou osobou poskytuje zákon osvobození pro příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů v domech ve vlastnictví bytových družstev a společností, které vznikly za účelem vlastnictví těchto domů, pokud jsou byty užívány společníky nebo členy těchto společností a družstev.¹⁴⁸ Příjmy z pronájmu jiným subjektům od daně z příjmů právnických osob osvobozeny nejsou.

5.4 Příjem získaný za uvolnění bytu

Nejen v souvislosti s privatizací bytových domů získali mnozí nabyvatelé těchto domů s předmětnou nemovitostí i její nájemníky. Ti mají v mnoha případech nájemní smlouvy na dobu neurčitou a za cenu podléhající zákonné regulaci. Není výjimkou ani situace, kdy jediná osoba obývá byt o rozloze 100 m², který by jeho vlastník byl schopen pronajmout mnohem výhodněji.

Pro vlastníka takového domu je často výhodnější motivovat nájemce k odchodu třeba i vynaložením nemalé sumy peněz. Kromě peněžní náhrady za uvolnění bytu, tedy odstupného, může nájemce opouštějící byt od jeho majitele získat třeba i náhradu ve formě jiného bytu, který je mu převeden do vlastnictví. Odstupné, jakožto peněžní příjem, společně s příjmem naturálním spočívajícím v získání náhradního bytu tvoří příjem uživatele bytu a jako takový je předmětem daně z příjmů.

¹⁴⁷ § 9 odst. 3 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁴⁸ § 19 odst. 1 písm. c) téhož zákona

Pokud pronajímatel poskytne jako náhradu za uvolnění bytu jiný byt, je tento příjem od daně z příjmů osvobozen. Pokud však jako náhradu za uvolnění bytu vyplatí jeho uživateli finanční obnos, je tento příjem od daně osvobozen pouze za předpokladu, že ho poplatník použije na uspokojení bytové potřeby nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž odstupné přijal, anebo pokud částku odpovídající odstupnému vynaložil na obstarání bytové potřeby v době jednoho roku před jejím obdržení.¹⁴⁹ Pokud poplatník použije odstupné na obstarání bytové potřeby jen částečně, je od daně osvobozena jen část na tyto účely vynaložená.

¹⁴⁹ § 4 odst. 1 písm. u) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

6. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty upravená zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty je základem daňové soustavy České republiky. Patří do kategorie daní nepřímých, společně se spotřebními a energetickými daněmi, u kterých je nositelem daňového břemene konečný spotřebitel, jenž však neplní svou povinnost přímo vůči státnímu rozpočtu, ale prostřednictvím registrovaných plátců daně, kteří mají povinnost daň vybrat a odvést.

Plátcem daně z přidané hodnoty se může stát na základě zákona nebo dobrovolného rozhodnutí osoba povinná k dani, kterou je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti a stejně tak i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud ekonomické činnosti uskutečňuje.¹⁵⁰ Ekonomickou činností je soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, což bude s ohledem na téma této práce zahrnovat zejména subjekty zabývající se výstavbou a prodejem nemovitostí. Za ekonomickou činnost lze považovat i nájem nemovitosti, který je soustavným využitím hmotného majetku za účelem získání příjmů.

Osvobození od uplatňování daně z přidané hodnoty zákon přiznává osobě povinné k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, pokud její obrat nepřesáhne částku 1.000.000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.¹⁵¹ Výše obratu byla stanovena v návaznosti na limit pro registraci plátců ve výši 35.000 EUR, který si Česká republika vyjednala při vstupu do Evropské unie jako trvalou výjimku. Tuzemská osoba povinná k dani, která nedosahuje tohoto ročního obratu, se může stát plátcem daně na základě vlastního rozhodnutí podáním přihlášky k registraci.¹⁵²

¹⁵⁰ § 5 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹⁵¹ § 6 odst. 1 téhož zákona

¹⁵² § 95 odst. 7 téhož zákona

Předmětem daně z přidané hodnoty souvisejícím s vlastnictvím a převody nemovitostí je dodání zboží, převod nemovitosti, přechod nemovitosti v dražbě nebo poskytnutí služby, a to za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti a s místem plnění v tuzemsku.¹⁵³

Změna vlastníka nemovitosti, která je předmětem evidence katastru nemovitostí, nastává jejím převodem. Právním důvodem převodu vlastnického práva k nemovitosti může být zejména její prodej nebo směna. Převod nemovitosti, jež se nezapisuje do katastru nemovitostí, se považuje za dodání zboží. Taková nemovitost mění vlastníka převodem práva nakládat s ní jako vlastník.

Pokud je převáděn byt, jehož první kolaudační souhlas je starší tří let, bude tento převod od daně z přidané hodnoty osvobozen.¹⁵⁴ Daň z přidané hodnoty tak bude třeba platit pouze za převody uskutečněné v době do tří let od kolaudace. Byty ale nevznikají pouze výstavbou nového bytového domu, mohou vzniknout i nástavbou nebo přístavbou ke staré budově. Dřívější kolaudace původní části budovy nemá na režim daně z přidané hodnoty u nového bytu vliv a lhůta od vydání prvního kolaudačního souhlasu k nově přístavěnému bytu běží samostatně. Převod bytu v nově přístavěné části budovy tak může dani z přidané hodnoty podléhat, ačkoliv převod bytu ve staré části budovy už podléhá osvobození.

Co se týká přechodů nemovitostí, předmětem daně z přidané hodnoty jsou pouze přechody vlastnického práva v dražbě. Jiné případy přechodů, tedy například případy dědění nebo rozhodnutí státního orgánu, předmětem daně z přidané hodnoty nejsou.

Nájem nemovitostí a bytů je jakožto poskytnutí služby za úplatu také předmětem daně z přidané hodnoty. Při nájmu dochází k poskytnutí práva využití věci, což je jeden ze zákonných příkladů toho, co se poskytnutím služby rozumí. Obecně je poskytnutí služby definováno negativně jako všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo

¹⁵³ § 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹⁵⁴ § 56 odst. 1 téhož zákona

převodem nemovitosti.¹⁵⁵ Od daně z přidané hodnoty je osvobozen nájem staveb, bytů a nebytových prostor, jenž není krátkodobým. Za krátkodobý nájem přitom zákon považuje nájem, jehož nepřetržitá délka trvání nepřesáhne 48 hodin. Plátce se však může rozhodnout, že u nájmu jiným plátcům daně z přidané hodnoty pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se daň uplatní.¹⁵⁶

Daň z přidané hodnoty je hrazena spotřebitelem, jelikož je promítnuta do konečné ceny zboží, služeb a převáděných nemovitostí. Zatížením spotřeby má tato daň větší dopad na obyvatelstvo s nižšími příjmy a i vzhledem k této skutečnosti je významná výše její sazby.

Zákon sazbu daně z přidané hodnoty diversifikuje na základní a sníženou sazbu daně. Obě kategorie této sazby prošly vývojem. Základní sazba počínaje rokem 1995 klesala z 23 % na 19 %, avšak pro letošní rok je zákonem stanovena ve výši 20 %. Snížená sazba činila dlouhou dobu 5 %, v roce 2008 stoupla na 9 % a pro letošní rok je stanovena dokonce ve výši 10 %. Od zvýšení sazby této daně si zákonodárci slibují navýšení daňových příjmů státu. Mezi zeměmi Evropské unie ve výši základní sazby vede Dánsko, Švédsko a Maďarsko s 25procentní sazbou. Opakem jsou Kypr a Lucembursko, kde tato sazba činí pouhých 15 %.

Pokud zákon výslovně nestanoví jinak, uplatňuje se u zboží, služeb a převodů nemovitostí základní sazba daně. Zboží a služby, jež podléhají snížené sazbě daně, vyjmenovává zákon o dani z přidané hodnoty ve svých přílohách.

6.1 Sazba daně u bytové výstavby a staveb pro sociální bydlení

Speciálně upravuje zákon sazby daně z přidané hodnoty u bytové výstavby a u staveb pro sociální bydlení.

¹⁵⁵ § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹⁵⁶ § 56 odst. 3 a 4 téhož zákona

Na stavební a montážní práce spojené se změnou stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, nebo poskytnuté v souvislosti s opravou těchto staveb, se uplatní snížená sazba daně.¹⁵⁷ Toto zvýhodnění renovací a oprav staveb určených pro bydlení však platí pouze do konce roku 2010, tak jak to povolila Rada Evropské unie ve svém Rozhodnutí dne 7. 11. 2006.¹⁵⁸ Novela zákona o dani z přidané hodnoty předložená sněmovně vládou 14. 4. 2009¹⁵⁹ navrhovala zrušení omezené platnosti tohoto ustanovení a na rekonstrukce, opravy a modernizace staveb určených k bydlení by se i nadále uplatňovala snížená sazba daně. Tento návrh byl však 4. 11. 2009 ve 3. čtení zamítnut.

Snížená sazba se dále uplatňuje u staveb pro sociální bydlení, včetně jejich příslušenství. Může se jednat o byt, rodinný dům nebo bytový dům pro sociální bydlení, ubytovací zařízení pro ubytování příslušníků bezpečnostních sborů nebo státních zaměstnanců, zařízení sociálních služeb, školská, internátní, zvláštní dětská a jiná zařízení, která zákon vyjmenovává.¹⁶⁰

Zákon obsahuje i definice toho, co se rozumí domem či bytem pro sociální bydlení. Jsou jimi domy s výměrou do 350 m² a byty do 120 m² podlahové plochy.¹⁶¹ Není nutná podrobná znalost průměrné výměry bytů a domů v České republice k učinění závěru, že se jedná o většinu domů a bytů na našem území. Výjimka Evropské unie spočívající v použití snížené sazby daně z přidané hodnoty na stavby platila pro Českou republiku pouze do konce roku 2007. Od roku 2008 je možno sníženou sazbu aplikovat pouze na tzv. sociální bydlení. Co je tímto sociálním bydlením si ale určuje vláda každého členského státu sama a této možnosti bylo využito ke zvýhodnění valné

¹⁵⁷ § 48 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹⁵⁸ Rozhodnutí Rady 2006/774/ES, kterým se postupem podle čl. 28 odst. 6 směrnice 77/388/EHS povoluje některým členským státům uplatňovat sníženou sazbu DPH na některé služby s vysokým podílem lidské práce

¹⁵⁹ Sněmovní tisk 801

¹⁶⁰ § 48a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹⁶¹ § 48a odst. 5 a 6 téhož zákona

většiny staveb, jež se na našem území nacházejí nebo se zde běžně staví. Velkorysé pojetí sociálního bytu či domu v našem právním řádu tedy není náhodou.

Problém vzniká pouze v případě bytových domů, ve kterých byt jen jediný byt překračuje výměru 120 m² a překročením této hranice je vyloučen z kategorie sociálního bydlení. Vyloučen je pak totiž celý takový dům, i kdyby všechny ostatní byty v něm pravidla sociálního bydlení splňovaly.¹⁶²

Snížená sazba daně se uplatní jak u převodů staveb pro sociální bydlení a jejich příslušenství, tak u poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, změnou nebo opravou. Stejně tak se tato snížená sazba uplatní na práce, kterými se dům, byt nebo prostor určený k jiným účelům než k bydlení mění na stavbu splňující kritéria stavby pro sociální bydlení.¹⁶³

¹⁶² § 48a odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹⁶³ § 48a odst. 1 a 3 téhož zákona

Závěr

Závěrem si dovolím zdůraznit skutečnost, že ač plátcí z pochopitelných důvodů vnímají daně negativně, je třeba chápat jejich nezbytnost pro fungování státu. Stejně tak jako nelze opomenout význam důchodových daní a daně z přidané hodnoty, i majetkové daně mají svou opodstatněnost. Pro stát je navíc přínosný snadný způsob jejich výběru a možnost dodatečně zdanit majetek vytvořený z důchodů, které unikly zdanění důchodovou daní. Výnos z majetkových daní je dlouhodobě stabilní a nadto je velmi složité se jejich placení vyhnout.

Stát, jakožto příjemce většiny daní a tvůrce legislativy, by se však měl vážně zabývat otázkou efektivity výběru a správy daní. Zjištění, že nezanedbatelná část placených daní je spotřebována na jejich výběr, má na poplatníka demotivující vliv. Samozřejmě je žádoucí výběr daní v České republice zlevnit snížením nákladů na správu daní, namísto zvyšování daňové zátěže. Otázkou však je, jak toho dosáhnout.

V rámci snahy vylepšit systém správy daní není co namítat vůči záměru aplikovat klientský přístup daňové správy k daňovému poplatníkovi, se kterým přišlo Ministerstvo financí a Hospodářská komora České republiky již v roce 2007. Základním principem je snaha o minimální zatěžování podnikatele plněním řádně a zodpovědně své povinnosti vůči daňové správě, která se k němu má chovat jako ke svému klientovi. Největší pozornost by naopak měla být věnována těm, kteří se k dani nepřihlásili, a přesto podnikají, čímž představují riziko pro veřejné rozpočty.

Současný zákon o správě daní a poplatků bude od příštího roku nahrazen novým daňovým řádem, který přinese zásadní změny. Správu daní vztahujících se k vlastnictví nemovitostí a jejich převodům a změny, které přináší nový daňový řád, plánují zahrnout do své rigorózní práce.

Seznam použité literatury

- 1) Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. a kol., Finanční právo, C. H. Beck, 2009
- 2) Bradáč, A., Fiala, J., Nemovitosti - oceňování a právní vztahy, Linde Praha a. s., 2004
- 3) Bučková, A., Oehm, P., Nemovitosti, byty a nebytové prostory, jejich právní a daňový režim, C. H. Beck, 2002
- 4) Čáslavský, M. a kolektiv autorů, Daňové judikáty, 1. díl, Linde Praha, a.s., 1999
- 5) Čáslavský, M. a kolektiv autorů, Daňové judikáty, 4. díl, Linde Praha a. s., 2002
- 6) Fiala, J. a kol., Občanské právo, ASPI, a.s., 2006
- 7) Fiala, J., Novotný, M., Oehm, J., Horák, T., Zákon o vlastnictví bytů: komentář, C. H. Beck, 2005
- 8) Grůň, L., Finanční právo a jeho instituty, Linde Praha, a.s., 2006
- 9) Knappová, M., Švestka J., Dvořák J., a kol., Občanské právo hmotné, Svazek 1., ASPI, a. s., 2005
- 10) Kubátová, K., Daňová teorie a politika, ASPI Publishing, 2003
- 11) Madar Z. a kol., Slovník českého práva, 1. díl, Linde Praha, a.s., 2002
- 12) Madar, Z. a kol., Slovník českého práva, 2. díl, Linde Praha, a.s., 1999
- 13) Pelc, V., Daň z převodu nemovitostí, komentář, C. H. Beck, 2009
- 14) Radvan, M. a kolektiv, Finanční právo a finanční správa – berní právo, MU Brno a Doplněk, 2008
- 15) Radvan, M., Zákon o dani z nemovitostí a předpisy související, komentář, C. H. Beck, 2006
- 16) Radvan, M., Zdanění nemovitostí v Evropě, LexisNexis CZ s.r.o., 2005

Seznam příloh

- 1) Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 28/2006-77 ze dne 9. 11. 2006
- 2) Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 210/2004-81 ze dne 20. 7. 2005
- 3) Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 57/2005-61 ze dne 22. 3. 2006
- 4) Rozhodnutí Městského soudu v Praze č.j. 11 Ca 228/2004 ze dne 31. 5. 2005
- 5) Nález Ústavního soudu č.j. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008

Daň z převodu nemovitostí: zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví

„Pokud spoluvlastníci zruší a vypořádají spoluvlastnictví k několika nemovitostem tak, že každý z nich bude nadále výlučným vlastníkem některé z těchto nemovitostí, přičemž hodnota nemovitostí každého z nich bude odpovídat hodnotě spoluvlastnických podílů, nepodléhá takové zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví dani z převodu nemovitostí [a to ani podle § 9 odst. 1 písm. a) a ani podle § 9 odst. 3 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí].“

Z odůvodnění:

Zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví může mít různou podobu; dochází-li k němu dohodou spoluvlastníků, nejsou s ohledem na dispozitivnost § 141 občanského zákoníku spoluvlastníci vázáni způsoby vypořádání uvedenými v § 142 téhož zákona, ale mohou zvolit i varianty jiné. Jedním z tradičních způsobů, předpokládaných samotným § 142 občanského zákoníku hned na prvním místě, je reálné rozdělení věci. Právě srovnání tohoto způsobu vypořádání s tím, který zvolily stěžovatelky, vede k závěru o neudržitelnosti právního názoru zaujatého finančními orgány a městským soudem: pokud by se spoluvlastníci dohodli na reálném rozdělení každého předmětu spoluvlastnictví (za předpokladu, že by jejich rozdělení bylo dobře možné) tak, že by hodnota části věci, která každému z nich připadla, byla stejná, jako hodnota spoluvlastnického podílu, nepodléhalo by takové zrušení a vypořádání ani dani darovací, ani dani z převodu nemovitostí. Stejně tak pokud by předmětem spoluvlastnictví byla jediná věc a spoluvlastníci by se dohodli na zrušení spoluvlastnictví a jejím reálném rozdělení, a to opět tak, že by hodnota části věci, která připadla každému z nich, odpovídala hodnotě jejich spoluvlastnického podílu, nebylo by ani zde možno dospět k závěru, že lze vyměřit darovací daň nebo daň z převodu nemovitostí. Rozdíl ve způsobu vypořádání, který zvolily stěžovatelky, oproti oběma uvedeným příkladům je toliko v tom, že nedošlo k reálnému rozdělení nemovitostí; podstatné a shodné pro všechny tyto situace je naopak fakt, že ani v jednom z těchto případů nenabývá bývalý spoluvlastník nejen něco, co by mu předtím nepatřilo (to ostatně vyplývá z povahy spoluvlastnictví a jeho vypořádání), ale především nenabývá ani více, než měl za trvání spoluvlastnictví. Za této situace by bylo absurdní trvat na závěru, že první dva případy se nezdaňují, zatímco v souzené věci je nutno vyměřit daň z převodu nemovitostí.

Daň z převodu nemovitostí: určení základu daně

„Součástí kupní ceny, z níž se určuje základ daně z převodu nemovitostí [§ 10 písm. a) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí], jsou veškerá finanční plnění sjednaná jako úhrada za prodávané nemovitosti, tedy i částka, kterou se kupující zavázala uhradit za prodávající jejich věřiteli.“

Z odůvodnění:

Podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je předmětem daně z převodu nemovitostí mj. úplatný převod nemovitostí. Základem daně z převodu nemovitostí je podle § 10 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. cena zjištěná podle zvláštního předpisu, platná v den nabytí nemovitosti, a ta i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná. Je-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná.

V daném případě tak byla základem daně cena sjednaná (podíl stěžovatelky na této kupní ceně) a z ní měla být stanovena daň podle § 15 téhož zákona. Daňový základ se tedy určuje z ceny sjednané, bez ohledu na to, zda byla skutečně uhrazena. Otázkou pak zůstává, zda součástí ceny sjednané byla i částka, kterou se kupující zavázala uhradit za prodávající jejich věřiteli, případně vložit na fond oprav společenství vlastníků, jehož se stala kupující členem namísto prodávajících.

Mezi prodávajícími a kupující byla uzavřena kupní smlouva a sjednanou cenou je třeba rozumět veškerá finanční plnění, která jsou za prodej nemovitostí kupující prodávajícím poskytnuta, tedy která mají charakter ceny za tuto nemovitost poskytované, a to ať přímou výplatou, nebo závazkem úhrady dluhu prodávajícího. Pokud současně s kupní cenou výslovně uvedenou bylo sjednáno i další plnění, které má charakter úhrady za prodávanou nemovitost, je třeba je do kupní ceny započíst.

Daň z převodu nemovitostí: osvobození od daně

„Možnost uplatnit osvobození od daně z převodu nemovitostí při prvním úplatném převodu vlastnictví ke stavbě či bytu (§ 20 odst. 7 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí) se může vyčerpat jen takovým převodem, jehož účinky později nezaniknou, a jenž tedy splnil svůj ekonomický účel. Úplatný převod stavby či bytu je proto osvobozen od daně i tehdy, pokud táž věc byla již dříve předmětem kupní smlouvy, od níž převodce později odstoupil pro nezaplacení kupní ceny kupujícím.“

Z odůvodnění:

Osvobození od daně se těší až ten převod nemovitosti, který splnil svůj ekonomický účel a jehož účinky později neodpadly. Smyslem ustanovení § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je motivovat investory ve stavebnictví a realitní společnosti k převodu nově vzniklých staveb [a bytů podle písm. b)], a podněcovat tak trh s nemovitostmi. Na rozdíl od prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona, jehož smyslem je umožnit převodci znovu nabýt vynaloženou částku daně, pokud účinky převodu nebyly trvalé, však toto ustanovení neporovnává trvání účinků převodu na straně jedné a zaplacenou daň na straně druhé, resp. zpětně neposuzuje spravedlivost zdanění. První úplatný převod se naopak osvobozuje i přesto, že jím strany dosáhly svých ekonomických cílů a převodce z něj má majetkový prospěch. Ačkoli tedy byla zaplacena kupní cena, jejíž část by bylo možno odčerpat coby daň z převodu nemovitostí, stát se této možnosti zříká: důležitější než příjem plynoucí z takových převodů je pro něj totiž zájem na oživení ekonomiky v oblasti stavebnictví a realit. Účelem osvobození od daně je zprostit investora (případně zprostředkovatele), který poprvé převádí nově vzniklou nemovitost na jiného, daňové zátěže, a umožnit mu tak, aby mohl co nejvíce prostředků získaných prodejem nemovitosti opět investovat do výstavby a trhu s nemovitostmi.

Pokud tedy převodce při převodu nedosáhne svého cíle a je nucen odstoupit od smlouvy pro nezaplacení kupní ceny kupujícím, nekonzumuje se tím ekonomické zvýhodnění spočívající v osvobození od daně podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.; v opačném případě by totiž nebyl naplněn účel, který zákonodárce tímto ustanovením sledoval. Formálně vzato zůstává takový převod převodem prvním, tedy předcházejícím v čase převodům dalším.

Daň darovací: vypořádání společného jmění manželů

„Dani darovací podléhá změna vlastnických poměrů k nemovitosti, k níž dojde vkladem dohody o vypořádání společného jmění manželů do katastru nemovitostí, jestliže není dodržena zákonná tříletá lhůta uvedená v ustanovení § 150 odst. 4 občanského zákoníku, tj. dohoda nenabude účinnosti ve lhůtě tří let od zániku společného jmění manželů a nastanou tak účinky právní fikce podílového spoluvlastnictví k nemovitosti, přičemž podíly obou manželů jsou stejné.“

Z odůvodnění:

Manželství žalobce, uzavřené s paní R. D. dne 20.12.1968, bylo rozvedeno rozsudkem okresního soudu, který nabyl právní moci dne 5.2.1999. Dne 9.12.1998, tedy ještě před rozvodem manželství, uzavřel žalobce s R. D. smlouvu, upravující vypořádání vzájemných majetkových práv a povinností pro dobu po rozvodu jejich manželství. V zákonem stanovené lhůtě tří let od zániku společného jmění následně uzavřel žalobce s bývalou manželkou R. D. dne 4.2.2002 dohodu o vypořádání zaniklého společného jmění manželů k věcem nemovitým. Katastrální úřad povolil na základě uzavřené dohody o vypořádání zaniklého společného jmění manželů k věcem nemovitým dne 4.2.2002 vklad práva do katastru nemovitostí rozhodnutím č. j. 212 V 352/2002, s právními účinky vkladu dne 13.2.2002.

Sice nebylo úmyslem manželů vypořádat zaniklé společné jmění manželů tím, že R. D. bezplatně převede na J. D. svůj spoluvlastnický podíl k dotčeným nemovitostem, avšak v důsledku právní skutečnosti, již je v dané věci uplynutí zákonem stanovené tříleté lhůty, uvedené ustanovení § 150 odstavec 4 o. z., došlo ze zákona ke změnám formy spoluvlastnictví bývalých manželů k uvedeným nemovitostem. Dohoda o vypořádání ze dne 4.2.2002 nabyla účinnosti podle ustanovení § 150 odst. 1 o. z. až dne 13.2.2002, proto zde platí fikce nevypořádání společného jmění manželů dohodou či rozhodnutím soudu podle ustanovení § 150 odst. 4 o. z.

Daň z příjmů: osvobození od daně

„Nelze připustit, aby se vlivem interpretace zákona stalo předmětem zdanění něco, co zákon za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládá.“

Z odůvodnění:

Platí, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku. Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem.

Bytová politika státu realizovaná skrze zdaňování nemůže činit neodůvodněné rozdíly. Bylo nesporné, že stěžovatelka v bytě, který jí byl družstvem předán 21. 3. 1995, bydlela od svého narození (r.1976) a byt byl převeden do jejího vlastnictví dne 20. 6. 1997, ačkoli podmínky převodu, k němuž družstvo nutil zákon (§ 23 odst. 2 zákona č. 72/1994 Sb.), splnila nejpozději dne 26. 6. 1995. Podmínku dvouletého bydliště stěžovatelka splňovala (vrchovatě). Podmínku vlastnictví nesplňovala, jen když správce daně ignoroval specifika transformačního procesu a za okamžik nabytí vlastnictví považoval den 20. 6. 1997, kdy se družstvo uvolilo převod uskutečnit, ačkoli se předtím samo zavázalo, že byt převede nejpozději do 31. 12. 1996. Družstvu vznikla zákonná povinnost byt převést nejpozději dne 26. 6. 1995. Od té doby probíhala transformace vlastnictví, kterou stěžovatelka nemohla ovlivnit, a od této doby bylo v zásadě neodvratné, že se stane vlastnící předmětného bytu.

Nejvyšší správní soud při výkladu a aplikaci daňového práva hmotného a procesního nerespektoval z článku 11 odst. 5 Listiny pramenící princip in dubio pro libertate a podrobil zdanění příjem, u nějž nebylo nesporné, že byl vzhledem k okolnostem případu od daně osvobozen, čímž porušil základní právo stěžovatelky garantované čl. 11 odst. 1 Listiny.

CHARLES UNIVERSITY IN PRAGUE

Faculty of Law

Department of Financial Law and Finances

**Tax issues of ownership and transfer of real property
with special regard to ownership of flats**

Diploma Thesis

Miluše Kadlecová

Thesis supervisor:
JUDr. Pavlína Vondráčková

Prague, April 2010

Abstract

The aim of this Master's degree thesis on the subject of "Tax issues of ownership and transfer of real property with special regard to ownership of flats" is to describe compactly the taxation related to the ownership and transfer of real property. Concentrating on the ownership and transfer of flats is in the environment of the Czech Republic well justified considering the large number of blocks of flats and the general drift of their development. The taxation related to property affects a multitude of people and this was the reason I chose this subject matter.

The thesis is divided into two parts. The first part defines the basic terms, such as real estate property, land, building and flat. This introductory part also contains a description of the main principles of ownership and the means of acquiring the proprietary right. The main emphasis is placed on the acquirement of proprietary right to the real estate property which has its specialties. The final chapter of this part characterizes the ownership of flats and the main rules of this property variation.

The second part of my thesis deals with the analysis of the current taxation system in the Czech Republic. All taxes affecting the possession and transfer of real property are described in the main body of my thesis. Real estate property tax, real estate transfer tax, inheritance tax, gift tax, income tax and value added tax are taxes that relate to the ownership, leasing or transfer of real estate property and their characterization is the main purpose of this thesis.

Some of the rules relating to the taxation can be misunderstood. The rules can be misconstrued either by the taxpayer or by the tax administrator. This can bring financial harm to the tax subject and going to court can sometimes be the last resort to find the solution. During these legal disputes many rules have been interpreted and many principles have been underlined. The court decisions can be helpful when answering some of the questions that the taxation rules can rise and were also very useful for me when trying to analyze the tax components. Five of these judicial decisions are enclosed.

Klíčová slova / Key words

Nemovitost / Real property

Byt / Flat

Daň / Tax