

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

PRÁVNICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANČNÍHO PRÁVA A FINANČNÍ VĚDY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

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

ZBYNĚK VAŘEKA

Vedoucí diplomové práce:

JUDr. Pavlína Vondráčková

Praha, březen 2014

Prohlášení:

„Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.“

V Praze dne 27. března 2014

Poděkování:

„Na tomto místě bych chtěl poděkovat vedoucí této diplomové práce paní JUDr. Pavlině Vondráčkové za vsřícný přístup, cenné rady, připomínky, podporu a trpělivost.“

Zbyněk Vařeka

Obsah

Úvod.....	1
1. Vlastnictví, jeho předmět a způsoby nabytí.....	3
1.1. Vlastnické právo obecně	3
1.2. Nabytí vlastnického práva.....	4
1.2.1. Koupě, směna.....	5
1.2.2. Darování.....	6
1.2.3. Dědictví.....	7
1.2.4. Vydržení.....	8
1.2.5. Zhotovení	9
1.2.6. Ze zákona	10
1.2.7. Rozhodnutím státního orgánu	10
1.2.8. Jiné způsoby nabytí vlastnického práva.....	11
1.3. Spoluvlastnictví a společné jmění manželů	12
1.4. Pojem nemovité věci	13
1.5. Byty a způsoby jejich vlastnictví	15
1.5.1. Bytové spoluvlastnictví.....	16
1.5.2. Bytové družstvo, družstevní byt	18
2. Daňová teorie	20
2.1. Stručný pohled do historie daní.....	20
2.2. Pojem a funkce daně	21
2.3. Principy zdanění.....	21
2.4. Základní prvky právní konstrukce daní.....	22
2.5. Daňová soustava ČR	24
3. Daňové aspekty vlastnictví a převodů nemovitostí	26
3.1. Daň z nemovitých věcí.....	26
3.1.1. Daň z pozemků	26
3.1.2. Daň ze staveb a jednotek	28
3.1.2.1. Předmět daně	28
3.1.2.2. Subjekt daně	28
3.1.2.3. Základ daně	29
3.1.2.4. Sazba daně.....	30
3.1.2.5. Osvobození od daně	32
3.1.3. Správa daně z nemovitých věcí	35
3.1.4. Úvahy a zhodnocení.....	38
3.2. Daň z nabytí nemovitých věcí.....	39
3.2.1. Předmět daně.....	40
3.2.2. Subjekt daně.....	42
3.2.3. Základ daně	42
3.2.4. Sazba daně	44
3.2.5. Osvobození od daně.....	44
3.2.6. Správa daně.....	47
3.2.7. Úvahy a zhodnocení.....	48
3.3. Daň z příjmů.....	50
3.3.1. Předmět daně.....	51
3.3.2. Subjekt daně.....	51
3.3.3. Základ daně.....	52

3.3.4.	Sazba daně	53
3.3.5.	Osvobození od daně.....	53
3.3.6.	Správa daně.....	55
3.3.7.	Úvahy a zhodnocení.....	55
3.4.	Daň z přidané hodnoty	56
3.4.1.	Předmět daně.....	56
3.4.2.	Subjekt daně.....	57
3.4.3.	Základ daně	57
3.4.4.	Sazba daně	58
3.4.5.	Osvobození od daně.....	58
3.4.6.	Správa daně.....	59
3.4.7.	Úvahy a zhodnocení.....	59
Závěr		61
Seznam zkratk		63
Použitá literatura		64
Resumé.....		67
Resümee.....		68
Abstract.....		70
Název práce v českém jazyce		72
Klíčová slova v českém jazyce		72
Název práce v anglickém jazyce.....		72
Klíčová slova v anglickém jazyce		72

Úvod

Tématem této diplomové práce jsou daňové aspekty vlastnictví nemovitostí a jejich převodů se zaměřením na vlastnictví bytů. Jedná se o problematiku často diskutovanou na různých místech akademických i neakademických, která se týká téměř každého, a proto neztrácí na své zajímavosti. Aktuálně v souvislosti s rekodifikací soukromého práva došlo od 1. 1. 2014 k celé řadě technických a systematických změn v oblasti daňového práva, což tyto diskuze oživuje a přináší různá očekávání.

V první části diplomové práce budou vymezeny základní klíčové pojmy, které považuji za důležité, přestože patří do oblasti občanskoprávní, neboť nelze mít za to, že právo veřejné a právo soukromé jsou autonomní oblasti, naopak je čím dál častěji upozorňováno na fakt, že jejich oddělení je pouze relativní a v mnohém se prolínají. V této části práce bude definován institut vlastnictví, jeho předmět, obsah a rozsah, jakož i způsob jeho nabytí a převody. Stručně bude také vysvětlen institut spoluvlastnictví a společné jmění manželů. Vzhledem k tomu, že předmětem vlastnického práva je vše, co někomu náleží – všechny jeho věci hmotné i nehmotné, je na místě pojednat o tom, co se vlastně věcí v právním slova smyslu myslí. Pro naše účely se budeme zabývat zejména věcí nemovitou a bytem, respektive bytovou jednotkou.

Ve druhé části bude stručně pojednáno o daních na teoretické úrovni. Po krátké historické reflexi zde budou vysvětleny základní daňověprávní pojmy a funkce daní. Dále budou vymezeny principy zdanění, na nichž má spočívat celá daňová soustava jako souhrn všech daní na území ČR.

Třetí část, která je těžištěm této práce, přináší ucelený přehled daňových aspektů souvisejících s vlastnictvím a převody nemovitých věcí s důrazem na jednotky. Tato část je zaměřena zejména na majetkové daně, konkrétně rozebírá jednotlivé právní konstrukce daně z nemovitých věcí, především daně ze staveb a jednotek. Dále tato kapitola věnuje pozornost zcela nově účinné dani z nabytí nemovitých věcí a zaměřuje se na vysvětlení její koncepce. Vzhledem k tomu, že vlastnictví nemovitostí a jeho převody se v určitých případech mohou dotýkat i daní důchodových a daně z přidané hodnoty, pojednává se zde v omezeném rozsahu i o těchto daních. Na konec každého oddílu věnovaného právní úpravě jedné z vybraných daní je zařazena úvaha nad smyslem této daně a její zhodnocení z různých úhlů pohledu.

Cílem této práce je rozbor vybraných daní s důrazem na nově účinnou právní úpravu a objasnění daňových povinností poplatníků, hodnocení těchto daní a případný návrh možných změn.

1. Vlastnictví, jeho předmět a způsoby nabytí

1.1. *Vlastnické právo obecně*

Vlastnictví¹ je tradičním právním institutem, který se dotýká všech právních odvětví a má své kořeny již ve starém právu římském. Vlastnické právo je základní majetkové věcné právo s absolutními účinky, pro něž je charakteristická možnost vlastníka věc držet (*ius possidendi*), užívat ji (*ius utendi*), požívat její plody či jiné užitky (*ius fruendi*) a disponovat s ní (*ius dissonendi*). Dispozici s věcí (tj. nakládání s ní) představuje zejména oprávnění vlastníka věc zcizit, převést ji na jinou osobu. Charakter vlastnického práva umožňuje rovněž vlastníkovu věc opustit (*ius dereliquendi*) či zničit (*ius abutendi*).

V hierarchii našeho právního řádu je vlastnické právo zakotveno již na nejvyšší úrovni v Listině základních práv a svobod² (dále jen „Listina“), která je součástí Ústavního pořádku. Je tomu tak proto, že vlastnické právo spolu se svou nedotknutelností je vnímáno jako jedno z nejdůležitějších věcných práv, které spoluzajišťuje fungování společenských vztahů, jakož i ekonomickou výměnu a uchování hodnoty, proto také ze systematického umístění požívá vrcholné ochrany. Listina řadí vlastnické právo mezi základní lidská práva a svobody a věnuje mu článek 11. V odstavci 1 tohoto článku je uvedeno: „Každý má právo vlastnit majetek. Vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu“.³ Vlastnické právo je tedy právem všeobecným, všichni mají stejnou možnost nabývat vlastnictví.⁴ Odstavec 3 stejného článku dále říká, že vlastnictví zavazuje, nesmí být zneužito a jeho výkon nesmí poškozovat. Je tedy zřejmé, že s vlastnictvím nejsou spojená pouze práva, ale také povinnosti stanovené a vymahatelné zákonem. Jednou z takových povinností je mimo jiné i povinnost platit daně a poplatky.

¹ Pojmy „vlastnické právo“ a „vlastnictví“ jsou v právní mluvě a zákonech stejně jako v této práci užívány jako synonyma.

² Usnesení předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, uveřejněné pod č. 2/1993 Sb.

³ Listina, čl. 11, odst. 1.

⁴ Výjimkou je čl. 11 odst. 2 Listiny, který umožňuje stanovit zákonem, že některý majetek nezbytný k zabezpečování potřeb celé společnosti, rozvoje národního hospodářství a veřejného zájmu smí být jen ve vlastnictví státu, obce nebo určených právnických osob.

Jak bylo uvedeno výše, vlastnické právo je absolutním majetkovým právem věcným, proto je jeho úprava zařazena ve třetí části Nového občanského zákoníku⁵ (dále jen „NOZ“) nazvané „Absolutní majetková práva“. Přímo institutu vlastnictví je věnován díl třetí hlavy druhé této části. Podle § 1011 NOZ je předmětem vlastnického práva – něčím vlastnictvím – vše, co někomu patří, všechny jeho věci hmotné i nehmotné. Vymezení předmětu vlastnického práva v NOZ je mnohem širší než v občanském zákoníku⁶ z roku 1964 (dále jen „ObčZ“), který předmět občanskoprávních vztahů vymezoval v § 118. Byly jimi věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty, pokud to jejich povaha připouštěla, a též byty nebo nebytové prostory. Obecnější vymezení předmětu vlastnického práva v NOZ souvisí s jeho širokým pojetím věci v právním smyslu.

Obsahem vlastnického práva rozumí NOZ možnost vlastníka v mezích právního řádu libovolně nakládat s předmětem svého vlastnictví a jiné osoby z toho vyloučit. Tímto však zároveň nesmí nad poměrům přiměřenou míru závažně rušit práva ostatních osob, respektive dopouštět se takových jednání, jejichž hlavním cílem je obtěžovat jiné osoby či jim škodit.

1.2. Nabytí vlastnického práva

O nabytí vlastnického práva hovoříme v případech, kdy se konkrétní věc stane vlastnictvím někoho, jehož vlastnictvím doposud nebyla a tato osoba se stane nositelem subjektivního vlastnického práva k této věci. V úvahu připadají dvě situace. V prvním případě věc již nějakého dřívějšího vlastníka měla, a tak původní vlastnické právo přechází z vlastníka předchozího na vlastníka nového. V druhém případě vlastníkem věci doposud nebyl nikdo, tedy věc zatím nebyla předmětem vlastnického práva a zákon ji přitom nevyklučoval z možnosti nabytí do vlastnictví.

Na rozdíl od staré právní úpravy, která neznala tzv. věci bez pána⁷, nová právní úprava tento pojem zná a hovoří o něm v § 1045 NOZ. Takovou věc si může každý přivlastnit, nebrání-li tomu zákon nebo právo jiného na přivlastnění věci. V případě nemovité věci je tomu ovšem jinak, neboť opuštěná nemovitá věc připadá do vlastnictví státu.

⁵ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

⁶ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Res nullius – věci, které nikomu nenáleží, ačkoli nejsou vyloučeny z vlastnického práva.

Lze rozlišovat několik základních způsobů nabytí vlastnického práva: nabytí odvozené (derivativní) a nabytí původní (originární). První způsob nabytí spočívá v odvození vlastnického práva od vlastnického práva právního předchůdce. Jedná se o převod vlastnického práva. Druhý způsob nabytí nastává v případech, kdy se někdo stane vlastníkem věci, která zatím předmětem vlastnického práva nebyla (vytvořením nové věci, přivlastněním) nebo sice předmětem takového práva byla, ale na nového nabyvatele přešla jiným způsobem než převodem z vůle předchozího vlastníka. V těchto případech hovoříme o přechodu vlastnického práva a jedná se o vydržení, nabytí vlastnictví ze zákona, rozhodnutím státního orgánu nebo nabytím od nevlastníka.

NOZ se obecně věnuje nabytí vlastnického práva v hlavě druhé své třetí části, konkrétně v § 1045 až § 1114, a dělí ho do osmi pododdílů. Jde o přivlastnění a nález, přirozený přírůstek, umělý přírůstek, přírůstek smíšený, vydržení, převod vlastnického práva, nabytí vlastnického práva od neoprávněného a nabytí vlastnického práva rozhodnutím orgánu veřejné moci. Případná specifika týkající se nemovitých věcí jsou uvedena v jednotlivých oddílech.

K nabytí vlastnického práva k bytům a jiným nemovitostem dochází typicky na základě kupní či darovací smlouvy nebo v důsledku dědění. Při převodu vlastnictví smlouvou je potřeba rozlišit, zda se jedná o nemovitost, která je nebo má být předmětem evidence v katastru nemovitostí, či nikoliv. Ustanovení § 1099 NOZ zavádí obecné pravidlo, podle něhož se vlastnické právo k jednotlivě určené věci převádí již samotnou smlouvou k okamžiku její účinnosti, není-li ujednáno či zákonem stanoveno jinak. Ustanovení § 1105 NOZ však pro převod vlastnického práva k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu vyžaduje jinou podmínku. Takto evidovaná nemovitá věc se nabývá do vlastnictví až provedením zápisu do předmětného seznamu. A contrario k převodu vlastnického práva k nemovitým věcem, které předmětem takové evidence nejsou, dochází v souladu s § 1099 NOZ již okamžikem účinnosti smlouvy. V případě jiných právních důvodů (např. vydržení, rozhodnutí orgánu veřejné moci) dochází k nabytí vlastnického práva účinkem zákonem předpokládaných právních skutečností.

1.2.1. Koupě, směna

Jeden z nejčastějších odvozených (derivativních) způsobů nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem, se kterým se lze setkat, je bezesporu jejich převod pomocí kupní smlouvy, resp. smlouvy o prodeji. ObčZ uváděl tento právní titul jako příkladný

způsob nabytí vlastnického práva obecně v § 132 odst. 1 spolu s nabytím prostřednictvím smlouvy darovací či jiné smlouvy, děděním, rozhodnutím státního orgánu nebo jiných skutečností předpokládaných zákonem. Obecná ustanovení o kupní smlouvě byly v § 588 an. V NOZ jsou ustanovení týkající se koupě uvedeny v jeho části čtvrté v § 2079 až § 2200.

Kupní smlouva představuje závazek prodávajícího odevzdat kupujícímu věc, jež je předmětem koupě, a současně mu umožnit nabytí vlastnického práva k této věci. Na druhou stranu kupující se zavazuje věc, kterou kupuje, převzít a zaplatit za ni prodávajícímu sjednanou⁸ kupní cenu. Specifika týkající se koupě nemovité věci dle § 2128 an. jsou zejména požadavek předepsané písemné formy⁹ kupní smlouvy a projevu stran na téže listině, právo kupujícího na přiměřenou slevu z kupní ceny, jestliže nemá pozemek výměru¹⁰ určenou v kupní smlouvě nebo možnost do pěti let od nabytí vlastnictví uplatnit práva z vadného plnění¹¹ vzniklého v důsledku skrytých vad stavby spojené se zemí pevným základem.

Dalším derivativním způsobem, jehož prostřednictvím se lze stát vlastníkem nemovité věci, je například směna. Směnná smlouva je vzájemný závazek stran převést na sebe vlastnická práva k věcem, které vzájemně směňují. Směnnou smlouvu upravuje § 2184 an. NOZ, přiměřeně se použijí ustanovení o smlouvě kupní.

V případě čisté směny jde spíše o teoretickou záležitost, v praxi se jedná spíše o ojedinělý jev, ačkoliv majitelů nemovitostí, kteří by měli zájem svou nemovitost směnit za nemovitost jinou, bude jistě mnoho. Problém však nastane v hodnotách směňovaných nemovitých věcí, které budou vždy částečně odchýlné, proto bude potřeba jejich rozdíl vypořádat, čímž dojde ke smísení smlouvy směnné s kupní.

1.2.2. Darování

Poměrně častým způsobem nabytí vlastnického práva k nemovité věci, se kterým se lze setkat, je její darování. Tento způsob je příznačný především pro rodinné a příbuzenské poměry. Dárce prostřednictvím darovací smlouvy bezplatně převádí na

⁸ K dostatečně určitému ujednání kupní ceny stačí, je-li ujednán alespoň způsob jejího určení.

⁹ § 2128 NOZ odkazuje na § 560 - požadavek písemné formy; § 561 odst. 2 vyžaduje projevy účastníků smlouvy na téže listině.

¹⁰ Jestliže pozemek nemá výměru zapsanou ve veřejném seznamu, může kupující požadovat přiměřenou slevu z kupní ceny jen tehdy, pokud to bylo ujednáno.

¹¹ Právo z vadného plnění soud kupujícímu nepřizná, namítá-li prodávající, že nebylo uplatněno včas. Námitka prodávajícímu však nesvědčí, je-li vada důsledkem skutečnosti, o které prodávající v době odevzdání věci věděl nebo vědět musel.

obdarovaného vlastnické právo k věci a obdarovaný jeho dar přijímá. Podrobnou úpravu tohoto institutu přináší § 2055 až § 2078 NOZ. Ustanovení § 560 a § 561 NOZ (požadavek písemné formy a podpisu stran na téže listině) platí v případě nemovitostí samozřejmě i pro darovací smlouvu.

Jako zajímavost lze zmínit, že na rozdíl od staré právní úpravy, která výslovně prohlašovala za neplatnou darovací smlouvu, podle které mělo být plněno až po dárcově smrti (*donatio mortis causa*),¹² nová právní úprava zaujímá právě opačný postoj. Darování pro případ smrti považuje za platné a posuzuje ho zpravidla jako odkaz.¹³

1.2.3. Dědictví

Institut dědictví je tradičním důvodem nabytí vlastnického práva jak k věcem nemovitým, tak k věcem movitým. Přestože nová právní úprava obecně vychází z většiny zásad úpravy předchozí, prodělalo účinností NOZ dědické právo poměrně rozsáhlé změny. Zejména došlo k rozšíření dědického práva o klasické kontinentální občanskoprávní instituty čerpající z římskoprávního odkazu, které byly naší právní úpravě již dříve známy, avšak v době totality v 50. a 60. letech z ní byly vypuštěny. Vedle zákona a závěti je nyní dědickým titulem i dědická smlouva. Nově je možné, aby zůstavitel ve svém pořízení pro případ smrti¹⁴ stanovil podmínku či časovou doložku, nařídil odkaz nebo uložil příkaz, čímž dochází k významnému posílení zůstavitelova rozhodování o jeho majetku a podstatně většímu respektování jeho poslední vůle.

Dědické právo vzniká již smrtí zůstavitele. Jedná se o úhrnný přechod všech práv a povinností k pozůstalosti či k poměrnému podílu z ní. Pozůstalost je tvořena celým jměním zůstavitele¹⁵, do něhož pravidelně náleží i věci nemovité – pozemky, stavby, byty. Dědictví spočívá na principu tzv. univerzální sukcese, neboť přecházející práva a povinnosti tvoří nerozlučný celek, který smrtí zůstavitele přechází na dědice.

Dědic jakožto univerzální sukcesor přímo vstupuje do právního postavení zesnulého, aniž by musel mít povědomí o jednotlivých těchto právech a povinnostech. Tato skutečnost může být i poměrně nebezpečná vzhledem k tomu, že tímto způsobem přecházejí na dědice i dluhy zůstavitele. Na rozdíl od předchozí právní úpravy, která

¹² Viz § 628 odst. 3 ObčZ.

¹³ Viz § 2063 NOZ.

¹⁴ Dle § 1491 NOZ jsou pořízením pro případ smrti závěť, dědická smlouva nebo dovětek.

¹⁵ Vyjma práv a povinností výlučně vázaných na osobu zůstavitele, pokud nebyly uznány jako dluhy nebo uplatněny u orgánu veřejné moci.

výslovně zakotvovala zásadu, že dědic odpovídá za dluhy zůstavitele jen do výše nabytého dědictví,¹⁶ nová právní úprava zavádí plnou odpovědnost dědice, čímž zásadně posiluje pozici věřitelů zemřelého. Pokud zákon nestanoví jinak, má dědic povinnost uhradit veškeré zůstavitelovy dluhy i nad rozsah jím nabytého dědictví.¹⁷ Rovněž zásada poměrné odpovědnosti dědiců za dluhy zůstavitele dle toho, co z dědictví nabyli, je nově prolomena možností přidělení pohledávky či dluhu jednotlivému dědici.

I zde existuje samozřejmě jistá míra ochrany, kterou představuje ohraničení rozsahu povinnosti k úhradě zůstavitelových dluhů za využití institutu soupisu pozůstalosti. Dle ustanovení § 1675 NOZ má dědic právo vyhradit si soupis pozůstalosti do jednoho měsíce ode dne, kdy ho soud o tomto právu vyrozumí.

Dědické právo vzniká smrtí zůstavitele, k nabytí dědictví je však potřeba potvrzení soudu, který dědictví potvrdí osobě, jejíž dědické právo je prokázáno.¹⁸ Samotné rozhodnutí o dědictví ve věci řízení o pozůstalost podle § 185 zákona o zvláštních řízeních soudních¹⁹ má účinnost ke dni vzniku dědického práva, tedy zpětně ke dni smrti zůstavitele. V případě nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí slouží soudní rozhodnutí o dědictví jako podklad k provedení vkladu vlastnického práva. Vyrozumívací povinnost vůči katastru nemovitostí plyne soudu přímo z ustanovení §190 odst. 1 zákona o zvláštních řízeních soudních.

Podrobná úprava dědického práva je obsažena v § 1475 an. NOZ, řízení o pozůstalosti je nově upraveno ve třetí hlavě druhé části zákona o zvláštních řízeních soudních.

1.2.4. Vydržení

Pokud poctivý držitel drží vlastnické právo po určitou dobu, vydrží ho a věc nabude do vlastnictví.²⁰ Vydržení je institutem, který přispívá k zachování právní jistoty a k ochraně oprávněného držitele v situacích, kdy faktický stav není v souladu se stavem právním, neboť právě jeho prostřednictvím lze tuto neshodu napravit. Vydržením se mění faktický stav držby na stav právní a osoba, která je z hlediska

¹⁶ Viz § 470 ObčZ.

¹⁷ Viz § 1701 odst. 1 NOZ.

¹⁸ Viz § 1479, § 1670, § 1690 NOZ.

¹⁹ Zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních.

²⁰ § 1089 NOZ.

právního doposud pouhým držitelem, se stává vlastníkem věci. Smyslem vydržení je umožnit dlouhodobému držiteli nabytí vlastnického práva.²¹ Aby však došlo k nabytí vlastnického práva vydržením, je třeba splnit určité podmínky.

NOZ rozlišuje mezi vydržením řádným a mimořádným. K řádnému vydržení se vyžaduje poctivá, pravá a řádná držba. Řádností držby se rozumí její opora v řádném titulu. Je proto nutné, aby se držba zakládala na právním důvodu, který by stačil ke vzniku vlastnického práva, pokud by náleželo převodci nebo kdyby bylo zřízeno oprávněnou osobou.²² Další podmínkou je uplynutí zákonem stanovené doby, po kterou je držba vykonávána nepřetržitě. Dle ustanovení § 1091 odst. 2 NOZ je k vydržení vlastnického práva k nemovité věci potřeba nepřerušené²³ držby po dobu deseti let.²⁴ Do vydržecí doby se započte ve prospěch vydržitela i doba řádné a poctivé držby jeho předchůdce.

Mimořádné vydržení je novinka, kterou přináší NOZ. Má postihovat takové situace, v nichž z různých důvodů právní stav není zcela nepochybný, ale tvrzené nebo domnělé vlastnictví trvá dlouhou dobu. Pokud uplyne dvojnásobně dlouhá doba, než které by jinak bylo zapotřebí, může se vydržení dovolávat i osoba, která neprokáže právní důvod, na kterém se jeho držba zakládá. Pokud se však držitel prokáže nepoctivý úmysl, k mimořádnému vydržení nedojde.

Pokud jsou zákonem stanovené podmínky pro vydržení splněny, pak není třeba dalšího právního úkonu nebo rozhodnutí k tomu, aby došlo k nabytí vlastnictví. K vydržení přihlédne soud či jiný orgán i bez návrhu, u nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí provede katastr zápis této skutečnosti formou vkladu na základě uznání nebo soudního rozhodnutí.

1.2.5. Zhotovení

Vlastnictví k věci lze nabýt také jejím zhotovením, tedy vytvořením věci nové. Vytvoří-li takto někdo věc, stane se jejím vlastníkem v okamžiku jejího zhotovení. V případě věci nemovité se tak například stane, pokud někdo postaví ze svého vlastního

²¹ Vydržuje se nejčastěji vlastnické právo, je však možné vydržet i právo odpovídající věcnému břemeni (služebnost dle § 1260 NOZ) nebo právo stavby dle § 1243, které je ale považováno za věc nemovitou.

²² § 1090 NOZ.

²³ Běh vydržecí doby se přeruší, pokud držitel držbu nevykonával v průběhu vydržecí doby déle než jeden rok.

²⁴ U věcí movitých se vyžaduje nepřerušená držba trvající tři roky.

materiálu dům. Bude-li splněna ohlašovací povinnost, katastr nemovitostí tuto skutečnost zaznamená.

Od 1. 1. 2014 s účinností NOZ platí superficiální zásada, což znamená, že stavby se stávají součástí pozemku.²⁵ NOZ v této souvislosti upravuje situace, kdy dojde ke zhotovení stavby na cizím pozemku či na pozemku svém, avšak za užití cizího materiálu.²⁶

1.2.6. Ze zákona

Nabytí vlastnictví přímo účinností zákona nebo od data jím stanoveného je výjimečné a dochází k němu jen velmi zřídka. Stalo se tak kupříkladu na základě § 872 odst. 1 až 4 ObčZ v případě nabytí vlastnického práva k pozemku v osobním užívání fyzické osoby.²⁷

1.2.7. Rozhodnutím státního orgánu

Jak bylo již uvedeno výše, požívá vlastnické právo ústavní ochrany a jeho odnětí nebo nucené omezení je možno jen ve veřejném zájmu, na základě zákona a za náhradu. V některých případech je rozhodnutí o nabytí vlastnického práva svěřeno orgánům státu, kterými jsou správní úřad nebo soud. Jak je uvedeno v § 1114 NOZ, vlastnictví se tímto způsobem nabývá ke dni, který je určen v příslušném rozhodnutí. Jestliže rozhodnutí takový den nestanoví, dochází k nabytí vlastnického práva spolu s nabytím právní moci onoho rozhodnutí.

Nabytí vlastnictví rozhodnutím soudu bude v praxi nejčastěji zřejmě představovat případy vypořádání společného jmění manželů. Nedohodnou-li se manželé sami na vypořádání, dává jim § 740 NOZ aktivní legitimaci navrhnout, aby ve věci rozhodl soud. Dalším takovým případem, kdy rozhoduje o vlastnictví soud, je zrušení spoluvlastnictví na návrh některého ze spoluvlastníků podle § 1143 NOZ. Tímto způsobem může dojít k rozdělení společné věci, přikázání věci jednomu nebo více spoluvlastníkům za náhradu nebo k nařízení prodeje věci ve veřejné dražbě (nechce-li společnou věc žádný ze spoluvlastníků).²⁸ Samotný výkon rozhodnutí prodejem movité či nemovité věci ve veřejné dražbě podle § 324b an. OSŘ, konkrétně udělení příklepu soudem dle § 329 a § 336j OSŘ je rovněž případ nabytí vlastnictví rozhodnutím soudu.

²⁵ Je třeba však také přihlédnout k přechodným ustanovením § 3054 an. NOZ.

²⁶ Viz Umělý přírůstek, bod 1.2.8. této práce; též § 1083 an. NOZ.

²⁷ Švestka J., Dvořák J., Občanské právo hmotné. 1, Praha, Wolters Kluwer, 2009, s. 320.

²⁸ Viz § 1143, § 1144, § 1147 NOZ.

Soud o vlastnickém právě rozhoduje také v situaci zřízení neoprávněné stavby na cizím pozemku podle § 1086 odst. 2 NOZ.

V otázkách vlastnického práva má za určitých okolností pravomoc rozhodovat i správní úřad, jako je například pozemkový či vyvlastňovací úřad. Tyto správní úřady rozhodují zejména o otázkách týkajících se restitučních nároků podle zákon č. 229/1991 Sb., ve vyvlastňovacích řízeních dle zákona č. 184/2006 Sb. či ve věcech pozemkových reforem podle zákona č. 139/2002 Sb. o pozemkových úpravách.

1.2.8. Jiné způsoby nabytí vlastnického práva

NOZ v § 1045 až § 1114, které jsou věnovány nabytí vlastnického práva, upravuje ještě některé další způsoby jeho nabytí, u nichž vymezuje specifika pro movité a nemovité věci. Jedná se o:

- přivlastnění a nález – kdokoliv si může přivlastnit věc, která nikomu nepatří. To však neplatí pro nemovitosti, neboť v § 1045 odst. 2 je výslovně stanoveno, že opuštěná nemovitá věc připadá do vlastnictví státu. Nález se týká věcí ztracených a skrytých, logicky tedy jen věcí movitých, protože ztráta věci nemovité není myslitelná.
- přirozený přírůstek – to, co nemovitá věc vydá samovolně – bez přičinění třetí osoby – patří vlastníkově nemovité věci. V § 1068 až § 1071 přichází NOZ s výslovnou úpravou naplavenin a strží, která je nám známa ze studia právních dějin, konkrétně z římského práva. Uplatnění této úpravy zřejmě nebude příliš časté, použije se patrně v případě povodní či jiných živelných pohrom.
- umělý přírůstek – jde o zpracování, smísení, stavbu a přestavek. První dva případy se týkají věcí movitých. U přírůstku vzniklého stavbou se projevuje zásada superficies solo cedit. NOZ upravuje několik odlišných situací s ohledem na vlastnictví pozemku a užitého materiálu, společné jim však je, že se stavba stává součástí pozemku a připadá jeho vlastníkově. Odlišně je pak řešena náhrada vzniklé škody a její rozsah v důsledku přítomnosti či nedostatku dobré víry stavitele či majitele pozemku. V některých případech je dána možnost domáhat se u soudu odstranění stavby a uvedení v předešlý stav nebo rozhodnutí o povinnosti převést pozemek na stavebníka či povinnosti stavebníka pozemek odkoupit. Institut přestavku umožňuje vlastníkově v dobré víře na vlastním pozemku postavené trvalé stavby, která svou malou částí zasahuje na malou část

cizího pozemku, nabýt vlastnické právo k tomuto přestavkem zastavěnému pozemku. Vlastníku pozemku, jehož část byla přestavkem zastavěna, náleží obvyklá cena pozemku takto pozbytého.

- smíšený přírůstek – je-li pozemek oset cizím semenem nebo osazen cizími rostlinami, náleží to, co přibude, vlastníku pozemku. Je však třeba poskytnout náhradu za osivo a rostliny.

1.3. Spoluvlastnictví a společné jmění manželů

Každá věc movitá či nemovitá může patřit jedné osobě²⁹ nebo více osobám současně, v tom případě hovoříme o spoluvlastnictví. Spoluvlastníky jsou osoby, jimž náleží vlastnické právo k věci společně. K věci jako celku se spoluvlastníci považují za jedinou osobu a také s ní jako jediná osoba nakládají. Každý spoluvlastník má právo k celé věci do té míry, pokud neomezuje stejné právo ostatních spoluvlastníků. Míru účasti každého spoluvlastníka na právech a povinnostech vyplývajících ze spoluvlastnictví věci vyjadřuje jeho spoluvlastnický podíl. Protože se jedná o spoluvlastnictví ideální, neurčuje podíl konkrétní část věci, k níž by měl ten který spoluvlastník vlastnické právo (např. že by každý pokoj v bytě patřil jednomu spoluvlastníkovi), ale vyjadřuje právní postavení spoluvlastníka vůči ostatním spoluvlastníkům (podíl na správě věci, užitečích a nákladech). Velikost spoluvlastnických podílů se odvíjí od právní skutečnosti, na jejímž základě spoluvlastnictví vzniklo, spoluvlastníci si však mohou velikost svých podílů ujednat jinak. Obecně se má za to, že jsou podíly stejné.

Se spoluvlastnickým podílem může spoluvlastník nakládat dle své libosti, nesmí však působit újmu právům ostatních spoluvlastníků. Nová právní úprava opouští obecné předkupní právo spoluvlastníků při převodu spoluvlastnického podílu, které zakládal § 140 ObčZ a mnohdy působilo nemalé potíže zejména při převodech parkovacích stání v novostavbách, které smluvně náležely ke konkrétním bytovým jednotkám. Zákonné předkupní právo je zachováno pouze v případě vzniku spoluvlastnictví v důsledku pořízení pro případ smrti či jiné právní skutečnosti, pokud spoluvlastníci nemohli od počátku svá vzájemná práva a povinnosti ovlivnit. I zde je však omezeno dobou šesti

²⁹ Mluvíme o vlastnictví či výlučném vlastnictví.

měsíců od vzniku spoluvlastnictví a zcela vyloučeno v případě převodu podílu ve prospěch jiného spoluvlastníka, manžela, sourozence či příbuzného v linii přímé.³⁰

Ustanovení o spoluvlastnictví, která se přiměřeně použijí i pro společenství jiných věcných práv, upravuje § 1115 NOZ an.

Zvláštním druhem spoluvlastnictví je společné jmění manželů³¹, které je nově zařazeno do části týkající se rodinného práva v rámci NOZ. Jedná se o základní institut manželského majetkového práva, který může vzniknout pouze mezi manžely. Vzhledem k tomu, že společné jmění vyjadřuje právní jednotu a nedělitelnost manželů, jakož i rovnost mezi mužem a ženou v manželství, nepřichází zde v úvahu vyjádření podílů na společném majetku, který užívají pro potřebu svou a své rodiny. Toto právo jim patří společně a nerozdílně.³²

Součástí společného jmění je podle § 708 NOZ to, co manželům náleží, má majetkovou hodnotu a není vyloučeno z právních poměrů.³³ Majetek manželů může podléhat několika režimům: zákonnému, smluvenému, anebo režimu založenému rozhodnutím soudu. Při zrušení, zúžení či zániku společného jmění je vždy potřeba ho vypořádat. Zde se především preferuje vzájemná dohoda manželů, pokud k ní však nedojde, může některý z manželů navrhnout, aby rozhodl soud. V případech, kdy je předmětem jmění nemovitost, má soud podle § 1165 NOZ pravomoc rozhodnout o vzniku jednotky. To se jeví minimálně jako problematické, ne-li zcela nevhodné, neboť takové rozhodnutí nutí dvě osoby, které ukončily svůj partnerský vztah, aby dále setrvaly ve společném domě (mnohdy doživotně), k čemuž by bez jejich souhlasu být nuceny neměly.

1.4. Pojem nemovité věci

Nová právní úprava vychází z tzv. širokého pojetí věci v právním slova smyslu na rozdíl od zúženého³⁴ pojetí úpravy předchozí. Širší pojetí uznává za věci i nehmotné předměty. Podle § 489 NOZ je věcí v právním smyslu vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí. Podrobné úpravě věcí a jejich rozdělení se věnují § 496 až § 504 NOZ. Hovoří se zde o věcech hmotných a nehmotných, ovladatelných přírodních silách,

³⁰ Další odchylky předkupního práva stanovuje § 1125 NOZ pro spoluvlastnictví zemědělského závodu.

³¹ Dříve nazýváno bezpodílové spoluvlastnictví.

³² Volně dle Švestka J., Dvořák J., *Občanské právo hmotné*. 1, Praha, Wolters Kluwer, 2009, s. 336-337.

³³ To neplatí, zanikne-li společné jmění na základě zákona za trvání manželství.

³⁴ Zúžené pojetí věci v právním smyslu považovalo za předmětem právních vztahů jen ovladatelné věci, eventuálně ovladatelné přírodní síly.

věcech zastupitelných a nezastupitelných či zužitelných a nezužitelných. Pozornost je věnována také věci hromadné, obchodnímu závodu, pobočce či obchodnímu tajemství. Ustanovení § 498 NOZ prohlašuje všechny věci, které nejsou věci nemovité, za věci movité, ať už je jejich podstata hmotná či nehmotná.

Věci nemovité³⁵ definuje NOZ takto: „Nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.“³⁶ Toto pojetí označuje za věc nemovitou nejen pozemky a stavby, ale i některá práva, která by byla jinak věcí nehmotnou a movitou. Nemovité věci jsou:

- a) pozemky
- b) podzemní stavby se samostatným účelovým určením (např. metro nebo vinný sklep, splňuje-li podmínku, že je podzemní stavbou a má samostatné účelové určení)
- c) věcná práva k nemovitým věcem a) a b)
- d) práva, která za nemovité věci prohlásí zákon (např. právo stavby prohlášené za nemovitou věc v § 1242 NOZ či jednotka dle § 1159 NOZ)
- e) věci, o kterých zvláštní právní předpis stanoví, že nejsou součástí pozemku, a nelze-li je přenést z místa na místo bez porušení jejich podstaty (např. pozemní komunikace, vodovody či kanalizace)
- f) jiná (zvláštní) součást objektivní reality, kterou za věc nemovitou označí zákon (např. jednotka podle § 1159 NOZ)³⁷

Významnou změnou ve vztahu k předchozí úpravě – s ohledem na nemovitost a její součást – je návrat ke klasickému římskoprávnímu principu *superficies solo cedit*, v překladu „povrch ustupuje pozemku“. Tato tradiční a v převážné většině zahraničních právních řádů respektovaná tzv. superficiální zásada je nyní nově zakotvena v § 506 NOZ, který stanoví, že součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem pozemku, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapsáno v pozemku nebo upevněno ve zdech. Od 1. 1.

³⁵ NOZ již nepoužívá pojem „nemovitost“, ale pojem „nemovitá věc“. V této práci jsou oba pojmy užívány jako synonyma.

³⁶ § 498 odst. 1 NOZ.

³⁷ Dvořák J., Švestka J., Zuklínová M. a kol., *Občanské právo hmotné. 1.*, Praha, Wolters Kluwer, 2013, s. 374.

2014 se proto staly stavby součástí pozemku jako věci hlavní a přestaly být samostatnými věcmi. Přejídná ustanovení NOZ (§ 3054) však stanovila podmínku, že vlastník stavby a pozemku musí být tatáž osoba. Pokud tomu tak není, nestává se stavba součástí pozemku a je v souladu s § 3055 NOZ samostatnou nemovitou věcí.

S ohledem na členění věcí na hmotné a nehmotné je nemovitá věc věcí hmotnou, výjimku však tvoří práva prohlášená za věci nemovité, jako je například právo stavby, které je věcí nemovitou nehmotnou.

1.5. Byty a způsoby jejich vlastnictví

Předmětem občanskoprávních práv a povinností rozumí občanský zákoník z roku 2012 zejména věci v právním smyslu.³⁸ Dle § 489 NOZ je věcí v právním slova smyslu vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí, tedy samozřejmě i byty, nebytové prostory, jakož i další nemovité věci. Vlastnictví bytům a nebytových prostor upravoval doposud zvláštní zákon o vlastnictví bytů č. 72/1994 Sb. (dále jen „ZOVB“), který byl však s účinností NOZ od 1. 1. 2014 zrušen (viz § 3080 NOZ). Předmětem ZOVB byla úprava některých spoluvlastnických vztahů k budovám a úprava některých vlastnických vztahů k bytům a nebytovým prostorům. Nyní je nově úprava vlastnictví bytů provedena v § 1158 až § 1222 NOZ v oddílu s názvem „Bytové spoluvlastnictví“. Podle autorů NOZ zařazení úpravy do občanského zákoníku umožní zjednodušení a větší přehlednost právní úpravy.³⁹

Současná situace je tedy taková, že budou vedle sebe existovat jednotky vzniknuvší podle nové právní úpravy a jednotky, které vznikly podle úpravy staré, tedy podle ZOVB. Tuto skutečnost reflektuje také nový zákon o katastru nemovitostí, zákon č. 256/2013 Sb. (dále jen „KatZ“), účinný (rovněž jako NOZ) od 1. 1. 2014, který ve svém § 3 zahrnuje jako předmět evidence pod písmenem d) jednotky vymezené podle nového občanského zákoníku a pod písmenem e) jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb. (ZOVB).

³⁸ Dvořák J., Švestka J., Zuklínová M. a kol., Občanské právo hmotné. 1., Praha, Wolters Kluwer, 2013, s. 371.

³⁹ Eliáš K. a kol., Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou a rejstříkem., Ostrava, Sagit, 2012, s. 497.

1.5.1. Bytové spoluvlastnictví

Nová právní úprava na rozdíl od úpravy původní již nehovoří o vlastnictví bytů, ale o bytovém spoluvlastnictví. Bytové spoluvlastnictví je podle § 1158 NOZ spoluvlastnictvím nemovité věci, které je založeno vlastnictvím jednotek a může vzniknout, pokud je součástí nemovité věci dům alespoň se dvěma byty. Jednotka podle NOZ, která je výslovně prohlášena za věc nemovitou, zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné.⁴⁰ Bytem se tedy podle NOZ rozumí prostorově oddělená část domu sloužící k bydlení. Úprava bytového spoluvlastnictví se použije rovněž pro nebytové prostory, jakož i pro soubor bytů nebo nebytových prostorů.

Společnými částmi jsou minimálně takové části nemovitosti, které mají dle povahy věci a běžného užívání sloužit společně vlastníkům jednotek (např. vstupní chodba domu, schodiště, světlík, výtah a výtahová šachta atd.). NOZ v § 1160 odst. 2 dále stanoví: „Společnými jsou vždy pozemek, na němž byl dům zřízen, nebo věcné právo, jež vlastníkům jednotek zakládá právo mít na pozemku dům, stavební části podstatné pro zachování domu včetně jeho hlavních konstrukcí, a jeho tvaru i vzhledu, jakož i pro zachování bytu jiného vlastníka jednotky, a zařízení sloužící i jinému vlastníku jednotky k užívání bytu. To platí i v případě, že se určitá část přenechá některému vlastníku jednotky k výlučnému užívání.“

Velikost spoluvlastnického podílu na společných částech nemovité věci má rozhodující význam pro určení výše poplatků na správu domu a příspěvků do fondu oprav, jakož i pro výkon hlasovacího práva na shromáždění vlastníků jednotek. Původní pravidlo dle § 8 odst. 2 ZOVB, které vypočítává podíl vzájemným poměrem velikosti podlahové plochy jednotky k celkové ploše všech jednotek v domě, stanoví NOZ v § 1161 jako subsidiární, pokud není podíl na společných částech stanoven jako stejný či se zřetelem k povaze, rozměrům a umístění bytu. Tyto alternativní postupy, jimiž lze nyní velikosti spoluvlastnického podílu přizpůsobit vůli vlastníků a charakteru stavby, vychází vstřícně z názorů, že podíl na společných částech má být přednostně určen se zřetelem k hodnotě bytu (nebytového prostoru) a ne jen s ohledem na poměr

⁴⁰ § 1159 NOZ.

podlahových ploch (např. mohou být v domě místnosti s různě vysokými či zkosenými stropy, různou světlostí atd.).⁴¹

Vznik jednotek blíže popisuje NOZ v § 1163 an. Jednotky mohou vznikat:

- a) výstavbou, pokud se k tomu strany zavázaly v souvislosti se stavbou (změnou) domu, je-li dům alespoň v takové fázi rozestavěnosti, že je již uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí a byt je uzavřen obvodovými stěnami
- b) zápisem do katastru nemovitostí, pokud osoba k tomu oprávněná rozdělí své právo k domu a pozemku prohlášením na vlastnické právo k jednotkám
- c) zápisem do katastru nemovitostí, pokud si to ujednají spoluvlastníci při oddělení ze spoluvlastnictví nebo při jeho zrušení a vypořádání
- d) zápisem do katastru nemovitostí, pokud si to ujednají manželé při vypořádání či změně rozsahu společného jmění
- e) pokud o tom rozhodne soud při oddělení ze spoluvlastnictví, při zrušení a vypořádání spoluvlastnictví, při zúžení či vypořádání společného jmění

Pokud to není vyloučeno, může vlastník jednotky své právo k ní rozdělit na podíly, čímž vznikne spoluvlastnictví k jednotce. Spoluvlastníci jednotky (obdobně i manželé, kteří mají byt ve společném jmění) si zvolí společného zástupce, který vykonává jejich práva vůči osobě zodpovědné za správu domu.

Ustanovení § 1186 an. NOZ upravují zvláštní ustanovení týkající převodu jednotky.

Osobě odpovědné za správu domu nevzniká při převodu vlastnictví povinnost vypořádat příspěvky na správu domu ke dni účinnosti převodu. Při převodu má převádějící povinnost doložit nabyvateli potvrzením od osoby odpovědné za správu domu, jaké dluhy související se správou domu a pozemku přejdou na nabyvatele jednotky, respektive že takové dluhy nejsou. Převodce ručí osobě odpovědné za správu domu za dluhy, které takto na nabyvatele jednotky přešly.

Pokud jednotka vznikla rozdělením práva k domu nebo pozemku na vlastnické právo k jednotkám, má nájemce bytu, je-li fyzickou osobou, předkupní právo k jednotce při jejím prvním převodu.⁴² To platí po dobu šesti měsíců od účinnosti nabídky.

⁴¹ Eliáš K. a kol., Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou a rejstříkem., Ostrava, Sagit, 2012, s. 502.

Nová právní úprava zavádí institut „zrušení bytového spoluvlastnictví“. Je-li vlastníkem všech jednotek v domě jediný vlastník, může prohlásit, že mění vlastnické právo k jednotkám na vlastnické právo k nemovité věci. Také dohodou vlastníků jednotek je možné přeměnit bytové vlastnictví v podílové spoluvlastnictví nebo na základě dohody manželů⁴³ lze přeměnit bytové vlastnictví ve vlastnictví nemovité věci ve společném jmění manželů. Prohlášení i dohody vyžadují písemnou formu a účinky takto provedených změn nastanou zápisem do katastru nemovitostí. V případě zatížených jednotek je k platnosti dohody nebo prohlášení o zrušení bytového vlastnictví třeba písemného souhlasu osoby oprávněné z věcného práva.

1.5.2. Bytové družstvo, družstevní byt

Bytová družstva jako způsob řešení bytové situace se na našem území objevila v 50. letech 20. století v rámci komplexní družstevní bytové výstavby, která reagovala na tehdejší bytovou krizi. Tento institut běžně nazývaný „družstevní vlastnictví“ přetrvával do dnes a po určité odmlce po roce 1989, na níž se velkou měrou podílela nedůvěra a despekt k dobám minulým a zároveň silná preference osobního vlastnictví, lze pozorovat, že se s mírnou intenzitou navrácí ve formě družstevních výstaveb umožňujících následný převod do osobního vlastnictví. Přispívá k tomu i nižší pořizovací cena těchto bytů, nezatížená daní z nabytí nemovitých věcí při převodu družstevního podílu a s tím spojená administrativní nenáročnost. Jak bude uvedeno dále, je od daně z nabytí nemovitých věcí (po splnění určitých podmínek) osvobozena i následná transformace družstevního bytu do osobního vlastnictví.

Právní úprava družstva se původně nacházela v obchodním zákoníku⁴⁴ z roku 1991, který byl však v rámci rekodifikace zrušen NOZ. Nově jsou ustanovení tohoto institutu obsažena v § 552 až § 773 zvláštního zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, zákona o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“). Podle § 552 tohoto zákona je družstvo společenstvím neuzavřeného počtu osob založené za účelem vzájemné podpory svých členů nebo třetích osob, případně za účelem podnikání. Družstvo může mít nejméně tři členy, zakládá se na ustavující schůzi a každý jeho člen se podílí na základním kapitálu základním členským vkladem. Práva a

⁴² Totéž platí i v případě nájmu nebytového prostoru, pokud byl pronajat v souvislosti s bytem ve stejném domě.

⁴³ Předpokladem je, že všechny jednotky v domě jsou ve společném jmění manželů.

⁴⁴ Zákon č. 513/1991 Sb.

povinnosti člena plynoucí z jeho členství v družstvu představuje družstevní podíl. Družstevní podíl lze převést jen na osobu, která splňuje zákonné nebo stanovami družstva určené podmínky.

Bytové družstvo lze založit pouze za účelem zajišťování bytových potřeb jeho členů. Kromě správy domu s byty a nebytovými prostorami ve svém vlastnictví či vlastnictví jiných osob může bytové družstvo provozovat i jinou činnost, pokud je tato činnost pouze doplňková nebo vedlejší a není na újmu uspokojování bytových potřeb jeho členů.

Družstevním bytem je byt, který je v budově ve vlastnictví nebo ve spoluvlastnictví bytového družstva, nebo který je ve vlastnictví nebo spoluvlastnictví bytového družstva a bytové družstvo jej poskytlo do nájmu svému členovi, který se sám (případně jeho právní předchůdce) podílel na jeho pořízení členským vkladem.⁴⁵

Převádí-li se družstevní podíl v bytovém družstvu, dochází také k převodu nájemní smlouvy družstevního bytu, anebo převodu práva na uzavření takové smlouvy včetně všech práv a povinností s tím spojených. Současně se převádí všechny dluhy převodce vůči bytovému družstvu a dluhy bytového družstva vůči převodci, které souvisejí s užíváním bytu převodcem, anebo s právem na uzavření nájemní smlouvy bytu za podmínek určených stanovami. Ručitelem dluhů je převodce. Ustanovení § 736 odst. 1 ZOK akcentuje nemožnost omezení či vyloučení převoditelnosti družstevního podílu člena bytového družstva na nabyvatele, který splňuje podmínky stanov pro přijetí za člena bytového družstva. Není-li smlouvou stanoveno jinak, nastávají právní účinky převodu družstevního podílu vůči družstvu dnem doručení účinné smlouvy o převodu podílu družstvu. Stejně účinky má doručení prohlášení převodce a nabyvatele o uzavření takové smlouvy.

⁴⁵ Totéž platí pro družstevní nebytový prostor.

2. Daňová teorie

2.1. *Stručný pohled do historie daní*

„O ničem na světě nemůžeme tvrdit, že je jisté, s výjimkou smrti a daní,“ prohlásil v roce 1789 Benjamin Franklin.⁴⁶ Jistě to nebyl první člověk, který si na daně stěžoval, neboť od chvíle vzniku státu či jemu podobné instituce jsou vymyšleny všemožné způsoby výběru peněz.

První zmínky o zdokumentovaných daních sahají až do roku 3000 př. n. l. na území starého Egypta. Rovněž Bible hovoří o tom, že původním cílem cesty Josefa a Marie do Betléma byla registrace jejich majetku pro daňové účely. Existují také zprávy o daňových povinnostech ze staré Číny, které dokládají, že čínský lid musel platit daň z příjmu již v roce 10 našeho letopočtu.

Vůbec nejstaršími daněmi, které se však v současných daňových systémech téměř nepoužívají, byly daně z hlavy.⁴⁷ Předmětem jejich zdanění byla osoba.

Rovněž majetkové daně mají dlouhou historii, vznikaly téměř všude a mezi prvními. Snad všechny státy v historii vybíraly daň z půdy, domů a majetku, jejichž prostřednictvím si zajišťovaly prostředky na plnění svých funkcí. Zdanění vlastnictví určitého majetku (především nemovitostí) se nabízelo také proto, že se dalo jen těžko zatajit a nepotřebovalo nijak náročnou evidenci. Nejprve byly daně vybírány jen příležitostně k určitému účelu, měly podobu naturální nebo spočívaly ve výkonu nucených prací.⁴⁸

Povinnost platit daně nebyla nikdy přijímaná s oblibou a lidé se jí vzpírali od samého počátku dějin. Často opodstatněně se jim totiž protivilo, že by jim někdo měl brát jejich těžce vydělané peníze, aniž by měli možnost ovlivňovat politická rozhodování, např. prostřednictvím voleb. Je potřeba také upozornit na skutečnost, že výběr daní býval dříve mnohem agresivnější, než je tomu dnes. Rostoucí daňová zátěž a absence možnosti na oplátku ovlivňovat politické poměry státu vedlo k významným historickým událostem, jako byl podpis Magny charty libertatum v roce 1215,

⁴⁶ Conway E., *Ekonomie 50 myšlenek, které musíte znát.*, Praha, Slovart, 2013, s. 86.

⁴⁷ Vančurová A., Láchová L. a kol., *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva.*, Praha, 1. VOX, a.s., s. 14.

⁴⁸ Radvan M., *Zdanění nemovitostí v Evropě.*, Praha, LexisNexis, 2005, s. 8.

Bostonské pití čaje v roce 1773, americká válka za nezávislost v letech 1775-1783 a Velká francouzská revoluce v roce 1789.

Paradoxně však téměř ve všech výše uvedených případech byla daňová zátěž, vůči které se lidé bouřili, mnohem nižší než ta současná, kterou mají občané většiny moderních států, neboť mnohdy daňová sazba nepřesahovala ani 10 % a byla uvalována příležitostně zejména z válečných důvodů. Oproti tomu v dnešní době má například vojensky neutrální Švýcarsko sazbu daně z příjmu ve výši 30 %. Toto obecné zvýšení daňové zátěže vedlo však ke vzniku státu blahobytu a systémů sociálního zabezpečení. I přesto jsou daně stále jedním z nejkontroverznějších politických témat.

2.2. Pojem a funkce daně

Daň je platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.⁴⁹ Z definice vyplývá, že daně jsou nenávratné na rozdíl od poplatku, kterým se rozumí platba, jež částečně uhrazuje náklady spojené s činností státních orgánů, za kterou je bezprostředně poskytnutá určitá protihodnota.

V rámci daňové politiky státu plní daně celou řadu funkcí. Mezi ty základní řadíme fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační. Nejdůležitější a nejstarší z těchto funkcí je funkce fiskální, která zajišťuje obstarávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů pro financování veřejných statků a potřeb. Funkce alokační slouží ke korekci efektivnosti tržních mechanismů na některých trzích. Získané finanční prostředky pomocí výběru daní se následně alokují tam, kde se jich při tržní alokaci nedostalo. Redistribuční funkce zmírňuje rozdíly v příjmech u jednotlivých subjektů, dochází k přerozdělování důchodů tak, že vyšší majetek je zdaněn více. Daně tak zajišťují solidaritnost mezi občany státu. Stabilizační funkce souvisí s hospodářskou politikou státu, jejím úkolem je zajistit zmírnění cyklických výkyvů v ekonomice.

2.3. Principy zdanění

Problematiku zdanění trefně vystihuje bonmot Jean-Baptiste Colberta, francouzského ministra financí z let 1665 - 1683, který řekl: „Umění zdanění spočívá ve

⁴⁹ Bakeš M., Karfíková M., Kotáb P., Marková H. a kol., Finanční právo., Praha, C. H. Beck, 2012, s. 154.

schopnosti oškubat husu tak, aby dala co nejvíce peří a co nejméně syčela.“ To je pro zdanění opravdu příznačné.

Daňové systémy vychází z určitých principů, jejichž účelem je zajistit stabilitu a efektivnost daňové soustavy, která musí být zároveň únosná pro osobu daňového poplatníka. Takových principů existuje celá řada. Základ pro vymezení principů novodobého zdaňování položil Adam Smith ve své knize Bohatství národů (1776), když sestavil čtyři daňové kánony, jejichž podstatou je:

1. Lidé by měli přispívat poměrně ke svému příjmu. Dle tohoto principu by měli ti, kteří vydělají více, přispět větším podílem do státního rozpočtu než ti, kteří mají menší příjmy. Tento princip je základem progresivního zdanění.
2. Daň by měla být určitá, nikoli svévolná, doba a způsob jejího zaplacení by měl být všem jasný. Jedná se o princip přesnosti a určitosti, dnes chápaný jako požadavek právní perfektnosti a politické průhlednosti daňového systému.
3. Doba splatnosti daně by měla vycházet plátcí vstříc. Dle principu pohodlnosti platby by se každá daň měla vybírat tehdy a takovým způsobem, jak je to pro poplatníka nejlépe vhodné (v době, kdy existuje největší pravděpodobnost, že daň má být z čeho zaplacená).
4. Daně by neměly být nákladnější, než je nutné, a to jak pro občana, tak pro stát. Zde je klade důraz na efektivitu jak z hlediska nákladu na správu daní, tak s ohledem vlivu daní na chování ekonomických subjektů. Daně nemají působit nadměrné daňové břemeno, aby neovlivňovaly rozhodování daňových poplatníků, a náklady na jejich výběr a správu mají být minimální.

K základním moderním principům zdanění patří zejména daňová spravedlnost a daňová efektivita. Dalšími principy jsou korektnost, administrativní proveditelnost a daňová jistota.

2.4. Základní prvky právní konstrukce daní

Pro každou daň jsou charakteristické určité prvky, které jsou dány zákony a představují obecný předpoklad vzniku a existence daňověprávního vztahu. Tyto náležitosti také rozhodují o tom, v jaké míře budou daně na jednotlivé subjekty dopadat.

K hlavním prvkům patří daňový subjekt, předmět daně, základ daně, sazba daně a někdy také splatnost daně.

Daňovým subjektem je fyzická či právnická osoba, které zákon ukládá daňovou povinnost. S ohledem na to, zda má osoba povinnost daň platit, nebo je pověřena jí za jiného odvádět, se daňové subjekty dělí na daňové poplatníky a plátce daně. Poplatníkem je ten daňový subjekt, jehož příjmy, majetek či jiné úkony jsou dani podrobeny. Poplatník nese daňové břemeno a zpravidla daň sám platí. Ne vždy tomu tak ovšem je. Proto má-li zákonnou povinnost odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností, hovoříme o něm jako o plátcí daně. V některých případech vystupuje ještě další subjekt, který se nazývá daňový ručitel. Daňovému ručiteli zákon ukládá povinnost uhradit stanovenou daň v případě, že plátce nebo poplatník svou daňovou povinnost nesplní.

Předmětem neboli objektem daně se rozumí určitá veličina, ze které se daň vybírá. Objekt daně je většinou součástí názvu daně, např. daň z přidané hodnoty, daň z příjmů, daň z nemovitých věcí atd. Právně vzato se jedná o právní skutečnost, která vede ke vzniku právního vztahu a je východiskem pro stanovení daňového základu.

Základ daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel.⁵⁰ Jedná se tedy o veličinu, ze které se konkrétní daň vypočítává. Dle vymezení jednotky stanovení základu daně se daně dělí na daně hodnotové neboli ad valorem a na daně specifické. Základ daně je vyjádřen u valorických daní v peněžních jednotkách, kdežto u specifických daní ve fyzikálních jednotkách.

Sazba daně je měřítko, prostřednictvím kterého se ze základu daně vypočítá velikost daně. Podle typu základu daně daňová sazba může být pevná, nebo relativní. Pevná sazba daně je vyjádřena pevnou částkou a je charakteristická pro majetkové daně, např. sazba daně na 1 m² zastavěné plochy. Relativní neboli poměrná sazba je zpravidla stanovená procentuálně a vyjadřuje poměr daně k daňovému základu. Tato sazba může být lineární (daň roste s růstem základu ve stejném poměru) k základu daně nebo progresivní (s růstem základu daně roste daň relativně rychleji než základ daně). Z hlediska poplatníka nebo druhu předmětu daně sazbu daně dělíme na jednotnou a diferencovanou. Příkladem jednotné sazby je 4 % daň z nabytí nemovitých věcí, která

⁵⁰ Vančurová A., Láchová L. a kol., Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva., Praha, 1. VOX, a.s., s. 16.

se použije pro výpočet daně u všech zdaňovaných případů nezávisle na kvalitě nemovité věci. Výše diferencované sazby daně je ovlivněna podle druhu předmětu daně (typickým příkladem je sazba daně z přidané hodnoty).

Splatnost daně představuje zákonem stanovený okamžik, ke kterému má nastat splnění daňové povinnosti. Termín splatnosti může být určen ke konkrétnímu dni nebo v určité lhůtě. Některé daně se platí jednorázově, jiné ve splátkách či formou záloh.

2.5. Daňová soustava ČR

Daňová soustava je souhrn všech daní, které jsou v určitém státě v určitém čase vybírány. Z hlediska právního je reprezentována konkrétními daněmi, které upravují daňové zákony.⁵¹

V souvislosti s principy zdaňování, které požadují jasnost, přesnost a vyloučení svévole, je ukládání daňových povinností, jakož i povinností obecně zakotveno již na ústavní úrovni, jmenovitě v článku 4 Listiny a odstavci 5 článku 11 Listiny. Tato ustanovení implicitně umožňují a zároveň omezují ukládání povinností. Jmenovitě čl. 11 v odst. 5 stanoví: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“ Jednotlivé daňové povinnosti lze ukládat pouze a jenom výhradně formou zákona, neboť se jedná o velmi významný zásah do autonomní sféry člověka a do jeho základních lidských práv.

Základ dnešní daňové soustavy České republiky položil zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní s účinností od 1. 1. 1993, který však byl po deseti letech zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Daňovou soustavu tvoří daně přímé a daně nepřímé. Pro přímé daně je typické, že poplatník má povinnost odvádět daň (poplatník je znám), kdežto u nepřímých daní daně vybírá a odvádí jiná osoba než ta, která nese daňové břemeno (poplatník není znám). Mezi přímé daně patří:

- Daň z příjmů
 - daň z příjmů fyzických osob
 - daň z příjmů právnických osob
- daně majetkové
 - daň z nemovitých věcí
 - daň z nabytí nemovitých věcí

⁵¹ Bakeš M., Karfíková M., Kotáb P., Marková H. a kol., Finanční právo., Praha, C. H. Beck, 2012, s. 163.

- daň silniční

Mezi nepřímé daně patří:

- spotřební daně
 - daň z minerálních olejů
 - daň z lihu
 - daň z piva
 - daň z vína a meziproductů
 - daň z tabákových výrobků
- ekologické daně
 - daň ze zemního plynu a některých ostatních plynů
 - daň z pevných paliv
 - daň z elektřiny
- všeobecné daně
 - daň z přidané hodnoty

Z výše uvedených daní se vlastnictví nemovitostí a jejich převodů týkají zejména daně majetkové (vyjma daně silniční), daň z přidané hodnoty a daně z příjmů.

3. Daňové aspekty vlastnictví a převodů nemovitostí

3.1. Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí patří historicky k nejstarším daním. Její oblíbenost vyplývá bezesporu ze základních vlastností předmětu daně, kterými jsou nemožnost přestěhování, viditelnost, průkaznost a jednoduchá evidence v katastru nemovitostí. K dalším jejím kladům patří nenáročnost výběru, dlouhodobá stabilita a takřka nemožnost daňových úniků. Nežřídkou kdy však bývá předmětem kritiky z důvodu její nespravedlnosti, která spočívá v de facto několikerém zdanění jednoho důchodu. Lze předpokládat, že každá nemovitá věc byla pořízena ze zdaněného příjmu, a proto následné zdanění této věci je vnímáno jako druhé zdanění. Pokud k tomu ještě zohledníme daň z nabytí nemovitých věcí, jedná se o zdanění dokonce třetí.

Právní úpravu daně z nemovitých věcí představuje zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen „ZDNV“), ve znění pozdějších novel. Aktuálně poslední novelou je zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., které zákon novelizovalo v souvislosti s novou právní úpravou soukromého práva. K provedení zákona vyhláškou je zmocněno Ministerstvo financí a Ministerstvo zemědělství. Zákon je proveden vyhláškou Ministerstva zemědělství č. 412/2008 Sb., ve znění pozdějších novel a vyhláškou Ministerstva financí č. 441/2013 Sb.

Tato daň je hlavní daní majetkového typu, která se váže k vlastnictví nemovitého majetku, tedy k pozemkům, stavbám, bytovým jednotkám a nebytovým prostorům nacházejícím se na území ČR. Přitom nehraje roli, zda jejich vlastník je právnická či fyzická osoba s bydlištěm či sídlem na území ČR.

Jak vyplývá z § 1 ZDNV, daň z nemovitých věcí je složena ze dvou daní, a to z daně z pozemků a daně ze staveb a jednotek. Daň je rozdělena do dvou skupin proto, že poplatník daně z pozemků může být jiná osoba než u daně ze staveb a jednotek. Dalším důvodem je také rozdílnost výpočtu těchto daní.

3.1.1. Daň z pozemků

Podle § 2 odst. 1 ZDNV jsou předmětem daně z pozemků pozemky nacházející se na území ČR, které jsou evidované v katastru nemovitostí. Dle nové právní úpravy, která reaguje na NOZ a novou úpravu jednotek, nejsou předmětem daně z pozemků pozemky, které jsou součástí jednotky, a pozemky ve spoluvlastnictví všech vlastníků

jednotek v domě užívané společně s těmito jednotkami.⁵² Cílem tohoto vynětí je v případě pozemků, které jsou součástí jednotek, skutečnost, že tyto pozemky nejsou samostatnou věcí v právním smyslu a jsou tedy zdaněny v rámci daně ze staveb a jednotek společně s jednotkou. Vyloučení z předmětu daně týkající se pozemků ve spoluvlastnictví vlastníků jednotek užívaných společně s jednotkami sleduje především snížení administrativní náročnosti jak na straně poplatníků, tak na straně správců daně.

Pokud se bude jednat o pozemek sice užívaný společně s těmito jednotkami, ale ve spoluvlastnictví pouze některých vlastníků jednotek, bude takový pozemek samostatně předmětem daně z pozemků. V tomto případě bude poplatníkem daně z pozemků spoluvlastník pozemku. Poplatníci, kteří jsou spoluvlastníky pozemku nebo u nichž nelze určit podíl na pozemku, jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně, mají tzv. solidární daňovou povinnost. Toto pravidlo se použije i u daní ze staveb a jednotek.

Základ daně z pozemků stanoví zákon odlišně podle toho, o jaký druh pozemků se jedná. Základ daně a daň z pozemků za jednotlivé druhy pozemků se zaokrouhuje dle § 12a ZDNL na celé Kč (případně na celé m²) nahoru. Sazba daně z pozemků se podle jednotlivých druhů pozemků liší a dle základů daně může být relativní nebo pevná. Sazba daně u ostatní plochy je stanovena pevnou částkou za každý m². Základní sazba daně se dále násobí koeficientem, který je odstupňován s ohledem na počet obyvatel v obci podle posledního sčítání lidu. Obcím je současně dána možnost obecně závaznou vyhláškou zvýšit tento koeficient o jednu kategorii nebo ho snížit o jednu až tři kategorie.⁵³ Další možnost zvýšení – tentokrát výsledné daně – představuje ustanovení § 12 ZDNL zmocňující obce k vydání obecně závazné vyhlášky, která stanoví místní koeficient 2, 3, 4 nebo 5 pro zvýšení daně. Tímto koeficientem se daň poplatníka za jednotlivé druhy pozemků či jejich souhrny vynásobí.

Ustanovení § 4 ZDNL taxativně vyjmenovává pozemky, které jsou osvobozeny od daně z pozemků. Těchto případů je poměrně mnoho, lze mezi nimi však nalézt společné znaky, při nichž zákonodárce sleduje celospolečenské zájmy. Osvobození se často týká pozemků, které nejsou využívány k podnikatelské činnosti. Jedná se např. o pozemky sloužící k zabezpečování veřejných služeb, pozemky ekologického významu nebo pozemky sloužící k diplomatickým účelům podle mezinárodního práva.

⁵² Viz § 2 odst. 2 písm. e) ZDNL.

⁵³ Pro Prahu je stanoven koeficient 4,5, který lze zvýšit na 5,0 či snížit o jednu až tři kategorie.

Osvobozeny jsou také všechny pozemky ve vlastnictví státu, krajů a obcí za podmínky, že nejsou využívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány. V opačném případě osvobození nelze uplatnit.

3.1.2. Daň ze staveb a jednotek

3.1.2.1. Předmět daně

Podle § 7 ZDNLV předmětem daně ze staveb a jednotek jsou jednotky a zdanitelné stavby nacházející se na území ČR. Zdanitelné stavby jsou podle ZDNLV budovy dle katastrálního zákona a inženýrské stavby.

Budovu vymezuje katastrální zákon v § 2 jako nadzemní stavbu spojenou se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek převážně uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí.

Inženýrskými stavbami uvedenými v příloze ZDNLV jsou věže pro vysílání, retranslační věže a telekomunikační stožáry, věže, stožáry, věžové zásobníky pro hornictví a těžbu surovin, věže chladící pro energetiku, komíny a kouřové kanály pro energetiku, věže, stožáry, věžové zásobníky chemických podniků, průmyslové komíny chemických podniků, stavby hutního a těžkého průmyslu (kromě budov), věže, stožáry, věžové zásobníky pro ostatní průmysl a průmyslové komíny pro ostatní průmysl.

S ohledem na novou úpravu soukromého práva jsou předmětem daně ze staveb a jednotek dva druhy jednotek, a sice jednotky vymezené podle NOZ a jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů, včetně podílu na společných částech domu a případně i podílu na pozemku.

V případě, že zdanitelná stavba není samostatnou nemovitou věcí (je součástí pozemku dle superficiální zásady), hledí se na ni pro účely daně jako na nemovitou věc, která je ve vlastnictví toho, kdo vlastní věc, jejíž je zdanitelná stavba součástí.

Naopak předmětem této daně nejsou budovy, v nichž jsou jednotky. Je tomu tak právě proto, že každá jednotka je samostatným předmětem daně ze staveb a jednotek.

3.1.2.2. Subjekt daně

Poplatníka daně ze staveb a jednotek vymezuje ZDNLV v § 8 a je jím zpravidla vlastník zdanitelné stavby nebo jednotky. Jedná-li se však o jednotku nebo stavbu, která je ve vlastnictví ČR, je poplatníkem organizační složka státu nebo jiná státní organizace, která hospodaří s majetkem státu, anebo také právnická osoba, která užívá

zdanitelnou stavbu nebo jednotku na základě smlouvy o výpůjčce. Poplatníkem může být také svěřenský fond, podílový fond nebo fond obhospodařovaný penzijní společností za předpokladu, že jde o zdanitelnou stavbu nebo jednotku, která je v takových fondech.

Poplatníkem je vždy nájemce nebo pachtýř pronajaté nebo propachtované jednotky, která zahrnuje nebytový prostor jiný než sklep nebo komoru, nebo zdanitelné stavby, s výjimkou budovy obytného domu, jsou-li s nimi příslušné hospodařit Státní pozemkový úřad nebo Správa státních hmotných rezerv, nebo jsou-li převedené na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí.

Jak již bylo řečeno výše u daně z pozemků, platí i pro poplatníky daně ze staveb a jednotek, kteří jsou spoluvlastníky předmětu daně nebo u nichž nelze určit podíl na předmětu daně, solidární daňová povinnost - jsou povinni uhradit daň společně a nerozdílně.

3.1.2.3. Základ daně

Základ daně ze staveb a jednotek stanoví zákon v § 10 zvláště pro zdanitelné stavby a zvláště pro jednotky. V případě zdanitelných staveb je základem výměra zastavěné plochy v m² (rozhodující je stav k 1. lednu zdaňovacího období). Zastavěnou plochou zákon rozumí zastavěnou plochu stavby podle stavebního zákona odpovídající nadzemní části zdanitelné stavby⁵⁴. Základem daně u jednotek je upravená podlahová plocha jednotky v m² vynásobená jedním ze dvou koeficientů. Podlahová plocha se vynásobí koeficientem 1,22, je-li součástí jednotky pozemek, který přesahuje zastavěnou plochu, nebo je-li s jednotkou užíván pozemek ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě. Ve všech ostatních případech se podlahová plocha pro účely stanovení základu daně upravuje koeficientem 1,20. Je nutné zdůraznit, že pro účel daně podlahová plocha jednotky nezahrnuje podlahovou plochu společných částí domu v rozsahu podílu na nich, který je zahrnut v jednotce.

⁵⁴ Zastavěnou plochou stavby se rozumí plocha ohraničená pravoúhlými průřezmi vnějšího líce obvodových konstrukcí všech nadzemních i podzemních podlaží do vodorovné roviny. Plochy lodžii a arkýřů se započítávají. U objektů poloodkrytých (bez některých obvodových stěn) je zastavěná plocha vymezena obalovými čarami vedenými vnějšími líci svislých konstrukcí do vodorovné roviny. U zastřešených staveb nebo jejich částí bez obvodových svislých konstrukcí je zastavěná plocha vymezena pravoúhlým průřezem střešní konstrukce do vodorovné roviny.

Základ daně ze staveb a jednotek se zaokrouhluje na celé m² nahoru a daň ze staveb a jednotek se za jednotlivé zdanitelné stavby nebo jejich souhrn zaokrouhluje na celé Kč nahoru.

3.1.2.4. Sazba daně

Sazba daně ze staveb a jednotek je základní nebo zvýšená, zároveň je však stanovena odlišně s ohledem na druh stavby či jednotky, které se týká. Zákon stanovuje sazbu pro tyto stavby a jednotky:

- budovy obytných domů a ostatní budovy tvořící příslušenství k budově obytného domu
- budovy pro rodinnou rekreaci a budovy rodinného domu využívané pro rodinnou rekreaci
- garáže
- stavby a jednotky pro podnikatelskou činnost
- ostatní stavby a ostatní jednotky

Sazba daně u budovy obytného domu za m² zastavěné plochy je stanovena na 2 Kč. Obytnými domy se rozumí především domy rodinné, bytové domy, ve kterých více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a jsou k tomuto účelu určeny,⁵⁵ a obytné části zemědělských usedlostí. Pro příslušenství těchto zdanitelných staveb platí stejná sazba za m² (tj. 2 Kč), daň se však vyměřuje pouze ze zastavěné plochy přesahující 16 m². Příkladem příslušenství je domácí dílna, bazén atd.

Další skupinou jsou budovy pro rodinnou rekreaci a rodinné domy fakticky však využívané pro rodinnou rekreaci. Zde činí sazba daně 6 Kč za m² zastavěné plochy a v případě doplňkových staveb (vyjma garáží) 2 Kč za m².

Garáže, které stojí odděleně od stavby, jsou zdaněny základní sazbou ve výši 8 Kč za m². Obdobně platí i u jednotek, jejichž převažující část podlahové plochy je užívána jako garáž. Garáže vestavěné či přistavěné k jiné stavbě se zdaňují v rámci sazby stanovené pro tuto stavbu.

Sazba daně u zdanitelné stavby a u jednotky pro podnikatelskou činnost se liší dle druhu podnikání. Výše sazby daně pro podnikání v oboru zemědělské prvovýroby,

⁵⁵ Předpis č. 501/2006 Sb. Vyhláška o obecných požadavcích na využívání území, § 2, odst. 1.

lesního a vodního hospodářství činní 2 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy. Mnohem vyšší sazba daně je pro stavby a jednotky sloužící pro podnikání v průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice, ostatní zemědělské výrobě nebo k ostatním druhům podnikání, kde výše sazby je 10 Kč za 1 m².

Zákon také stanoví sazbu 6 Kč za 1 m² zastavěné plochy pro ostatní zdanitelné stavby a 2 Kč za 1 m² upravené podlahové plochy pro ostatní jednotky, které nepatří do žádné z předchozích skupin. Jedná se např. o stavby sloužící k nepodnikatelským účelům ve zdravotnictví, školství či sociální péči.

Dále zákon upravuje některé základní sazby daně a to v podobě zvýšení této sazby. Základní sazba daně za 1 m² zastavěné plochy zdanitelné stavby se zvyšuje u budovy obytných domů a ostatní budovy tvořící příslušenství k budově obytného domu, budovy pro rodinnou rekreaci a budovy rodinného domu využívané pro rodinnou rekreaci, garáže a u ostatních staveb o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, jestliže zastavěná plocha nadzemního podlaží přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy. Toto zvýšení se vztahuje také ke zdanitelným stavbám určeným k podnikání, jestliže zastavěná plocha každého dalšího nadzemního podlaží přesahuje alespoň jednu třetinu zastavěné plochy. Prvním nadzemním podlažím se rozumí konstrukční podlaží s úrovní podlahy (případně její části) do 0,80 m pod nejnižším bodem přilehlého terénu, pokud projektová dokumentace nevyhradí jinak. Za další nadzemní podlaží se považují všechna ostatní podlaží včetně účelově určeného podkroví, která jsou situována nad prvním nadzemním podlažím. Výše uvedené základní sazby, resp. zvýšené sazby podle počtu nadzemních podlaží, se násobí odlišnými koeficienty, které zohledňují počet obyvatel v obcích, v nichž se zdanitelné stavby či jednotky nachází. Hodnota tohoto koeficientu se pohybuje v rozmezí 1,0 až 4,5 a i tady je možnost jeho úpravy ze strany obce formou obecně závazné vyhlášky. Obec tak může jí přidělený koeficient zvýšit o jednu kategorii nebo snížit až o tři kategorie. Koeficient 4,5, který je pro Prahu, lze zvýšit maximálně na hodnotu 5,0.

V případě budov pro rodinnou rekreaci, budov rodinných domů využívaných pro rodinnou rekreaci, garáží, zdanitelných staveb a jednotek převážně užívaných k podnikatelské činnosti má obec také možnost zvýšit základní sazbu i zvýšenou sazbu podle počtu nadzemních podlaží, platí zde však jiný princip, který nezohledňuje počet obyvatel v dané obci. Obecně závaznou vyhláškou může obec plošně vynásobit sazbu u

všech takových zdanitelných staveb a jednotek koeficientem 1,5. Dále může být základní sazba nebo zvýšená sazba vynásobena koeficientem 2,0 v případech, kdy se budova pro rodinnou rekreaci, budova rodinného domu užívaného pro rodinnou rekreaci a jejich doplňkové stavby nachází na území národního parku nebo v zónách I. chráněných krajinných oblastí.

U obytných domů, které mají nebytový prostor užívaný k podnikání, se zvyšuje daň ze staveb a jednotek o součin podlahové plochy tohoto prostoru a 2 Kč. To neplatí v případě nebytového prostoru sloužícího k podnikání v zemědělské prvovýrobě nebo nebytového prostoru, který je osvobozenou částí budovy. Daň se zvyšuje také u jednotek, které zahrnují podnikatelsky využitý nebytový prostor, nejedná-li se o prostor, který je osvobozen, slouží k zemědělské prvovýrobě, lesnímu či vodnímu hospodářství. Tato daň se zvyšuje o součin upravené podlahové plochy tohoto nebytového prostoru a kladného rozdílu mezi sazbou daně příslušnou pro jednotku, jejíž převažující část podlahové plochy je užívána pro podnikání a sazbou daně příslušnou pro tuto jednotku⁵⁶.

V souladu s § 12 ZDNL, který zmocňuje obce k vydání obecně závazné vyhlášky stanovící koeficient 2, 3, 4 nebo 5 pro všechny nemovitosti na území celé obce, může být výsledná daň tímto koeficientem vynásobena.

3.1.2.5. Osvobození od daně

Případy osvobození od daně ze staveb a jednotek jsou upraveny podobně jako u daně z pozemků. I zde je třeba splnit zákonem předpokládané podmínky, které sledují určité celospolečenské zájmy. Přitom v některých z těchto případů poplatník ani nemusí předložit daňové přiznání.⁵⁷ Těmito případy upravenými § 9 ZDNL jsou osvobození týkající se:

- zdanitelných staveb a jednotek ve vlastnictví České republiky (osvobození se však nevztahuje na stavby, vyjma budov obytných domů, a jednotky, které zahrnují nebytový prostor jiný než sklep nebo komoru a jsou využívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány)
- zdanitelných staveb a jednotek ve vlastnictví obce, na jejímž katastrálním území se nachází

⁵⁶ §11a ZDNL.

⁵⁷ §9, odst. 5 a contrario.

- zdanitelných staveb a jednotek ve vlastnictví jiného státu užívaných diplomatickými zástupci, konzuly a jinými osobami požívajícími diplomatických výsad a imunit dle mezinárodního práva za podmínky vzájemnosti
- zdanitelných staveb vodárenských objektů včetně úpraven vod, kanalizačních objektů, čistíren odpadních vod, staveb určených k čištění odpadních vod před vypouštěním do kanalizací, staveb sloužících k závlaze a odvodňování pozemků, staveb přenosových, přepravních nebo distribučních soustav nebo rozvodných tepelných zařízení
- zdanitelných staveb drážních, leteckých, vodních cest a přístavů, jsou-li užívány k veřejné dopravě v souladu s rozhodnutím speciálního stavebního úřadu
- zdanitelné stavby nebo jednotky sloužící k zajištění hromadné osobní přepravy
- zdanitelné stavby nebo jednotky ve vlastnictví kraje nacházející se v jeho územním obvodu

Ostatní nároky na osvobození daně jsou možné jen na základě jejich uplatnění v daňovém přiznání poplatníka. Tato osvobození mohou být trvalá či dočasná. Mezi trvale osvobozené stavby a jednotky dle § 9 ZDNL patří:

- zdanitelné stavby veřejně přístupných památkových objektů prohlášených za kulturní památku ve vlastnictví České republiky nebo přístupných z důvodů výchovně vzdělávacích na základě písemné smlouvy uzavřené mezi Ministerstvem kultury a vlastníkem
- budovy nebo jednotky ve vlastnictví registrovaných církví a registrovaných náboženských společností sloužící k vykonávání náboženských obřadů a k výkonu duchovní správy (pouze v případě, že nejsou využívány k podnikání, pronájmu nebo pachtu)
- budovy nebo jednotky ve vlastnictví obecně prospěšných společností, spolků, odborových organizací, organizací zaměstnavatelů, mezinárodních odborových organizací a jejich pobočných organizací

(pouze v případě, že nejsou využívány k podnikání, pronájmu nebo pachtu)

- zdanitelné stavby a jednotky sloužící školám a školským zařízením zapsaným ve školském rejstříku, zdanitelné stavby a jednotky sloužící k poskytování péče o děti do 3 let věku, dále také stavby a jednotky sloužící muzeím, galeriím, knihovnám a veřejným archivům
- zdanitelné stavby a jednotky sloužící zdravotnickým zařízením, zařízením sociálních služeb, fundacím nebo ústavům k jimi vykonávané veřejně prospěšné činnosti a spolkům zdravotně postižených občanů
- zdanitelné stavby nebo jednotky sloužící výlučně k úpravě odpadů pro jejich další využití, k asanaci a rekultivaci skládek odpadů, k asanaci kontaminovaných pozemků, podzemních vod a objektů, pro třídění a sběr odpadů, pro tepelné, biologické, chemické a fyzikální zneškodňování odpadů, pro skládky odpadů
- zdanitelné stavby nebo jednotky sloužící provozu malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, provozu výroben elektřiny využívajících energii větru, provozu výroben elektřiny nebo tepla využívajících energie bioplynu, pokud je získaná energie dodávána do sítě nebo dalším spotřebitelům, pro zdroje využívající geotermální energie včetně tepelných čerpadel, které dodávají teplo spotřebitelům, nebo jako zdroje energie z biomasy
- budovy obytných domů nebo jednotky ve vlastnictví držitele průkazu ZTP nebo ZTP/P, který je příjemcem příspěvku na živobytí nebo je osobou společně posuzovanou s příjemcem příspěvku na živobytí, a to v rozsahu, v jakém slouží k jejich trvalému bydlení
- budovy pro rodinnou rekreaci ve vlastnictví držitele průkazu ZTP, který je buď příjemcem příspěvku na živobytí, nebo osobou společně posuzovanou s příjemcem příspěvku na živobytí, nebo budovy pro rodinnou rekreaci ve vlastnictví držitele průkazu ZTP/P
- zdanitelné stavby nebo jednotky ve vlastnictví veřejných výzkumných institucí (pouze v případě, že nejsou využívány k podnikání, pronájmu nebo pachtu)

- zdanitelné stavby nebo jednotky ve vlastnictví veřejných vysokých škol (pouze v případě, že nejsou využívány k podnikání, pronájmu nebo pachtu)

Jiná osvobození, která zákon uvádí, mají pouze dočasný charakter, jejich cílem je motivovat a podpořit poplatníky určitých druhů staveb, na jejichž rekonstrukci je veřejný zájem, jakož i podpora a motivace poplatníků k rekonstrukcím a úpravám šetrným k životnímu prostředí. Takto jsou osvobozeny:

- po dobu 8 let po provedení stavební úprav zdanitelné stavby nebo jednotky kulturních památek (doba počíná rokem následujícím po vydání kolaudačního souhlasu)
- zdanitelné stavby a jednotky na dobu 5 let od roku následujícího po provedení změny systému vytápění z pevných paliv na systém využívající obnovitelné energie solární, větrné, geotermální a biomasy

Mohou nastat i situace, ve kterých požadované podmínky pro osvobození od daně ze staveb a jednotek splňuje pouze část zdanitelné stavby či jednotky. Tehdy je umožněno osvobození částečné. Výše osvobození odpovídá dle §9 odst. 2 ZDNU poměru, v jakém je podlahová plocha nadzemní části zdanitelné stavby nebo podlahová plocha jednotky podléhající osvobození k celkové podlahové ploše nadzemních částí zdanitelné stavby nebo podlahové ploše jednotky.

3.1.3. Správa daně z nemovitých věcí

Správou daně rozumíme postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně, jakož i zabezpečení její úhrady. Obecnou procesně právní úpravu daňového řízení představuje zákon č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), který se použije, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Základními povinnostmi daňového poplatníka v rámci daňového řízení jsou povinnost tvrzení a povinnost důkazní.⁵⁸ Pokud je daňové přiznání podáno řádně a včas je splněna první povinnost, na dokazování učiněného tvrzení nemusí vůbec dojít. Má-li však správce daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání, vzniká

⁵⁸ Radvan M., Zdanění nemovitostí v Evropě., Praha, LexisNexis, 2005, s. 88.

daňovému subjektu tzv. povinnosti důkazní. V těchto případech je poplatník vyzván, aby se k předloženým podkladům a pojatým pochybnostem vyjádřil, opravil a doplnil údaje, prokázal a předložil důkazní prostředky k odstranění vzniklých pochybností. Není-li poskytnuta ze strany subjektu daně potřebná součinnost, může mu být správcem daně daň stanovena podle pomůcek.

Speciální úprava správy daně z nemovitých věcí se nachází v ZDNL, konkrétně v § 13 an. Správou daně z nemovitých věcí, respektive daně z pozemků, daně ze staveb a jednotek jsou pověřeny finanční úřady, které jsou místně příslušné podle toho, kde se zdaňovaná nemovitá věc nachází. Nemovitosti na území ČR jsou zdaňovány podle stavu k 1. lednu příslušného zdaňovacího období. Daň z nemovitých věcí se vyměřuje dopředu na stávající zdaňovací období, k případným změnám rozhodných skutečností nastalým v průběhu zdaňovacího období se nepřihlíží. Takové změny jsou relevantní pro daňovou povinnost v následujícím zdaňovacím období.

Daňové přiznání musí být podáno do 31. ledna příslušného zdaňovacího období. Z důvodu optimalizace administrativní zátěže a času správce daně i poplatníka, není třeba, aby poplatník, který již dříve daňové přiznání podal, opakoval své podání každoročně, neboť okolnosti rozhodné pro vyměření daně jsou správci daně známé již z minulosti. Dojde-li však ke změně těchto okolností, vzniká poplatníkovi opět povinnost podat daňové přiznání, resp. dílčí daňové přiznání, místně příslušnému finančnímu úřadu. K takovým změnám patří např. změna obytného domu na jednotlivé bytové a nebytové jednotky, přístavba, nástavba, užívání nebytových prostor v domě pro podnikání atd. Vede-li změna rozhodných okolností v zániku daňové povinnosti např. z důvodu jejího přechodu na jiného poplatníka, má daňový subjekt oznamovací povinnost vůči finančnímu úřadu. Tuto povinnost je povinen splnit do 31. ledna následujícího zdaňovacího období.⁵⁹

V § 13a odst. 2 ZDNL jsou vymezeny případy, ve kterých poplatník nemusí podat daňové přiznání nebo dílčí daňové přiznání, přestože dojde ke změnám rozhodných okolností pro stanovení daně, a současně nemusí tyto změny ani oznamovat. Jedná se o situace, kdy dojde pouze:

- ke změně sazeb daně

⁵⁹ Změny týkající se údajů uvedených v daňovém přiznání (např. změna trvalého pobytu poplatníka) je poplatník povinen oznámit správci daně do 30 dnů ode dne, kdy nastaly.

- ke změně průměrné ceny půdy přiřazené k jednotlivým katastrálním územím podle § 5 odst. 1 ZDNL
- ke stanovení nebo ke změně koeficientu zvyšujícího základní sazbu daně ze zákona nebo na základě obecně závazné vyhlášky obce
- k zániku osvobození zemědělských pozemků, které byly osvobozeny na základě obecně závazné vyhlášky obce nebo k zániku osvobození od daně uplynutím zákonem stanovené lhůty
- ke změně místní příslušnosti

V uvedených případech je správcem daně daň automaticky vyměřena podle poslední známé daně upravené o tyto změny.

ZDNL v §13a také řeší zvláštní situace, kdy k rozhodnému dni není zřejmé, kdo je vlastníkem nemovité věci, a tím pádem poplatníkem daně, nebo kdy se prodlužuje lhůta pro podání daňového přiznání. Pokud daňový poplatník zemřel ve lhůtě pro podání daňového přiznání a nesplnil povinnost ho podat, prodlužuje se tato lhůta o 2 měsíce (stejně prodloužení platí pro případ rozhodnutí v řízení o pozůstalosti v průběhu lhůty pro podání daňového přiznání, jestliže osoba spravující pozůstalost nesplnila povinnost ho podat). Pokud katastr nemovitostí nerozhodne o povolení vkladu vlastnického práva do 31. prosince toho roku, ve kterém byl návrh podán, je stanovena povinnost podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí proveden. Daňové přiznání poplatník podává za kalendářní rok následující po roce, v němž nastaly právní účinky vkladu.

Daň je splatná ve dvou splátkách, a to nejpozději do 31. května a do 30. listopadu běžného zdaňovacího období. Tato lhůta platí pro všechny poplatníky s výjimkou poplatníků daně provozujících zemědělskou výrobu a chov ryb, kdy pro tyto poplatníky je daň rovněž splatná ve dvou stejných splátkách, ale až do 31. srpna a do 30. listopadu. Pokud je výše roční daně nižší než 5 000 Kč, je tato daň splatná najednou, a to nejpozději do 31. května běžného zdaňovacího období. Pokud po doměření daně přesáhne výše daně částku 5 000 Kč a prvotní vyměřená daň správcem daně nepřesáhla tuto částku, část daně odpovídající vyměřené dani je splatná ve lhůtě splatnosti první

splátky daně a doměřený rozdíl je splatný do 30. listopadu běžného zdaňovacího období.

Minimální výše pro předepsání daně je 30 Kč, jestliže je však celková daň poplatníka nižší než 30 Kč, daňové přiznání se i tak podává, daň se vyměří, ale nepředepíše.

Činí-li v obvodu územní působnosti jednoho správce daně daň z pozemků u poplatníka, který podává daňové přiznání za spoluvlastnický podíl na dani z pozemku nebo kterému je vyměřena daň ve výši spoluvlastnického podílu na dani z pozemku z moci úřední, méně než 50 Kč, je daňová povinnost poplatníka u daně z pozemků 50 Kč. Obdobné pravidlo platí i pro daň ze staveb a jednotek.⁶⁰

Výnos daně z nemovitých věcí směřuje do místních rozpočtů. Příjemce je vždy ta obec, na jejímž území se zdaňovaná nemovitost nachází.⁶¹

3.1.4. Úvahy a zhodnocení

Jak již bylo výše uvedeno, daň z nemovitých věcí je veřejnosti vnímaná negativně. Hlavním důvodem je několikeré zdanění jednoho důchodu, jelikož nemovitá věc byla pořízená z již zdaněného příjmu. S vlastnictvím nemovité věci také není bez dalšího automaticky spojen výnos, i přesto musí daňový poplatník v pravidelných intervalech odvádět daň, bez ohledu na výši jeho příjmu a jeho platební schopnosti, neboť předmětem daně je samotná nemovitost, což je ve své podstatě nespravedlivé.

I přesto, že tato daň má poměrně mnoho negativních vlastností, neměli bychom pomíjet její pozitivní stránku. Dle mého názoru hlavním argumentem svědčícím zachování daně z nemovitých věcí je její význam pro místní rozpočty, neboť se jedná o jedinou daň, která plně připadá obcím. Navíc je pozitivní, že právním úpravou umožňuje obcím ovlivnit výši této daně a regulovat tak příjem z ní plynoucí na místní úrovni. Na druhé straně se obávám, že celková výše těchto příjmů, jakož i způsob a rozsah možnosti jeho ovlivnění jsou nedostatečné pro zabezpečení kvalitních veřejných statků a služeb pro obyvatele obce. Rovněž daňové zatížení touto daní je nízké ve srovnání s tržní hodnotou nemovitosti, na kterou má vliv úroveň obce jako takové.

Dle mého názoru přichází v úvahu dvě možnosti, jak se vypořádat s neoblíbeností a neefektivitou daně z nemovitých věcí, kterými jsou zrušení této daně,

⁶⁰ § 15 odst. 4.

⁶¹ § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 243/2000 Sb., zákon o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní).

nebo její zvýšení s cílem vylepšení životní úrovně obyvatelstva v jednotlivých obcích. Osobně bych preferoval možnost druhou. Pokud by tomu tak bylo a obce by právě z takto získaných prostředků mohly zvelebovat místní komunikace, osvětlení a další veřejné služby, daň z nemovitých věcí by jistě lépe obstála v očích poplatníků. Negativní vnímání této daně poplatníky by mohlo také zmírnit, pokud by bylo obecně možné snížit základ důchodové daně o částku zaplacenou na této dani. Současně jsem toho názoru, že by tím nedošlo k nijak významnému snížení příjmu do státního rozpočtu.

3.2. *Daň z nabytí nemovitých věcí*

Daň z nabytí nemovitých věcí patří do skupiny majetkových daní, na rozdíl od daně z nemovitých věcí, která se váže k vlastnictví určitého majetku, je tato daň spojena se změnou osoby vlastníka. Jedná se tedy o daň transferovou neboli převodní, respektive přechodovou.

Daň z nabytí nemovitých věcí s účinností od 1. ledna 2014 nahrazuje v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva daň z převodu nemovitostí, která byla po dobu 21 let součástí naší daňové soustavy. Nynější právní úpravu představuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí⁶² (dále jen „ZDNNV“), které současně ruší zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „ZDDD“). Tím také došlo ke zrušení dalších transferových daní, a to daně dědické a daně darovací, což ale neznamená, že tyto instituty již nepodléhají zdanění. Dědictví a darování je nyní upraveno v rámci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Daň z nabytí nemovitých věcí je v zásadě založena na stejném principu jako daň z převodu nemovitostí, na jejíž místo nastoupila. Odlišnosti od předchozí úpravy souvisí především s návazností na právní úpravu NOZ, která zavádí nejen nové pojetí nemovitých věcí, ale i některé nové právní instituty, kterými jsou např. právo stavby či svěřenský fond. Původním záměrem ZDNNV bylo přenést daňovou povinnost na nabyvatele nemovité věci a eliminovat tak jeho ručitelství, resp. sjednotit osobu poplatníka s nabyvatelem, tento návrh byl však zákonodárci odmítnut, a tak

⁶² Zákonné opatření Senátu schválila nová Poslanecká sněmovna usnesením č. 379/2013 Sb., ze dne 27. listopadu 2013.

poplatníkem zůstává i nyní zpravidla převodce (prodávající). Strany si však nově mohou dohodnout, že poplatníkem daně bude nabyvatel.

3.2.1. Předmět daně

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je dle § 2 ZDNNV úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Touto nemovitou věcí je pozemek, stavba, bytová či nebytová jednotka nebo část inženýrské sítě nacházející se na území ČR, jakož i právo stavby zatěžující pozemek na území ČR a dále spoluvlastnický podíl na těchto nemovitých věcech. Předmětem daně je také nabytí vlastnického práva k výše uvedené nemovité věci na základě zajišťovacího převodu práva nebo úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva.

Při zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem uvedeným výše, jejichž spoluvlastníci jsou totožní, je předmětem daně pouze úplatné nabytí podílu na těchto nemovitých věcech v rozsahu, v jakém svou hodnotou odpovídá kladnému rozdílu mezi souhrnem hodnot všech podílů spoluvlastníka na těchto nemovitých věcech, které byly předmětem vypořádání, po vypořádání a před vypořádáním.

Předmětem zdanění v rámci daně z nabytí nemovitých věcí není nabytí vlastnického práva k nemovité věci prováděním pozemkových úprav, přeměnami obchodních korporací nebo poskytnuté jako náhrada při vyvlastnění. Tato vyloučení z předmětu daně sledují určité cíle, kterými jsou zejména odstranění administrativní zátěže a jednoznačné stanovení pravidel souvisejících s přeměnami obchodní korporace.

ZDNNV upřesňuje, co rozumí nabytím vlastnického práva k nemovité věci a co rozumí úplatou. V případě nabytí vlastnického práva je pro daňové účely zavedená fikce, podle níž je nabytím také vyčlenění nebo nabytí nemovitosti do svěřenského fondu, a nabytí stavby, která se stane součástí pozemku a která byla samostatnou nemovitou věcí, součástí práva stavby nebo neoprávněně zřízena na tomto pozemku. Úplata spočívá v poskytnutí peněžních prostředků⁶³ ve smyslu zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů nebo poskytnutí nepeněžitého plnění⁶⁴ za přijaté plnění. Hodnota nepeněžního plnění se určí podle zákona upravujícího

⁶³ Podle § 2 odst. 1 písm. c) peněžními prostředky jsou bankovky, mince, bezhotovostní peněžní prostředky a elektronické peníze.

⁶⁴ Například ve formě movité nebo nemovité věci, postoupené pohledávce, prominutí dluhu apod.

oceňování majetku nebo se zjišťuje cena nabývané nemovité věci snižená o úplatu, jejíž hodnotu určit lze.

ZDNNV eliminuje možnost obcházení institutu pravé směny prostřednictvím institutu tzv. vzájemného darování. Ustanovení § 53 ZDNNV v reakci na § 2061 NOZ odchylně stanoví, že v případě vzájemného darování se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí jedná o koupi nebo směnu i vzhledem k hodnotě plnění jedné ze stran, která převyšuje hodnotu plnění strany druhé. V této převyšující hodnotě tedy nepůjde o dar, jak stanoví NOZ. Prakticky to znamená, že i v těchto případech budou dani podléhat všechna úplatná nabytí vlastnického práva k vymezené nemovité věci v rámci provedené směny a je nutné i na vzájemné darování pohlížet jako na pravou směnu. Stejnou úpravu představuje § 21c odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Existují však i takové skutečnosti, které v okamžiku svého vzniku vypadají jako bezvadné nabytí vlastnického práva, ačkoli později vyjde najevo, že trpí vadami, které způsobí jejich neplatnost či zdánlivost, protože se na ně v důsledku toho hledí, jako by k nabytí vlastnictví nikdy nedošlo. Existence těchto okolností nemůže být správcem daně předem zřejmá a jejich zkoumání by představovalo pro správce daně nezvladatelnou administrativní zátěž, proto § 54 ZDNNV upravuje zvláštní ustanovení o vzniku daňové povinnosti. Toto ustanovení jasně říká, že skutečnosti, se kterými je spojen vznik daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí, zakládají daňovou povinnost i v případě, že k nim došlo na základě právního jednání, od kterého bylo později odstoupeno, které se později ukázalo zdánlivým nebo neplatným, které bylo zrušeno splněním rozvazovací podmínky nebo které bylo zrušeno z důvodu neúměrného zkrácení. Tato vzniklá daňová povinnost poplatníka může rovněž zaniknout za podmínky, že se vlastníkem nemovité věci stane její původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka. Při splnění stejné podmínky zanikne i daňová povinnost v případě zrušení vyvlastnění nebo zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci s výjimkou případu, kdy se převod tohoto práva stane nepodmíněným. Zánik daňové povinnosti poplatník uplatní v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání. Správce daně rozhodne o zániku daňové povinnosti bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně či nikoliv.

3.2.2. Subjekt daně

Dle § 1 odst. 1 ZDNNV je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí v případě nabytí vlastnického práva na základě smlouvy kupní nebo směnné převodce a ručitelem této daňové povinnosti je nabyvatel. Strany však mají možnost dohodnout se ve smlouvě na tom, že poplatníkem bude nabyvatel. V ostatních případech nabytí vlastnického práva je poplatníkem nabyvatel.⁶⁵ Jako na jediné nabyvatele či převodce se hledí také na podílový fond, fond obhospodařovaný penzijní společností nebo svěřenský fond, jde-li o nabytí vlastnického práva do nebo z takového fondu.

ZDNNV upravuje solidární daňovou povinnost poplatníků, u kterých nelze určit velikost jejich podílů na nemovité věci (např. nabytí nemovité věci do, popř. ze společného jmění manželů). Tito poplatníci mají společnou a nerozdílnou daňovou povinnost a jsou povinni si zvolit společného zmocněnce⁶⁶, který za ně podá daňové přiznání a daň uhradí. Nedojde-li ke zvolení společného zmocněnce ani na výzvu správce daně, bude jim ustanoven společný zástupce. Za společného zástupce je automaticky považován také poplatník, který první podal daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání.

3.2.3. Základ daně

Základ daně pro účely daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj. Nabývací hodnota se stanovuje s ohledem na den, ve kterém nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitostí, a je jí sjednaná cena, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena nebo zvláštní cena.

Sjednaná cena představuje úplatu za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Nabývací hodnotou je sjednaná cena za předpokladu, že je tato cena vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě, nebo v případě, že to stanoví ZDNNV. Výlučnost sjednané ceny jako nabývací hodnoty je stanovena v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci ujednané ve smlouvě o výstavbě, je-li nabyto za účelem vzniku nové jednotky nebo změny již existující jednotky nástavbou, přístavbou nebo stavební

⁶⁵ Jedná se zejména o výkon rozhodnutí nebo exekuci, vyvlastnění, vydržení, nabytí nemovité věci v insolvenčním řízení nebo ve veřejné dražbě, nabytí na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, v souvislosti s postoupením pohledávky, při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací, jakož i nabytí v případě vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací nebo zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví.

⁶⁶ Viz § 30 DŘ.

úpravou domu. Příkladem může být zvětšení podlahové plochy jednotky na úkor sousední bytové jednotky nebo vznik nových bytových jednotek v podkroví, které bylo doposud ve vlastnictví všech vlastníků jednotek. Tyto uvedené případy jsou v praxi méně časté, většinou jde o nižší částky, a proto je finančně a administrativně méně náročné stanovení nabývací hodnoty pomocí sjednané ceny. Dále se stanovuje nabývací hodnota sjednanou cenou u nabývání vlastnictví k nemovitostem z nebo do majetku územního samosprávného celku, dobrovolného svazku obcí nebo Regionální rady regionu soudržnosti.

Srovnávací daňová hodnota je nabývací hodnotou, je-li vyšší než sjednaná cena. Tato hodnota je buď částka odpovídající 75 % směrné hodnoty, nebo částka odpovídající 75 % zjištěné ceny. Hranice 75 % je zvolena s ohledem na účel srovnávací daňové hodnoty, kterým je omezení užití sjednaných cen pro daňové účely, které jsou výrazně nižší než tržní cena. ZDNNV umožňuje, aby si poplatník daně vybral, zda k určení srovnávací hodnoty bude užitá směrná hodnota, či zjištěná cena. Zjištěná hodnota se však užije vždy, pokud poplatník neposkytne potřebné podklady dle § 43 odst. 1⁶⁷ k určení směrné hodnoty nebo nelze určit směrnou hodnotu.

Směrná hodnota je upravena v § 15 ZDNNV a postup jejího určení stanovuje vyhláška Ministerstva financí č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. Pro určení směrné hodnoty není třeba znalecký posudek, což snižuje administrativní náročnost. Směrná hodnota se určuje u některých pozemků, staveb, jednotek a příslušenství nemovitých věcí. U jednotek se určuje jen u těch, které nezahrnují nebytové prostory jiné než garáže, sklepy nebo komory. Směrná hodnota se také určuje u pozemků tvořících s těmito jednotkami funkční celek. Důvodem, proč se směrná hodnota neurčuje u všech nemovitostí, je fakt, že vychází z cen nemovitostí v místě, ve kterém se nachází nemovitá věc, ve srovnatelném časovém období s tím, že se zohledňuje druh, polohu, účel, stav, stáří, vybavení a stavebné technické parametry nemovité věci. Je tedy potřeba, aby existoval dostatek relevantních transakcí, které poskytnou požadované údaje o cenách obdobných nemovitostí.

⁶⁷ Poplatník je povinen v daňovém přiznání sám vyčíslit zálohu a uvést údaje nutné k určení směrné hodnoty, jimiž jsou údaje týkající se velikosti, druhu, polohy, účelu, stavu, stáří, vybavení a stavebně technických parametrů nemovité věci.

Nabývací hodnotou je zjištěná cena, není-li nabývací hodnotou sjednaná cena nebo srovnávací daňová hodnota, nebo pokud to stanoví ZDNNV. Na rozdíl od směrné hodnoty zjištěná cena je cena uvedená ve znaleckém posudku dle ZOM. Stanovení nabývací hodnoty výlučně zjištěnou cenou je v případech, kdy poplatník nabude vlastnické právo k nemovité věci na základě finančního leasingu, zajišťovacího převodu práva, úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva nebo nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, jejichž je tato nemovitá věc součástí. Nabývací hodnotou bude výlučně zjištěná cena i tehdy, bude-li současně s nabytím vlastnického práva k nemovité věci nabýváno vlastnické právo k jinému majetku a sjednanou cenu nemovité věci nebude možné stanovit samostatně.

Jak bylo uvedeno výše, nabývací hodnotou pro stanovení základu daně může být také zvláštní cena a lze-li ji určit je nabývací hodnotou výlučně. ZDNNV v § 17 až § 21 definuje zvláštní cenu pro jednotlivé případy jejího použití. Jedná se o zvláštní cenu při vydražení a předražku, zvláštní cenu u obchodních korporací, zvláštní cenu v souvislosti s insolvencí, zvláštní cenu v souvislosti s pozůstalostí a ostatní případy zvláštní ceny.

Pro účely výpočtu základu daně se nabývací hodnota v určitých případech snižuje o uznatelný výdaj, což je umožněno zcela nově s účinností ZDNNV. Uznatelným výdajem se rozumí odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek při určení zjištěné ceny. Uznatelný výdaj musí poplatník uplatnit v daňovém přiznání, popř. v dodatečném daňovém přiznání, současně také nabývací hodnotou musí být zjištěná cena. O uznatelný výdaj nepůjde v případě, že odměnu a náklady na znalecký posudek zaplatí někdo jiný než poplatník.

Výnos daně z nabytí nemovitých věcí je příjmem státního rozpočtu.

3.2.4. Sazba daně

Sazba daně z nabytí nemovitých věcí je stanovena v § 26 ZDNNV ve výši 4 %. Tato sazba je jednotná bez ohledu na výši základu daně a na osoby, mezi kterými k transakcím dochází. Daň se vypočte jako součin základu daně zaokrouhleného na celé koruny nahoru a sazby daně.

3.2.5. Osvobození od daně

Od daně z nabytí nemovitých věcí je po splnění zákonných podmínek osvobozeno poměrně mnoho různých nemovitostních transakcí. Tyto od daně

osvobozené převody a přechody vlastnického práva k nemovitostem ZDNNV v § 7 až § 9 dělí do čtyř skupin. Jsou jimi:

- věcná osvobození ve veřejnoprávní oblasti
- věcná osvobození u nových staveb
- věcná osvobození u jednotek
- ostatní věcná osvobození

Osvobození ve veřejnoprávní sféře postihují zejména nabytí vlastnického práva k nemovité věci členskými státy Evropské unie, případně také jinými státy, je-li zaručena vzájemnost. Osvobozeny jsou také některá nabytí vlastnického práva k nemovitostem územními samosprávnými celky, pokud souvisejí se změnami jejich území, se zánikem právnické osoby zřízené nebo založené územním samosprávným celkem, nebo v souvislosti se snížením základního kapitálu obchodní korporace, pokud je územní samosprávný celek jejím jediným členem.

Druhou skupinou jsou osvobození od daně týkající se prvních úplatných nabytí vlastnického práva k novým stavbám a jednotkám, které jsou určeny k bydlení. Konkrétně podle § 7 ZDNNV jsou osvobozeny první úplatná nabytí vlastnického práva k nově postaveným rodinným domům, jakož i nabytí vlastnického práva k pozemku či právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu. Osvobozeny jsou také jednotky v nové stavbě bytového domu nebo nově vzniklé nástavbou, přístavbou či stavební úpravou⁶⁸ v bytovém domě, které nezahrnují nebytový prostor užívaný společně s bytem jiný než garáž, sklep nebo komoru. Toto osvobození se však nevztahuje na rozdělení nebo sloučení již existujících jednotek. Obdobně jsou od daně osvobozeny i jednotky vymezené podle ZOVB a s nimi spojený podíl na společných částech domu, po případě i podíl na pozemku, který je spojen s vlastnictvím jednotky.⁶⁹ Všechna tato osvobození jsou vázána na časový test, což je novinkou oproti dřívější podmínce, podle níž bylo osvobození možné jen tehdy, pokud stavba či bytová jednotka nebyla zatím užívána.⁷⁰ Nově zavedený časový test umožňuje osvobození od daně jen tehdy, jestliže dojde k prvnímu úplatnému nabytí vlastnického práva k vymezeným

⁶⁸ Stavební úprava může být vestavění nové jednotky, ale i stavební úprava existujícího nebytového prostoru jiného druhu.

⁶⁹ Viz § 56 ZDNNV.

⁷⁰ Srov. § 20 odst. 7 ZDDD.

nemovitým věcem nejpozději do pěti let ode dne, od kterého je lze podle StavZ užívat. Nově je výslovně upraveno rovněž osvobození týkající se spoluvlastnického podílu na pozemku v případě jednotek vymezených podle ZOVB, neboť na rozdíl od jednotek vymezených podle NOZ tento podíl není jejich součástí a automaticky by osvobození nepodléhal.⁷¹

Účelem osvobození prvních úplatných nabytí vlastnického práva k novým stavbám je podpora bytové výstavby, tedy podpora stavebnictví v oblasti rezidenčních projektů a rozšiřování bytového fondu. Skutečnost, že se jedná vždy pouze o první úplatné nabytí, má zabraňovat spekulativním nákupům na realitním trhu.

Třetí skupina osvobození u jednotek se týká osvobození při převezech družstevních bytů do osobního vlastnictví, jakož i převodů bytů, které byly v rámci privatizace bytového fondu dříve úplatně převedeny na jiné právnické osoby vzniklé za účelem stát se vlastníkem domu s jednotkami. Od daně z nabytí nemovitých věcí je tak osvobozeno nabytí vlastnického práva k jednotce zahrnující družstevní byt nebo družstevní nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou a nezahrnuje jiný nebytový prostor. Podmínkou je, aby byla nabyvatelem fyzická osoba, která je nájemcem tohoto družstevního bytu nebo družstevního nebytového prostoru.

Má-li se osvobození týkat nabytí vlastnického práva k jednotce, která je ve vlastnictví právnické osoby vzniknuvší za účelem stát se vlastníkem domu s jednotkami, nesmí jednotka zahrnovat jiný nebytový prostory než garáž, sklep nebo komoru a jejím nabyvatelem musí fyzická osoba, která je nájemcem této jednotky nebo členem této právnické osoby a podílela se (příp. její právní předchůdce) svým peněžním nebo nepeněžním plněním na pořízení domu s jednotkami.

U obou výše uvedených osvobození postačuje, když splňuje podmínky alespoň jeden z manželů v případě, kdy je jednotka nabývána do společného jmění manželů. Rovněž zde se v souladu s § 56 ZDNNV osvobození týká jednotek vymezených podle NOZ i podle ZOVB, tedy i spoluvlastnického podílu na pozemku, což bylo dříve sporné.

Poslední skupinu osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí tvoří ostatní věcná osvobození, která se týkají vybraných nabytí vlastnického práva k nemovité věci

⁷¹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 1. 2. 2006 sp. zn./č. j.: 1Afs 24/2005-70.

při reorganizaci v rámci insolvenčního řízení podle insolvenčního zákona⁷² a nabytí vlastnického práva při vložení nemovité věci do sociálního družstva nebo evropského fondu sociálního podnikání. V této skupině je dále osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je předmětem finančního leasingu podle ZDP, je-li nabyto jejím uživatelem.

3.2.6. Správa daně

Správou daně z nabytí nemovitých věcí jsou pověřeny finanční úřady, které jsou místně příslušné podle toho, kde se zdaňovaná nemovitá věc nachází. Pokud se nemovitá věc nachází v územní působnosti více správců daně, je z důvodu snížení administrativní náročnosti místně příslušným správcem daně místně příslušný správce daně z příjmů poplatníka.

Obecná povinnost poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí je podat daňové přiznání a to nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad vlastnického práva k nemovité věci, práva stavby nebo správy svěřenského fondu. Není-li nemovitá věc evidována v katastru nemovitostí, platí rovněž lhůta tři měsíce, počítá se však od měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k nabytí vlastnického práva, případně k jiným skutečnostem dle § 33 odst. 2 ZDNNV.

Přílohou daňového přiznání je nabývací titul k nemovité věci s potvrzením katastru nemovitostí o provedení vkladu (není-li nemovitá věc předmětem evidence pak jen nabývací titul). Na základě způsobu určení nabývací hodnoty mohou být dalšími přílohami znalecký posudek, písemnost potvrzující či osvědčující zvláštní cenu a doklad o zaplacení odměny a nákladů znalci za znalecký posudek (pokud poplatník uplatní uznatelný výdaj).

Ustanovení § 40 ZDNNV upravuje výjimky, kdy poplatník daňové přiznání podávat nemusí. Jedná se o nabytí vlastnického práva k nemovité věci:

- členským státem Evropské unie
- jiným státem, je-li toto nabytí osvobozeno

⁷² Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Minimální výše pro stanovení daně je 200 Kč, je-li daň nižší, vůbec se nestanoví a není třeba ji platit. Tento minimální limit snižuje administrativní náročnost správy daně a optimalizuje náklady tak, aby náklady na její výběr nebyly vyšší, než je samotná daň.

V souvislosti s určením nabývací hodnoty srovnávací daňovou hodnotou ZDNNV nově upravuje v § 42 a násl. zvláštní postup pro tvrzení, stanovení a placení daně. Tento postup se použije, pokud si poplatník zvolí k určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu. V tomto případě poplatník uvede údaje potřebné k určení směrné hodnoty a sám si vyčíslí zálohu ve výši 4 % sjednané ceny, která je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání. Po splnění těchto povinností správce daně zálohu vyměří, pokud je záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě. Ustanovení § 49 a § 50 ZDNNV upravují postup v situacích, kdy je správcem vyměřená daň vyšší než záloha nebo záloze rovna. Je-li vyměřená záloha dani rovna, započítává uhrazená záloha na splatnou daň. Je-li daň vyšší než záloha, je rozdíl mezi daní a zálohou splatný ve lhůtě třiceti dnů od doručení platebního výměru. Daň se stanoví ve výši zálohy, pokud je v rámci vyměřovacího řízení rozdíl mezi daní a zálohou menší než 200,- Kč.

Výnos daně z nabytí nemovitých věcí směřuje do státního rozpočtu.

3.2.7. Úvahy a zhodnocení

Daň z nabytí nemovitých věcí je veřejností vnímána obdobně negativně jako daň z nemovitých věcí. Poplatník má i v tomto případě pocit, že opakovaně zdaňuje již zdaněný příjem, v čem mu lze jistě dát za pravdu. Prodej nemovitosti je navíc mnohdy spojen s následným nákupem jiné rezidenční nemovitosti za účelem zajištění potřeb bydlení poplatníka a nikoliv k dosažení zisku. Z tohoto úhlu pohledu se jeví zdanění, respektive jeho právní úprava jako nedostatečná, neboť neumožňuje osvobození v těchto případech, kde by bylo zřejmě na místě. S ohledem na novou právní úpravu si lze také představit situaci, kdy například poplatník jako prodávající odvede daň z nabytí nemovitých věcí při prodeji svého bytu, neboť se nedohodne s nabyvatelem jinak, následně si za obdržené a řádně zdaněné prostředky pořídí jinou nemovitou věc s účelem uspokojit své bytové potřeby, avšak v tomto případě bude z nějakých důvodů nucen dohodnout se na tom, že bude poplatníkem zase on, tentokrát však jako

nabyvatel. I tyto případy a nemožnost jejich osvobození či jiného způsobu zvýhodnění považuji za nespravedlivé.

K vymezení poplatníka v nové právní úpravě lze také poznamenat, že z ustanovení § 1 ZDNNV zmizelo taxativní vyjmenování případů, ve kterých je poplatníkem vždy nabyvatel, tak jak tomu bylo v § 8 odst. 1 písm. b) zrušeného ZDDD (např. při výkonu rozhodnutí, exekuci, vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení nebo ve veřejné dražbě), což považuji za ne úplně zdařilé. Toto ustanovení je nyní nahrazeno prohlášením, že poplatníkem je v ostatních případech nabyvatel, což je však nedostačující. I zde existují situace (např. prodej z volné ruky mimo dražbu v případě prodeje insolvenčním správcem), ve kterých s ohledem na § 1 odst. 1 písm. a) nelze automaticky z § 1 odst. 1 písm. b) dovozovat, že poplatníkem bude nabyvatel. Proto bude ve smlouvách nutné poplatníka jasně stanovit a předejít tak možným sporům.

Za velký přínos nové právní úpravy ZDNNV považuji možnost převedení daňové povinnosti na nabyvatele nemovité věci, a tím zrušení jeho ručitelství. Právní úprava sice nenaplnuje původní očekávání vyplývající z jejího názvu, neboť hlavním poplatníkem v případě nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou zůstává i nadále převodce nemovitosti, nicméně zákon v tomto směru umožňuje alespoň dohodu stran. Obávám se však, že v praxi potrvá poměrně dlouhou dobu, než takové dohody začnou nahrazovat zažitou zvyklost. Bylo-li v tomto ohledu cílem právní úpravy (jak napovídá název zákona) eliminovat institut ručitelství, jsem přesvědčen, že naopak měl být jako primární poplatník označen nabyvatel s možností převedení této povinnosti na původního majitele nemovité věci dohodou stran.

V oblasti týkající se osvobození od daně při převodech družstevních bytů do osobního vlastnictví, přinesla nová koncepce jednotky dle NOZ automatické osvobození podílu na pozemku, který je její součástí, při převodech takto vymezených jednotek. Obdobně rovněž platí osvobození jednotky včetně podílů na pozemcích pro první úplatná nabytí vlastnického práva. Oba uvedené případy se vztahují jak na jednotky vymezené podle NOZ, kterých v tuto chvíli zřejmě není mnoho, tak na jednotky vzniklé dříve podle ZOVB. Myslím si, že tato úprava je vhodnější než koncepce předchozí, kde osvobození pozemku ze zákona dovést nešlo, což vedlo ke sporům a závěru, že jak u vymezených prvních úplatných převodů či přechodů

nemovitostí, tak u bezúplatných převodů družstevních bytů nejsou podíly na pozemcích osvobozeny. Nová úprava bude administrativně méně náročná a spravedlivější.

U stanovení základu daně bude zajímavé sledovat, jak často bude v praxi využíváno určení srovnávací daňové hodnoty prostřednictvím směrné hodnoty a zda to bude opravdu přínosné. Zastávám spíše takový názor, že pokud se poplatník vydá cestou směrné hodnoty, dostane se do nežádoucí nejistoty ohledně konečné výše daně, neboť nebude znát cenu směrné hodnoty. Samozřejmě se to týká jen případů, ve kterých lze očekávat, že sjednaná cena je nižší než cena srovnávací, jak tomu bývá např. u zemědělských usedlostí nebo u velkometrážních bytů v centru metropolí (např. Prahy), se kterými jsou spojeny velké podíly na pozemcích. Pozitivní však je, že výsledná srovnávací hodnota představuje částku odpovídající 75 % směrné hodnoty (příp. zjištěné ceny). Nicméně současná situace je taková, že většina finančních úřadů na dotaz ohledně směrné hodnoty poplatníka zatím spíše odkazovala k použití znaleckého posudku.

Pokud bychom uvažovali nad zrušením této daně, což vzhledem k nově přijaté úpravě a stavu našeho rozpočtu není aktuální otázkou, bylo by možné očekávat výrazné oživení realitního trhu. Dá se však předpokládat, že by zrušení přineslo i negativní důsledky spojené se spekulativními obchody, neboť daňová zátěž způsobuje určitou zdrženlivost u ekonomických subjektů, která je v některých případech zcela jistě opodstatněná, proto jsem přesvědčen, že tento druh daně má v naší daňové soustavě své místo.

3.3. *Daň z příjmů*

Daň z příjmů patří mezi daně přímé důchodového typu a s ohledem na subjekt se rozdělují na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Z hlediska výše příjmu pro státní rozpočet je tato daň druhá nejdůležitější po nepřímých daních.⁷³ Právní úpravu daně z příjmu představuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Aktuálně poslední novelou je zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., které ZDP přizpůsobuje nové úpravě soukromého práva, její terminologii a novým institutům. Reaguje také na zrušení ZDDD

⁷³ Bakeš M., Karfíková M., Kotáb P., Marková H. a kol., Finanční právo., Praha, C. H. Beck, 2012, s. 193.

zapracováním úpravy zdanění dědictví a darů v rámci daně z příjmů a v neposlední řadě se snaží snížit daňové zátěže některých příjmů.

3.3.1. Předmět daně

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou peněžní a nepeněžní příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy. Daně z příjmů se vlastnictví nemovitostí a jejich převodů dotýkají zejména v rámci příjmů ze samostatné činnosti, z nájmu a ostatních příjmů. Příjmy ze samostatné činnosti vymezuje § 7 ZDP. Podle tohoto ustanovení se zdaňují příjmy z nájmu a z prodeje majetku zařazeného v obchodním majetku fyzické osoby. Pokud nemovitá věc není zařazena v obchodním majetku poplatníka, pak příjem z nájmu podléhá zdanění podle § 9 ZDP a příjem z prodeje podle § 10 ZDP jako ostatní příjem. Pod ostatní příjmy jsou v § 10 ZDP nově zařazeny také příjmy pocházející z dědictví a darů označovány souhrnně jako bezúplatný příjem.

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou dle § 18 ZDP příjmy z veškeré činnosti a z nakládání veškerým majetkem pokud zákon nestanoví jinak. ZDP upravuje v § 18a a § 18b některá zvláštní ustanovení o předmětu daně týkající se veřejně prospěšných poplatníků a osobních obchodních společností a jejich společníků.

3.3.2. Subjekt daně

Podle § 2 ZDP je poplatníkem daně fyzická osoba, která je daňovým rezidentem ČR nebo daňovým nerezidentem. Daňovým rezidentem ČR zákon rozumí fyzickou osobu, která má bydliště na území našeho státu nebo se zde zdržuje déle než 183 dnů v kalendářním roce. Daňovým nerezidentem je poplatník, který nenaplňuje znaky daňového rezidenta nebo to o něm stanoví mezinárodní smlouva. Daňový nerezident na rozdíl o rezidenta má povinnost zdanit jen ty příjmy, které plynou ze zdrojů na území ČR, kdežto daňový rezident má povinnost zdanit i ty příjmy, které plynou ze zdrojů v zahraničí (např. příjmy z nájmu nemovitých věcí, které se nachází v zahraničí).

Poplatníka daně z příjmů právnických osob upravuje § 17 ZDP, dle kterého je poplatníkem právnická osoba, organizační složka státu, podílový fond, podfond akciové společnosti, fond penzijní společnosti, svěřenský fond a jednotka, která je poplatníkem podle jiného právního řádu. Podobně jako u daně z příjmů fyzických osob zákon rozděluje poplatníky na daňové rezidenty a nerezidenty. Rozhodujícím faktorem pro

toto rozdělení je sídlo poplatníka nebo místo jeho vedení, resp. adresa místa, ze kterého je řízen.

Dále zákon definuje veřejně prospěšného poplatníka, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním.⁷⁴ Veřejně prospěšnými poplatníky jsou např. spolky včetně odborových organizací, politické strany, registrované církve a náboženské společnosti, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce atd.

3.3.3. Základ daně

Základ daně z příjmů fyzických osob představuje částka, která je rozdílem mezi příjmy plynoucími poplatníkovi ve zdaňovacím období a výdaji. Má-li poplatník souběžně více druhů příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle jednotlivých příjmů. Příjmy, které jsou od daně osvobozené nebo pro které je stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně ze samostatného základu daně, se do základu daně nezahrnují. Od jednotlivých příjmů lze odečíst výdaje, které poplatník vynaložil k dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Podle druhů příjmů lze uplatnit výdaje v prokazatelné výši nebo paušálně, kombinace obou způsobů není možná.⁷⁵ Ustanovení § 7 odst. 7 písm. d) ZDP umožňuje uplatnění paušálních výdajů z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku. Je-li např. bytová jednotka (jiná nemovitá věc) zařazena do obchodního majetku fyzické osoby a pronajímána, poplatník může od příjmů z nájmu odečíst prokazatelně vynaložené výdaje nebo výdaje určené paušální částkou ve výši 30 % (max. však 600.000,- Kč). Obdobnou úpravu představuje § 9 ZDP pro příjmy z nájmu nemovitých věcí nezařazených do obchodního majetku. V případě prodeje nemovité věci je základem daně z příjmů obvykle kupní cena (popř. zůstatková cena⁷⁶) snížená o náklady vynaložené na dosažení tohoto příjmu dle § 24 ZDP. Těmito náklady mohou být poplatky za právní služby a za vázaný bankovní účet, provize realitní kanceláře, daň z nabytí nemovitých věcí apod. Dále se základ daně z příjmů fyzických osob sníží o položky odčitatelné od základu daně dle § 34 ZDP, jako je např. daňová ztráta nebo odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

⁷⁴ Viz § 17a ZDP.

⁷⁵ Srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 7. 2003 sp. zn./č. j.: 10 Ca 70/03.

⁷⁶ Zůstatkovou cenou se dle § 29 odst. 2 ZDP rozumí rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů z tohoto majetku.

Základ daně z příjmů právnických osob se stanoví obdobně jako základ daně z příjmů z fyzických osob s ohledem na věcnou a časovou souvislost v daném zdaňovacím období.

3.3.4. Sazba daně

Sazba daně z příjmů z fyzických osob je poměrná lineární ve výši 15 %. U právnických osob je tato sazba ve výši 19 % s výjimkou investičního fondu nebo zahraničního investičního fondu založeného v jiném členském státě EU, v Norsku nebo Islandu, fondu penzijní společnosti nebo instituce penzijního pojištění, u kterých je tato sazba ve výši 5 %.

3.3.5. Osvobození od daně

Po splnění určitých podmínek uvedených v § 4 ZDP mohou být některé příjmy související s vlastnictvím a nabytím nemovitých věcí od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny. V případě příjmu z prodeje nemovité věci sehraává pro osvobození důležitou roli zejména doba, po kterou prodávající měl nemovitou věc ve vlastnictví. Tento časový test spočívá v předpokladu, že v osvobozených případech se nejedná o prodej s cílem dosažení zisku. Je stanovena určitá doba jako objektivní hranice zabráňující spekulativním obchodům. Dojde-li k uskutečnění prodeje nemovité věci před uplynutím této doby, transakce není osvobozena od daně z příjmů. Stanovené doby můžeme rozdělit na dobu zvláštní a na dobu obecnou. Zvláštní doba má délku 2 roky, a není-li příjem osvobozen podle ní, je osvobozen po uplynutí obecné doby trvající 5 let.

Od daně z příjmů je osvobozen prodej rodinného domu a souvisejícího pozemku, jakož i prodej jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor, a souvisejícího pozemku, pokud v nich prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let před prodejem. Dojde-li k prodeji dříve, je tento příjem osvobozen, budou-li získané prostředky použity na uspokojení bytové potřeby. V případě příjmů pocházejícího z prodeje domu nebo jednotky ze společného jmění manželů postačí, aby podmínky jeho osvobození splnil jen jeden z manželů, to neplatí, pokud tento majetek byl nebo je zařazen do obchodního majetku. Prodej rodinného domu nebo jednotky, které jsou součástí obchodního majetku poplatníka, je osvobozen od daně z příjmů po uplynutí doby 5 let. Dřívější osvobození je možné po uplynutí 2 let od vyřazení z obchodního majetku. Ustanovení

týkající se osvobození jednotek se vztahují jak na jednotky podle NOZ, tak na jednotky vymezené podle ZOVB včetně podílů na společných částech domu a pozemku.⁷⁷

V ostatních případech platí doba obecná (5 let), která může být za určitých okolností také zkrácena. Ekonomickým důvodem osvobození příjmů z prodeje nemovitostí po uplynutí obecné lhůty je skutečnost, že se jedná o transformaci vlastnictví nemovité věci v její peněžitý ekvivalent a nikoliv o příjem ve smyslu přírůstku majetku daňového subjektu.⁷⁸

ZDP vymezuje bezúplatné příjmy, které jsou osvobozené od daně z příjmů fyzických osob. Toto osvobození v zásadě vychází z předchozí právní úpravy ZDDD. V souladu s § 4a jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny veškeré bezúplatné příjmy nabyté z titulu dědění nebo odkazu – jejich předmětem budou často jednotky a stavby. Osvobozené jsou také převody vlastnického práva k jednotkám bytových družstev, je-li jejich nabyvatelem oprávněný člen družstva. Obdobně jsou osvobozeny bezúplatné příjmy plynoucí z nabytí vlastnického práva k rodinnému domu nebo jednotce zahrnující družstevní byt nebo družstevní nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou a nezahrnuje jiný nebytový prostor. Podmínkou je, aby byla nabyvatelem fyzická osoba, která je nájemcem tohoto rodinného domu nebo jednotky, a současně se podílela (nebo její právní předchůdce) členským vkladem na jejich pořízení. Další osvobození bezúplatného příjmu související s jednotkami se týká nabytí vlastnického práva k jednotce, která je ve vlastnictví právnické osoby vzniknuvší za účelem stát se vlastníkem domu s jednotkami. Tato jednotka nesmí zahrnovat jiné nebytové prostory než garáž, sklep nebo komoru a jejím nabyvatelem musí fyzická osoba, která je nájemcem této jednotky, nebo členem této právnické osoby a podílela se (příp. její právní předchůdce) svým peněžním nebo nepeněžním plněním na pořízení domu s jednotkami.

Osvobození bezúplatných příjmů upravuje v rámci vymezení ostatních příjmů § 10 odst. 3 písm. d) ZDP. Toto ustanovení představuje transformaci osvobození příjmů z titulu darování, původně obsaženého v ZDDD. Osvobození se vztahuje např. na bezúplatné příjmy od příbuzných v linii přímé a od některých příbuzných z linie pobočné. Dále jsou osvobozeny dary od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu

⁷⁷ Srov. § 21b odst. 4 ZDP.

⁷⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 16. 5. 2008 sp. zn./č. j.: 2 Afs 70/2007-55.

jednoho roku (před obdržáním daru) ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou.

Osvobození od daně z příjmů právnických osob upravují § 19 a § 19b ZDP. Stejně jako v případě fyzických osob jsou z daně osvobozeny bezúplatné příjmy plynoucí z dědictví a odkazu. V souvislosti s družstevními byty lze zmínit osvobození od daně týkající se příjmu z nájmu družstevního bytu či nebytového prostoru a příjem ze služby poskytované v návaznosti na jejich užívání na základě nájemní smlouvy mezi družstvem a jeho členem.

3.3.6. Správa daně

Právní úpravu správy daně z příjmu fyzických a právnických osob představuje ZDP a DR. Správou daně z příjmů jsou pověřeny finanční úřady, které jsou místně příslušné podle místa pobytu fyzické osoby nebo podle místa sídla právnické osoby.

Zákon stanovuje podmínky, kdy je fyzická osoba povinná podat daňové přiznání, a to nejpozději do 31. března následujícího roku.⁷⁹ Fyzická osoba má povinnost podat daňové přiznání, pokud její roční příjmy přesahují 15 000 Kč a nejedná-li se o příjmy, které jsou osvobozené od daně nebo z nichž je daň vybírána srážkově. Povinnost podat daňové přiznání má i ta fyzická osoba, jejíž zdanitelné příjmy částku 15 000 Kč sice nepřesáhly, ale vykazuje daňovou ztrátu.

Na rozdíl od fyzických osob jsou právnické osoby povinny podat daňové přiznání vždy⁸⁰ a to bez ohledu na výši výsledku hospodaření.

3.3.7. Úvahy a zhodnocení

Daň z příjmu je jednou z nejsložitějších daní našeho daňového systému, jejíž právní úprava je poměrně hutná a nepřehledná, takže poplatníkovi, který je ekonomicky aktivnější a chce využít správně a efektivně všech možných odpočtů a zvýhodnění, většinou nezbyde nic jiného než využít služeb poradce.

Úprava účinná od začátku letošního roku reflektuje zejména rekonstrukci soukromého práva a recipuje jeho pojmosloví. Současně došlo také k přesunutí daně darovací a dědické pod režim daně z příjmů a rozšíření případů jejich osvobození. Dani od teď nepodléhá příjem nabytý dědictvím či z odkazu, což znamená zánik daně dědické nejen formálně derogací ZDDD, ale i fakticky v důsledku osvobození. Tato

⁷⁹ Srov. § 136 odst. 1 DR a § 16b ZDP.

⁸⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 12. 1. 2011 sp. zn./č. j.: 5 Afs 15/2009-122.

změna má pozitivní dopad např. pro osoby, které jsou dědici po přátelích nebo vzdálených příbuzných. Předchozí právní úprava tyto osoby zatěžovala poměrně vysokou daňovou povinností.

Dle mého názoru zrušení daně dědické bylo správné s ohledem na její zanedbatelný význam pro státní rozpočet, administrativní náročnost a s tím spojenou neefektivitu. V případě začlenění daně darovací pod režim daně z příjmů lze na jednu stranu pozorovat úplné osvobození určitých darů, na druhou stranu zvýšení daňové zátěže prostřednictvím zavedení jednotné sazby. Jak bylo výše uvedeno, jsou úplně osvobozeny dary mezi většinou příbuzných a dary od některých dalších vymezených osob. Většina poplatníků, kteří nesplňují podmínky pro osvobození, budou za bezúplatné příjmy odvádět vyšší daň, než by museli za účinnosti ZDDD. Toto navýšení bude kompenzovat pokles příjmů do státního rozpočtu v důsledku rozšíření osvobození. Zároveň si myslím, že dojde k poklesu administrativních nákladů už i proto, že řádné daňové přiznání k dani z příjmů se podává jednou ročně.

3.4. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) patří mezi daně nepřímé a je to tzv. neutrální daň, která se vztahuje na všechny podnikatelské aktivity a podnikatelské subjekty s výjimkou osvobozených činností a podnikatelů s obratem nižším, než je zákonem stanovená hranice. Z hlediska výše příjmu pro státní rozpočet tvoří DPH velmi významnou položku. Právní úpravu DPH představuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Aktuálně poslední novelou je zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., které ZDPH přizpůsobuje nové úpravě soukromého práva. DPH je v rámci EU harmonizována a ZDPH je výsledkem implementace směrnice ES a evropského práva. Také pojmy používané v oblasti DPH jsou v zásadě autonomními bez ohledu na to, jaký význam jim přikládá vnitrostátní soukromé právo.⁸¹

3.4.1. Předmět daně

Předmětem DPH dle § 2 ZDPH je dodání zboží a poskytování služeb za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečnění ekonomické činnosti s místem plnění v

⁸¹ Informace Generálního finančního ředitelství; č. j.: 58463/13/7001-21000-101206.

tuzemsku. Pojmem zboží se mimo jiné rozumí také nemovitá věc a dodáním zboží může být rovněž převod či přechod vlastnického práva k nemovité věci. Zákon stanovuje místo plnění při dodání zboží, kterým je v případě dodání nemovité věci místo, kde se nemovitá věc nachází (u práva stavby je toto místo tam, kde se nachází zatížený pozemek). To platí i při poskytnutí služeb vztahujících se k nemovité věci, jako je např. služba realitní kanceláře.

Dále je v souvislosti s vlastnictvím nemovitých věcí předmětem DPH nájem či podnájem, pacht a podpacht. Úplatou se rozumí peněžitá částka nebo nepeněžitá hodnota, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně.

3.4.2. Subjekt daně

Osobou povinnou k dani se podle ZDPH rozumí fyzická nebo právnická osoba samostatně uskutečňující ekonomickou činnost bez ohledu na to, zda byla založena nebo zřízena za účelem podnikání. Ekonomickou činností je soustavná činnost podnikatelů a dalších osob (např. lékařů, architektů, umělců apod.). Ekonomickou činností se také rozumí využívání hmotného a nehmotného majetku s cílem získání příjmů, je-li tento majetek užíván soustavně (např. nájem bytových a nebytových jednotek).

Osoba povinná k dani sídlící v tuzemsku se stane plátcem daně, jestliže její obrat za posledních 12 kalendářních měsíců přesáhne 1 mil. Kč. To neplatí v případě osoby uskutečňující pouze od daně osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Povinná osoba je plátcem DPH od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Zároveň má tato osoba registrační povinnost spočívající v podání přihlášky k registraci plátce DPH. Zákon umožňuje také dobrovolné podání přihlášky k registraci osobám povinným k dani, které uskutečňují nebo budou uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně.

3.4.3. Základ daně

Základem daně dle § 36 ZDPH je celková úplata, kterou plátce obdržel nebo má obdržet za uskutečněné plnění, které je předmětem daně. V součásti základu daně je částka na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Další specifika týkající se základů daně uvádí § 36 an. ZDPH.

3.4.4. Sazba daně

Sazba DPH je poměrná, lineární a diferencovaná.⁸² Rozlišujeme sazbu základní, která je ve výši 21 %, nebo sníženou ve výši 15 %. U zboží a služeb se uplatňuje základní sazba daně, není-li zákonem stanoveno jinak.

Sníženou sazbou daně se zdaňují stavební a montážní práce spojené se změnou nebo opravou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu včetně jejich příslušenství. U jiných staveb se tyto práce zdaňují sníženou sazbou výlučně jen u části stavby určené pro bydlení.

Sníženou sazbou jsou zdaněny také převody staveb pro sociální bydlení a stavební a montážní práce spojené s výstavbou těchto staveb včetně jejich příslušenství, změnou těchto staveb a jejich opravy. Je-li bytový dům, rodinný dům, byt nebo nebytový prostor přestavěn na stavbu pro sociální bydlení, uplatní se snížená sazba na stavební a montážní práce související s touto změnou. Stavby pro sociální bydlení jsou vymezeny v § 48a odst. 3 ZDPH a patří mezi ně mimo jiné také jednotky, které jsou bytem pro sociální bydlení nebo které zahrnují byt pro sociální bydlení, rodinné a bytové domy pro sociální bydlení. Byt pro sociální bydlení ve smyslu ZDPH nesmí mít celkovou podlahovou plochu přesahující 120 m². Obdobné omezení výměry platí pro rodinné domy sociálního bydlení, jejichž celková podlahová plocha nesmí přesahovat 350 m². Má-li být na bytový dům pohlíženo jako na bytový dům pro sociální bydlení ve smyslu ZDPH, nesmí v něm být jiné byty než byty pro sociální bydlení, což znamená, že podlahová plocha žádného bytu nesmí přesahovat 120 m².

3.4.5. Osvobození od daně

Zařazením nemovitých věcí obecně do zboží se transakce s nimi spojené stávají předmětem DPH a je třeba najít zákonné důvody pro osvobození jejich dodání. Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně je upraveno v § 51 ZDPH, kde je mimo jiné zařazeno také osvobození týkající se dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí.

Ustanovení § 56 ZDPH vymezuje dodání vybraných nemovitých věcí, které jsou osvobozené od DPH bez nároku na odpočet. Těmito vybranými nemovitými věcmi,

⁸² Bakeš M., Karfíková M., Kotáb P., Marková H. a kol., Finanční právo., Praha, C. H. Beck, 2012, s. 366.

jejichž dodání je (za splnění dalších podmínek) osvobozeno, jsou jednotky, pozemky, právo stavby, stavby, podzemní stavby se samostatným účelovým určením a inženýrské sítě. Obecně lze říci, že od DPH je vždy osvobozeno dodání pozemku, na němž není zřízena stavba ani energetické sítě a zároveň na něm nemůže být podle stavebního povolení nebo ohlášení stavba provedena. Dodání ostatních vybraných nemovitých věcí je od daně osvobozeno uplynutím doby 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy se začala stavba užívat.

Od DPH bez nároku na odpočet je také osvobozen nájem vybraných nemovitých věcí s výjimkou nájmu krátkodobého, nájmu prostoru a míst k parkování vozidel, nájmu bezpečnostních schránek a strojů nebo jiných upevněných zařízení. Krátkodobým nájmem zákon rozumí nájem nemovité věci, který nepřetržitě trvá nejvýše 48 hodin.

3.4.6. Správa daně

Správou DPH jsou pověřeny finanční úřady a zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Ke změně tohoto období na období čtvrtletní může dojít za podmínek stanovených v § 99a ZDPH. Základními podmínkami pro tuto změnu jsou rozhodnutí plátce, jeho spolehlivost a nepřesáhnutí obrátu 10 mil. Kč v bezprostředně předcházejícím kalendářním roce.

Povinnost podat daňové přiznání má i plátce, kterému nevznikla daňová povinnost. Daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

3.4.7. Úvahy a zhodnocení

Stejně tak jako ostatní daňové zákony i ZDPH byl přizpůsoben rekodifikaci soukromého práva. Tato na první pohled drobná formální změna s sebou však v konečném důsledku přináší vyšší zdanění v oblasti obchodu s nemovitostmi, což má negativní dopad na poplatníky.

Na rozdíl od předchozí právní úpravy, která obecně od DPH osvobozovala převod pozemků s výjimkou pozemků stavebních, nová právní úprava stanoví, které pozemky jsou při dodání osvobozeny, což ale rozšiřuje případy, kdy dodání pozemků DPH podléhá. Pokud např. stavitel minulý rok prodával nově postavený byt s podílem na pozemku, podléhala DPH bytová jednotka, avšak nepodléhal podíl na pozemku s ní spojený (ten byl předmětem daně z převodu nemovitostí, jednotka byla při prvním úplatném převodu od daně z převodu osvobozena). Současná situace je taková, že DPH

podléhá i pozemek, který je v jednotce zahrnut, zároveň je tento pozemek při prvním úplatným převodu osvobozen od daně z nabytí nemovitých věcí.

Dle mého názoru tyto změny ovlivní realitní trh negativně, neboť předpokládám, že dojde ke zvýšení cen novostaveb, což následně způsobí pokles jejich celkové poptávky. Tím by také mohlo dojít ke snížení tuzemských i zahraničních investic v této oblasti, což by mělo negativní dopad pro naši ekonomiku.

Závěr

S ohledem na výše provedený rozbor právní úpravy jednotlivých daní týkajících se vlastnictví nemovitostí a jejich převodů je na místě zamyslet se nad existencí těchto daní, jejich smyslem, spravedlností a také nad změnami, které přinesla nová právní úprava.

Problematika zdanění majetku představuje zcela nepochybně významnou oblast daňové politiky státu, neboť daňové nástroje, které působí při zdaňování různých forem majetku poplatníků, přispívají k utváření ekonomických a sociálních procesů ve společnosti. Ačkoliv z hlediska objemu příjmů do státního rozpočtu není výnos majetkových daní příliš vysoký, zejména při porovnání s výnosy daně z přidané hodnoty či daně z příjmů⁸³, je třeba vzít v úvahu, že příjmy pocházející ze zdanění majetku přispívají k vyváženosti a větší strukturovanosti daňové soustavy, jakož i k rovnoměrnějšímu rozdělení daňových povinností na jednotlivé skupiny poplatníků. Zdanění nemovitého majetku a jeho převodů má v daňové soustavě ČR své místo také z toho důvodu, že jeho prostřednictvím je stát schopen pozitivně ovlivňovat chování poplatníků v této oblasti. Různé formy osvobození od daně vztahující se na určité skupiny poplatníků či druhy nemovitých věcí představují podporu sledující zabezpečení celospolečenských zájmů, spravedlnost a solidaritu.

Po rozboru vybraných daňových zákonů, jež se vztahují k jednotlivým daňovým aspektům vlastnictví nemovitostí a jejich převodům, a to s důrazem na novou právní úpravu, jsem dospěl k závěru, že novelizace jednotlivých zákonů byla nutná z důvodu jiné terminologie soukromého práva, zcela odlišného pojetí stávajících a zavedení nových právních institutů. Co se týče ZDNV, považuji novelizaci za zdařilou, její způsob i forma jsou logické a sjednocení zdanění jednotek vymezených dle NOZ a jednotek podle ZOVB v rámci daně ze staveb a jednotek vede ke snížení administrativní náročnosti. ZDNNV hodnotím rovněž kladně, neboť snahu zákonodárce zrušit institut ručitelství vnímám pozitivně i přesto, že jeho uplatnění v praxi bude trvat ještě nějakou dobu. Snaha zprostit poplatníka povinnosti předkládat znalecké posudky se zdá být rovněž chvályhodná, na druhou stranu si nejsem jist, zda povede ke snížení administrativní náročnosti. Spíše se obávám, že tomu bude právě naopak, protože

⁸³ Struktura příjmů a výdajů kapitol státního rozpočtu podle druhů a odvětví; Ministerstvo financí č.j. MF- 53 900 /2012/11-114 D.

vytvoření registru nemovitých věcí pro tyto účely a jeho průběžná aktualizace je spojena s dalšími výdaji. Dle mého názoru je dostatečně spravedlivé odečtení nákladů za znalecký posudek od základu daně z nabytí nemovitých věcí. Konstrukci ZDP považuji za poměrně složitou a její novelizace nijak nepřispěla k přehlednosti, nicméně transformaci daně darovací a dědické pod režim daně z příjmů považuji za logický krok, neboť se de facto jedná o příjmy, které by měly podléhat zdanění. Úprava ZDPH ve vztahu k nemovitostem je poměrně jasná a i její novelizace není příliš výrazná.

Co se týče ekonomických důsledků daňových aspektů vlastnictví nemovitostí na poplatníka a efektivnosti daňových povinností, jsem dospěl k následujícímu: i přesto, že daň z nemovitých věcí je terčem kritiky pro své negativní vlastnosti a její zrušení je častým tématem diskuze, považuji za správné její zachování. Současně si myslím, že by bylo legitimní navýšení sazby této daně, pokud by to vedlo ke zkvalitnění veřejných statků a služeb v obcích. Rovněž existence zdanění úplatného nabytí vlastnického práva k nemovité věci ve formě daně nabytí nemovitých věcí má své opodstatnění. Její význam však nespátřuji ve funkci fiskální, nýbrž v možnosti státu přímého ovlivnění těchto transakcí a chování poplatníků. Faktické zrušení daně dědické v důsledku plného osvobození považuji za správné s ohledem na její administrativní náročnost, neefektivitu a nemorálnost. Zdanění darů v rámci daně z příjmů v mém mínění ob stojí, jelikož v případě vybraných blízkých osob platí osvobození a u ostatních zdanění vyhodnocuji jako spravedlivé. Vzhled k významné fiskální funkci DPH a jejímu uplatnění v rámci Evropy předpokládám, že i nadále budou pokračovat rozšíření předmětu zdanění touto daní, což potvrzuje i zúžení osvobození vybraných druhů nemovitostí. Obávám se, že zvýšení daňové zátěže negativně ovlivní investici do nemovitostí.

Četné legislativní změny účinné od 1. 1. 2014 a jejich praktický dopad bude i nadále zajímavé sledovat stejně jako další vývoj zdanění nemovitých věcí. Nicméně nepředpokládám, že v budoucnu dojde ke zrušení některých výše zpracovaných daní nebo ke zmírňování jejich zátěže. „Koneckonců daně jsou příspěvek, který platíme za své členství v organizované společnosti.“⁸⁴

⁸⁴ F. D. Roosevelt

Seznam zkratek

an.	a následující
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
KatZ	Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon).
Listina	Usnesení předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jakou součástí ústavního pořádku České republiky, uveřejněné pod č. 2/1993 Sb.
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
ObčZ	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
OSŘ	Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.
StavZ	Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.
ZDDD	Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
ZDNNV	Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.
ZDNV	Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
ZOVB	Zákon 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.

Použitá literatura

Knižní publikace:

- BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha : C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- CONWAY, Edmund. *Ekonomie 50 myšlenek, které musíte znát*. Praha : Slovart, 2013, 208 s. ISBN 978-80-7391-752-4.
- DVOŘÁK, Jan, ŠVESTKA, Jiří, ZUKLÍNOVÁ Michaela a kol. *Občanské právo hmotné. 1*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013, 429 s. ISBN 978-80-7478-326-5.
- ELIÁŠ, Karel a kol. *Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou a rejstříkem*. 1. vyd. Ostrava : Sagit, 2012, 1119 s. ISBN 978-80-7208-922-2.
- KOUTNÁ, Alena. *Přehled judikatury ve věcech daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí*. Praha : ASPI Publishing, 2004, 94 s. ISBN 80-7357-001-7.
- PELC, Vladimír, PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2013*. 13. ktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2013, 1056 s., 978-80-7263-784-3.
- RADVAN, Michal. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha : Beck, 2007, 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6.
- RADVAN, Michal. *Zdanění nemovitostí v Evropě*. 1. vyd. Praha : LexisNexis, 2005, 102 s. ISBN 80-86920-00-3.
- ŠVESTKA, Jiří, DVOŘÁK, Jan a kol. *Občanské právo hmotné. 1*. 5., jubilejní a aktualiz. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009, 459 s. ISBN 978-80-7357-468-0.
- ŠVESTKA, Jiří, DVOŘÁK, Jan a kol. *Občanské právo hmotné. 3*. 5., jubilejní a aktualiz. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009, 306 s. ISBN 978-80-7357-465-9.
- VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka a kol. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha : 1. VOX, a.s. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

Právní předpisy:

- Usnesení předsednictva ČNR o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jakou součástí ústavního pořádku České republiky, uveřejněné podč. 2/1993 Sb.
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
- Zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních.
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon 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.
- Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon).

Internetové zdroje:

- Informace GFŘ k uplatňování DPH u dodání a nájmu vybraných nemovitých věcí po 1. 1. 2014 ust. § 56 a 56a zákona o dani z přidané hodnoty; Generální finanční ředitelství Č. j.: 58463/13/7001-21000-101206. Dostupné na: www.financnisprava.cz
- Struktura příjmů a výdajů kapitol státního rozpočtu podle druhů a odvětví; Ministerstvo financí č.j. MF- 53 900 /2012/11-114 D. Dostupné na: www.psp.cz
- Zákon č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí včetně důvodové zprávy MF. Dostupné na: www.mfcr.cz

- Zákonné opatření senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rektifikací včetně důvodové zprávy. Dostupné na: www.mfcr.cz

Resumé

Tato práce se zabývá daňovými aspekty, které se vztahují k vlastnictví nemovitostí a jejich převodům se zaměřením na vlastnictví bytů. Jejím záměrem je předložit ucelený rozbor vybraných daní s důrazem na nově účinnou právní úpravu, objasnit daňové povinnosti poplatníka, jakož i z různých pohledů tyto daňové povinnosti a jejich změny účinné od 1. 1. 2014 zhodnotit, případně navrhnout další možné úpravy. Práce je složena ze tří částí.

První část vymezuje institut vlastnictví, jeho předmět, obsah a rozsah, dále pak způsob jeho nabytí a převody. Současně je stručně vysvětlen institut spoluvlastnictví a společné jmění manželů. Následně je s ohledem na předmět vlastnického práva věnována pozornost pojmu věci v právním slova smyslu, zejména pak koncepci věci nemovité, bytu, respektive jednotky a způsobu jejich vlastnictví.

Druhá část stručně pojednává o daních na teoretické úrovni. Po krátkém historickém exkursu je zde vysvětlen pojem a funkce daní. Dále jsou vymezeny základní principy zdanění, na nichž spočívá celá daňová soustava jakou souhrn všech daní na území ČR. Tato část rovněž vysvětluje jednotlivé prvky právní konstrukce daní.

Třetí část jakožto těžiště této práce přináší ucelený přehled daňových povinností souvisejících s vlastnictvím nemovitých věcí a jejich transakcemi s důrazem na vlastnictví bytů. Tato část se zaměřuje především na majetkové daně a jejich právní konstrukce. Pozornost je zde věnována dani z nemovitých věcí jako takové, především však dani ze staveb a jednotek. Se zvláštní péčí je zde vysvětlena koncepce nové právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí. S ohledem na skutečnost, že vlastnictví nemovitostí a jeho převody se v určitých případech mohou stát předmětem daní důchodových a daně z přidané hodnoty, je zde pojednáno i o těchto daních avšak v omezeném rozsahu. Každý oddíl zabývající se právní úpravou jedné z vybraných daní je zakončen úvahou nad smyslem této daně a jejím zhodnocením z různých úhlů pohledu.

Samotný závěr práce reflektuje provedený rozbor právní úpravy jednotlivých daňových povinností a zamýšlí se nad existencí těchto daní, jejich smyslem, spravedlností a také nad změnami, které přinesla nová právní úprava. Závěr mimo jiné staví na dílčích myšlenkách uvedených v úvahových oddílech třetí části, které zastřešuje.

Resümee

Diese Arbeit befasst sich mit steuerlichen Aspekten des Eigentums von Immobilien und ihren Übertragungen mit besonderem Fokus auf Besitz von Wohnungen.

Ihr Ziel ist es, eine umfassende Analyse ausgewählter Steuern mit Akzent auf neu wirksame Rechtsvorschriften vorlegen, die Steuerschuld des Steuerpflichtigen zu erklären, sowie diese Steuerverpflichtungen und ihre seit dem 1. 1. 2014 in Wirkung getretene Veränderungen aus verschiedenen Perspektiven zu beurteilen und möglicherweise andere Anpassungen vorzuschlagen. Die Arbeit besteht aus drei Teilen.

Der erste Teil definiert den Begriff des Eigentums, seinen Gegenstand, Inhalt und Umfang sowie die Art und Weise der Erwerbung und Übertragung. Auch das Miteigentum und die Gütergemeinschaft werden hier erläutert. Anschließend wird die Aufmerksamkeit mit Hinblick auf das Objekt des Eigentumsrechts dem Begriff der Dinge im Rechtssinne gewidmet, hauptsächlich dem Konzept der immobilien Sache, der Wohnung bzw. der Wohneinheit und der Art ihres Eigentums.

Der zweite Teil befasst sich kurz mit den Steuern auf einer theoretischen Ebene. Nach einem historischen Exkurs werden der Begriff und die Funktion der Steuern erklärt. Weiter werden die Grundprinzipien der Besteuerung definiert, auf denen das gesamte Steuersystem als die Summe aller Steuern in der Tschechischen Republik beruht. Dieser Abschnitt beschreibt auch die Elemente der rechtlichen Struktur von Steuern.

Der dritte Teil als Schwerpunkt dieser Arbeit legt einen umfassenden Überblick der steuerlichen Pflichten des Eigentums von Immobilien und Immobilientransaktionen mit Betonung auf Eigentum von Wohnungen vor. Dieser Teil konzentriert sich vor allem auf Vermögenssteuern und ihre Rechtsformen. Die Aufmerksamkeit richtet sich hier auf die Immobiliensteuer, vor allem aber der Gebäudesteuer und Wohneinheitsteuer. Mit besonderer Sorgfalt wird hier das Konzept der neuen Gesetzgebung der Immobilienerwerbssteuer erklärt. In Anbetracht der Tatsache, dass Immobilienbesitz und Immobilientransfere in bestimmten Fällen der Einkommensteuer und Mehrwertsteuer unterliegen, werden hier auch diese Steuern betrachtet, jedoch nur in begrenztem Umfang. Jeder Abschnitt dieser Arbeit, der sich mit der einzelnen

Rechtsbearbeitung einer der ausgewählten Steuern beschäftigt, enthält eine Reflexion über den Sinn dieser Steuer und ihre Bewertung aus unterschiedlichen Perspektiven.

Den Abschluss dieser Arbeit bildet die Analyse der Rechtsbearbeitung der einzelnen Steuerpflichten. Es befindet sich hier eine Überlegung über die Existenz dieser Steuern, ihren Zweck, Gerechtigkeit und über die Veränderungen, die sich durch die neue Gesetzgebung ergeben haben. Der Abschluss basiert unter anderem auf den partiellen Überlegungen, die in den Unterabschnitten des dritten Teils geäußert wurden und vollendet sie.

Abstract

This thesis deals with aspects of taxes related to property ownership and their transfers, focusing on the ownership of flats. Its rationale is to present a comprehensive analysis of selected taxes with the emphasis on newly effective legislation to clarify a taxpayer's liability as well as evaluate various different perspectives of such tax obligations and their changes, which are effective as of January 1st, 2014, or suggest other possible amendments. This thesis consists of three parts.

The first part defines the institute of ownership, its subject, content and scope as well as the means of acquisition and transfers. At the same, it also briefly explains the institute of co-ownership and community property. Subsequently, with regard to the subject of property rights, this thesis is about the concept of things in the legal sense, especially about the concept of real estate, flat, or a housing unit, and types of the ownership.

The second part briefly discusses taxes on a theoretical level. After a brief historical overview, the concept and function of taxes is explained herein. Furthermore, basic principles of taxation, upon which the entire tax system as the total of all taxes in the Czech Republic is based, are specified. This part also explains individual elements of the legal structure of taxes.

The third part, as the focal point of this thesis, brings a comprehensive overview of tax obligations related to the ownership of real properties and transactions with an emphasis on flat ownership. This part focuses primarily on property taxes and their legal structures. Attention is here paid to the taxes on real properties as such, but especially to taxes on buildings and housing units. With special care, here is explained the concept of the new legislation – the real property acquisition tax. In view of the fact that real estate ownership and its transfers can be, in certain cases, subject to pension taxes and value added tax, this thesis, to a limited extent, deals with these taxes. Each section dealing with legislation of one of the selected taxes is concluded with a reflection on the meaning of the particular tax and its evaluation from various different points of view.

The conclusion of this thesis per se reflects the analysis of legislations concerning individual tax obligations and contemplates the existence of these taxes,

their purpose, fairness and also the changes brought by the new legislation. The conclusion among other things builds upon the ideas stated in reflective sub-sections of the third part, which it covers.

Název práce v českém jazyce

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

Klíčová slova v českém jazyce

DANĚ, NEMOVITÉ VĚCI, JEDNOTKY

Název práce v anglickém jazyce

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

Klíčová slova v anglickém jazyce

TAXES, REAL PROPERTY, FLATS