

**Univerzita Pardubice**

**Fakulta ekonomicko-správní**

**Procesní kolize majetkových daní a daňového řádu**

**Eva Šimková**

**Bakalářská práce**

**2016**

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2015/2016

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eva Šimková**  
Osobní číslo: **E13303**  
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Veřejná ekonomika a správa: Ekonomika pro kriminalisty a celníky**  
Název tématu: **Procesní kolize majetkových daní a daňového řádu**  
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce je popis procesních aspektů majetkových daní, identifikace kolizních míst mezi zákony ošetřujícími majetkové daně a daňovým řádem a formulace doporučení pro odstranění identifikovaných kolizí.

Osnova:

- Majetkové daně a jejich vývoj.
- Daňový řád a relevantní procesní ustanovení v jiných zákonech.
- Analýza kolizních míst.
- Návrh doporučení na odstranění kolizních míst.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

**Daňový řád: komentář. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 3 sv. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.**


**KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zapracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.**

**MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2014: úplná znění platná k 1.1.2014. 23. vyd. Praha: Grada, 2014, 272 s. ISBN 9788024751719.**

**MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb. Praha: Leges, 2011, 926 s. Komentátor. ISBN 9788087212707.**

**VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 9788087480236.**

Vedoucí bakalářské práce:

  
**doc. Ing. Jan Pavel, Ph.D.**

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **29. září 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce: **29. dubna 2016**

  
doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.

děkanka

L.S.

  
doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2015

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

Ve Svitavách dne 28. 4. 2016

Eva Šimková

## **PODĚKOVÁNÍ:**

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce prof. doc. Ing. Janu Pavlovi, Ph.D. za jeho odbornou pomoc a cenné rady, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce.

## **ANOTACE**

*Tato práce se zabývá procesními kolizemi majetkových daní a daňového řádu. Na začátku práce je uveden vývoj majetkových daní a majetkové daně jsou popsány z pohledu konstrukčních prvků daně. Druhá část je věnována základním zásadám správy daní a daňovému řádu. V následující části je provedena analýza kolizních míst na základě komparace ustanovení daňového řádu a zákonů upravujících majetkové daně a následně jsou navržena řešení popsanych kolizí.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

*Majetkové daně, daňový řád, daň z nemovitostí, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, proces*

## **TITLE**

### **PROCEDURAL COLLISIONS OF PROPERTY TAXES AND THE TAX CODE**

## **ANNOTATION**

*This work deals with procedural collisions between the property taxes and the Tax Code. At the begining, the trend in property taxes and property taxes are described using the terms of structural elements of these taxes. The second part is devoted to the basic principles of tax administration and to the Tax Code. The next part deals with the analysis of procedural collisions based on comparison of some articles of the Tax Code and the property taxes laws and subsequently are proposed solutions of collisions.*

## **KEYWORDS**

*Property taxes, The Tax Code, real estate tax, immovable property tax, real estate transfer tax, process*

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>11</b>
<b>1 MAJETKOVÉ DANĚ A JEJICH VÝVOJ</b> .....	<b>12</b>
1.1 HISTORICKÝ VÝVOJ MAJETKOVÝCH DANÍ .....	12
1.1.1 Vývoj daní - starověk .....	12
1.1.2 Vývoj daní - středověk .....	12
1.1.3 Vývoj daní - novověk .....	13
1.1.4 Daně v ČR ve 20. století .....	14
1.1.5 Nová daňová soustava účinná od 1. 1. 1993 .....	15
1.1.6 Shrnutí historického vývoje .....	16
1.2 KONSTRUKČNÍ PRVKY DANÍ .....	16
1.3 DAŇ Z NEMOVITOSTÍ (DNE) .....	17
1.3.1 Daňový subjekt .....	17
1.3.2 Předmět daně .....	17
1.3.3 Osvobození od daně .....	18
1.3.4 Základ daně .....	18
1.3.5 Zdaňovací období .....	18
1.3.6 Sazby daně .....	19
1.3.7 Koefficienty DNE .....	20
1.4 DAŇ DĚDICKÁ (DDE), DAŇ DAROVACÍ (DDA) A DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ (DPN) .....	21
1.4.1 Daňový subjekt a předmět daně .....	21
1.4.2 Osvobození od daně a sazby daně .....	22
1.4.3 Základ daně .....	22
1.4.4 DDE, DDA a DPN v roce 2016 .....	23
1.5 DAŇ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ (DNNV) .....	23
1.5.1 Daňový subjekt a předmět daně .....	24
1.5.2 Osvobození od DNNV .....	24
1.5.3 Základ daně .....	25
1.6 SHRNUÍ MAJETKOVÝCH DANÍ .....	26
<b>2 DAŇOVÝ ŘÁD A RELEVANTNÍ PROCESNÍ USTANOVENÍ</b> .....	<b>27</b>
2.1 DAŇOVÉ PRÁVO .....	27
2.1.1 Daňový řád versus správní řád .....	27
2.1.2 Procesní ustanovení v hmotně právních normách .....	27
2.2 DAŇOVÝ ŘÁD .....	28
2.2.1 Členění daňového řádu .....	28
2.2.2 Základní zásady správy daní .....	28
2.3 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ PODLE DAŇOVÉHO ŘÁDU .....	29
2.3.1 Počátek a konec daňového řízení .....	30
2.3.2 Nalézací řízení .....	30
2.3.3 Placení daní .....	31

2.3.4	Další vybraná ustanovení daňového řádu .....	32
2.4	SHRNUTÍ DAŇOVÉHO ŘÁDU .....	33
<b>3</b>	<b>ANALÝZA KOLIZNÍCH MÍST A NÁVRHY NA JEJICH ŘEŠENÍ .....</b>	<b>34</b>
3.1	DAŇOVÝ SUBJEKT .....	34
3.1.1	Problematické určení poplatníka DNV .....	34
3.1.2	Poplatník u daně z nabytí nemovitých věcí .....	35
3.2	SPOLEČNÁ DAŇOVÁ POVINNOST .....	36
3.3	LHŮTA PRO PODÁNÍ DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ A DODATEČNÉHO DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ K DNV .....	37
3.4	LHŮTA PRO STANOVENÍ DANĚ .....	39
3.4.1	Zánik daňové povinnosti podle ZOS .....	40
3.4.2	Lhůta pro stanovení DNE v případě úmrtí poplatníka .....	42
3.5	UKONČENÍ NALÉZACÍHO ŘÍZENÍ .....	43
3.6	PLACENÍ DANĚ .....	44
3.6.1	Placení DNV .....	44
3.6.2	Placení DNNV .....	45
3.7	DAŇ DĚDICKÁ V ROCE 2016 .....	47
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>49</b>
	<b>POUŽITÁ LITERATURA .....</b>	<b>50</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>51</b>



## SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Vývoj charakteristik daní.....	16
Tabulka 2: Sazby DNE.....	19
Tabulka 3: Koeficienty DNE podle počtu obyvatel.....	20

## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR Česká republika

ČSR Československá republika

DDA daň darovací

DDE daň dědická

DNE daň z nemovitostí

DNNV daň z nabytí nemovitých věcí

DNV daň z nemovitých věcí

DŘ zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

GFŘ generální finanční ředitelství

NOZ zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (nový občanský zákoník)

Sb. Sbírka zákonů

ZDNE zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

ZDDD zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí,  
ve znění pozdějších předpisů

ZDNV zákon 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů

ZSDP zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

ZOS zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

## ÚVOD

Majetkové daně jsou nedílnou součástí daňového systému České republiky. Často je jim z hlediska daňového výnosu přisuzována menší důležitost než významnějším daním důchodovým a spotřebním. Přesto je nelze označit za daně nevýznamné. Ve své podstatě se totiž dotýkají nejširšího okruhu subjektů, neboť se přímo odvíjejí od vlastnictví jejich majetku.

V praxi přináší správa majetkových daní vzhledem k jejich specifické konstrukci řadu komplikací v procesní rovině a to jak daňovým subjektům, tak správci daně. Motivací pro zvolení tématu bakalářské práce, bylo vytvoření uceleného pohledu na danou problematiku. Vzhledem k velmi omezenému množství relevantní literatury a neustálému vývoji daňové legislativy a dalších souvisejících předpisů, je zvolené téma aktuální.

**Hlavním cílem bakalářské práce je popis procesních aspektů majetkových daní, identifikace kolizních míst mezi zákony ošetřujícími majetkové daně a daňovým řádem a formulace doporučení pro odstranění identifikovaných kolizí.**

Pro vymezení základních pojmů definujících majetkové daně bude v první části nastíněn historický vývoj majetkových daní a specifikovány jednotlivé majetkové daně zejména z pohledu vývoje jejich konstrukčních prvků. V další části bude zpracován základní exkurz daňovým řádem, se zaměřením na základní zásady a principy správy daní. Dále bude popsán průběh nalézacího řízení a řízení o placení daní a budou uvedena vybraná ustanovení daňového řádu s přímou návazností na správu majetkových daní. V závěrečné části bude provedena komparace ustanovení daňového řádu, ustanovení hmotněprávních předpisů upravujících jednotlivé majetkové a poznatků z praxe. Výsledkem bude identifikace a popis kolizních míst s následným návrhem opatření, která by měla kolizní místa odstranit nebo alespoň eliminovat počet případů, kdy ke kolizím dochází.

# 1 MAJETKOVÉ DANĚ A JEJICH VÝVOJ

## 1.1 Historický vývoj majetkových daní

### 1.1.1 Vývoj daní - starověk

V rámci historického vývoje daní není možné samostatně vymezit vývoj majetkových daní, neboť byly vždy součástí skupiny daní, i když o daňovém systému se z počátku nedalo hovořit. Obecně je možné původ daní spojit se vznikem státních zřízení.

Již ve starověkém Řecku a Římě byly obyvatelstvem odváděny dávky městským resp. státním zřízením. Zatímco v Řecku se jednalo o platby dobrovolné, založené na občanské uvědomělosti, starověký Řím od svých občanů z počátku daně nevybíral. Potřeby státu byly hrazeny z povinných plateb a válečné kořisti pocházející z dobytých území. Později z důvodu stále rostoucích nákladů na rozšiřování a na udržení impéria, byly na římské občany uvalovány jednorázové daně, a to zejména **daň z pozemků** a daň z hlavy. Později se tyto odvody staly pravidelnými, přesto ale měly ve financování státních záležitostí charakter pouze podpůrného nikoli hlavního zdroje. [6]

### 1.1.2 Vývoj daní - středověk

Daně ve starověku měly naturální charakter. Středověk tuto formu daní v zásadě neopustil a v podobě domén jí bylo nadále využíváno. Avšak v souvislosti s rozvojem trhu a peněz byla škála daní rozšířena a daně byly vybírány v peněžní podobě. Jednalo se o regály – poplatky za udělení určitého práva např. právo razit mince nebo právo těžít sůl (srovnatelné s dnešními licenčními poplatky), kontribuce, akcízy, cla a mýta. Za raného feudalismu byly daně příjmem pouze panovníka, nicméně s postupem času oprávnění vybírat daně resp. být příjemcem daňového výnosu získala jednak šlechta a na druhé straně církve. Daňový výnos v této době v žádném případě nedosahoval svého potenciálu, neboť výběr a vymáhání daní probíhal neorganizovaně a nesystematicky. Zavedení všeobecné daně přinesla na sklonku středověku až potřeba financovat husitské války. [7]

Jak již bylo uvedeno, existence daní šla ruku v ruce s existencí států. Obdobně lze sledovat provázanost majetkových daní s vývojem katastrální evidence. Přestože původně kreslení map mělo převážně válečné využití, začaly se mapy záhy využívat jako podklady pro stanovení daní.

Na našem území se již v 11. století za vlády knížete Oldřicha objevují první zmínky o katastrální evidenci, na jejímž základě je vybírána **daň z lánu**. Tato evidence je velmi primitivní a nepřesná. Ve 14. století již probíhají přesnější zápisy majetku zejména šlechty do zemských desek. [3]

### 1.1.3 Vývoj daní - novověk

S příchodem novověku zaznamenáváme první pokusy o vytvoření daňových systémů. Daně se stávají pravidelnou, vymahatelnou, nedobrovolnou dávkou, která je stanovována ne na základě nahodilých potřeb, ale systematicky. Největší význam mají akcízy (dnešní spotřební daně) a cla. Daňové zatížení až do konce 19. století roste, a to zejména s ohledem na stále rostoucí válečné výdaje. Tento trend nezvrátila ani snaha v období liberalismu daně omezit, protože mimo výdaje válečné docházelo ke stále rostoucím výdajům na rozšiřující se státní aparát a bylo třeba zvětšovat objem příjmů plynoucích do veřejných rozpočtů, rozvíjejí se jak daně přímé, tak daně nepřímé. [6]

Z důvodu snahy o zvýšení daňových výnosů, ale také větší spravedlnost ve vyměrování daní z majetku, je ve druhé polovině 17. století zavedena nejprve 1. a později 2. berní rula, označované také jako 1. a 2. rustikální katastr. Pro potřeby majetkových daní tak půda získala právní charakter. I přes značný pokrok v jejich vedeních oproti minulosti, se stále jednalo o pouhou evidenci, do níž nebylo možné nahlížet, tj. neměla veřejný charakter. Ten získal katastr až v polovině století osmnáctého, zavedením 3. berní ruly označované jako 1. tereziánský katastr.

Zcela zásadní průlom v katastrální evidenci a poté také v majetkových daních způsobil **císařský patent o pozemkové dani**, který v roce 1817 vydal císař František I., nadále zdaňovány měly být všechny pozemky, podle jejich výtěžku. Pro tyto účely bylo nařízeno podrobné mapování území včetně zaměrování v terénu. Katastrální evidence, též označována jako stabilní katastr, mimo jiné začala obsahovat údaje i o druhu pozemků (stanovené dle jejich výnosnosti). Pro daň z pozemků pak byla nastavena jednodušší a spravedlivější pravidla, zohledňující mimo jiné i zařazení pozemků do jednotlivých kultur.

V druhé polovině 19. století pak byly údaje ze stabilního katastru použity pro tvorbu nových pozemkových knih. Tento proces byl v roce 1883 završen vydáním **zákona o evidenci katastru daně pozemkové**. Ač byly pozemkové knihy kresleny ručně, měly vysokou úroveň přesnosti. [3]

#### 1.1.4 Daně v ČR ve 20. století

První světová válka uzavřela období rychlého hospodářského růstu a zároveň maximalizovala požadavky států na daňový výnos. Tehdejší požadavky na vysoký daňový výnos nebyly pouze z důvodu krytí válečných nákladů, ale poprvé rovněž z důvodu zřízení sociálních systémů, které měly pomoci odstranit nebo aspoň zmírnit válečné dopady. Vznik nových států v poválečné Evropě se nesl ve znamení tvorby nových politik a hospodářských vizí jednotlivých států, spojených s vizemi daňových systémů.

První vláda nové Československé republiky byla na základě schváleného rozpočtového provizoria oprávněna vybírat stávající daně a poplatky. Nutnost vybudování nového daňového systému dokládala skutečnost, že převzatý „nesystematický“ daňový systém byl založen na téměř pěti stech zákonech, císařských nařízeních či dekretech. Dalším argumentem pro změnu byl fakt, že Slovensko a Podkarpatská Rus, jako součásti Československé republiky, měly daňové systémy odlišné od Čech a Moravy. Výsledkem inovačních snah byla rozpočtová reforma v roce 1927, jejíž součástí byl mimo jiné i nový daňový zákon. Tvůrcem reformy veřejných financí byl Karel Engliš, který původní snahy o sjednocení měnového a daňového systému rozšířil o jejich celkovou modernizaci. [1]

Zásadní změny proběhly také v evidenci nemovitostí. Přinesl je v roce 1927 katastrální zákon. Katastr si v novém vymezení sice zachoval svoji původní funkci – sloužil jako podklad pro vyměřování daní, byly do něj však doplňovány další údaje o charakteru evidovaných nemovitostí. Obsahoval podrobné záznamy o všech pozemcích a všech změnách (změny majitele, rozdělení či scelení parcel, změny kultur pozemků nebo záznamy o výstavbě nových staveb). Rovněž probíhalo další zpřesňování mapových podkladů. Pro množství údajů o nemovitostech tak katastr získal další rozměr, a to všeobecnou hospodářskou využitelnost. Katastr v této podobě fungoval až do doby nástupu komunistického režimu k moci resp. do období znárodnění majetku. V následujících čtyřiceti letech byly všechny zásady vedení katastru opuštěny a k jejich znovuzavedení došlo až se vznikem samostatné ČR resp. od roku 1992, kdy vstoupil v platnost nový katastrální zákon (až do současnosti probíhají intenzivní práce na obnově katastrálního operátu, včetně zhotovování nových mapových podkladů za využití moderních technologií). [3]

Zreformovanou daňovou soustavu tvořily daně přímé a daně nepřímé. Z pohledu majetkových daní sem patřily:

- **daň pozemková** - odvozená od zápisu vlastnických vztahů v katastru nemovitostí a stanovené výnosnosti pozemků,

- **daň domovní** - dále rozčleněna na:
  - **daň činžovní** – zdanění pronajatých budov,
  - **daň třídní** – daň z budov nepronajatých,
- **daně z obohacení** - tedy **daň dědická** a **daň darovací**. Její výše je odvozena od hodnoty převáděného majetku a příbuzenského poměru mezi převodcem a nabyvatelem.

Zavedený daňový systém daně na území ČSR sice záměrně sjednocoval, avšak v rámci domovní daně bylo umožněno stanovit rozdílné přírážky územních svazků, tj. daň činžovní a daň třídní se lišily v závislosti na obci resp. území, ve kterém se nacházely stavby podléhající zdanění. [1]

Další zásadní reforma daňové soustavy byla spojena se změnou politického režimu a proběhla v roce 1954. Transferové majetkové daně byly v této době vybírány formou notářských poplatků. **Notářské poplatky** za notářské úkony poskytované obyvatelstvu existovaly s obměnami až do roku 1992, zahrnovaly mimo jiné poplatky **z dědictví, z darování a z převodu nemovitostí**. Součástí daňové soustavy byla daň zemědělská, která se skládala z daně ze zisku, daně z objemu odměn a mezd a **daně z pozemků**, ze zemědělské půdy evidované v katastru nemovitostí a **daň domovní**, do jejíž výše se zohledňovala zastavěná plocha rodinných domů a velikost obce, v níž se rodinný dům nacházel.

### 1.1.5 Nová daňová soustava účinná od 1. 1. 1993

Stejně jako při vzniku ČSR nedošlo ani po politickém převratu v roce 1989 k okamžité změně daňového systému. Daně se postupně začaly přizpůsobovat společenským potřebám. Změny se týkaly jak konstrukčních prvků daní, tak např. rozpočtového určení daní.

V roce 1992 byly přijaty zákony, kodifikující daňovou soustavu určenou pro nově vzniklou samostatnou Českou republiku. Majetkové daně byly s účinností od 1. 1. 1993 ukládány podle zákona č. 338/1992 Sb., o **dani z nemovitostí** [12] a podle zákona č. 357/1992 Sb., o **dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí** [13]. Zároveň došlo k úpravě rozpočtového určení majetkových daní. Zde se dá konstatovat, že majetkové daně jsou daněmi, jejichž rozpočtové určení se od roku 1993 nezměnilo (výnos daně z nemovitostí je ve 100% příjmem obcí, kdežto výnosy z daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou zcela příjmem rozpočtu státního)[5]. Konstrukce „nových“ majetkových daní a jejich další vývoj bude uveden v následujících kapitolách samostatně pro každou daň.

### 1.1.6 Shrnutí historického vývoje

Historicky lze daně vysledovat až k prvním státním zřízením. Majetkové daně lze označit za jednu z nejstarších daní vůbec. Vzhledem k tomu, že daně tohoto typu jsou odvozeny od vlastnictví majetku resp. od jeho převodů, a to zejména majetku nemovitého, je zcela logické, že vývoj majetkových daní přímo souvisí s vývojem evidence nemovitých věcí, tedy s vývojem evidence katastrální. Daně ve svém vývoji prošly zcela zásadními změnami, jež v mnohém posunuly jejich charakteristiky do obrácených poloh, jak je patrné z tabulky č. 1.

Tabulka 1: Vývoj charakteristik daní

Daně v počátcích vývoje	Daně nyní
nahodilost	pravidelnost
podpůrný a doplňkový zdroj příjmů	hlavní zdroj příjmů
účelovost	neúčelovost
dobrovolnost	povinnost
příjemcem panovník	příjemcem výnosu různé úrovně vlád
naturální plnění	peněžní plnění

*Zdroj: vlastní zpracování*

### 1.2 Konstruktivní prvky daní

Pro účely definice a vývoje majetkových daní je nejprve nutné vymezit obecně konstruktivní prvky daní a souvislosti, v jakých jsou aplikovány. Konstruktivní prvky daně jsou zejména:

- **daňový subjekt** – určení osoby, která bude poplatníkem resp. plátcem daně,
- **předmět daně** – definice toho, co bude zdanění podléhat,
- **vynětí z předmětu daně** – negativní definice předmětu daně,
- **osvobození od daně** – stanovení předmětů daně resp. podmínek, jejichž splnění umožní předmět daně osvobodit,
- **základ daně** – vyjádření předmětu daně v měřitelných jednotkách,
- **zdaňovací období** – časový úsek, za který je daň stanovována,
- **sazba daně** – výpočtový algoritmus, jehož uplatněním je ze základu daně stanovena daň. [8]

V obecné rovině se pro všechny majetkové daně dají určit jistá specifika. Poplatník daně je vždy zároveň i plátcem daně. Předmět daně se odvíjí od vlastnictví nebo transferu nemovitých resp. movitých věcí.



V následujících kapitolách budou rozebrány jednotlivé majtkové daně a specifikovány jejich konkrétní konstrukční prvky. Zároveň bude uveden vývoj jednotlivých konstrukčních prvků.

### **1.3 Daň z nemovitostí (DNE)**

Daň z nemovitostí k 1. 1. 1993 nahradila daň zemědělskou z pozemků a daň domovní, kterým podléhala pouze část nemovitého majetku. Nová úprava vztáhla daň z nemovitostí na téměř všechny nemovitý majetek evidovaný v katastru nemovitostí. Pouze s ohledem na vliv některých pozemků nebo staveb na životní prostředí, obranu státu a mezinárodní úmluvy, byly některé nemovitosti vyčleněny z předmětu daně, resp. zákon je vymezuje negativní definicí předmětu daně (viz kapitola 1.3.2).

Daň z nemovitostí je složena z daně z pozemků a daně ze staveb, avšak vyměřována je jako jedna daň, a to v souhrnu obou uvedených daní. [8] Zákon o dani z nemovitostí prošel jako všechny daňové zákony mnoha novelizacemi. V následujících kapitolách bude rozebrán vývoj jednotlivých konstrukčních prvků DNE.

#### **1.3.1 Daňový subjekt**

Daňovým subjektem resp. poplatníkem DNE je vlastník pozemku, stavby nebo jednotky. V zákonem uvedených případech je to pak nájemce či pachtýř nebo uživatel pozemku. [§ 3 ZDNE]

#### **1.3.2 Předmět daně**

Předmět daně z pozemků je v zákoně vymezen jak pozitivně, tak negativně. Předmětem daně jsou všechny pozemky na území ČR. Negativní definice stanovuje, že předmětem daně nejsou:

- pozemky zastavěné zdanitelnými stavbami,
- lesní pozemky s lesy ochrannými a lesy zvláštního určení,
- vodní plochy s výjimkou rybníků s intenzivním lovem ryb,
- pozemky určené pro obranu státu.

Negativní definice doznala po dlouhou dobu jedinou změnu ihned v roce 1994, kdy byly z předmětu daně vyňaty i pozemky zastavěné stavbami, které nejsou předmětem daně. Teprve v roce 2013 byla do negativní definice přidána další položka, a to pozemky, jež jsou součástí jednotek a jsou ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek. V dalším roce pak přišla její novelizace, kterou byla vypuštěna podmínka spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek.

Předmětem daně ze staveb jsou zdanitelné stavby v ČR, které jsou zkolaudovány nebo užívány. Také zde je negativní definicí vyčleněno z předmětu daně několik druhů staveb, jako jsou například stavby vodních děl, čistírny odpadních vod apod. Další vývoj DNE přinesl v roce 2001 rozčlenění předmětu daně na stávající stavby a dokončené bytové jednotky a samostatné nebytové prostory sloužící různým účelům. [§ 2 a § 7 ZDNE] [8]

### **1.3.3 Osvobození od daně**

Osvobození daně je konstrukční prvek DNE, který byl dotčen největším počtem změn. Podstatou osvobození je poskytnutí výhody fyzickým i právnických osobám, jejichž činnost má pozitivní společenské dopady. Osvobození se na jedné straně vztahují k osobě poplatníka, bez omezení pro konkrétní nemovité věci a na druhé straně se jedná o osvobození věcná, kdy není osoba vlastníka či poplatníka důležitá a pro osvobození je rozhodující účel užití nemovité věci. V rámci osvobození osobních lze pro příklad uvést osvobození nemovitých věcí ve vlastnictví obcí nebo krajů, pokud se nacházejí na jejich území, nemovité věci ve vlastnictví veřejných vysokých škol nebo veřejných výzkumných institucí popř. stavby domů či rekreačních objektů ve vlastnictví držitelů průkazu ZTP/P. Věcná osvobození pak podporují zvýhodnění účelu užívání staveb či pozemků, tvořících k těmto stavbám funkční celek, např. pozemky sloužící jako pohřebiště, stavby veřejně přístupných památkových objektů či stavby sloužící ke zlepšení životního prostředí. [§ 4 a § 9 ZDNE]

### **1.3.4 Základ daně**

Základ daně nedoznal ve vývoji téměř žádných změn. V zásadě je základ daně odvozován od výměry pozemků vedených v katastru nemovitostí, pouze u pozemků orné půdy, trvalého travního porostu vinic, chmelnic a zahrad je pro výpočet základu daně výměra násobena ještě průměrnou cenou půdy, stanovenou ve vyhlášce ministerstva zemědělství a u pozemků lesů a rybníků, jež jsou předmětem daně, pak základ daně odpovídá ceně pozemku stanovené podle oceňovacích předpisů, nicméně v drtivé většině je pro určení základu daně použita výměra vedená v katastru vynásobená částkou 3,80 Kč. [§ 5 ZDNE]

Základem daně ze staveb pak je výměra zastavěné plochy zdanitelnou stavbou resp. upravená podlahová plocha zdanitelné jednotky. [§ 10 ZDNE]

### **1.3.5 Zdaňovací období**

Zdaňovacím obdobím DNE je kalendářní rok. Pro účely stanovení DNE je rozhodný stav vlastnictví nemovitých věcí vždy k 1. lednu zdaňovacího období. Naprosto odlišně

od ostatních daní je u DNE daň stanovována na zdaňovací období „dopředu“ (daň z příjmů je vždy stanovována za uplynulé zdaňovací období, kdežto DNE na zdaňovací období nadcházející).

Poplatník přiznává, resp. platí daň vždy za celé zdaňovací období, bez ohledu na případné změny v jeho průběhu. Změny jsou zohledněny až na zdaňovací období následující. Ke změnám nastalým v průběhu zdaňovacího období (je-li nemovitá věc nabyta a ještě v průběhu téhož zdaňovací období pozbyta) se nepřihlíží. [§ 13 ZDNE]

### 1.3.6 Sazby daně

Sazby daně z nemovitostí byly stanoveny podle jednotlivých druhů pozemků a staveb či jednotek. Sazby daně určené zákonem o dani z nemovitostí v roce 1993 zůstaly v platnosti až do konce roku 2009. S účinností od 1. 1. 2010 došlo téměř u všech druhů staveb a jednotek a ostatních pozemků ke zdvojnásobení sazeb. Změna sazeb je uvedena v tabulce 2.

**Tabulka 2: Sazby DNE**

Předmět daně	Sazba daně	
	od 1. 1. 1993	od 1. 1. 2010
Orná půda, vinice, chmelnice, zahrady, ovocné sady	0,75%	0,75%
Trvalé travní porosty, lesy, rybníky	0,25%	0,25%
Ostatní plochy, zastavěné plochy a nádvoří	0,10 Kč/m <sup>2</sup>	0,20 Kč/m <sup>2</sup>
Stavební pozemky	1 Kč/m <sup>2</sup>	2 Kč/m <sup>2</sup>
Obytné domy, příslušenství k obytným domům	1 Kč/m <sup>2</sup>	2 Kč/m <sup>2</sup>
Budovy pro rodinnou rekreaci	3 Kč/m <sup>2</sup>	6 Kč/m <sup>2</sup>
Budovy s doplňkovou funkcí užívané pro rodinnou rekreaci	1 Kč/m <sup>2</sup>	2 Kč/m <sup>2</sup>
Garáže a jednotky užívané jako garáž	4 Kč/m <sup>2</sup>	8 Kč/m <sup>2</sup>
stavby a jednotky - zemědělská prvovýroba	1 Kč/m <sup>2</sup>	2 Kč/m <sup>2</sup>
stavby a jednotky - průmysl, stavebnictví, doprava	5 Kč/m <sup>2</sup>	10 Kč/m <sup>2</sup>
stavby a jednotky - ostatní podnikání	10 Kč/m <sup>2</sup>	10 Kč/m <sup>2</sup>
byty a ostatní nebytové prostory	1 Kč/m <sup>2</sup>	2 Kč/m <sup>2</sup>

*Zdroj: vlastní zpracování podle [12]*

Od 1. 1. 2012 jsou stanoveny dvě nové sazby, a to pro pozemky zpevněných ploch užívaných k podnikání. V návaznosti na druh podnikání je stanovena sazba daně z pozemků zpevněných ploch sloužících pro zemědělskou prvovýrobu, vodní a lesní hospodářství na 1 Kč/m<sup>2</sup> a zpevněných ploch sloužících pro ostatní podnikání na 5 Kč/m<sup>2</sup>. [§ 6 a § 11 ZDNE]

Sazby daně u staveb jsou pak následně upravovány přírážkami, zohledňujícími počet podlaží staveb. Základní sazba se zvyšuje o 0,75 Kč/m<sup>2</sup> za každé další nadzemní podlaží.

### 1.3.7 Koeficienty DNE

Výnos daně je ve velké míře ovlivněn koeficienty, které jsou jednak stanoveny zákonem a jednak upraveny rozhodnutím obce, jež může prostřednictvím obecně závazné vyhlášky některé koeficienty změnit a některé stanovit. V Tabulce 3 jsou uvedeny zákonné koeficienty přiřazené obcím dle počtu jejich obyvatel. Obec pak může tento koeficient o jednu kategorii zvýšit a až o tři kategorie snížit. Původní přiřazení koeficientů obcím bylo s účinností od 1. 1. 2008 upraveno a všem obcím s počtem obyvatel nepřesahujícím 1 000 obyvatel byl přiřazen koeficient ve výši 1. K 1. 1. 2012 pak byla do kategorie obcí nad 50 000 obyvatel k vyjmenovaným lázeňským městům zařazena i všechna města statutární. Tyto koeficienty upravují základní sazby DNE příslušející stavbám rodinných domů, stavbám tvořícím příslušenství ke stavbám rodinných domů a stavebním pozemkům.

**Tabulka 3: Koeficienty DNE podle počtu obyvatel**

Obce	Koeficient
0 - 300 obyvatel	0,3
301 - 600 obyvatel	0,6
601 - 1000 obyvatel	1
1001 -6000 obyvatel	1,4
6001 - 10000 obyvatel	1,6
10001 - 25000 obyvatel	2
25001 - 50000 obyvatel	2,5
nad 50000 obyvatel + vyjmenovaná lázeňská města	3,5
Praha	4,5

*Zdroj: [12]*

Pro vybrané stavby resp. jednotky je obec oprávněna stanovit koeficient ve výši 1,5, jde zejména o stavby podnikatelské, garáže a stavby pro individuální rekreaci. [§ 11 ZDNE]

Od roku 2008 zákon umožňuje obcím stanovit pro výpočet DNE místní koeficient ve výši 2, 3, 4 a 5, tuto možnost mohou obce reálně využít až od roku 2009, neboť koeficient je stanovován na základě obecně závazné vyhlášky, kterou bylo možné vydat nejdříve v roce 2008. Místním koeficientem je pak výsledná daň u všech druhů nemovitých věcí vyjma orné půdy a trvalých travních porostů. [§ 12 ZDNE]

## 1.4 Daň dědická (DDE), daň darovací (DDA) a daň z převodu nemovitostí (DPN)

Vzhledem k tomu, že k 31. 12. 2013 byl zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitých věcí zrušen, bude v následujících kapitolách proveden pouze základní exkurz těmito daněmi.

Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, v odborné „hantýrce“ též označovány jako trojdaň, jsou velice specifickou skupinou daní. Tyto daně nemají zdaňovací období, neboť se jedná o daně jednorázové. Na rozdíl od daně z nemovitostí, kterou je zdaňováno vlastnictví majetku, trojdani podléhají transfery majetku.

### 1.4.1 Daňový subjekt a předmět daně

Pro DDE a DDA je daňový subjekt vymezen v osobě nabyvatele vlastnického práva, a to jak k movitým, tak nemovitým věcem. Forma nabytí majetku úzce souvisí s předmětem daně a je rozlišujícím faktorem pro určení, které dani bude transfer majetku podléhat. Je-li předmětem daně nabytí majetku děděním, jedná se o DDE a daňovým subjektem je dědic. Pokud je předmětem daně ostatní bezúplatné nabytí majetku, jde o DDA a poplatníkem je obdarovaný, oprávněný z věcného břemene či příjemce jiného majetkového prospěchu. [§ 2, 3, 5 a 6 ZDZDD]

DPN nemá osobu poplatníka stanovenou jednoznačně a opět zde spatřujeme provázanost osoby poplatníka s předmětem DPN. Předmětem daně je úplatný převod vlastnického práva k nemovitostem (kupní a směnné smlouvy, úplatná vypořádání spoluvlastnictví, dražby, zajišťovací příkazy, atd.) [§ 9 ZDZDD], poplatníkem DPN je:

- **převodce** - nabyvatel je v postavení ručitele,
- **nabyvatel** - v případě, že se jedná o nabytí majetku vyjmenovanou formou, mimo jiné dražbou, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku, při výkonu rozhodnutí, na základě zajišťovacího příkazu, apod.,
- **převodce i nabyvatel** - v případě směnných smluv platí daň převodce i nabyvatel společně a nerozdílně. [§ 8 ZDZDD]

## 1.4.2 Osvobození od daně a sazby daně

Vzhledem ke složitosti a rozsáhlosti osvobození a skutečnosti, že ZDDD byl zrušen, bude v této kapitole věnována pozornost pouze osvobození majících význam pro využití v této práci.

Pro stanovení výše základu daně bylo vždy rozhodné, jaký příbuzenský vztah existoval mezi zůstavitelem a dědicem. Význam tohoto vztahu se odrážel jednak do výše přiznávaného osvobození a zároveň do výše sazby DDE a DDA. Osoby pro účely výpočtu DDE a DDA jsou rozděleny do tří skupin:

- I. skupina – příbuzní v řadě přímé a manželé,
- II. skupina – příbuzní v řadě pobočné, děti manžela, manželé dětí, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, žijící se zůstavitelem nebo dárce ve společné domácnosti,
- III. skupina – ostatní fyzické osoby a právnické osoby.

Rozdělení osob do skupin mělo zcela zásadní význam pro vývoj DDE a DDA. S účinností od 15. 8. 1998 nebyly od DDE osvobozeny pouze určité částky děděného majetku, nýbrž pro I. skupinu, tedy pro manžele a příbuzné v řadě přímé došlo k osvobození od DDE zcela. Tento stav platil až do novely ZDDD, jež s účinností od 1. 1. 2004 stanovila plné osvobození od DDE a nově také od DDA pro I. a II. skupinu osob. V zásadě tak, byly obě daně eliminovány na minimum. [§ 11 ZDDD]

Sazba daně je pro DDE i DDA totožná a má progresivní charakter. Pro výpočet DDE se dále stanovuje koeficient ve výši 0,5. [§ 12, 13 a 14 ZDDD]

Rovněž daň z převodu nemovitostí měla původně progresivní sazbu daně, nicméně již od 1. 1. 1994 byla progresivní sazba nahrazena sazbou lineární, stanovenou na 5%. Po následující desetiletí zůstala výše sazby zachována a teprve k 1. 1. 2004 byla změněna resp. snížena na 3%. Další pohyb sazby proběhl až v posledním roce platnosti ZDDD, kdy k 1. 1. 2013 byla sazba zvýšena na 4%. [§ 15 ZDDD]

## 1.4.3 Základ daně

Způsob stanovení základu daně všech tří daní se postupně vyvíjel. Vždy se však jeho výše odvíjela od ceny transferovaného majetku. U DDE byl základ daně nejprve odvozen od ceny zjištěné, posléze z ceny obvyklé určené v dědickém řízení, snížené o cenu majetku osvobozeného a o hodnotu dluhů a nákladů spojených s dědictvím. Základem DDA byla cena darovaného majetku, snížená o dluhy vážící se k předmětu převodu. [§ 4 a 7 ZDDD]

Nejobsáhleji zákon vymezuje základ daně pro DPN. Pro drtivou většinu převodů je základem daně cena zjištěná podle oceňovacích předpisů, pokud je nižší než cena sjednaná, v opačném případě je to cena sjednaná. V případě ostatních úplatných transferů (viz kapitola 1.4.1) se základ daně stanovuje v závislosti na konkrétním převodu (např. v případě dražby je základem DPN cena dosažená vydražením, atd.). [§ 10 ZDDD]

#### **1.4.4 DDE, DDA a DPN v roce 2016**

Jak již bylo uvedeno, byl ZDDD k 31. 12. 2013 zrušen, a to ustanovením § 58 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Zdálo by se tedy, že DDE, DDA a DPN jsou historickou záležitostí. Přechodná ustanovení ZOS však poskytují oprávnění pro daňové povinnosti u DDE, DDA a DPN vzniklé před účinností ZOS nadále použít ustanovení ZDDD. [14]

Daň dědická a daň darovací byly od 1. 1. 2014 včleněny do daně z příjmu a daň z převodu nemovitostí byla nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí. V dani z příjmů bylo transferům podléhajícím původně majetkovým daním přiznáno množství osvobození, což by v konečném důsledku mělo znamenat konec zdaňování majetku nabytého děděním, avšak opak je pravdou. V důsledku snahy katastrálních úřadů o eliminaci případů, kdy je jako vlastník nemovitých věcí evidována osoba zemřelá, je otevíráno množství dodatečných dědických řízení. Vzhledem k tomu, že pro posouzení zda dědictví podléhá DDE, je důležité datum úmrtí zůstavitele a DDE z projednaných dodatečných dědictví se na základě přechodných ustanovení vyměřuje dle předpisů platných v době úmrtí, zůstala tato daň paradoxně, jako jediná daň trojdaně, aktivní ve své původní podobě.

#### **1.5 Daň z nabytí nemovitých věcí (DNNV)**

Daň z nabytí nemovitých věcí by se sice dala označit jako vývojové stádium daně z převodu nemovitostí, ale i přes určitou podobnost obou daní, jsou mnohé její konstrukční prvky určeny odlišně a to zejména v důsledku rekonstrukce soukromého práva.

Shodnost lze spatřovat v tom, že obě daně zdaňují úplatný převod nemovitostí resp. nemovitých věcí a jejich výnos je plně příjmem státního rozpočtu. DNNV je také daní jednorázovou bez zdaňovacího období. Rovněž sazba daně má zachován lineární charakter a její výše je shodná s DPN, tj. 4%.

### 1.5.1 Daňový subjekt a předmět daně

ZOS poprvé umožňuje účastníkům kupní či směnné smlouvy rozhodnout o tom, kdo bude poplatníkem daně (tato skutečnost musí být striktně uvedena přímo ve smlouvě), neboť ZOS stanovuje u těchto transferů osobu poplatníka jako převodce (nabyvatel je ručitelem), nedohodnou-li se účastníci smlouvy, že poplatníkem bude nabyvatel. V případě ostatních úplatných převodů je poplatníkem nabyvatel (tuto skutečnost nelze smluvně změnit). [§ 1 ZOS]

Vzhledem k zásadním změnám, které přinesl NOZ do chápání a vymezení nemovitých věcí, je předmět DNNV specifikován nikoli pouze, co do způsobu převodu nemovitých věcí, ale také výčtem nemovitých věcí, jejichž převod dani podléhá. Předmětem DNNV je úplatné nabytí:

- pozemku,
- stavby,
- části inženýrské sítě,
- jednotky,
- práva stavby,
- nemovité věci do svěřenského fondu. [§ 2 a 3 ZOS]

Znamená to, že předmětem DNNV není např. úplatné nabytí práva služebnosti, byť služebnost zřízená k pozemku nebo stavbě je podle NOZ nově zahrnuta pod pojem nemovitá věc. Zároveň zákon negativně definuje způsoby nabytí majetku, které dani nepodléhají. Jedná se o nabytí nemovitých věcí na základě pozemkových úprav, v rámci přeměny korporací a poskytnutých jako náhrada za vyvlastnění. [§ 5 ZOS]

### 1.5.2 Osvobození od DNNV

U některých převodů, přestože z předmětu daně vyloučeny nejsou, není v konečném důsledku daň vybírána, neboť jim je přiznáno osvobození od daně. Osvobození od DNNV je poskytováno jako osvobození věcné:

- **ve veřejnoprávní oblasti** – osvobozeno je nabytí nemovitých věcí členským státem Evropské unie, jiným státem, pokud je zachována reciprocita popř. při splnění podmínky, že se nejedná o veřejnou podporu, právnickou osobou jde-li o nabytí nemovité věci z majetku jejího zřizovatele, kterým je členský stát Evropské unie, jiný stát při zachování reciprocit či územní samosprávný celek [§ 6 ZOS],



- **u nových staveb** – osvobozeny jsou první úplatné převody nových stavem rodinných domů a jednotek v nových bytových domech nebo vzniklé nástavbou, přístavbou či stavební úpravou [§ 7 ZOS],
- **u jednotek** – osvobozen je převod jednotky z majetku družstva do vlastnictví člena družstva nebo nájemce jednotky [§ 8 ZOS],
- **ostatní osvobození** - osvobozeno je nabytí majetku při reorganizaci v rámci insolvenčního řízení při převodu dlužníkovu majetku do vlastnictví věřitelů a nabytí nemovité věci jejím uživatelem, když je nemovitá věc předmětem finančního leasingu [§ 9 ZOS].

### 1.5.3 Základ daně

Základ DNNV je stanoven jako nabývací hodnota po odečtu uznatelných výdajů (odměna a náklady zaplacené znalci za znalecký posudek). Nový pojem nabývací hodnota je vymezen ve čtyřech rovinách, tj. nabývací hodnotou se může stát:

- **sjednaná cena,**
- **srovnávací daňová hodnota**
  - 75% z ceny zjištěné
  - 75% ze směrné hodnoty,
- **zjištěná cena,**
- **zvláštní cena**
  - při vydražení a předražku
  - u obchodních korporací
  - v souvislosti s insolvencí
  - v souvislosti s pozůstalostí
  - v ostatních případech.

Zákon přesně stanovuje, v kterých případech se jaká z výše uvedených cen stane nabývací hodnotou. Algoritmus určení zohledňuje nejen způsob nabytí, ale také subjekty převádějící resp. nabývající nemovité věci. V zásadě se pro určení nabývací hodnoty používá vylučovací metoda. Nejprve je třeba prověřit, zda je možné určit cenu zvláštní [§ 17 - 21 ZOS]. Pokud ano, je cena zvláštní základem daně. Jestliže cenu zvláštní určit nelze, dalším krokem je ověření, zda zákon převodu nepřikazuje výlučnost ceny sjednané nebo ceny zjištěné [§ 22 a 23 ZOS]. V případě, že ani v této fázi není možné cenu určit, vychází se z ceny sjednané, ovšem pouze za podmínky, že není nižší než srovnávací daňová hodnota. [§ 12 ZOS]

## **1.6 Shrnutí majetkových daní**

Majetkové daně patří k nejstarším daním vůbec. V rámci první kapitoly byl proveden základní exkurz jejich vývojem a byly popsány jednotlivé majetkové daně, které jsou součástí daňového systému ČR. Větší prostor byl věnován dani z nemovitostí resp. dani z nemovitých věcí a nové dani z nabytí nemovitých věcí, neboť se jedná o daně aktuální, přesto však nebyly opomenuty ani daně dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí, protože v jistém ohledu jsou i tyto daně v současné době stále aktivní.

## **2 DAŇOVÝ ŘÁD A RELEVANTNÍ PROCESNÍ USTANOVENÍ**

### **2.1 Daňové právo**

Daňové právo je součástí práva veřejného tzn., že stát v rámci mezí stanovených zákonem užívá nadřazeného postavení státní moci k udělování povinností resp. přiznání práv účastníkům daňových řízení. Zároveň lze daňové právo označit za specifickou součást práva správního. Jedná se o soubor právních norem hmotného a procesního charakteru, kdy hmotněprávní normy upravují obsah a procesní norma průběh a postup daňového řízení. Hmotněprávními normami jsou zákony upravující jednotlivé daně platné daňové soustavy a normou procesní je daňový řád. [2]

#### **2.1.1 Daňový řád versus správní řád**

Přestože daňové právo je součástí správního práva, nepoužívá pro úpravu postupů při uplatňování hmotněprávních norem správní řád. Se vznikem nové daňové soustavy ČR byl pro správu daní vytvořen speciální procesní předpis, a to zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. [10]

Nutnost existence speciálního procesního předpisu si vyžádalo samotné pojetí správy daní. Naprosto odlišné stanovení pojmu účastník řízení, kdy procesní práva a povinnosti přísluší i osobám mimo zahájené daňové řízení nebo existence důkazního břemene a břemene tvrzení na straně nositele daňové povinnosti, jsou typickými příklady specifík daňové správy, jež by v platném správním řádu nenašly patřičnou oporu.

Daňový řád tedy použití správního řádu při správě daní vylučuje [§ 262 DŘ], přesto však nelze konstatovat, že správce daně správní řád nikdy nepoužije. Daňový řád je právním předpisem zvláštním, kdežto správní řád předpisem obecným, proto nenajde-li správce daně řešení postupu v daňovém řádu, musí použít ustanovení řádu správního, nicméně jedná se pouze o ojedinělé situace (např. ukládání sankcí za porušení zákona o omezení plateb v hotovosti. [2]

#### **2.1.2 Procesní ustanovení v hmotně právních normách**

Daňový řád je procesní předpis, který zastřešuje správu všech daní, avšak vzhledem k rozsáhlosti daňové soustavy a s ohledem na rozdílnost konstrukčním prvkům jednotlivých daní, nelze všechny procesní postupy definovat jednotně pro všechny daně. Z tohoto důvodu i hmotně právní předpisy upravující jednotlivé daně obsahují procesní ustanovení specifické

právě pro tyto konkrétní daně. V případě procesních ustanovení v hmotněprávních předpisech ustanovení je daňový řád coby obecný předpis použit subsidiárně, tedy jeho ustanovení se použijí pouze tedy, nestanoví-li jiný, zpravidla hmotněprávní, předpis jinak. [§ 4 DŘ] [4]

## 2.2 Daňový řád

### 2.2.1 Členění daňového řádu

Daňový řád je na základě legislativních pravidel systematicky členěn. Toto členění nemá závazný charakter, ale slouží k lepší orientaci v předpise. Daňový řád je v základním členění rozdělen do šesti částí (viz PŘÍLOHA A).

### 2.2.2 Základní zásady správy daní

Základní zásady správy daní mají pro všechny účastníky správy daní závazný charakter. Jedná se zároveň o výkladová pravidla, z nichž je třeba vycházet při aplikaci ustanovení daňového řádu, a to v kterémkoli stádiu daňového řízení. Ne všechny zásady správy daní jsou v daňovém řádu taxativně vyjmenovány, neboť jsou založeny rovněž na ústavním pořádku a Listině základních práv a svobod, přesto je daňový řád vymezuje v poměrně širokém rozsahu s tím, že jednotlivé zásady a principy správy daní jsou vzájemně provázány. [4]

Primárně je ve správě daní kladen důraz na dodržování **zásady zákonnosti**. Zásada zákonnosti vyplývá přímo z ústavního pořádku a deklaruje povinnost správce daně při správě daní se řídit právními předpisy. Se zásadou zákonnosti souvisí zásady **enumerativnosti státních zásahů** a **legální licence (resp. zákazu zneužití správního uvážení, tj. zákazu libovůle správce daně)**, podle nichž správce daně smí uplatňovat svoji pravomoc pouze v zákonem daných mantinelech, tedy pouze k určenému účelu a v určeném rozsahu. V další rovině lze sledovat **zásadu proporcionality** a **zásadu procesní rovnosti**. Zde je určena povinnost správce daně šetřit práva účastníků správy daní a při vyžadování plnění povinností uložených v rámci správy nutnost použít pouze prostředky, které účastníky správy daní co nejméně zatěžují, přesto však vedou k dosažení cíle správy daní, tj. ke správnému stanovení a vybrání daní. Účastníci řízení pak musí mít danu jistotu stejného procesního postavení ve stejných procesních situacích, tedy nikdo nesmí být zvýhodňován ani znevýhodňován. Princip rovnosti nelze uplatnit v hmotněprávní rovině, přesto je-li v hmotných předpisech řešen procesní postup, i zde se tento princip uplatní. Výše uvedené zásady lze vyjádřit principem předvídatelnosti zákona, jeho srozumitelnosti a vnitřní bezrozpornosti. [§ 5, § 6 DŘ] [4]

K dalším zásadám, které pro správu daní vymezil až daňový řád, patří **zásada vstřícnosti a slušnosti, zásada poučovací, zásada bezprůtažnosti a zásada hospodárnosti a procesní ekonomie**. Zásada vstřícnosti a slušnosti je de facto realizována daňovou správou formou klientského přístupu, i zde je však tato zásada vztahována na všechny účastníky správy daní. Zásada poučovací, pak správci daně ukládá povinnost poučit účastníky řízení o jeho průběhu, je-li to třeba nebo stanoví-li tak zákon. Důležitou zásadou, na kterou je kladen stále větší důraz je zásada bezprůtažnosti resp. zásada rychlosti řízení. Tato zásada je aplikována již od zahájení řízení. Stanovuje povinnost správce daně jednat bezodkladně a to i tehdy, má-li k provedení úkonu stanovenou zákonnou lhůtu. Znamená to, že a priori nemusí tuto zákonnou lhůtu vyčerpat celou. Účastníci řízení tak jsou chráněni před nečinností správce daně. Zásada hospodárnosti a procesní ekonomie přikazuje, aby správce daně, ale i ostatní osoby zúčastněné na správě daní při dosahování cíle správy daní, nebyly zatíženy zbytečnými náklady. [§ 6, § 7 DŘ] [4]

Neméně důležitými jsou **zásady legitimního očekávání, materiální pravdy a volného hodnocení důkazů**. Zásada legitimního očekávání přikazuje správci daně ve skutkově shodných případech rozhodovat shodně, zatímco zásada materiální pravdy zakotvuje relevantnost skutečného obsahu právního úkonu před zastřeným stavem. Na základě zásady volného hodnocení důkazů správce daně posuzuje dostatečnost, důležitost, upotřebitelnost a relevantnost důkazů pro zjištění resp. rozhodnutí správce daně. [§ 8 DŘ] [4]

Poslední skupinou zásad správy daní jsou **zásada neveřejnosti a mlčenlivosti, zásada oficiality, zásada vyhledávací a zásada shromažďování údajů**. Správa daní probíhá neveřejně a její účastníci jsou povinni zachovávat o všem, co se při správě daní dozvěděly mlčenlivost. Zásada oficiality přikazuje správci daně zahájit řízení, pokud zjistí, že daňový subjekt svou povinnost nesplnil, a to z moci úřední, kdežto zásada vyhledávací stanovuje správci daně povinnost prověřovat a sledovat možný vznik a existenci daňové povinnosti. Zásada shromažďování údajů pak umožňuje správci daně shromažďovat relevantní údaje potřebné pro správu daní ve svých databázích. [§ 9 DŘ] [4]

### **2.3 Daňové řízení podle daňového řádu**

Daňový řád upravuje nejen daňové řízení, ale i další postupy při správě daní. Daňové řízení se dělí do dílčích řízení, kdy každé dílčí řízení má svůj přesně stanovený průběh. Jedná se zejména o řízení v rovině nalézací a platební, avšak nelze pominout ani řízení, na něž je nalézací řízení dále rozděleno, a to zejména řízení vyměřovací, doměřovací a řízení o řádném opravném prostředku proti těmto rozhodnutím. Stejně tak lze pod řízení týkající

se placení daní podřadit řízení o posečkání daně či povolení splátkového kalendáře, řízení zajišťovací, exekuční a řízení o řádném opravném prostředku proti těmto rozhodnutím. Samostatně lze pak vymezit řízení o mimořádných a dozorcích opravných prostředcích. Dalšími řízeními pak mohou být řízení o sankcích za porušení povinností při správě daní a řízení o prominutí daně nebo jejího příslušenství. [10]

### 2.3.1 Počátek a konec daňového řízení

Daňové řízení je specifické právě návazností jednotlivých dílčích řízení a tedy souvislým a nepřetržitým průběhem daňového řízení vedoucím k cíli správy daní. Daňový řád přímo nestanovuje počátek daňového řízení, naopak přesně určuje ukončení řízení.

Počátek i konec daňového řízení je třeba posuzovat jednak v rovině formální a jednak v rovině materiální. Z materiálního pohledu souvisí počátek daňového řízení se vznikem okolností, které zakládají daňovou povinnost. **Konec daňového řízení pak v této rovině nastává současně s uplynutím lhůty pro stanovení daně nebo lhůty pro její placení.** Po formální stránce je daňové řízení zahájeno prvním podáním ze strany daňového subjektu resp. oznámením rozhodnutí ze strany správce daně o zahájení řízení z moci úřední (nejčastěji oznámení výzvy k podání daňového tvrzení). **Daňové řízení nebo dílčí daňové řízení je formálně ukončeno právní mocí rozhodnutí nebo zastavením řízení.** [2][4]

### 2.3.2 Nalézací řízení

Nalézací řízení vede ke správnému zjištění a stanovení daně. V případě, že daňový subjekt řádně plní své povinnosti, je zahájeno zpravidla podáním daňového tvrzení, neboť daňový subjekt má povinnost tvrzení a zároveň nese i břemeno tvrzení. Pokud daňový subjekt své povinnosti neplní, zahájí správce daně řízení oznámením výzvy k podání přiznání. Povinnost tvrzení ukládá daňovému subjektu **uvést v tvrzení všechny údaje rozhodné pro stanovení daně a zároveň daň vyčíslit.** Břemeno tvrzení pak spočívá v povinnosti daňového subjektu tvrzení správci daně podat. Lhůty pro podání daňového přiznání jsou obecně stanoveny v DŘ, avšak v případě většiny daní jsou specifikovány v jednotlivých daňových zákonech. Obdobně jsou řešeny lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Zvláštní úpravy lhůt pro podání přiznání jsou řešeny pro případ přechodu daňové povinnosti (úmrťi či zánik právnické osoby) a insolvenčního řízení. [2][4][10]

Lhůta pro podání daňového tvrzení je zároveň lhůtou pro podání opravného přiznání. Jedná se de facto o možnost, kdy daňový subjekt může již podané přiznání nahradit novým a správce daně pak pokračuje v řízení s nově podaným přiznáním, aniž by k původně

podanému přiznání přihlédl. Množství opravných přiznání není omezeno jejich počtem, ale právě lhůtou pro podání přiznání. [§ 138 DŘ]

**V rámci vyměřovacího resp. doměřovacího řízení je správcem daně stanovena daň.** Děje se tak na základě daňového přiznání nebo z moci úřední, a to platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem. Daňový řád rozlišuje postup při stanovení daně na základě podaného tvrzení nebo z moci úřední. Jestliže je daň stanovena ve výši daně tvrzené, tedy neodlišující se od daňového tvrzení, správce daně vydá platební výměr, ale nemá povinnost jej daňovému subjektu doručit. Pokud se stanovená daň od daňového přiznání liší, oznámí správce daně daňovému subjektu výši daně platebním výměrem s tím, že rozdíl mezi stanovenou daní a daní tvrzenou v platebním výměru vyznačí. V případě, že je daň stanovena z moci úřední, oznamuje správce daně daňovému subjektu výši daně platebním výměrem vždy. [10][4]

Zcela zásadním ustanovením daňového řádu je ustanovení § 148 DŘ, které určuje lhůtu pro stanovení daně, nebo-li lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze daň stanovit ani stanovenou daň měnit. Tato lhůta činí **3 roky** ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání nebo kdy se **daň stala splatnou, v případě, že s ní nebyla spojena povinnost podávat daňové přiznání.** Vzhledem k zákonem daným možností 3 letou prekluzivní lhůtu pro stanovení daně prodloužit nebo učinit úkon stavící její běh popř., na jehož základě lhůta začne běžet znovu, a to i opakovaně, je daňový řádem určena **maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně.** [2][10]

### 2.3.3 Placení daní

Pod pojmem placení daní je zahrnuta evidence daní, jejich výběr, zajištění a vymáhání. V rámci evidence daní správce daně pro každý daňový subjekt vede osobní daňový účet (resp. soustavu osobních daňových účtů, tzn. že pro každou daň je veden samostatný osobní daňový účet), na němž jsou evidovány předpisy stanovených daňových povinností, platby provedené daňovým subjektem a z nich vyplývající případné přeplatky či nedoplatky. Zároveň se v rámci evidence daní provádějí odpisy nedoplatek z důvodu nedobytnosti nebo prekluze a převody přeplatek starších šesti let do státního rozpočtu. Pro úhradu nedoplatek jsou daňovým řádem dána přesná pravidla resp. pořadí jejich úhrady. Daňový řád určuje **přednost úhrady nedoplatku na dani před úhradou nedoplatku na příslušenství daně a přednost úhrady staršího nedoplatku před mladším.** [4][10]

Lhůta pro placení daně je stejně jako lhůta pro stanovení daně taxativně vymezena daňovým řádem a činí 6 let. Její běh začne běžet v den splatnosti daně resp. v den náhradní

splatnosti daně. Daňový řád určuje úkony přerušující běh této lhůty a zároveň vyjmenovává důvody resp. jiná řízení, při nichž lhůta pro placení daně neběží. Z tohoto důvodu je také u lhůty pro placení daně striktně vymezena maximální hranice pro její běh, a to 20 let (v případě zřízení zástavního práva zapsaného do veřejného seznamu 30 let). [10]

Jestliže daňový subjekt neplní své povinnosti v rovině platební, poskytuje daňový řád správci daně instituty jednak k zajištění daně a jednak k jejímu vymožení. V rámci zajišťovacího řízení má správce daně k dispozici následující zajišťovací instrumenty:

- zajištění úhrady na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň,
- zajišťovací exekuce,
- zástavní právo,
- ručení,
- zajištění prostřednictvím placení záloh.

Přestože zajišťovací řízení je možno zahájit ještě před stanovením daně, obvykle přímo souvisí s řízením vymáhacím a probíhá souběžně s ním. [10]

#### 2.3.4 Další vybraná ustanovení daňového řádu

Ustanovení § 20 DŘ určuje, že **daňovým subjektem je taková osoba, kterou za něj označuje zákon**. Zároveň daňový řád v ustanovení § 241 **zakazuje přenos daňové povinnosti**. Daňový řád výslovně zakazuje přenos daňové povinnosti a jakákoli dohoda, podle níž se subjekty dohodnou, kterému z nich přísluší daňová povinnost, je vůči správci daně zcela neúčinná s výjimkou plnění povinnosti vzniklé při zajištění daně podle zákona.

Pokud vznikla několika subjektům **společná daňová povinnost**, pak mají **povinnost** si podle ustanovení § 30 DŘ **zvolit společného zmocněnce** a pokud tak neučiní, určí jim správce daně společného zástupce.

V rámci doměřovacího řízení **je daňový subjekt** povinen do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž zjistil, že jeho daň má být vyšší, **podat dodatečné daňové přiznání**. Ve stejné lhůtě je daňový subjekt **oprávněn** podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší (§ 141 DŘ).

V ustanovení § 50 DŘ je zakotveno, že pokud stanoví zákon (činí tak ZD NV) správce daně stanoví daň hromadným předpisným seznamem. Jedná se de facto o „hromadné“ rozhodnutí, zpřístupněné správcem daně po dobu 30 dnů, doručené posledním dnem této 30 denní doby.



Proti hromadnému předpisnému seznamu se daňový subjekt může ve lhůtě 30 dnů od jeho doručení odvolat. Vzhledem k tomu, že odvolání lze podat ve lhůtě do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, a to i před jeho doručením (§ 109 odst. 4 DŘ), svědčí při tomto způsobu stanovení daně daňovému subjektu 60 denní lhůta pro podání odvolání.

S účinností od 1. 1. 2014 se pro daňové účely uplatňuje fikce života, nebo-li zůstavitel se považuje za živého až do dne předcházejícímu právní moci usnesení o dědictví. Poté daňová povinnost zůstavitele přechází na dědice, který se dostává do postavení daňového subjektu (§ 239a DŘ).

## **2.4 Shrnutí daňového řádu**

Oblast správy daní, přestože je součástí veřejného a správního práva, se vyznačuje zcela zásadními specifiky. Pojetí správy daní, kdy se např. správa daní dělí do dílčích řízení, která na sebe bezprostředně navazují nebo práva a povinnost přísluší i jiným osobám zúčastněným na správě daní než daňovým subjektům, se vymyká jiným správním řízením. Z tohoto důvodu byl pro správu daní vytvořen samostatný procesní předpis – daňový řád. Znamená to, že pro daňové řízení se nepoužije řád správní. Daňový řád je předpisem obecným, upravujícím základní zásady správy daní, účastníky řízení, lhůty jak pro správce daně, tak pro daňové subjekty, procesní postupy dílčích řízení, nebo-li zastřešuje správu veškerých daní.

Vzhledem k rozdílné konstrukci jednotlivých daní však obecná úprava procesních postupů v daňovém řádu nepostačuje a procesní ustanovení tak lze nalézt i v hmotněprávních normách upravujících konkrétní daně.

### **3 ANALÝZA KOLIZNÍCH MÍST A NÁVRHY NA JEJICH ŘEŠENÍ**

Vzhledem k tomu, že každá daň má svoji specifickou konstrukci (majetkové daně nejsou výjimkou) je třeba přizpůsobit také procesní ustanovení jednotlivým typům daní. Z tohoto důvodu obsahují daňové zákony mimo ustanovení hmotných rovněž speciální ustanovení procesní. Ze své podstaty upravují procesní postupy pouze pro konkrétní daň, avšak nesmí odporovat základním zásadám správy daní a neměly by být v opozici vůči obecným ustanovením, uvedených v daňovém řádu. Přesto se v některých případech dostávají speciální procesní ustanovení do kolize s ustanoveními obecnými nebo kolidují se základními zásadami správy daní. Případy těchto kolizí budou uvedeny v následujících kapitolách.

#### **3.1 Daňový subjekt**

Podle daňového řádu musí být osoba poplatníka vymezena zákonem. Podmínky určující, kdy se konkrétní osoba stává daňovým subjektem resp. poplatníkem daně, jsou dány zákony hmotnými. Z obou definic vyplývá, že osoba poplatníka je vždy jasně určena a rozhodnutí o tom, kdo poplatníkem bude, není v dispozici účastníků správy daní.

##### **3.1.1 Problematické určení poplatníka DNV**

Osoba poplatníka DNV se odvíjí od vlastnictví nemovité věci (viz kapitola 1.5.1). S ohledem na vývoj katastru nemovitostí v praxi nastávají případy, kdy nedostatky zápisů vlastnických práv v katastru nemovitostí neumožňují jednoznačnou identifikaci osoby vlastníka, tj. daňového subjektu, jak ji určuje ZDNV. Problematickými jsou zejména duplicitní zápisy vlastnictví a nedostatečně identifikovaní vlastníci.

V případě duplicitního zápisu vlastnictví, kdy je na listu vlastnictví zapsáno vlastnické právo pro více vlastníků (nikoli spoluvlastníků) a není možné určit, komu vlastnické právo skutečně svědčí, nelze jednoznačně určit osobu poplatníka. Pokud v takovém případě vlastník dobrovolně podá daňové přiznání, nemůže správce daně rozporovat jeho vlastnictví, neboť do vyřešení sporného vlastnictví (zpravidla rozhodnutím soudu) svědčí vlastnické právo všem osobám zapsaným na listu vlastnictví. V souladu s podaným daňovým přiznáním tedy daň stanoví. Pokud však ani jeden z vlastníků přiznání nepodá, nemá dostatečnou oporu pro zahájení řízení z moci úřední (výzvou k podání daňového přiznání).

Nedostatečná identifikace vlastníka (na listu vlastnictví je zapsáno pouze jméno, bez další identifikace) je další příčinou nemožnosti určit daňový subjekt. ZDNV sice pro tuto situaci poskytuje možnost určit jako daňový subjekt osobu uživatele, ale pouze pro daň z pozemků.

I tento institut má však omezené využití, neboť určit uživatele nemovité věci není často v možnostech správce daně. U zemědělských pozemků je sice k dispozici evidence zemědělské půdy, kterou využívají osoby podnikající právě v zemědělské činnosti, avšak zpravidla ani ta neposkytuje správci daně jednoznačné údaje pro určení daňového subjektu, protože často dochází k případům, kdy jeden pozemek užívá více osob nebo uživatel využívá pouze nepatrnou část z celkové výměry pozemku.

**Návrh na řešení:** Problematická situace nenastává v důsledku špatné formulace definice daňového subjektu v daňových zákonech, ale jako následek nedostatků katastrální evidence. Pro nápravu je třeba, aby katastrální úřady pokračovaly v zpřesňování evidence nemovitých věcí v katastru nemovitostí resp. v odstraňování chybných nebo neúplných zápisů vlastnických práv. Správce daně se může na této činnosti aktivně podílet, a to pomocí podnětů katastrálnímu úřadu popř. Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových, v případě, že při kontrolách plnění daňových povinností, dohledá listy vlastnictví s duplicitním nebo nedostatečným zápisem vlastnictví v katastru nemovitostí.

### **3.1.2 Poplatník u daně z nabytí nemovitých věcí**

Daňový řád dispozicí s určením daňového subjektu svěřuje pouze do kompetence zákona a veškeré dohody mezi účastníky správy daní o změně poplatnictví označuje za nepřípustné. ZOS naproti tomu svěřuje u daně z nabytí nemovitých věcí v případě zdanění předmětu daně plynoucího z kupních a směnných smluv určení poplatníka daně do rukou účastníků smluvních vztahů.

V praxi se správce daně setkává se smlouvami, jež žádné ujednání o poplatnictví daně neobsahují, smlouvami s uvedením ujednání, že poplatníkem daně bude nabyvatel vlastnického práva a smlouvami, které obsahují jiná ujednání týkající se daně z nabytí nemovitých věcí. Smlouvy bez ujednání by se mohly jevit jako bezproblémové, neboť poplatníkem je podle ZDNNV převodce, ale jestliže jsou kupní smlouvou převáděny nemovité věci v rámci likvidace dědictví nebo v insolvenčním řízení mimo dražbu a účastníci smluvního vztahu poplatnictví nevyřeší, stává se v takovém případě poplatníkem zemřelý daňový subjekt resp. osoba v insolvenčním řízení. Při likvidaci dědictví, pak nastává situace, kdy z důvodu neexistence daňového subjektu nelze daňovou povinnost stanovit a vybrat.

Nejproblematictějšími z hlediska daňového procesu jsou však smlouvy, s ujednáními, která neřeší přímo otázku poplatnictví, a jejichž text zní např.: „daňové přiznání podá nabyvatel“, „daň z nabytí nemovitých věcí uhradí nabyvatel“, apod. Zejména v roce 2014 (účinnost ZOS od 1. 1. 2014) se správce daně s touto problematikou potýkal velice často, ale ani

v současnosti nejde vzhledem ke smluvní volnosti dané NOZ o smlouvy ojedinělé. Jestliže účastníci právního jednání nestanoví změnu poplatnictví ve smlouvě výslovně, musí správce daně v souladu s metodikou GFŘ poplatnictví vyjasnit. Metodika poskytuje dvě možná řešení nejasného ujednání v kupní smlouvě a to buď sepsání prohlášení s ověřenými podpisy obou smluvních stran o tom, že původním smyslem ujednání bylo, že poplatníkem DNNV bude nabyvatel nebo protokol sepsaný správcem daně o ústním jednání, na kterém obě smluvní strany toto prohlásí. Obě řešení jsou v praxi velice těžce proveditelná, neboť účastníci smluv jsou často z rozdílných částí republiky, neznají se nebo např. zemřeli. Dochází tak k situacím, kdy prohlášení nemá kdo podepsat. Správce daně v souladu s metodikou vyjasňuje poplatnictví i v případě, že nabyvatel podá přiznání a daň uhradí. Pokud poplatnictví účastníci smlouvy nevyjasní, musí správce daně řízení zahájené podaným přiznáním zastavit, uhrazenou daň vrátit a vydat výzvu k podání přiznání převodci vlastnického práva.

**Návrh řešení:** Vzhledem k tomu, že problémy s určením daňového subjektu resp. poplatníka vyplývají z možnosti tuto skutečnost smluvně upravit, je třeba novelizovat ustanovení § 1ZOS. Ideálním řešením by bylo určit poplatníka jednotně, a to jako osobu nabyvatele vlastnického práva. Toto řešení obsahuje návrh novely ZOS a zároveň původní návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí. Vzhledem k tomu, že tato skutečnost byla jedním z rozhodujících argumentů, kvůli kterým původní návrh ZDNNV neprošel schvalovacím procesem v Senátu, je otázkou, zda v současném politickém rozložení sil v Parlamentu ČR a Senátu ČR je nyní tato úprava možná.

### **3.2 Společná daňová povinnost**

S určením poplatníka daně rovněž souvisí pojem společné daňové povinnosti. Podle ustanovení § 30 DŘ mají účastníci správy daní, jimž vzniká společná daňová povinnost, povinnost si zvolit společného zmocněnce. Jestliže tak neučiní, správce daně jim určí společného zástupce. Z pohledu majetkových daní se pojem společné daňové povinnosti odvíjí od způsobu vlastnictví nemovitých věcí resp. od spoluvlastnictví nemovitých věcí (pouze pro DNV) nebo vlastnictví, u něhož nelze podíl na nemovitých věcech určit – zejména společné jmění manželů (DNV i DNNV).

Pro obě majetkové daně platí, že pokud jeden ze subjektů mající solidární daňovou povinnost podá daňové přiznání, stává se společným zástupcem. Jedná se v podstatě o dobrovolné se stanovení společným zástupcem. Tato skutečnost ale většinou vychází z předchozí domluvy subjektů. Subjektům mající solidární daňovou povinnost DŘ i hmotné zákony umožňují zvolit si společného zmocněnce. Znamená to, že mohou udělit společnou

plnou moc osobě, která nemá k nemovité věci žádná vlastnická práva. Tento zmocněnec pak nemůže podat daňové přiznání k dani vlastním jménem, neboť poplatníkem daně může být pouze vlastník nemovité věci a je v zásadě v jeho kompetenci, čím jménem tak učiní. Vzhledem k tomu, že tato situace nastává zejména v případech, kdy není daňové přiznání podáno včas, stíhá pak takto určený subjekt povinnost hradit sankce za pozdě podané přiznání, případně za pozdní úhradu daně, resp. jsou na jeho osobním daňovém účtu evidovány případné nedoplatky, o jejichž existenci nemusí mít takový subjekt povědomost.

**Návrh řešení:** Komplikace způsobené možností zvolit jako společného zmocněnce osobu nemající žádná vlastnická práva k nemovitým věcem, je možné odstranit změnou ustanovení v hmotněprávních předpisech, a to zakotvením povinnosti zvolit si společného zmocněnce pouze z okruhu subjektů majících solidární resp. společnou daňovou povinnost s tím, že tato osoba se stane společným zástupcem.

### **3.3 Lhůta pro podání daňového přiznání a dodatečného daňového přiznání k DNV**

Daňový řád ukládá daňovým subjektům povinnost podat daňové přiznání na zdaňovací období do konce prvního měsíce, jímž začíná běh zdaňovacího období (§ 136 odst. 3 DŘ). Podle ustanovení § 13a ZDNL je poplatník povinen podat daňové přiznání do 31. ledna zdaňovacího období. Zdálo by se, že hmotná úprava koresponduje s úpravou obecnou, avšak ZDNL tuto povinnost daňovému subjektu ukládá pouze v případě, že v předchozím roce poplatníkem daně nebyl (poplatník podává běžné úplné přiznání). Znamená to, že povinnost podat daňové přiznání ZDNL neukládá, pokud byla daň stanovena na předchozí zdaňovací období a oproti tomuto období nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně (změny na straně poplatníka) vyjma změn na základě změn zákona, obecně závazných vyhlášek nebo cen půdy (změna na straně zákona). Dojde-li oproti předchozímu zdaňovacímu období ke změnám na straně poplatníka, může poplatník podat běžné dílčí přiznání, tedy přiznání, v němž uvede pouze změny oproti minulému zdaňovacímu období.

Jestliže ke změnám na straně poplatníka nedojde, správce daně daňové přiznání z předchozího zdaňovacího období „přenes“ (přenesené přiznání) a na další zdaňovací období daň stanoví ve výši poslední známé daňové povinnosti s případným zohledněním změn na straně zákona. ZDNL dále určuje, že lhůta pro podání přiznání je prodloužena o tři měsíce od konce měsíce, v němž byl zapsán vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí v situaci, kdy návrh na vklad vlastnického práva je katastrálnímu úřadu podán do 31. 12. a vklad, podle kterého vlastnické právo vzniká, je zapsán až v následujícím roce (smlouvy

z přelomu roku). Lhůta pro podání daňového přiznání se tedy prodlužuje pro nemovité věci, které byly předmětem konstitutivních vkladů z přelomu roku. Jedná-li se o vklady deklaratorní, zůstává povinnost podat daňové přiznání v původní lhůtě do 31. ledna, s výjimkou změny vlastnického práva na základě dražby, kdy je lhůta pro podání daňového přiznání při splnění určitých podmínek také prodloužena.

Kolizní situace nastává nejčastěji v případech, kdy na základě změn okolností rozhodných pro stanovení daně, k nimž došlo na přelomu roku (např. koupě nebo prodej nemovité věci, se zápisem vkladu práva do katastru nemovitostí v měsíci lednu, když právní účinky tohoto vkladu nastanou v prosinci předchozího roku) vyvstává poplatníkovi povinnost podat daňové přiznání, ve kterém zohlední změny, a to do 30. 4. Správce daně provádí „přenosy“ daňových přiznání do následujícího období v měsíci březnu. Pokud se nedozví, že daňový subjekt na přelomu roku provedl změnu ve vlastnictví svých nemovitých věcí, přenesení přiznání z předchozího zdaňovacího období a daň vyměří ve výši poslední známé daně resp. v souladu s přeneseným daňovým přiznáním, platebním výměrem s právní mocí vyměření k 31. 1 (§ 13b ZDNLV).

Pokud daňový subjekt následně podá daňové přiznání, musí být s ohledem na již stanovenou daň posouzeno jako dodatečné daňové přiznání. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání není v ZDNLV upravena, nicméně protože ustanovení § 13a odst. 11 ZDNLV přiznává daňovému subjektu možnost podat za nemovité věci převedené na přelomu roku v prodloužené lhůtě pro podání daňového přiznání, je správce daně povinen tuto lhůtu respektovat. Kdyby správce daně striktně vycházel z ustanovení DŘ, který lhůtu pro podání dodatečného přiznání určuje v délce do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž se daňový subjekt dozvěděl o své povinnosti dodatečné přiznání podat, pak by v uvedeném případě, kdy vklad práva do katastru byl zapsán v lednu (zde se daňový subjekt dozvěděl o své povinnosti podat přiznání), musel daňový subjekt podat dodatečné přiznání do konce měsíce února. Paradoxně by lhůta pro podání dodatečného přiznání byla kratší (do konce února), než lhůta pro podání řádného daňového přiznání určená ZDNLV (do konce dubna).

Zásadní kolize lhůt nastává, když u nemovitostí, které daňový subjekt zdaňoval v předchozím období, nastane změna okolností na straně zákona (např. dojde ke změně základních cen zemědělských pozemků) a zároveň poplatník uzavře smlouvu na přelomu roku. Jestliže se správce daně o této smlouvě nedozví a přenesení daňové přiznání do dalšího zdaňovacího období, je v důsledku změn na straně zákona povinen sdělit daňovému subjektu rozdíl v daňové povinnosti oproti poslední známé dani. Zpravidla se tak děje prostřednictvím

hromadného předpisného seznamu. Hromadný předpisný seznam správce daně vydává cca v polovině měsíce dubna. Znamená to, že daň stanovená tímto hromadným předpisným seznamem, je pravomocně vyměřena po 60 dnech od jeho vydání, tedy cca v polovině měsíce června. Jestliže daňový subjekt podá daňové přiznání, v němž zohledňuje změny na základě smlouvy z přelomu roku dne 28. 4., v zásadě dodržel lhůtu pro podání přiznání určenou ZDNOV (§ 13a odst. 11 ZDNOV). Vydaný hromadný předpisný seznam však brání zahájení jak vyměřovacího, tak doměřovacího řízení, a správce daně je nucen takové daňové přiznání posoudit jako odvolání proti hromadnému předpisnému seznamu. Odvolání je tak fakticky podáno ještě před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání. Procesně tato situace nemá v současné zákonné úpravě řešení.

**Návrh řešení:** Celá problematika nesouladu lhůt pro podání tvrzení souvisí s prodlevou katastrálního úřadu při zápisu smluv vkládaných do katastru nemovitostí. Správce daně ani poplatník tak často nemají aktuální relevantní data pro podání přiznání resp. pro rozhodnutí, zda daňové přiznání přenést do dalšího zdaňovacího období. Řešení by se dalo nalézt v posunu lhůty pro podání daňového přiznání alespoň o jeden měsíc, tj. ustanovení § 13a ZDNOV by stanovovalo lhůtu pro podání daňového přiznání ne do 31. ledna, ale do konce měsíce února. Změnou by došlo k maximální eliminaci problémových případů, neboť do konce takto určené lhůty pro podání daňového přiznání by většina smluv z přelomu roku byla již do katastru nemovitostí zapsána a veškeré relevantní údaje by pro všechny účastníky správy daní byly k dispozici včas.

### **3.4 Lhůta pro stanovení daně**

Lhůta pro stanovení daně činí 3 roky, avšak lze ji za určitých podmínek prodloužit (viz kapitola 2.3.2) s tím, že maximální lhůta pro stanovení daně činí 10 let. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání. Pokud poplatník svoji povinnost tvrzení nesplní, začne lhůta pro stanovení daně běžet znovu ode dne oznámení výzvy k podání přiznání. Dále lhůta pro stanovení daně začne běžet znovu ode dne podání daňového přiznání nebo ode dne zahájení daňové kontroly. Zároveň se podle daňového řádu lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, je-li v posledním roce lhůty podáno dodatečné daňové přiznání, oznámena výzva pro podání dodatečného přiznání, oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, zahájeno řízení nebo oznámeno rozhodnutí o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku nebo oznámeno rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

### 3.4.1 Zánik daňové povinnosti podle ZOS

Podle ustanovení § 54 ZOS je předmětem DNNV i úplatný převod nemovité věci, který se později ukáže pouze zdánlivým nebo neplatným. Paradoxně tak daňová povinnost vyplývá i z absolutně neplatného právního jednání. Ustanovení § 55 ZOS upravuje institut zániku daňové povinnosti. Ustanovení tohoto paragrafu ukládá daňovým subjektům uplatnit zánik daňové povinnosti v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání. Daňová povinnost zaniká ke dni vydání rozhodnutí o stanovení daně na základě podaného přiznání, a to i když již uplynula lhůta pro stanovení daně. Prvotní polemika o tom, zda ustanovení § 55 ZOS prolamuje pouze tříletou prekluzivní lhůtu nebo také maximální desetiletou lhůtu pro stanovení daně, byla výkladově uzavřena s tím, že prolomena je pouze lhůta tříletá, zatímco lhůta desetiletá byla potvrzena jako lhůta maximální.

Uplatnění zániku daňové povinnosti v řádném daňovém přiznání daňové subjekty využívají zpravidla v situaci, kdy dojde např. k odstoupení od původní smlouvy o úplatném převodu v krátkém časovém úseku po jejím vložení do katastru nemovitostí (často ještě ve lhůtě pro podání daňového přiznání). Pro podání řádného daňového přiznání se však i tříletá lhůta pro stanovení daně jeví jako lhůta prekluzivní, neboť není-li ve lhůtě tří let podáno řádné daňové přiznání, byť s uplatněným zánikem daňové povinnosti, a není-li zároveň učiněn žádný úkon, který by zapříčinil, že lhůta běží znovu (např. oznámení výzvy pro podání přiznání), pak daňová povinnost zaniká marným uplynutím lhůty pro stanovení daně.

Ve většině případů je však prodleva mezi zápisem původní smlouvy do katastru nemovitostí a dnem, kdy dojde ke skutečnosti, jež mají za následek zánik daňové povinnosti delší a DNNV je v tomto okamžiku již na základě podaného přiznání nebo z moci úřední správce daně stanovena. Potom daňový subjekt pro uplatnění zániku daňové povinnosti používá institut dodatečného daňového přiznání. Dodatečné daňové přiznání lze podle ZOS podat i v případě, že lhůta pro stanovení daně již uplynula.

#### **Příklad č. 1:**

Mezi subjekty A a B je uzavřena kupní smlouva bez ujednání o změně poplatnictví, kterou katastrální úřad zapíše do katastru nemovitostí dne 20. 1. 2014. Subjekt A má tedy do 30. 4. 2014 povinnost podat daňové přiznání, což učiní a správce daně v souladu s podaným přiznáním DNNV vyměří. Lhůta pro stanovení daně uplyne dnem 30. 4. 2017. Dne 25. 8. 2017 nabyde právní moci rozsudek soudu, který původní smlouvu uzná za a) zcela neplatnou, za b) částečně neplatnou.



Podle ustanovení § 141 odst. 2 DŘ je daňový subjekt ve lhůtě do konce měsíce následujícího po měsíci, kdy zjistil, že jeho daňová povinnost má být nižší, oprávněn podat dodatečné daňové přiznání. Pro situaci za b) tedy subjektu A svědčí oprávnění podat dodatečné daňové přiznání do 30. 9. 2017, neboť by svoji daňovou povinnost snižoval. Otázkou zůstává, zda lze celkový zánik daňové povinnosti považovat za snížení daňové povinnosti a lhůta do 30. 9. 2017 se dá vztáhnout i na situaci za a).

Rozhodnutí o zániku daňové povinnosti lze vydat pouze na základě podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání. ZOS hovoří pouze o možnosti stanovit daň, i když lhůta pro její stanovení již uplynula, nikoli o lhůtě, ve které je daňový subjekt povinen resp. oprávněn podat přiznání. Jestliže tedy není v hmotněprávní normě určen postup (stanovena lhůta), musí se daňový subjekt i správce daně řídit ustanoveními předpisu obecného, tedy daňového řádu. Zde nastávají dvě situace, dodatečné daňové přiznání je podáno v tříleté lhůtě pro stanovení daně a správce daně i daňový subjekt postupují podle ustanovení § 148 DŘ, tj. je-li dodatečné přiznání podáno v poslední rok lhůty pro stanovení daně, lhůta se prodlužuje o jeden rok. V této lhůtě je následně správce daně povinen oznámit daňovému subjektu rozhodnutí o stanovení daně. Pokud však daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání poté, co původní lhůta pro stanovení daně již uplynula (na základě skutečností viz příklad 2), nelze původní lhůtu pro stanovení daně prodloužit a zcela tak chybí lhůta pro správce daně, ve které musí vydat rozhodnutí o stanovení daně. Další nejasnost přináší případné zmeškání lhůty pro podání dodatečného přiznání s uplatněným zánikem daňové povinnosti. Pokud by se správce daně držel striktně ustanovení DŘ, pak by případné zmeškání této lhůty mělo za následek, že daňový subjekt ztratí možnost, zánik daňové povinnosti uplatnit.

**Návrh řešení:** V ZOS vyjasnit lhůtu, do kdy lze daň stanovit např. odkazem na ustanovení § 148 DŘ, tedy v § 55 odst. 3 ZOS by poslední věta zněla: „..., že daň lze stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 DŘ“. Dále doplnit do ustanovení § 141 odst. 2 DŘ, že se nevztahuje na zánik daňové povinnosti podle ZOS, tj. uvolnit lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání v případě zániku daňové povinnosti podle ZOS. Současně je třeba do ZOS vložit ustanovení, podle kterého lhůta pro stanovení daně začne běžet znovu podáním dodatečného daňového přiznání, v němž daňový subjekt uplatní zánik daňové povinnosti a tím jednoznačně vymezit lhůtu, v níž je správce daně povinen vydat rozhodnutí o stanovení daně.

### 3.4.2 Lhůta pro stanovení DNE v případě úmrtí poplatníka

Pro určení lhůty pro stanovení daně z nemovitostí/daně z nemovitých věcí je rozhodné datum úmrtí poplatníka. Zcela zásadní změnu v této oblasti přinesla novela zákona o dani z nemovitých věcí, která vstoupila v účinnost 1. 1. 2014 a měla přímou souvislost s účinností nového občanského zákoníku. Ke stejnému datu vstoupila v účinnost rovněž novela DŘ s novou úpravou přechodu daňové povinnosti v případě úmrtí poplatníka. V současné době je pro stanovení daně pro daňové subjekty zemřelé po 31. 12. 2013 uplatňována fikce života zůstavitele. Do ukončení řízení o pozůstalosti jsou potencionální dědici povinni určit osobu spravující pozůstalost, kterou správce daně zaeviduje a DNV následně stanoví zůstaviteli. Pokud nedošlo oproti minulému zdaňovacímu období ke změně okolností, stanoví správce daně DNV v souladu s přeneseným daňovým přiznáním. V situaci, kdy ke změnám na straně poplatníka došlo (zůstavitel např. před smrtí část svých nemovitých věcí prodal nebo nějakou nemovitou věc koupil), je osoba spravující pozůstalost povinna podat jménem zůstavitele daňové přiznání s uplatněním nastalých změn.

Pro případy úmrtí před 1. 1. 2014 se uplatňuje znění ZDNE platné do 31. 12. 2013. Ustanovení § 13a odst. 11 ZDNE ukládá dědici povinnost podat daňové přiznání za nemovitosti, které byly předmětem dědického řízení, a to do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nabylo právní moci usnesení o dědictví, a to na zdaňovací období následující po zdaňovacím období, v němž zůstavitel zemřel. V praxi nejsou ojedinělé případy, kdy vzhledem k dlouhotrvajícímu dědickému řízení, nabylo usnesení o dědictví právní moci např. v květnu 2014, a to u zůstavitele zemřelého např. v roce 2000. Podle ZDNE tak byl dědic povinen do konce srpna 2014 podat daňové přiznání za zděděné nemovitosti zpětně na zdaňovací období roku 2001 a následující. ZDNE tak v rámci ustanovení § 13a příkazuje podat daňové přiznání i na zdaňovací období, pro které již uplynula nejen tříletá, ale také maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jak ji určuje DŘ, aniž by existovalo ustanovení, jež by konstatovalo, že po dobu od úmrtí zůstavitele do ukončení dědického řízení neběží lhůta pro stanovení daně.

**Návrh řešení:** Vzhledem k zákazu retroaktivity není možné zákonnou úpravu platnou do 31. 12. 2013 již nijak ovlivnit. Situace se vyřeší a problematické případy nebudou nastávat až v okamžiku, kdy dojde k uzavření všech dědických řízení u zůstavitelů zemřelých před 1. 1. 2014. Vzhledem k množství dodatečných dědických řízení, která v současnosti probíhají, nelze v tomto ohledu očekávat brzkou nápravu kolizního místa.

### 3.5 Ukončení nalézacího řízení

Řízení je podle daňového řádu zahájeno dnem, kdy správce daně obdrží podání ve věci nebo, kdy učiní první úkon ve věci vůči daňovému subjektu. Nalézací řízení je tedy zahájeno dnem podání daňového přiznání resp. dnem oznámení výzvy pro podání daňového přiznání. Daňové řízení je v nalézací rovině ukončeno právní mocí rozhodnutí (platební výměr) ve věci nebo právní mocí rozhodnutí o zastavení řízení.

ZOS vymezuje skupinu úplatných převodů, které jsou od DNNV osvobozeny a zároveň jsou vyjmuty z povinnosti daňového přiznání. Znamená to, že v těchto případech (úplatná nabytí nemovitých věcí členským státem Evropské unie, zejména Českou republikou) není nalézací řízení vůbec zahájeno. V ustanovení § 41 ZOS je určeno, že pokud DNNV činí méně než 200 Kč, daň se neplatí a nestanoví. Zde je však povinnost daňového přiznání zachována. Nalézací řízení tak zahajuje podané daňové přiznání nebo oznámení výzvy k jeho podání. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt je povinen daň v daňovém přiznání vyčíslit (s výjimkou použití směrné hodnoty), je zřejmé již v době podání daňového přiznání, že daň nebude stanovena. Zároveň daňový subjekt při splnění své povinnosti tvrzení, musí mimo přiznání správci daně doložit všechny povinné přílohy včetně znaleckého posudku, zvolí-li k určení nabývací hodnoty cenu zjištěnou. Správce daně v souladu se ZOS následně daň nestanoví tzn., že ve věci nevydává rozhodnutí a nalézací řízení není ukončeno.

Zdaleka nejparadoxnější situace nastává v případě, že daňový subjekt svoji povinnost tvrzení nesplní. Správce daně si v součinnosti s katastrálním úřadem opatří smlouvu o úplatném převodu nemovitých věcí, z níž je patrné, že daňová povinnost bude nižší než 200 Kč. (Jedná se např. o úplatné nabytí nemovité věci územně samosprávným celkem se sjednanou cenou 1 000 Kč. Zde je pro určení nabývací hodnoty použita výlučně cena sjednaná a daň by byla vypočtena ve výši 40 Kč.) Přestože správce daně má v uvedeném případě jistotu, že daň nestanoví, je povinen zahájit nalézací řízení z moci úřední a oznámit daňovému subjektu výzvu k podání přiznání. Jestliže daňový subjekt na výzvu zareaguje a přiznání podá, správce daně následně daň nestanoví. Pokud přiznání podáno není, správce daně žádné další úkony nečiní a nalézací řízení de facto končí až uplynutím lhůty pro stanovení daně.

Jednoznačně je v těchto případech porušena zásada proporcionality zakotvená v DŘ, neboť správce daně vyžaduje plnění povinností uložených v rámci správy, které účastníky správy daní zatěžují, přesto však nevedou k dosažení cíle správy daní, tj. ke správnému stanovení a vybrání daní. Zároveň není dodržena zásada hospodárnosti a procesní ekonomie, jež

přikazuje, aby správce daně, ale i ostatní osoby zúčastněné na správě daní nebyly zatíženy zbytečnými náklady. Další rozpor vyplývá ze skutečnosti, že přestože je daňový subjekt zatížen břemenem tvrzení, správce daně nemá možnost udělit sankci za nesplnění této povinnosti, protože mu v případě nestanovení DNNV chybí pravomocné rozhodnutí o stanovení daně, na jehož základě by vystavil rozhodnutí o pokutě za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ).

**Návrh řešení:** Eliminace úplatných převodů, u nichž je zřejmé, že daňová povinnost bude činit méně než 200 Kč z povinnosti daňového přiznání. Pro zbylé případy ustanovení § 41 ZOS upravit tak, že pokud DNNV bude činit méně než 200 Kč, daň se nebude platit. V praxi to bude znamenat, že správce daně na základě podaného přiznání stanoví daň platebním výměrem v souladu s daňovým přiznáním, ale stanovenou daň nepředepíše do evidence daní.

## **3.6 Placení daně**

### **3.6.1 Placení DNV**

V obecné rovině je splatnost daně stanovena DŘ na poslední den lhůty pro podání daňového přiznání (§ 135 DŘ). Majetkovým daním i v této oblasti svědčí specifičnost, kterou upravují hmotněprávní předpisy. Daň z nemovitých věcí je podle ustanovení ZDNV splatná do 31. 5. pokud její výše nepřesahuje 5 000 Kč. Přesáhne-li DNV 5 000 Kč je splatná ve dvou splátkách odpovídajících polovině DNV a to, první splátka se splatností do 31. 5. resp. do 31. 8. a druhá se splatností do 30. 11. Ve lhůtě do 31. 5. je však možné uhradit i daň vyšší než 5 000 Kč. Znamená to, že pokud daňový subjekt s daňovou povinností např. 10 000 Kč, tuto částku uhradí do 31. 5., je mu v evidenci správce daně předepsána pouze jedna předpisová věta (splátka) v celkové výši 10 000 Kč. Když se subjekt s úhradou zpozdí (uhradí ji např. 3. 6.) jsou v evidenci správce předepsány splátky dvě, a to: 5 000 Kč se splatností do 31. 5. a 5 000 Kč se splatností do 30. 11. Předpis listopadové splátky je pak v evidenci správce daně zaúčtován až dne 30. 11., a proto se částka 5 000 Kč uhrazená 3. 6. až do konce listopadu eviduje na osobním daňovém účtu správce daně jako přeplatek. Obdobná situace nastává, když poplatník uhradí daň z nemovitých věcí s velkým předstihem (vzhledem k tomu, že daň je stanovena k 31. 1., zná poplatník často její výši dlouho před lhůtou splatnosti). Správce daně má povinnost s takovýmto přeplatkem nakládat v souladu s DŘ, což v praxi přináší řadu komplikací.

Podle ustanovení DŘ je správce daně povinen přeplatek poplatníkovi na základě jeho žádosti vrátit nebo z moci úřední převést na úhradu nedoplatku evidovaného na jiném osobním daňovém účtu poplatníka, pokud neexistuje předpoklad, že do 10 dnů vznikne daňovému subjektu povinnost uhradit nedoplatek na stejném daňovém účtu. V uvedeném případě je tedy správce daně v situaci, kdy platbu daně z nemovitých věcí musí převést na úhradu nedoplatku na jiné dani, i když se zcela jednoznačně jedná o úmysl poplatníka uhradit právě daň z nemovitých věcí. Často pak dochází k situaci, kdy správce daně přeplatek na DNV převede na úhradu nedoplatku na jiné dani a pokud poplatník následně znovu DNV neuhradí, je upomínán správcem daně o úhradu nedoplatku na dani, kterou již jednou uhradil.

**Návrh řešení:** Vzhledem k tomu, že celá problematická situace vyplývá z velké prodlevy mezi stanovením daně a její splatností, kdy DNV je stanovena ke dni 31. 1. se splatností do 31. 5. resp. až do 30. 11. a jakákoli platba po stanovení daně je do její splatnosti považována podle DŘ za přeplatek, lze najít řešení v úpravě ustanovení § 15 ZDNLV. Změna by spočívala v tom, že pokud daňový subjekt provede úhradu daně z nemovitých věcí po jejím stanovení, započítá se takto uhrazená částka na dosud nesplatnou daňovou povinnost daně z nemovitých věcí.

### **3.6.2 Placení DNNV**

ZOS splatnost DNNV přímo neupravuje, resp. upravuje pouze pro případy, kdy daňový subjekt zvolí pro určení nabývací hodnoty směrnou hodnotu. Splatnost daně z nabytí nemovitých věcí proto vychází z obecného úpravy DŘ a DNNV je splatná v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. DŘ zároveň určuje pořadí úhrady daně. Přestože se v případě DNNV jedná o daň jednorázovou, není výjimkou, že jeden daňový subjekt realizuje více převodů nemovitých věcí (uzavře více kupních nebo jiných smluv), na jejichž základě jsou mu stanoveny daně z nabytí nemovitých věcí (viz následující příklad č. 2).

#### **Příklad č. 2:**

Daňový subjekt A uzavřel jako prodávající kupní smlouvu (smlouva AB) se subjektem B jako kupujícím, která byla vložena do katastru nemovitostí s právními účinky ke dni 19. 6. 2015, vklad práva byl zapsán dne 15. 7. 2015. Následně uzavřel jako prodávající další kupní smlouvu (smlouva AC) se subjektem C na straně kupujícím, která byla vložena do katastru nemovitostí s právními účinky ke dni 20. 11. 2015, vklad práva byl zapsán dne 28. 12. 2015.

V prvním případě (smlouva AB) podal daňový subjekt daňové přiznání dne 31. 8. 2015 a správce daně stanovil daň ve výši 50 000 Kč v souladu s podaným daňovým přiznáním platebním výměrem s právní mocí k poslednímu dni lhůty pro jeho podání, tedy k datu 1. 11. 2015. Ke stejnému datu byla DNNV i splatná, avšak daňový subjekt ji neuhradil. Ve druhém případě (smlouva AC) daňový subjekt přiznání podal v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, tj. 31. 3. 2016. Správce daně opět DNNV stanovil v souladu s podaným přiznáním s právní mocí platebního výměru a splatností daně ke dni 31. 3. 2016 daň činila 45 000 Kč. Na základě vedlejšího ustanovení v kupní smlouvě (smluvní strany se dohodly, že část kupní ceny ve výši 45 000 Kč, bude uložena v notářské úschově a po zavkládání kupní smlouvy katastrálním úřadem bude odeslána přímo na účet finančního úřadu), došlo k úhradě DNNV v plné výši.

Správce daně proto v evidenci daní eviduje:

- Předpis daně AB                      50 000 Kč – splatnost 1. 11. 2015
- Předpis daně AC                      45 000 Kč – splatnost 31. 3. 2016
- Platbu                                      45 000 Kč - uhrazeno dne 31. 3. 2016

Podle ustanovení § 152 odst. 4 DŘ je správce daně povinen použít úhradu daně na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti. V situaci příkladu č. 2, tak musí platbu spárovat s předpisem daně AB. Zároveň je částka 50 000 Kč předána k vymáhání (5 000 Kč ze smlouvy AB a 45 000 Kč ze smlouvy AC). Pro samotné vymáhání není tato skladba nedoplatku překážkou. Zásadní problém však nastává v případě, že vymáhání je bezvýsledné a správce daně v souladu s ustanovením § 171 DŘ vyzve kupující k úhradě nedoplatku ručitelem.

Na základě údajů z evidence daní by měl správce daně vyzvat ručitele B k úhradě 5 000 Kč a ručitele C k úhradě 45 000 Kč. Z kupní smlouvy AC však byla daňová povinnost uhrazena, což může ručitel poměrně snadno dokázat, a proto po něm nelze tuto úhradu požadovat. Správce daně musí platbu „přepárovat“ na předpis daně AC a následně vyzvat subjekt B k úhradě nedoplatku ručitelem a požadovat po ručiteli celou částku daně AB ve výši 50 000 Kč. Přepárování platby sice vyhoví požadavkům na uplatnění ručitelského závazku po správném ručiteli, ale na druhé straně ovlivní výši úroku z prodlení, který bude daňovému subjektu předeepsán.

**Návrh řešení:** Kolizní situaci může opět vyřešit změna osoby daňového subjektu v § 1 ZOS, neboť bude-li poplatníkem DNNV nabyvatel institut ručitele pro tuto daň zcela

zanikne. Pokud by ke změně poplatnictví nedošlo, bylo by možné situaci ošetřit částečně pomocí legislativní změny a částečně pomocí technického opatření. DŘ by musel zaznamenat úpravu § 152 s uvedením výjimky pro jednorázovou DNNV a technicky by daňovému subjektu musel být pro každý samostatný převod podléhající DNNV vygenerován speciální variabilní symbol pro platbu, podle kterého by se platby identifikovaly a přiřazovaly k příslušným předpisům daně.

### **3.7 Daň dědická v roce 2016**

Jak již bylo uvedeno, probíhá v současné době řada dodatečných dědických řízení. Daň dědická je sice od 1. 1. 2014 včleněna do daně z příjmů, avšak pouze pro případy úmrtí po 31. 12. 2013. V rámci dodatečných dědických řízení jsou zpravidla projednávány pozůstalosti zůstavitelů zemřelých před tímto datem. Relevantní pro daňové posouzení jsou případy, kdy je projednáno dědictví po zůstavitelích zemřelých od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2013. V těchto případech podléhá nabytí majetku děděním dani dědické podle ZDDD ve znění účinném k datu úmrtí zůstavitele.

Vzhledem k poměrně zásadním změnám ve vývoji osvobození DDE (viz kapitola 1.4.2) je třeba v první řadě posoudit, zda bude příslušné nabytí majetku předmětem daňového řízení, neboť ZDDD nestanovuje v určitých případech pouze osvobození od DDE, ale zároveň vyvazuje dědice i z povinnosti podat daňové přiznání. Proto správce daně musí ověřit případný příbuzenský poměr mezi dědicem a zůstavitelem. V případech, kdy je třeba zahájit nalézací řízení DDE, si správce daně musí opatřit kompletní dědický spis, protože daňový subjekt má povinnost v daňovém přiznání uvést nejen údaje o nově nabytém majetku, nýbrž údaje o veškerém nabytém majetku s tím, že původně stanovená daň se na nově stanovenou daň započítá. Daňový subjekt je rovněž povinen k daňovému přiznání doložit veškeré povinné přílohy vyžadované předpisy účinnými k datu úmrtí zůstavitele. Nejproblematictější se zde jeví povinnost, dokládat znalecký posudek na nemovité věci, které musí být oceněny k datu úmrtí. Znamená to např., že dědic musí mimo jiné nechat na nemovitý majetek dodatečně zděděný po zůstaviteli zemřelém v roce 1993 zpracovat znalecký posudek podle oceňovacích předpisů platných v roce 1993 a podle stavu, v jaké majetek v roce 1993 byl. Dědic musí podat daňové přiznání včetně všech příloh do 30 dnů ode dne právní moci usnesení o dědictví. Zákon zde ukládá dědici povinnost ve lhůtě 30 dnů podat daňové přiznání s uvedením údajů, které nemá k dispozici (údaje o původním dědictví lze zjistit pouze z původního dědického spisu) nebo jejich opatření vyžaduje delší časový interval, než poskytuje zákon, neboť jestliže zákonná úprava dříve vyžadovala ocenění nemovitostí znaleckým posudkem, byl tento součástí

dědického spisu. V rámci dodatečného dědického řízení však již znalecký posudek vyhotovován není a dědic ho musí nechat vypracovat pouze pro daňové účely.

Daňový řád ukládá daňovému subjektu povinnost tvrzení s tím, že v tvrzení musí uvést všechny údaje rozhodné pro stanovení daně. Hmotněprávní předpis však po daňovém subjektu vyžaduje údaje, které nemá a nemůže mít včas k dispozici a není tedy schopen unést důkazní břemeno.

**Návrh řešení:** V rámci dodatečných daňových přiznání je sice projednáván zpravidla nemovitý majetek, avšak v drtivé většině případů se jedná o majetek zanedbatelné hodnoty. Vzhledem k velké náročnosti a nákladnosti daňového řízení spojeného s touto agendou a současně minimálnímu fiskálnímu efektu z řízení zahájených na základě dodatečně projednaného dědictví, by jako vhodné řešení pro uvedené případy přicházela v úvahu forma jakési daňové amnestie nebo hromadného prominutí daně dědické bez povinnosti podávat daňové přiznání.



## ZÁVĚR

Majetkové daně jako historicky nejstarší daně vůbec jsou stálou součástí našeho daňového systému. Z širšího pohledu je možné vývoj majetkových daní spojit s vývojem katastrální evidence. Také v současnosti jsou některé konstrukční prvky těchto daní přímo i nepřímo definovány pomocí údajů vedených v katastru nemovitostí. Jedná se např. o osobu daňového subjektu, která je odvozena od osoby vlastníka nemovité věci nebo předmět daně, definovaný jako nemovitá věc zapsaná v katastru nemovitostí.

Cílem bakalářské práce byl popis procesních aspektů majetkových daní, identifikace kolizních míst mezi zákony ošetřujícími majetkové daně a daňovým řádem a formulace doporučení pro odstranění identifikovaných kolizí. V rámci porovnání hmotněprávních ustanovení a daňového řádu byly popsány vybrané procesní postupy specifické pro majetkové daně.

Výsledkem provedené analýzy procesních ustanovení daňového řádu a hmotněprávních předpisů upravujících majetkové daně byla identifikace několika kolizních míst, které při správě daní přinášejí řadu komplikací. Problematická místa se nacházejí v oblasti určení osoby poplatníka jak u daně z nemovitých věcí, tak u daně z nabytí nemovitých věcí. Dále v oblasti lhůt, a to zejména lhůt pro stanovení daně a lhůt pro podání řádného nebo dodatečného daňového přiznání. Kolizní místa byla nalezena rovněž v oblasti placení daní, a to u plateb daně z nemovitých věcí zaplacených ve velkém předstihu před splatností této daně a nedoplatků na dani z nabytí nemovitých věcí, jejichž úhrada je vyžadována po ručiteli při opakovaných převodech nemovitých věcí jedním daňovým subjektem. V neposlední řadě pak byla určena problematická místa v oblasti ukončení nalézacího řízení u daně z nabytí nemovitých věcí a správy daně dědické v případech dodatečně projednaných dědických řízení.

U identifikovaných kolizních míst byly formulovány návrhy řešení. Navržená řešení se pohybují v několika úrovních. Jedná se v první řadě o řešení, která nejsou založena na legislativních změnách daňových předpisů a vychází z nápravy skutkových stavů mimo správu daní, zejména jde o nápravu neúplných nebo chybných zápisů vlastnictví v katastru nemovitostí. Další úroveň řešení je postavena na parametrických úpravách jak v daňovém řádu, tak v hmotněprávních předpisech, např. posun konce lhůty pro podání daňového přiznání k dani z nemovitých věcí nebo změna v určení osoby poplatníka u daně z nabytí nemovitých věcí, apod. Poslední úrovní navržených řešení jsou razantní opatření ve formě ustavení výjimky ze zákona nebo navržené amnestie pro daň dědickou.

## POUŽITÁ LITERATURA

- [1] DOLEŽALOVÁ, Antonie. Karel Engliš - reformátor rozpočtové a daňové politiky první republiky 2. část. Daňový expert. 2013, 8(5), 22 - 30.
- [2] KOPŘIVA, Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ. Manuál k daňovému řádu: [výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady : zpracování změn účinných od 1.1.2013]. 2., rozš. a aktualiz. vyd. Ostrava: Sagit, 2013, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.
- [3] KUBA, Bohumil. Katastrální evidence. Právní rádce. 14(4), 12 - 15.
- [4] MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb. Praha: Leges, 2011, 926 s. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7.
- [5] PROVAZNÍKOVÁ, Romana. Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2015, 280 stran. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-5608-0.
- [6] PROVAZNÍKOVÁ, Romana a Martin SOBOTKA. Veřejné finance II. Vyd. 1. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2013, 149 s. ISBN 978-80-7395-731-5.
- [7] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 1. vyd. Praha : C. H. Beck, 2003. s. 20-25. ISBN 80-7179-413-9.
- [8] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2014. 12. aktualiz. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6.
- [9] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- [10] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- [11] Zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků
- [12] Zákon 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
- [13] Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí
- [14] Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha A Základní členění daňového řádu

## PŘÍLOHA A

### Základní členění daňového řádu

- **úvodní ustanovení** – základní ustanovení, nadřazená ostatním ustanovením daňového řádu, zakotvující předmět a účel úpravy daňového řádu a základní zásady správy daní,
- **obecná část o správě daní** – obecná ustanovení definující pojmy platné pro daňové řízení, rozděleno do sedmi hlav:
  - **správce daně a osoby zúčastněné na správě daní** – ustanovení definující správce daně, jeho pravomoc, věcnou a místní příslušnost, její změny a ustanovení definující daňový subjekt, třetí osoby a způsoby zastupování v daňovém řízení,
  - **lhůty** – ustanovení určující lhůty k provedení úkonu, běh lhůt a možné změny běhu lhůt,
  - **doručování** – ustanovení zakotvující způsoby doručování, jeho účinky či neúčinnost, prokázání doručení a zvláštní způsoby doručování,
  - **ochrana a poskytování informací** – ustanovení určující povinnost mlčenlivost, ale také povinnost poskytovat informace a to jak daňovým subjektům a třetím osobám, tak správci daně,
  - **dokumentace** – ustanovení upravující dokumentaci ústních jednání a důležitých úkonů, způsob vedení daňového spisu a nahlížení do něj,
  - **řízení a další postupy** – ustanovení definující podání, postupy při správě daní a průběh řízení,
  - **opravné a dozorčí prostředky** – ustanovení upravující odvolací řízení, řízení o obnově řízení a řízení přezkumném,
- **zvláštní část o správě daní** – ustanovení definující postupy v daňových řízeních, rozděleno do sedmi hlav:
  - **registrační řízení** – ustanovení řešící postupy registračního řízení,
  - **řízení o závazném posouzení** – ustanovení o náležitostech a závaznosti rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků pro daňový subjekt,
  - **daňové řízení** – ustanovení o účelu daňového řízení a jeho rozdělení do dílčích řízení (nalézacího, při placení daní a o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích),

- **nalézací řízení** – ustanovení o vyměřovacím a doměřovacím řízení a postupech společných pro nalézací řízení,
  - **placení daní** – ustanovení o evidenci daní, o postupech při vzniku přeplatku či nedoplatku a o lhůtách pro placení daně. Zvláštní částí této hlavy jsou ustanovení o dělené správě (rozhodnutí o stanovení povinnosti vydá jiný správní úřad a daňové řízení se vede pouze v platební rovině). V rámci placení daní je řešena také oblast vybírání a zajištění daní a daňová exekuce,
  - **správa daně vybírané srážkou** – speciální ustanovení vztahující se k dani vybírané srážkou a postupu při stížnosti na postup plátce daně,
  - **právní nástupnictví a vztah k insolvenčnímu řízení** – ustanovení řešící postupy v případě právního nástupnictví při úmrtí fyzických osob popř. zániku právnických osob a postupy v daňovém řízení v případech, kdy je daňový subjekt v insolvenčním řízení,
- **následky porušení povinností při správě daní** – ustanovení upravující sankce za porušení povinností při správě daní, postihující delikty zejména daňového charakteru. Jedná se o sankce za neplnění povinností peněžitého i nepeněžitého charakteru, a to jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně,
  - **ustanovení společná, zmocňovací, přechodná a závěrečná** – ustanovení určující postupy při prominutí daní resp. jejich příslušenství. V rámci přechodných ustanovení jsou ustaveny postupy zajišťující kontinuitu daňových řízení jednak při přechodu za zákona o správě daní a poplatků, ale také při novelizacích DŘ,
  - **účinnost** – ustanovení určující účinnost DŘ od 1. 1. 2011. [10]