

Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta  
Katedra finančního práva a financí

## RIGORÓZNÍ PRÁCE

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

TAX ASPECTS OF REAL ESTATE OWNERSHIP AND CONVEYANCE  
WITH A FOCUS ON APARTMENT OWNERSHIP

**Vedoucí rigorózní práce:**  
JUDr. Pavlína Vondráčková

**Zpracovatel:**  
Mgr. Ivana Klepáčová  
Baarovo nábřeží 12, 614 00 Brno  
V Praze, 23. května 2010

**Prohlášení:**

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

V Praze, 23. května 2010

Mgr. Ivana Klepáčová

**Poděkování:**

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

Zároveň bych chtěla vyjádřit své díky mým prarodičům – Františku a Miroslavě Markovým, kteří mě vždy podporovali v dalším vzdělávání.

# OBSAH

Obsah.....	1
Úvod.....	4
Vlastnictví a převody nemovitostí a bytů.....	6
1. Vlastnictví .....	6
1.1 Pojem a obsah vlastnictví.....	6
1.2 Nabývání vlastnictví.....	8
1.3 Spoluvlastnictví.....	13
2. Nemovitosti a byty jako předmět občanskoprávních vztahů .....	18
3. Právní úprava vlastnictví bytů.....	20
3.1 Základní pojmy a konstrukce ZOVB .....	20
3.2 Nabytí vlastnictví k jednotce.....	24
3.3 Převody vlastnictví k jednotce .....	26
3.4 Budoucnost zákona o vlastnictví bytů.....	28
Daňové povinnosti spojené s vlastnictvím a převody nemovitostí a bytů .....	30
4. Úvod do daňové problematiky .....	30
4.1 Pojem daně .....	30
4.2 Základní daňové principy.....	31
4.3 Funkce daní .....	32
4.4 Kategorizace daní a daňová soustava České republiky.....	32
4.5 Konstrukční prvky daně .....	34
5. Byty ve vztahu k dani z přidané hodnoty.....	36
5.1 Daň z přidané hodnoty .....	36
5.2 Subjekty DPH.....	37
5.3 Předmět DPH.....	38
5.4 Základ DPH.....	40
5.5 Sazba DPH .....	40
6. Byty ve vztahu k dani z příjmů .....	42
6.1 Daň z příjmů.....	42
6.2 Subjekt daně z příjmů.....	42
6.3 Předmět daně z příjmů.....	44
6.4 Základ daně z příjmů.....	49
6.5 Sazba daně z příjmů .....	50

7.	Byty ve vztahu k dani z nemovitostí .....	51
7.1	Daň z nemovitostí.....	51
7.2	Subjekt daně z nemovitostí .....	51
7.3	Předmět daně z nemovitostí .....	54
7.4	Základ daně z nemovitostí.....	56
7.5	Sazba daně z nemovitostí .....	57
8.	Převodní daně.....	59
9.	Byty ve vztahu k dani dědické .....	61
9.1	Subjekt daně dědické.....	61
9.2	Předmět daně dědické.....	62
9.3	Základ daně dědické.....	63
9.4	Sazba daně dědické .....	63
10.	Byty ve vztahu k dani darovací.....	64
10.1	Subjekt daně .....	64
10.2	Předmět daně darovací .....	65
10.3	Základ daně darovací .....	66
10.4	Sazba daně darovací .....	66
11.	Byty ve vztahu k dani z převodu nemovitostí.....	67
11.1	Subjekt daně z převodu nemovitostí .....	67
11.2	Předmět daně z převodu nemovitostí .....	68
11.3	Základ daně z převodu nemovitostí .....	73
11.4	Sazba daně z převodu nemovitostí.....	73
	Daňové řízení a daňová kontrola.....	74
12.	Daňové řízení .....	74
12.1	Pojem daňového řízení .....	74
12.2	Základní zásady daňového řízení .....	76
13.	Daňová kontrola .....	79
13.1	Základní charakteristika daňové kontroly .....	79
13.2	Daňová kontrola a místní šetření.....	81
13.3	Zahájení daňové kontroly a možnost dodatečného vyměření daně.....	82
13.4	Opakování daňové kontroly .....	87
13.5	Dokazování.....	88
13.6	Stanovení daně podle pomůcek a sjednání daně .....	90
13.7	Ukončení daňové kontroly .....	91

13.8	Sankce ukládané v daňovém řízení .....	91
13.9	Řádné opravné prostředky v daňovém řízení .....	94
13.10	Mimořádné opravné prostředky .....	96
13.11	Závěrem.....	99
	Závěr.....	101
	Die Zusammenfassung .....	104
	Seznam použité literatury .....	106
	Seznam použitých zkratk.....	110
	Přílohy .....	111

# ÚVOD

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

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

Další důvod souvisí s mou praxí. Během studia jsem pracovala v mezinárodní advokátní kanceláři, která spolupracovala na projektech velkých developerských společností zabývajících se výstavbou jak velkých obchodních tak i bytových komplexů, takže s problematikou nemovitostí a jejich financování jsem se setkávala již dříve. Nyní se sice věnuji praxi v malé advokátní kanceláři, ovšem o to častěji se setkávám s převody nemovitostí a bytů mezi jednotlivými osobami a klienti oceňují, když jim dokáží poradit i v daňové oblasti.

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

Hlavním cílem této práce je nastínit stručný přehled, jaké všechny daňové povinnosti se k vlastnictví a převodům nemovitostí a bytů váží. A že jich není málo nemusím ani dodávat. Ráda bych osvětlila základní pojmy a principy daňového práva a konstrukční prvky jednotlivých daní, o kterých v této práci pojednávám, a to nejen z pohledu platného práva, ale i ve světle judikatury interpretující jednotlivá ustanovení daňových zákonů. Jelikož zadání této diplomové práce pokrývá velice širokou oblast, o které by se dalo napsat mnohem více, než má být cílem diplomové práce, zaměřím se v ní blíže především na otázku osvobození od daně z převodu z nemovitostí, kterou doprovází četná judikatura, jež tvoří přílohy této práce, a v ostatních částech práce většinou pouze zmíním stěžejní judikáty či problémy a tipy z daňové praxe. Poslední dvě kapitoly pak věnuji problematice správy daní, z níž se zaměřím na úpravu daňové kontroly. Jde o oblast, kde je důležité vycházet z judikatury soudů a kde na konci roku 2008 Ústavní soud učinil dvěma v současné době hojně diskutovanými nálezy „malou revoluci“. Protože daňová kontrola není řízením, na které by se každý těšil, je dobré být na ni připraven a znát svá práva a možnosti.



# ČÁST I.

## VLASTNICTVÍ A PŘEVODY NEMOVITOSTÍ A BYTŮ

### 1. VLASTNICTVÍ

#### 1.1 Pojem a obsah vlastnictví

Vlastnické právo<sup>1</sup> je řazeno do kategorie věcných práv. Jde o právo absolutní, které působí vůči všem (erga omnes). Jemu odpovídající povinnosti spočívají především v nekonání, tj. opomenutí nějakého chování, nebo ve strpění nějakého chování. Předmětem vlastnického práva mohou být pouze předměty hmotné, tj. hmotné věci a byty a nebytové prostory jako jednotky dle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOVB“).

Subjektem vlastnického práva je vlastník – osoba fyzická či právnická v zásadě za stejných podmínek. Výjimku, co se týče nabývání vlastnictví nemovitostí, představují cizozemci v režimu zákona č. 219/1995 Sb., devizový zákon<sup>2</sup>, ve znění pozdějších předpisů.

Definovat pojem vlastnictví je nesnadné, ovšem absence definice právní praxi ani legislativě nečiní problémy. Ustanovení § 123 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“, či „obč. zák.“) vypočítává oprávnění, která vlastníku zpravidla náleží. Jde o analytické chápání vlastnického práva jako souboru dílčích oprávnění, která vlastník má. Jedná se o čtyři základní oprávnění a to věc držet (ius possidendi), věc užívat (ius utendi), požívat, tj. brát z ní plody a jiné užitky (ius fruendi) a konečně oprávnění s věcí

---

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

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

nakládat (ius disponendi). Tato svá oprávnění vykonává vlastník „svou“ mocí, tedy mocí nezávislou na existenci moci někoho jiného k téže věci. Vlastník však nemusí po celou dobu všechna tato oprávnění vykonávat. Může některou ze složek vlastnictví omezit například tím, že dá věc do nájmu a bude ji dočasně užívat někdo jiný. Může dokonce pozbýt všech svých oprávnění, pak hovoříme o tzv. holém vlastnictví (nuda proprietas). Pomine-li důvod tohoto omezení, vrací se vlastníkovo oprávnění do původní podoby, jedná se o rys vlastnictví nazývaný elasticita vlastnického práva.

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

Mezi zákonná omezení patří povinnost nerušit výkonem svého vlastnického práva vlastnictví někoho jiného. Jako ochranu před možnými neoprávněnými zásahy do vlastnického práva dává právní řád vlastníku k dispozici tzv. zápůrčí (negatorní) žalobu<sup>3</sup>, kterou se může obrátit na soud a požadovat ochranu před neoprávněnými zásahy do svého vlastnického práva.

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

Občanský zákoník omezuje vlastnictví v § 127 a § 128. Jedná se o zákaz imisí, označovaný též jako sousedská práva. Vlastník věci se musí zdržet všeho, čím by nad míru přiměřenou poměrům obtěžoval jiného nebo čím by vážně ohrožoval

---

<sup>3</sup> viz. § 126 obč. zák.

výkon jeho práv. Nesmí zejména ohrozit sousedovu stavbu nebo pozemek úpravami pozemku nebo stavby na něm zřízené, obtěžovat nad míru přiměřenou poměrům sousedy hlukem, prachem, popílkem, kouřem, pachy aj.<sup>4</sup> Soud může rozhodnout, že je vlastník povinen oplotit pozemek, je-li to potřebné a nebrání to účelnému využívání sousedících pozemků a staveb<sup>5</sup>. A dále tzv. zákonné (legální) břemeno, které ukládá strpět vstup na svůj pozemek, popř. stavbu na něm zřízenou, je-li to třeba k údržbě a obhospodařování sousedních pozemků a staveb<sup>6</sup>. Výrazným zásahem do vlastnického práva je povinnost vlastníka strpět, aby ve stavu nouze nebo v naléhavém veřejném zájmu byla na nezbytnou dobu, v nezbytné míře a za náhradu použita jeho věc, nelze-li dosáhnout účelu jinak<sup>7</sup>.

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

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

## 1.2 Nabývání vlastnictví

*„Nabytím vlastnického práva se rozumí případ, kdy se vlastníkem konkrétní věci a nositelem subjektivního vlastnického práva stane někdo, kdo jím dosud nebyl, protože jejím vlastníkem byl někdo jiný, anebo jím nebyl nikdo, tzn. věc nebyla předmětem vlastnického práva a zákon ji přitom z nabytí do vlastnictví*

---

<sup>4</sup> viz. § 127 odst. 1 obč. zák.

<sup>5</sup> viz. § 127 odst. 2 obč. zák.

<sup>6</sup> viz. § 127 odst. 3 obč. zák.

<sup>7</sup> viz. § 128 odst. 1 obč. zák.

*nevylučoval.*“<sup>8</sup> Věci bez pána, tzv. *res nullius*, náš právní řád nezná, takže možnost, že vlastníkem věci nikdo nebyl, přichází v úvahu pouze u věci nově vzniklé.

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

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

U nemovitostí a bytů je v praxi nejčastějším způsobem nabytí vlastnictví kupní a darovací smlouva a dědění. Ve vztahu k nemovitým věcem jsou relevantní následující způsoby nabytí vlastnictví:

### ***1.2.1 Nabytí vlastnictví smlouvou – převody nemovitostí***

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

U nemovitostí je nutno rozlišit, zda jde o nemovitost evidovanou v katastru nemovitostí či nikoli. Je-li nemovitost v katastru nemovitostí evidována, je k jejímu převodu třeba vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. V případě

---

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

nemovitostí, které předmětem této evidence nejsou, dochází k převodu vlastnictví účinností samotné smlouvy.

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

Nejobvyklejší a nejfrekventovanější je v praxi převod vlastnictví k nemovitosti kupní smlouvou. Ta je upravena, jak již bylo řečeno výše, v § 588 an. obč. zák. Na jejím základě je prodávající povinen odevzdat nemovitost kupujícímu a kupující je povinen ji převzít a zaplatit za ni prodávajícímu dohodnutou cenu. Další z povinností prodávajícího, která ovšem není v § 588 obč. zák. definujícím kupní smlouvu explicitně vyjádřena, je povinnost převést na kupujícího vlastnické právo (v obchodním právu je tento požadavek správně přímo vyjádřen v § 409 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „obch. zák.“ nebo „obchodní zákoník“). Potřeba převádět nemovitosti ovšem nevzniká pouze v občanskoprávních vztazích, ale je i nedílnou součástí obchodního života, který je regulován normami obchodního práva. Jelikož se úprava kupní smlouvy v obchodním zákoníku vztahuje pouze na koupi movitých věcí, je i při převodech nemovitostí v obchodních věcech třeba postupovat podle úpravy občanského zákoníku<sup>9</sup>.

Darovací smlouva je dalším z velmi rozšířených právních titulů nabytí vlastnictví k nemovitostem. Její úpravu nalezneme v § 628 an. obč. zák. Dárce bezplatně přenechá nemovitost obdarovanému, který tento dar přijme. I pro tento typ smlouvy je výslovně předepsána písemná forma, týká-li se převodu nemovitostí<sup>10</sup>.

Možnost převést vlastnictví k nemovitosti směnnou smlouvou, upravenou v § 611 obč. zák., sice není vyloučeno, v praxi se ovšem nejspíš příliš neuplatní. Nelze si

---

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

<sup>10</sup> viz. § 628 odst. 2 obč. zák.

dost dobře představit dva vlastníky nemovitostí, které budou ochotni si nemovitosti, jejichž hodnota nikdy nebude zcela stejná, vyměnit bez dalšího. Snad vždy bude mezi hodnotou nemovitostí nějaký cenový rozdíl a nejspíš nikdo by se dobrovolně nepřipravil o peníze, které může za nemovitost získat<sup>11</sup>. Proto bude mnohem častější smíšený smluvní typ – kombinace smlouvy směnné a kupní, kdy vlastníci směnou své nemovitosti a případný rozdíl si doplatí jako kupní cenu.

Z oblasti obchodního práva je ještě třeba zmínit smlouvu o prodeji podniku<sup>12</sup> a smlouvu o koupi najaté věci<sup>13</sup>, které sice v praxi nebudou příliš často sloužit k převodům nemovitostí, ovšem jako titul jejich převodu se uplatnit mohou. Dále bude docházet k převodům vlastnictví k nemovitostem v obchodních vztazích i na základě vkladu společníka do obchodní společnosti či družstva, jak je upraveno v § 59 a § 60 obch. zák. Sice zde nejde o smlouvu, ovšem vůli jedné strany nemovitost převést a vůli druhé strany nemovitost nabýt zde máme reprezentovanou, proto si troufám zařadit i tento případ pod výklad o „převodu“ nemovitostí.

## **1.2.2 Nabytí vlastnictví vydržením**

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

Věc se nabyvá vydržením dlouhodobou nepřetržitou oprávněnou držbou věci osobou, která není jejím vlastníkem. Vydržet je možno pouze věc individuálně určenou, jíž nemovitosti, resp. byty, jsou. Takovou věc lze vydržet pouze jako

---

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

<sup>12</sup> viz. § 476 an. obch. zák.

<sup>13</sup> viz. § 489 an. obch. zák.

celek, nikoli jen její část.<sup>14</sup> Držba musí být nepřetržitá, u nemovitostí trvající 10 let. Změní-li se během vydržecí doby vlastník věci, nemá to na její běh vliv. Ovšem při změně držitele je vždy nutno posoudit, zda i nový držitel je držitelem oprávněným. Je-li tomu tak, může si nový držitel do vydržecí doby započít i dobu, po kterou věc v dobré víře držel jeho předchůdce. Neoprávněný držitel věc vydržet nemůže. Vlastnictví se vydržením nabývá v okamžiku, kdy uplyne vydržecí doba bez dalšího. Soud k tomuto přihlíží i bez návrhu a u nemovitostí evidovaných v katastru nemovitostí katastrální úřad vlastnictví vyznačí do katastru nemovitostí záznamem na základě uznání nebo soudního rozhodnutí.

### ***1.2.3 Nabytí vlastnictví zhotovením věci***

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

### ***1.2.4 Nabytí vlastnictví zpracováním***

Zpracování věci znamená, že někdo vytvoří z věci cizí novou věc, např. použije cizího materiálu na svou stavbu. Zpracuje-li takto věc v dobré víře, že má právo ji zpracovat, zaniká dosavadní vlastnictví a vzniká nové vlastnické právo k věci zpracováním nově vzniklé. Pokud se vlastníci nedohodnou, kdo se stane vlastníkem nové věci, stane se jím ten, jehož podíl na nové věci je větší. V souvislosti s bytovou politikou je třeba zmínit, že *„převážná část právní praxe zastává stanovisko, že zpracování je možné jen u věcí movitých (C 22 Cdo 761/2001). Podle soudní praxe ke stavbě nelze nabytí vlastnictví jejím „přepracováním“; nabytí vlastnictví k „přepracované stavbě“ je možné, jen pokud původní stavba zanikla.“*<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> viz. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze sp. zn. 3 Cdo 53/92

<sup>15</sup> Jehlička O., Švestka J., Škárová M. a kol., Občanský zákoník, Komentář, C.H.Beck, 2004, str. 472

### ***1.2.5 Nabytí vlastnictví děděním***

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

### ***1.2.6 Nabytí vlastnictví rozhodnutím státního orgánu***

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

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

O dalších možných způsobech nabytí vlastnictví specifických pro nabývání bytů jako jednotek bude pojednáno v další kapitole této práce.

## **1.3 Spoluvlastnictví**

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

Společné jmění manželů může vzniknout pouze mezi manželi, tj. mezi dvěma osobami, ženou a mužem, kteří uzavřeli manželství. Okruh osob, které mohou věc



nabýt do spoluvlastnictví takto omezen není, není nikterak omezen ani jejich počet. Další odlišnosti stanoví zákon např. pro správu a rozhodování o společné věci apod.

Sociodemografické studie ukazují, že v České republice klesá míra sňatečnosti a stále více partnerů se rozhodne pro zařazení společného bydlení bez toho, aniž by uzavřeli manželství, popřípadě sňatek odkládají na pozdější dobu, až již budou hmotně zajištěni (což obnáší již vyřešené bydlení), a stoupá tak podíl nemovitostí, které jsou v podílovém spoluvlastnictví oproti nemovitostem spadajícím do společného jmění manželů. I v manželství mnoho párů upraví své majetkové poměry tak, že nemovitost nezahrnou do společného jmění manželů, například proto, že poté v případě rozvodu odpadá nepříjemná „tahanice o majetek“, jehož podstatnou část většinou tvoří hodnota společné nemovitosti, nebo jako pojistku, že nepovede-li si podnikající manžel zrovna nejlépe, o nemovitost nepřijdou.<sup>16</sup> Pro srovnání obou institutů uvádím dále jejich stručnou charakteristiku.

### ***1.3.1 Podílové spoluvlastnictví***

Základním pojmovým znakem spoluvlastnictví je *podíl*. Ten *vyjadřuje míru, jakou se spoluvlastníci podílejí na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví společné věci*<sup>17</sup>. Jelikož jde o spoluvlastnictví ideální, nevyjadřuje podíl přesně určenou část věci, ke které má ten který spoluvlastník vlastnické právo (například že by každý ze spoluvlastníků budovy vlastnil jedno patro), ale vyjadřuje právní postavení spoluvlastníka k ostatním spoluvlastníkům (v jakém rozsahu se podílí na správě věci, jaké mu z ní plynou užitky, jaké na ní nese náklady v poměru k ostatním spoluvlastníkům). Velikost podílu stanoví právní předpis nebo dohoda účastníků. Není-li takto velikost podílu určena, jsou podíly všech spoluvlastníků stejné.

---

<sup>16</sup> Statistické údaje dokládající klesající sňatečnost, stoupající věk snoubenců při uzavření manželství a další údaje, z nichž tyto závěry vyvozují, jsem čerpala na webových stránkách Českého statistického úřadu [www.czso.cz](http://www.czso.cz).

<sup>17</sup> viz. § 137 odst. 1 obč. zák.

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

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

Při hospodaření spoluvlastníků se společnou nemovitostí či bytem se uplatní především jejich dohoda. Jelikož zákon nevyžaduje jednomyslnost, ale staví rozhodování na principu majorizace, je pro rozhodování určující velikost podílu jednotlivých spoluvlastníků<sup>18</sup>. Pokud by však šlo o důležitou změnu společné věci (např. změna účelového určení pozemku), má přehlasovaný spoluvlastník právo obrátit se na soud, aby o změně rozhodl. Soud také rozhodne v případě, že nebude dosaženo většiny hlasů nebo při rovnosti hlasů spoluvlastníků.

Ve vztahu mezi spoluvlastníky na jedné straně a třetími osobami na straně druhé se uplatní princip solidarity. Spoluvlastníci se vůči třetím osobám zavazují a jsou oprávněni společně a nerozdílně<sup>19</sup>.

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

---

<sup>18</sup> viz. § 139 odst. 2 obč. zák.

<sup>19</sup> viz. § 139 odst. 1 obč. zák.

spoluvlastníkům, mohou se tito do tří let od uskutečnění věcného plnění dovolat relativní neplatnosti takového úkonu<sup>20</sup>.

Podílové spoluvlastnictví zaniká stejnými způsoby jako vlastnictví, nebo může být zrušeno, a to buď dohodou spoluvlastníků nebo rozhodnutím soudu na návrh některého spoluvlastníka. Po zrušení spoluvlastnictví musí dojít k jeho vypořádání. Občanský zákoník preferuje zrušení spoluvlastnictví dohodou všech spoluvlastníků<sup>21</sup>, která týká-li se nemovitosti, musí být písemná a následně musí být proveden vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí. Nedojde-li k dohodě, zruší spoluvlastnictví a provede vypořádání na návrh některého spoluvlastníka soud<sup>22</sup>. Ten může věc přikázat některému či některým ze spoluvlastníků, pokud o ni má zájem a zaplatí za ni přiměřenou náhradu ostatním spoluvlastníkům, jimž se vlastnické právo odnímá. Další z možností vypořádání je prodej společné věci a rozdělení výtěžku z prodeje mezi spoluvlastníky podle velikosti jejich podílů. Lze-li věc reálně rozdělit, je možno spoluvlastnictví vypořádat i tímto způsobem.

### ***1.3.2 Společné jmění manželů***

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

---

<sup>20</sup> relativní neplatnost právních úkonů viz. § 40a obč. zák.

<sup>21</sup> viz. § 141 obč. zák.

<sup>22</sup> viz. § 142 obč. zák.

Od spoluvlastnictví podílového se liší společné jmění manželů svými subjekty, kterými jsou pouze manželé, na rozdíl od spoluvlastnictví podílového, kde mohou být subjektem osoby fyzické či právnické bez tohoto omezení, a dále pravidly pro hospodaření se společnou věcí, kdy u podílového spoluvlastnictví je rozhodující dohoda spoluvlastníků, kdežto u společného jmění manželů je k obvyklé správě majetku oprávněn kterýkoli z manželů a pouze k úkonům, které tuto obvyklou správu překračují, je vyžadován souhlas druhého manžela<sup>23</sup>. Tento způsob hospodaření může být jak výhodou (manžel může platně jednat velmi rychle a operativně, aniž by potřeboval souhlas druhého manžela), tak nevýhodou (nad obvyklými záležitostmi, které manžel obstará, ztrácí druhý manžel částečně kontrolu). Hospodaření s nemovitostmi a byty je většinou tak zásadní povahy, že jak v režimu spoluvlastnictví by byla vyžadována dohoda všech spoluvlastníků, tak v režimu společného jmění manželů by byl vyžadován souhlas druhého manžela.

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

---

<sup>23</sup> viz. § 145 obč. zák.

## 2. NEMOVITOSTI A BYTY JAKO PŘEDMĚT OBČANSKOPRÁVNÍCH VZTAHŮ

Nemovitosti jako věci v právním smyslu jsou předmětem občanskoprávních vztahů, předmětem, kterého se týká chování občanskoprávních subjektů.

Občanský zákoník v § 118 stanoví:

*(1) Předmětem občanskoprávních vztahů jsou věci, a pokud to jejich povaha připouští, práva nebo jiné majetkové hodnoty.*

*(2) Předmětem občanskoprávních vztahů mohou být též byty nebo nebytové prostory.*

Pod pojmem „věci“ je třeba rozumět hmotné předměty za předpokladu, že jsou ovladatelné a užitečné, tj. slouží potřebám lidí. Takto věc ve smyslu právním vymezuje občanskoprávní teorie<sup>24</sup>. Existuje vícero kritérií, dle kterých je možno věci třídit. Jedno ze základních dělení je právě na věci movité a nemovité (§ 119 obč. zák.). Nemovitosti definuje § 119 odst. 2 obč. zák. jako *pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem*. Všechny ostatní věci jsou věcmi movitými.

Pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem jsou tedy jasně označeny jako nemovitosti. Jak je to ovšem s bytem? Je i byt věcí nemovitou? Při řešení této problematiky je třeba vyjít z ustanovení § 120 obč. zák., který podává, že *součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila*. Jen stěží si lze představit, že bychom z budovy, která je věcí nemovitou, mohli oddělit byt. Jde o funkční i fyzické sepětí věci – budovy – a její součástí – bytu. Jelikož se součástí věci nelze samostatně nakládat, protože sama

---

<sup>24</sup> např. učebnice občanského práva Knappová M., Švestka J. a kol., Občanské právo hmotné, Svazek I., ASPI Publishing, s.r.o., 2002, str. 225, či Jehlička O., Švestka J., Škárová M. a kol., Občanský zákoník, Komentář, C.H.Beck, 2004, str. 397

nemá povahu věci a jejím oddělením by se věc hlavní znehodnotila, bylo by nemožné s jednotlivými byty v budově samostatně nakládat. Proto občanský zákoník přichází s řešením, když v § 118 odst. 2 stanoví: *Předmětem občanskoprávních vztahů mohou být též byty nebo nebytové prostory.* Tím byty vyčlenil z kategorie „věcí“ definované v prvním odstavci daného paragrafu a umožnil subjektům nakládat s jednotlivými byty samostatně. Zvláštním zákonem, který upravuje vlastnictví k bytům jako samostatným předmětům občanskoprávních vztahů (který předvídá § 125 odst. 1 obč. zák.) je zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOVB“).

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

Vzhledem k výše uvedenému se dle mého názoru jeví jako velice rozumné a praktické, že zákonodárce zavedl koncepci bytu jako samostatného předmětu občanskoprávních vztahů.

### 3. PRÁVNÍ ÚPRAVA VLASTNICTVÍ BYTŮ

#### 3.1 Základní pojmy a konstrukce ZOVB

Ust. § 118 odst. 2 obč. zák. vyčleňuje byty jako samostatný předmět občanskoprávních vztahů a § 125 odst. 1 stanoví požadavek, aby vlastnictví k bytům a nebytovým prostorám bylo upraveno zvláštním zákonem. Tím je s účinností od 1. 5. 1994 zákon č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOVB“). Tento zákon upravuje vlastnictví bytů nedružstevních i družstevních a nebytových prostor. Vychází z dualistické koncepce, kdy vlastnictví bytu jako jednotky je spojeno s podílovým spoluvlastnictvím na společných částech domu. Hlavním předmětem je budova a vedlejším předmětem byt nebo nebytový prostor jako prostorově vymezené části budovy<sup>25</sup>. Tato úprava respektuje skutečnost, že u bytu „jde o fyzicky neoddělitelnou část budovy, při jejímž užívání a dispozici s ní je třeba respektovat potřebu hospodaření s domem jako celkem.“<sup>26</sup>

Zákon operuje s pojmem „jednotka“, kterou se rozumí *byt nebo nebytový prostor nebo rozestavěný byt nebo rozestavěný nebytový prostor jako vymezená část domu*<sup>27</sup>. Přitom zákon lze aplikovat pouze v případě, jsou-li v budově jednotky alespoň dvě a to jako dva byty, dva samostatné nebytové prostory nebo jeden byt a jeden samostatný nebytový prostor. Pro upřesnění dalšího výkladu bych nejprve ráda definovala základní pojmy, se kterými zákon o vlastnictví bytů pracuje.

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

---

<sup>25</sup> Toto pojetí dualistické teorie vyjádřil ve svém rozhodnutí i Ústavní soud. Rozhodnutí bylo publikováno ve Sbírce zákonů pod č. 128/2001.

<sup>26</sup> Bradáč A., Fiala J., Nemovitosti (oceňování a právní vztahy), Linde Praha, a.s., 1999, str. 32

<sup>27</sup> viz. § 2 písm. h) ZOVB

*prostorově uzavřenými samostatnými užitkovými prostory, s výjimkou hal*<sup>28</sup>. Dříve bylo sporné zda lze za budovu považovat objekt, kdy jedna samostatně stojící budova je tvořena dvěma či více uzavřenými celky, přičemž každý z nich má samostatný vchod a každý tento celek je oddělen od ostatních a není průchozí. Poté, co Nejvyšší soud zaujal k této otázce zcela jednoznačné stanovisko, že i takový objekt je budovou<sup>29</sup>, bylo do zákona o vlastnictví bytů vneseno novelizací doplnění definice budovy, které zní: Rozhodnutím vlastníka lze za budovu považovat rovněž sekci se samostatným vchodem, pokud je samostatně označena číslem popisným a je tak stavebně technicky uspořádána, že může plnit samostatně základní funkci budovy<sup>30</sup>.

Bytem je *místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení*<sup>31</sup>. Jedná se v podstatě o převzatou definici z dnes již zrušeného zákona č. 41/1964 Sb., o hospodaření s byty. Rozhodnutí stavebního úřadu, zda je místnost nebo soubor místností určena k bydlení představuje většinou kolaudační souhlas. Takto vymezený byt musí splňovat požadavky na trvalé bydlení, tj. má „*obytný prostor, vlastní uzavíratelný vstup, předsíň, prostor pro vaření, pro uskladnění potravin, pro tělesnou hygienu a pro umístění záchodové mísy*.“<sup>32</sup> Judikatura přitom dovodila, že při posuzování, zda místnost nebo soubor místností je bytem, či nebytovými prostory, soud zásadně vychází z rozhodnutí stavebního úřadu<sup>33</sup>.

Domem s byty a nebytovými prostory ve vlastnictví se rozumí taková *budova, která je ve spoluvlastnictví podle ZOVB*<sup>34</sup> (dále je v zákoně používána zkratka „dům“). Domem je tedy vždy budova, ovšem ve světle výše řečeného je třeba za dům považovat za splnění zákonných podmínek i sekci budovy se samostatným vchodem. Podmínkou je, že dům je ve spoluvlastnictví podle ZOVB, čili jde o

---

<sup>28</sup> viz. § 2 písm. a) ZOVB

<sup>29</sup> viz. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 30 Cdo 1068/2000

<sup>30</sup> viz. § 2 písm. a) ZOVB

<sup>31</sup> viz. § 2 písm. b) ZOVB

<sup>32</sup> Bradáč A., Fiala J., Nemovitosti (oceňování a právní vztahy), Linde Praha, a.s., 1999, str. 30

<sup>33</sup> viz. odůvodnění rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové k sp. zn. 17 Co 634/96 z 25.3.1997

<sup>34</sup> viz. § 2 písm. d) ZOVB



budovu již rozdělenou na jednotky a vlastníkům vzniklo jak vlastnictví k jednotlivým jednotkám, tak spoluvlastnictví na společných částech domu.

Ust. § 2 písm. g) ZOVB demonstrativně uvádí, co se rozumí pod pojmem společné části domu určené pro společné užívání. Do výčtu jsou zahrnuty např. základy, střecha, vchody, schodiště, chodby, balkony, terasy, rozvody kanalizace, plynu aj. Tyto však musí sloužit ke společnému užívání. Z dualistické koncepce vyplývá, že co není jednotkou, ale tvoří součást budovy jako věci, musí automaticky patřit do společných částí domu. *„To se ovšem může týkat pouze součástí budovy jako věci a nikoli jejího příslušenství, protože to je samostatnou věcí a závisí pouze na rozhodnutí vlastníka budovy, zda příslušenství domu bude sdílet s domem stejný právní osud.“*<sup>35</sup>

Dalším z důležitých pojmů používaných ZOVB je podlahová plocha bytu, kterou je *podlahová plocha všech místností, včetně místností, které tvoří příslušenství bytu*<sup>36</sup>. Klíčovým pojmem pro výpočet podlahové plochy je tedy „místnost“. Žádný právní předpis však neurčuje, co se místností rozumí. Vyhláška Ministerstva pro místní rozvoj č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu, rozeznává pojmy obytná místnost a pobytová místnost. Obytnou místností je dle § 3 písm. m) této vyhlášky část bytu, která je určena k trvalému bydlení a má nejmenší podlahovou plochu 8 m<sup>2</sup>. Mluví-li však ZOVB o místnosti, myslí tím nejen místnosti obytné, ale všechny místnosti bytu, včetně těch, které tvoří jeho příslušenství. Pomoci pochopit, co je podlahovou částí bytu nám může i to, uvědomíme-li si, co místností není. Jedná se o vedlejší prostory bytu ve smyslu ustanovení § 121 odst. 2 obč. zák. Těmi mohou být balkony, sklepy, terasy, lodžie, kolny aj., které tvoří příslušenství bytu, ať už leží u bytu či mimo byt a jsou určeny k tomu, aby byly s bytem užívány. Jelikož tyto prostory nejsou dostatečně uzavřené a uzamykatelné, nesplňují podmínku místnosti bytu<sup>37</sup>. U výpočtu podlahové plochy

---

<sup>35</sup> Fiala J., Novotný M., Oehm J., Zákon o vlastnictví bytů, Komentář, C.H.Beck, 2002, str. 22

<sup>36</sup> viz. § 2 písm. i) ZOVB

<sup>37</sup> U některých vedlejších prostor může být sporné, zda se nejedná o místnost. Jako příklad lze uvést prosklenou lodžii, která někdy bývá pro svou poměrnou uzavřenost považována za místnost. Pokyny ČÚZK č. 24 však zastávají restriktivnější výklad, když v čl. 1 bodu 2.2.2. uvádí, že lodžie se do podlahové plochy bytu

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

Základním pojmem zákona je jednotka. Ta je legislativní zkratkou pro byt nebo nebytový prostor jako reálně vymezenou část domu podle ZOVB. Přestože jednotka není nemovitostí, § 3 odst. 2 ZOVB stanoví, že se na právní režim jednotek vztahují pravidla pro věci nemovité. Velice obezřetně je třeba postupovat při vymezení jednotek, protože nesprávné vymezení jednotky by mohlo způsobit neplatnost prohlášení vlastníka budovy a v návaznosti na to i neplatnost smluv o převodu vlastnictví jednotky. Pochybuje-li vlastník budovy, zda vymezená část budovy splňuje předpoklady jednotky, doporučují autoři komentáře k ZOVB<sup>38</sup> obrátit se na stavební úřad a věc projednat a vyjasnit, aby později zbytečně nedocházelo k nepříjemnostem.

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

- *„obecná ustanovení o subjektech, právních úkonech, počítání času,*
- *obecná ustanovení o obsahu vlastnického práva,*
- *věcná práva k věci cizí, zejména zástavní právo a věcná břemena, především jejich vznik, práva a povinnosti,*

---

nezapočítává. Vzhledem k této nejednotnosti bych se držela spíše výkladu restriktivního, podpořeného již zmíněnými pokyny ČÚZK (jde o pokyny Českého úřadu zeměměřického a katastrálního přístupné na webové adrese [www.cuzk.cz](http://www.cuzk.cz)).

<sup>38</sup> Fiala J., Novotný M., Oehm J., Zákon o vlastnictví bytů, Komentář, C.H.Beck, 2002, str. 23 an.

- závazky, a to jak obecná ustanovení o závazcích, tak i závazky z právních úkonů (koupě a prodej, darování, nájem, příkaz, jednatelství bez příkazu, pojištění aj.),
- dědění.<sup>39</sup>

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

### 3.2 Nabytí vlastnictví k jednotce

Vlastnictví k jednotce se nabývá především na základě stejných skutečností, jako vlastnictví obecně. ZOVB poté upravuje další specifické způsoby nabytí vlastnictví k jednotce, kterými jsou<sup>40</sup>:

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

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

<sup>39</sup> Fiala J., Novotný M., Oehm J., Zákon o vlastnictví bytů, Komentář, C.H.Beck, 2002, str. 33

<sup>40</sup> viz. § 5 ZOVB

od obecných způsobů vzniku vlastnictví, jak jsem je popsala výše, takže se jim v dalším textu již věnovat nebudu.

### ***3.2.1 Vklad prohlášení vlastníka budovy do katastru nemovitostí***

V prohlášení vlastník budovy vymezuje části budovy, které se stanou jednotkami a společnými částmi domu a určuje pravidla, podle kterých bude následně dům spravován a jak se budou jednotliví vlastníci jednotek podílet na právech a povinnostech. Ke vzniku bytového vlastnictví je však třeba, aby došlo k převodu vlastnictví k první jednotce a tím ke vzniku spoluvlastnictví ke společným částem domu. Prohlášení je jednostranným právním úkonem vlastníka, který je adresován místně příslušnému katastrálnímu úřadu. Teorie dovozuje, že vklad prohlášení vlastníka do katastru nemovitostí by se měl provádět současně s vkladem vlastnického práva k první jednotce<sup>41</sup>. Naproti tomu pokyny ČÚZK č. 24 zaujaly stanovisko opačné, když umožnily samostatný vklad prohlášení vlastníka budovy do katastru nemovitostí<sup>42</sup>. Tento nesoulad však dle mého názoru nic nemění na tom, že prohlášení vlastníka je pouze předpokladem vzniku bytového vlastnictví, které je završeno až vkladem smlouvy o převodu první jednotky, čímž vznikne onen výše zmíněný dualismus vlastnictví jednotek a spoluvlastnictví společných částí domu. Náležitosti prohlášení vlastníka jsou popsány v § 4 ZOVB a jelikož jde o jednostranný právní úkon vlastníka, je třeba dodržet i veškeré náležitosti právních úkonů stanovené občanským zákoníkem.

### ***3.2.2 Výstavba jednotky provedená na základě smlouvy o výstavbě<sup>43</sup>***

Ve smlouvě o výstavbě jsou regulována vzájemná práva a povinnosti mezi stavebníky při výstavbě domu. Pokud by stavebníci takto své vzájemné vztahy neupravili, vzniklo by k nové stavbě tradiční podílové spoluvlastnictví a pokud by

<sup>41</sup> viz. např. Fiala J., Novotný M., Oehm J., Zákon o vlastnictví bytů, Komentář, C.H.Beck, 2002, str. 59 nebo Knappová M., Švestka J. a kol., Občanské právo hmotné, Svazek I., ASPI Publishing, s.r.o., 2002, str. 357 an.

<sup>42</sup> viz. pokyny ČÚZK č. 24 čl. 2 bod 1.1 písm. a), 2.2

<sup>43</sup> tento způsob vzniku bytového vlastnictví je upraven v § 17-19 ZOVB

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

### 3.3 Převody vlastnictví k jednotce

Právní skutečností, na jejímž základě dochází k převodům vlastnictví k jednotce, je smlouva o převodu jednotky. ZOVB ji v § 6 upravuje jako samostatný smluvní typ – určuje, co kromě obecných náležitostí požadovaných občanským zákoníkem<sup>44</sup>, je obsahem smlouvy. Z tohoto ustanovení však již nelze vyčíst požadavek, aby ve smlouvě byl vyjádřen závazek převodce převést vlastnické právo k jednotce a tomu korespondující právo nabyvatele, aby na něj bylo vlastnické právo převedeno, bez jehož vyjádření ve smlouvě o převodu jednotky by k převodu vlastnického práva pro neurčitost dojít nemohlo. Nezbyvá tedy, než sáhnout k ustanovením občanského, popř. obchodního zákoníku o jednotlivých smluvních typech, na jejichž základě lze převést vlastnické právo k nemovitosti a o jejich náležitosti smlouvu o převodu jednotky doplnit<sup>45</sup>. Vzhledem k tomu se domnívám, že smlouva o převodu jednotky není samostatným smluvním typem, ale jde pouze o konkretizaci občanskoprávních smluvních typů v případě, že předmětem převodu vlastnického práva je byt jako jednotka podle ZOVB.

---

<sup>44</sup> viz. § 34 an. obč. zák. upravující obecné náležitosti právních úkonů

<sup>45</sup> Možnost aplikovat na převody jednotek ustanovení občanského, popř. obchodního zákoníku je dána ustanovením § 3 odst. 2 ZOVB, které stanoví, že na právní vztahy k jednotkám, nestanoví-li ZOVB něco jiného, se aplikují ustanovení občanského zákoníku a dalších právních předpisů týkající se nemovitostí.

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

Smlouva musí dodržet písemnou formu a podpisy účastníků musí být na téže listině. Poté musí následovat vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí.<sup>46</sup> Návrh na vklad musí kromě obecných náležitostí obsahovat i údaje o popisu jednotky, její číslo a výši podílu jejího vlastníka na společných částech domu, jinak jej katastrální úřad zamítne. Samozřejmostí je, že jde o převod bytu, který je již jako jednotka vymezen. Nebylo-li tedy dosud do katastru nemovitostí vloženo prohlášení vlastníka, nebo byl návrh na vklad prohlášení vlastníka podán spolu se smlouvou o převodu jednotky, byl však zamítnut, katastrální úřad návrh na vklad vlastnického práva k jednotce zamítne, neboť prodávající v takovém případě není oprávněn samostatně nakládat s jednotkami v domě<sup>47</sup>.

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

---

<sup>46</sup> Jde o náležitosti, které se týkají smluv o převodech nemovitostí, které budou vzhledem k § 3 odst. 2 ZOVB aplikovány i na převody bytů jako jednotek.

<sup>47</sup> viz. rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. 33 Ca 215/98 a sp. zn. 33 Ca 16/98

### 3.4 Budoucnost zákona o vlastnictví bytů<sup>48</sup>

Zákon o vlastnictví bytů nabyl účinnosti 1. 5. 1994. Během 15 let, kdy se právní vztahy k bytům jako jednotkám řídily jeho úpravou, vyšly najevo některé jeho nedostatky, které se nepodařilo odstranit ani čteným novelizacemi.

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

Tyto nedostatky se snažil odstranit návrh nového zákona o vlastnictví bytů vypracovaný Ministerstvem pro místní rozvoj v roce 2005, který byl předložen Parlamentu ČR jako vládní návrh zákona. V poslanecké sněmovně návrh prošel do druhého čtení, bohužel však vzhledem ke konci funkčního období Poslanecké sněmovny v červnu 2006 již nebyl dál projednán. Proto nyní přišlo Ministerstvo pro místní rozvoj s novým návrhem zákona o vlastnictví bytů, který by měl zcela nahradit zákon stávající. Dosavadní koncepce dualismu vlastnictví jednotky a spoluvlastnictví na společných částech domu zůstává v návrhu zachována. Jsou přesněji definovány pojmy, se kterými zákon pracuje, systematictěji zpracovány způsoby vzniku vlastnictví k jednotce a došlo k zapracování i dalších podnětů, které se doposud v praxi při aplikaci ZOVB ukázaly jako nezbytné. Původně bylo předpokládáno, že nový zákon nabude účinnosti k 1. 1. 2009. Tento termín se však nepodařilo dodržet a do současné doby (jaro 2010) návrh nebyl přijat ani poté, co byl v průběhu roku 2009 vrácen Poslanecké sněmovně Senátem s pozměňovacími

---

<sup>48</sup> Při zpracování tohoto bodu jsem vycházela z informací zveřejněných na portálu Ministerstva pro místní rozvoj na adrese [www.mmr.cz](http://www.mmr.cz), z důvodové zprávy k návrhu nového zákona o vlastnictví bytů a z článku JUDr. Pavly Schödelbauerové, Nová úprava vlastnictví bytů, uveřejněném na webových stránkách <http://www.stavebni-forum.cz/detail.php?id=9800> a z údajů publikovaných o legislativním procesu na webových stránkách Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR [www.psp.cz](http://www.psp.cz)

návrhy. Legislativní proces ale snad již dospěje ke konci a brzy se dočkáme tolik očekávaného nového zákona o vlastnictví bytů.



## ČÁST II.

# DAŇOVÉ POVINNOSTI SPOJENÉ S VLASTNICTVÍM A PŘEVODY NEMOVITOSTÍ A BYTŮ

### 4. ÚVOD DO DAŇOVÉ PROBLEMATIKY

#### 4.1 Pojem daně

Jak řekl již Benjamin Franklin, na světě jsou pouze dvě jistoty: daně a smrt. Daně se totiž dotýkají skoro každého. Daňová problematika je široce probírána v médiích (zvláště v dnešní době snah o tzv. reformu veřejných financí), bývá jedním z hlavních bodů volebních programů politických stran i častým námětem hovorů dospělých. I přesto by měl leckdo problém tak běžně užívaný pojem definovat. Literatura podává následující definici: *daň je „povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.“*<sup>49</sup> Podívejme se blíže na jednotlivé prvky, které daň definují.

Daň je platbou povinnou. Tato povinnost plyne subjektu daně ze zákona, nemůže být upravena právním předpisem nižší právní síly<sup>50</sup>. Zákon upravuje nejen jakou daňovou povinnost subjekt má, ale i způsob výběru každé daně. Daň je jednostranným transferem peněz ze soukromého sektoru do sektoru veřejného. Neekvivalentnost daně tkví v tom, že subjekt za své daňové plnění neobdrží žádnou protihodnotu, která by odpovídala jeho podílu na financování veřejného sektoru. Daně jsou příjmem veřejného rozpočtu jako takového, jejich výnos není určen ke konkrétnímu užití, vztah mezi daňovými příjmy veřejného rozpočtu a jednotlivými jeho výdaji není dán, tak je třeba chápat neúčelovost daní. Dalším důležitým prvkem charakterizujícím daň je její pravidelnost, ač ta bývá v definicích pomíjena.

---

<sup>49</sup> Kubátová K., Daňová teorie a politika, EUROLEX BOHEMIA, 2000, str. 13

<sup>50</sup> viz. čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (zákon č. 2/1993 Sb.)

Pravidelnost spočívá v tom, že daně bývají vybírány v určitých pravidelně se opakujících intervalech, ať už měsíčních, čtvrtletních či ročních, což odpovídá potřebě pravidelně doplňovat veřejné rozpočty.

Jak již bylo řečeno, daně plynou do veřejných rozpočtů. Jsou dokonce hlavním příjmem státního rozpočtu, neboť představují kolem 70% jeho příjmů<sup>51</sup>. Tím umožňují státu plnit jeho základní funkce, protože mu zabezpečují prostředky nutné pro naplňování jeho jednotlivých politik, např. zabezpečení obrany státu a ochrany osob a majetku, či redistribuce vybraných prostředků, jejímž prostřednictvím naplňuje stát hospodářskou a sociální politiku.

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

## **4.2 Základní daňové principy**

Daňová soustava spočívá na určitých postulátech, které je třeba dodržet, aby soustava byla stabilní a zdanění bylo efektivní a pro subjekty únosné. Jednotliví autoři uvádí ve svých dílech různé principy a jejich členění, z nichž uvedu pouze ty nejvýznamnější, ohledně nichž panuje všeobecná shoda. Jedná se zejména o princip spravedlnosti<sup>52</sup> a efektivnosti<sup>53</sup> daní. Dalšími principy jsou zákonnost, zmíněná již

---

<sup>51</sup> údaje čerpány ze státních závěrečných účtů publikovaných na stránkách Ministerstva vnitra ČR [www.mvcr.cz](http://www.mvcr.cz)

<sup>52</sup> U spravedlnosti daní se setkáváme s dvěma přístupy. Prvním je princip užitku, který vychází z toho, že daně by měli platit ti, kteří z veřejných projektů k jejich financování daná daň slouží, profitují nejvíce. Druhým je princip schopnosti platit daně, jež stanoví, že daně by měly být na jednotlivé subjekty uvalovány podle jejich schopnosti nést daňové břemeno.

výše v souvislosti s definicí pojmu daň, politická průchodnost, jednoduchost daní a administrativní nenáročnost<sup>54</sup>.

### **4.3 Funkce daní**

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

### **4.4 Kategorizace daní a daňová soustava České republiky**

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

Je mnoho kritérií, dle kterých je možno daně třídit. Nejčastějším je členění na daně přímé a nepřímé. Postihuje-li daň příjem při jeho vzniku, mluvíme o dani přímé, naproti tomu nepřímé daně postihují příjem při jeho upotřebení. Také v případě, že

---

<sup>53</sup> Efektivnost daní spočívá na poměru, v jakém je určitý daňový systém schopen přinést finanční zdroje do veřejných rozpočtů v poměru k dopadům tohoto systému na celkovou ekonomickou efektivnost. Tento poměr názorně ilustruje tzv. Lafferova křivka.

<sup>54</sup> Princip jednoduchosti a administrativní nenáročnosti je v poslední době velmi často zmiňován v souvislosti s reformou veřejných financí. Přes veškeré vládní snahy však systém zdanění a daňové zákony zůstávají pro laickou veřejnost velmi nesrozumitelnými a nepřehlednými.

subjekt, který dani podléhá, nemá možnost přenést daňovou povinnost na jiného, jde o přímou daň. Existuje-li možnost přesunu daňové povinnosti, jde o daň nepřímou. Mezi přímé daně v České republice řadíme daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a mezi nepřímé daně spotřební daně a daň z přidané hodnoty.

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

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

Souhrn jednotlivých právních předpisů upravujících daňovou problematiku tvoří daňovou soustavu. Ta byla dříve upravena zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Zákon o soustavě daní byl sice k 1. 1. 2004 zrušen, ovšem současné uspořádání daňové soustavy na něj navazuje. Jednotlivé daně jsou v souladu s požadavkem čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod upraveny zákonem. Navážu-li na předchozí rozčlenění, patří mezi nepřímé daně v daňové soustavě ČR daň z přidané hodnoty a spotřební daně (z minerálních olejů, z lihu, z piva, z vína a meziproductů, z tabákových výrobků). Mezi přímé daně důchodového typu spadají daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob (jde o syntetické zdanění příjmů). K přímým daním majetkového typu patří daň z nemovitostí, daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí. Specifické postavení zaujímá silniční daň.

## 4.5 Konstrukční prvky daně

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

Osoba, jíž zákon ukládá povinnost daň platit, je subjektem daně, nazývá se poplatníkem daně. Jde o osobu, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Tato osoba je zpravidla také povinna daň platit. V některých případech však poplatník sám daň neodvádí, ale tato povinnost je uložena plátcí daně. Jde o osobu, která *„je ze zákona povinna odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.“*<sup>55</sup> Poplatník i plátce jsou subjekty zavázanými, kdežto oprávněným subjektem je zde správce daně. Zvláštním subjektem je daňový ručitel, což je osoba ručící za splnění daňové povinnosti jiného subjektu<sup>56</sup>.

Hospodářská skutečnost, se kterou zákon spojuje vznik daňové povinnosti poplatníka, je označována jako objekt (popř. předmět) daně. Tímto předmětem může být např. určitý příjem, věc, úkon nebo majetek. Mnohdy je předmět daně rozhodující pro pojmenování daně (např. zdaňujeme-li příjem, jde o daň z příjmů). *„Určení daňového objektu je východiskem pro stanovení daňového základu“*<sup>57</sup>, jež je dalším z konstrukčních prvků daně.

Vyjádříme-li předmět daně v měrných jednotkách a upravíme-li jej podle zákonných pravidel, získáme základ daně. Měrnou jednotkou zde mohou být peníze

---

<sup>55</sup> Vančurová A., Láchová L., Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 1. VOX a.s., 2006, str. 12

<sup>56</sup> Jde např. o nabyvatele u daně z převodu nemovitostí podle § 8 zák. č. 357/1992 Sb.

<sup>57</sup> Bakoš M. a kol., Finanční právo, C. H. Beck, 2006, str. 194

(mluvíme o daních valorických), nebo jiné nepeněžní jednotky (např. fyzikální jednotky jako  $m^2$ , l aj. – zde mluvíme o daních specifických).

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

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

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

## 5. BYTY VE VZTAHU K DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

### 5.1 Daň z přidané hodnoty

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

Základní princip, na kterém je DPH založena, je jednoduchý. *„Daň je vybírána na každém stupni zpracování, avšak nikoli z celého obrátu, nýbrž pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Zdaňuje se tedy jen přidaná hodnota.“*<sup>58</sup> Aby nevystaly problémy, co je onou přidanou hodnotou, zdaní subjekt daně vždy celou svou produkci, ovšem daň, kterou státu odvede, si sníží o daň, kterou zaplatil v cenách nákupů pro svoji produkci. Díky tomu u DPH dochází pouze k malým únikům na dani. I přes jednoduchost základní myšlenky, na které je DPH vystavěna, patří její úprava mezi nejsložitější a pro laickou veřejnost jde o daň velice komplikovanou a nesrozumitelnou.

Vzhledem k univerzálnosti a neutralitě DPH je její předmět značně široký. S ohledem na zaměření této diplomové práce z něj proto vyberu pouze podstatné části týkající se vlastnictví a převodů bytů. Je také třeba poznamenat, že ne všechny

---

<sup>58</sup> Vančurová A., Láčková L., Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva, 1. VOX a.s., 2006, str. 219

převody bytů a výhody plynoucí z vlastnictví bytů, jsou předmětem zdanění DPH. Podrobnosti této problematiky proberu dále v jednotlivých bodech.

## 5.2 Subjekty DPH

Zákon o DPH pracuje s dvěma pojmy a to „osoba povinná k dani“ a „plátce“. Osobou povinnou k dani je dle § 5 odst. 1 zákona o DPH fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Co se rozumí onou ekonomickou činností je vymezeno demonstrativním výčtem v § 5 odst. 2 zákona o DPH. Ekonomické činnosti můžeme schematicky rozdělit do dvou skupin. První skupina bude ekonomickou činností vždy, jedná se o činnosti výrobců, obchodníků a poskytovatelů služeb. Z této kategorie plyne při nakládání s byty povinnost k DPH při převodech bytů a nájmech bytů prováděných podnikateli. Druhá skupina činností, aby se na ni vztahovala ustanovení zákona o DPH, předpokládá soustavný výkon činnosti. Jde o nezávislé činnosti, včetně činností vědeckých a uměleckých, a o využití hmotného a nehmotného majetku za účelem dosažení příjmů. Naplňují-li tyto činnosti požadavek soustavnosti, je osoba, která je provozuje, osobou povinnou k dani. Z pohledu bytové problematiky nám z této kategorie vyplyne zejména nájem bytů, naplňuje-li zmíněné zákonné požadavky. Plátcem se osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v České republice stane až registrací k dani z přidané hodnoty u místně příslušného finančního úřadu v ČR, ať už dobrovolně nebo na základě registrační povinnosti<sup>59</sup>.

Jelikož uplatňování DPH u všech osob vykonávajících ekonomickou činnost by bylo značně administrativně náročné, stanoví zákon o DPH v § 6 osoby, jež jsou od uplatňování daně osvobozeny. Jde o osoby, které nepřesáhnou tzv. registrační limit. Tím je obrat do 1 000 000,- Kč za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích měsíců, pokud zákon nestanoví jinak (§ 94). Co vše se zahrnuje do obrátu vypočítává § 6 odst. 2 zákona o DPH. Pro disponování s byty je důležité, že do obrátu se zahrnují i výnosy nebo příjmy z převodu a nájmu bytů, které jsou

---

<sup>59</sup> viz. § 94 a § 95 zákona o DPH



osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 zákona o DPH, pokud nejsou pouze příležitostnou činností osoby povinné k dani. Tím pádem i pouhý jeden soustavný příjem z nájmu bytu se může při splnění ostatních podmínek stát předmětem daňové povinnosti. Registrační limit představuje obecné kritérium pro osvobození od uplatňování daně. Zákon dále obsahuje jednotlivá ustanovení pro speciální případy osvobození, pro byty jde o již zmíněný § 56 zákona o DPH, o kterém se ještě blíže zmíním v dalších bodech. Osoby splňující podmínky pro osvobození nepodléhají registrační povinnosti, mohou se však zaregistrovat k dani dobrovolně.

### 5.3 Předmět DPH

Co je předmětem DPH stanoví § 2 zákona o DPH. Jednotlivá zdanitelná plnění jsou poté konkretizována v § 13 an. Aby bylo plnění zdanitelné v ČR, je většinou třeba naplnit tři podmínky. Plnění musí být poskytováno osobou povinnou k dani, plnění je poskytováno za úplatu a konečně za třetí místem plnění je tuzemsko<sup>60</sup>. Vzhledem k zaměření této práce jsou pro předmět zdanění určující následující právní skutečnosti:

Jde především o převod nemovitostí, resp. bytů, nebo jejich přechod v dražbě. Musí se ovšem jednat o nemovitosti evidované v katastru nemovitostí, jinak by nešlo o převod nemovitosti, jak o něm mluví zákon o DPH, nýbrž o dodání zboží<sup>61</sup>. Jelikož byty jsou předmětem evidence v katastru nemovitostí, jedná se při převodu bytu nebo jeho přechodu v dražbě o zdanitelné plnění, jak jej definuje § 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 13 zákona o DPH. Aby převod podléhal zdanění v ČR, musí se předmětná nemovitost nacházet na území České republiky, místem plnění je poté místo, kde se nemovitost nachází<sup>62</sup>. Zdaleka ne všechny převody bytů nacházejících se na území ČR podléhají dani z přidané hodnoty. Které převody bytů zdanění nepodléhají vypočítává § 56 zákona o DPH. Jde především o převody, kdy od

---

<sup>60</sup> Tuzemskem se dle § 3 odst. 1 písm. a) zákona o DPH rozumí území ČR.

<sup>61</sup> viz. § 13 odst. 1 zákona o DPH

<sup>62</sup> viz. § 7 odst. 6 zákona o DPH

nabytí bytu<sup>63</sup> nebo jeho kolaudace<sup>64</sup> uplynula 3 léta. Dani tedy budou podléhat převážně byty v novostavbách převáděné developerskými společnostmi, u kterých si lze jen stěží představit, že by po výstavbě čekaly další tři léta, než by byt převedly kupujícímu<sup>65</sup>. Daňové zatížení tak společnost nejspíše přenesla na kupujícího tím, že toto daňové zatížení promítne do ceny převáděné nemovitosti.

Další skutečnosti, na jejichž základě vzniká daňová povinnost, spadají pod kategorii poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku<sup>66</sup>. Jak totiž uvádí § 14 odst. 1 zákona o DPH, poskytnutím služby se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti a konkrétně určuje, že poskytnutím služby je i poskytnutí práva využití věci (příkladem je nájem bytu) a vznik a zánik věcného břemene.

Nájem bytů je dle § 56 odst. 3 zákona o DPH od daně osvobozen. Toto osvobození se však nevztahuje na krátkodobý nájem, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě<sup>67</sup>. Jedná se zejména o hotelová zařízení, ohledně jejichž zdaňování se v nedávné době vedla ostrá debata, zda je ponechat v nižší daňové sazbě a podporovat tak turistický ruch nižšími náklady hoteliérů, nebo zda tuto jejich výsadu zrušit a zařadit je do základní sazby DPH.

Úplatným vznikem a zánikem věcného břemene dochází k omezení vlastnického práva, které vlastník může využít k tvorbě přidané hodnoty, proto jej zákonodárce

---

<sup>63</sup> na rozdíl od dřívější úpravy se pro účely zákona o DPH za nabytí vlastnictví nepovažuje vymezení bytů jako jednotky podle ZOVB, které jak bylo popsáno v první části, je jedním ze způsobů nabytí vlastnictví k bytu

<sup>64</sup> viz. § 4 odst. 3 písm. e) kolaudací se rozumí kolaudace nové stavby a též kolaudace, která je provedena po změně stavby podle zvláštního právního předpisu, pokud cena této změny bez daně je vyšší než 30% zůstatkové ceny stavby ke dni zahájení stavebního řízení

<sup>65</sup> Převod bytu z jednotlivce by zdanění podléhal v případě, pokud by byt převáděl do tří let od jeho nabytí či kolaudace, překročil by registrační limit a tuto činnost by prováděl soustavně, což v praxi nebude příliš běžné.

<sup>66</sup> viz. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH

<sup>67</sup> viz. § 56 odst. 3 zákona o DPH

zařadil pod poskytnutí služby, jež podléhá při splnění dalších zákonných požadavků zdanění DPH.

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

#### **5.4 Základ DPH**

Základem daně je podle § 36 odst. 1 zákona o DPH vše, co plátce obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění. Odstavec 2 dále uvádí výčet, co vše základ daně také zahrnuje. Není-li zdanitelné plnění vyjádřeno v penězích, nebo jde o bezúplatné přenechání majetku, je základem daně cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu<sup>68</sup>, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

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

#### **5.5 Sazba DPH**

Zákon o DPH počítá v § 47 s dvěma sazbami, základní sazbou daně, která od 1.1.2010 činí 20%, a sníženou sazbou daně ve výši 10% (oproti dřívějším 19% a 9%). Vychází se z koncepce, že není-li pro zdanitelné plnění stanoveno osvobození nebo výslovně uvedena snížená sazba, podléhá plnění sazbě základní.

V rámci harmonizace českých právních předpisů s právem komunitárním doznala zásadních změn daňověprávní úprava bytové výstavby. Do 31. 12. 2007 Česká republika využívala výjimku, která jí umožňovala zařadit bytovou výstavbu do snížené sazby DPH. Tento postup však v dnešní době již možný není. Novelou č. 261/2007 Sb. byla bytová výstavba zařazena do základní sazby DPH. Sníženou sazbu lze nadále uplatňovat u renovací a oprav bytů, což do 31. 12. 2010 umožňuje

---

<sup>68</sup> viz. § 36 odst. 6 zákona o DPH

rozhodnutí Rady ze dne 7. listopadu 2006 (2006/774/ES)<sup>69</sup>. Další výraznou změnou, kterou novela přinesla, je zavedení pojmu sociální bydlení v § 48a zákona o DPH. Co je stavbou pro sociální bydlení vypočítává § 48a odst. 4 zákona o DPH. Jde např. o byty pro sociální bydlení, zařízení sociálních služeb poskytující pobytové služby podle zákona o sociálních službách aj. Jaké parametry musí splňovat byt pro sociální bydlení stanoví § 48a odst. 5 zákona o DPH. Takto určený byt nesmí přesáhnout celkovou podlahovou plochu 120 m<sup>2</sup>, přičemž celkovou podlahovou plochou se rozumí součet podlahových ploch všech místností bytu, včetně místností, které tvoří příslušenství bytu. Do celkové podlahové plochy bytu pro sociální bydlení se nezapočítává podíl na společných částech domu. Při pohledu na tuto definici si asi leckdo pomyslí, že o takovém bytu si může nechat jenom zdát. Vezmeme-li v úvahu ceny, za které se v současné době prodává metr čtvereční, dostaneme se (alespoň v Praze) k částkám v řádech milionů, což rozhodně nezní příliš „sociálně“. Je vidět, že český zákonodárce si šikovně poradil s vypršením výjimky pro sníženou sazbu DPH na bytovou výstavbu, když využil toho, že sociální byt není komunitárním právem definován a jeho definice je ponechána národním zákonodárcům. Snažil se tak zabránit pro většinu lidí velice nepříjemnému zvýšení cen nemovitostí určených k bydlení, což by byl krok politicky velmi nepopulární. Na výstavbu, renovaci a opravy bytů pro sociální bydlení se tedy použije snížená sazba DPH<sup>70</sup>.

Pro převody bytů, nejedná-li se o byt pro sociální bydlení, platí základní sazba DPH 20%. Pro zdanitelné plnění plynoucí z nájmu bytu, nejde-li o nájem krátkodobý, platí, jak již bylo řečeno výše, osvobození od daně. Zbývá nám ještě uvést, jak je to se zřízením a zrušením věcného břemene. Jelikož v zákoně ani jeho přílohách není pro věcné břemeno uvedena žádná výjimka, bude plnění plynoucí ze zřízení nebo zrušení věcného břemene zdaněno základní sazbou DPH.

---

<sup>69</sup> viz. § 48 zákona o DPH

<sup>70</sup> Možnost použít sníženou sazbu daně u staveb pro sociální bydlení vyplývá z přílohy III směrnice Rady 2006/112/ES

## 6. BYTY VE VZTAHU K DANI Z PŘÍJMŮ

### 6.1 Daň z příjmů

Druhou nejdůležitější položkou státního rozpočtu je po DPH daň z příjmů. Systematicky ji řadíme mezi daně přímé důchodového typu – zdaňuje se jí příjem osob fyzických a právnických. Daň z příjmů hraje důležitou společenskou úlohu. Jejím prostřednictvím dochází k redistribuci vytvořeného důchodu od osob s vyššími příjmy k osobám s příjmy nižšími. V poslední době se však postupně ustupuje od principu progresivity daně z příjmů, která zvyšovala solidaritu majetných osob<sup>71</sup>, a v řadě zemí se dnes používá lineární sazba. Právní úpravu daně z příjmů v České republice obsahuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“), který upravuje daň z příjmů fyzických osob (část první zákona) a daň z příjmů právnických osob (část druhá zákona). Daní z příjmů jsou zdaněny veškeré příjmy osob. Vlastnictví a převodů bytů se týkají dva druhy zdanitelných příjmů a to příjem osoby plynoucí jí z pronájmu bytu a příjem z prodeje bytu. Pro tyto dispozice s bytem však zákon stanoví četná osvobození od daně tak, aby ulevil osobám, které disponují s nemovitostí k uspokojení své vlastní bytové potřeby, a zatížil daní především ty, kteří z obchodu s nemovitostmi profitují.

### 6.2 Subjekt daně z příjmů

#### 6.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby. Zákon je člení do dvou skupin, na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Jaké osoby do těchto skupin spadají stanoví § 2 ZDP. Daňovým rezidentem je osoba, která má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje (tj. pobývá zde alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích<sup>72</sup>).

---

<sup>71</sup> V České republice došlo k přechodu z progresivní daně k tzv. rovné dani k 1. 1. 2008 novelou zák. č. 261/2007 Sb.

<sup>72</sup> viz. § 2 odst. 4 ZDP

Ostatní osoby jsou daňovými nerezidenty. Toto rozdělení má význam v tom, že daňoví rezidenti mají neomezenou daňovou povinnost, tj. daní příjmy plynoucí jim ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí. „*Ve vazbě na nemovitosti to znamená, že rezidenti mají povinnost na dani z příjmů fyzických osob například i z příjmů z pronájmu či prodeje nemovitostí umístěných mimo území České republiky.*“<sup>73</sup> Smlouvy o zamezení dvojího zdanění však tuto daňovou povinnost často modifikují. Naproti tomu daňoví nerezidenti daní pouze příjmy jejichž zdroj se nachází na území České republiky. Mezi tyto patří i osoby, které sice na území České republiky pobývají více jak 183 dní v roce, ovšem zdržují se zde za účelem studia nebo léčení.

### **6.2.2 Daň z příjmů právnických osob**

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou osoby právnické, které ZDP vymezuje jako osoby, které nejsou fyzickými osobami a organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu<sup>74</sup>. I u právnických osob rozlišuje ZDP mezi daňovými rezidenty a nerezidenty. Kritériem zde je sídlo právnické osoby. Sídlem se rozumí jak sídlo formální (zapsané v příslušném rejstříku), tak místo vedení, jímž je adresa místa, ze kterého je poplatník řízen<sup>75</sup>. Má-li právnická osoba na území České republiky sídlo, jde o daňového rezidenta a má neomezenou daňovou povinnost (daní příjmy plynoucí jak ze zdrojů na území České republiky tak ze zahraničí). Ostatní osoby jsou daňovými nerezidenty, u nichž se vztahuje daňová povinnost pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Zákon navíc od daňové povinnosti osvobozuje ve svém § 17 odst. 2 Českou národní banku.

<sup>73</sup> Skála M., Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí, Sagit, 1999, str. 199

<sup>74</sup> PhDr. Milan Skála ve své publikaci Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí, Sagit, 1999, str. 195 dovozuje, že touto definicí se ZDP odchýlil od obecného vymezení právnické osoby v občanském zákoníku. S tímto jeho názorem však nesouhlasím. Dle mého jde pouze o negativní vymezení, kde se při výkladu pojmu musíme opřít o ustanovení občanského zákoníku, kdo je považován za osobu fyzickou a pro úplné pochopení i o definici osoby právnické. Tak to učinil i Nejvyšší soud ČR ve svém rozhodnutí sp. zn. Cpjn 27/98, kde řeší postavení BIS jako subjektu způsobilého mít práva a povinnosti právě na základě definičních znaků právnické osoby uvedených v občanském zákoníku. Jako výchozí bod pro definici právnické osoby jako poplatníka daně z příjmu bere občanský zákoník i publikace Pelech P., Pelc V., Daň z příjmů s komentářem, ANAG, 2007, str. 252 an.

<sup>75</sup> viz. § 17 odst. 3 ZDP

## 6.3 Předmět daně z příjmů

### 6.3.1 Daň z příjmů fyzických osob

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

Předně po novelizaci zákonem č. 261/2007 Sb. není předmětem daně z příjmů fyzických osob příjem získaný darováním nemovitostí a příjem získaný převodem nemovitostí mezi osobami blízkými v souvislosti s předčasným ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele<sup>76</sup>. Zákonodárce se tak snaží ulevit osobám od daňové zátěže při nakládání s nemovitostmi, když se např. rodiče rozhodnou pomoci svým dětem nedisponujícím dostatečnými finančními prostředky vyřešit jejich bytovou situaci a byt jim darují.

Dále zákon stanoví osvobození od daně u příjmů z prodeje bytů za splnění podmínek § 4 odst. 1 písm. a) a b). Osvobození je konstruováno tak, že pokud poplatník nesplní podmínky pro osvobození podle písm. a), může být osvobozen podle písm. b). Jednotlivé možnosti osvobození se tedy nevylučují. Podívejme se na tyto podmínky blíže.

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

---

<sup>76</sup> viz. § 3 odst. 4 písm. f) ZDP

úpravu je možno použít i na směnu, kdy úplata za zcizení nemovitosti nepřichází v penězích, ale v naturáliích.

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

Prodávající musí mít v bytě bydliště po dobu 2 let bezprostředně před prodejem. Mluvíme o tzv. časovém testu. Pro počítání času zde platí ustanovení § 14 zákona o správě daní a poplatků, kdy *lhůta určená podle let končí uplynutím toho dne, který se svým jménem nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty. Není-li takový den v měsíci, končí lhůta posledním dnem měsíce.* Jelikož se jedná o nemovitosti, bude rozhodující den doručení návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí<sup>77</sup>. Pokud měl

---

<sup>77</sup> Pokyn D-300 k pojmu „den prodeje“ (převodu nebo přechodu) uvádí, že se posuzuje obdobně jako „den nabytí“, který u nemovitostí definuje takto: den převodu nebo přechodu vlastnických práv k nemovitostem (§ 132, 133 a 460 občanského zákoníku), u nemovitostí nabytých rozhodnutím státního orgánu den v něm určený a není-li určen, den právní moci rozhodnutí, u bytu ve vlastnictví vzniklém na základě prohlášení podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů, ve znění pozdějších předpisů) den nabytí ideálního spoluvlastnického podílu budovy, pokud společné prostory a společné části domu zůstávají v ideálním spoluvlastnictví. Pro nabytí nemovitosti pořízené ve vlastní režii je rozhodující, že dosáhla takového stupně rozestavěnosti, kdy je již patrné stavebně-technické a funkční uspořádání prvního nadzemního podlaží. Tuto stavbu lze podle § 2 odst. 1 zákona č. 344/1992 Sb., katastrální zákon, v platném znění, evidovat v



poplatník v bytě bydliště bezprostředně před prodejem po dobu kratší dvou let a prostředky získané prodejem bytu zcela nebo zčásti použije na uspokojení bytové potřeby, je příjem z prodeje bytu zcela nebo zčásti (tj. ve výši prostředků použitých na bytovou potřebu) osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. u) ZDP. V takovém případě lze uplatnit pouze poměrnou část výdajů odpovídající zdaňované (neosvobozené) části příjmů z prodeje.

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

Nesplňuje-li poplatník podmínky pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a), zkoumáme, zda není možné aplikovat ustanovení písm. b). Zde odpadá podmínka bydliště a časový test je prodloužen na 5 let. Přesáhne-li tedy doba mezi nabytím a prodejem bytu 5 let, je příjem z prodeje od daně osvobozen. Dobu 5 let je možno zkrátit u nemovitostí nabytých děděním od zůstavitele, který byl příbuzným v řadě přímé nebo manželem (manželkou), o dobu po kterou byla nemovitost prokazatelně ve vlastnictví zůstavitele nebo zůstavitelů, pokud nemovitost byla nabývána postupným děděním v řadě přímé nebo manželem (manželkou)<sup>78</sup>. I zde však platí omezení, že osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje bytu, pokud je nebo byl zahrnut do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do pěti let od jeho vyřazení z obchodního majetku. Použije se i ustanovení o smlouvě o smlouvě budoucí, kde se časový test prodlužuje na 5 let.

---

katastru nemovitostí. Tento den je současně dnem nabytí nemovitosti, od kterého se odvozuje lhůta pro osvobození příjmů z prodeje této nemovitosti

<sup>78</sup> viz. § 4 odst. 1 písm. b) ZDP

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

Dalším zdrojem zdanitelných příjmů fyzických osob je pronájem nemovitostí. I zde je třeba rozlišovat, zda se jedná o osobu podnikající nebo nepodnikající. U příjmů plynoucích z pronájmu podnikajícím fyzickým osobám se postupuje podle § 7 ZDP, je-li byt z jehož pronájmu příjem plyne zahrnut do obchodního majetku nebo se jedná o příjem z činnosti provozované na základě živnostenského oprávnění. V ostatních případech a u nepodnikajících fyzických osob se uplatní postup podle § 9 ZDP.

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

Významné osvobození související s nájemními vztahy k bytu obsahuje § 4 odst. 1 písm. u) ZDP. Od daně z příjmů je tak osvobozen příjem získaný formou nabytí vlastnictví k bytu jako náhrady za uvolnění bytu a náhrada (odstupné) vyplacená

uživateli za uvolnění bytu za podmínky, že poplatník náhradu použije nebo použil k uspokojení bytové potřeby<sup>79</sup> nejpozději do jednoho roku následujícího po roce, v němž náhradu (odstupné) přijal. Tento příjem je osvobozen i v případě, že částku odpovídající náhradě (odstupnému) vynaložil na obstarání bytových potřeb v době jednoho roku před jejím obdržením. Pokud poplatník použije náhradu za uvolnění bytu (odstupné) na obstarání bytové potřeby pouze částečně, je od daně osvobozena pouze ta její část, která byla vynaložena na obstarání bytové potřeby.

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

### **6.3.2 Daň z příjmů právnických osob**

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li v zákoně o daních z příjmů stanoveno jinak<sup>80</sup>, tzn. i příjmy plynoucí z převodů nebo vlastnictví bytů. Předmětem daně ovšem nejsou příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti s výjimkou z ní plynoucího příjmu<sup>81</sup>. Zákon dále stanoví pro některé příjmy osvobození. Jedná se však pouze o výjimečné případy a příjem plynoucí z dispozic s byty bude většinou třeba zdanit. V praxi budou nejčastějšími poplatníky daně z příjmů ve vazbě na nakládání s byty bytová družstva a developerské společnosti zabývající se bytovou výstavbou.

První případ osvobození uvádí § 19 odst. 1 písm. c). Osvobozeny jsou příjmy z cenově regulovaného nájemného z bytů, z nájemného z garáží a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním těchto bytů a garáží v domech ve vlastnictví a

---

<sup>79</sup> Co se rozumí bytovou potřebou stanoví § 15 odst. 3 ZDP.

<sup>80</sup> viz. § 18 odst. 1 ZDP

<sup>81</sup> viz. § 18 odst. 2 písm. a) ZDP

spoluvlastnictví bytových družstev, zřízených po roce 1958, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních právních předpisů. Za druhé jsou osvobozeny příjmy z nájemného z bytů a garáží v domech ve vlastnictví a spoluvlastnictví bytových družstev, označovaných podle dřívějších předpisů jako lidová bytová družstva, a z nájemného z bytů a garáží užívaných společníky nebo členy poplatníků, vzniklých proto, aby se stali vlastníky domů, a z úhrad za plnění poskytovaná s užíváním uvedených bytů a garáží, a to za předpokladu, že u nájemného z bytů budou dodržena pravidla regulace nájemného z bytů platná do 17. prosince 2002<sup>82</sup> týkající se uvedených bytů, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

#### **6.4 Základ daně z příjmů**

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

Půjde-li o zdanitelné příjmy z převodu bytu poplatníka, který je nepodnikající fyzickou osobou nebo podnikající fyzickou osobou, ale předmětný byt není zahrnut v obchodním majetku, je pro základ daně určující ustanovení § 10 odst. 4 ZDP. Základem daně tak je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Výdajem je zde cena, za kterou poplatník byt prokazatelně nabyt, a jde-li o byt zděděný nebo darovaný, cena zjištěná pro účely daně dědické nebo darovací. Dále jsou výdajem částky prokazatelně vynaložené na technické zhodnocení, opravu a údržbu bytu, včetně dalších výdajů souvisejících s uskutečněním prodeje s výjimkou výdajů na osobní potřebu poplatníka<sup>83</sup>.

U zdanitelných příjmů z převodu bytu u poplatníka fyzické osoby – podnikatele, za předpokladu, že byt byl zahrnut v obchodním majetku, se bude postupovat podle § 7 ZDP. Základem je zde opět příjem snížený o výdaje vynaložené na jeho dosažení, zajištění a udržení. Poplatník má možnost místo výdajů prokazatelně

---

<sup>82</sup> toto je reakce na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002 uveřejněné pod č. 528/2003 Sb.

<sup>83</sup> viz. § 10 odst. 5 ZDP

vynaložených uplatnit výdaje stanovené procentní částkou od 40% do 80% příjmů. Stejně se bude postupovat i v případě pronájmu bytu, jde-li o poplatníka fyzickou osobu – podnikatele, a byt je zahrnut v obchodním majetku.

U příjmů z pronájmu, není-li poplatník podnikající fyzickou osobou, popř. je, ale byt není zahrnut v obchodním majetku, se uplatní postup podle § 9 ZDP. Základem daně tu jsou opět příjmy snížené o výdaje, které může poplatník uplatnit buď v prokazatelně vynaložené výši, nebo ve výši 30% z příjmů<sup>84</sup>.

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

## **6.5 Sazba daně z příjmů**

Od 1. 1. 2008 došlo k zásadní změně sazby daně. Reforma veřejných financí přinesla novelou č. 261/2007 Sb. zrušení progresivní daně z příjmů fyzických osob, dle které byl příjem zdaňován podle své výše sazbou od 12% do 32%. Dnes se příjmy fyzických osob daní dle § 16 ZDP jednotnou daní ve výši 15% a s účinností k 1. 1. 2009 mělo k jejímu dalšímu snížení na 12,5%, ovšem nejspíše kvůli nepříznivému ekonomickému vývoji (a tím pádem nižším příjmům státního rozpočtu) byla i po 1. 1. 2009 zachována sazba 15%. U právnických osob novela také přinesla změnu. Jejich příjmy se původně zdaňovaly 24%, poté pouze 20% a k 1. 1. 2010 klesla sazba na 19%. Jak vidno, jde o změnu razantní. Oproti předešlé úpravě je vidět značný pokles sazby daně z příjmů (ať už u osob fyzických či právnických), který by měl poplatníky motivovat k vytváření vyššího zisku, větší ochotě příjmy přiznat a tím pádem vést k menším daňovým únikům.

---

<sup>84</sup>

viz. § 9 odst. 3 a 4 ZDP

## 7. BYTY VE VZTAHU K DANI Z NEMOVITOSTÍ

### 7.1 Daň z nemovitostí

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

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

### 7.2 Subjekt daně z nemovitostí

Kdo je poplatníkem daně stanoví § 8 ZDN. Zásadně je jím vlastník bytu<sup>85</sup>. Situaci, kdy byt je ve vlastnictví státu nebo ve správě Pozemkového fondu ČR, Správy

---

<sup>85</sup> viz. § 8 odst. 1 ZDN

státních hmotných rezerv nebo Ministerstva financí (na něž byla správa přenesena ze zrušeného Fondu národního majetku ČR) řeší § 8 v odst. 2 až 4. Je-li byt ve spoluvlastnictví, jsou spoluvlastníci povinni daň platit společně a nerozdílně. To znamená, že finanční orgány jsou oprávněny vymáhat zaplacení celé daně na kterémkoli spoluvlastníkovi, což jim může značně ulehčit situaci<sup>86</sup>.

Poplatník má povinnost podat daňové přiznání příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období, kterým je kalendářní rok<sup>87</sup>. V případě spoluvlastníků stačí, podá-li daňové přiznání pouze jeden z nich. Ten se poté považuje za jejich společného zástupce, pokud si spoluvlastníci nezvolí zástupce jiného. Poplatník však daňové přiznání podává pouze v případě, že mu daňová povinnost nově vznikne nebo dojde ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně. Podal-li tedy poplatník daňové přiznání v některém z předchozích zdaňovacích období, znova jej už nepodává.

V případě změny vlastníka bytu je tento povinen podat úplné daňové přiznání. Vzhledem k tomu, že ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží a daň se vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována, podává daňové přiznání nový vlastník až v roce, ve kterém je k 1. lednu evidován jako majitel bytu. Díky novelizaci ZDN zákonem č. 545/2005 Sb., která přidala do § 13a odstavce 9 a 10, již nevyvstávají problémy související s technickou stránkou změny vlastnictví, které představoval do ještě celkem nedávné doby zápis vlastnického práva nového vlastníka bytu do katastru nemovitostí. Jelikož tyto případy nebyly zdaleka ojedinělé, ráda bych jim věnovala trochu pozornosti v následující poznámce.

Převádí-li se nemovitost, stane se nabyvatel jejím vlastníkem až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí. Celý proces vkladu vlastnického práva trvá katastrálnímu úřadu i několik měsíců (zejména v Praze, kde je objem obchodů

---

<sup>86</sup> Spoluvlastník, který takto plnil, má pak podle ustanovení občanského práva regres vůči ostatním spoluvlastníkům.

<sup>87</sup> viz. § 13a ve spojení s § 13 ZDN

s nemovitostmi a nové výstavby značný). Vlastníkem se však nabyvatel stane po vložení vlastnického práva ke dni podání návrhu na vklad (čili zpětně). Uzavřeli-li převodce s nabyvatelem kupní smlouvu na byt ke konci kalendářního roku a podali-li současně návrh na vklad do katastru nemovitostí, úřad rozhodl až roku následujícího, ovšem s účinky k datu roku předchozího. Tím pádem byl poplatníkem k 1. lednu povinným daň zaplatit převodce, i když (nezamítne-li katastrální úřad návrh na vklad) v té době už vlastníkem bytu nebyl. Pokud by daň odmítl zaplatit, hrozily by mu s tím související důsledky<sup>88</sup>. V případě, že by převodce daň nezaplatil a povinnost uhradit daňový nedoplatek by přešla podle dřívějšího znění § 13b ZDN na nabyvatele, ocitl by se tento v nevýhodném postavení. Daňové přiznání byl povinen podat do konce měsíce ledna, ke kterému ještě nemuselo dojít ke vkladu jeho vlastnického práva k bytu, a tím pádem se bez svého zavinění dostal po vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí do prodlení s placením daně, včetně souvisejících nepříznivých následků. K těmto situacím docházelo obdobně i v případě dědění. K problému se několikrát vyjádřila i judikatura a nutno podotknout, že řešení nebylo vždy konstantní. Názor, dle mého mínění správný, vyjádřil Městský soud v Praze ve svém rozhodnutí sp. zn. SJS 139/2004 29 Ca 324/2001 ze dne 3. 10. 2003, kde stanoví: *„Poplatníkem daně z nemovitostí, který je povinen podat daňové přiznání ve lhůtě stanovené v § 13a odst. 1 zákona ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (nejde-li o případ, kdy se daňové přiznání nepodává), a který je rovněž povinen zaplatit daň ve lhůtách stanovených v § 15 téhož zákona, je vlastník nemovitosti, tj. osoba zapsaná jako vlastník nemovitosti v katastru nemovitostí k 1. lednu příslušného zdaňovacího období (zde: zdaňovací období roku 1999). Stal-li se žalobce poplatníkem daně z nemovitostí za rok 1999 zpětně (na základě vkladu práva provedeného katastrálním úřadem dne 11. 2. 2000), je povinen podat daňové přiznání a daň zaplatit až po provedení vkladu vlastnického práva. Nebyl-li žalobce v průběhu roku 1999 v katastru nemovitostí zapsán jako vlastník nemovitosti, nebyl poplatníkem daně z nemovitostí, nebyl povinen daň platit, a nebyl tak ani v postavení daňového dlužníka. Nezaplacením daně z nemovitostí za rok 1999 ve lhůtách její splatnosti se tedy nedostal do prodlení s jejím splacením a nebyly dány*

---

<sup>88</sup> např. uložení penále dle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SpDP“)



*ani zákonné podmínky pro předepsání penále.*<sup>89</sup> Zcela protichůdně a nelogicky rozhodl ten samý soud v rozsudku sp. zn. 38 Ca 256/2002-25 ze dne 12. 4. 2001. Konečné řešení pak přinesla novela zákona, která stanovila, že nedojde-li v takovémto případě ke vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí do 31. ledna zdaňovacího období, je poplatník povinen podat přiznání nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru, a to za zdaňovací období následující po roce, v němž vznikly právní účinky vkladu.

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

### **7.3 Předmět daně z nemovitostí**

Předmětem daně ze staveb jsou stavby uvedené v § 7 ZDN a od roku 2001 i byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí, pokud se nacházejí na území České republiky. Je zřejmé, že se jedná o byty vymezené jako jednotky podle zákona o vlastnictví bytů. Pokud by v budově s byty nedošlo k vymezení jednotek, podléhala by zdanění budova jako celek a poplatníkem by byl její majitel, popř. spolumajitelé solidárně<sup>90</sup>. Ve chvíli, kdy dojde k vymezení bytů jako samostatných jednotek, stává se každý jednotlivý byt samostatným předmětem daně ze staveb a budova jako celek již zdanění

---

<sup>89</sup> Celý text rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. SJS 139/2004 29 Ca 324/2001 viz. Příloha č. 1

<sup>90</sup> viz. výklad výše

nepodléhá<sup>91</sup>. Bylo-li by tomu tak, docházelo by k zdanění jedné nemovitosti dvakrát, což by bylo nežádoucí.

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

Ze zákona aktuálně vypadla některá důležitá věcná osvobození. Dříve byly až na dobu 15 let osvobozeny byty ve vlastnictví fyzických osob v nových stavebách obytných domů, pokud tyto byty sloužily k trvalému bydlení vlastníka nebo jeho osob blízkých<sup>92</sup>. Stát tak chtěl ulehčit finanční situaci osobám, které se rozhodly investovat většinou nemalý obnos do pořízení vlastního bydlení v nových bytových domech, jejichž výstavba obohacuje a rozvíjí obec. Vzhledem k současné výši daně z nemovitostí však tato úleva nebyla podstatnou motivací ke koupi bytu v novostavbě.

Osvobozením, které má vlastníky bytů motivovat k ekologicky vstřícnému chování, je osvobození na dobu 5 let pro byty, u kterých byla provedena změna spočívající ve změně systému vytápění přechodem z pevných paliv na systém využívající obnovitelné energie solární, větrné, geotermální nebo biomasy. Bylo však vypuštěno pětileté osvobození vlastníků, kteří provedli změny spočívající ve snížení tepelné náročnosti stavby stavebními úpravami, na které bylo vydáno stavební povolení (jde především o zateplení starších objektů)<sup>93</sup>.

S ohledem na sociální znevýhodnění fyzických osob, které pobírají příspěvek na živobytí nebo jsou osobou společně posuzovanou s osobou, která příspěvek na živobytí pobírá a jsou držiteli průkazů ZTP a ZTP/P, osvobozuje zákon v § 9

---

<sup>91</sup> viz. § 7 odst. 2 ZDN

<sup>92</sup> viz. zrušený § 9 odst. 1 písm. g) ZDN

<sup>93</sup> viz. vypuštěná část ustanovení § 9 odst. 1 písm. r) ZDN

odst. 1 písm. n) od daně z nemovitosti i jejich byty, a to v rozsahu, v jakém slouží k jejich trvalému bydlení. Jde zde o snahu vyvážit alespoň částečně sociální znevýhodnění osob, které se nacházejí v hmotné nouzi a navíc jsou zvláště těžce zdravotně postiženy.

V souvislosti s živelnými pohromami, kterými byly povodně v letech 2002, 2009 a aktuálně i 2010, se snaží Ministerstvo financí vyjít vstříc postiženým osobám. Mimo možnosti požádat o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání, upuštění od zvýšení daně za pozdní podání přiznání, umožňuje Ministerstvo financí obcím zavést obecně závaznou vyhláškou speciální jednorázové osvobození od daně z nemovitosti na území obce postižené pohromou. Toto osvobození lze stanovit nejdéle po dobu 5 let, přičemž musí být splněna podmínka, že vyhláška obce zavádějící toto osvobození nabude účinnosti nejpozději do 31.3. roku následujícího po zdaňovacím období, v němž k živelní pohromě došlo.

Na závěr je ještě třeba podotknout, že s vlastnictvím bytové jednotky je spojeno nejen spoluvlastnictví na společných částech domu, ale i spoluvlastnické právo k pozemku, na kterém se dům s byty nachází, a to podílem odpovídajícím podílu na společných částech domu. Je tedy třeba do daňového přiznání zahrnout i daň z pozemků. Pokud by plocha pozemku přesně odpovídala půdorysu domu s byty, byl by poplatník od daně z pozemku osvobozen<sup>94</sup>. Tento případ však nebude příliš častý. Pozemek bude většinou přesahovat svou výměrou půdorys domu s byty a v této přesahující části bude podléhat dani z pozemků<sup>95</sup>.

#### **7.4 Základ daně z nemovitostí**

Základem daně z bytu<sup>96</sup> je jeho upravená podlahová plocha. Ta se určí jako násobek výměry podlahové plochy bytu v m<sup>2</sup> k 1. lednu zdaňovacího období koeficientem 1,20. Takto upravená podlahová plocha v sobě již zahrnuje podíl na společných

---

<sup>94</sup> viz § 2 odst. 2 písm. a) ZDN

<sup>95</sup> Právní úprava daně z pozemků je obsažena v první části ZDN, § 2 až § 6 ZDN.

<sup>96</sup> viz. § 10 odst. 2 ZDN

prostorách domu, čímž je poplatníkovi usnadněn výpočet základu daně, jelikož nemusí složitě vypočítávat podíl na společných prostorách domu. U bytových domů s větším počtem jednotek by se tento postup mohl zdát nespravedlivým, jelikož skutečný podíl na společných prostorách může být mnohdy představován zlomkem daleko menším než 1/5, ale dle mého názoru s ohledem na výši daně z nemovitostí toto zjednodušení výpočtu základu daně vyváží tuto drobnou „nespravedlnost“ a předejde sporům v daňovém řízení při složitých výpočtech, které by se zlomky představujícími reálný podíl na společných prostorách mohly vyvstat.

## **7.5 Sazba daně z nemovitostí**

Základní sazba daně z bytů činí dle § 11 odst. 1 písm. f) ZDN 2 Kč za 1 m<sup>2</sup> upravené podlahové plochy. Od 1.1.2010 tak došlo ke zdvojnásobení původní sazby z 1 Kč za 1 m<sup>2</sup>. Takto vypočítanou základní sazbu daně je ještě třeba vynásobit koeficientem přiřazeným k jednotlivým obcím podle počtu obyvatel z posledního sčítání lidu. U menších obcí je koeficient 1, což snižuje daňové zatížení nemovitostí v jejich obvodu a činí bydlení v nich atraktivnějším. S počtem obyvatel obce koeficient narůstá a v Praze činí dokonce 4,5. Výši koeficientu pro jednotlivé obce podle počtu jejich obyvatel a pro některá vyjmenovaná města (lázeňská města a hl.m. Prahu) stanoví § 11 odst. 3 písm. a) ZDN. Samy obce mohou výši koeficientu ovlivnit a regulovat tak množství příjmů plynoucích jim z daně z nemovitostí do obecního rozpočtu. Obecně závaznou vyhláškou může obec koeficient, který je pro ni stanoven, zvýšit o jednu kategorii nebo snížit o jednu až tři kategorie. Koeficient 4,5 pak jde zvýšit maximálně na 5,0. Takto upravit koeficient může obec zvlášť pro jednotlivé části obce, čímž může bydlení v některých částech obce finančně více zatížit a naopak. Toho bývá v praxi často využíváno v případě nových zástaveb, tzv. „satelitních městeček“, kde obce ponechají nebo sníží koeficient obyvatel bytů v původní zástavbě a byty obyvatel, kteří se nově přistěhovali do satelitního městečka, zatíží vyšší daní z nemovitostí. Jako příklad si vezmeme modelový byt s upravenou podlahovou plochou 100 m<sup>2</sup> v menším okresním městečku, např. Kroměříži, které spadá do kategorie obcí nad 25 000 obyvatel do 50 000 obyvatel, pro níž platí koeficient 2,5. Pro starousedlíky může obec koeficient snížit až na 1,4, takže daň z nemovitosti za náš modelový byt

by činila  $2 \times 100 \times 1,4 = 280$  Kč. Obyvatelům části obce s novou výstavbou naopak může obec koeficient zvýšit o jednu kategorii na 3,5. Modelový byt by pak podléhal daňové povinnosti ve výši  $2 \times 100 \times 3,5 = 700$  Kč. Rozdíl je tak více než dvojnásobný, ovšem s ohledem na výši daně pro většinu obyvatel zanedbatelný.

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

Na závěr ještě musím zmínit, že novelizace ZDN přinesla od zdaňovacího období roku 2009 významnou změnu v podobě zavedení tzv. místního koeficientu upraveného v § 12 ZDN. Jde o alternativu výše uvedených koeficientů pro výpočet daně z nemovitostí. Zákon dává obcím možnost obecně závaznou vyhláškou pro všechny nemovitosti na území celé obce stanovit jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5. Tímto koeficientem se vynásobí daňová povinnost poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, staveb, samostatných nebytových prostorů a za byty, popř. jejich soubory. Využije-li obec tuto možnost, přijde sice o možnost ovlivňovat prostřednictvím daňového zatížení složení obyvatel v jednotlivých částech obce (ač jak jsem ilustrovala na příkladu, nejedná se o nástroj příliš efektivní), získá však díky atraktivnějšímu koeficientu větší příjmy do svého obecního rozpočtu. Po protestech majitelů zemědělské půdy, kteří jsou extrémně citliví na jakoukoli novou finanční zátěž, byla do tohoto zákonného ustanovení zavedena novelou výjimka, kdy se uvedený koeficient nepoužije u pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů.

## 8. PŘEVODNÍ DANĚ

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

Převodní daně byly do českého právního řádu zavedeny od 1. 1. 1993, kdy nahradily do té doby vybírané notářské poplatky<sup>97</sup>. Jde o daně majetkového typu a jak již bylo řečeno, váží se k převodu nebo přechodu nemovitosti. Podle toho, zda jde o převod úplatný nebo bezplatný, mezi živými nebo pro případ smrti, aplikujeme buďto daň dědickou, darovací nebo z převodu nemovitostí. Souběh těchto daní je vyloučen, neboť každá daň pokrývá jiný případ převodu nebo přechodu nemovitosti. Jelikož sazby jednotlivých daní jsou rozdílné a rozdílné je i osvobození od jednotlivých daní, lze se v praxi často setkat s různými spekulacemi (zvláště v rámci rodiny a blízkých osob), zda je výhodnější nemovitost prodat nebo darovat, či v případě seniorů posečkat nějakou dobu a nemovitost po jejich smrti zdědit. Mimo tuto „rodinnou“ sféru se zase setkáváme se snahou obchodních společností zabývajících se prodejem nemovitostí přenést daňové zatížení na konečného spotřebitele tím, že příslušnou daň z převodu nemovitostí promítnou do ceny nemovitosti a tak se v konečném důsledku tím, kdo daňovou zátěž nese, stává osoba, která si nemovitost pořizuje k uspokojení své bytové potřeby (ač je poplatníkem dle ZDDPN prodávající).

Už jsem zmínila skutečnost, že souběh daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí je vyloučen. Není však vyloučen souběh s daněmi jinými, konkrétně

---

<sup>97</sup> Jednalo se o notářský poplatek z převodu nemovitostí, notářský poplatek z dědictví a notářský poplatek z darování.

souběh daně z převodu nemovitostí, kde příjem z převáděné nemovitosti může podléhat dani z příjmů, a souběh daně z převodu nemovitostí s DPH. Souběh daně dědické a darovací s daní z příjmů je zákonem výslovně vyloučen<sup>98</sup>.

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

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

---

<sup>98</sup> viz. § 3 odst. 4 ZDP

## 9. BYTY VE VZTAHU K DANI DĚDICKÉ

### 9.1 Subjekt daně dědické

Kdo je poplatníkem daně dědické stanoví § 2 ZDDPN. Je jím dědic, který nabytí dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto právních důvodů podle pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, jímž bylo řízení o dědictví skončeno<sup>99</sup>. Je také třeba upozornit na vztah k cizím právním řádům, které umožňují dědění i na základě jiných právních titulů než je závěť a zákon. Jak uvádí Skála, „podle zákona o mezinárodním právu soukromém se právní poměry dědické řídí právním řádem státu, jehož byl zůstavitel příslušníkem v době smrti. Cizí právní řády znají i jiné právní důvody dědění, například dědické smlouvy. Pak nelze vyloučit, že cizí státní občané, vlastníci nemovitost na území České republiky, mohou volit dědické smlouvy i pro tyto nemovitosti. Nabytí nemovitosti tímto způsobem by podléhalo dani darovací, případně dani z příjmů.“<sup>100</sup>

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

Zákon rozřazuje poplatníky daně (jednotlivé dědice) do tří skupin podle jejich poměru k zůstaviteli. Tyto „daňové skupiny není možno zaměňovat s dědickými skupinami podle § 473 až § 475a obč. zák.“<sup>101</sup> Do I. skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manželé. Do II. skupiny patří příbuzní v řadě pobočné, a to sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety a dále manželé dětí (zeťové a snachy), děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které se zůstavitelem žily

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

<sup>100</sup> Skála M., Daňové povinnosti vlastníků nemovitostí, Sagit, 1999, str. 307

<sup>101</sup> Radvan M., Zdanění majetku v Evropě, C. H. Beck, 2007, str. 167



nejméně po dobu jednoho roku před smrtí zůstavitele ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na zůstavitele. Do III. skupiny potom patří všechny ostatní fyzické a právnické osoby<sup>102</sup>. Pro každou skupinu platí jiné sazby daně. Pro první skupinu jsou sazby nejnižší, pro třetí nejvyšší, jelikož zatížení nejbližších příbuzných vysokou daní dědickou je považováno za společensky nepřijatelné a neetické.

## 9.2 Předmět daně dědické

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

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

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

---

<sup>102</sup> viz. § 11 odst. 2 až 4 ZDDPN

### 9.3 Základ daně dědické

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

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

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

### 9.4 Sazba daně dědické

Jak jsem již uvedla výše, zákon rozděluje poplatníky daně do tří skupin podle příbuzenského nebo jiného vztahu k zůstaviteli<sup>103</sup>. I. a II. skupina jsou od daně zcela osvobozeny. Povinnost odvést dědickou daň se tedy týká pouze osob zařazených do III. skupiny. Výše sazby je pak závislá na hodnotě nabytého majetku, jde o sazbu klouzavě progresivní. Pohybuje se v rozmezí od 7 do 40%, výsledná částka se pak vynásobí koeficientem 0,5, čímž se sazba daně de facto snižuje na polovinu.

---

<sup>103</sup> viz. § 11 ZDDPN

## 10. BYTY VE VZTAHU K DANI DAROVACÍ

### 10.1 Subjekt daně

Poplatníkem daně darovací je dle § 5 ZDDPN nabyvatel (obdarovaný), ten kdo je nabytím majetku obohacen. Dárce pak vystupuje jako ručitel, nejedná-li se o darování z ciziny nebo do ciziny (v takovém případě by byl dárce dokonce poplatníkem daně). Pojem ručitel je třeba vykládat ve smyslu § 57a zákona o správě daní a poplatků. Jde o daňového ručitele, kdy ručení vzniká přímo ze zákona a není tedy vázáno na projev vůle dárce. Tím se dárce může dostat do velmi nevýhodného postavení. Sám totiž dobrovolně zmenší svůj majetek tím, že obdaruje nabyvatele, a v případě nabyvatelovy neserióznosti je „za svůj dobrý skutek“ ještě sankcionován státem tak, že je na něm z titulu ručení vymáháno zaplacení daně darovací. Stát sice má zájem na co nejmenších daňových únicích, proto bylo toto ručení do zákona zapracováno, ale vzhledem k tomu, jak zanedbatelný příjem veřejných rozpočtů darovací daň představuje, mi tato konstrukce přijde nespravedlivá a v zákoně zbytečná<sup>104</sup>.

Postup správce daně vůči daňovému ručiteli detailněji vykládá daňový pokyn Ministerstva financí ČR D-329. Ručitel ručí pouze za konkrétní vyměřenou daň, nikoli za příslušenství daně vzniklé v důsledku nesplnění povinnosti dlužníka. Ručení je vztahem akcesorickým, závislým na původní povinnosti dlužníka daň zaplatit. Z toho je zřejmé, že povinnost ručitele zaniká se zánikem existence povinnosti původního dlužníka. Pro případ prekluze práva vyměřit daň se však postupuje u původního dlužníka a ručitele samostatně – přerušení prekluzivní lhůty úkonem učiněným vůči dlužníku tedy nemá za následek přerušení prekluzivní lhůty u ručitele a tento se jí tak může dovolávat i přes to, že správce daně např. zahájil u dlužníka daňovou kontrolu, čímž přerušil běh prekluzivní lhůty. Aby tento účinek nastal i u ručitele, musel by správce daně provést úkon přerušující běh prekluzivní

---

<sup>104</sup> Nehledě na časté daňové úniky při darování movitých věcí, které většinou není nikde evidováno a stát se o něm nemá jak dozvědět a nemá tak možnost daň vymáhat. Jelikož nemovitosti a byty jsou předmětem evidence v katastru nemovitostí, je každá změna vlastnictví z titulu darování evidována a stát tak má podklad, na kterém může od dárce, coby ručitele, zaplacení daně vymáhat.

lhůty i přímo vůči ručiteli. Naopak však uplatnění námitky přímým dlužníkem má za následek zánik možnosti daň vyměřit a nastupuje zde akcesorita ručení, kdy daň není možné v takovém případě doměřit ani ručiteli.

## 10.2 Předmět daně darovací

Předmětem daně darovací je bezúplatné<sup>105</sup> nabytí majetku<sup>106</sup> na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele<sup>107</sup>. Společné s daní dědickou je tedy to, že se jedná o bezúplatné nabytí majetku. Rozdíl spočívá v tom, že darování se děje mezi živými, kdežto k dědění dochází v případě smrti zůstavitele. Rozhodnou skutečností zakládající daňovou povinnost je ve většině případů darovací smlouva. Předmětem daně darovací může být i bezúplatné zřízení věcného břemene.

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

Také je třeba upozornit na případy vypořádávání spoluvlastnictví, kdy některý spoluvlastník obdrží bezúplatně více, než činil jeho podíl. V takovém případě je rozdíl mezi hodnotou toho, co spoluvlastník při vypořádání obdržel, a hodnotou jeho skutečného podílu předmětem daně darovací. Toto se však netýká vypořádání společného jmění manželů, které je konstruováno od spoluvlastnictví odlišně<sup>108</sup>.

---

<sup>105</sup> Musí se jednat o bezúplatné nabytí majetku, tzn. bez ekvivalentního plnění protistraně. Návod, jak interpretovat toto ustanovení poskytl KS v Českých Budějovicích ve svém rozsudku sp. zn. 10 Ca 345/2001: „Pro posouzení majetkového prospěchu, zda vznikl či nikoli, rozhoduje, zda nastala situace, kdy se něčí majetek zvětšil, aniž za to bylo poskytnuto nějaké plnění, nebo zda se něčí majetek nezmenšil, ač se zmenšit měl. Tedy vždy jde o jednostranné plnění.“

<sup>106</sup> Majetkem jsou dle § 6 odst. 1 písm. a) i nemovitosti, pod které se řadí na základě legislativní zkratky v § 3 odst. 1 písm. a) i byty.

<sup>107</sup> viz. § 6 odst. 1 ZDDPN

<sup>108</sup> viz. část první této diplomové práce

Novela ZDDPN č. 261/2007 Sb. přinesla výraznou změnu ve vztahu k předmětu daně darovací. Od 1. 1. 2008 je tak osvobozeno darování mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině<sup>109</sup>. Zákon dále stanoví osvobození pro určité subjekty, jako je Česká republika, dobrovolné svazky obcí a jiné subjekty vypočtené v § 20 ZDDPN. Od daně je osvobozeno i nabytí nemovitostí v rámci restituce, bezúplatné převody bytů z vlastnictví bytových družstev do vlastnictví členů – fyzických osob<sup>110</sup>, a vklady nemovitosti do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev.

### **10.3 Základ daně darovací**

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

### **10.4 Sazba daně darovací**

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

---

<sup>109</sup> viz. § 19 odst. 3 ZDDPN

<sup>110</sup> Jde li o bezúplatné převody uvedené v ustanovení § 24 odst.1 až 4 zákona č. 72/1994 Sb., ZOVB.

## 11. BYTY VE VZTAHU K DANI Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

### 11.1 Subjekt daně z převodu nemovitostí

Kdo je poplatníkem daně stanoví § 8 ZDDPN. V praxi se mohou vyskytnout tři případy. Nejčastěji bude poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce (prodávající). Nabyvatel bude v tomto případě daňovým ručitelem<sup>111</sup>. Jde tu tedy o situaci opačnou, než u daně darovací. Důležitým pro postavení ručitele u daně z převodu nemovitostí je rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 383/2004-35 ze dne 13. 4. 2006, který stanoví, že *ručitel je osobou, která ručí pouze za úhradu daně z převodu konkrétní, přesně specifikované nemovitosti a za jiné nedoplatky daňového subjektu neručí. Na ručiteli nelze požadovat splnění více povinností, než mu ukládá zákon*. Oproti české striktní úpravě ponechává právní úprava v některých evropských zemích přímo na vůli smluvních stran, aby vymezili, kdo bude poplatníkem daně, a neučiní-li tak smluvní strany, jsou ze zákona oba považováni za poplatníky se solidární daňovou povinností.

V druhém případě může být poplatníkem daně z převodu nemovitostí nabyvatel<sup>112</sup>. Je tomu tak zejména v případech nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí, exekuci, vydržení, v rámci insolvenčního řízení aj.

Třetím případem je situace, kdy dochází k výměně bytů. Pak mají převodce i nabyvatel povinnost platit daň společně a nerozdílně<sup>113</sup>. Daň se v tomto případě vyměřuje pouze z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu je vyšší.

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

---

<sup>111</sup> viz. § 8 odst. 1 písm. a) ZDDPN, blíže k pojmu daňového ručení str. 60 této práce

<sup>112</sup> viz. § 8 odst. 1 písm. b) ZDDPN

<sup>113</sup> viz. § 8 odst. 1 písm. c) ZDDPN

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

## 11.2 Předmět daně z převodu nemovitostí

Předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem, za splnění podmínky, že se daná nemovitost nachází na území České republiky<sup>114</sup>. Předmětem daně z převodu nemovitostí je rovněž úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy. To potvrdil i Krajský soud v Ostravě ve svém rozhodnutí sp. zn. 22 Ca 322/98-23 ze dne 8. 12. 1998. Dále se k předmětu daně z převodu nemovitostí vyjádřil Nejvyšší správní soud v Brně rozsudkem č. j. 7 Afs 126/2005-75 ze dne 27. 7. 2006, který určil, že *předmětem daně z převodu nemovitostí podle § 9 odst. 1 až 3 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, je mimo jiné úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Rozhodujícím kritériem pro posouzení úplatnosti převodu je nepochybně poskytnutí úplaty, za niž je třeba považovat veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem a sjednaná ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích.* Tato pasáž rozsudku se týká úplatnosti převodu a je i dnes aplikovatelná. Soud však dále pokračuje a říká, že *převod nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva podle § 553 občanského zákoníku však není vyvažován žádným hodnotovým ekvivalentem ze strany nabyvatele a ani na straně převodce není převod motivován úmyslem poskytnout nabyvateli majetkový prospěch, a proto není předmětem uvedené daně.* Vzhledem k nedostatečné právní úpravě institutu zajišťovacího převodu práva v občanském zákoníku docházelo k nejasnostem ohledně daňových aspektů takového převodu vlastnictví k nemovitostem. Zákonodárce proto zpřesnil znění zákona, když novelou vložil do

<sup>114</sup> viz. § 9 odst. 5 ve spojení s § 3 odst. 2 ZDDPN

zákonu ustanovení, že i převod vlastnictví k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva je předmětem daně z převodu nemovitostí<sup>115</sup> a tím výše citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu překonal. Dle mého názoru je však třeba dát soudu zapravdu v tom, že převod není motivován úmyslem poskytnout nabyvateli majetkový prospěch a v případě, že dluh zajištěný zajišťovacím převodem práva bude dlužníkem uhrazen a věřitel převede vlastnictví k nemovitosti zpět na dlužníka, by povinnost věřitele zaplatit daň z převodu nemovitosti činila tento zajišťovací institut nevýhodným. Proto v takovém případě bude moci daňový subjekt požádat o prominutí daně z převodu nemovitostí, a to do tří let od zpětného nabytí vlastnictví k nemovitosti původním vlastníkem, čímž je případná tvrdost zákona odstraněna.

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

Všechny dosud zmíněné příklady byly převody nemovitostí, tj. dochází k nim na základě projevu vůle stran smlouvou. Předmětem daně z převodu nemovitostí jsou však i úplatné přechody, ke kterým dochází nezávisle na projevu vůle dosavadního vlastníka. Jde především o přechody vlastnictví ve veřejné dražbě, vydržením apod.

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

---

<sup>115</sup> viz. § 9 odst. 2 ZDDPN



Zákon stanoví pro daň z převodu nemovitostí řadu osvobození. Osvobozen tak je převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem z vlastnictví České republiky a do vlastnictví České republiky za splnění podmínek § 20 odst. 3 ZDDPN. Další osvobození jsou stejná jako pro daň darovací, uvedená v § 20 odst. 6 ZDDPN. Z nich patří mezi nejdůležitější osvobození vkladů do základního kapitálu obchodních společností a družstva<sup>116</sup>, které bývá v praxi využíváno u velkých developerských společností, alespoň co jsem vysledovala během své praxe v mezinárodní advokátní kanceláři. Developerská společnost tak založí společnost s ručením omezeným, jejíž základní kapitál je tvořen právě nemovitostí a poté místo převodu samostatné nemovitosti, který by podléhal daňové povinnosti, převede na zájemce celou společnost s ručením omezeným. Tím může dojít ke značné daňové úspoře, neboť cena takto převáděných nemovitostí je velmi vysoká. V běžném životě se však tento postup uplatní jen stěží, protože u samostatného bytu, jehož hodnota není až tak vysoká, by náklady na správu této společnosti s ručením omezeným převyšovaly daňové náklady na prostý převod bytu.

Podobně jako při zakládání obchodních společností, jejichž základní kapitál je tvořen nemovitostmi, které mají být převedeny, s cílem obejít daňovou povinnost k dani z převodu nemovitostí, se v praxi postupuje i při rozdělení společnosti odštěpením dle § 69 odst. 4 obch. zák. Vyčlení se část jmění existující společnosti zahrnující nemovitost a tato část jmění přejde na existující (u odštěpení sloučením) nebo nově založenou společnost (odštěpení se založením nových společností). Fakticky tak dojde k převodu nemovitosti na nový subjekt, aniž by vznikla povinnost přiznat daň z převodu nemovitostí. Jde o případ, který se pohybuje na hraně obcházení zákona. Celý postup je sice legální, ovšem jeho cílem je obejít daňovou povinnost a dosáhnout tak nemalých úspor. Tato praxe je však tolerována a nepodařilo se mi objevit žádný judikát Nejvyššího správního soudu, který by tento postup zakazoval jako obcházení zákona.

K osvobození vkladů nemovitostí do základního kapitálu obchodní společnosti či družstva se váže bohatá judikatura upřesňující jednotlivé podmínky osvobození. Například rozsudek Nejvyššího správního soudu v Brně č. j. 1 Afs 2/2003-52 ze

---

<sup>116</sup> viz. § 20 odst. 6 písm. e) ZDDPN

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

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

Pro osoby, které se rozhodnou pořídit si nový byt, je určující ustanovení § 20 odst. 7 ZDDPN stanovící osvobození pro první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k novým stavbám, které dosud nebyly užívány a k bytům v nových stavbách a k bytům vzniklým změnou dokončené stavby, pokud nebyly dosud užívány a jde o byty vymezené jako jednotky podle zákona o vlastnictví bytů. Musí se jednat o první úplatný převod. Pokud dojde k situaci, že bude uzavřena kupní smlouva a následně dojde k odstoupení od smlouvy, bude se uzavření další kupní smlouvy s následným převodem vlastnictví považovat stále za první převod a bude

tedy osvobozen od daně. V tomto směru existuje konstantní judikatura, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 57/2005-61<sup>117</sup> ze dne 22. 3. 2006: *možnost uplatnit osvobození od daně z převodu nemovitostí při prvním úplatném převodu vlastnictví ke stavbě či bytu (§ 20 odst. 7 zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí) se může vyčerpat jen takovým převodem, jehož účinky později nezaniknou, a jenž tedy splnil svůj ekonomický účel. Úplatný převod stavby či bytu je proto osvobozen od daně i tehdy, pokud táž věc byla již dříve předmětem kupní smlouvy, od níž převodce později odstoupil pro nezaplacení kupní ceny kupujícím.*

Poplatníkem daně je sice převodce, kterým by byla společnost, jež nemovitost postavila a snaží se ji prodat, ovšem není pochyb o tom, že by daňovou zátěž promítla do ceny převáděné nemovitosti a tím ji přenesla na konečného spotřebitele. Toto osvobození tak sleduje cíl, aby nemovitosti byly pro konečného uživatele cenově dostupnější a zároveň pozitivně stimuluje novou výstavbu, když developerské společnosti peníze ušetřené na dani mohou všechny investovat do další nové výstavby.

S byty bývá často převáděn i podíl na pozemku, na kterém se budova nachází. Tento převod spoluvlastnického podílu na pozemku ale osvobození nepodléhá. K tomu se již judikatura vyjádřila několikrát a není o tom třeba pochybovat. Z významných judikátů uvádím pro příklad dva a to rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 24/2005-70<sup>118</sup> ze dne 1. 2. 2006 a rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 5 Ca 168/2003-32 ze dne 29. 11. 2004. Tyto nové byty tak zůstanou daňově zatíženy daní z přidané hodnoty a od daně z převodu nemovitostí budou osvobozeny. Zákon v § 20 stanoví ještě některá další osvobození, ta však již nehrají tak zásadní roli jako osvobození již zmíněná a nebudu se jim proto věnovat.

---

<sup>117</sup> Celý text rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v Brně č. j. 1 Afs 57/2005-61 viz. Příloha č. 2

<sup>118</sup> Celý text rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 24/2005-70 viz. Příloha č. 3

### **11.3 Základ daně z převodu nemovitostí**

Základ daně určuje § 10 ZDDPN. Je jím cena nemovitosti platná v den nabytí nemovitosti. Pokud jde o smluvní převod a cena sjednaná ve smlouvě je vyšší, než by byla cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku<sup>119</sup>, použije se jako základ daně tato cena smluvená. Je-li však smluvená cena nižší, vychází se při stanovení základu daně z ceny určené podle zákona o oceňování majetku. Toto bude případ nejčastější. Jak se určuje cena v ostatních případech (např. při vydržení nebo exekuci), zde nebudu konkrétně vypočítávat, odkážu zde na § 10 ZDDPN, kde je způsob určení základu daně upraven i pro všechny ostatní případy úplatného převodu a přechodu nemovitosti.

### **11.4 Sazba daně z převodu nemovitosti**

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

---

<sup>119</sup> zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů

# ČÁST III.

## DAŇOVÉ ŘÍZENÍ A DAŇOVÁ KONTROLA

Ve třetí části mé práce bych se ráda zaměřila na procesní stránku daňové problematiky. Nejprve stručně osvětlím pojem a principy daňového řízení, jehož částí je daňová kontrola, které pak věnuji samostatný oddíl. V rámci výkladu o daňové kontrole se chci zaměřit především na možnost dodatečného vyměření a doměření daně a na možnost opakované daňové kontroly, což jsou problematické okruhy, kde je třeba při výkladu zákona vycházet z judikatury Nejvyššího správního soudu a judikatury Ústavního soudu, která na konci roku 2008 přinesla pro daňovou praxi dva zásadní nálezy.

### 12. DAŇOVÉ ŘÍZENÍ

#### 12.1 Pojem daňového řízení

Daňové řízení je vymezeno v § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „SpDP“) jako řízení o daních, jde o postup účastníků řízení upravený příslušnými právními předpisy. Daňové řízení je specifickým správním řízením, které probíhá před správním orgánem, ovšem není při něm postupováno podle správního řádu, nýbrž podle speciálního zákona, jímž je SpDP.

Daňové řízení probíhá v rámci procesu správy daně, čímž se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době<sup>120</sup>.

Správu daně vykonávají finanční úřady, jim nadřazená finanční ředitelství a Ministerstvo financí ČR jako ústřední správní orgán správy daní, jehož součástí je Ústřední finanční a daňové ředitelství, které zejména řídí správu daní, podílí se na jejím výkonu a řídí finanční ředitelství. Dále je pravomoc ke správě daní částečně svěřena celním úřadům, celnímu ředitelství a Generálnímu ředitelství cel (je též součástí Ministerstva financí ČR jako Ústřední

---

<sup>120</sup> viz. § 1 odst. 2 SpDP

finanční a daňové ředitelství). Všechny tyto orgány správy daní zákon označuje jako správce daně<sup>121</sup>.

Správu daně vůči příslušnému daňovému subjektu (poplatníku a plátcí daně – blíže viz. bod 4.5) vykonává místně příslušný správce daně. U fyzické osoby se místní příslušnost správce daně řídí místem jejího trvalého pobytu v ČR, nemá-li jej, určí se dle místa, kde se převážně zdržuje. U právnické osoby se místní příslušnost správce daně řídí místem jejího sídla v ČR. Nelze-li takto místní příslušnost daňového subjektu určit, řídí se místem, kde má daňový subjekt stálou provozovnu, místem, kde vykonává na území ČR hlavní část své činnosti, nebo místem, kde se nachází převážná část jeho nemovitého majetku. Nelze-li ani takto místní příslušnost určit, je příslušným Finanční úřad pro Prahu 1.

Místní příslušnost správce daně souvisí s institutem dožádání. Pokud by provedení příslušného úkonu v rámci daňového řízení bylo pro místně příslušného správce daně příliš náročné z hlediska hospodárnosti nebo času, může požádat o provedení úkonu jiného věcně příslušného správce daně, pokud je tento úkon pro něj proveditelný snadněji a s menšími náklady.

Daňové řízení lze rozdělit do několika fází:

- řízení přípravné, kdy dochází k registraci daňových subjektů, vyhledávací činnosti správce daně a ukládání sankcí v případě nesplnění či porušení zákonných povinností daňového subjektu (např. neoznámení změn příslušných údajů, nepodání přihlášky k registraci apod.);
- řízení vyměřovací, kdy dochází k podání daňového přiznání a následnému vyměření daně. Součástí této fáze je i řízení vytýkácí, kdy správce daně prověřuje pravdivost a úplnost údajů uvedených v daňovém přiznání, na jejichž základě byla daň vyměřena;
- řízení o opravných prostředcích řádných a mimořádných;
- řízení inkasní, kdy dochází k placení daní a
- řízení vymáhací, pokud daňový subjekt splatnou daň nezaplatí dobrovolně včas.

---

<sup>121</sup> viz. § 1 odst. 3 SpDP

## 12.2 Základní zásady daňového řízení

Během celého daňového řízení, tj. i během fáze daňové kontroly, musí správce daně dbát na dodržování základních zásad daňového řízení, obsažených v § 2 SpDP.

Zásada zákonnosti vyjadřuje požadavek, aby správce daně v daňovém řízení postupoval v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, přičemž chrání zájmy státu a dbá při tom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Tato zásada má kořeny v ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, které stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Jistý rozpor můžeme nalézt ve vrchnostenském postavení správce daně, který má zájem především na ochraně zájmů státu, tj. zejména na naplnění státního rozpočtu, přičemž tuto svoji činnost musí korigovat požadavkem zákona na ochranu práv daňového subjektu. K tomuto problému judikoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 11. 12. 1996, sp. zn. I. ÚS 116/96: „...*daňová politika státu má sice odpovídat jeho zájmům a že jejím cílem je správné stanovení a vybírání daně, avšak vyplývá z nich, že tato politika nemůže mít pouze jednostranný charakter.*“

Zásada součinnosti a spolupráce dává prostor pro vzájemně vyvážené vztahy mezi správcem daně a daňovým subjektem, když stanoví, že správce daně postupuje v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovým subjektem, což zároveň zakládá právo a povinnost daňového subjektu na spolupráci se správcem daně. Ovšem je třeba vycházet z obecné právní zásady, že každý si má střežit svá práva, a daňový subjekt tak musí být při prosazování svých práv dostatečně aktivní<sup>122</sup>. Z judikatury Nejvyššího správního soudu stojí za pozornost zejména rozsudek sp. zn. 5 Afs 14/2004: „*Stanoví-li ustanovení § 2 odst. 9 daňového řádu povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybírání daně, svědčí toto právo daňovému subjektu kdykoli v řízení, je-li jeho předmětem správné stanovení nebo vybírání daně, přičemž není rozhodné, děje-li se tak v rámci vytykácího řízení nebo při daňové kontrole, ani to, zda je takové právo expresis verbis v ustanovení zvláštní části zákona uvedeno.*“

---

<sup>122</sup> viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 7/2003: „*Účast při výslechu a právo klást svědkům a znalcům otázky je právem daňového subjektu, nikoli jeho povinností. Pokud daňový subjekt svého práva nevyužije, pak se vystavuje riziku, že neunese důkazní břemeno, které na něm leží...*“

Velice důležitou zásadou je zásada hospodárnosti, která stanoví, že při vyžadování plnění povinností ze strany daňového subjektu je správce daně povinen volit jen takové prostředky, které daňový subjekt co nejméně zatěžují a při tom umožňují vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny příjmy státu. Pro provádění daňové kontroly z této zásady vyplývá požadavek na rychlost daňové kontroly a její průběh bez zbytečných prodlev.

Zásada volného hodnocení důkazů se uplatňuje v důkazním řízení, kdy správce daně posuzuje všechny důkazní prostředky, které má k dispozici a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Při tom musí přihlídnout ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Pokud správce daně některý důkazní prostředek odmítne použít jako důkaz<sup>123</sup>, musí tento svůj postup odůvodnit.

Zásada neveřejnosti a povinnost mlčenlivosti spolu úzce souvisejí. Daňové řízení je vždy neveřejné<sup>124</sup>. Jelikož během daňového řízení „*má daňový subjekt povinnost sdělovat správci daně podrobnosti o svých osobních, majetkových a podnikatelských poměrech, které by mohly být zajímavé nejen pro sousedy, ale i pro konkurenty, zákazníky, popř. jiné orgány, vůči kterým tuto povinnost daňový subjekt nemá*“<sup>125</sup>, mají osoby, které se na daňovém řízení zúčastnily, povinnost zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, které se v daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly.

Dle zásady oficiality je správce daně povinen zahájit řízení i z vlastního podnětu vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tomto směru buď vůbec nebo řádně své povinnosti<sup>126</sup>.

Zásada přednosti obsahu před formou znamená, že je brán v potaz vždy skutečný obsah úkonu, nikoli jeho formální označení. Jde o obranu proti simulovaným právním úkonům,

---

<sup>123</sup> viz. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 1/2003 ze dne 24. 3. 2004: „*Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit a tedy i vyloučit ze svého rozhodování.*“

<sup>124</sup> viz. § 2 odst. 4 SpDP

<sup>125</sup> Kalous, S., Kohoutová, A., Správa daní aneb daňový subjekt versus správce daně. Praha : Nakladatelství Pragoeduca, 1996, str. 17 – 18

<sup>126</sup> viz. § 2 odst. 6 SpDP



kterými se daňový subjekt může snažit vyhnout se nebo snížit svoji daňovou povinnost (může jít o různé formálně uzavřené smlouvy za účelem zvýšení nákladů subjektu s cílem snížení základu daně apod.). *Dojde-li mezi správcem daně a daňovým subjektem ke sporu, zda se v daném případě jedná o tento tzv. simulovaný právní úkon, leží důkazní břemeno na správci daně, který musí prokázat, proč se domnívá, že skutečný obsah daného právního úkonu je odlišný. Tento názor správce daně musí být i dostatečně odůvodněn, tak aby byl následně přezkoumatelný*<sup>127</sup>.

Zásada rovnosti stanoví všem daňovým subjektům před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti. Nikdo nemůže být v řízení zvýhodňován. Správce daně má v řízení vrchnostenské postavení, k jeho rovnosti s daňovým subjektem (aby měl stejná procesní práva a povinnosti) by došlo až v případném soudním řízení správním.

---

<sup>127</sup> Zatloukal, T. Daňová kontrola v širších souvislostech, 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2008, str. 20, k tomu dále také např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 29/2003 ze dne 20. 5. 2005

## 13. DAŇOVÁ KONTROLA

### 13.1 Základní charakteristika daňové kontroly

Definici daňové kontroly SpPD nepodává, ust. § 16 odst. 1 pouze uvádí, co je cílem daňové kontroly: Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Vzhledem k absenci bližšího vymezení daňové kontroly, vznikaly v praxi spory, zda daňová kontrola představuje samotné daňové řízení, nebo je pouhým dílčím procesním postupem v rámci daňového řízení a zda je daňová kontrola jedním jediným úkonem správce daně, nebo zda se jedná o více úkonů na sebe navazujících. Řešení těchto otázek má zásadní význam pro možné dodatečné vyměření či doměření daně v případě, že správce daně během daňové kontroly zjistí, že daň nebyla přiznána daňovým subjektem správně, a na možnost podat dodatečné daňové přiznání a vyhnout se tak případným sankcím.

Pro definici daňové kontroly proto musíme nahlédnout do judikatury Nejvyššího správního soudu, který tyto otázky ve své rozhodovací činnosti řešil. Dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004 *„pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 daňového řádu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž – podle svého systematického zařazení v daňovém řádu – je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení... Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním, a nikoli rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly.“*

Spor o to, zda je daňová kontrola jedním jediným úkonem nebo souborem jednotlivých úkonů, rozhodl Nejvyšší správní soud ve prospěch jediného celistvého úkonu. V rozsudku ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004 použil Nejvyšší správní soud logickou výkladovou metodu, podle které jestliže norma v jednom případě pojem vysvětluje a v druhém nikoli, je i ve druhém případě potřeba postupovat v zájmu právní jistoty účastníků stejně, pokud to není

jinak vyloučeno. Právní pojmy musí být alespoň v rámci jednoho právního předpisu vykládány jednotně. Z rozsudku cituji: „*Daňový řád přitom používá téměř shodný pojem „úkonu“ v ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu, kde je stanovena nepřipustnost podání dodatečného přiznání nebo hlášení v případě, že byl před jeho podáním učiněn úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti, a to až do ukončení tohoto úkonu. Je-li na základě úkonu správce daně vydáno rozhodnutí o daňovém základu či dani, za dobu ukončení úkonu se považuje den, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci. Termíny „úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“ z ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu a „úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti“ z ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu jsou shodné, použití odlišných pojmů „směřující k vyměření“ a „směřující k přezkoušení“ pouze rozlišuje, zda před tímto úkonem došlo k vyměření daně či nikoliv. Tímto způsobem výkladu lze zjistit, že zatímco ohledně obsahu termínu „úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“ použitého v § 47 odst. 2 daňového řádu vyvstávají mezi správci daně a daňovými subjekty nejasnosti, potíže s výkladem ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu („úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti“) se v praxi ani v judikatuře téměř neobjevují. Přitom za „úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti“ ve smyslu § 41 odst. 2 daňového řádu je považována daňová kontrola jako celek, tj. jako jeden úkon.“*

Je tedy zřejmé, že Nejvyšší správní soud považuje daňovou kontrolu za dílčí procesní postup v rámci daňového řízení, a to za jeden jediný celistvý úkon od jejího zahájení do jejího ukončení. To má praktický dopad na možnost dodatečného vyměření nebo doměření daně a na možnost podat dodatečné daňové přiznání. Pokud by byla daňová kontrola považována za vícero dílčích úkonů, mohl by v jejím průběhu daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání, čímž by se vyhnul případným nepříjemným sankcím. To by však odporovalo logice věci. Daňový subjekt by měl plnit své daňové povinnosti řádně a včas, ne až ve chvíli, kdy je u něj zahájena daňová kontrola. Sankce za případná pochybení daňového subjektu zjištěná během daňové kontroly, by tak postrádaly smysl, protože daňový subjekt by měl možnost během prováděné daňové kontroly (po ukončení každého dílčího úkonu) podat dodatečné daňové přiznání a sankci se vyhnout. Koncepce Nejvyššího správního soudu je tak dle mého názoru správná.

Stejně závažný dopad má toto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na možnost správce daně dodatečně vyměřit nebo doměřit daň. K této problematice pojednám blíže v bodě 13.3 o zahájení daňové kontroly.

## **13.2 Daňová kontrola a místní šetření**

Častým nešvarem české daňové správy je směšování institutu daňové kontroly a místního šetření. A to i přes to, že jsou tyto instituty upraveny zákonem samostatně a mají jiný účel. Správci daně si tímto postupem usnadňují svoji práci, jelikož na místní šetření nejsou kladeny tak vysoké požadavky jako na daňovou kontrolu, čímž je i oslabena možnost daňového subjektu se bránit.

Místní šetření je upraveno v ust. § 15 ZSDP. Jeho povaha a rozdíl oproti daňové kontrole jsou blíže rozvedeny v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2005, sp. zn. 1 Afs 70/2004: *„Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možné poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“. O místním šetření je pořizován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 daňového řádu) je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob.*

*Naproti tomu § 16 daňového řádu jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.*

*Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ.*

*Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlédnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.*

*Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že nepostačuje, je-li daňová povinnost doměřena pouze na základě výsledků získaných při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována právě § 16 daňového řádu. Takovým postupem by byl totiž daňový subjekt*

*krácen na svých, zákonem garantovaných právech , zejména na právu kvalifikované obrany, kterou může uskutečnit, vycházejí z úvah a výsledku zjištění, jež jsou nutným obsahem právě zprávy z daňové kontroly.“*

Je tedy zřejmé, že na základě proběhlého místního šetření není možné vyměřit daň. Pokud správce daně při místním šetření zjistí okolnosti, které by opravňovaly k vyměření daně, musí zahájit daňovou kontrolu, v jejímž rámci pak daň vyměří. Z nemožnosti vyměřit daň na základě místního šetření se podává i skutečnost, že místní šetření není způsobilé přerušit během prekluzivní lhůty k vyměření daně, jelikož není úkonem směřujícím k vyměření daně.

V příkrém rozporu k těmto závěrům stojí informace, že na základě provedených místních šetření bylo správci daně mezi roky 2002 a 2007 doměřeno daňovým subjektům celkem 8.176.254.193,- Kč<sup>128</sup>. Tato nezákonná praxe jistě nezvyšuje důvěru občanů v českou daňovou správu.

### **13.3 Zahájení daňové kontroly a možnost dodatečného vyměření daně**

Před samotným zahájením daňové kontroly si správce daně musí ujasnit, který subjekt bude kontrolovat, jakou daň a za jaké daňové období. Prvotní podnět k daňové kontrole většinou přichází od pracovníků vyměřovacího oddělení, pro daňovou kontrolu se může správce daně rozhodnout na základě zjištění, která vyloučnou během daňové kontroly u jiného subjektu, nebo za jiné zdaňovací období, podnět může přijít i zvěncí, jako podání jiné osoby. Tato podání jiných osob však mohou mít i šikanózní povahu, kdy k daňové kontrole není důvod. Zde je proto na místě, aby správce daně před samotným zahájením daňové kontroly takové informace prověřil (např. místním šetřením) a teprve podle toho kontrolu zahájil nebo ne.

Způsob zahájení daňové kontroly není zákonem stanoven. Před samotným zahájením daňové kontroly správce daně většinou informuje daňový subjekt, že se u něj chystá provést daňovou kontrolu. Tento postup sice zákon nevyžaduje, avšak dává oběma stranám, jak správci daně, tak daňovému subjektu, prostor k přípravě na daňovou kontrolu, připravení vhodného místa, dohledání potřebných dokladů atd., aby daňová kontrola mohla proběhnout co nejehospodárněji. Toto oznámení správce daně o zahájení daňové kontroly však nelze

---

<sup>128</sup> viz. Lichnovský, O., Sporné otázky daňového řízení, Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009, str. 113

považovat za samotné zahájení daňové kontroly. Kontrola je totiž zahájena až okamžikem, kdy začne samotná realizace daňové kontroly ze strany správce daně.

Zde dochází ke střetu formálního a faktického zahájení daňové kontroly. K této otázce existuje konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, která se jasně přiklonila k pojetí tzv. faktického zahájení daňové kontroly, kdy aby bylo možno kontrolu považovat za zahájenou, je nutné započít s jejím samotným prováděním<sup>129</sup>. Pokud tedy správce daně pouze sepiše protokol, ve kterém uvede, že např. dne 20. 12. 2008 byla zahájena u daňového subjektu daňová kontrola pro daň z nemovitostí za období roku 2004, nelze toto považovat za zahájení daňové kontroly. Chybí zde totiž naplnění cíle daňové kontroly, kterým je prověření daňového základu. V této situaci správce daně žádné kroky k prověření daňového základu neučinil, jde o pouhé formální zahájení daňové kontroly<sup>130</sup>.

Pokud by však správce daně sepsal protokol o zahájení daňové kontroly a zároveň vyzval daňový subjekt k podání patřičných vysvětlení, doložení určitých dokladů apod., tato jeho činnost by již naplnila znaky faktického zahájení daňové kontroly a daňová kontrola by byla zahájena<sup>131</sup>.

Toto rozlišení je stěžejní pro určení, zda byla daňová kontrola zahájena ve vymezené prekluzivní tříleté lhůtě, kterou zákon správci daně k provedení daňové kontroly dává. Pokud by správce daně zahájil faktickou daňovou kontrolu až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, jednalo by se o kontrolu nezákonnou, která zasahuje do práv daňového subjektu, a případné doměření nebo vyměření daně na jejím základě by bylo nezákonným rozhodnutím.

Daňovou kontrolu je dle ust. § 47 SpDP možno zahájit nejpozději do tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost podat řádné daňové přiznání, pokud nebyl před uplynutím této lhůty učiněn úkon, který by ji prodlužoval. Takovýmto úkonem

---

<sup>129</sup> viz. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 69/2005: „*daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně.*“

<sup>130</sup> viz. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí sp. zn. 5Afs 36/2003: „*Za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související.*“

<sup>131</sup> viz. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 93/2006 nebo sp. zn. 7 Afs 22/2003

prodlužujícím běh tříleté prekluzivní lhůty je faktické zahájení daňové kontroly, daň je však možno dodatečně vyměřit nebo doměřit nejpozději do deseti let.

U daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí je zohledněna neexistence klasického zdaňovacího období – daň tak není možno doměřit ani vyměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Ohledně počítání běhu prekluzivní lhůty donedávna panovala jasná shoda, kdy odborníci i Nejvyšší správní soud zastávali názor, že lhůta pro vyměření daně se počítá od konce zdaňovacího období, v němž je (má být) podáno daňové přiznání. Demonstrujme si situaci na příkladu: Daňový subjekt byl povinen podat daňové přiznání za rok 2005 do 31. 3. 2006. Tříletá prekluzivní lhůta tak začíná běžet od 1. 1. 2007 a končí 31. 12. 2009.

Ústavní soud však v překvapujícím nálezu z konce roku 2008 rozhodl, že tříletá lhůta pro vyměření daně se počítá již od konce zdaňovacího období, za které se podává daňové přiznání. Dosavadní výklad naznačený výše Ústavní soud odmítl jako nesprávný s argumentací, že extenzivním výkladem nelze tříletou lhůtu prodlužovat až o jeden rok – tak by byla výslovná tříletá lhůta změněna na lhůtu čtyřletou. Pokud bychom vzali uvedený příklad, končila by prekluzivní lhůta k dodatečnému vyměření nebo doměření daně již ke konci roku 2008 a v roce 2009 by tak již zahájená daňová kontrola nemohla mít za následek přetržení prekluzivní lhůty a možné doměření daně na základě výsledků této daňové kontroly.

Dle mého názoru jde o rozhodnutí velice překvapivé, jelikož praxe byla v počítání prekluzivní lhůty podle § 47 SpDP jednotná, stejně tak i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ministerstvo financí se však rozhodlo tento výklad Ústavního soudu respektovat. S účinností od 1.1.2010 byl tento nový princip promítnut i do samotného ustanovení § 47 odst. 1, které nově zní: *„Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.“*

Ústavní soud koncem roku 2008 vydal ještě další překvapivé rozhodnutí, a to nálezný sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008. V něm vyslovil myšlenku, že *„použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně*

*formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoli a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc na zkoušku<sup>132</sup>.“* Pokud by takovéto podezření neexistovalo nebo nebylo daňovému subjektu sděleno, byla by daňová kontrola prováděna nezákonně. Zahájením takovéto daňové kontroly by proto nemohlo dojít k přetržení prekluzivní lhůty k dodatečnému vyměření daně a na jejím základě by ani nemohl být vydán dodatečný platební výměr. Tímto pohledem je proto třeba korigovat výklad učiněný výše o formálním a faktickém zahájení daňové kontroly – k zahájení daňové kontroly nyní dojde pouze ve chvíli, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně a zároveň daňovému subjektu sdělí důvod, pro který má podezření, že prověřovaná daň za dané období nebyla přiznána správně.

K tomuto rozhodnutí však nedospěl senát Ústavního soudu jednomyslně. JUDr. Ivana Janů vyjádřila na věc odlišné stanovisko. Cituji: *„Z většinového názoru, obsaženého v odůvodnění nálezu, vyplývá, že daňovou kontrolu je možno uskutečnit pouze tehdy, pokud má správce daně podezření o zkrácení daňové povinnosti (které nadto je povinen kontrolovanému daňovému subjektu sdělit)... Uvedený závěr dle mého soudu není přijatelný, neboť nedostatečně rozlišuje mezi daňovou kontrolou ve smyslu § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen daňový řád) na straně jedné a vytykáčím řízením ve smyslu § 43 odst. 1 daňového řádu na straně druhé, a to do té míry, že rozdíly mezi oběma stírá a požadavky kladené na vytykáčící řízení vztahuje nesprávně i na daňovou kontrolu. Oba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu... Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytykáčící řízení.“*

S argumentem paní doktorky Janů se zcela ztotožňuji. Vždyť ony sporné pochybnosti o správnosti podaného daňového přiznání nebo dalších uvedených údajů jsou přímo obsaženy

---

<sup>132</sup> Celý text nálezu Ústavního soudu tvoří Přílohu č. 4 této práce.



v definici vytýkacího řízení. Pokud tedy správce daně má pochybnosti o přiznané dani, sdělí tyto své pochybnosti daňovému subjektu a v rámci vytýkacího řízení dojde k jejich prověření. Pokud bychom přijali požadavek Ústavního soudu sdělovat pochybnosti daňovému subjektu i při daňové kontrole, potom bychom měli v daňovém řádu dva identické kontrolní mechanismy, a jedno z uvedených ustanovení by tak bylo nadbytečné. Jistě nebylo cílem zákonodárce při tvorbě daňového řádu upravit jeden kontrolní mechanismus duplicitně ve dvou různých paragrafech. Pokud tak zákonodárce u jednoho institutu směřujícího ke stejnému cíli uvedl jako předpoklad jeho zahájení „pochybnosti“ správce daně a u druhého institutu ne, je zřejmé, že zamýšlel zavést dva kontrolní mechanismy, kdy jeden bude sloužit odstraňování vadných daňových přiznání v případě, že správce daně bude mít oprávněné pochybnosti o jejich správnosti a tyto pochybnosti daňovému subjektu sdělí a ve vytýkacím řízení je odstraní, a druhý bude sloužit „namátkové“ kontrole, prověřování správnosti stanovené daně bez konkrétního podezření. Vždyť takovéto namátkové kontroly probíhají i mimo daňovou oblast, např. jak uvádí JUDr. Janů *„Česká obchodní inspekce nekontroluje pouze restaurace, o nichž má důvodné podezření z porušování hygienických norem, nebo Policie České republiky nezastavuje pouze ty účastníky provozu na pozemních komunikacích, u nichž pojala podezření, že porušují pravidla silničního provozu“*. Každého napadnou jistě i další trefná přirovnání, např. kontroly prováděné živnostenskými úřady, úřadem inspekce práce atd..

S uvedeným většinovým postojem Ústavního soudu se neztotožnila ani česká daňová správa – Miroslav Kalousek, který byl v době rozhodnutí Ústavního soudu ministrem financí, se dokonce nechal slyšet, že s nálezem Ústavního soudu hrubě nesouhlasí, a dokonce navrhl, ať je Ústavní soud financován z daňových úniků, které uvedeným rozhodnutím umožní.

Jak jsem již uvedla, ani já se s uvedeným rozhodnutím Ústavního soudu neztotožňuji, jelikož odporuje systematice a logice daňového řádu. Jelikož toto rozhodnutí odmítá do budoucna akceptovat i česká daňová správa, lze předpokládat, že podobné spory se ještě v budoucnu před Ústavním soudem objeví. A vzhledem k tomu, že senát, který dané rozhodnutí vypracoval, není ve svém názoru jednotný, lze jen doufat, že Ústavní soud v budoucích rozhodnutích tento svůj nález překoná a přikloní se k výkladu JUDr. Ivany Janů.

## 13.4 Opakování daňové kontroly

Pokud by správce daně provedl kontrolu té samé daně za to samé zdaňovací období, za které již kontrolu provedl dříve, jednalo by se o opakovanou daňovou kontrolu. Její zákaz není v zákoně výslovně uveden, byl však formulován judikaturou. Vychází se z koncepce res iudicatae, kdy rozhodnutí vydané na základě předchozí daňové kontroly činí překážku pro vydání nového rozhodnutí v rámci opakování daňové kontroly. Nejde však o překážku absolutní povahy jako například uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Za splnění určitých podmínek vymezených judikaturou je totiž možné daňovou kontrolu znovu provést a daň doměřit.

Předpoklad opakování daňové kontroly formuloval ústavní soud. Pokud správce daně zjistí nové skutečnosti, které v době provádění původní daňové kontroly neměl k dispozici a které mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti, jde o dostatečně závažný důvod pro opakování daňové kontroly. Ta však musí být prováděna pouze v rozsahu, který bezprostředně souvisí s nově zjištěnými skutečnostmi. V tomto případě je tedy na místě, aby správce daně sdělil kontrolovanému subjektu důvody, které ho vedou k opakování daňové kontroly (na rozdíl od běžné daňové kontroly – viz. problematické rozhodnutí Ústavního soudu rozebrané v předchozím bodě 13.2).

Na tomto základě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že daňovou kontrolu lze opakovat pouze v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku, kterým je obnova řízení, jelikož účelem obnovy řízení je náprava rozhodnutí založených na právních nebo skutkových vadách – tedy přesně ten stav předpokládaný Ústavním soudem k opakování daňové kontroly.

Zjistí-li tedy správce daně, že je třeba znovu zjistit skutkový stav pro vyměření daně, musí toto své rozhodnutí podepřít některým z důvodů pro obnovu řízení, kterými dle ust. § 54 SpDP jsou:

- nové skutečnosti nebo důkazy, které vyšly najevo a nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,
- rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem,

- rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán o ní rozhodl jinak, čímž došlo ke změně v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu.

Podstatná je formulace „bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně“. Daňovou kontrolu je tak možno opakovat pouze, pokud správce daně nezjistil podstatné skutečnosti z objektivních důvodů. Pokud by chtěl dodatečnou daňovou kontrolou pouze napravit své předchozí vadné rozhodnutí, které učinil neodborně nebo neprofesionálně, bylo by opakování daňové kontroly vyloučeno.

Obnova řízení je možná pouze pokud bylo během původní daňové kontroly vydáno pravomocné rozhodnutí správce daně. V případě, že původní daňová kontrola neskončila platebním nebo dodatečným platebním výměrem nebo tyto byly zrušeny, nelze mimořádný opravný prostředek v podobě obnovy řízení použít. Nejvyšší správní soud však dovodil, že i v takovém případě lze daňovou kontrolu opakovat, ovšem musí být splněny věcné podmínky pro obnovu řízení (nové skutečnosti nebo důkazy atd.)<sup>133</sup>.

### **13.5 Dokazování**

Pokud jsou splněny podmínky pro zahájení daňové kontroly, o nichž bylo pojednáno v bodech 13.2 a 13.3 a daňová kontrola byla platně zahájena, lze přistoupit k další fázi daňové kontroly, jíž je dokazování.

V rámci procesu dokazování správce daně zjišťuje důkazní prostředky, které po jejich provedení hodnotí, zda se osvědčily jako důkaz, tj. prokázaly tvrzenou skutečnost. Jako důkazní prostředek může sloužit jakýkoli prostředek, kterým lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti<sup>134</sup>. Jedná se např. o svědecké výpovědi, znalecké posudky, protokoly, záznamy o místním šetření, podání daňových subjektů a veřejné listiny atd.

---

<sup>133</sup> viz. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 24. 1. 2006 sp. zn. 2 Afs 31/2005

<sup>134</sup> viz. ust. § 31 odst. 4 SpDP

Důkazní břemeno v daňovém řízení leží především na daňovém subjektu. Ten podal daňové přiznání a je povinen prokázat skutečnosti v něm tvrzené. Pokud má správce daně pochybnosti o pravdivosti tvrzených skutečností, vyzve daňový subjekt k podání vysvětlení. Pokud i poté jeho pochybnosti přetrvávají, musí sdělit daňovému subjektu, v čem jeho pochybnosti spočívají a vyzvat ho k prokázání jeho tvrzení. Nikdy však správce daně nemůže vyzývat daňový subjekt k prokazování skutečností, které daňový subjekt sám netvrdí<sup>135</sup>. Pokud má tedy správce daně i nadále pochybnosti o správnosti tvrzení daňového subjektu, musí své pochybnosti dokázat. Zde dochází k přenosu důkazního břemene na správce daně. Správce daně tak *prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*<sup>136</sup>.

Daňový subjekt má v průběhu dokazování právo navrhnout a předkládat důkazní prostředky a správce daně má tomu odpovídající povinnost tyto důkazní prostředky provést nebo logicky odůvodnit, proč je provádět nebude (například nesouvisí s daným řízením nebo jsou pro výsledek řízení nerozhodné – proč nesouvisí s řízením nebo nemohou ovlivnit rozhodnutí, je správce daně povinen odůvodnit, nestačí pouze konstatovat, že důkazní prostředek nebyl proveden, protože nesouvisí s řízením). Správce daně je však povinen přihlídnout ke všem skutečnostem, které v průběhu řízení vyšly najevo, tedy nejen k důkazům předloženým daňovým subjektem.

Nakonec správce daně důkazy hodnotí podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlíží ke všemu, co vyšlo za řízení najevo. Jde o volné hodnocení důkazů. Rozhodnutí, které správce daně po provedeném hodnocení důkazů učiní, musí být logicky odůvodněno, musí být uvedeno, jaké důkazní prostředky byly osvědčeny jako důkaz a tyto musí být ve vzájemném souladu, nesmějí si odporovat.

---

<sup>135</sup> viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2005 sp. zn. 1 Afs 153/2004: „*Daňový subjekt je povinen prokazovat kromě skutečností, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování – též skutečnosti, k jejichž prokázání jej správce daně v průběhu daňového řízení vyzval (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Tato druhá povinnost má však své meze: správce daně totiž není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.*“

<sup>136</sup> Kobík, J. Daňová kontrola. Praha: ASPI, a.s., 2006, str. 49

### 13.6 Stanovení daně podle pomůcek a sjednání daně

V případě, že se nepodaří stanovit daňovou povinnost kontrolovaného subjektu pomocí dokazování, může správce daně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek<sup>137</sup>. Jde o případy, kdy daňový subjekt neunese své důkazní břemeno a zároveň není možné daň stanovit dokazováním, např. při neprůkaznosti účetnictví apod. Správce daně v takovém případě provede kvalifikovaný odhad daňové povinnosti kontrolovaného subjektu, kdy stanoví základ daně bez použití účetních podkladů a dokladů.

Zákon uvádí příkladný výčet pomůcek, na jejichž základě správce daně stanoví daňovou povinnost. Jde např. o různé listiny, výpovědi, znalecké posudky, údaje získané od jiných daňových subjektů, poznatky z průběhu zdaňování u daňového subjektu apod. Každý případ je potřeba posuzovat individuálně s ohledem na druh daně, velikost daňového subjektu, lokalitu, kde daňový subjekt působí atd.

Rozhodnutí správce daně o použití pomůcek a o tom, jaké konkrétní pomůcky použije, musí být pečlivě odůvodněno, jelikož hranice mezi tím, kdy je možné stanovit daň na základě dokazování, a kdy už je třeba použít pomůcek, je velice tenká.

Pokud není daň možné stanovit ani dokazováním ani pomocí pomůcek, přistoupí správce daně k nejméně obvyklému způsobu, kterým je sjednání daně<sup>138</sup>. Této možnosti bude využíváno jen velice zřídka ve specifických případech. Např. pokud půjde o daňový subjekt se zcela specifickým předmětem podnikání, kde by nebylo možné získat objektivní podklady pro stanovení daně podle pomůcek u jiných daňových subjektů. V případě daní vázících se k nemovitostem a bytům, např. u daně z nemovitostí nebo z jejich převodů, však tento případ není relevantní, jelikož srovnání s jinými případy umožňující použití pomůcek a dalších důkazních prostředků bude jistě mnoho.

---

<sup>137</sup> viz. § 31 odst. 5 SpDP

<sup>138</sup> viz. ust. § 31 odst. 7 SpDP

### **13.7 Ukončení daňové kontroly**

Na konci daňové kontroly sepíše správce daně o výsledku zjištění zprávu o daňové kontrole, kterou probere s kontrolovaným subjektem a poté ji obě strany podepíší. Tato zpráva je podkladem pro vydání platebního nebo dodatečného platebního výměru a je jejich zdůvodněním, neboť výměry samé se neodůvodňují. Odepření podpisu kontrolovaného subjektu nemá pro platnost zjištění uvedených ve zprávě žádný význam. Okamžikem projednání zprávy o daňové kontrole s kontrolovaným subjektem a jejím podpisem je daňová kontrola ukončena. Tento okamžik není jako konec daňové kontroly uveden výslovně v zákoně, nicméně vyplývá z judikatury, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2005 sp. zn. 5 Afs 29/2003 nebo ze dne 31. 8. 2004 sp. zn. 5 Afs 16/2004 či nálezný Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002 sp. zn. I. ÚS 512/2002.

Kontrolovanému subjektu by měl být dán dostatečný časový prostor k seznámení se se závěry správce daně, aby mohl vznést případné námitky, připomínky nebo návrhy. I při samotném projednání zprávy o daňové kontrole může ještě kontrolovaný subjekt navrhnout doplnění výsledku nebo způsobu zjištění. Správce daně se musí s takovými návrhy a připomínkami daňového subjektu vypořádat, jinak by došlo k porušení zásady zákonnosti řízení.

Zpráva o daňové kontrole zachycuje její průběh. Je v ní uveden předmět kontroly, popis kontrolních zjištění, označení důkazů a popis, jak se správce daně vypořádal s důkazními prostředky, které se jako důkaz neosvědčily, a vyčíslení případného doměrku daně. Na základě takovéto zprávy je pak vydán platební nebo dodatečný platební výměr.

### **13.8 Sankce ukládané v daňovém řízení**

Je téměř pravidlem, že správce daně se snaží v rámci daňové kontroly objevit vždy nějaké pochybení daňového subjektu. Za tato pochybení ZSDP umožňuje (a v některých případech přímo příkazuje) ukládat sankce.

Daňový subjekt může porušit jak povinnosti peněžního charakteru (v důsledku čehož bývá vydán platební nebo dodatečný platební výměr), tak povinnosti nepeněžité povahy. Dle povahy pochybení daňového subjektu jsou pak ukládány sankce.

Pro případ, že je daňová kontrola ukončena se závěrem, že daňový subjekt neodvedl daň ve správné výši (odvedl daň nižší nebo žádnou) a správce daně vydá platební nebo dodatečný platební výměr, přichází na řadu následující sankce: penále (§ 37b ZSDP), úroky z prodlení (§ 63 ZDSP) a případně zvýšení daně (§ 68 ZSDP).

Novela provedená zákonem č. 230/2006 Sb. přinesla s účinností od 1.1.2007 novou úpravu těchto institutů.

Penále se uplatní v případě, že daňovému subjektu byla dodatečně vyměřena daň nebo snížena daňová ztráta a to na základě úkonu správce daně. Penále se tak neuplatní v případě, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání. Tato úprava by měla motivovat daňové subjekty k tomu, aby v případě, že objeví pochybení ve svém podaném daňovém přiznání, tuto okolnost správci daně přiznali a nečekali s nadějí, že u nich pro dané období v budoucnu nebude provedena daňová kontrola, která by toto pochybení odhalila.

Penále se vypočítá jako procento z částky rozdílu mezi původní přiznanou daní a daní nově vyměřenou, a to

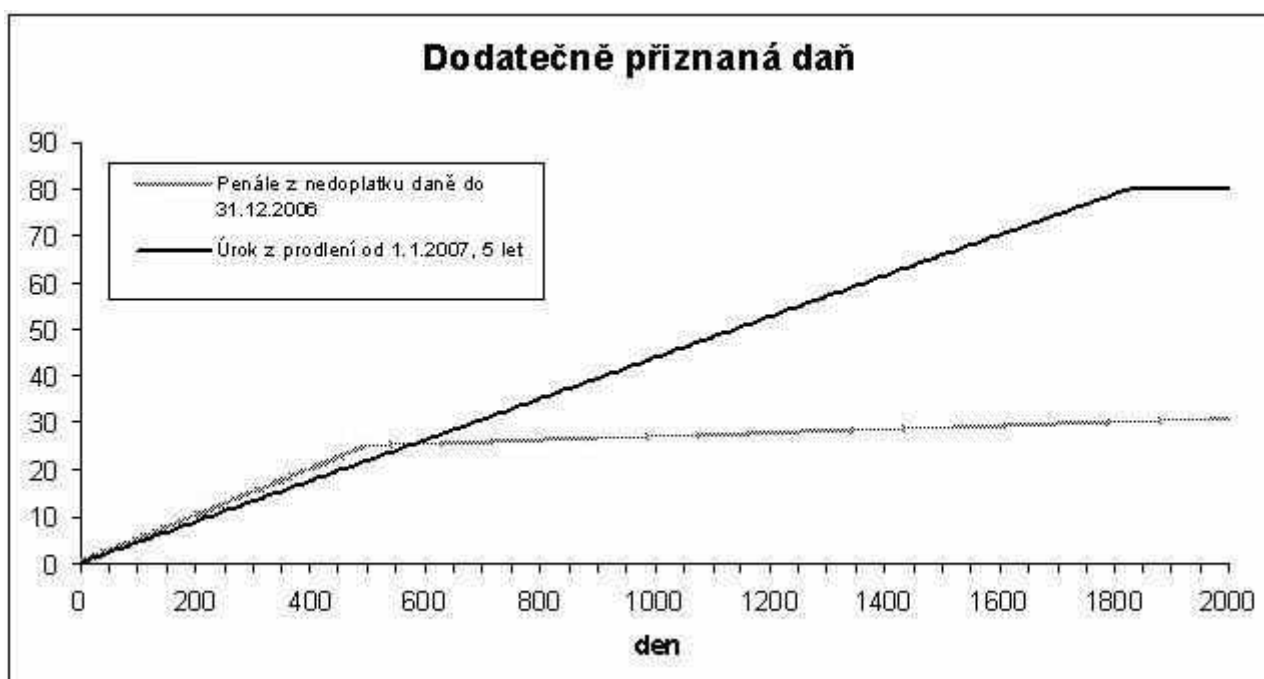
- 20%, je-li daň zvyšována,
- 20%, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo
- 5%, je-li snižována daňová ztráta.

Daňový subjekt je o povinnosti platit penále vyrozuměn v dodatečném platebním výměru.

Úrok z prodlení nastupuje přímo ze zákona v případě, že daňový subjekt nezaplatí splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Daňový subjekt má povinnost zaplatit úrok z prodlení za každý den prodlení až do zaplacení dlužné platby včetně, nejdéle však za dobu 5 let. Jeho výše odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tato úprava kopíruje úpravu zákonných úroků z prodlení uplatňovaných v soukromém právu. Pouze absolutní výše úroku je vyšší, kdy při současných sazbách bude činit cca 16% ročně. Od července 2010 dochází v soukromém právu ke změně způsobu výpočtu úroků z prodlení, uvidíme, zda zákonodárce následně upraví i mechanismu výpočtu úroků z prodlení v ZSDP.

Jako sankci pro případ, že by daňový subjekt nepodal daňové přiznání nebo hlášení včas, může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10%. Uložení této sankce je však ponecháno na uvážení správce daně – viz. formulace *může zvýšit*.

Nová úprava tak má být vedena cílem vyjít vstříc poplatníkům, kteří plní své povinnosti dobrovolně. Z následujícího grafu<sup>139</sup> je zřejmé, že úrok z prodlení bude v období prvního roku nižší než penále uplatňované do 31.12.2006 a při dobrovolném podání dodatečného daňového přiznání nevznikne poplatníkovi povinnost uhradit penále podle § 37b ZSDP ve znění účinném od 1.1.2007:



Naopak notoričtí a dlouhodobí neplátiči by měli být touto novou úpravou postiženi citelněji, což by i je mělo motivovat k dobrovolnému odvedení daně.

Novelou bylo změněno i pořadí pohledávek, na něž se započítává úhrada daňových povinností provedená daňovým subjektem. Nejprve je tak uhrazena náhrada nákladů řízení, poté pokuty a penále, dále zvýšení daně, pak nejstarší nedoplatky na dani, poté běžné platby daní a nakonec úrok. Je proto důležité si uvědomit, že nejprve jsou pokryty částky příslušenství daně a až poté samotná daňová povinnost, z níž za každý den naskakuje úrok z prodlení. Tato

<sup>139</sup> Zdrojem grafu jsou informace uveřejněné na webových stránkách Ministerstva financí ČR: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove\\_zpravy\\_29504.html?year=2006](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_29504.html?year=2006)



úprava má motivovat daňový subjekt k úhradě celé dlužné částky zahrnující jak daň tak její příslušenství.

Za porušení povinnosti nepeněžního charakteru může správce daně uložit daňovému subjektu pokutu podle ust. § 37 ZSDP, a to až do výše 2.000.000,- Kč. Pokuta může být uložena dokonce opakovaně, a to v případě, že dosavadní uložení pokuty nevedlo k nápravě a protiprávní stav trvá. Správce daně při zvažování výše pokuty musí přihlídnout zejména k závažnosti, době trvání a následkům protiprávního jednání. Zároveň nezle pokutu uložit v případě, že uplynuly dva roky od konce roku, v němž došlo k porušení povinnosti, za něž je pokuta ukládána.

Jako nejtvrďší, a zcela výjimečnou sankci, lze v případě opakovaného porušení povinností nepeněžité povahy, za které již byla uložena pokuta a přesto nedošlo ani dodatečně k nápravě, pozastavit daňovému subjektu jeho podnikatelskou činnost, a to až na dobu 30 dnů.

Jaké jsou možnosti obrany daňového subjektu proti rozhodnutím správce daně (ať už o vyměření daně či o uložení sankcí) uvádím v následujících bodech 13.9 a 13.10 pojednávajících o opravných prostředcích.

### **13.9 Řádné opravné prostředky v daňovém řízení**

Daňový subjekt nemusí být vždy spokojen s postupem a rozhodnutím správce daně. Pro tyto případy mu dává daňový řád k dispozici řádné a mimořádné opravné prostředky. Jelikož je důležité vědět, jak se bránit proti případné zvlí nebo špatným rozhodnutím správce daně, nastíním v tomto bodě alespoň stručně možnosti obrany daňového subjektu v rámci daňového řízení.

#### ***13.9.1 Odvolání***

Základním opravným prostředkem je odvolání zaručující dvojinstančnost řízení. Odvolacím orgánem je nadřízený správce daně, tedy zpravidla příslušné finanční ředitelství.

V odvolání, které musí být podáno ve stanovené lhůtě (není-li stanoveno jinak, ve lhůtě 30 dní od doručení rozhodnutí), musí být uvedeno, proti jakému rozhodnutí a v jakém rozsahu se

daňový subjekt odvolává a označeny důvody odvolání, pro které je rozhodnutí nesprávné nebo nezákonné.

Odvolání však nemá odkladný účinek, nestanoví-li zákon jinak. Proto byl-li daňovému subjektu vyměřen doplatek, je třeba jej uhradit, bez ohledu na to, zda bude v odvolacím řízení tato jeho povinnost následně upravena. S účinností od 1.1.2010 byla do ust. § 46 odst. 7 SpDP vložena věta, že „*Pokud správce daně vydá dodatečný platební výměr po provedené daňové kontrole, má odvolání proti němu odkladný účinek*“ – v tomto případě tedy došlo k prolomení zásady, že odvolání proti rozhodnutí v daňovém řízení nemá odkladný účinek.

O odvolání může v rámci tzv. autoremedury rozhodnout i správce daně, který vydal napadené rozhodnutí. To však pouze v případě, pokud odvolání zcela vyhoví. Pokud prvoinstanční orgán vyhoví odvolání jen částečně, je možné se proti tomuto rozhodnutí znova odvolat. Prvoinstanční orgán může odvolání také zamítnout v případě, že je nepřípustné (tj. je podáno po lhůtě nebo neoprávněnou osobou) – i proti tomuto rozhodnutí je možné se odvolat.

V případě, že o odvolání nerozhodne prvoinstanční orgán v rámci autoremedury nebo zamítnutí odvolání, je odvolání postoupeno příslušnému nadřízenému orgánu. Pro jeho rozhodování však neplatí zásada zákazu *reformatio in peius*, tzn. prvoinstanční rozhodnutí může být změněno i v neprospěch odvolatele. Odvolací orgán přezkoumá napadené rozhodnutí a v odůvodněných případech jej změní, zruší, jinak odvolání jako neodůvodněné zamítne.

### **13.9.2 Námitka**

Proti rozhodnutí správce daně se daňový subjekt může bránit odvoláním, proti jakémukoli jinému úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím může daňový subjekt použít jako řádný opravný prostředek námitku podle ust. § 52 SpDP. Tu je však třeba odlišit od námítky proti postupu správce daně v rámci daňové kontroly, která je speciálně upravena v ust. § 16 odst. 4 písm. d) SpDP – v rámci daňové kontroly totiž o námitkách rozhoduje nejbližší nadřízený správce daně toho, vůči němuž námitky směřují. Naproti tomu o námitce podle § 52 SpDP rozhoduje sám správce daně, vůči jehož chování námitka směřuje. Námitku jako řádný opravný prostředek je potřeba využít v případě, že se chce subjekt dále

bránit chování správce daně u soudu správní žalobou podle § 82 an. SŘS, jelikož využití všech dostupných řádných opravných prostředků je předpokladem podání této žaloby.

### **13.9.3 Reklamac**

Proti postupu správce daně při placení a evidenci daně může daňový subjekt uplatnit tzv. reklamaci podle § 53 SpDP. Jde zejména o případy, kdy daňový subjekt nesouhlasí s převedením přeplatků jedné daně na nedoplatek daně jiné<sup>140</sup> apod. O reklamaci rozhoduje prvoinstanční správce daně a přiměřeně se použijí ustanovení o námitkách.

### **13.9.4 Stížnost dle správního řádu**

Na základě ust. § 99 SpDP lze i v daňovém řízení využít stížnost ve smyslu § 175 správního řádu. Této stížnosti je možno využít v případě nevhodného chování úředních osob nebo proti postupu správce daně v případě, že SpDP neposkytuje daňovému subjektu jiný prostředek ochrany. Stížnost prošetřuje sám prvoinstanční orgán, teprve v případě, že by s jejím vyřízením nebyl daňový subjekt spokojen, může se obrátit na nadřízeného správce daně, aby způsob vyřízení stížnosti prošetřil.

## **13.10 Mimořádné opravné prostředky**

Mimořádné opravné prostředky umožňují změnit již pravomocná rozhodnutí, která však trpí závažnými vadami. Při rozhodování se přitom vychází z právního a skutkového stavu, který existoval v době vydání rozhodnutí, které je předmětem mimořádného opravného prostředku. Nepřípustné je použití mimořádných opravných prostředků proti rozhodnutím, která byla pravomocně přezkoumána soudem.

---

<sup>140</sup> Je však nutné, aby dispozice s přeplatkem nebo nedoplatkem přímo souvisela s daňovou evidencí. Např. dle rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2003, sp. zn. 30 Ca 125/2001 „proti rozhodnutí správce daně o žádosti daňového dlužníka o vrácení přeplatku na dani a úroku z přeplatku na dani podle § 64 odst. 4 a 6 zákona ČNR č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků, reklamacie přípustná není, protože se nejedná o rozhodnutí související s evidencí daně, ale o rozhodnutí o hmotněprávním nároku daňového dlužníka.“

### **13.10.1      *Obnova řízení***

Institut obnovy řízení<sup>141</sup> má velký význam zejména v souvislosti s opakovanou daňovou kontrolou, jak bylo pojednáno již výše. V první fázi je rozhodováno, zda bude obnova řízení povolena, v druhé fázi pak probíhá obnovené řízení ve věci samé.

Obnova řízení může být povolena pouze v případě, že od vydání pravomocného rozhodnutí vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, nebo pokud bylo původní rozhodnutí učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem, nebo pokud rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán o ní dodatečně rozhodl v podstatných skutečnostech odlišně.

Obnova řízení musí být navržena do 6 měsíců od chvíle, kdy se daňový subjekt prokazatelně dozvěděl o důvodech pro obnovu řízení, ovšem nejpozději před uplynutím lhůty, ve které je možné daň dodatečně vyměřit nebo doměřit. O obnovení řízení rozhoduje správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Novým rozhodnutím je původní rozhodnutí ve věci zrušeno a nahrazeno. Proti tomuto novému rozhodnutí je přípustné odvolání jako řádný opravný prostředek.

### **13.10.2      *Prominutí daně***

Z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů a u příslušenství daně i z důvodů odstranění tvrdosti, může Ministerstvo financí ČR daň zcela nebo částečně prominout<sup>142</sup>. Ministerstvo k prominutí daně do částky až 600.000,- Kč v běžném kalendářním roce zmocnilo též územní finanční orgány<sup>143</sup>. O prominutí je rozhodováno na žádost daňového subjektu.

---

<sup>141</sup> viz. § 54 an. SpDP

<sup>142</sup> viz. § 55a SpDP

<sup>143</sup> Stalo se tak vyhláškou č. 299/1993 Sb.

K jasné interpretaci pravidel pro prominutí příslušenství daně z důvodu odstranění tvrdosti vydalo Ministerstvo financí ČR pokyn D-330. Mělo by tak být zamezeno excesům při výkladu neurčitého právního pojmu „odstranění tvrdosti“. Příslušenství daně by tak nemělo být prominuto v případě, že daňový subjekt doposud neuhradil daň, k níž se příslušenství váže (nejde-li o případ subjektu postiženého živelní pohromou), v případě, že daň byla vymožena exekučně, pokud byla úhrada daně provedena daňovým ručitelem, pokud je daňový subjekt v likvidaci nebo konkurzu či pokud je proti daňovému subjektu vedeno trestní řízení za některý z trestných činů uvedených v ust. § 24 odst. 5 písm. b) a c) ZSDP. Naopak důvodem nasvědčujícím k tomu, že jsou splněny okolnosti pro odstranění tvrdosti, je např. živelní pohroma, nepříznivý zdravotní stav daňového subjektu, nedoplatek vznikl pouze špatným uvedením variabilního symbolu při úhradě daně atd.

### **13.10.3      *Přezkoumávání daňových rozhodnutí***

V případě, že je rozhodnutí v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení a okolnosti nasvědčují, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši (příčemž obě tyto podmínky musí být splněny kumulativně), může být toto rozhodnutí na žádost daňového subjektu zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno<sup>144</sup>. Toto přezkoumání může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Žádost se podává správci daně, který přezkoumávané rozhodnutí vydal. Přezkoumání však může proběhnout i z podnětu kteréhokoli správce daně, pokud zjistí, že jsou zde dány důvody pro přezkoumání. O povolení přezkoumání rozhoduje instančně nadřízený správce daně a samotný přezkum provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.

### **13.10.4      *Oprava zřejmých omylů a nesprávností***

Opravou zřejmých omylů a nesprávností podle ust. § 56 SpDP dochází k opravě chyb zapříčiněných pouhou lidskou nepozorností. Zásadně nesmí dojít ke změně smyslu a významu původního rozhodnutí. Oprava původního rozhodnutí se provádí samostatným rozhodnutím a to na podnět daňového subjektu nebo z úřední povinnosti. Mohou tak být napravena rozhodnutí, kterými byla stanovena daň někomu, kdo ji podle zákona není povinen platit nebo

---

<sup>144</sup> viz. § 55b SpDP

pokud došlo při stanovení daně k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu<sup>145</sup>, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu. Takto lze původní rozhodnutí opravit pouze v případě, že ještě nezaniklo právo daň doměřit nebo vyměřit.

### **13.11 Závěrem**

V této poslední části mé práce jsem stručně nastínila problematiku daňové kontroly, zejména problém dodatečného vyměření a doměření daně a problém opakované daňové kontroly. U daní vázících se k vlastnictví a převodům nemovitostí a bytů je tato problematika aktuální zejména u daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Tyto daně bývají správci daně kontrolovány nejčastěji, jelikož u nich v důsledku složité úpravy dochází snáze k daňovým únikům, např. falšování dokladů, neoprávněným využíváním osvobození od daně a odpočtů apod.

U daně z převodu nemovitostí lze skutečnost, že došlo k převodu nemovitosti s níž zákon spojuje povinnost přiznat a zaplatit daň, zjistit z katastru nemovitostí. Nejčastěji tak bude daňová povinnost obcházena tím, že subjekty nepřiznají daň ve správné výši. Tomu by mělo být zabráněno povinnou přílohou daňového přiznání, kterou je znalecký posudek dokládající cenu převáděné nemovitosti, z níž bude daň vypočítána.

U daně z nemovitostí lze většinu faktorů rozhodných pro stanovení daně vyčíst také z katastru nemovitostí – např. výměra nemovitosti. Prostor pro únik se tak nachází zejména u způsobu využití nemovitosti, který ovlivňuje sazbu daně. Tyto skutečnosti tedy budou dle mého názoru v rámci prováděné daňové kontroly zkoumány nejčastěji.

Že je daňová kontrola významným institutem daňové správy dokazují i výsledky uveřejněné v dokumentu české daňové správy „Informace o činnosti daňové správy České republiky za

---

<sup>145</sup> Je třeba upozornit na rozdílné použití institutu odvolání a opravy zřejmých omylů a nesprávností, kdy odvolání směřuje proti rozhodnutí, které je dle daňového subjektu nesprávné, oprava zřejmých omylů a nesrovnalostí naproti tomu směřuje proti rozhodnutí, kterým byla daň vyměřena správně, ovšem došlo v něm k zřejmé nesprávnosti např. v psaní – viz. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2006, sp. zn. 7 Afs 23/2006.

rok 2008“ dostupné na webových stránkách Ministerstva financí<sup>146</sup>. Ze zprávy cituji: „V roce 2008 ukončily finanční úřady 86.087 daňových kontrol. V tomto údaji se za jednu kontrolu považuje kontrola jedné daně za jeden rok. Na základě provedených daňových kontrol bylo na daních doměřeno celkem 6.821 mil. Kč. Celková částka doměřených daní se v roce 2008 ve srovnání s rokem 2007 zvýšila o 989 mil. Kč.

Mezi výsledky kontrolní činnosti je třeba dále uvést, že ztráta vykázaná u daně z příjmů právnických osob a daně z příjmů fyzických osob byla v roce 2008 snížena celkem o 2.591 mil Kč.

Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol za rok 2008 ukazuje následující tabulka:“

Druh příjmu	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol (v Kč)
Daň z přidané hodnoty	18 714	1 696 312 989
Daně spotřební	0	0
Daň z příjmů PO	11 850	3 998 655 433
Daň z příjmů FO – podáv.přiznání	20 214	876 696 012
Daň z příjmů FO – závislá činnost	12 959	192 874 937
Daň z příjmů – zvl. sazba (§ 36)	5 628	34 200 261
Daň z nemovitostí	6 922	9 151 054
Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	74	7 831
Daň silniční	9 726	13 023 021
<b>CELKEM</b>	<b>86 087</b>	<b>6 820 921 538</b>

Finanční částky získané na základě provedených daňových kontrol tak přináší do státního rozpočtu nemalou částku.

<sup>146</sup> Dokument je dostupný na adrese: [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace\\_o\\_cinnosti08.pdf](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace_o_cinnosti08.pdf)

## ZÁVĚR

Na závěr mé práce bych ráda pro přehled zopakovala hlavní myšlenky, na kterých je tato práce vystavěna.

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

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

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

Nemohu opominout upozornit na hlavní nešvar českého daňového práva. Tím je jeho značná nepřehlednost a složitost. Zákonodárce se snažil reformou veřejných financí tento stav alespoň částečně odstranit, ale i přesto zůstává právní úprava daní



pro laickou veřejnost „španělskou vesnicí“. Poslední vláda proklamovala svou snahu o zjednodušení daní, bohužel neměla dostatek času své plány uskutečnit. Otázka však je, zda by své sliby o „jednostránkovém daňovém přiznání“ dokázala uvést do praxe, jelikož daně jsou oblastí politicky velmi citlivou.

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

I přes to však již byly některé kroky vedoucí ke zjednodušení daňové problematiky učiněny. Dle mého názoru bylo přínosné zavedení rovné daně, o jehož zrušení však v současné době probíhají opět diskuse. Dále například u daně z nemovitostí byla vypuštěna některá osvobození, čímž se proces výpočtu daně zjednodušuje. Došlo ke zrušení osvobození od daně pro novostavby, které byly dříve osvobozeny na dobu 15 let. Tato změna mi připadá přínosná, protože výše daně je v dnešní době skoro zanedbatelná, takže ji vlastníci nemovitosti skoro nepocítí, a navíc toto osvobození mělo nastartovat novou bytovou výstavbu, která je v dnešní době na vrcholu, takže i tento důvod pro zachování osvobození pro novostavby odpadl. Navíc by se tím měl zvýšit příjem obcí, do jejichž rozpočtu výnos z daně z nemovitostí plyne, a ty budou mít více prostředků ke své místní politice. A to, v případě že obec bude dobře hospodařit, občané jistě pocítí jako prospěšné. Dále došlo ke zrušení pětiletého osvobození u domů, které jejich vlastníci zateplí. S tímto krokem však souhlasit nemohu. V dnešní době, kdy se klade velký důraz na ekologii, by se měla podporovat snaha šetřit energií a tím šetřit životní prostředí. A zateplení přináší úspory veliké. Jde proto dle mého o krok ne příliš šťastný.

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

době probíhají jednání o zrušení osvobození pro první a druhou skupinu u daně dědické a darovací, tedy tendence opačná. Tento krok by mi však přišel společensky naprosto nevhodný, ne-li přímo nemravný. Uvidíme, jakou cestou se budou zákonodárci dále ubírat.

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

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

## **DIE ZUSAMMENFASSUNG**

Meine Arbeit beschäftigt sich mit den, mit Eigentum und Eigentumsübertragung von Immobilien und Wohnungen mit Schwerpunkt auf Wohnungseigentum, verbundenen Steuerpflichten. Weil dieses Thema ganz hilfreich für das Alltagsleben ist, wollte ich es ausführlich bearbeiten, damit sich jemand eine Vorstellung machen konnte, welche Steuerpflichten ihn betreffen.

Die Arbeit besteht aus drei Teilen. Erst werden generell die Begriffe Eigentum und Eigentumsübertragung beschrieben. Danach widme ich mich den Steuerpflichten, die mit dem Eigentum und der Eigentumsübertragung von Immobilien und Wohnungen (als Wohneigentumseinheiten) verbunden sind. Im letzten Teil wird das Verlauf des Steuerverfahrens (und vor allem der Steuerkontrolle als einer Phase des Steuerverfahrens) beschrieben.

Der erste Teil heißt „Eigentum und Eigentumsübertragung von Immobilien und Wohnungen“ und ist in drei Abschnitte gegliedert – Eigentum, Immobilien und Wohnungen als Objekt der zivilrechtlichen Beziehungen und Gesetzliche Regelung des Wohnungseigentums. In diesem ersten Teil werden die Begriffe, die für Verständnis der weiteren Teile wichtig sind, erklärt.

Der zweite Teil – „Die mit Eigentum und Eigentumsübertragung von Immobilien und Wohnungen verbundenen Steuerpflichten“ – ist in acht Abschnitte geteilt. Jeder Abschnitt beschreibt eine bestimmte Steuerart, deren Subjekt, Objekt, Steuergrundlage und Steuersatz. Mit Eigentum und Eigentumsübertragung von Immobilien und Wohnungen sind folgende, in diesem Teil gründlich beschriebene, Steuerarten verbunden: die Mehrwertsteuer, die Einkommensteuer, die Liegenschaftssteuer, die Erbschaftssteuer, die Schenkungssteuer und die Immobilienübertragungssteuer.

In dem letzten, dritten Teil, der „Das Steuerverfahren und die Steuerkontrolle“ heißt, werden die Hauptprinzipien des Steuerverfahrens beschrieben. Tiefer widme ich mich der Steuerkontrolle.

Am Ende meiner Arbeit steht noch eine Zusammenfassung der wichtigsten Schwerpunkte mit einigen „de lege ferenda“ Vorschläge.

**Keywords – Schlagwörter – Klíčová slova:**

Tax	Steuer	daň
Real estate	Immobilien	nemovitosti
Apartment ownership	Wohnungseigentum	vlastnictví bytů
Tax control	Steuerkontrolle	daňová kontrola

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### Odborné publikace:

Bakeš, M., a kol., Finanční právo, 4. vydání, Praha, C. H. Beck, 2006

Benda, V., Galočík, S., Pitner, L., DPH s komentářem, Praha, Polygon, 2000

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

Bučková, A., Oehm, P., Nemovitosti, byty a nebytové prostory, jejich právní a daňový režim, Praha, C. H. Beck, 2002

Fiala, J., Korecká, V., Kurka, V., Vlastnictví a nájem bytů, Praha, Linde, 2000

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

Hamerníková, B., Kubátová, K., Veřejné finance – učebnice, Praha, Eurolex Bohemia, 2004

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

Klabík, P., Zákon o daních z příjmů 2008, Praha, Eurounion, 2008

Knappová, M., Švestka, J., a kol., Občanské právo hmotné, Svazek I., Praha, ASPI, 2002

Kol. aut., Daňové judikáty, I.-IV. díl, Praha, Linde, 1999

Koutná, A., Přehled judikatury ve věcech daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí, Praha, ASPI, 2004

Kobík, J., Daňová kontrola, Praha, ASPI, 2006

Kobík, J., Šperl, J., Rambousek, J., Daňové spory, jejich prevence a řešení, Praha, ASPI, 2006

Kuba, B., Olivová, K., Vávrová, M., Byty a katastr nemovitostí, Praha, Linde Praha a. s., 2002

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

Lichnovský, O., Sporné otázky daňového řízení, Praha, Wolters Kluwer ČR, 2009

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

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

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

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

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

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

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

Zatloukal, T., Daňová kontrola v širších souvislostech, Praha, C. H. Beck, 2008

### **Odborné články:**

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

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

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

Hrstková Dubšeková, L., Jak se připravit na daňovou kontrolu, Účetnictví v praxi č. 6/2008

Jirásek, J., Kocourek, T., Ústavní limity správy daní, Bulletin advokacie č. 7-8/2009

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

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

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

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

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

Pátek, V., K vymezení daňové kontroly a k zániku lhůty pro vyměření daně, Právní rádce č. 4/2009

Pátek, V., Komentář k článku „Ústavní limity správy daní“, Bulletin advokacie 11/2009

Pátek, V., Nový daňový řád, Právní rádce 10/2009

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

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

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

Skalická, H., Bude již opravdu platit, že  $3+0=3$ ? Komentář k článku a ke Komentáři k článku „Ústavní limity správy daní“, Bulletin advokacie 1-2/2010

Soukup, M., K výkladu počátku běhu lhůty pro vyměření daně z příjmů, Právní rádce č. 4/2009

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

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

**Internetové zdroje:**

Český statistický úřad	<a href="http://www.czso.cz">www.czso.cz</a>
Epravo.cz	<a href="http://www.epravo.cz">www.epravo.cz</a>
Ministerstvo financí ČR	<a href="http://www.mfcr.cz">www.mfcr.cz</a>
Ministerstvo pro místní rozvoj ČR	<a href="http://www.mmr.cz">www.mmr.cz</a>
Ministerstvo vnitra ČR	<a href="http://www.mvcr.cz">www.mvcr.cz</a>
Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR	<a href="http://www.psp.cz">www.psp.cz</a>
Stavební fórum	<a href="http://www.stavebni-forum.cz">www.stavebni-forum.cz</a>



## SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

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

## PŘÍLOHY

Příloha č. 1	Rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. SJS 139/2004 29 Ca 324/2001
Příloha č. 2	Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v Brně č. j. 1 Afs 57/2005-61
Příloha č. 3	Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v Brně č. j. 1 Afs 24/2005-70
Příloha č. 4	Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07

## Příloha č. 1

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

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

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

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

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

Žalobce vyjádřil názor, že jelikož katastrální úřad pro Prahu-město vydal rozhodnutí o povolení vkladu práva do katastru nemovitostí, které nabylo právní moci dne 11.2.2000, vznikla žalobci v důsledku zpětné účinnosti vydaného rozhodnutí povinnost podat daňové přiznání k dani z nemovitostí i za rok 1999, avšak až po doručení kupní smlouvy opatřené doložkou o vkladu práva z kupní smlouvy do katastru nemovitostí. Teprve po takto podaném daňovém přiznání byl žalobce povinen daň zaplatit. Nemohlo ale dojít k prodlení s úhradou daně z nemovitostí za rok 1999 a k jeho penalizaci v případě, že žalobce daňové přiznání učinil a daň zaplatil do 31.1.2001.

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

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

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

#### Z odůvodnění:

Podle § 133 odst. 2 občanského zákoníku, ve znění účinném k 1.1.1993, platí, že převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Dovolává-li se žalobce respektování zásady, že k přechodu vlastnického práva dochází dnem účinnosti kupní smlouvy, tj. dnem právní moci rozhodnutí katastrálního úřadu, vychází zřejmě z ustanovení § 133 odst. 2 občanského zákoníku, ve znění účinném k 31.12.1992 (podle kterého platí, že převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví účinností smlouvy; k její účinnosti je třeba registrace státním notářstvím). Nabytí vlastnictví k nemovitosti převáděné kupní smlouvou vkladem do katastru nemovitostí upravuje zákon č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů.

Podle § 2 odst. 2 zákona č. 265/1992 Sb. práva uvedená v § 1 (mj. i vlastnické právo) vznikají, mění se nebo zanikají dnem vkladu do katastru, pokud občanský zákoník nebo jiný zákon nestanoví jinak. V tomto případě se občanský zákoník i zákon č. 265/1992 Sb. na způsobu nabývání vlastnictví shodují a jinak nestanoví ani zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Podle § 2 odst. 3 zákona č. 265/1992 Sb. vznikají právní účinky vkladu na základě pravomocného rozhodnutí o jeho povolení ke dni, kdy návrh na vklad byl doručen katastrálnímu úřadu.

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

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

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

Z citované právní úpravy vyplývá, že povinnost podat daňové přiznání se vztahuje na poplatníka, tj. dle § 3 odst. 1 a § 8 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí na vlastníka nemovitosti. S ohledem na skutečnost, že daň se vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je vyměřována (§ 13b odst. 1 zákona o dani z nemovitostí), a nepřihlíží se ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího období (§ 13 zákona o dani z nemovitostí), je třeba dojít k závěru, že poplatníkem daně z nemovitostí, který je povinen podat daňové přiznání ve lhůtě stanovené v § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitostí (nejde-li o případ, kdy se daňové přiznání nepodává) a který je rovněž povinen zaplatit daň ve lhůtách stanovených v § 15 zákona o dani z nemovitostí, je vlastník nemovitosti, tj. osoba zapsaná jako vlastník v katastru nemovitostí k 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Žalobce nebyl ke dni 1. ledna roku 1999 (a ani v

průběhu celého roku 1999) zapsán jako vlastník předmětných nemovitostí v katastru nemovitostí. V průběhu roku 1999 tedy žalobce nebyl poplatníkem daně z nemovitostí, a nelze proto dovozovat ani jeho povinnost podat daňové přiznání do 31. ledna roku 1999.

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

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

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

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

## Příloha č. 2

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

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

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

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

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podala žalobkyně včas kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního, tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem. Žalobkyně souhlasí s tím, že i v případech, kdy dojde k odstoupení od smlouvy a smlouva se ruší od počátku, podléhá tento úplatný převod dani z převodu nemovitostí; toto pravidlo se však uplatní vždy pouze v souvislosti s jednotlivým konkrétním převodem nemovitosti, a nelze je použít v případě zcela jiném. V případě převodu na společnost I. g., s. r. o., se tak uplatní § 9 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., ale zároveň se

uplatní i § 20 odst. 7 tohoto zákona. Převod téže nemovitosti na společnost D. C. L. H. T., s. r. o., je nutno posuzovat jako jednotlivý konkrétní převod nemovitosti, po němž k odstoupení od smlouvy nedošlo; nelze tak uplatnit § 9 odst. 2 a užije se pouze § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. Oba úplatné převody téže nemovitosti je nutno posuzovat jako dva jednotlivé a spolu nesouvisející převody.

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

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

Kasační stížnost je důvodná.

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

Předmět daně z převodu nemovitostí je tedy v § 9 zákona č. 357/1992 Sb., a speciálně v jeho odst. 2, vymezen poměrně široce; spolu s povinností podat daňové přiznání bezprostředně po účinnosti převodu to neumožňuje převodci vyčkávat, zda převod skutečně dojde svého ekonomického naplnění a zda jeho účinky nebudou zvráceny. Zdanění postihující paušálně všechny úplatné převody – bez ohledu na to, zda převodce nebude nucen odstoupit od



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

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

Při výkladu pojmu „první úplatný převod“ a posuzování podmínek osvobození od daně, které jsou s takovým převodem spojeny, je třeba aplikovat stejné kritérium ekonomické rovnováhy a spravedlivého zdanění jako v případě právě popsaného institutu prominutí daně. Smyslem ustanovení § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je motivovat investory ve stavebnictví a realitní společnosti k převodu nově vzniklých staveb [a bytů podle písm. b)], a podněcovat tak trh s nemovitostmi. Na rozdíl od prominutí daně podle § 25 odst. 3 zákona, jehož smyslem je umožnit převodci znovu nabýt vynaloženou částku daně, pokud účinky převodu nebyly trvalé, však toto ustanovení neporovnává trvání účinků převodu na straně jedné a zaplacenou daň na straně druhé, resp. zpětně neposuzuje spravedlivost zdanění. První úplatný převod se naopak osvobozuje i přesto, že jím strany dosáhly svých ekonomických cílů a převodce z něj má majetkový prospěch. Ačkoli tedy byla zaplacená kupní cena, jejíž část by bylo možno 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; převod takto první v obecném slova smyslu však není vždy totožný s prvním převodem osvobozeným od daně podle citovaného ustanovení. Převodem naplňujícím podmínky a smysl tohoto ustanovení je jen takový převod, jímž převodce dosáhl svého ekonomického cíle a jehož účinky později nezanikly z důvodů mimo jeho vůli. Takový výklad podmínek osvobození od daně zajišťuje ekonomickou rovnováhu zrovna tak, jako ji na jiném místě zákona utváří kombinace široce vymezeného předmětu daně podle § 9 odst. 2 a institutu nárokového prominutí daně podle § 25 odst. 3.

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

Ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 357/1992 Sb. a jeho vývoj svědčí o významu, který zákonodárce připisuje ekonomické rovnováze ve vztahu mezi daňovým subjektem a státem, a o tom, že i následný ekonomický neúspěch poplatníka v podobě odstoupení od smlouvy dopadá na daňové vztahy již vzniklé a zavazuje stát k vrácení daně již zaplacené. Právě provedený výklad ustanovení § 20 odst. 7 respektuje stejnou logiku: neponechává-li si totiž stát daň z právního úkonu, který později odpadl, nemůže takový úkon ani zbavit poplatníka možnosti uplatnit osvobození od daně při dalším převodu, jehož účinky přetrvávají.

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

### Příloha č. 3

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

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

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

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

Žalobce napadl rozsudek kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Má za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a proto je nezákonný. Není správný soudem provedený výklad § 20 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, týkající se osvobození od daně z převodu nemovitostí, v návaznosti na znění § 8 odst. 3 a odst. 4 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů a znění § 20 a § 21 zákona č. 72/1994 Sb. Soud nesprávně při posouzení osvobození od daně z převodu nemovitostí upřednostnil užití zákona č. 357/1992 Sb. a uzavřel, že § 20 tohoto zákona umožňuje, za splnění zde uvedených podmínek, osvobodit pouze převod

stavby (či zde jednotek bytových i nebytových); pozemku, který se pod ní nachází se již, dle názoru soudu, osvobození netýká. Soud nesprávně nepřihlédl při posouzení osvobození od daně k § 20 a § 21 zákona o vlastnictví bytů, v nichž bylo uvedeno, že převodem nebo s přechodem vlastnictví k jednotce přechází i spoluvlastnický podíl pozemku. S vlastnictvím jednotky jsou spojena práva k pozemku. Vlastník budovy převede na vlastníka jednotky i spoluvlastnický podíl pozemku.

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

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

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti důvodnost kasačních námitek popřel, odkázal na své vyjádření, podané k žalobě městskému soudu, jakož i na svoji argumentaci vedenou při ústním jednání u soudu. Zopakoval, že § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění tehdy účinném, upravoval pouze podmínky osvobození prvního úplatného převodu vlastnictví ke stavbě. Pozemek je však samostatnou nemovitostí, stavba není součástí pozemku. Ustanovení § 20 zákona o vlastnictví bytů je nutno chápat tak, že dochází li k převodu bytu nebo nebytového prostoru, je tímto převodem podmíněn i převod pozemku (obdobně jako u § 21 téhož zákona). Zákon tak ukládá vlastníkovi pozemku, aby při převodu stavby (bytu či nebytového prostoru) převedl na nabyvatele i spoluvlastnický podíl pozemku, nestanoví však

v žádném případě, že se tak musí stát bezúplatně, eventuelně, že by byl tento převod pozemku osvobozen od daně. Správce daně proto přiznal v souladu s § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. osvobození od daně z převodu nemovitosti převodu bytu a k němu náležejících společných částí a vyměřil daň z převodu nemovitostí za úplatný převod vlastnictví k poměrné části pozemku. Z § 8 odst. 4 zákona o oceňování majetku je zřejmé, že cena příslušenství stavby, které stavebně není její součástí (studna, vedlejší stavby atd.), se pro účely ocenění bytu nebo nebytového prostoru započte do ceny stavby. Jsou-li vlastnické vztahy ke stavbě a pozemku shodné, cena pozemku se rovněž započte do ceny stavby. Způsob ocenění bytu a nebytového prostoru je vymezen § 13 vyhlášky č. 279/1997 Sb., a to tak, že cena příslušenství stavby, které není stavebně její součástí, se pro účely ocenění bytu či nebytového prostoru vypočte podle příslušných ustanovení vyhlášky a k ceně bytu či nebytového prostoru se připočte poměrně podle velikosti spoluvlastnického podílu na společných prostorách domu. Stejně se postupuje u pozemku, jsou-li vlastnické vztahy ke stavbě a pozemku shodné. Z tohoto ustanovení není možné dovozovat, že součet všech těchto hodnot je nedílnou částkou, která je cenou zjištěnou bytu jako takového, ale pouze skutečnost, že zjištěná cena bytu a nebytového prostoru se skládá z ceny bytu a nebytového prostoru, z ceny poměrného podílu na příslušenství stavby a pokud jsou shodná vlastnická práva ke stavbě a pozemku, pak i z ceny příslušného podílu na pozemku. Ze všech důvodů zde uvedených, považuje žalovaný kasační stížnost za bezdůvodnou.

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

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

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

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

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

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

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

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

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

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

Ustanovení § 8 citovaného zákona mj. uvádí, že cena bytu a cena nebytového prostoru se zjistí jako podíl z ceny stavby. Velikost tohoto podílu se rovná poměru podlahové plochy bytu nebo nebytového prostoru k součtu podlahových ploch všech bytů a nebytových prostorů ve stavbě, do něhož se nezapočítávají plochy společného příslušenství stavby. Přitom se přihlíží k vybavení a stavu bytu nebo nebytového prostoru. Cena příslušenství stavby, které není stavebně její součástí, jako jsou zejména venkovní úpravy, studny a vedlejší stavby sloužící výhradně společnému užívání, se pro účely ocenění bytu nebo nebytového prostoru započte do ceny stavby. Jsou-li vlastnické vztahy ke stavbě a pozemku shodné, cena pozemku se rovněž započte do ceny stavby. Příslušné ustanovení tak zde dává návod, jakým způsobem se bude výše ceny, ze které pak vychází územní finanční orgány při vyměření daně, zjišťovat. Ze správního spisu je rovněž zřejmé, že znalecký posudek č. 31/18/2002, jež měl pro účely daňové cenu převáděných nemovitostí zákonem daným způsobem stanovit, obsahoval odděleně ocenění pozemků.

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

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

Nejvyšší správní soud dospěl z výše uvedených důvodů ke shodnému právnímu závěru, vztahujícímu se k neosvobození převáděných částí pozemků od daně z převodu nemovitostí, jako Městský soud v Praze a shledal, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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

Směřuje-li jedna žaloba proti více rozhodnutím, může podle § 39 odst. 2 s. ř. s. předseda senátu usnesením každé takové rozhodnutí vyloučit k samostatnému projednání; předpokladem takového postupu je, že společné řízení buď není možné nebo není vhodné. Žalobce podal u Městského soudu v Praze jednu žalobu proti sedmdesáti šesti rozhodnutím žalovaného; usnesením ze dne 25. 8. 2003, č. j. 5 Ca 163/2003-10, však byla jednotlivá rozhodnutí žalovaného vyloučena k samostatnému projednání. Městský soud v Praze tedy na základě jedné žaloby vedl sedmdesát šest samostatných řízení.

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

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

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

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

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



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

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

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

Z hlediska nákladů na straně soudu je výrazný rozdíl, zda soud doručuje jednu písemnost či sedmdesát šest písemností, zda jejich rozhodováním (zde nelze pominout, že soudu mohla za splnění podmínek § 51 s. ř. s. vzniknout povinnost věc sedmdesát šestkrát projednat v jednací síni) a vyhotovováním stráví daleko více času, než by bylo zapotřebí k projednání a rozhodnutí žaloby proti všem rozhodnutím v jediném řízení atd. Je evidentní, že popsáním postupem vznikají nejen nadbytečné náklady, ale i časové prodlevy, které pak mohou zapříčinit, že jiné věci nebudou projednány včas, tj. tak, aby neporušily právo jiných účastníků na projednání jejich věci bez zbytečných průtahů, resp. v přiměřené lhůtě, garantované ústavním pořádkem a mezinárodním právem. Má-li takový postup soudu složit k účelovému zvyšování výkonu soudce zpravodaje, pak jej Nejvyšší správní soud jako zcela nepřipustný, protiústavní a neetický kategoricky odmítá.

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

Nejvyšší správní soud tedy k této otázce uzavírá, že vyloučení věcí k samostatnému projednání není oprávněním soudu; soud tak může postupovat jedině tehdy, pokud žalobce podal jedinou žalobu proti takovým rozhodnutím, jejichž projednání ve společném řízení není možné nebo vhodné. Nejde-li o takovou žalobu, je povinen respektovat dispoziční úkon

žalobce; jinak porušuje nejen pravidla o vylučování věcí k samostatnému projednání (§ 39 odst. 2 s. ř. s.), ale i dispoziční zásadu (na níž je správní soudnictví vybudováno), subjektivní veřejné právo jedince na respektování autonomie jeho vůle a princip procesní ekonomie.

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

## Příloha č. 4

Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07

Ústavní soud rozhodl dne 18. listopadu 2008 v senátu složeném z předsedkyně Ivany Janů a soudců Františka Duchoně a Elišky Wagnerové (soudce zpravodaj) ve věci ústavní stížnosti R. P., zastoupeného JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U Soudu 363/10, 460 01 Liberec, proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, sp. zn. 5 Afs 169/2006, rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec ze dne 25. 7. 2006, sp. zn. 59 Ca 52/2005, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2005, č. j. 12264-1/110/04, a dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 26. 3. 2004, č. j. 32898/04/187912/5519 a č. j. 32901/04/187912/5519, za účasti Nejvyššího správního soudu, Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky Liberec, Finančního ředitelství v Ústí nad Labem a Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou jako účastníků řízení, takto:

I. Nerespektováním principů garantovaných čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 4 Ústavy ČR bylo rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, sp. zn. 5 Afs 169/2006, porušeno základní právo stěžovatele garantované čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

II. Proto se toto rozhodnutí ruší.

III. Návrh na zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec ze dne 25. 7. 2006, sp. zn. 59 Ca 52/2005, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2005, č. j. 12264-1/110/04, a dodatečných platebních výměřů Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou č. j. 32898/04/187912/5519 a č. j. 32901/04/187912/5519, se odmítá.

Odůvodnění:

I.

1. Včas a co do ostatních náležitostí řádně podanou ústavní stížností napadl stěžovatel v záhlaví uvedená rozhodnutí obecných soudů vydaná ve správním soudnictví a rozhodnutí správců daně prvního a druhého stupně.

2. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu byla zamítnuta kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele podané proti dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou. Napadenými platebními výměry byla stěžovateli na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 825 Kč a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 12.255 Kč.

3. Jak stěžovatel uvedl v ústavní stížnosti, v předchozích řízeních namítal, že daň byla stanovena po prekluzi, neboť daňová kontrola byla zahájena pouze formálně a dle protokolu s chybným obsahem. Nedostatky protokolu byly dle stěžovatele různé intenzity, avšak ve svém komplexu neosvědčovaly zahájení daňové kontroly. Kromě toho stěžovatel namítal, že daňová kontrola není úkonem směřujícím k vyměření daně a nemůže mít vliv na běh prekluzivní lhůty. Krajský soud však v napadeném rozsudku daňovou kontrolu považoval za

úkon směřující k vyměření daně a k obsahu protokolu prohlásil, že je jako veřejná listina nadán předpokladem správnosti, a vady označil za podružné. Rovněž Nejvyšší správní soud se v napadeném rozsudku ztotožnil s tím, že daňová kontrola je úkonem směřujícím k vyměření či dodatečnému stanovení daně, a tedy úkonem znamenajícím přerušeni běhu prekluzivní lhůty.

4. Tyto námitky stěžovatel zopakoval i v ústavní stížnosti. Především uvedl, že daňovou kontrolu nelze považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně, neboť daňová kontrola nemusí nezbytně k tomuto cíli vést. Stěžovatel k tomu poznamenal, že je mu znám judikát Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 69/2004, v němž Nejvyšší správní soud vyložil pojem úkon analogií, avšak stěžovatel názor traktovaný v tomto rozhodnutí nesdílí. Podle stěžovatele se v případě daňové kontroly jedná o úkon, který by mohl směřovat k vyměření daně, nikoliv úkon, který k němu skutečně směřuje. Jinak řečeno, jejím účelem není vyměřit či dodatečně stanovit daň, ale pouze přezkoušet, tzn. zjistit a prověřit daňový základ. K výkladu pojmu "úkon" stěžovatel odkázal rovněž na zákon č. 76/1927 Sb. o daních z příjmů, jehož procesní část dle odborné literatury údajně nebyla dosud zrušena. Tento zákon dle stěžovatele uvádí, že promlčení práva vyměřit daň se přetrhuje každým opatřením, které se stalo příčinou vyměření daně a bylo straně oznámeno. Ve Slovníku veřejného práva československého (Hácha, E. a kol., Eurolex Bohemia, Praha 2000, str. 647) se podle stěžovatele k promlčení práva uvádí: "Promlčení práva vyměřovacího (prvotního i dodatečného) přetrhuje se každým úředním opatřením (tj. opatřením finančního úřadu nebo opatřením daňové, odvolací komise nebo trestního senátu), které se stalo za příčinou vyměření daně a bylo straně oznámeno...úředním opatřením, stavším se za příčinou vyměření daně, rozumí se akt, který předchází vyměření a je připravuje (např. výzva ku podání priznání, výzva dle § 310, odst. 2 nebo dle § 312), nikoliv však vyměření samo (předpis, platební rozkaz)... Z úředního opatření musí být patrné, že jde o vyměření daně (dodatku). Úřední výměr, který neuvedl účel vyměření, ...není způsobilým přetrhnutí promlčení práva vyměřovacího. Rovněž neplatí za úřední opatření, provedené za příčinou vyměření, pouhé ohlášení, že možná bude vyměření daně provedeno (pouhá výhrada případného vyměření)" (citace uvedená stěžovatelem byla krácena Ústavním soudem).

5. Stěžovatel se proto domnívá, že daňová kontrola nebyla způsobilá přerušit běh prekluzivní lhůty. Prvním úkonem, směřujícím k dodatečnému stanovení daně, o němž se stěžovatel dozvěděl, bylo až doručení napadených dodatečných platebních výměrů v dubnu 2004, což však již bylo po lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

6. Dále stěžovatel v ústavní stížnosti zopakoval námitku, že zahájení daňové kontroly bylo pouze formální. Podle stěžovatele správní soudy nesprávně posoudily okamžik zahájení daňové kontroly, kdy vyšly pouze z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 20. 12. 2002, č. j. 97477/02/187931/030 a dále nezjišťovaly skutečný stav. Stěžovatel uvedl, že lze souhlasit s Nejvyšším správním soudem, podle něhož lze běh základní tříleté prekluzivní lhůty prodlužovat pouze výjimečně a z důvodů závažných. Nejvyšší správní soud však již v napadeném rozsudku neuvedl, jakým výjimečným a závažným důvodem bylo, že správce daně naplánoval zahájení daňové kontroly až takřka po pěti letech, kdy se některé skutečnosti pochopitelně hůře prokazují, a proč začal formálně (pouze oznámil, že bude kontrolovat) prověřovat základ daně v poslední dny lhůty pro vyměření, a to v pátek 20. 12. 2002 před Vánocemi, tj. poslední pracovní den správce daně v roce, kdy bylo možno dodatečně daň vyměřit.

7. Podle stěžovatele proto nestačí, aby platná daňová kontrola byla zahájena pouze formalistickým informováním o tom, že kontrola bude provedena. Z protokolu nevyplývá, že by dne 20. 12. 2002 bylo zahájeno faktické prověřování daňového základu. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je daňová kontrola zahájena až dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ či jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně (rozsudek sp. zn. 2 Afs 69/2004). Stěžovatel se proto domnívá, že správci daně nic nebránilo, aby již dne 20. 12. 2002 zahájil faktické zjišťování a prověřování daňového základu. Stěžovatel dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 7/2005, v němž soud konstatoval, že formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně. Podle stěžovatele Nejvyšší správní soud v nyní napadeném rozsudku na tento předchozí rozsudek odkázal, avšak dle stěžovatele nesprávně dovodil, že pokud další kroky následovaly v přiměřené době, nejedná se již o formální zahájení.

8. Dále stěžovatel zopakoval řadu námitek stran nedostatku formálních náležitostí protokolu: v protokole je namísto roku 1998 uveden rok 1988, není z něj zřejmé, kdo daňovou kontrolu prováděl, není zřejmé, jaký správní orgán podepsaná osoba zastupuje, na protokolu absentuje úřední razítko, chybí v něm souvislé vyličení průběhu jednání, je v něm nesprávně uvedeno, že stejnopis byl předán zástupci stěžovatele, ačkoliv v té době nebyl stěžovatel v daňovém řízení zastoupen a před správcem daně jednal sám.

9. Stěžovatel proto v ústavní stížnosti tvrdí, že napadenými rozhodnutími byla porušena jeho ústavně zaručená základní práva podle čl. 2, čl. 4, čl. 10, čl. 11 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod (dále jen "Listina"), čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě. Stěžovatel má za to, že v jeho případě nebyla státní moc správními orgány uplatněna v mezích a způsoby stanovenými zákonem, daňové povinnosti mu byly stanoveny na základě formálně zahájené daňové kontroly a po lhůtě stanovené k vyměření daně. Tím bylo rovněž porušeno jeho základní právo vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny, neboť dle čl. 11 odst. 5 Listiny lze daně ukládat jen na základě zákona a v jeho mezích. Současně stěžovatel považuje napadená rozhodnutí za rozporná s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě, který chrání pokojné užívání majetku. Oba správní soudy pak stěžovateli neposkytly soudní ochranu, v čemž stěžovatel shledává porušení práva na spravedlivý proces.

10. Dne 5. 3. 2008 obdržel Ústavní soud stěžovatelovo podání označené jako doplnění a rozvedení bodu ústavní stížnosti, v němž namítl, že napadený rozsudek Nejvyššího správního soudu porušil právo na spravedlivý proces také z toho důvodu, že příslušný senát se odchýlil od názorů vyjádřených v jiných rozhodnutích (např. 2 Afs 69/2004, 5 Afs 36/2003, 2 Afs 93/2006), v nichž bylo judikováno, že v případě zahájení daňové kontroly musí být úkonem faktickým a faktickým prověřováním daňového základu a že okamžikem zahájení daňové kontroly nemůže být sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna. Podle názoru stěžovatele měl senát Nejvyššího správního soudu postupovat dle § 17 odst. 1 s. ř. s. a postoupit věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

11. Na základě výzev Ústavního soudu se k podané ústavní stížnosti vyjádřili účastníci řízení.

12. Předsedkyně příslušného senátu Nejvyššího správního soudu ve svém vyjádření nejprve odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a k jednotlivým námitkám stěžovatele uvedla následující. Pokud jde o námitku, že daňová kontrola není úkonem směřujícím k vyměření či dodatečnému stanovení daně, dovodila přesvědčivě judikatura Nejvyššího správního soudu,

že za takový úkon je nutno ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovat daňovou kontrolu jako celek. Zahájil-li správce daně před uplynutím lhůty stanovené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (pro úplnost předsedkyně senátu uvedla, že kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně). Běh lhůty pak již nemohou ovlivnit jednotlivé dílčí úkony provedené v průběhu daňové kontroly. K tomuto závěru měl Nejvyšší správní soud dospět právě ve stěžovatelem citovaném rozsudku ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004.

13. Pokud jde o námitku, že zahájení daňové kontroly bylo toliko formální a že správce daně dne 20. 12. 2002 nezahájil faktické zjišťování a prověřování daňového základu, předsedkyně senátu Nejvyššího správního soudu k ní uvedla, že z protokolu o ústním jednání je patrné, že stěžovatel byl informován o tom, že správce daně zahajuje kontrolu, přičemž správce daně specifikoval, že kontrola bude provedena na dani z příjmů fyzických osob a silniční dani za rok 1998, 1999, 2000 a na dani z přidané hodnoty za rok 2000. V posledním odstavci jsou pak vymezeny doklady, jejichž předložení si správce daně vyžádal za kontrolované období. V zahájené kontrole pak správce daně pokračoval sepsáním protokolu dne 20. 1. 2003, kdy stěžovatel předal správci požadované doklady. Povinnost daňového subjektu předložit správci daně na požádání účetní a jiné doklady vyplývá z ust. § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tento zákon neuvádí přesný postup správce daně při provádění daňové kontroly, a podle Nejvyššího správního soudu proto lze připustit i postup, který zvolil správce daně v tomto případě, protože byla zachována kontinuita daňové kontroly. Protokol proto Nejvyšší správní soud nepovažuje jen za formální úkon, ale za skutečné zahájení kontroly, neboť stěžovatel byl nejen seznámen se zahájením kontroly, ale byl i vyzván k předložení konkrétních dokladů a tyto si mohl v přiměřené lhůtě jednoho měsíce připravit a předložit.

14. Pokud jde o zbývající námitky, byly dle předsedkyně senátu podrobně vypořádány v rozsudku, na který pro stručnost odkázala.

15. Vzhledem k tomu má Nejvyšší správní soud za to, že stěžovateli poskytl soudní ochranu a nebyla porušena ani další práva, jak stěžovatel tvrdil v ústavní stížnosti. Předsedkyně senátu uvedla, že rozhodnutí soud považuje za spravedlivé, i když nevyznělo ve prospěch stěžovatele. S ohledem na to navrhla, aby Ústavní soud stížnost zamítl.

16. Předseda senátu Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ve svém vyjádření uvedl, že napadený rozsudek vzešel z řádného přezkumu a posouzení předložené žaloby. Soud na závěry, k nimž v napadeném rozsudku dospěl, dále pouze odkázal.

17. Ředitelka Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ve svém vyjádření uvedla, že námitky uplatněné v ústavní stížnosti jsou totožné s námitkami již uvedenými v odvolání a žalobě. Všechny tyto námitky byly podrobně zhodnoceny ve všech rozhodnutích. Finanční ředitelství má za to, že státní moc byla uplatněna v souladu s čl. 2 odst. 2 Listiny. Čl. 36 Listiny se pak dle finančního ředitelství týká soudního řízení a nelze ho aplikovat na řízení před správním orgánem. S ohledem na to finanční ředitelství navrhlo, aby Ústavní soud ústavní stížnost odmítl, případně zamítl.

18. Ústavním soudem oslovený Finanční úřad v Jablonci nad Nisou uvedl, že žádost o vyjádření postoupil k vyřízení místně příslušnému finančnímu úřadu stěžovatele, což je Finanční úřad v Ústí nad Orlicí. Tento úřad zaslal Ústavnímu soudu vyjádření, v němž uvedl,

že napadená rozhodnutí považuje za věcně správná a navrhl, aby ústavní stížnost byla zamítnuta.

## II.

19. Ústavní soud si k posouzení ústavní stížnosti vyžádal příslušný spis původně vedený příslušným Finančním úřadem v Jablonci nad Nisou, posléze postoupený Finančnímu úřadu v Ústí nad Orlicí.

20. Z tohoto spisu se seznámil zejména s protokolem o ústním jednání ze dne 20. 12. 2002. Z něho vyplývá, že předmětem jednání bylo zahájení daňové kontroly, ručně je do protokolu vepsáno místo jednání jako FÚ v Jablonci nad Nisou a datum jednání 20. 12. 2002. Dále z protokolu vyplývá, že daňový subjekt byl na jednání seznámen se zahájením daňové kontroly, a to na dani z příjmů fyzických osob za rok 1988, 1999, 2000, na dani silniční za stejná zdaňovací období a na dani z přidané hodnoty za rok 2000. Dále měl být stěžovatel poučen o svých povinnostech podle § 16 zákona o správě daní a poplatků a konečně vyzván k předložení řady blíže uvedených dokladů (např. peněžního deníku, bankovních výpisů, přijatých a vydaných faktur, veškerých smluv uzavřených dle občanského a obchodního zákoníku, knihy jízd, technických průkazů vozidel, evidenci hmotného investičního majetku atd.).

21. Dále je ve spise založena mimo jiné zpráva o výsledku daňové kontroly podepsaná dne 12. 3. 2004 stěžovatelem a jeho zástupcem. Z dodatečných platebních výměrů ze dne 26. 3. 2004 č. j. 329/01/01/187912/5519 a č. j. 32898/04/187912/5519 pak vyplývá, že daňová povinnost byla stěžovateli dodatečně stanovena na základě zprávy o daňové kontrole, a to v případě daně z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 825 Kč a za rok 1999 ve výši 12.255 Kč.

22. Z napadeného rozhodnutí finančního ředitelství vyplývá, že odvolací orgán se vypořádal s námitkami stěžovatele poměrně lapidárně. V odůvodnění uvedl, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy byl daňový subjekt vyrozuměn o prvním úkonu. Takovým úkonem je sepsání protokolu podle § 12 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství proto uzavřelo, že daňová kontrola byla zahájena již dne 20. 12. 2002, neboť v tento den byl sepsán protokol o jejím zahájení.

23. Krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, že podle ustálené judikatury je daňová kontrola úkonem, který je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Dále dospěl k závěru, že její zahájení dne 20. 12. 2002 nebylo pouze formálním úkonem, ale vážně myšleným zahájením daňové kontroly, která od ledna 2003 řádně probíhala. Krajský soud připustil, že protokol měl být pečlivěji vyhotoven, avšak chyby v psaní nemohly mít vliv na rozhodnutí o meritu věci.

24. Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí v podstatě odůvodnil v intencích argumentace, kterou Ústavnímu soudu předestřela ve vyjádření předsedkyně příslušného senátu. Nejvyšší správní soud vyložil, že úkonem podle § 47 odst. 2 musí být výrazem procesní aktivity správce daně, neboť účelem ust. § 47 odst. 2 je poskytnutí nové lhůty, "vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem". Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí dále vypočetl, jaké úkony danou podmínku dle jeho judikatury splňují: kromě daňové kontroly, která je dle Nejvyššího správního soudu jako celek jediným úkonem (sp. zn. 2 Afs 69/2004), to může být i povolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a

poplatků (sp. zn. 6 A 76/2001), za takový úkon naopak neuznal výčet dlužného penále (sp. zn. 2 As 81/2003), úkon daňového subjektu (sp. zn. 8 Afs 7/2005) či samotné vydání platebního výměru (sp. zn. 2 Afs 52/2005). Dále Nejvyšší správní soud dospěl v napadeném rozhodnutí k závěru, že kontrola zahájená dne 20. 12. 2002 nebyla pouze formálním úkonem, neboť správce daně si vyžádal předložení specifikovaných dokladů za kontrolovaná období.

25. Ústavní soud si v souladu s ust. § 44 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o Ústavním soudu") vyžádal od účastníků řízení souhlas s upuštěním od ústního jednání, neboť dospěl k závěru, že od ústního jednání již nelze očekávat další objasnění věci.

23. Poté, co Ústavní soud konstatoval, že ústavní stížnost je přípustná (§ 75 odst. 1 a contrario zákona o Ústavním soudu), je podána včas (§ 72 odst. 3 zákona o Ústavním soudu) a splňuje ostatní náležitosti vyžadované zákonem [§ 30 odst. 1, § 72 odst. 1 písm. a) zákona o Ústavním soudu], přistoupil k jejímu meritornímu projednání, přičemž dospěl k závěru, že je opodstatněná.

### III.

24. Ústavní soud již v minulosti vymezil ústavněprávní mantinely, v nichž jsou orgány státu povinny se pohybovat, pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce. Mimo jiné uvedl, že pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán ust. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (nález sp. zn. IV. ÚS 29/05, in Ústavní soud ČR: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 37, nález č. 113, str. 463).

25. Ústavní soud již rovněž judikoval, že této ústavní kautele odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. Z tohoto úhlu pohledu se jedná o "sběrné" či generální právo na autonomii osob, které logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby (srov. např. nález sp. zn. I. ÚS 43/04, in Ústavní soud ČR: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 33, nález č. 54, str. 55). Do oblasti svobodné sféry jednotlivce pak spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní, ekonomické či podnikatelské aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje dopad ustanovení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby (srov. nález sp. zn. I. ÚS 512/02, in Ústavní soud ČR: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 28, nález č. 143, str. 271; nebo nález sp. zn. IV. ÚS 29/05, in Ústavní soud ČR: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 37, nález č. 113, str. 463).

26. Jinými slovy, státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem, který již svou povahou představuje zásah do základního práva na vlastnictví, jež zároveň legitimuje. V podmínkách materiálního právního státu je navíc nezbytné toto ustanovení vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v daném případě autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též shora uvedená tzv. informační autonomie



jednotlivce (srov. obdobně náleží IV. ÚS 29/05, in Ústavní soud ČR: Sbírnka nálezů a usnesení, sv. 37, náleží č. 113, str. 463).

27. Z těchto ústavněprávních hledisek se daňové řízení a jednotlivá dílní oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož jednají správci daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy ČR).

28. Jedním z procesních oprávnění, jímž je správce daně v průběhu daňového řízení nadán, je i daňová kontrola. Lze konstatovat, že daňové řízení jako celek má, pokud jde o pořizování důkazů, vyšetřovací charakter: správce daně je nadán celou řadou vyšetřovacích pravomocí k tomu, aby realizoval zájem státu na zajištění toho, co "jeho jest", tj. ověření, přezkoumání a vymození daňové povinnosti jednotlivce. Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že "vyšetřovací" charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce (zákon o správě daní a poplatků ukládá v průběhu daňové kontroly daňovému subjektu řadu povinností od poskytování vhodného místa a prostředí k provádění kontrolních úkonů, přes umožnění vstupu pracovníka správce daně do všech provozních budov, místností, obydlí, dopravních prostředků, až po povinnost vydat pracovníku správce daně všechny požadované doklady, písemnosti atd.).

29. Z pohledu ústavněprávního se tedy jedná o zákonem aprobované omezení osobní sféry jednotlivce. Takové omezení, kromě toho, že musí být stanoveno zákonem, musí současně sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené. V podmínkách materiálního právního státu je proto nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinností nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl. V této souvislosti považuje Ústavní soud za vhodné uvést analogii s řízením trestním, v němž k omezení jednotlivce a realizaci vyšetřovacích pravomocí orgánů činných v trestním řízení nestačí prostá skutečnost, že cílem jejich činnosti je odhalovat a stíhat trestnou činnost, ale teprve skutečnost, že zde existuje konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní jednatel se dopustil protiprávního jednání. Ústavní soud si je vědom řady podstatných odlišností daňové správy od trestního řízení, nicméně z pohledu ústavněprávně vyžadovaného respektu veřejné moci k svobodné sféře jednotlivce, jsou požadavky na realizaci vyšetřovacích pravomocí orgánů státu v podstatě totožné. To proto, že svobodami je jednatel nadán a každé jejich omezení musí být měřitelným tak, aby nedošlo k neproporcionálnímu zásahu.

30. Jinými slovy řečeno, každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity.

31. V případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc "na zkoušku".

32. Vyloučení svévole zde má pak ještě jeden rozměr. V případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na "presumpci viny", resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátí, a proto je možné - bez toho, že by zde existovalo konkrétní podezření správcem daně formulované - jeho daňovou povinnost přezkoumat a prověřit. Takový přístup by ovšem předpokládal, že daňovou kontrolu by měli správci daně provádět automaticky u všech daňových subjektů. Prvek libovůle a nahodilosti by byl v takovém případě dán i výběrem subjektů, u nichž je daňová kontrola prováděna, není-li a nemusela-li by být odůvodněna existencí konkrétního podezření.

33. Tyto všechny skutečnosti je třeba brát dle Ústavního soudu v potaz při posuzování konkrétní věci stěžovatele a hodnocení napadených rozhodnutí.

#### IV.

34. Ústavní soud je názoru, že protokol sepsaný Finančním úřadem v Jablonci nad Nisou neosvědčuje existenci důvodů, resp. existenci podezření správce daně, že v protokolu uvedené druhy daně za příslušná zdaňovací období byly stěžovatelem kráceny. Pokud takové důvody fakticky existovaly, nebyly zjevně stěžovateli sděleny a v protokolu zachyceny.

35. Z protokolu je naopak patrné, že byl vyhotovován velmi ledabyly a v chvatu, kdy některé položky jsou vyplněny rukou, vyskytují se v něm písařské chyby atd. Ústavní soud souhlasí se stěžovatelem, že zvolený den zahájení kontroly je sám o sobě přinejmenším podezřelý, pokud se jednalo o pátek těsně před Vánocemi a vlastně deset dní před koncem prekluzivní lhůty. Na druhou stranu lze z protokolu zjistit a přisvědčit tak hodnocení Nejvyššího správního soudu, že v tento den správce daně přikročil k faktickému provádění daňové kontroly, neboť stěžovatele vyzval k předložení celé řady dokladů relevantních k přezkoušení daňových základů příslušných daní. Lze totiž akceptovat názor Nejvyššího správního soudu, že za akt faktického zahájení kontroly lze považovat to, že daňový subjekt je vyzván k předložení dokladů, které umožní přezkoumání daňové povinnosti. Podle § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je předkládání těchto dokladů součástí povinností daňového subjektu v rámci daňové kontroly a lze proto akceptovat, že součástí daňové kontroly je i výzva správce daně k předložení těchto dokladů.

36. Úkon daňové kontroly v nyní posuzovaném případě nepochybně trpí jiným zásadním nedostatkem, pro který jej lze hodnotit jako ryze formální a proto neústavní úkon. Jde o

nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení stěžovateli, jakož i jejich vyjádření v protokolu o ústním jednání dne 20. 12. 2002.

37. Ústavnímu soudu je známa judikatura Nejvyššího správního soudu, citovaná v ústavní stížnosti stěžovatelem i Nejvyšším správním soudem v jeho vyjádření, podle níž je daňová kontrola úkonem dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty, přičemž daňovou kontrolu je třeba podle stejné judikatury posuzovat jako celek (rozsudek sp. zn. 2 Afs 69/2004). Ústavní soud si je vědom, že Nejvyšší správní soud byl k tomuto závěru veden jistě dobrými a ústavně konformními důvody, neboť v případě, že by se kontrola rozpadala do jednotlivých dílčích úkonů, které by mohly vést k přerušení běhu prekluzivní lhůty, pak vzhledem k tomu, že daňová kontrola není zákonem nijak časově omezena, by správce daně mohl přerušovat běh prekluzivní lhůty i dílčími úkony činěnými v jejím průběhu, a tím ještě dále "prodlužovat" časový prostor pro dodatečné stanovení daně.

38. Má-li však daňová kontrola být skutečně úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je ze shora uvedených důvodů nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití. V rozsudku sp. zn. 5 Afs 36/2003 k tomu sám Nejvyšší správní soud poznamenal, že "prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně je ochranou daňového subjektu, stanoví dobu, po jejíž uplynutí je najisto postaveno, že daňová povinnost zůstane nezměněna. Pokud tedy zákon z jejích mezí připouští výjimku, může tak učinit jen z akceptovatelných důvodů - tedy, že je zde dána nějaká konkrétní pochybnost, která vyžaduje založení nového běhu lhůty...Názor, že lhůtu by bylo možno znovu otevřít bez konkrétního důvodu a jen pro eventuální budoucí možné pochybnosti, by byl nepřipustně extenzivním pohledem na tento institut." Ostatně Nejvyšší správní soud také v nyní napadeném rozhodnutí uvedl, že "účelem ust. § 47 odst. 2 zákona je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty". Objevení se této "potřeby" je jistě vždy podepřeno určitou skutečností, motivující správce daně k zahájení kontroly.

39. Je-li daňová kontrola jediným úkonem, pak to dle přesvědčení Ústavního soudu znamená, že důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly.

40. Ústavnímu soudu je rovněž známa judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se formálního zahajování daňové kontroly (jednotlivé případy označené za formální zahájení kontroly jsou rekapitulovány např. v rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 93/2006). Jako formální hodnotila dosavadní judikatura postup, kdy správce daně sepsal protokol o zahájení kontroly a k jejímu faktickému provádění přistoupil až s odstupem deseti měsíců (sp. zn. 8 Afs 7/2005), nebo postup, kdy byl v protokolu daňový subjekt pouze seznámen s tím, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola provedena. S ohledem na shora uvedené skutečnosti je Ústavní soud přesvědčen, že za formální daňovou kontrolu je třeba, a to především, považovat tu, která byla zahájena bez toho, že by zde a priori existovalo podezření o zkrácení daňové povinnosti a bez toho, že by byl daňový subjekt o konkrétních důvodech takového podezření při zahájení kontroly zpraven. Takový postup správce daně je nepřipustným porušením shora vymezené autonomní sféry jednotlivce a proto i realizací pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny.

41. Ústavní soud je navíc přesvědčen, že neústavnost takového postupu nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke zkrácení daně ze strany stěžovatele (daňového subjektu) skutečně došlo. To nejen proto, že daňová kontrola

představuje jeden (nedělitelný) procesní úkon, ale též proto, že "usvědčující" důkazy byly opatřeny protiústavním postupem.

42. Lze proto konstatovat, že v daném případě nelze zahájení kontroly dne 20. 12. 2002, resp. daňovou kontrolu jako celek, považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně, tedy úkon, který byl ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty. Daňové výměry vydané dne 26. 3. 2004 byly proto vydány po lhůtě stanovené zákonem o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že těmito rozhodnutími byla stěžovateli neústavním způsobem stanovena daňová povinnost zatěžující jeho majetek, došlo tak v konečném důsledku k porušení jeho vlastnického práva, které požívá ústavní ochrany dle čl. 11 odst. 1 Listiny.

43. Pokud správní soudy, na které se stěžovatel obrátil s žalobou, resp. kasační stížností, takový postup správce daně akceptovaly, pokračovaly v porušení stěžovatelových základních práv, a tedy nedostály své povinnosti poskytovat jednotlivci ochranu práv (čl. 90 Ústavy ČR), resp. základních práv (čl. 4 Ústavy ČR).

44. S ohledem na shora uvedené skutečnosti Ústavní soud ústavní stížnosti podle ustanovení § 82 odst. 2 písm. a) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, zčásti vyhověl a zrušil napadené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu podle ustanovení § 82 odst. 3 písm. a) citovaného zákona.

42. Z důvodu minimalizace zásahů Ústavního soudu do činnosti jiných orgánů veřejné moci Ústavní soud nevyhověl stěžovatelovu návrhu na zrušení rozhodnutí krajského soudu, finančního ředitelství a finančního úřadu. Proto byl návrh stěžovatele na zrušení dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, jakož i rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci odmítnut jako návrh nepřipustný podle § 43 odst. 1 písm. e) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, neboť nyní bude na Nejvyšším správním soudu, aby zaujal ve věci ústavně konformní stanovisko, jinak řečeno Ústavní soud svým kasačním rozhodnutím stěžovateli vytvořil procesní prostor, aby se domohl svých práv.

43. Ústavní soud považuje za nutné zcela na závěr uvést poznámku k účastenství Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou v řízení. Ústavní soud po celou dobu řízení považoval za účastníka tento orgán veřejné moci, nikoliv Finanční úřad v Ústí nad Orlicí, jemuž Finanční úřad v Jablonci nad Nisou postoupil žádost Ústavního soudu o vyjádření. To proto, že podle § 76 zákona o Ústavním soudu je účastníkem řízení o ústavní stížnosti státní orgán, proti jehož zásahu ústavní stížnost směřuje, tj. v daném případě státní orgán, který vydal ústavní stížností napadené rozhodnutí, nikoliv státní orgán, který je v určité oblasti státní správy ve vztahu ke stěžovateli aktuálně místně příslušný. Ústavní soud proto procesní úkon, jímž Finanční úřad v Jablonci nad Nisou Ústavnímu soudu oznámil postoupení žádosti o vyjádření, kvalifikoval tak, že se oprávněný účastník v dané lhůtě nevyjádřil. Posléze zaslané vyjádření Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí je proto irrelevantní, neboť jej neučinil účastník řízení.

---

Odlišné stanovisko JUDr. Ivany Janů k výroku nálezu:

Ve smyslu § 22 zák. č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, podávám odlišné stanovisko k nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07, neboť se

domnívám, že Ústavní soud měl ústavní stížnost zamítnout. K tomuto závěru mne vedou následující důvody:

Většinové stanovisko dospělo k závěru, že daňová kontrola v souzené věci byla zcela formálním, a proto neústavním úkonem. Důvodem tohoto hodnocení je "nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení stěžovateli". Z většinového názoru, obsaženého v odůvodnění nálezu, vyplývá, že daňovou kontrolu je možno uskutečnit pouze tehdy, pokud má správce daně podezření o zkrácení daňové povinnosti (které nadto je povinen kontrolovanému daňovému subjektu sdělit). Neexistuje-li takové podezření, nebo není-li s ním kontrolovaný daňový subjekt při zahájení daňové kontroly seznámen, jde podle většinového stanoviska o úkon formální, a tedy neústavní.

Uvedený závěr dle mého soudu není přijatelný, neboť nedostatečně rozlišuje mezi daňovou kontrolou ve smyslu § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen "daňový řád") na straně jedné a vytýkacím řízením ve smyslu § 43 odst. 1 daňového řádu na straně druhé, a to do té míry, že rozdíly mezi oběma stírá a požadavky kladené na vytýkací řízení vztahuje nesprávně i na daňovou kontrolu. Oba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytýkací řízení: "Vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal."

Rozdílný účel obou institutů se promítá, jak bylo řečeno, do odlišných předpokladů pro jejich aplikaci a do náležitostí procesních úkonů, jimiž správce daně přistupuje k jejich použití. V případě vytýkacího řízení se vyžaduje, aby zde byly pochybnosti charakterizované v § 43 daňového řádu (slovy nálezu, aby zde bylo "podezření"); tyto pochybnosti je správce daně ve své výzvě povinen daňovému subjektu sdělit, a to natolik konkrétně a určitě, aby se k nim mohl daňový subjekt vyjádřit. Naproti tomu předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně; jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně. Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Většinový názor tím, že existenci "podezření" a jeho sdělení v protokolu o zahájení daňové kontroly vyžaduje, přisuzuje daňové kontrole funkci vytýkacího řízení, a v konečném důsledku tak podstatně - v rozporu s jejím účelem - omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly.

Uvedený závěr samozřejmě neznamená, že daňová kontrola umožňuje správci daně uplatňovat státní moc vůči daňovému subjektu svévolně. K tomu stačí odkázat na bohatou - a nutno říci, že i daňovým subjektům vstřícnou - judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 16

daňového řádu, publikovanou ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Za všechny stačí citovat úvahu obsaženou v rozhodnutí rozšířeného senátu č. 735/2006 Sb. NSS: "...je nezbytné, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžádání plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 daňového řádu), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu (§ 16 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Z výše uvedených skutečností lze dovozovat, že hledisko správního a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů." Správce daně je tedy při daňové kontrole vázán nejen zákonnými omezeními, ale i řadou principů, na nichž je právní stát založen. Nelze však souhlasit s tím, aby tato omezení šla dále, než odpovídá účelu daňové kontroly, a aby tak v podstatné míře omezovala možnost jejího využití.

Nemohu souhlasit ani se snahou připodobnit daňovou kontrolu trestnímu řízení a s tím spojenou úvahou o "presumpci viny", a to ani "z pohledu ústavněprávně vyžadovaného respektu veřejné moci k svobodné sféře jednotlivce". Uplatnění veřejné moci v trestním řízení a při daňové kontrole má podstatně odlišnou povahu a obsah, jejím předmětem je zcela něco jiného a diametrálně rozdílné je také postavení orgánů, které ji uplatňují, a těch, vůči nimž směřuje. Právě úvaha o presumpci viny (předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátí, a proto je možné jeho daňovou povinnost prověřit; viz bod 32 nálezu), je jednoznačným dokladem toho, k čemu takové povrchní připodobnění vede. Správce daně tím, že přistoupí k daňové kontrole, v žádném případě nepředjímá, že daňový subjekt, u něž probíhá kontrola, zkrátí svou daňovou povinnost, právě tak, jako kupř. Česká obchodní inspekce nekontroluje pouze restaurace, o nichž má důvodné podezření z porušování hygienických norem, nebo Policie České republiky nezastavuje pouze ty účastníky provozu na pozemních komunikacích, u nichž pojala podezření, že porušují pravidla silničního provozu, apod.; správce daně pouze prověřuje, zda kontrolovaný daňový subjekt si daň stanovil správně. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv. Přitom je nutno si uvědomit, že je prakticky nereálné, aby každé daňové přiznání bylo ihned prověřeno; i z tohoto hlediska lze bezpochyby usuzovat, že nahodilá daňová kontrola ve veřejném zájmu přispívá k řádnému daňovému odvodu, a tím i k naplnění příjmů státního rozpočtu (§ 1 daňového řádu), ze kterého jsou financovány potřeby sociálního státu, jímž Česká republika jako právní a demokratický stát ve své podstatě nepochybně je (i když se takto explicitně v Ústavě nedeklaruje). Ve stejném pohledu je nutno vyvažovat i "svobodnou sféru jednotlivce", kterou většinové stanovisko správně zmiňuje, s "veřejným zájmem" na shromáždění dostatečných prostředků, nutných k přerozdělování v rámci solidarity se sociálně potřebnými, jakož i k financování dalších potřebných funkcí státu.

Ve vztahu k souzené věci z uvedených úvah vyplývá, že zahájení daňové kontroly u stěžovatele dne 20. 12. 2002 nelze považovat za formální úkon; to nejen z důvodů právě vyložených, ale i - a v tom (jediném) se s většinovým stanoviskem ztotožňuji - proto, že po tomto datu kontrola skutečně plynule probíhala, jak plyne ze správního spisu. Zahájení daňové kontroly tak je možno považovat za úkon, který přerušil běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Ústavní soud proto měl ústavní stížnost zamítnout, a nikoliv ji vyhovět.