UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Tomáš Jirásek

Srovnání právní úpravy daně z převodu nemovitostí a daně z nabytí nemovitých věcí

diplomová práce

Vedoucí práce: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 22. 2. 2015

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracoval samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne: Podpis:

Poděkování:

Rád bych na tomto místě poděkoval mému vedoucímu práce panu doc. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D. za příležitost vypracovat pod jeho vedením tuto diplomovou práci a za jeho věcné rady a připomínky.

Obsah diplomové práce

Úvod 6

1. Teoretický úvod do daňové problematiky 7

1.1. Daň 7

1.2. Daňová soustava a třízení daní 10

1.3. Prvky daní 12

2. Charakteristika vybraných daní 16

2.1. Daň z převodu nemovitostí 16

2.2. Daň z nabytí nemovitých věcí 16

3. Srovnání právních úprav 20

3.1. Poplatník daně 20

3.2. Předmět daně 25

3.2.1. Vznik a zánik daňové povinnosti v některých případech 31

3.3. Osvobození od daně 34

3.4. Základ daně 40

3.4.1. Úvod do základu daně 41

3.4.2. Cena sjednaná 43

3.4.3. Srovnávací daňová hodnota 46

3.4.3.1. Směrná hodnota 48

3.4.3.2. Výluky ze směrné hodnoty 51

3.4.3.3. Postup určení směrné hodnoty 52

3.4.4. Zjištěná cena 54

3.4.5. Zvláštní cena 57

3.5. Sazba daně, výpočet daně a rozpočtové určení daně 65

Závěr 66

Seznam zkratek 68

Použitá literatura: 69

Příloha 1 (Výpočet směrné hodnoty nemovité věci v KÚ Praha-Stodůlky na parcele 152/51) 74

Shrnutí 78

Summary 79

Název práce v českém jazyce (Title of thesis in english language) 80

Klíčová slova (Key words) 80

Úvod

Tato diplomová práce se zabývá srovnáním právní úpravy daně z převodu nemovitostí dle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí a právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí dle zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Jejím cílem je porovnání obou úprav z hlediska změn, které se přijetím nové úpravy udály a zjištění důvodů pro jejich přijetí. Dále obsahuje zhodnocení těchto změn a jejich praktických dopadů do problematicky zdaňování transferů nemovitostí, zjištění možnosti uplatnění případných historických judikátů v nové úpravě a obecně zhodnocení, zdali bylo nutné úpravu přijmout. Práce je tvořena na principu kvalitativního výzkumu.

Práce je neformálně rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část obsahuje obecný úvod do daňové teorie, vymezení jednotlivých pojmů, rozbor prvků daní a jejich vlastností. Nechybí ani obecný popis obou popisovaných daní a obecný účel přijetí nové úpravy, který primárně vychází z rekodifikace soukromého práva. Při práci je tedy nutné užít nejen těchto dvou předpisů, nýbrž například i starého a nového občanského zákoníku, stavebního zákona, zákona o oceňování majetku prováděcích vyhlášek aj. Praktická část je pak zaměřena na porovnání konkrétních ustanovení a popis jejich změn se zdůvodněním. Je logicky řazena podle jednotlivých daňových prvků. Součástí přílohy je také praktický výpočet směrné hodnoty. Upozorňuji však, že předmětem této práce je pouze hmotně právní část úpravy obou daní. Procesní část by zřejmě vystačila na samostatnou diplomovou práci. Drobným přesahům se však nelze vyhnout.

Jako zdroje pro teoretickou část jsou užity učebnice věnující se finančímu, potažmo daňovému právu. Pro praktickou část jsou primárně užity oba daňové předpisy a další navazující zákony. Dále je použita důvodová zpráva k zákonnému opatření senátu o dani z nabytí nemovitých věcí a komentáře k oběma daním. V práci se však objevují i internetové zdroje a vybrané odborné časopisy. Jelikož daň z nabytí nemovitých věcí existuje teprve od roku 2014, není materiálů, ze kterých by bylo možné vycházet příliš mnoho. Z toho důvodu je často nutné spolehnout se na pouze vlastní úsudek. Text byl dokončen k datu 22. 2. 2015.

1. Teoretický úvod do daňové problematiky

1.1. Daň

Daní se rozumí povinná, zákonem stanovená platba plynoucí do státního rozpočtu. Jak uvádí Boháč[1] (str. 90), definice daně se v čase vyvíjela. Za první republiky šlo „o příspěvky soukromých hospodářství nadřízeným veřejným svazkům k obecné úhradě jejich správy.“ V období socialismu šlo „o povinné, nenávratné, zákonem stanovené platby (peněžní plnění)“ ve prospěch státu na úhradu státních potřeb, za které ten, kdo je platí, nedostává přímý, současný a rovnocenný ekvivalent“ Současná definice je té socialistické velmi podobná. Jde o povinné, nenávratné, neúčelové platby, které stát stanoví zákonem k získávání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejné rozpočty, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Podobně vymezuje daň např. Daňový systém ČR (str. 9). Vysvětlení daných pojmů je nasnadě.

„Povinnost“ vyplývá obecně ze zákona, který ji ukládá a pokud je stanovena, není možné se jí legálním způsobem vyhnout. Podle Grůně[2] (str. 88) je rysem daní „mimoekonomické donucení veřejné moci podílet se na úhradě nákladů spojených s fungováním orgánů veřejné moci, s poukazem na existenci příjmů, majetku nebo jiných hospodářských aktivit. V České republice je možné tuto povinnost stanovit pouze zákonem, což vyplývá jednak z článku 4 odst. 1 ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod, kde stojí, že „Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod“ a dále přímo v článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, kde zjistíme, že „daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“. Toto ustanovení slouží spíše pro konkretizaci, jelikož pro uložení daně, jakožto „povinnosti“ by postačovalo i obecné ustanovení v článku 4.[3]

„**Nenávratností**“ je míněn fakt, že například narozdíl od půjčky, povinný subjekt tuto platbu nikdy nedostane zpět. Boháč ve své knize (str. 40) polemizuje

[1] BOHÁČ, Radim. Daňové příjmy veřejných rozpočtů. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 329 s. ISBN 978-807-4780-455.
[2] GRÚŇ, Ľubomír. Finanční právo a jeho instituty. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, 335 s. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 978-807-2017-454.
[3] Seminář JUDr. Romana Vybírala konaný na PF UK v zimním semestru 2014/2015

nad tím, zda přeplatky na dani, nadměrné odpočty a daňové bonusy mohou být návratné. Dochází k názoru, že ani tato plnění návratná nejsou, avšak míněno v opačném směru, tedy od státu k daňovému subjektu. S tímto názorem částečně nesouhlasím. V případě odpočtu daně z přidané hodnoty je plnění návratné, jelikož po zaplacení částky daně je již v daném okamžiku jasné, že ji subjekt obdrží zpět ať již ve formě snížení celkové daňové povinnosti nebo nadměrného odpočtu. Stejné je to při zaplacení daně v jiném státě EU, pokud tuzemský subjekt požádá o vratku. Návratnost předpokládá vždy dvousměrný přechod prostředků a nelze jej tak dle mého názoru dělit na dva jednosměrné (nenávratné) směry plnění.

„**Neekvivalentnost**“ spočívá v tom, že poplatník nemůže za odvedenou daň očekávat konkrétní protiplnění (Grůň str. 97). Hamerníková a kol.[4] neekvivalentnost charakterizuje jako jednostranný transfer peněz od soukromého sektoru k sektoru veřejnému. Výše platby neboli poměr, jakým se tento jedinec podílí na daňových příjmech státu, také nijak nesouvisí s tím, kolik z veřejných zdroj obdrží zpět (Daňový systém str. 10). Naopak spíše ti, co platí nejméně nebo díky různým slevám na dani vůbec, obdrží více než ti, co zaplatí částky vyšší. Hypotetické protiplnění od státu však lze spatřovat v různých obecných rovinách, například pokud stát postaví dálnici v místě, které poplatník každý den využívá k cestám do práce. Nikdy to ale neznamená, že by na protiplnění byl právní nárok. Boháč (str. 34) spatřuje ekvivalentnost v poskytnutí protiplnění konrétní osobě, která daň zaplatila. Jakmile již je poskytováno neurčitému počtu osob, není zde možné vidět ekvivalenci. V tomto ohledu tedy zavrhuje tezi o protiplnění ve formě např. zmíněné dálnice. Stejně tak zdůraňuje nutnost ekvivalence z hlediska výše poskytnuté částky a přijatého protiplnění. Pokud toto nefunguje, jde o neekvivalenci. Stejně tak není ekvivalentní, pokud subjekt zaplatí ve značně odlišném časovém okamžiku, než obdrží protiplnění. To daň bezezbytku splňuje a liší se v tomto od poplatku, který je ekvivalentní. V případě poplatku jde o „konkrétní, bezprostřední a přímé protiplnění“ (Boháč str. 109). Kubátová a kol. (str. 28)[5] vymezuje poplatek jako „platbu za konkrétní službu poskytnutou veřejným sektorem.“

[4] HAMERNÍKOVÁ, Bojka a Květa KUBÁTOVÁ. Veřejné finance. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, 355 s. ISBN 80-864-3288-2.
[5] Kubátová, K. kol.: Moderní průvodce daňovým systémem. Grada, Praha 1994, 231 s.

Poslední chrakteristickou vlastností je „**neúčelovost**“. U konkrétní platby není nikdy předem dáno, co z ní bude financováno (Daňový systém str. 10). Od toho se liší poplatek. Ten je definovaný jako „veřejná dávka, kterou stát ukládá jednotlivcům takovým způsobem a v míře autoritativně stanovené jako zvláštní příspěvky na úhradu nákladů institucí, jejichž úkony tito jednotlivci vyvolali“ (Grůň str. 171). Pokud zaplatíme např. soudní poplatek, je nám umožněno domáhat se svého práva u soudu, z čehož je patrná ekvivalence a tento poplatek směřuje alespoň na částečnou úhradu soudního řízení (účelovost). Pokud zaplatíme dálniční známku nebo mýtné, je nám dovoleno využívat danou komunikaci a vybrané prostředky z dálničních známek směřují do fondu státní dopravní infrastruktury a financují se z něj dopravní stavby. Podle Boháče (str. 110) však poplatky mohou být jak účelové, tak neúčelové, byť jsou zpravidla účelové. Mohou totiž existovat takové poplatky, které budou ekvivalentní, tedy subjekt za ně obdrží protiplnění, avšak nebudou účelové, tedy nebudou směřovat na konkrétní účel. Dle mého názoru může jít například o poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst. Co je poplatkem je ovšem nutno posuzovat spíše materiálně, nežli formálně. Například místní poplatek za vlastnictví psa nebo lázeňský poplatek je nutné posuzovat spíše jako daň, byť se formálně nazývají poplatkem.

Daně plní mnoho funkcí. Daňový systém (str. 11-12) i Grůň (str. 98-99) se shodují na těchto typech. První z nich je **„fiskální“ (podle Grůně „akumulační“),** jež spočívá v plnění veřejného rozpočtu prostřednictvím odčerpávání prostředků fyzických a právnických osob. Druhou je **„alokační“.** Tato funkce znamenala v minulosti hlavně financování státní moci a v současné době tvoří přesouvání prostředků a podporu různých činností a statků, případně narovnávání tržních selhání. Příkladem lze uvést podporu investic pomocí daňových úlev na výzkum a vývoj, případně vyšším zdaněním v případě ekologické daně, kdy stát podporuje nákup nových vozů a cenově znevýhodňuje ty starší. Třetí funkcí je pak **„redistribuční“**, kdy stát řečeno s nadsázkou „bere bohatým a dává chudým“ a tím vyrovnává stav, který by mohl být nemožný pro udržení sociálního smíru. Grůň uvádí „účel lepšího využití“. Tato fráze je tématem mnoha polemik ekonomů i veřejnosti a nelze ji považovat za dogma. Další funkcí je funkce **„stimulační“,** kdy stát například umožňuje odpočet daňové ztráty minulých let, aby snížil rizika a

podpořil tak podnikání. Grůň dodává ještě „**stabilizační“** funkci, která vynikla v souvislosti s hospodářskou krizí ve 30. letech v USA. Stát podporoval agregátní poptávku prostřednictvím vládních nákupů financovaných daněmi. Při konjunktuře pak daně odčerpají vyšší část prostředků a vytváří zásoby na příští období recese. Dle mého názoru však lze tuto funkci podřadit pod funkci stimulační.

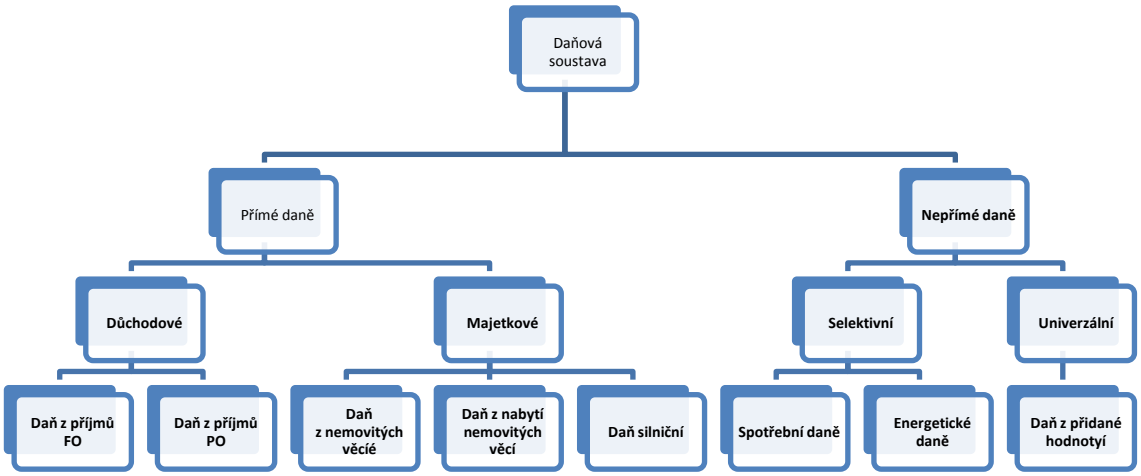
1.2. Daňová soustava a třízení daní

Daně můžeme dělit podle různých kategorií. Moderní teorie uznávají dvě hlavní hlediska rozdělení: 1) podle objektu daně na osobní a věcné a 2) podle dopadu daně na přímé a nepřímé. Osobní daně vyjadřují schopnosti poplatníka tyto daně platit, zatímco daně věcné („in rem“) jsou ukládány na nákupy, prodeje, majetek atd. Daně přímé postihují příjem u jeho vzniku, „jsou vyměřeny poplatníkovi podle jeho důchodové či majetkové situace“ (Mrkývka a kol. str. 11), kdežto nepřímé postihují příjem u jeho upotřebení, jsou obsaženy v cenách zboží a nejsou závislé na majetkových poměrech poplatníka. Proto se nepřímým daním říká také „daně ze spotřeby“. Radvan a kol. přímé a nepřímé daně dělí také podle vztahu plátce a poplatníka. Nepřímé se tyto daně nazývají proto, že plátce je zde jinou osobou, než ten, na kterého daň skutečně dopadá. Například u daně z přidané hodnoty je plátcem obchodník, který daň státu skutečně odvede, ale ten tuto daň běžně připočte k částce, kterou by za plnění požadoval, pokud by tato daň neexistovala. Výše uvedené rozdělení osob poplatníka a plátce v případě DPH nelze pojímat v právním slova smyslu, jelikož právně poplatník v případě DPH neexistuje. Vymezení je tak spíše ekonomické. U přímých jsou tyto osoby až na vyjímky totožné. Daňové břemeno tudíž nese nakupující a je toliko poplatníkem. U daní přímých je naopak (s vyjímkou většiny poplatníků podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů) poplatníkem a plátcem totožná osoba. Nepřímé daně můžeme dělit na selektivní a univerzální podle toho, zda zdaňují pouze konkrétní komoditu anebo veškerou spotřebu dohromady. (Mrkývka a kol.[6] str. 11 – 12, Bakeš a kol. [7] str. 156-158)

[6] MRKÝVKA, Petr, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. Finanční právo a finanční správa. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 355. ISBN 80-210-3579-X.
[7] BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

Dále dělíme daně z hlediska předmětu daně na majetkové a důchodové. Majetkové postihují majetek poplatníka, například nemovitou věc a důchodové jeho příjem. Dále na transferové, které zatěžují převod či přechod vlastnictví. Subjektové, u nichž se daň platí již proto, že předmět existuje. Reálné, které se platí z výnosu určité činnosti. Dále obratové a spotřební. Podle toho, jaký pramen důchodu zdaňují, na syntetické a analytické, přičemž analytické zdaňují pouze jednu část důchodu odděleně podle jeho zdroje, zatímco syntetické všechny části (souhrn základů daně) dohromady jednou sazbou (například daň z příjmů fyzických osob, kde se všechny dílčí základy sečtou a zdaní 15 % sazbou). Podle způsobu placení, se daně dělí na vybírané srážkou a na ty vybírané na základě přiznání. Toto dělení je poněkud zavádějící, jelikož i v případě srážkové daně musí plátce daně podat hlášení, na jehož základě daň odvede. Čistě formálně je však toto členění možné. Podle způsobu výpočtu daně, se člení na sazbové a kontingentové, u nichž byl výnos stanoven předem a rozdělil se mezi poplatníky. V současné době však kontingentový způsob není užíván. Podle četnosti zdanění, členíme na opakující se a jednorázové. Bakeš dále rozlišuje podle kompetence mezi daněmi celostátními a místními, dále podle toho kam daň směřuje na výlučné a sdílené, případně je dále člení podle techniky ukládání na daně tarifní či katastrové. (Mrkývka a kol. str. 11 – 12, Bakeš a kol. str. 156-158)

Daňovou soustavu České republiky tvoří tyto daně (viz. diagram):



Obrázek 1- Daňová soustava; Zdroj: Bakeš a kol., Finanční právo; vlastní tvorba

1.3. Prvky daní

Jelikož bude diplomová práce srovnávat daň z převodu nemovitostí a daň z nabytí nemovitých podle základního členení a konstrukce daní, je nutností ozřejmit toto členení také v obecné části. Základní prvky stavby daní jsou daňový subjekt, daňový objekt, daňový základ, daňová sazba a případně splatnost daně.

Subjektem daně se rozumí „poplatník“ a „plátce“. Již bylo řečeno, že tyto osoby mohou, ale také nemusí, být totožné. Oba pojmy nejsou nicméně v současných právních předpisech vymezeny. Dříve byly definovány v § 6 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a to poplatník jakožto osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani a plátce jako osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Bakeš (str. 159-160) poplatníka vymezuje jako „osobu, která je povinna podle zákona daň platit“. Přiznat a odvést daň je jeho hmotně právní povinností a správce daně má oprávnění od něj toto plnění

vyžadovat. To stejné však platí pro plátce. Radvan a kol.[8] (str. 34) doplňuje povinnost plátce daň „vypočítat, vybrat, srazit a v určené lhůtě odvést správci daně“. Ve zkratce se tedy poplatníkem označuje osoba, na kterou daň skutečně dopadá, respektive sníží její důchod (Kubátová str. 167) nebo zvýší její finanční zatížení a plátcem osoba, která daň skutečně odvede. Příkladem budiž u daně z příjmů fyzických osob poplatník zaměstnanec a plátce, který skutečně odvede daň, jeho zaměstnavatel.

Objektem daně (nebo také předmětem daně) je „hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné poplatníkovi daň uložit“ Objekt daně je tudíž typickou právní skutečností vzniku daňové povinnosti. Může jím být například příjem, obrat, majetek (Bakeš str. 160). Předmět daně musí být nutně přesně vymezen, aby nedocházelo na jedné straně k tomu, že daňové subjekty nebudou zdanění obcházet a na straně druhé, aby správce daně nevyžadoval úhradu i za věci do předmětu nenáležející. Předmět daně tak obsahuje různá vynětí, aby se dále zpřesnil, ale také proto, aby nedocházel ke zdanění jedné věci vícekrát. Předmět daně a její název bývají často podobné. Rozdílný je například u daně silniční, kdy zdanění nepodléhá silnice ale motorové vozidlo.(Radvan a kol. str. 34)

Základem daně je to, „z čeho se daň skutečně vyměřuje“ Základ daně slouží ke stanovení celkové částky předmětu zdanění a má odpovídat úmyslu zdanění zákonodárce. Může být stanoven buď jako „valorický“ - v peněžních jednotkách anebo „specifický“ - ve fyzických jednotkách, jakými jsou například m^2, cm^3, hl atd. (Bakeš str. 160). Základem daně může být jednak stavová veličina, to znamená stav veličiny k určitému datu (např. daň z nemovitých věcí stanovená k 1. 1. 2014) anebo toková veličina, která se načítá za celé stanovené období (např. příjem fyzické osoby) (Daňový systém str. 19). Určí se například podle účetní závěrky poplatníka, hrubé mzdy či úředního odhadu. Ze základu daně pak existují vyjímky jako daňové minimum v podobě minimální částky, tzn. **minimální výše daně,** jíž se rozumí hranice, pod kterou se již daň nevybírá. Ta se objevuje například u daní z příjmů, kdy se daň neodvede, pokud nedosáhne výše minimálně

[8] RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. Finanční právo a finanční správa - berní právo. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 509 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 417. ISBN 978-807-2392-308.

200 Kč. Dále existuje vyjímka například v podobě pevné částky, o kterou se základ daně snižuje (daňový odpočet). (Radvan a kol. str. 34)

Sazba daně je měřítko, kterým se stanoví daň. Může být buď pevná, tzn. například 2 kč z každého m^2 pozemku nebo poměrná, tzn. stanovená procentní mírou ze základu daně. Sazbu můžeme členit podle závislosti na výši základu daně na lineární, to je taková, která se s výší daňového základu nemění. Dále na degresivní, což je sazba, která při růstu daňového základu klesá a nakonec na sazbu progresivní, což je sazba, která s růstem daňového základu roste. Degresivní sazbu není příliš jednoduché objevit v praxi. Radvan a kol. (str. 35) uvádí příkladem zdanění v některých švýcarských kantonech a nemovitostí v Albánii. Degresivní sazba poplatníka stimuluje k tomu, aby se pokusil získat co nejvíce, narozdíl od progresivní sazby, která od dodatečné činnosti většinou odrazuje. Progresivní sazbu je možno ještě členit na progresivně stupňovitou, tzn. v případě několika daňových pásem je celkový příjem subjektu zdaněn tou sazbou, která se vztahuje k pásmu, kterého dosáhl a na progresivně klouzavou, kdy je část příjmu daňového subjektu spadající do nižšího pásma zdaněna sazbou nižší a další části sazbami vyššími, vztahujícími se k jednotlivým pásmům. Sazby se člení ještě na jednotné a diferencované, podle toho zda je určena pouze jednou číselnou hodnotou nebo je jich více (např. u DPH). Sazbu vymezují všechny použité publikace velmi obdobně. (Bakeš str. 160 – 162, Radvan a kol. str. 35, Daňový systém str. 21 – 26)

Splatnost daně je okamžik, se kterým zákon spojuje nutnost daň odvést. Tento okamžik může být stanoven buď pro jednorázové skutečnosti jako je nabytí nemovité věci, ale může se také opakovat, ať už jednou ročně nebo měsíčně v závislosti na konkrétní dani. Daň může být placena jednorázově anebo také v zálohách či ve splátkách. Účelem je, aby se období příjmu daňového subjektu časově blížilo k období daňového příjmu státu. Proto se například u daní z příjmů platí čtvrtletní či pololetní zálohy a u daně z přidané hodnoty jsou měsíční nebo čtvrtletní období pro podání daňových přiznání. (Bakeš str. 160)

Za doplňkové prvky daně se dále považují osvobození od daně, sleva na dani či minimální výše daně. **Osvobozením od daně se rozumí** část předmětu daně, která se nezahrnuje do základu daně, ze které se daň nevybírá. Dani sice

podléhá, ale daň se z něj nevybere. Na druhé straně však často nelze k osvobozeným příjmům uplatňovat daňové výdaje, což může být pro určité subjekty nevýhodné. Proto například zákon o dani z přidané hodnoty umožňuje vzdát se některých osvobození. Osvobození je možno dělit na „úplné“, tzn. pokud není splněna podmínka, která ho zakládá, tak se neuplatní a na částečné“, kdy část předmětu do základu daně nevstupuje, ale od určité hranice již ano (např. osvobození se vztahuje na prvních 50 000 Kč příjmu a všechny příjmy vyšší než tato částka již do základu daně vstupují). Osvobození může být dané také mezinárodní smlouvou. (Bakeš str. 163, Daňový systém str. 18)

Slevou na dani se rozumí částka, o kterou se již vypočtená daň sníží. Daňový systém (str. 27) uvádí absolutní slevu, danou pevnou částkou a relativní, která snižuje velikost daně o procenta. Slevy dělí na standardní, které se dají využít za splnění zákonných podmínek a nestandardní, což jsou prokazatelně vynaložené výdaje, které se odečtou od částky daně (u nás neexistují). Slevy na dani se využívají často ze sociálních důvodů. Proto je nalezneme hlavně v zákoně o daních z příjmů. Příkladem je možno uvést slevu na poplatníka, která se vztahuje na všechny poplatníky daně z příjmů fyzických osob bez rozdílu a pomáhá fakticky nejvíce nízkopříjmovým skupinám, jejichž příjem nepřekročí cca 12000 Kč měsíčně. Dále je možno uvést slevu na manžela, na studenta, na invaliditu, na dítě a v případě právnických osob na zaměstnávání osob postižených a slevu zaručenou investiční pobídkou.

Radvan a kol. (str. 36) za prvky daňověpráního vztahu považuje **ještě rozpočtové určení, správce daně a podmínky placení.**

2. Charakteristika vybraných daní

2.1. Daň z převodu nemovitostí

Daň z převodu nemovitostí byla do našeho právního řádu zavedena v roce 1992 schválením zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“ nebo „z. o trojdani“). Tato daň byla konstruována jako transferová, to znamená, že byla uplatněna při úplatném převodu vlastnického práva k nemovitosti. Jednalo se o daň majetkovou, jelikož postihuje majetek poplatníka. Dále se jednalo o daň přímou, neboť poplatník byl v jedné osobě i plátcem daně. Šlo o daň jednorázovou, protože se odváděla pouze při konkrétním jednotlivém převodu vlastnického práva k nemovitosti. Zákon byl strukturovaný v tomto logickém uspořádání: a) úvodní ustanovení s vymezením předmětu zákona; b) části věnované jednotivým daním; c) společná ustanovení obsahující jednotlivé sazby daní, daňová osvobození a také úprava procesních postupů. K tomuto řazení je možné mít jisté výhrady, neboť zejména oddíl týkající se společných ustanovení se zdál být velmi nelogický a nepřehledný a nebylo jednoduché se věm zorientovat. Mnohá ustanovení týkající se osvobození nebyla dle mého názoru příliš smysluplná, jelikož ve většině těchto případů, na které se měla vztahovat, šlo dle mého názoru o bezúplatné převody, které dani vůbec nepodléhaly. Zákon byl mnohokrát pozměněn a doplněn. Celkem se ho týkalo 50 novelizací.

2.2. Daň z nabytí nemovitých věcí

Daň z nabytí nemovitých věcí, tak jako její předchůdkyně fakticky postihuje úplatné převody nemovitostí a vznikla v reakci na nutnost rekodifikace soukromého práva po vzniku zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník (dále jen „NOZ“). Její vlastnosti, pokud jde o třídění daní, zůstávají stejné jako u daně z převodu nemovitostí. Jde tedy o daň majetkovou, přímou a jednorázovou. Změnila se však terminologie zákona a hlavně jeho forma. Nově již nejde de iure o „převod“ či „přechod“ nemovitosti, nýbrž se jedná o „nabytí“ a to „nemovité věci“. Předpis upravující tuto daň není zákonem, nýbrž zákonným opatřením senátu. Opustilo se původní úmístění této daně ve společném právním předpise s daní

dědickou a darovací a šlo se cestou vyčlenění do zvláštního právního předpisu. Zbylé dvě daně formálně zanikly, jelikož se zdanění darování a dědictví od roku 2014 přesunulo do zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Daň dědická poté fakticky zanikla, jelikož podle § 4a písm. a) ZDP a § 19b odst. 1 písm. a) ZDP jsou příjmy z dědictví nabyté fyzickými a právnickými osobami osvobozeny. Naopak u daně darovací dojde zřejmě v mnoha případech k jejímu navýšení, jelikož nově spadá do kategorie bezúplatných příjmů podle § 10 odst. 1 písm. n) ZDP a daní se jednotnou sazbou 15 %.

Původně měl vejít v platnost „zákon o dani z nabytí nemovitých věcí“, který byl senátem zamítnut. Poslanecká sněmovna byla 20. 8. 2013 rozpuštěna a nemohla již veto Senátu přehlasovat absolutní většinou hlasů. Proto vláda navrhla Senátu vydat zákonné opatření, které po jeho schválení vyšlo ve sbírce zákonů pod číslem 340/2013 Sb. (dále jen „ZOS“) Pro tento krok byly podle důvodové zprávy (str. 6) kumulativně splněny všechny Ústavou požadované podmínky: a) věc nesnesla odkladu, jelikož bylo potřeba přijmout právní předpis do 1. 1. 2014, b) bylo přijato ve věci, která by jinak vyžadovala přijetí zákona (uvalení daně je možné pouze formou zákona), c) nebylo přijímáno ve věcech Ústavy, státního rozpočtu aj. a d) navrhla ho vláda. S tímto názorem se bezezbytku ztotožňuji, neboť zachování původní úpravy, by při nabytí účinnosti nového občanského zákoníku k 1. 1. 2014, znamenalo značné rozvolnění a nejistotu jak pto stát, tak pro samotné poplatníky. Situace byla díky pádu vlády Petra Nečase natolik vyjímečná, že zřejmě nelze zákonodárný sbor obviňovat z liknavosti či zanebání povinností. Pokud by tato situace nenastala, bylo by však velmi pravděpodobné, že by bylo veto Senátu Poslaneckou sněmovnou přehlasováno a zákon by platil v původní podobě.

Jak upozorňuje Tesařová[9] (str. 13, 1. část) ZOS se použije v případě nabytí vlastnického práva od počátku roku 2014. U převodů vlastnického práva do konce roku 2013 se použije starého zákona o trojdani. Nezáleží tak na tom, kdy bylo vydáno rozhodnutí katastrálního úřadu, byť by to bylo již v novém roce.

[9] TESAŘOVÁ, Zdeňka. Daň z nabytí nemovitých věcí - část I. Finanční, daňový a účetní bulletin. 2014, č. 2, s. 13-17.

Struktura právního předpisu se také značně změnila. Vzhledem k oddělení ostatních dvou daní, bylo nutno celý sled textu přepracovat a to podle logického rámce, který upřednostňují učebnice věnující se finančnímu právu, tedy podle jednotlivých daňových prvků popsaných v úvodní kapitole této práce. Zákonné opatření je členěno tímto způsobem: a) úvodní ustanovení v § 1, b) ustanovení věnující se poplatníkovi daně v § 2, c) ustanovení vymezující předmět daně v § 3 a násl., d) ustanovení, která vyjmenovávají druhy osvobození od daně v § 6 a násl., f) sazba v § 26, g) správa daně v § 29 a násl., h) § 53 a násl. ustanovení společná a i) § 57 ustanovení přechodná a zrušovací.

Důvody, proč bylo nutné změny ve zdanění převodů nemovitostí provést, zmiňuje důvodová zpráva k rekodifikaci daňových předpisů (str. 225) a to vzhledem k věcným změnám v novém soukromém právu. Například vzniku nových právních institutů, jež by měly za následek vytvoření širokého prostoru pro daňovou optimalizaci (třeba obcházení zdanění vyčleněním nemovitosti do svěřenského fondu nebo vzájemným darováním) a tím snížení příjmů veřejných rozpočtů, vytvoření nerovnosti mezi daňovými subjekty, snížení právní jistoty poplatníků a vzniku mezer, které by nebylo možno překlenout výkladem. Konkrétně se pro účely převodu nemovitostí jedná o změněné či zbrusu nové pojmy „**věc**“, „**nemovitá věc**“ a „**svěřenský fond**“. Předchozí zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „SOZ“) pojem **věc** přímo nedefinoval. Pouze věci v § 119 odst. 1 SOZ dělil na movité a nemovité. O vymezení se tak musela postarat právní teorie, která věci definovala jako „hmotné předměty, které jsou ovladatelné a slouží potřebám lidí“. Nové pojetí věci tento pojem značně rozšířilo a do nového občanského zákoníku se nově také dostala definice věci. § 489 NOZ je stanoveno, že „věc v právním smyslu (dále jen „věc“) je vše, co je rozdílné od osoby a slouží potřebě lidí“. Rozšířením pojmu se mezi věci nově zařazují například i energie, objekty průmyslového a duševního vlastnictví (patenty či ochranné známky), nebo řada investičních nástrojů bez hmotné podstaty.[10]

SOZ označoval **nemovité věci** pojmem „nemovitosti“. V § 119 odst. 2 SOZ bylo stanoveno, že „nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem“. Velmi důležitá změna postihla § 120 odst. 2 SOZ. Zde bylo uvedeno,

[10] Změna chápání pojmu věci. Justice.cz [online]. 2013 [cit. 2015-02-15]. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/vecna-prava/konkretni-zmeny/zmena-chapani-pojmu-veci/

že „stavba není součástí pozemku“. Nový občanský zákoník naproti tomu zavádí zásadu „superficies solo cedit“, tedy „stavba je součástí pozemku“ a to v § 506 odst. 1 NOZ. Úpravu nemovitých věcí pak obsahuje v § 498 odst. 1 NOZ. Spojením § 498 odst. 1 a § 506 odst. 1 NOZ vyplyne, že stavba je nemovitou věcí. Narozdíl od SOZ pracuje NOZ nově pouze s pojmem nemovitá věc. Nemovitou věcí jsou v současné době pozemky, podzemní stavby se samostatným účelovým určením a stavby spojené se zemí pevným základem, které mají doposud odlišného vlastníka od vlastníka pozemku a to až do doby, než tyto osoby splynou v jednu. Nemovitými věcmi se nově rozumí i práva k nim. Jak bude uvedeno dále, právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí nicméně pojem nemovitá věc poněkud omezuje, aby nedocházelo k nežádoucím situacím, při kterých by zdanění podléhaly i nemovité věci, jež by odporovaly účelu daně z nabytí nemovitých věcí.

Svěřenský fond, jakožto nový institut občanského zákoníku, si vynutil změnu prakticky všech daňových předpisů. Jde o společenství majetku bez právní subjektivity, který podle § 1448 odst. 1 NOZ vzniká vyčleněním majetku z vlastnictví zakladatele za určitým účelem a svěřením jeho správy svěřenskému správci, který spravuje za ve prospěch obmyšleného (beneficienta), přičemž vlastník majetku nemusí být veřejně znám a nemá v řízení fondu žádné pravomoce. Fond se zakládá buďto smlouvou, nebo pořízením pro případ smrti.

3. Srovnání právních úprav

3.1. Poplatník daně

Poplatníkem daně je jak podle staré tak podle nové úpravy při koupi nebo směně nemovité věci **převodce vlastnického práva**. V ostatních případech je podle § 1 odst. 1 písm. b) ZOS nabyvatel. V tomto smyslu se § 8 odst. 1 z. o trojdani nemění. Nově však nejsou vyjmenovány případy, kdy je poplatníkem nabyvatel, ale nabyvatel se stanoví poplatníkem ve všech případech, které nejsou obsahem § 1 odst. 1 písm. a) ZOS. Jde tedy o zbytkovou klausuli. Návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, který nebyl schválen Senátem, dokonce v § 1 odst. 1 obsahoval výlučnou daňovou povinnost nabyvatele. Toto byl však jeden z hlavních důvodů, proč horní komora parlamentu návrh zákona zamítla. Tímto však dochází k podivné situaci, kdy hovoříme o dani z nabytí nemovitých věcí, ale poplatníkem bude ve většině případů i nadále převodce. Dle mého názoru by bylo účelnější, aby bylo zrušeno ručení nabyvatele a byla na něj převedena celá povinnost tak, jak obsahoval původní návrh zákona. Případně by bylo možné stanovit, že vlastnické právo k nemovité věci nebude zapsáno do katastru nemovitostí, dokud nebude daň nabyvatelem uhrazena. Poté by bylo nutné, aby povinnost podat daňové přiznání a uhradit daň, předcházela úkonu zápisu nabytí nemovité věci do katastru nemovitostí.

Narozdíl od dřívějšího zákona je nyní možné, aby se obě strany dohodly, že poplatníkem daně bude nabyvatel. Tento souhlas ovšem musí být písemně vyjádřen ve smlouvě. Možnost přenesení daňové povinnosti na nabyvatele je výhodná, pokud existuje důvodná pochybnost, že by převodce daň nezaplatil. Stejně jako ve staré úpravě, se totiž v případě neuhrazení daně převodcem uplatní institut ručení, který nalezneme v § 41 odst. 2 ZOS a to může vést k tomu, že nabyvatel nemovité věci zaplatí daň dvakrát. Pokud se na přechodu povinnosti na nabyvatele strany nedohodnou, je užitečné využít například alespoň advokátní úschovy nebo daň uhradit na účet správce daně a počkat až převodce podá daňové přiznání a částka se z účtu odečte. Správce daně totiž musí podle ustanovení § 164 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“) přijmout jakoukoliv platbu a to, i když není provedena daňovým subjektem. Podle § 165 odst. 1 DŘ není vrácení platby

tomu, kdo jí uhradil, přípustné. Pro výkon ručení se neuplatní obecná úprava občanského zákoníku, jelikož ta se váže výlučně na soukromoprávní vztahy a daňový řád obsahuje úpravu vlastní.

Vlastnosti ručení jsou ovšem podobné. Uplatní se princip akcesority i subsidiarity. Akcesorita znamená, že ručitelský závazek je závislý na původní povinnosti daňového dlužníka a jejím zánikem, například splněním, zaniká i ručení. Vyjímkou je zánik daňového subjektu (poplatníka). Do vydání nového daňového řádu se v případě akcesority vycházelo z obecné úpravy ručení zakotvené v občanském zákoníku a soukromoprávní a veřejnoprávní pohled nebyl tak odlišný. Pokud tedy zanikl poplatník daně, zanikl tím pádem i jeho daňový dluh a nebylo možné ho vymáhat na ručiteli (srov. např. rozsudek NSS ČR ze dne 30. 11. 2006 č.j. 1 Afs 73/2006 – 55). Do nového daňového řádu byla ovšem zakotvena povinnost uhradit daňový dluh i v případě, že daňový subjekt zanikne bez právního nástupce (§ 171 odst. 2 DŘ). Již se tak neuplatní argumentace NSS, ale je nutné v tomto ohledu striktně oddělovat soukromoprávní a veřejnoprávní úpravu. Subsidiarita značí, že ručení se uplatní až po bezvýsledném vymáhání povinnosti na původním daňovém dlužníkovi.

Aby mohl být institut ručení vůči ručiteli uplatněn, je nutné splnit všechny podmínky dané § 171 odst. 1 a odst. 3 DŘ: a) ručitel má ze zákona povinnost plnit místo dlužníka, b) správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, c) ručitel je vyzván k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě, d) nedoplatek nebyl uhrazen daňovým subjektem, který byl bezvýsledně upomenut, a vymáhání bylo nebo by bylo prokazatelně bezvýsledné. Další judikát NSS ze dne 28. 3. 2012 č.j. 1 Afs 18/2012 – 23 se vyjadřoval k pořadí úhrady daně. Poplatník zde daň odvedl, avšak plnění se započetlo na jeho předchozí daňové nedoplatky a vzhledem k tomu, že dále nereagoval a odmítal daň zaplatit, obrátil se správce daně na ručitele. Ten byl podle NSS povinen ručitelský závazek splnit, jelikož není možné, aby si poplatník vybral, v jakém pořadí se má daň započíst. Tento závěr je dle mého názoru krajně nespravedlivý a neztotožňuje se zásadou, kdy mají být šetřena práva daňového subjektu, respektive ručitele, který jen těžko mohl vědět o stavu osobního daňového účtu protistrany.

K možnosti změny osoby poplatníka již existuje i metodický pokyn[11] generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), který zdůrazňuje, jakou formou musí být tento úkon proveden. Za prvé jde o to, že toto ujednání musí být zakotveno přímo ve smlouvě, která je titulem nabytí vlastnického práva. To vychází i ze samotného zákonného opatření. Jakákoliv jiná forma zvláštního ujednání by zřejmě před správcem daně neuspěla a to ani při účelovém výkladu utanovení § 1 ZOS. Je nicméně otázkou proč by při doložení spolu s daňovým přiznáním, nemohla být za stvrzení tohoto úkonu považována i zvláštní písemná dohoda a je nutné trvat na přímém ujednání ve smlouvě. S tím vyvstává další otázka a to ta, zda bude správce akceptovat toto ujednání v dodatku ke smlouvě, byť je toliko součástí smlouvy.

Dalším problémem, na který GFŘ upozorňuje, je nevhodná formulace této dohody ve smlouvě. Nesmí totiž jít pouze o přenesení části povinností osoby převodce na osobu nabyvatele, ale je nutné přenést celé postavení poplatníka. Finanční úřad by tudíž neměl akceptovat ujednání typu „daň zaplatí nabyvatel“ nebo „daňové přiznání podá a daň uhradí nabyvatel“ (citováno z metodického pokynu GFŘ). Zaplacení daně nabyvatelem v tomto případě nelze považovat za splnění daňové povinnosti a finanční úřad by měl vyžadovat úhradu daně po převodci. GFŘ zde upozorňuje i na sankce spojené s tímto pozdním zaplacením daně, jako je pokuta a úrok z prodlení podle ustanovení § 250 a § 252 daňového řádu. V této souvislosti však dává najevo dobrou vůli a sděluje, že vzhledem ke krátké době mezi platností ZOS a jeho účinností bude prozatím vycházet daňovým subjektům vstříc a jejich vůli při nevhodném smluvním ujednání bude akceptovat, pokud doloží ověřené písemné prohlášení, že se poplatníkem určuje nabyvatel anebo pokud bude toto prohlášení provedeno v ústní formě před správcem daně. Smluvní strany by měli zvolit například přesnou formulaci typu: „poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel“.

Se závěrem, ke kterému dospěl metodický pokyn, se ztotožňuji jen z části. Souhlasím s tím, že aby se předešlo pochybnostem, je účelné uvést přesnou formulaci přenesení všech práv a povinností vyplývajících z postavení poplatníka

[11]Informace Generálního finančního ředitelství ke změně osoby poplatníka podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Finanční správa ČR [online]. 2014 [cit. 2015-02-15]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_ke_zmene_osoby_poplatnika_250714.pdf

na nabyvatele, nicméně nevidím důvod pro to, aby potom, co daň byla uhrazena, správce daně postupoval způsobem, na jaký upozorňuje metodická informace GFŘ. V souladu se zásadou uvedenou v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu, má správce daně chránit zájmy daňových subjektů a třetích osob a při vyžadování plnění jejich povinností má využívat pouze takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Cílem správy daní je dle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Z jakého důvodu by tedy měl být po zaplacení daně nabyvatelem, i přes nejasnou formulaci, postihován převodce, když nabyvatel svoji vůli konkludentně potvrdil podáním přiznání a úhradou daně? Navíc podle ustanovení § 164 odst. 4 daňového řádu, kdy správce daně přijme jakoukoliv platbu, i když není provedena daňovým subjektem a zachází s ní stejným způsobem, jakoby ji vykonal daňový subjekt, tedy nelze mluvit o sankci ve formě úroku z prodlení, jelikož daň byla včas uhrazena. Z mého pohledu proto pokyn uvedený v metodice GFŘ zakládá přílišný formalismus a nešetří práva daňových subjektů.

Zvláštní situace by nastala, pokud by se strany dohodly na tom, že poplatníkem daně bude převodce a daň uhradí nabyvatel. Ten by ovšem svých povinností nedostál. Z hlediska veřejného práva by šlo jistě o nesplnění daňové povinnosti a správce daně by vyžadoval úhradu po převodci. Z hlediska soukromého práva by se však jednalo nesplnění smluvní povinnosti a převodce by měl možnost požadovat po nabyvateli úhradu této částky a náhradu škody ve formě úroků z prodlení, která mu vznikla neuhrazením daně nabyvatelem. Dle mého názoru je však toto ujednání alespoň v soukromoprávní rovině možné.

De lege ferenda by se dalo hovořit o situaci, kdy by se strany ve smlouvě dohodly, že poplatníkem je převodce i nabyvatel a každý má povinnost uhradit polovinu stanovené daně. Tuto variantu obsahovala původní úprava daně z převodu nemovitostí, pokud se jednalo například o výměnu nemovitostí. Nešlo však o možnost dohody, nýbrž o výslovné ustanovení v § 8 odst 1 písm. c) z. o trojdani. Podle současné úpravy by ujednání téměř jistě neobstálo a spravce daně by za poplatníka považoval nadále převodce. Sankce by však dle § 164 odst. 4 daňového řádu neměla následovat žádná. Je však otázkou, zdali by se toto

rozdělení povinností poplatníka v praxi ujalo a nevýhodou by jistě byla zvýšená administrativní náročnost pro státní správu.

Jak dodává Handlosová[12] (str. 21, 2.část), přenesení osoby poplatníka na nabyvatele může pro správce daně představovat problém spočívající v nejistotě kdo je poplatníkem, dokud neobdrží kupní smlouvu. S tímto v zásadě nemohu souhlasit. Jelikož je kupní smlouva povinnou přílohou daňového přiznání dle § 34 ZOS, tak v 99 % případů bude správce daně o této skutečnosti vyrozumněn ihned po jeho obdržení, případně si ji vyžádá. Také hovoří o problému v případě, že za poplatníky daně v případě spoluvlastnictví budou označeni pouze někteří spoluvlastníci. Je však možné platně označit pouze některé spoluvlastníky za poplatníky daně? Jsem toho názoru, že není a to v souvislosti s § 1116 NOZ, kde se spoluvlastníci považují vzhledem k věci za jednu osobu a nakládají s ní také jako jedna osoba. Myslím si, že je možné stanovit nabyvatelem pouze všechny spoluvlastníky jako celek.

§ 8 odst. 1 písm. c) z. o trojdani byl zrušen, jelikož výměna nemovitosti, jak bude uvedeno dále, se nově nepovažuje za jeden převod. Fakticky jsou tedy poplatníky daně v případě směny dále převodce i nabyvatel, nově však každý ze svého převodu.

§ 8 odst. 2 z. o trojdani se změnil v tom smyslu, že nová úprava již nerozděluje oba manžele na samostatné poplatníky, kteří odvedou daň ze své ideální poloviny, ale tito manželé jsou nově naopak povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně v souladu s § 30 odst. 1 ZOS, jelikož jsou oba majiteli celé nemovité věci a nelze tedy určit velikost jejich podílu. S tímto závěrem se ztotožňuje i důvodová zpráva. V případě spoluvlastníků, kde lze zjistit velikost jejich podílů, lze a contrario dovodit, že mají daňovou povinnost stále každý sám za sebe co do velikosti svého podílu. V tomto ohledu zůstává právní úprava zachována. Stejný názor vyjadřuje i Handlosová[13] (str. 18, 1.část) a dodává, že u bytového spouvlastnictví tato konstrukce umožňuje zdanění při nabytí jakékoliv společné části domu atd. Oproti společnému jmění manželů lze totiž

[12] HANDLOSOVÁ, Martina. Daň z nabytí nemovitých věcí – 2. část. Daně a právo v praxi. 2013, č. 12, s. 21-24.
[13] HANDLOSOVÁ, Martina. Daň z nabytí nemovitých věcí – 1. část. Daně a právo v praxi. 2013, č. 11, s. 17-19.

spoluvlastnický podíl na nemovité věci, který je také předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. c) ZOS, odděleně převést a tato konstrukce je tudíž logická. Ustanovení § 30 se však nebude týkat pouze manželů. Jak uvádí Tesařová (str. 17, 1. část) použije se tato solidární daňová povinnost i na osoby určené § 1236 NOZ, tedy např ty žijící v rodinném společenství či společenství dědiců, u kterých také platí, že mají právo k celé věci.

Novinkou je ustanovení § 1 odst. 2 ZOS, které zavádí pravidlo, kdy v případě podílového fondu, fondu obhospodařovaného penzijní společností nebo svěřenského fondu se na tyto fondy při operacích s nemovitými věcmi hledí jako na jeden daňový subjekt. Podle staré úpravy byl totiž každý jednotlivý podílník poplatníkem této daně co do svého podílu. V tomto ohledu tedy nová úprava přináší značné zjednodušení, které může podpořit nemovitostní fondy.

3.2. Předmět daně

Nový občanský zákoník podstatně rozšířil pojetí nemovitých věcí o věcná práva k nim. Tuto nežádoucí situaci pro účely zdanění převodů nemovitých věcí bylo nutné napravit zúžením předmětu daně tak, aby nedopadal na všechna práva, která se nově označují za nemovité věci. Původní úprava žádná práva za nemovitosti nepovažovala a předmět daně byl v tomto ohledu jasný. Vymezení nemovitých věcí, na které se zdanění vztahuje, se nalézá v § 2 odst. 1 ZOS. Podle důvodové zprávy byl úmysl zákonodárce zachovat rozsah zdanění v dosavadní míře a nerozšiřovat ho.

Předchozí úprava pracovala s pojmy úplatný převod a přechod nemovitosti. Ty se nově zahrnou pod pojem „úplatné nabytí nemovité věci“ a ten tak pod sebe zahrne i vyvlastnitele či vydražitele atd. Okamžikem nabytí resp. převodu bude jako doposud v případě nemovité věci zapsané v katastru nemovitostí okamžik zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí. V případě nemovité věci nezapsané do KN půjde o okamžik účinnosti této smlouvy.

Podstatnou náležitostí zdanění nemovitých věcí je úplatnost. Jakékoliv jiné nabytí nemovité věci než úplatné, dani z nabytí nemovitých věcí nepodléhá a bylo tomu tak i u daně z převodu nemovitostí. Původní zákon úplatu konkrétně nedefinoval, obecně však bylo možno za úplatu považovat jakoukoliv odpovídající

protihodnotu, tedy nikoliv jen peníze. Nová úprava již pojem vymezuje. Úplatu lze podle § 4 ZOS poskytnout v peněžité či nepeněžité formě, přičemž nepeněžitým plněním může být i jiná nemovitost. V tomto případě došlo k významné změně, kdy se směna nemovitosti již nepovažuje pro účely zdanění za jeden převod, nýbrž za dva nezávislé převody, respektive nabytí nemovité věci a to proto, že úprava směny narozdíl od z. o trojdani chybí. V tomto smyslu došlo k opuštění konstrukce dle § 9 odst. 3 z. o trojdani, který stanovil, že daň se vybere pouze z převodu té nemovitosti jejíž hodnota je vyšší, což vycházelo z principu, že jedna z nemovitostí je dávána převodci jako protiplnění za převáděnou nemovitost. Nyní se tento princip opustil a zavedl se jiný, kde nejen de facto ale i de iure dochází ke dvěma na sobě nezávislým převodům/nabytím nemovité věci. Tato změna může mít dopad na zájem o směnu domů a bytů a odklon zájemců o novou nemovitost ve prospěch peněžitého plnění, jelikož odpadně zvýhodnění ve formě jednoho zdanění. Na daňový výnos státu změna nejspíše nebude mít přílišný vliv, neboť podíl převodu nemovitostí z titulu směny, byl dle mého názoru velice malý a zákonodárce se zřejmě pouze snažil o zrovnoprávnění směny s koupí. Tesařová (str. 32, 2.část) dodává, že protiplněním bude nejen nemovitá věc, ale například i finanční vyrovnání či převzetí dluhu vázoucího na nemovitosti. Úprava směny se dotýká i institutu vzájemného darování dle § 2061 NOZ, kdy se o darování jedná jen vzhledem k tomu, o co hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany. Důvodová zpráva (str. 65) uvádí, že část vzájemného darování, jehož hodnota bude stejná, bude směnou. Proto prý bylo nutné vymezit, že i ta část, která by byla za normálních okolností považována za dar, bude považována za koupi či směnu. Dle mého názoru je ustanovení nadbytečné. Jelikož se dle nové úpravy posuzuje směna jako dvě na sobě nezávislé nabytí, za něž je poskytováno bezúplatné plnění, které je dle § 4 odst. 1 ZOS považováno za úplatu, posoudí se vždy hodnota každé z obou nemovitých věcí. Ustanovení § 53 tak odpovídá spíše některé konstrukci daní z příjmů.

Ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) ZOS se neodlišuje od původní úpravy. Vzhledem k rozšíření pojmu nemovité věci je však nutné předmět zdanění taxativně vyjmenovat a nelze se spokojit pouze s pojmem nemovitá věc. Jde tedy o pozemek, stavbu, část inženýrské sítě nebo jednotku a to za podmínky, že se nacházejí na území České republiky. Nabytí vlastnického práva k nemovité věci na

území jiného státu a contrario dani nepodléhá, respektive pravděpodobně bude podléhat zdanění v jiném státě. Pozemkem se rozumí dle zásady superficies solo cedit pozemek včetně stavby na něm umístěné. Stavbou se rozumí stavba, která má dle přechodných ustanovení NOZ odlišného vlastníka od vlastníka pozemku. Inženýrskou síť prý bylo nutné výslovně uvést, jelikož ta není dle ustanovení § 509 NOZ součástí pozemku a tedy by nepodléhala zdanění. S tímto však nesouhlasí např. Skála[14] (str. 5, 3. díl), který tvrdí, že samostatně uvádět inženýrskou síť bylo nadbytečné, jelikož ta bude na 99,9 % vždy stavbou, která již zdanění podléhá. S jeho názorem se ztotožňuji. Inženýrské sítě však nejsou pojmově vymezené ani v ZOS ani v NOZ a Skála namítá, že v některých případech bude obtížné vymezit, co všechno budou zahnovat. Jednotku je nutné vykládat jak podle NOZ tak dle § 56 ZOS i podle zákona o vlastnictví bytů, jehož pojetí bylo užší, jelikož nezahrnoval podíl na společném pozemku domu.

Novinku nalezneme v ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) ZOS v podobě práva stavby. Právo stavby je věcným právem k věci cizí a definuje ho § 1240 odst. 1 NOZ. Jde o právo stavebníka mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. Toto právo je jediným právem, označovaným NOZ jako nemovitá věc, na které se po zúžení předmětu daně ZOS vztahuje. V případě, že by právo stavby zdaněno nebylo, bylo by teoreticky možné obejít zdanění nabytí tak, že místo prodeje pozemku s nemovitou věcí, která by byla jeho součástí, by pozemek zůstal ve vlastnictví developera, který by se zavázal vystavět nemovitost vlastníkovi práva stavby a pozemek by mu dlouhodobě pronajal například za 1 korunu ročně. Druhou věcí je, že právo stavby je nejen de iure ale i de facto nemovitou věcí, jelikož jde stále o stavbu, byť vznikne až v budoucnu. Při zániku práva stavby, kdy stavba právně splyne s pozemkem, bude dle Skály (str. 6) nabytím pro majitele pozemku pouze případ, kdy právo stavby bude obsahovat nemovitou věc. Ten musí dle §1255 poskytnout stavebníkovi náhradu. Pokud ji obsahovat nebude, nepůjde o nabytí nemovité věci, jelikož předmět zde absentuje.

Ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) ZOS pro úplnost dodává, že dani podléhá i spoluvlastnický podíl na výše uvedených nemovitých věcech. To odpovídá skutečnosti, že každý spoluvlastník je poplatníkem daně co do svého podílu.

[14] SKÁLA, Milan. Dopady nového občanského zákoníku do zdaňování nemovitých věcí v roce 2014 – III. díl. Daně a právo v praxi. 2013, č. 12, s. 3-8.

Ustanovení § 2 odst. 2 a 3 ZOS obsahově odpovídají § 9 odst. 1 věta 2. a 3. a odst. 2 zákona o trojdani. Například ustanovení § 2 odst. 2 ZOS týkající se zajišťovacího převodu práva, které je zajištěním dluhu dle § 2040 NOZ. Při převodu nemovité věci na osobu věřitele dochází ke vzniku daňové povinnosti okamžikem převodu vlastnického práva. Rozdílem oproti předchozí úpravě občanského zákoníku je, že nově v případě nesplnění dluhu zajištěného nemovitou věcí, se převod vlastnického práva stává nepodmíněným. To by bylo dříve považováno za zakázanou propadnou zástavu.[15] Stejně jako v předchozí úpravě zákona o trojdani § 25 odst. 4, pokud dojde k uhrazení dluhu, dojde dle § 55 odst. 1 písm. f) ZOS k zániku daňové povinnosti. Nárok na vrácení musí poplatník uplatnit v dodatečném daňovém přiznání.

Ustanovení § 2 odst. 3 ZOS odpovídá původní úpravě. Při vypořádání spoluvlastnictví je předmětem daně pouze to, oč se zvětšil majetek každého spoluvlastníka oproti stavu před vypořádáním. Jak uvádí Handlosová (str. 18, 1.část), zákonodárce tak ctí judikaturu NSS, kdy spoluvlastník má právo k celé věci a nikoliv jen k části. Dodává také, že v případě, že kdyby nebylo postupu § 2 odst. 3 ZOS, každé jednotlivé nabytí by pak bylo předmětem daně a tak je tento způsob vypořádání zvýhodňující.

Ekvivalent pro § 9 odst. 2 zákona o trojdani, který stanovil, že předmětem daně je úplatný převod nemovitosti i pokud dojde později k odstoupení od smlouvy, nalezneme v ustanovení § 54 písm. a) ZOS. Zde je založena daňová povinnost i v případě, že od právního jednání bylo později odstoupeno. Dle § 55 odst. 1 písm. a) ZOS daňová povinnost v případě odstoupení od smlouvy zaniká a poplatník může tento zpětný nárok uplatnit v dodatečném daňovém přiznání podle § 55 odst. 2 písm. b). Tomu odpovídá § 25 odst. 5 z. o trojdani, kdy byl daňový subjekt oprávněn požádat o prominutí daně ve lhůtě do 3 let ode dne vzniku právních účinků vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, pokud tato nemovitost ve stejné lhůtě přešla zpět do jeho vlastnictví. Jak vyplývá i z rozsudku NSS ČR, 24. 8. 2006, č.j. 2 Afs 151/2005-59, účelem daně z převodu z nemovitostí je zdanit dokonaný převod vlastnického práva k nemovitosti. Pro zpětné vyžádání se v ZOS uplatní obecná lhůta daňového řádu pro stanovení daně dle § 148 odst. 1

[15] Zajišťovací převod práva bude od roku 2014 jasnější. Patria.cz. 2013. Dostupné z: http://www.patria.cz/pravo/2448445/zajistovaci-prevod-prava-bude-od-roku-2014-jasnejsi.html

DŘ, tedy 3 roky. Nabízí se otázka, zdali ustanovení § 54 písm. a) ZOS není nadbytečné, když v případě odstoupení od smlouvy zaniká dle ustanovení § 2004 NOZ celý závazek od počátku. Tím pádem odpadá i titul, který zakládá zdanění a mělo by být možné požadovat uhrazenou daň zpět. Daňový řád sice obecnou úpravu k odpadnutí důvodu zakládajícího zdanění neobsahuje, avšak nabízela by se varianta využít opravného prostředku ve formě obnovy řízení na návrh příjemce rozhodnutí podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, kde by poplatník deklaroval zánik smlouvy od počátku a s tím spojené odpadnutí daňové povinnosti. Problém by vyvstal u doby mezi okamžikem vzniku daňové povinnosti a okamžikem jejího zániku. Důvodová zpráva hovoří například o situaci, kdy by byla správcem daně vyměřena sankce. Bylo by možné požadovat ji zpět? Zřejmě nikoliv. I když je to velmi nepravděpodobné, mohlo by se stát, že při uložení sankce by povinná smluvní strana raději odstoupila od smlouvy, než by tuto sankci uhradila. Takto je jasné, že daňová povinnost celé toto období trvá a všechny s tím spojené skutečnosti, jakou je například úrok z prodlení, také.

Novinku obsahuje také § 3 ZOS. Pro něj nenalezneme v předchozí úpravě ekvivalent, neboť pracuje s novými pojmy a operacemi, které zákon neznal. Tento paragraf stanoví fikci, kdy se de iure pro účely zákona o dani z nabytí nemovitých věcí považují i skutečnosti, které de facto nabytím nejsou. § 3 písm. a) ZOS se zabývá vyčleněním nebo nabytím nemovité věci do svěřenského fondu. Nabytím do něj totiž nevzniká podle § 1448 odst. 3 NOZ vlastnické právo a tudíž by toto nabytí nemohlo být zdaněno podle § 2 odst. 1. ZOS Pokud by ustanovení nevzniklo, fond by mohl sloužit k daňovým optimalizacím a únikům, pokud by byla nemovitá věc převedena namísto do tohoto fondu přímo novému nabyvateli, jelikož další nabytí by již bylo bezúplatné.

Ustanovení § 3 písm. b) ZOS bod 1. se zabývá stavem, kdy právní režim nemovité věci zůstává zachovaný podle předchozích právních předpisů, tedy že vlastník pozemku je oddělený od vlastníka stavby. Podle § 3055 odst. 1 NOZ ve spojení s § 3058 odst. 1 NOZ tato stavba zůstává samostatnou nemovitou věcí až do té doby, než tyto osoby splynou v jednu. Nebýt ustanovení týkající se této problematiky v ZOS, nebyla by podle důvodové zprávy tato operace zdaněna, jelikož sloučením vlastníků stavba postavení samostatné nemovité věci ztrácí a

stává se součástí pozemku. Tím vlastnické právo nenabývá. S tím souhlasí i Skála (str. 6-7, 3. díl). Je nicméně otázkou, zdali by praxe nevyložila i tuto operaci jako nabytí nemovité věci, jelikož vlastník pozemku v okamžiku, kdy stavba přejde do jeho vlastnictví, de facto nemovitou věc, která není součástí pozemku, nabývá a tento stav by odpovídal § 2 odst. 1 písm. a) ZOS. Skála uvádí i opačný případ, kdy majitel stavby využije předkupního práva a nabyde vlastnictví k pozemku, k němuž jeho stavba přiroste. Zde jde samozřejmě o nabytí vlastnického práva. Rozdíl dle něj vychází ze skutečnosti, že dle § 506 NOZ je stavba součástí pozemku a nikoliv pozemek součástí stavby.

V ustanovení § 3 písm. b) bodu 2 ZOS se jedná o podobný problém jako bodě 1. Pokud stavba, která byla zřízena na základě práva stavby k určenému pozemku, přejde do vlastnictví majitele pozemku, jde opět o právní skutečnost zakládající daňovou povinnost.

Ustanovení § 3 písm. b) bod 3 ZOS řeší případy, kdy cízí osoba neoprávněně zřídí stavbu na cizím pozemku. Dle § 1084 odst. 1 NOZ je tato stavba vlastnictvím majitele pozemku. Pokud byl stavebník v dobré víře, je vlastník pozemku povinnen nahradit mu účelně vynaložené náklady, jak stanoví § 1084 odst. 2 NOZ. V tomto případě se nabízí otázka, zdali ustanovení v zákonném opatření není nadbytečné. Znovu se totiž de facto jedná o úplatné nabytí nemovité věci. Pokud by stavebník v dobré víře nebyl, lze si jen těžko představit, že by vlastník pozemku nechtěl stavbu odstranit a tím pádem by žádná daňová povinnost nevznikla.

Ustanovení § 5 ZOS se zaobírá výlukami z předmětu zdanění a částečně kopíruje § 9 odst. 4 původního zákona. Konkrétně jde o vyvlastnění a náhradu za toto vyvlastnění dle § 5 písm. c) ZOS, pokud jde o náhradu v podobě jiné nemovité věci. Stejně jako do konce roku 2013 půjde o výběr daně pouze z nabytí nemovité věci, která přechází na stát a na náhradu se tato daň nevztahuje. Výběr daně z náhrady za vyvlastnění by byl další újmou vyvlastněného, a tudíž se dá výluka považovat za spravedlivou.

Změnou prošlo provádění pozemkových úprav dle § 5 písmene a) ZOS, což zákonodárce zdůvodňuje velkým počtem operací při rozdělování zemědělských pozemků za účelem racionálního hospodaření, ale hlavně také tím, že hodnota

nabývaných a pozbývaných nemovitosti jednotlivými vlastníky byla a musí být podle zákonů č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech a zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku víceméně podobná a tudíž částka daně by byla velmi nízká, byly tyto operace úplně vyňaty z předmětu daně. Ulehčení pro poplatníky i správce daně vychází z toho, že byť dle ustanovení § 20 odst. 6 písm. c) zákona o trojdani byly operace s nemovitostmi při pozemkových úpravách na základě rozhodnutí pozemkových úřadů osvobozeny od daně z převodu nemovitostí, stále se muselo podávat daňové přiznání.

Posledním vynětím z předmětu daně je nabytí nemovitých věcí při přeměnách obchodních korporací. Ty byly v předchozí úpravě osvobozeny podle § 6 písm. e) z. o trojdani. Úprava se v tomto ohledu tedy nemění, mění se pouze technika vyloučení. Ulehčení pro poplatníky spočívá ve skončení povinnosti podávat daňové přiznání.

3.2.1. Vznik a zánik daňové povinnosti v některých případech

Problém vzniku a zániku daňové povinnosti v případě odstoupení od smlouvy byl již předmětem kapitoly 3.2.. Zákon o trojdani, stejně jako ZOS, obsahuje však i další případy, kdy daňová povinnost sice vznikne, ale později je možno nárokovat daň zpět. Rozdíl je ve způsobu provedení. Zatímco zákon o trojdani pracoval s pojmem prominutí daně, ZOS pracuje se vznikem a následným zánikem daňové povinnosti. Důležité je, že daňová povinnost zaniká ex nunc, narozdíl od titulu, na jehož základě vznikla. Na prominutí byl po podání žádosti daňového subjektu, nebo po vyhovění podnětu ručitele, nárok. Dle komentáře k dani z převodu nemovitostí[16] (str. 103) se nikterak nejednalo o opravný prostředek, který by napadal zákonnost či správnost. Podle ZOS zaniká daňová povinnost ve všech případech, pouze pokud se vlastníkem nemovité věci stane původní vlastník, tedy je navrácen původní stav a skutečnost je uplatněna v daňovém resp. dodatečném daňovém přiznání. Pokud totiž daňová povinnost zanikla ve lhůtě pro podání daňového přiznání, subjekt tuto skutečnost uplatní ještě

[16] PELC, Vladimír. Daň z převodu nemovitostí: komentář. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, xxii, 272 s. Beckovy texty zákonů s komentářem. ISBN 978-807-4001-253.

v řádném daňovém přiznání. Pokud již přiznání podal, stále může ve lhůtě podat opravné přiznání. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu je však povinnen všechny skutečnosti dokazující zánik daňové povinnosti podle § 55 ZOS prokazovat poplatník. Uplatnění tohoto nároku je v zájmu subjektu a je logické, že zjišťování skutečností, se kterými zákon spojuje zánik daňové povinnosti, z úřední povinnosti, by bylo nemožné (důvodová zpráva k ZOS, str. 67).

ZOS, narozdíl zákona o trojdani, který zachovával daňovou povinnost pouze v případě převodu nemovitosti, v němž bylo později odstopeno od smlouvy, obsahuje 3 další tituly. Tyto případy je nutné taxativně vyjmenovat, jelikož v těchto případech zaniká nabytí vlastnického práva ex tunc a daňová povinnost by tak vůbec nevznikla. Při použití konstrukce zániku daňové povinnosti namísto prominutí daně je tedy nutné vymezit případy vzniku, aby bylo možné stanovit i jejich zánik. (důvodová zpráva k ZOS, str. 65)

Dle § 54 písm. b) ZOS jde o právní jednání, které se později ukázalo zdánlivým či neplatným. NOZ rozlišuje jednání zdánlivé, které SOZ trestal absolutní neplatností a neplatné jednání, které se stejně jako dříve dělí na relativně neplatné a absolutně neplatné. Zdánlivé právní jednání je dle § 551 a násl. NOZ takové jednání, kterému chybí vůle jednající osoby, vůle nebyla vážně projevena nebo bylo neurčité či nesrozumitelné. Jednání tedy vůbec nevznikne. Neplatné právní jednání je dle § 580 NOZ například takové jednání, které odporuje dobrým mravům, smyslu a účelu zákona nebo má být podle něj plněno něco nemožného. Jelikož je jednání neplatné či zdánlivé, vlastnické právo ve skutečnosti vůbec nepřešlo na nabyvatele a tudíž nemůže být toto nabytí předmětem daně. Dle § 55 odst. 1 písm. b) ZOS pak daňová povinnost zaniká.

Dle § 25 odst. 5 z. o trojdani se opět uplatnilo prominutí a to v případě splnění rozvazovací podmínky. Zpětné nabytí vlastnického práva v tomto případě zpravidla není a nemůže být úplatné. Vznik, změnu či zánik práva bylo možné dle § 36 odst. 1 SOZ a je možné i dle § 548 odst. 1 NOZ vázat na splnění podmínky. Rozvazovací podmínka je taková podmínka, která v případě splnění způsobí zánik tohoto práva již nabytého (§ 36 odst. 2 SOZ, § 548 odst. 2 NOZ). Nedochází tedy k dokonanému převodu resp. nabytí vlastnického práva a v souladu s ZOS i judikaturou NSS (srov. rozsudek NSS ČR ze dne 30. 11. 2005 č.j. 6 A 69/2000 – 55) je nutné považovat tento případ za důvod k zániku daňové povinnosti. Daňová

povinnost však dle § 54 písm. c) vznikne, ale dle § 55 c) ZOS po jejím splnění zanikne

Ustanovení § 54 písm. d) ZOS stanovuje vznik daňové povinnosti vzniklé na základě právního jednání, které bylo zrušeno z důvodu neúměrného zkrácení. Neúměrné zkrácení je novým pojmem § 1793 NOZ a spočívá v právu jedné strany požadovat zrušení smlouvy a navrácení původního stavu, pokud plnění, které ji poskytla druhá strana, bylo k jejímu plnění v hrubém nepoměru. Jelikož v tomto případě zaniká dle důvodové zprávy (str. 67) daňová povinnost ex tunc, nemůže se jednat o předmět daně a je nutné stanovit speciální ustanovení. Dle § 55 odst. 1 písm. d) ZOS pak daňová povinnost při zrušení této smlouvy zaniká.

Prominutí daně bylo možné dle § 25 odst. 3 z. o trojdani v případě zrušení rozhodnutí o vyvlastnění a to pokud k této právní skutečnosti došlo ve lhůtě 3 let ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o vyvlastnění (písm. d) a ve stejné lhůtě byl podána žádost či podnět správci daně. Podmínkou byl dle § 25 odst. 6 z. o trojdani zápis vlastnictví ve prospěch původního vyvlastnitele v katastru nemovitostí. Stejnou úpravu obsahuje i ZOS v § 55 odst. 1 písm. e).

Dalším případem bylo prominutí daňové povinnosti v případě splnění pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva dle § 25 odst. 4 z. o trojdani. Jde o skutečnost, kdy dlužník splní svůj dluh a nemovitá věc, jejíž vlastníkem předtím byl on sám, se vrací do jeho majetkové sféry. Stejný princip byl uplatněn i v případě postoupení pohledávky zajištěné tímto převodem. Totožná úprava se nachází v ZOS v § 55 odst. 1 písm. f). Běžně bude toto zajištění sjednáno s rozvazovací podmínkou, kdy po splnění pohledávky vlastnictví přejde na původního vlastníka. Zde by bylo možné uplatnit přímo § 55 odst. 1 písm. c) ZOS. NOZ však dovoluje i fiduciární převod, tedy ten, kdy je nutné vlastnické právo převést právním jednáním a pro tento případ bylo nutné stanovit zvláštní bod. V případě, že se převod stane nepodmíněným, zde není důvod pro vracení daně, jelikož jde o úplatné nabytí vlastnického práva (důvodová zpráva str. 69).

Případ podle § 25 odst. 5 písm. b) z. o trojdani zakládal nárok na prominutí daně v případě smlouvy s výhradou zpětného převodu vlastnictví. Dle mého názoru je možné na tento případ pohlížet ze dvou pohledů. Jako na takový, obsahující smluvní ujednání: „v případě nesplacení kupní ceny do dvou let, převede vlastník

nemovitou věc zpět do majetku původního vlastníka“ a na druhý jako na právo zpětné koupě, kdy dle § 607 SOZ, měl původní vlastník právo žádat, aby mu věc byla znovu převedena, tedy jí zpětně odkoupil. Nově ani jeden případ explicitně zánik daňové povinnosti v ZOS nezakládá. První by však bylo možné analogicky vyložit dle § 55 odst. 1 písm. c) ZOS, tedy jako rozvazovací podmínku. Druhý případ však bude podléhat dani vždy.

Ustanovení § 25 odst. 5 písm c) z. o trojdani zakládalo nárok na prominutí daně v případě zrušení smlouvy. To se však nově v ZOS nevyskytuje. Dle mého názoru je důvodem jeho případná nadbytečnost. Dřívější právní úprava neznala prominutí daně z důvodu neplatnosti a zdánlivosti právního jednání. Proto bylo potřeba tohoto ustanovení. Co se týče nemovitých věcí, obsahuje NOZ pouze jednu možnost zrušení smlouvy a to v případě neúměrného zkrácení a pro ni existuje v ZOS zvláštní ustanovení.

3.3. Osvobození od daně

Osvobození od daně je jak podle staré, tak podle nové úpravy zpracováno velmi široce. V původním zákoně nalezneme úpravu ve společných ustanoveních zákona v § 20. V nové pak v hlavě III., rozdělené podle věcného osvobození ve veřejnoprávní oblasti v § 6, dále věcného osvobození u nových staveb v § 7, u jednotek v § 8 a ostatní osvobození v § 9. Kategorie osvobození nově našla své logické umístění bezprostředně za předmětem daně.

Osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 2 z. o trojdani obsahovalo dle písmene a) převody a přechody k nemovitostem při likvidaci státních podniků a akciových společností a společností s ručením omezeným se státní majetkovou účastí. Toto osvobození v nové úpravě nenalezneme. Stejně tak nenalezneme ekvivalent k § 20 odst. 2 písm. b) zákona o trojdani ani k § 20 odst. 2 pís. c) z. o trojdani., které se také zabývají převodem nemovitostí se státní účastí. Všechna zmíněná ustanovení měla dle mého názoru stejný cíl a to ulehčit nabyvatelům těchto nemovitostí a podpořit tím jejich prodej. Vzhledem k dokončené privatizaci by však ustanovení byla poněkud nadbytečná.

Jiná situace je v ustanovení § 20 odst. 2 pís. d) z. o trojdani, jelikož stejnou úpravu nalezneme v ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) bod 1 ZOS. Jde o osvobození

od daně v souvislosti s převody nebo přechody majetku při rozdělování, slučování a změně území obcí. Nové ustanovení mluví sice de iure jen o změně území územně samosprávného celku a ne o rozdělování a slučování obcí, extenzivním výkladem by však bylo možné dojít k tomu, že i rozdělení a sloučení obce je de facto změnou území. Předchozí úprava se však vztahovala pouze na obce, narozdíl od nové, vztahující se na všechny územně samosprávné celky, tedy i kraje.

Ustanovení § 20 odst. 2 písm. e) z. o trojdani se de facto nemění. Jedná se o převod nemovitostí z vlastnictví obcí, které jsou členy svazku obcí, na tyto svazky a zpětně na tyto obce. Svazek obcí je dle § 49 odst. 3 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích právnickou osobou. Podle ustanovení § 49 odst. 2 zákona o obcích mohou být členy svazku pouze obce. Jelikož ustanovení § 6 odst. 2 písm. b) bod 2 ZOS je nutno vykládat ve spojení s § 6 odst. 3 ZOS, znamená to, že pokud jsou členy územně samosprávné celky, pak jde stále o jediného člena této právnické osoby, lze vztáhnout dané ustanovení na svazky obcí. Problémem může být převod nemovité věci zpět na obec jako předchozího majitele, což nyní není explicitně vyjádřeno. V případě zániku svazku obcí by se na problém vztahovalo ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) bod 2 ZOS. V případě vystoupení obce ze svazku by bylo možno použít bod 3, jelikož při vkladu nemovité věci do svazku obcí jde v zásadě o tvorbu základního kapitálu. Při vystoupení se základní kapitál opět sníží o tuto nemovitou věc. Otázkou je, zdali tyto operace nebyly a nebudou prováděny spíše bezúplatně, s čímž souhlasí i komentář k dani z převodu nemovitostí. Potom by problém zcela vymizel.

Pro situaci podle § 20 odst. 2 písm. f) z. o trojdani platí od roku 2014 při převodu mezi zřizovateli výzkumných institucí, což je především stát, stejný princip jako doposud. Jakékoliv nabytí nemovité věci státem je osvobozené a nabytí právnickou osobou, pokud splní podmínky § 6 odst. 2 ZOS také. Problém může nastat u nabytí nemovité věci výzkumnou institucí od jiné výzkumné instituce. Zde by bylo možné argumentovat tím, že zákonodárne určitě neměl v úmyslu zdanit tento převod vlastnického práva, když by bylo možné tuto operaci uskutečnit oklikou přes nabytí státem od výzkumné instituce A a prodeji výzkumné instituci B.

Ustanovení § 20 odst. 2 písm. g) z. o trojdani má svůj výslovný protejšek v § 9 odst. 1 písm. a) ZOS. Jde o převody a přechody vlastnictví k nemovitostem při provádění reorganizace v rámci insolvenčního řízení, pokud jde o vydání části aktiv dlužníka věřitelům nebo je část jeho majetku vyčleněna do nové právnické osoby, kde mají věřitelé podíl.

Ustanovení § 20 odst. 3 z. o trojdani zůstal zachován co do převodu vlastnického práva na Českou republiku nebo jiný evropský stát. Nikoliv však při převodu vlastnictví z majetku České republiky. Otázkou je, co zákonodárce zamýšlel při použití pojmu „evropský stát“. Zdali je tento pojem nutno vykládat geograficky nebo omezeně pouze na země Evropského hospodářského společenství nebo pouze země Evropské unie. Nová úprava v § 6 odst. 1 písm. b) ZOS zavádi osvobození nabytí nemovité věci státem Evropské unie nebo jiným státem, pokud je zaručena vzájemnost, to znamená, že třetí země osvobozuje i nabytí nemovité věci v jejím vlastnictví Českou republikou. Pokud jde o nabytí nemovité věci z majetku státu, bude tento převod nově zdaněn daní z nabytí nemovitých věcí.

Ustanovení §20 odst. 6 písm. a) a písm. b) z. o trojdani, týkající se převodu nemovitostí při privatizaci majetku akciových společností se 100 % majetkovou účastí státu a při převodech nemovitostí v rámci dělení Československé republiky, svůj ekvivalent v nové úpravě nemají. Důvodem je zřejmě, vzhledem k vázanosti na vyjímečnou situaci v době privatizace a rozpadu Československé republiky, jejich nadbytečnost.

Ustanovení § 20 odst. 6 d) zákona o trojdani prošlo změnou. Dříve bylo vložení nemovitosti do základního kapitálu obchodní společnosti osvobozeno od daně z převodu nemovitostí, pokud do 5 let od vkladu nezanikla účast společníka na této společnosti. Tato podmínka měla zřejmě sloužit k zamezení účelového obcházení zdanění, kdy by došlo ke vkladu nemovitosti do obchodní společnosti a ta by se následně prodala novému vlastníkovi. Zdaněn by potom nebyl ani vklad, ani prodej, jelikož prodej obchodní společnosti s předmětnou nemovitostí dani z převodu nemovitostí nepodléhal. Nově se osvobození při vkladu do obchodní korporace neuplatní v žádném případě. Osvobození je možné pouze v případě vkladu do sociálního družstva nebo evropského fondu sociálního podnikání dle § 9 odst. 1 písm. b) ZOS. Jde však o veřejně prospěšné společnosti.

§ 20 odst. 6 písm. e) z. o trojdani týkající se transferů nemovitostí při přeměnách právnických osob má ekvivalent v § 5 písm. b) ZOS. Nově se však místo osvobození uplatní metoda úplného vynětí z předmětu daně.

§ 20 odst. 6 písm. f) z. o trojdani se zabývá pouze bezúplatnými převody a na něj se daň z převodu nemovitostí nevztahuje. Vztahuje se až na § 20 odst. 6 písm. g) z. o trojdani. Jedná se o vznik nájemního vztahu k rodinnému domu, garáži či bytu v majetku bytového družstva na základě splacení členského podílu jeho členy nebo právními předchůdci. Ekvivalentní ustanovení se nachází v § 8 odst. 1 ZOS s tím rozdílem, že již neobsahuje rodinné domy. Otázkou je, kolik rodinných domů je v majetku družstev, přičemž jejich nájemníci jsou členy družstva. Z toho důvodu byla úprava pravděpodobně zůžena. Pokud by však takový případ nastal, mohlo by se teoreticky toto ustanovení použít analogicky i na rodinné domy ve stejném postavení jako jednotky metodou historického výkladu. Komentář k dani z převodu nemovitostí dodává, že osvobození se dříve nevztahovalo na pozemky, jelikož dle nálezu ÚS ČR ze dne 28. 8. 2001, č.j. IV. ÚS 346/01 není možné taxativně stanovené osvobození dále rozšiřovat. Tento problém s novou právní úpravou, kde je stavba součástí toho pozemku, na němž stojí, odpadá.

Obdobný případ se nachází v § 20 odst. 6 písm. i) z. o trojdani. Jde však o právnické osoby založené za účelem výstavby bytových domů, kdy fyzické osoby jsou nájemci těchto bytů a garáží, jsou členy nebo společníky této právnické osoby a podíleli se finančně na pořízení budovy. Podobné ustanovení obsahuje i nová úprava v § 8 odst. 2 ZOS. Důvodem dle důvodové zprávy proč toto ustanovení v právním řádu existuje je, že po roce 1989 docházelo k privatizaci bytového fondu měst a obcí, přičemž byly za účelem jejich odkupu vytvářeny právnické osoby (družstva, ale i společnosti s ručením omezeným), jejichž členy byly pozdější nájemci, kteří ve formě nájmu společně spláceli bytový dům zakoupený právnickou osobou. Později se tyto byty převáděly a ještě stále převádí do vlastnictví nájemců. Vzhledem k tomu, že daň z převodu nemovitostí byla zaplacena již jednou při převodu bytového domu na právnickou osobu, bylo by nespravedlivé vybírat tuto daň ještě jednou při převodu vlastníkům. Dle mého názoru by bylo i v případě neexistence tohoto osvobození možno argumentovat

tím, že převod bytové jednotky na jejího nájemce je bezplatný a tudíž nepodléhá dani z nabytí nemovitých věcí. Odstavec 3 ještě dodává, že se osvobození vztahuje i na nájemce, kteří jsou manželi, a podmínky splňuje pouze 1 z nich. Toto ustanovení je svým způsobem také nadbytečné. Pokud by nájemcem byl pouze jeden z manželů, jelikož nájemní smlouvu uzavřel před vznikem manželství a poté by manželé nabývali byt společně, bylo by dle mého názoru teleologicky možné dojít k tomu, že smyslem ustanovení je právě fakt, že daň byla fakticky budoucími vlastníky již zaplacena při privatizaci budovy a manžel, který splnil podmínky, tuto budovu doopravdy nabývá pro sebe jakožto uživatele a je již jedno v jaké formě vlstnictví se bude nemovitá věc posléze nacházet. V předchozí úpravě podobné ustanovení nenalezneme.

Poslední oblast osvobození se týká nových staveb a jednotek. V původní úpravě se jednalo o § 20 odst. 7 z. o trojdani a nově se objevuje v § 7 ZOS. Dle komentáře je důvodem, z jakého se v roce 1994 do zákona zavedlo toto osvobození, byla snaha podpořit výstavbu nemovitostí pro bydlení a pravděpodobně i finančně usnadnit nákup nových domů a bytů jejím budoucím vlastníkům. Nová úprava přebírá v hrubých rysech úpravu starou. Odlišnosti je možno spatřit v některých detailech. V obou případech jde o první úplatný převod/nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Předmětem nabytí musí být stavba, respektive pozemek, jehož součástí je nová stavba, nebo bytová jednotka. U staveb došlo ke změně v liteře zákona, která nyní již výslovně nezmiňuje osvobození ještě nedokončených nových staveb. Pojem „nová stavba“ není v žádném právním předpise definován. Lze se však domnívat, že současná úprava je koncipována na stejném principu a novou stavbou se zamýšlí jakákoliv nově vzniklá stavba v jakémkoliv stupni rozpracovanosti a nikoliv až od doby vydání kolaudačního souhlasu. Tomuto závěru svědčí fakt, že důvodová zpráva hovoří o převzetí staré úpravy a o změnách v pojetí nové stavby se nezmiňuje. NSS se k pojmu „nová stavba“ vyjádřil v rozsudku ze dne 30.04.2012, č.j. 8 Afs 28/2011 – 101. V souladu s účelem osvobození, kterým je povzbuzení výstavby nových nemovitostí, není možné považovat za případ splňující podmínky osvobození převod bytů po rekontrukci objektu, který však předtím sloužil k bydlení. Odlišné je však vymezení časového úseku osvobození nové nemovité věci. Stará úprava hovořila o nové stavbě nebo bytu, které nebyli dosud užívány. K tomuto problému

se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 10. 02. 2010, č.j. 1 Afs 1/2010 - 59. Zdůraznil, že pokud nemovitost i před převodem užívá její budoucí vlastník, je to v pořádku. Jiná situace by ale nastala, pokud by nemovitost užívala odlišná osoba, navíc s jinými ekonomickými zájmy. Za předchozí užívání také nelze považovat neoprávněné užívání, například squattery. Pokud by se setrvalo na doslovném gramatickém výkladu, nebylo by podle NSS možné osvobození použít téměř v žádném případě. Podle důvodové zprávy ke změnám došlo zejména proto, že původní ustanovení bylo problematické pro dokazování jak u poplatníků, tak u správce daně. Komentář uvádí, že předtím bylo nutné v místě sledovat například odběr vody, elektřiny či odebírání písemností a neřídit se jen tím, zdali zde je nebo není nějaká osoba přihlášena k tvalému pobytu. Osvobození je dle § 7 odst. 2 ZOS možné pouze tehdy, pokud nabytí vlastnického práva proběhlo maximálně do 5 let od nabytí právní moci kolaudačního souhlasu. Lhůta byla stanovena na dobu 5 let, po kterou je dle zákona o dani z přidané hodnoty prodej nemovité věci zdanitelným plněním. Důvodem tedy zřejmě bude zamezit dvojímu daňovému zatížení nákupu nemovité věci.

Poslední změna nastala v požadavcích kladených na osobu převodce. Dříve musel převod provádět rámci své podnikatelské činnosti, kterou byla výstavba či prodej staveb a bytů, anebo musela být převodcem obec. Nově toto omezení není nikde stanoveno. Teoreticky tak bude možné osvobození aplikovat i na případy koupě nemovité věci, kdy převodce bude majitelem stavby zhotovené na základě smlouvy o dílo, a předmětem smlouvy budou jednotlivé stavební práce od různých dodavatelů, popřípadě kdy převodce sám obstará i materiál. Podmínkou podnikatelské činnosti se zabýval Nejvyšší správní soud například v rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2014, č.j. 5 Afs 72/2012 – 95. Stěžovatel, společnost, jež koupila objekt staré továrny v Praze – Libni, aby jej posléze přestavěla na bytový dům s tzv. lofty, neměla v obchodním rejstříku potřebný předmět podnikání, ale pouze činnost „pronájem nemovitosti, bez poskytování jiných, než základních služeb spojených s pronájmem“. Soudy nižších instancí odkazovaly jak na tuto skutečnost, tak zejména na problém nesoustavnosti této činnosti (podnikání musí nutně být soustavnou činností), jelikož projekt loftů byl pro investora mimořádný. Podstatou sporu bylo, že městský soud v Praze posuzoval možnost osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 z. o trojdani podle formálně

zapsaného předmětu podnikání v obchodním rejstříku a nikoliv podle fakticky vykonávané činnosti, což je podle NSS nutné (srov. také rozsudek NSS ČR ze dne 13. 3. 2013, č.j. 5 As 73/2012 - 41). Podle NSS dále není možné nahlížet soustavnost podnikání jen způsobem, kdy je stavěno mnoho domů či bytů, nýbrž je možno jí spatřovat i právě v případě jednorázové přestavby objektu na bytový dům, kdy dochází k mnoha opakovaným skutečnostem, jakými jsou vytvoření mnoha bytových jednotek a jejich převod na základě mnoha podobných smluv a tato činnost přetrvává po několik účetních období. NSS také poukazoval na svou předchozí judikaturu, kde dovodil, že účelem daného osvobození je motivovat stavební investory a realitní kanceláře k výstavbě a převodu nově vzniklých nemovitostí a podněcovat tak trh s nemovitostmi a ne pouze zvýhodňovat některé podnikatelské subjekty, čímž bylo smyslu v daném případě dosaženo. Je možné, že tato podmínka byla právě pro zbytečnou přísnost odstraněna, jelikož účel, který vyslovil NSS ve svých rozhodnutích je jistě naplněn i bez ní.

Ustanovení § 9 odst. 2 ZOS osvobozuje nabytí nemovité věci v případě finančního leasingu uživatelem. Osvobození bylo zavedeno s důvodem zamezení dvojímu zdanění, jelikož nejprve je předmět leasingu zdaněn při nabytí leasingovou společností a poté byl dle staré právní úpravy zdaněn při převodu na uživatele.[17] Předmětem leasingu může být i právo stavby.

3.4. Základ daně

Základ daně prošel v souvislosti se změnou právní úpravy kompletní přestavbou. Zatímco původní úprava si vystačila pouze s jedním paragrafem a několika odstavci, zákonné opatření senátu disponuje celými 42 paragrafy. Došlo k mnohem rozsáhlejší a prodrobnější úpravě, než jsme užívali doposud. Původní úprava znala pouze dva způsoby stanovení základu daně a to buď pomocí sjednané ceny anebo ceny zjištěné znaleckým posudkem. Nová úprava zná hned čtyři způsoby. Cenu sjednanou, cenu zjištěnou, srovnávací daňovou hodnotu a zvláštní cenu. Změny měly podle důvodové zprávy za cíl snížení počtu případů, kdy je nutné vypracování znaleckého posudku a tím snížení nákladů poplatníků na převod

[17] 2014 - Nová daň z nabytí nemovitých věcí. Notářství Cechlová. 2013. Dostupné z: http://notarstvi-cechlova.cz/stahuj/dan_z_nabyti_nemovitych_veci.doc

nemovité věci. Umožní to zavedení tzv. směrné hodnoty, kdy poplatník odvede pouze jakousi zálohu na daň z nabytí nemovitých věcí a správce daně z databáze nemovitých věcí posoudí její obvyklou cenu. Toto bude prozatím možné pouze u běžně převáděných nemovitých věcí, jakými jsou například rodinné domy nebo stavby pro rodinnou rekreaci. Pro stavby zvláštního charakteru bude nutné počkat na naplnění této cenové databáze. Vzhledem k tomu že tyto a jim podobné stavby představují údajně 70 – 80 % všech převodů, pravděpodobně ke značnému ulehčení dojde. Poplatník by měl mít možnost zjistit směrnou hodnotu pomocí online dostupné daňové klakulačky a poté si vybrat, zdali se mu více vyplatí pořídit si znalecký posudek nebo využít směrné hodnoty. Na jedné straně tak směrná hodnota znamená ulehčení pro poplatníky, ale na straně druhé bude zapotřebí zvýšených administrativních nákladů a zátěže na úředníky, kteří budou nuceni posoudit obvyklou hodnotu nemovité věci sami. Vytvoření cenové databáze, jež má v budoucnu kopírovat ceny skutečně provedených převodů nemovitých věcí, bude také vyžadovat jisté náklady, a jelikož hodnota, se kterou se bude porovnávat sjednaná cena je nově stanovena na 75 % směrné nebo zjištěné hodnoty, může stát teoreticky přijít až o ¼ daňového výnosu v případech použití sjednané ceny jako nabývací hodnoty.

Původní zákon o trojdani upravoval prvek základu daně v § 10 z. o trojdani a hlavními způsoby stanovení základu daně byla cena sjednaná nebo cena zjištěná. Dále obsahoval několik odstavců s ustanoveními, která je možno terminologií nového zákonného opatření považovat za cenu zvláštní. Jednotlivá ustanovení jednotlivých odstavců budou opět porovnávána s ustanoveními novými.

3.4.1. Úvod do základu daně

Základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj (§ 10 ZOS). Uznatelným výdajem se rozumí dle § 24 ZOS odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za vypracování znaleckého posudku určující zjištěnou cenu. Zde se nová a původní úprava odlišují. Dříve možnost uplatnit odpočet ve formě vynaložených nákladů na znalecký posudek neexistovala. Pro poplatníky tak novinka přináší alespoň drobné úspory, ovšem pokud vezmeme v úvahu běžnou cenu znaleckého posudku např. 20 000 Kč, tak

daňová úspora činí pouze 800 Kč. Příjem státního rozpočtu příliš krácen nebude, jelikož znalecký posudek je nově vyžadován pouze v minimálním počtu případů. V každém případě bude nutné doložit doklad o zaplacení znaleckého posudku dle § 37 ZOS. Výdaj však bude uznatelný pouze v případech, kdy znalecký posudek bude povinnou přílohou daňového přiznání, což uvádí § 36 ZOS. Znalecký posudek bude vyžadován vždy, kdy bude nabývací hodnotou zjištěná cena. Dále pak v případech, kdy se pro stanovení srovnávací daňové hodnoty použije zjištěná cena. Vzhledem k tomu, že dle § 14 odst. 2 ZOS si poplatník může pro tento případ zvolit, jestli použije směrnou hodnotu nebo zjištěnou cenu, nelze tvrdit, že by výdaj šel uplatnit pouze v případech, kdy by byl k použití zjištěné ceny nucen.

Nabývací hodnotou je dle § 11 ZOS: a) sjednaná cena – cena sjednaná dohodou mezi smluvními stranami, b) srovnávací daňová hodnota – jedná se o novinku zákonného opatření, která byla zavedena s cílem snížení případů, kdy bude vyžadován znalecký posudek, c) zjištěná cena – cena stanovená tak jako doposavad znaleckým posudkem, d) zvláštní cena – tato nabývací hodnota není v ZOS úplnou novinkou. Mnoho případů, kdy se použil specifický zákonem stanovený způsob základu daně, obsahoval i původní zákon.

Nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, tedy nabytí vlastnického práva k nemovité věci. V závislosti na způsobu přechodu vlastnického práva to bude buď den vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, nebo den účinnosti kupní smlouvy. Původní úprava stanovila tento den pouze pro cenu zjištěnou. Pro ostatní případy nebyl den stanoven. (srovnej rozsudek Krajského soudu v Plzni v dalším odstavci nebo rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 3. 2003, č.j. 31 Ca 8/2002-20.)

Pokud je úplata za nemovitou věc stanovena v cizí měně, použije se dle § 25 ZOS kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou pro den nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Přepočet podle tohoto ustanovení se však provede pouze pro účely stanovení základu daně v českých korunách. Cena, kterou nabyvatel skutečně za nemovitou věc zaplatí, od ní není odvislá a proto nerozumím relevanci platby pomocí splátek, kterou nastiňuje důvodová zpráva (str. 47). Finální cena je však ve většině případů známá již ke dni nabytí nemovité věci,

nezávisle na formě platby. V případě, že by nebyla, stále by se použil kurz ČNB ke dni nabytí vlastnického práva. K problematice konverzního kurzu se se vyjádřil Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 20. 9. 2011 č.j. 30 Ca 75/2009 – 49. Žalobkyně nebyla spokojena s postupem Finančního ředitelství v Plzni, který považoval za okamžik, ke kterému je nutné provést přepočet kurzu EUR na českou měnu, za den skutečného provedení platby. Ve smlouvě mezi žalobkyní a společností kupující předmětný pozemek bylo dohodnuto, že splatnost kupní ceny proběhne do 90 dnů od podpisu kupní smlouvy. Žalobkyně vyčíslila daň z převodu nemovitostí podle konverzního kurzu platného pro den podpisu smlouvy. Jelikož okamžik pro přepočet kupní ceny nebyl v zákoně o trojdani stanoven, využila postupu podle § 24 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který stanoví konverzní kurz ke dni uskutečnění účetního případu. Za tento den lze podle tohoto zákona považovat den vystavení faktury dodavatelem či přijetí faktury odběratelem. Jelikož účetní případ byl zaúčtován interním dokladem a nikoliv fakturou, lze za tento den považovat den podpisu kupní smlouvy. Soud se však neztotožnil ani s jedním z těchto názorů, nýbrž využil v tomto případě analogie se stanovením zjištěné ceny, tedy ceny platnou v den nabytí nemovitosti. K tomuto dni totiž dochází ke vzniku předmětu daně, tedy úplatného převodu vlastnického práva a k tomuto dni má být také proveden přepočet na domácí měnu. Nová právní úprava tedy tyto pochybnosti vyvrátila.

3.4.2. Cena sjednaná

Původně byla cena sjednaná upravena v § 1 písm. a) z. o trojdani. Cena sjednaná mohla být základem daně, avšak pouze pokud byla vyšší než cena zjištěná znaleckým posudkem zhotoveným podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Pojem „cena sjednaná“ je nutné posuzovat ve světle rozsudku NSS ze dne 20. 7. 2005, č.j. 2 Afs 210/2004-81. NSS v této věci posuzoval kasační stížnost vedenou proti rozhodnutí Krajského soudu v Plzni, který se zabýval otázkou, zdali do základu daně zahrnout také odstupné, které stěžovatelka obdržela za opuštění bytu a také částku, pomocí které nabyvatelka přislíbila uhradit dluh jejímu věřiteli. NSS se v tomto shodl se závěry Krajského soudu a potvrdil, že „součástí kupní ceny, z níž se určuje základ daně z převodu nemovitostí [§ 10 písm. a) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z

převodu nemovitostí], jsou veškerá finanční plnění sjednaná jako úhrada za prodávané nemovitosti, tedy i částka, kterou se kupující zavázala uhradit za prodávající jejich věřiteli“ (citace právní věty). Komentář k dani z převodu nemovitostí (str. 56) k charakteristice sjednané ceny dále uváděl, že musí jít o cenu sjednanou dohodou, odlišnou od ceny stanovené podle zákona o oceňování majetku a tudíž vztahující se na případy převodu nemovitostí na základě smlouvy.

V tomto ohledu je nová právní úprava téměř stejná. ZOS upravuje tento způsob stanovení základu daně v § 12 odst. 1 písm. a). Sjednanou cenou je zde jakékoliv protiplnění které je nebo má být poskytnuto za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Nezáleží na tom, kým a komu je poskytnuto (Tesařová[18] str. 30, 2 část). Sjednaná cena se použije, pokud je vyšší než srovnávací daňová hodnota nebo pokud je rovna srovnávací daňové hodnotě, což je hodnota odpovídající 75 % směrné hodnoty anebo 75 % zjištěné ceny podle znaleckého posudku (pozn. autora: podrobnější rozebrání pojmu srovnávací daňová hodnota se věnují další kapitoly). Minimálně v tomto ohledu dochází k odlišení od předchozího zákona, jelikož ten porovnáva sjednanou cenu se zjištěnou cenou ve výši 100 %. V praxi se tak zřejmě zvýší počet případů, kdy základem daně bude cena sjednaná. Toto ustanovení slouží k tomu, aby se zamezilo účelově nízkým cenám nemovitostí sjednaným s cílem krátit daň z nabytí nemovitých věcí. Ustanovení může být v jistých ohledech nespravedlivé. Například při převodu nemovitých věcí mezi příbuznými, které jsou například dle zákona o daních z příjmů osvobozeny, ale nejsou již osvobozeny v případě daně z nabytí nemovitých věcí. Jakmile tedy rodiče provedou nikoliv bezúplatný převod na své potomky, musí zaplatit daň vypočítanou minimálně dle srovnávací daňové hodnoty. Reálně může být problém zřejmě řešen bezúplatnými převody a případné protiplnění bude poskytnuto jiným de fakto nelegálním způsobem obcházejícím zdanění nabytí nemovité věci. Dle mého názoru by měl být převod mezi příbuznými od daně osvobozen a to minimálně v případech zajištění bytové potřeby.

Sjednanou cenou se podle tohoto zákonného opatření považuje dle § 13 úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Úplatu je nutné posuzovat ve spojení s § 4 ZOS, tedy včetně nepeněžního plnění. Dle důvodové zprávy se jedná

[18] TESAŘOVÁ, Zdeňka. Daň z nabytí nemovitých věcí - část II. Finanční, daňový a účetní bulletin. 2014, č. 3, s. 29-33.

za jakýchkoliv okolností o cenu včetně daně z přidané hodnoty. Problém v určení sjednané ceny pro účely tohoto zákonného opatření může nastat, pokud je cena sjednána například v závislosti na dosažených výnosech z budovy a placena postupně. Tento případ by musel být patrně vyřešen podáním dodatečného daňového přiznání.

Sjednaná cena se dále použije v případě, že zákonné opatření stanoví, že se užije výlučně sjednaná cena. Toto ustanovení nalezneme v § 22 ZOS. Jde o nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku nebo do majetku územního samosprávného celku, dobrovolnického celku nebo Regionální rady regionu soudržnosti. Totožná byla i původní úprava v ustanovení § 10 odst. 1 písm. e) z. o trojdani s tím rozdílem, že se zabývala pouze ÚSC. Ustanovení se dle komentáře k z. o trojdani (str. 57) zavedlo v roce 2008 z toho důvodu, že obce byly nuceny řešit majetkoprávní poměry pozemků pod komunikacemi s kraji a měla se snížit administrativní náročnost odpadnutím povinnosti vyhotovení znaleckého posudku. Vzhledem k tomu, že obec musí nakládat s majetkem s péčí řádného hospodáře dle § 38 odst. 1 zákona o obcích a dle § 39 odst. 2 zákona o obcích se při úplatném převodu majetku sjednává cena obvyklá v místě a čase, je důvodné předpokládat, že cena bude ve výsledku stejná, jako při vypracování znaleckého posudku. Obec si v praxi často znalecký posudek opatří už jen z důvodu stanovení ceny, za kterou bude nemovitost prodávat, aby dostála povinnosti řádného hospodáře.

Sjednaná cena se dále užije i v případě nabytí nemovité věci obsažené ve smlouvě o výstavbě za účelem vytvoření nové jednotky nebo změny dosavadní jednotky nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou domu. K tomuto ustanovení dříve neexistovala ekvivalentní úprava, jelikož jde o nový smluvní typ upravený v § 1170 NOZ. Jde o smlouvu mezi vlastníkem bytu nebo cizí osobou a typicky společenstvím vlastníků jednotek, kteří se zavážou podílet se na výstavbě, dokončení nebo změně domu za účelem zřízení nebo změny jednotek. Zákonodárce příkladem uvádí operace, kdy vlastník bytové jednotky nabyde sousední bytovou jednotku a tedy podíl na pozemku v případě, že bytový dům je součástí pozemku nebo na samostném bytovém domu, pokud součástí pozemku není a bude chtít svůj byt rozšířit stavebními úpravami i do této bytové jednotky. Dále může jít o zřízení bytové jednotky v místnostech, které dříve sloužily jako společné prostory.

Zákonodárce upozorňuje, že nikdy nepůjde o případ nabytí celé nemovité věci (např. celého bytového domu). Důvodem stanovení sjednané ceny je nízký počet těchto transakcí a zpravidla nízké sjednané částky za tyto jednotky. Znalecký posudek by tedy mohl stanovit cenu nepřiměřeně vysokou a stanovení směrné hodnoty by na druhé straně bylo velmi obtížné.

Využití sjednané ceny by de lege ferenda bylo možné v případech, kdy nevzniká přílišné riziko umělému snižování ceny. Mohlo by se tedy uplatnit u většiny případů nabytí nemovitých věcí z majetku státu a veřejných institucí, jelikož tak jako územně samosprávné celky musí dodržovat zásadu správného hospodáře.

3.4.3. Srovnávací daňová hodnota

Srovnávací daňová hodnota je novým způsobem stanovení nabývací hodnoty, respektive základu daně a je také nejpodrobněji upravena. Dle § 12 odst. 2 ZOS se využije vždy, pokud bude vyšší než sjednaná cena. Dosavadní právní úprava tuto metodu neznala a používala pro stanovení obvyklé ceny převáděné nemovitosti výlučně cenu zjištěnou znaleckým posudkem. Nově dostává poplatník na výběr, zdali využije stanovení reálné ceny znaleckým posudkem jako doposud anebo přenese tuto povinnost na správce daně, který ji stanoví podle směrné hodnoty, to znamená podle ceny v místě a čase obvyklé. Prozatím má systém fungovat na principu „základních obvyklých cen“ daných vyhláškou, které jsou upravovány podle subjektivních parametrů nemovité věci. Do budoucna se však podle důvodové zprávy (str. 3) předpokládá s vytvořením cenové databáze, jež bude skutečně reflektovat cenu v místě a čase obvyklou. Nové ZOS je pro mne tedy v tomto směru zklamáním, jelikož prováděcí vyhláška 419/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku se velice podobá oceňovací vyhlášce pro účely znaleckého posudku a nevidím tedy velký důvod pro zavádění této možnosti stanovení základu daně. Po prvním seznámení se se ZOS a důvodovou zprávou čtenář nabývá dojmu, že cena bude skutečně porovnávána s cenou podobných nemovitostí v oblasti. Naproti tomu se hlubším prostudování dozví, že způsob stanovení ceny je prakticky stejný jako v případě vyhlášky 441/2013 Sb, která využívá stejného postupu i koeficientů. Dle mého názoru měl stát počkat se

zavedením směrné hodnoty až do doby, kdy by byl skutečně schopen využít obvyklých tržních cen z utvořené cenové databáze. Je také pravděpodobné, že státní správa měla možnost nashromáždit dostatečné množství dat za dlouhou dobu účinnosti daně z převodu nemovitostí. Dle informací doc. Boháče je srovnávací daňová hodnota dočasně pouze zjednodušením oproti ceně zjištěné a do budoucna se počítá s vytvořením cenových map. Jednou z mála výhod této metody, vzhledem k faktu, že cena je zjišťována úředně je tak její bezplatnost a také to, že subjekt může jednoduše srovnávací hodnotu zjistit pomocí aplikace na stránkách finanční správy a porovnat si tak, která z metod je pro něj výhodnější.

Směrnou hodnotu definuje § 15 odst. 1 ZOS. Směrná hodnota tedy vychází z cen nemovitých věcí v místě, ve kterém se nachází nemovitá věc. Určujícími faktory pro srovnání jsou časové období, ve kterém srovnání probíhá, druh, poloha, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry. Jak uvádí Tesařová (str. 31 a 32, 2. část) směrnou hodnotu neurčuje sám poplatník, nýbrž příslušný správce daně, který má konečné slovo. Poplatník pouze vypočítá zálohu. Směrná hodnota lze použít jak u peněžního protiplnění, tak i u směny nemovitých věci. Určí se poté pro obě věci zvlášť.

Ustanovení § 14 odst. 1 ZOS stanoví, že srovnávací daňovou hodnotou je částka odpovídající 75 % směrné hodnoty nebo zjištěné ceny znaleckým posudkem. Předchozí právní úprava porovnávala sjednanou cenu přímo se 100 % výší ceny zjištěné znaleckým posudkem. Nový způsob je tak pro poplatníky výhodnější. Dle důvodové zprávy (str. 35) byla částka zvolena tak, aby byl zajištěn účel srovnávací daňové hodnoty, tedy eliminovat nepřiměřeně nízké kupní ceny, které mají krátit daň z nabytí nemovitých věcí. Je zřejmé, že v mnoha případech se cena sjednaná a cena obvyklá příliš lišit nebudou. Jistě budou existovat anomálie, kdy cena obvyklá bude vzhledem ke špatnému stavu nemovité věci nepřiměřeně vysoká nebo naopak nepřiměřeně nízká, třeba proto, že v okolí podobně vyjímečná nemovitá věc neexistuje a úpravové koeficienty nebudou schopné její jedinečnost zohlednit. V některých městech, například v Praze, se bude primárně vycházet ze základních cen stanovených cenovými mapami. Tyto mapy existují již dlouho dobu, často se však neaktualizují a jejich obsah tak příliš neodpovídá realitě. Vzhledem k obecně rostoucímu trendu cen nemovitých věcí lze předpokládat, že

poplatník bude volit pro výpočet směrnou hodnotu, kde budou ceny z důvodu neaktuálnosti nižší. Dle § 14 odst. 2 ZOS má totiž na výběr, ale jen pokud je možné směrnou hodnotu určit a pokud doloží všechny potřebné údaje pro její určení, které vyžaduje § 43 odst. 1 ZOS, tedy velikost, druh, polohu, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry nemovité věci. Pokud ne, bude nucen využít zjištěné ceny.

V případě zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem dle § 2 odst. 3 ZOS se pro určení srovnávací daňové hodnoty užije dle § 14 odst. 4 buďto směrná hodnota, pokud jí bude možné určit anebo zjištěná cena. V případě užití zjištěné ceny lze dle názoru doc. Boháče, se kterým se ztotožňuji, věci ocenit pouze jednou a poté poměrem určit hodnoty podílů se stavem před a po vypořádání.

3.4.3.1. Směrná hodnota

Směrnou hodnotu nebude možné určit vždy. Zákonné opatření v § 15 odst. 3 ZOS uvádí, ve kterých případech to lze. Obecně jde o nemovité věci, u nichž lze nebo není příliš obtížné pro správce daně obstarat údaje potřebné k jejímu určení, jelikož jsou na realitním trhu často obchodovány. Zároveň se při určování směrné hodnoty při rozporu mezi stavem v katastru nemovitostí a skutečným stavem vychází vždy ze skutečného stavu (§ 15 odst. 5 ZOS).

Půjde dle § 15 odst. 3 písm. a) o pozemky jejichž součástí je stavba rodinného domu, stavba pro rodinnou rekreaci, stavba garáže a pozemky které s těmito stavbami tvoří funkční celek. Definice těchto pojmů lze nalézt v § 2 písm. a) bod 2 a písm b) vyhlášky 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů. V případě rodinného domu jde dům, ve kterém více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena a má nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví. Stavba pro rodinnou rekreaci je stavba, jejíž objemové parametry a vzhled odpovídají požadavkům na rodinnou rekreaci a která je k tomuto účelu určena a má nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví. Garáží se zřejmě rozumí nadzemní i podzemní část, stejně jako v případě staveb. Funkčním celkem se rozumí pozemky, které slouží ke

společnému užívaní s rodinným domem nebo stavbou pro rodinnou rekreaci. Dle důvodové zprávy (str. 37) tyto stavby nemusí mít stejného vlastníka, mohou i nemusí obsahovat stavbu a mohou tak být převáděny společně s pozemky, se kterými je pojí účel užívání, který je pro určení pozemků patřících do jednoho funkčního celku esenciální, ale i samostatně. Rozhodující není ani skutečnost, zda mají nebo nemají stejnou hranici. Typicky tak půjde například o zahradu a na ní stojící drobné stavby jako altány, pergoly, skleníky, bazény nebo třeba příjezdová cesta. Neznámou však zůstává, jakým způsobem bude určena směrná hodnota. Zdali bude posouzena pouze cena pozemku nebo budou sledovány i obvyklé ceny drobných staveb na nich stojících.

Dle ustanovení § 15 odst. 3 písm. b) půjde o stavby vymezené v písmenu a), tedy stavba rodinného domu a domu pro rodinnou rekreaci, které se však po 1. 1. 2014 v rámci přechodných ustannovení NOZ nestaly součástí pozemku a mají i nadále odlišného vlastníka, pokud nejsou součástí práva stavby. Směrná hodnota se určí i u pozemku tvořící s těmito stavbami funkční celek. U drobných staveb, které nemají stejného majitele jako pozemek a nejsou tedy součástí tohoto pozemku, se směrná hodnota určí také, ale jako u příslušenství podle písm. d)

Dle ustanovení § 15 odst. 3 písm. c) půjde o jednotky, které nezahrnují jiný prostor než garáž, sklep nebo komoru a pozemky tvořící s touto jednotkou funkční celek. V tomto případě je pak nutné počítat i s jednotkou vymezenou podle ZOVB dle § 56 ZOS.

Dle důvodové zprávy jde o omezení v podobě vyjmenovaných prostor z toho důvodu, že jsou velmi často převáděny a v případě jiných jednotek (například kanceláří), by nemusel existovat dostatečný počet dat. Lze se však důvodně domnívat, že minimálně v případě velkých měst, by bylo možné směrnou hodnotu určit i u kanceláří a provozoven. Na druhé straně budou tyto prostory ve většině případů využívány spíše na základě nájemní smlouvy a o jejich převody půjde pouze zřídka. Směrnou hodnotu lze určit opět i u pozemků tvořících s jednotkou funkční celek, což budou typicky bytové předzahrádky, které nejsou součástí jednotky jako takové anebo parkovací stání aj.

Dle ustanovení § 15 odst. 3 písm. d) půjde o nemovité věci tvořící příslušenství k věcem v písmenech a) až c). Příslušenstvím věci se rozumí dle NOZ

vedlejší věc vlastníka u věci hlavní. Nutné je stejné hospodářské určení a společné užívání s věcí hlavní. Půjde tak o všechny drobné stavby jako jsou altány, pergoly, bazény, zahradní kůlny a to pokud budou ve vlastnictví stejné osoby, která vlastní rodinný dům nebo stavbu pro rodinnou rekreaci, ale není vlastníkem pozemku, na kterém stojí toto příslušenství, tedy tyto stavby budou samostatnými nemovitými věcmi a nebudou součástí pozemku. V ostatních případech je toto ustanovení poněkud nadbytečné. Dle § 510 odst. 2 NOZ se totiž právní jednání a práva a povinnosti týkající se věci hlavní týkají i jejího příslušenství. Pokud tedy tyto drobné stavby budou součástí pozemku, směrná hodnota se určí již na základě písmen a) až c) a pokud budou součástí pozemku stavby rodinného domu nebo stavby pro rodinnou rekreaci tak podle písm. a) případně pokud stavba rodinného domu nebo stavby pro rodinnou rekreaci nebude součástí pozemku a drobné stavby stojící na stejném pozemku taktéž, tak pokud nebudou z převodu vyloučeny, budou sdílet osud věci hlavní podle § 510 odst. 2 NOZ a směrná hodnota by se měla určit taktéž. Pokud bude toto příslušentví převáděno samostatně, je dále otázkou jak směrnou hodnotu určit, jelikož tyto převody nebudou příliš běžné. Jejich cena na druhou stranu bude patrně po celé ČR podobná a odchylky budou minimální.

Dle ustanovení § 15 odst. 3 písm. e) se směrná hodnota se určí i u pozemku bez trvalého porostu, na němž není zřízena stavba nebo k němu neni zřízeno právo stavby. Typicky tak půjde o stavební parcely, které se na realitním trhu běžně převádí a další pozemky, které nemají zemědělské využití. Nepůjde však o lesní pozemky, jelikož ty tvoří trvalé porosty.

Dle mého názoru by bylo možné směrnou hodnotu určit i u dalších typů staveb jako jsou bytové domy a kancelářské objekty, alespoň ve velkých městech. Stanovení směrné hodnoty by však de lege ferenda mohlo fungovat i jiným způsobem a to vložením ustanovení, které by zavedlo demonstrativní charakter vyjmenovaných nemovitých věcí, např. „Určení směrné hodnoty je možné i dalších nemovitých věcí, o kterých správce daně v konkrétním případě nerozhodl, že směrnou hodnotu není možné určit“. Poplatník by tak v daňovém přiznání zvolil směrnou hodnotu, a pokud by správce daně dospěl k názoru, že nemá dostatek dat pro určení směrné hodnoty, obrátil by se na poplatníka výzvou k doložení znaleckého posudku. Je totiž zřejmé, že u některých nemovitých věcí, by směrnou

hodnotu bylo možné určit, ale například jen ve velkých městech. Na druhé straně se může stát, že směrná hodnota nepůjde určit i u nemovité věci, která je taxativně určena v § 15 odst. 3 ZOS a to z důvodů jako je nedostatek dat nebo velmi neobvyklé parametry nemovité věci. V tomto případě by bylo možné použít ustanovení § 14 odst. 3 písm. b) ZOS a stanovit zjištěnou cenu. Pokud nebude možné určit směrnou hodnotu z důvodů na straně správce daně, měla by být dle mého názoru zavadena sleva na dani ve výši nákladů na znalecký posudek, jelikož poplatník není vinen toho, že finanční správa nemá dostatek údajů.

3.4.3.2. Výluky ze směrné hodnoty

§ 15 odst. 4 ZOS určuje nemovité věci, u nichž se směrná hodnota nestanoví. Jde o lesní pozemky s lesním porostem, které jsou podle důvodové zprávy vyňaty z důvodu přílišné variability lesních porostů a půdních odlišností a pro určení směrné hodnoty tak není dostatek dat. Pro lesní pozemky bez porostů naopak směrnou hodnotu užít lze a to podle § 15 odst 2 ZOS. Nesmí však být zastavěny a tvořit funkční celek se stavbou či jednotkou, případně být správním aktem určeny k zastavění. Stejný postup se užije i u zemědělských pozemků. Zde však podle bonitovaných půdně ekologických jednotek. Všechny tyto údaje obsahuje prováděcí vyhláška.

Dále je vyloučen pozemek, který je vodní plochou. Zde je vyloučení oprávněné, jelikož úplných nabytí nebude v ČR tolik, aby bylo dostatečné porovnání pro stanovení směrné hodnoty. Do ceny také vstupuje mnoho faktorů, například možnost hospodářského využití, typ vodní plochy aj.

Vyloučena je dále stavba hromadné garáže a pozemku, na němž stojí tato stavba hromadné garáže. Zákonodárce opět uvádí důvod spočívající v minimu převodů těchto staveb.

Vyloučeny jsou také nedokončené stavby nebo jednotky a pozemky jejichž součástí je nedokončená stavba. Důvodem je nemožnost určení směrné hodnoty pro existenci různých stupňů rozestavěnosti těchto staveb, což má podstatný vliv na jejich cenu.

3.4.3.3. Postup určení směrné hodnoty

Určení směrné hodnoty deleguje zákonné opatření na vyhlášku č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „vyhláška“), kterou připravilo ministerstvo financí.

Ustanovení § 1 vyhlášky stanoví, že vyhláška upravuje postup určení směrné hodnoty u pozemku, stavby a jednotky.

Ustanovení § 2 vyhlášky rozděluje pozemky na urbanizované, tedy na pozemky v zastavěném území obce vymezeném podle stavebního zákona. Tím je dle § 2 odst. 1 písm. d) zákona 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (dále jen „StavZ“) území vymezené územním plánem nebo postupem podle tohoto zákona. Jeho hranici dle § 58 StavZ tvoří čára vedená po hranici parcel a dále zastavěné stavební pozemky, stavební proluky, pozemní komunikace, ostatní veřejná prostranství atd., s vyjímkami, pokud jsou v intravilánu. Pokud obec nemá územní plán, vymezuje zastavěné území obecní úřad.

Dále jde podle bodu 2 o pozemky nebo soubory pozemků vymezené a určené k umístění stavby územním rozhodnutím, což je individuální správní akt dle stavebního zákona opravňující osobu k umístění stavby nebo regulačním plánem, který stanoví podmínky pro umístění a uspořádání staveb i pro využití území. Ten může nahradit územní rozhodnutí, pokud je v něm vymezeno, která rozhodnutí nahrazuje (§ 61 odst. 2 StavZ). Dále pozemky vymezené veřejnoprávní smlouvou, pokud nahrazují územní rozhodnutí. Veřejnoprávní smlouvou se v tomto případě rozumí smlouva uzavřená mezi žadatelem a stavebním úřadem, kde žadatel de facto „zastoupí“ stavební úřad tím, že obstará všechny náležitosti, které by byly nutné v běžném územním řízení, sepíše výrok a stavební úřad smlouvu buďto schválí nebo neschválí (§ 78a StavZ). Poslední jsou pozemky vymezené územním souhlasem. V tomto případě půjde o drobné stavby, jelikož územní souhlas je zjednodušenou verzí územního rozhodnutí.

Bod 3 obsahuje pozemky evidované v katastru nemovitostí v druhu zastavěná plocha a nádvoří, pozemky zastavěné stavbou a další pozemky zpravidla pod společným oplocením, které tvoří funkční celek se stavbou nebo jednotkou, tedy ty, které s ní sdílí společný účel užívání. Trvalé porosty se podle MF nebudou na pozemku samostatně zohledňovat.

Ustanovení § 2 vyhlášky dále dělí pozemky na vybrané zemědělské pozemky a lesní pozemky dle § 15 odst. 2 ZOS a dále na jiné pozemky, které nejsou uvedené v předchozích písmenech. Dle komentáře k ZOS (str. 178) jsou takovými jinými pozemky např. pozemky určené k zastavění územním plánem a regulačnm plánem, které ovšem nenahrazují územní rozhodnutí nebo pozemky hospodářsky nevyužitelné.

Pro názornost jsem provedl výpočet směrné hodnoty vybraného urbanizovaného pozemku. Pro způsob stanovení směrné hodnoty ostatních pozemků odkazuji na ustanovení § 7 až 11 Vyhlášky. Pro výpočet jsem zvolil pozemek v KÚ Praha-Stodůlky na parcele 152/51. Jelikož na pozemku stojí stavba stejného vlastníka, bude součástí směrné hodnoty pozemku i tato stavba. Jako ilustraci zvolím dva případy. Jeden za použití cenové mapy, druhý bez jejího použití. Výpočet přikládám jako přílohu 1.

Určení směrné hodnoty je dle mého názoru poměrně jednoduché, zejména pokud uživatel využije internetové aplikace na stránkách finanční správy. Vypočítaná cena domu včetně pozemku zhruba odpovídá ceně, za kterou je možné podobný dům v lokalitě Praha – Stodůlky zakoupit. Problémem může být často nepříliš přesná diferenciace nemovitých věcí pomocí koeficintů, které logicky nemohou postihnout všechny okolnosti ovlivňující cenu domu. Jsou zaměřeny zejména na ekonomické využití místa, kde se nemovitá věc nachází, případně na vybavení domácnosti, avšak nezaobírá se například čistotou ovzduší v lokalitě, úrovní kriminality a nemůže zohlednit subjektivní názory jako například oblíbenost lokality. Tím pádem může cenu nadhodnocovat i podhodnocovat. Jako vodítko však plně vyhovuje a zjednodušení oproti znaleckému posudku je přínosné. K dokonalosti jí však stále chybí vytvoření cenových map, které by skutečně odráželi tržní hodnotu nemovitých věcí v dané lokalitě. Je však velmi sporné, zdali takových map bude možné docílit, jelikož trh s nemovitostmi zejména v některých nepříliš oblíbených lokalitách dle mého názoru spíše stagnuje. I proto jsou cenové mapy vytvořeny zatím pouze pro velká města, jakým je například Praha. Podhodnocení bude vycházet také ze skutečnosti, že porovnání vychází pouze ze 75 % směrné hodnoty.

3.4.4. Zjištěná cena

Zjištěná cena se v původní právní úpravě využívala ve všech případech, kdy bylo nutné kupní cenu porovnat s cenou obvyklou. Po novu je zjištěná cena dle § 12 odst. 3 ZOS nabývací hodnotou pouze v případě, že jí není směrná hodnota či sjednaná cena a také v případě, že ZOS stanoví, že je jí výlučně zjištěná cena. Zjištěná cena se namísto směrné hodnoty použije podle ustanovení § 14 odst. 3 ZOS pokud poplatník nedodal potřebné údaje pro zjištění směrné hodnoty a také pokud směrná hodnota nelze určit. Dále také v případě, kdy si to poplatník přeje. Zjištěná cena bude i nadále určována podle zákona č. 151/1997 Sb o oceňování majetku (dále jen „OceňZ) a nově vydané vyhlášky ministerstva financí č. 441/2013 Sb. k provedení zákona o oceňování majetku, která nahradila vyhlášku č. 3/2008 Sb. Je nutné rozlišovat použití zjištěné ceny v případě, kdy je „srovnávací daňovou hodnotou“ a v případě, kdy je stanovena výlučně zjištěná cena. V případě výlučnosti se neužije 75 %, nýbrž 100 % zjištěné ceny.

V určování směrné hodnoty a zjištěné ceny lze spatřovat značnou podobnost. Dle ustanovení § 10 odst. 1 OceňZ se pro ocenění pozemku užije cenové mapy stejně jako v případě směrné hodnoty. Pokud cenové mapy není, určí se cena pomocí koeficientů. Zákon dává znalci určitou volnost v ustanovení § 10 odst. 2. OceňZ, kdy mu dovoluje cenu určit podle hodnot obsažených v kupních smlouvách srovnatelných pozemků v dané obci, případně srovnatlených obcích. Určení ceny pomocí koeficientů je tak až nejzažší variantou. Postup podle ustanovení § 3 vyhlášky je však téměř totožný. Základní ceny i koeficienty jsou v obou přílohách naprosto totožné. Stejný postup se použije podle obou vyhlášek také v případě zemědělského a lesního pozemku.

V případě staveb se obě vyhlášky odlišují. Vyhláška k provedení zákona o oceňování majetku rozlišuje mezi tzv. „nákladovým způsobem“, „kombinací nákladového a výnosového způsobu“ a porovnávacím způsobem. Běžně převáděné nemovité věci, u nichž se určuje směrná hodnota, jsou touto vyhláškou opět oceňovány velmi podobně jako v případě směrné hodnoty. Je tedy otázkou, z jakého důvodu bylo nutné vytvořit zvláštní právní předpis pro určení směrné hodnoty a nebylo možné využít oceňovací vyhlášky. Porovnáním obou předpisů je možné pochopit, proč pro některé stavby není možné směrnou hodnotu určit,

respektive by to mohlo být velmi nepřesné. Jde například o pronajaté stavby, které se oceňují částečně výnosovým způsobem. U těchto staveb, které jsou budovány především za účelem zisku. U takových staveb by stanovení směrné hodnoty v současné podobě bylo velmi nepřesné a nezohledňovalo by budoucí výnosy. Vyhláška pak obsahuje široký výčet staveb oceňovaných nákladovým způsobem a také stavby, u nichž by se jinak zjištěná cena stanovila porovnávacím způsobem (nebo směrnou hodnotou), ale jsou rozestavěné a dle § 15 odst. 4 písm. d) ZOS se směrná hodnota neurčuje.

Cena zjištěná znaleckým posudkem se dále dle původní úpravy určovala v případě nabytí nemovitosti vydržením (§ 10 odst. 1 písm. b) z. o trojdani), v případě finančního pronájmu s následnou koupí, v případě zajišťovacího převodu práva a v případě postoupení pohledávky. Také se dle ustanovení § 10 odst. 2 z. o trojdani použila v případě, kdy nebylo možné cenu nebo hodnotu nemovitosti stanovit podle § 10 odst. 1 z. o trojdani.

Zákonné opatření je v této oblasti podobné. V případě finančního leasingu upraveného v zákoně o daních z příjmů se také užije zjištěná cena. Finančním leasingem se dle § 21d odst. 1 zákona o daních z příjmů rozumí přenechání věci s výjimkou věci, která je nehmotným majetkem, vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud je při vzniku smlouvy ujednáno, že po uplynutí sjednané doby bude vlastnické právo převedeno bezplatně či za úplatu na uživatele. Předmětem zdanění je však pouze úplatný převod v případě nabytí nemovité věci jinou osobou než uživatelem. Nabytí uživatelem je dle § 9 odst. 2 ZOS od daně osvobozeno. Výlučnost zjištěné ceny je zde dle komentáře k ZOS[19] (str. 108) z důvodu, aby předmětem zdanění nebyla cena včetně ziskové marže a úroků. Dle mého názoru by sjednaná cena například u spřízněných osob mohla být často nižší než cena obvyklá a i proto je zde přínosné využít zjištěnou cenu.

Zjištěna cena se použije i v případě zajišťovacího převodu práva a úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva. Důvodem může být patrně to, aby daň nebyla placena z hodnoty dluhu, který je nemovitou věcí zajištěn a který by de facto znamenal protiplnění k nabývané

[19] PELC, Vladimír. Daň z nabytí nemovitých věcí: komentář. 1. vyd. Praha: Leges, 2014, 286 s. Praktik. ISBN 978-807-5020-123.

nemovité věci. Otázkou zůstává, proč není možné hodnotu určit například pomocí směrné hodnoty tam, kde se směrná hodnota standardně určuje. Důvodová zpráva (str. 46) pak hovoří o zachování dosavadní právní úpravy.

Zjištěná cena se nově použije také v případě nabytí obchodního závodu nebo jeho části, jehož je tato nemovitá věc součástí. Dříve bylo možné ušetřit na dani z převodu z nemovitostí provedením vkladu nemovitosti do obchodní společnosti a dále tuto nemovitost převést na základě prodeje celé společnosti. Z toho důvodu některé developerské společnosti zakládali pouze účelově vytvořené prázdné schránky, mající v základním kapitálu pouze danou nemovitost, které potom dále přeprodávali. Tato mezera v zákoně údajně měla sloužit k rozvoji podnikání v ČR. Ekonomové spočítali, že takto státu na dani z převodu nemovitostí uniklo cca 9-16 mld Kč ročně a odhadovali, že nově by bylo možné vybrat až 10 mld. Kč. Takto bylo údajně provedeno až 3500 transakcí ročně.[20] Nově bude podléhat zdanění nejen vklad nemovitosti do obchodní společnosti, ale i převod této nemovitosti v rámci prodeje obchodní společnosti.

Další novinkou je použití zjištěné ceny v případech, kdy je zároveň s nemovitou věcí nabýváno vlastnické právo i k jinému majetku. Důvodová zpráva (str. 46) zde mluví o případech, kdy nebude možné určit, která část ceny připadá na nemovitost. Původní úprava o této alternativě explicitně nehovořila. Lze však předpokládat, že by tato skutečnost byla případem dle § 10 odst. 2 z. o trojdani, tedy případem, kdy nelze určit hodnotu podle odst. 1.

Nově není de iure stanoveno, že zjištěná cena je nabývací hodnotou při vydržení nemovité věci. Dle mého názoru však vydržení nezákládalo a ani v budoucnu nebude zakládat povinnost zdanění, jelikož není úplatným nabytím vlastnického práva. O tom by bylo možné mluvit pouze v případě, že by vydržitel poskytl původnímu majiteli náhradu. K té však není dle občanského zákoníku povinnen. Pokud by náhradu poskytl, nabývací hodnota by se zřejmě stanovila dle postupu § 12 ZOS.

[20] VLKOVÁ, Jitka. Vyhnout se dani z převodu nemovitostí bude těžší, stát chce vybrat víc. *IDNES.cz* [online]. 2012 [cit. 2014-11-23]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/zmeny-v-dani-z-prevodu-nemovitosti-duq-/ekonomika.aspx?c=A121214_224924_ekonomika_neh

3.4.5. Zvláštní cena

Pojem „zvláštní cena“ zákon o trojdani neznal. Mnoho případů, které lze pod tento pojem subsumovat, však obsahoval. ZOS stanoví v § 12 odst. 4, že zvláštní cena je nabývací hodnotou vždy, kdy lze určit. Tzn. určí se pouze v taxativně uvedených případech daných ZOS. V praxi půjde o případy, kdy nabytí nemovité věci nebude probíhat standardní tržní cestou a ostatní metody by nebylo možné využít a případně by jejich užití ani nebylo účelné, vzhledem ke specifičnosti právní skutečnosti, na jejímž základě je vlastnické právo převáděno (například zjištěná cena v případě vydražení, kdy dražba sama o sobě dává dostatečnou jistotu, že jde o tržní cenu). ZOS zvláštní cenu stanoví pro dražby, úkony u obchodní korporace, insolvence, pozůstalosti aj.

Ustanovení § 10 odst. 1 písm. d) z. o trojdani stanovilo, že v případě vydražení nemovitosti při výkonu rozhodnutí, při exekuci nebo ve veřejné dražbě je cena dosažená vydražením nebo předražkem. Ustanovení § 17 ZOS obsahuje stejnou úpravu, pouze podrobněji specifikuje nabývací tituly. Výkonem rozhodnutí se rozumí postup podle občanského soudního řádu. Exekuce jako postup podle exekučního řádu. Daňová exekuce podle daňového řádu a prodej nemovité věci v dražbě podle zákona upravujícího veřejné dražby. S vyjímkou veřejné dražby jde o nedobrovolné odnětí vlastnického práva. Vydražení je postupem dle výše uvedených zákonů, který směřuje k prodeji věci za co nejvyšší cenu. Kdo takovou cenu nabídne, stává se vydražitelem. Předražek je pojem dle § 336ja zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „OSŘ). Předražek je částkou, kterou nabídne předažitel a která je minimálně o 25 % vyšší, než částka dosažená vydražením. Předražitel musí částku převést na účet soudu, jinak se k jeho návrhu nepřihlíží. Tento případ stanovení nabývací hodnoty je jedním z nejobjektivnějších, jelikož cena je stanovena ve veřejné dražbě a není zde možné uvažovat o podhodnocení s cílem krácení daně. Před konáním dražby se navíc uděluje znalci vypracování posudku dle § 336 odst. 1 OSŘ na jehož základě se poté stanoví počáteční cena na úroveň 2/3 hodnoty nemovité věci dle § 336e odst. 1 OSŘ. Objektivita je tak zaručena dvěma způsoby.

V případě vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti se dříve užila zjištěná cena znalcem dle obchodního zákoníku

(§ 10 odst. 1 písm. h) z. o trojdani. Znalec určený soudem byl povinnen zjistit hodnotu nepeněžitého vkladu (nemovitosti) před zápisem její výše do společenské smlouvy (§ 59 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník). Zvláštní postup tak pouze odkázal na standardní metodu zjištění hodnoty znaleckým posudkem. Dle § 143 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“) pro společnost s ručením omezeným a § 251 odst. 1 ZOK pro akciovou společnost hodnotu nepeněžitého vkladu určí znalec a proto dle ustanovení § 18 odst. 1 písm. c) bod 1. ZOS zůstává nová úprava v tomto ohledu totožná až na drobnou vyjímku. U společnosti ručením omezeným budou vybírat znalce nově zakladatelé společnosti při zakládání a v ostatních případech jednatel (§ 143 odst. 2 ZOK) a u akciové společnosti zakladatelé a v ostatních případech představenstvo. Zvláštní je, že zákon o trojdani neuvažoval se vkladem do osobních společností, tedy veřejné obchodní společnosti a společnosti s ručením omezeným. Obchodní zákoník původně také stanovil v § 59 odst. 3 povinnost ocenění vkladu znalcem pouze pro společnost s ručením omezeným a akciovou společnost. Vklad do osobních společností zde uvažován není. Jelikož tyto společnosti nejsou založeny na kapitálové bázi a základní kapitál u nich není rozhodující, byl zřejmě proto předmět vkladu, byť byla povinnost jeho ocenění, stejně jako u kapitálových společností, ve společenské smlouvě, tak zákon nestanovil formu tohoto úkonu. Ocenění tedy probíhalo dohodou.[21] Neuvedení zvláštního způsobu ocenění v zákoně o trojdani patrně směřovalo k tomu, že osoba, která vkládala nemovitost do společnosti, za tento vklad nezískávala žádnou protihodnotu tak, jako u kapitálové společnosti. S tímto je však možné nesouhlasit u komanditní společnosti. Komanditisté jsou v případě této formy osobní společnosti jejími společníky a svou účast na společnosti získávají prostřednictvím svého vkladu. Protihodnotou jim tedy je nabytý podíl na společnosti a hodnota vkladu tak měla být posouzena dle § 10 odst. 2 z. o trojdani. O bezúplatném převodu nemovitosti, který nezakládá předmět zdanění, je dle mého názoru možné mluvit pouze u veřejné obchodní společnosti. V současné úpravě došlo ke změně v podobě ustanovení § 18 odst. 1 písm. a) ZOS. Nově je upraven i vklad nemovité věci do osobní společnosti. Dle § 17 odst. 2 ZOK se ocenění nepeněžitého vkladu

[21] Nemovitost jako vklad do základního kapitálu obchodní společnosti. Sophia finance [online]. 2006 [cit. 2015-02-05]. Dostupné z: http://www.sophia.cz/nemovitost_jako_vklad_do_zakladniho/

uvede ve společenské smlouvě obchodní korporace. Ostatní náležitosti ocenění však ponechává na speciálních ustanoveních týkajících se jednotlivých společností. U veřejné obchodní společnosti povinnost ocenění znalcem není a vklad se ocení opět dohodou společníků. Z toho vychází i ZOS, které odkazuje právě na hodnotu uvedenou ve společenské smlouvě. Komanditní společnost speciální ustanovení taktéž neobsahuje, avšak i u ní bude vklad nově podléhat zdanění.

V případě družstva je zdanění nabytí nemovité věci také novinkou. V ustanovení § 18 odst. 1 písm. b) ZOS se nabývací hodnota stanoví jako cena určená znalcem při ocenění nepeněžitého vkladu a přístup k tomuto problému je stejný jako v případě kapitálových společností. Opět jsem toho názoru, že předmět vkladu do družstva měl podléhat zdanění již dříve, jelikož jde opět o protihodnotu v podobě účasti v družstvu. Oproti úpravě obchodního zákoníku byl pozměněn způsob ocenění vkladu do družstva. Dle ustanovení § 223 odst. 5 obchodního zákoníku se ocenění nepeněžitého vkladu provedlo způsobem určeným stanovami nebo při založení družstva všemi členy. Způsobem ocenění tedy mohla být například dohoda společníků. Nově je však v ustanovení § 573 odst. 1 ZOK ocenění nepeněžitého vkladu družstva úkolem znalce, který je určený dohodou družstva a vkladatele a před vznikem dohodou zakladatelů.

Podobný způsob jako u nového vkladu se použije také pro účely zvyšování základního kapitálu dle ustanovení § 18 odst. 1 písm. c) bod 2. ZOS. Tento způsob byl již obsahem ustanovení § 10 odst. 1 písm. k) zákona o trojdani a § 59a odst. 2 a odst. 3 obchodního zákoníku. Jak uvádí poněkud nepodrobně důvodová zpráva (str. 41), existují při zvyšování základního kapitálu vyjímky týkající se ocenění. Explicitně je to však vyjádřeno pouze u akciové společnosti v § 469 ZOK. Pro společnost s ručením omezeným platí stejný postup. Odkaz na něj však zůstává uživateli jak důvodové zprávy tak i ZOK skryt v ustanovení § 143 odst. 4 ZOK. Nabývací hodnotou při zvyšování základního kapitálu tedy bude buďto tak, jako u nových vkladů, cena určená znalcem anebo dle ustanovení § 469 odst. 1 ZOK reálná hodnota určená nezávislým odborníkem za využití obecně uznávaných standardů a zásad oceňování a ne déle než 6 měsíců před vnesením vkladu, případně dle ustanovení § 469 odst. 2 ZOK reálná hodnota vykázaná v účetní

závěrce za předchozí období před valnou hromadou ověřené auditorem s výrokem bez výhrad.

Ustanovení § 18 odst. 1 písm. d) ZOS se týká příplatkové povinnosti společníků společností s ručením omezeným. Příplatkem má být dle ZOK peněžité plnění ve prospěch vlastního kapitálu společnosti nad rámec společníkova vkladu. Jak správně uvádí důvodová zpráva (str. 41), mělo by se jednat pouze o peněžitý příplatek, jak je to uvedeno v § 162 odst. 1 ZOK. Dle ustanovení § 163 odst 2. ZOK je však poskytnuta možnost splnit příplatkovou povinnost nepeněžitým vkladem. Dle mého názoru je však § 18 odst. 1 písm. d) ZOS pouze zpřesňujícím ustanovením, neboť vzhledem k tomu, že ZOK obsahuje v § 163 odst. 2 odkaz na § 143 ZOK a tedy se v případě nepeněžitých vkladů obdobně užijí ustanovení nařizující povinnost ocenění znalcem, bylo by na příplatkovou povinnost možné využít již ustanovení § 18 odst. 1 písm. c) ZOS.

Jak uvádí důvodová zpráva u všech předchozích ustanovení, přednostně se vždy použije § 18 odst. 2 ZOS. Důvodem je, že při započtení dluhů při vkladu nemovité věci do obchodní korporace by byla její hodnota ponížena a to někdy až k nule. Mohlo by tak docházet nejen k účelovým machinacím s cílem krátit daň z nabytí nemovitých věcí. Nabývací hodnotou tak bude vždy cena nemovitosti bez započtení těchto dluhů.

V případě prodeje nemovitosti mimo dražbu v rámci insolvenčního řízení zakotvil již zákon o trojdani v § 10 odst. 1 písm j) cenu dosaženou prodejem nemovitosti. Tento postup je umožněn při konkurzu v § 286 odst. 1 písm. c) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“) a při oddlužení v § 398 odst. 1 insolvenčního zákona. Stejný postup opět upravuje i ZOS v § 19, kde stanoví pro tyto případy zvláštní cenu. Jde o případ podle písmene a), kdy dle důvodové zprávy (str. 41) bude nemovitá věc prodána mimo dražbu insolvenčním správcem se souhlase insolvenčního soudu a věřitelského výboru. Nabývací hodnotou zde bude zvláštní cena dosažená prodejem mimo dražbu v rámci insolvenčního řízení. Důvodem pro toto ustanovení je dle mého názoru nízká míra ovlivnění kupní ceny, jelikož motivací insolvenčního správce je prodat nemovitou věc za co nejvyšší cenu a za dodržení

zákonných postupů se lze jen těžko domnívat, že by mohlo docházet k úmyslnému krácení daně.

Ustanovení § 19 písm b) ZOS obsahuje novou úpravu, kdy stanoví zvláštní cenu při vydání části dlužníkových aktiv věřitelům nebo jejich převedení na nově vytvořenou právnickou osobu, ve které mají věřitelé majetkovou účast. Znalec musí být schválený schůzí věřitelů při provádění reorganizace v rámci insolvenčního zákona. Tento postup je zakotven v § 153 odst. 1 insolvenčního zákona, kde soud při povolení reorganizace stanoví i znalce k ocenění majetkové podstaty. Způsob ocenění při vkladu do nové společnosti s věřitelskou účastí napodobuje obecnou úpravu vkladu do společnosti v § 18 odst. 1 písm c) ZOS, kdy obě varianty ocenění zajišťuje znalec. Tento postup nebyl obsahem zákona o trojdani, jelikož dle § 20 odst. 2 písm. g) z. o trojdani byly tyto operace tak jako nyní osvobozené od transferové daně. Rozdíl je v tom, že tím, že nebyl stanoven zvláštní postup pro stanovení základu daně, se použil § 10 odst. 2 z. o trojdani.

Ustanovení § 20 zavádí zvláštní cenu v souvislosti s pozůstalostí. V předchozí úpravě bylo zřejmě postupováno obdobně, pouze nebyl stanoven de iure postup pouze pro tento konkrétní případ. Vzhledem k tomu, že § 175u odst. 1 OSŘ stanoví, že likvidaci dědictví provede soud zpeněžením jednotlivých věcí, práv a jiných majetkových hodnot ze zůstavitelova majetku podle ustanovení o výkonu rozhodnutí, ve veřejné dražbě nebo v dražbě provedené soudním exekutorem anebo prodejem mimo dražbu, použilo se ustanovení § 10 odst. 1 písm. d) z. o trojdani. Důvodová zpráva k ZOS (str. 42) hovoří o stejném způsobu v případě prodeje v dražbě. Poté by se postupovalo dle § 17 ZOS. Výsledek je však stejný, vždy půjde o nabývací hodnotu v podobě ceny dosažené prodejem.

Ustanovení § 20 písm. b) stanoví zvláštní cenu nabývací hodnotou také v případě prodeje nemovité věci z pozůstalosti osobou spravující tuto pozůstalost. Správcem pozůstalosti může být osoba stanovená zůstavitelem dle § 1556 NOZ. Krom něj může zůstavitel povolat i vykonavatele závěti dle § 1553 NOZ. Pokud nepovolá správce je vykonavatel zároveň i tímto správcem v návaznosti na § 1554 NOZ. Dle § 160 písm. a) zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních ten, kdo spravuje pozůstalost, prodá se souhlasem soudu majetek, na kterém hrozí vznik škody nebo nepoměrných nákladů. Důvodová zpráva k ZOS hovoří o tomto

jako o pravděpodobně nejčastějším případě, kdy bude využito ustanovení § 20 písm. b) ZOS.

ZOS obsahuje další případy zvláštní ceny, které nelze podřadit ani pod jeden z výše uvedených právních pojmů. Některé z nich obsahoval i zákon o trojdani. První z nich je však novinkou. Ustanovení § 21 písm. a) ZOS stanoví nabývací hodnotu jako zvláštní cenu dosaženou prodejem nemovité věci z majetku státu. Pokud připustíme, jak uvádí důvodová zpráva (str. 43), že nejčastějším uživatelem tohoto ustanovení bude Česká republika jako subjekt vystupující v majetkoprávních vztazích a bude se řídit zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, který v § 22 odst. 1 stanoví, že při úplatném převodu vlastnictví se použije minimálně cena která je v daném místě a čase obvyklá, pak lze předpokládat, že ke krácení daně docházet nebude a dle mého názoru by bylo možné i využití výlučnosti ceny sjednané. Stejný předpoklad lze uplatnit i v případě prodeje nemovitých věcí z majetku ostatních států Evropské unie. Méně tak lze již usuzovat u ostatních států, jejichž právní řády nemusí dosahovat evropské úrovně a jejichž snahou naopak může být daň krátit.

Zvláštní cena se uplatní i nadále v případě zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví soudem. Dle původní úpravy ustanovení § 10 odst. 1 písm. f) z. o trojdani a dle nové úpravy § 21 písm. b) ZOS. Zvláštní cenou bude i nadále náhrada určená soudem nebo podíl na výtěžku z prodeje nemovitosti určený soudem a nově také rozdíl v penězích. Náhrada bude připadat v úvahu, pokud soud určí nedělitelnou věc do vlastnictví jednoho ze spoluvlastníků dle § 1147 NOZ. Náhrada bude určena přiměřeně velikosti podílu na věci, a tedy se tento způsob jeví jako spravedlivý. Rozdíl v penězích se užije při postupu dle § 1144 NOZ, kdy nebude možné rozdělit věc na přesně stejné díly. Takto bude daň uhrazena z toho, oč se podíl jednoho z bývalých spoluvlastníků zvýšil. V původní úpravě se tato možnost neobjevuje, jelikož starý občanský zákoník tento způsob rozdělení spoluvlastnictví neznal. Pokud žádný ze spoluvlastníků nebude mít o věc zájem, prodá se v dražbě a její výtěžek se dle důvodové zprávy rozdělí mezi spoluvlastníky dle jejich podílu

V případě zrušení a vypořádání spoluvlastnictví dohodou se nově zvláštní úprava obsažená v § 10 odst. 1 písm. g) z. o trojdani nepoužije. Dle mého názoru se použijí obecná pravidla stanovení nabývací hodnoty. Např. pokud jeden spoluvlastník nabyde celou nemovitost a poskytne náhradu, porovná se tato náhrada například s částí směrné hodnoty nemovité věci, která odpovídá výši jeho původního spoluvlastnického podílu.

Zvláštní úpravu, která nebyla obsažena v zákoně o trojdani z důvodu, že se jedná o nový institut občanského zákoníku, obsahuje § 21 písm. c) ZOS. Jedná se o společnost ve smyslu § 2716 NOZ, tedy sdružení osob za společným účelem. Tento pojem je i dle důvodové zprávy nutno vykládat nikoliv jako legislativní zkratku obsaženou v zákoně o obchodních korporacích, jelikož zkratky lze využít pouze pro právní předpis, jímž byly zavedeny. Není tedy možné pojem „společnost“ zaměňovat s pojmem obchodní korporace. Tento odstavec se zabývá případem, kdy osoba převádí vlastnické právo na společnost a nabývá na ní podíl. Nemovitá věc, pokud byla oceněna, se dle § 2719 NOZ stává spoluvlastnictvím společníků. Společník, který nemovitou věc do společnosti vložil, tak již není jejím výlučným vlastníkem, nýbrž je jejím spoluvlastníkem pouze v poměru, v jakém se podílel na majetku společnosti. Například nemovitou věc za 10 000 000 Kč při počtu dalších 10 spoluvlastníků, za předpokladu, že jejich podíly jsou stejné, nyní spoluvlastní pouze co do podílu 1 000 000 Kč. Tato částka bude nabývací hodnotou pro účely ZOS.

Stejná úprava jako ve staré úpravě se týká vyvlastňovacího řízení dle zákona č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě (dále jen „zákon o vyvlastnění“). Vyvlastnit, tedy nuceně odejmout cizí nemovitou věc, je možné dle čl. 11 odst. 4 uz. č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod pouze ve veřejném zájmu, na základě zákona a za náhradu. Tato náhrada byla ve smyslu § 10 odst. 1 písm. i) z o trojdani a je i nadále dle § 21 písm. d) ZOS, základem daně resp. nabývací hodnotou pro účely transferové daně. Za vyvlastnění náleží vyvlastňovanému dle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o vyvlastnění náhrada ve výši obvyklé ceny. Pokud by tato cena byla nižší, náleží dané osobě náhrada ve výši ceny zjištěné podle zvláštního právního předpisu (§ 10 odst. 4 zákona o vyvlastnění). Logicky se tak uplatní jedna z těchto

cen, jelikož vyvlastňovací úřad nemá možnosti k umělému snižování ceny za účelem ponížení daně. Pokud by nebyla náhrada stanovena ve lhůtě pro podání daňového přiznání, vynucuje zákonodárce užití obecného principu, tedy určení zjištěné ceny.

Ostatní ustanovení paragrafu 21 nemají ve staré úpravě ekvivalent. Ustanovení § 21 písm. d) bod 2. ZOS stanoví nabývací cenu ve výši náhrady za nabytý pozemek zastavěný přestavkem. Přestavek je dle § 1087 NOZ část stavby zasahující na vedlejší pozemek. V případě, že tato stavba zasahuje na vedlejší pozemek pouze malou částí, stane se tato malá část pozemku vlastnictvím majitele stavby, pokud stavebník jednal v dobré víře a nahradí majiteli pozemku jeho obvyklou cenu. Není tedy důvodné pochybovat o správnosti nabývací hodnoty.

V případě zániku práva stavby uplynutím doby náleží dle NOZ stavebníkovi od vlastníka pozemku náhrada ve výši poloviny hodnoty této stavby, není li jiného ujednání (§ 1255 NOZ). Pro tento případ obsahuje ustanovení § 21 písm. d) ZOS zvláštní cenu ve výši této poskytnuté náhrady. Zákonodárce upozorňuje, že pokud nebude náhrada stanovena pevnou částkou, ale například pohyblivě na základě vývoje ceny předmětné nemovité věci, může nastat situace, kdy nebude výše této náhrady známa do lhůty podání daňového přiznání. Poté se opět užije obecného určovacího pravidla a tedy zjištěné ceny.

Pro případy, kdy osoba zřídí stavbu na cizím pozemku, stanoví ZOS v § 21 písm. e) zvláštní cenu v podobě náhrady za účelně vynaložené náklady, kterou dle § 1084 NOZ poskytne vlastník pozemku, na kterém byla stavba neoprávněně zřízena, jelikož se tato stavba stává součástí jeho pozemku. Tato náhrada náleží stavebníkovi, pokud byl v dobré víře. Pokud byl stavebník v dobré víře a majitel pozemku o provádění stavby věděl a bez zbytečného odkladu ji nezakázal, má stavebník právo požadovat, aby mu byl pozemek prodán za obvyklou cenu. Právo na odkoupení stavby však NOZ dává také vlastníkovi pozemku. Soud poté na návrh jednoho z nich přiřkne vlastnictví pozemku stavebníkovi a určí náhradu (§ 1086 odst. 1 a odst. 2 NOZ). Dle staré úpravy § 135c SOZ by tato stavba byla soudem přiřknuta vlastníkovi pozemku, pokud by s tímto souhlasil. Pro tyto případy se užila zbytková úprava dle § 10 odst. 2 z. o trojdani. Tedy cena zjištěná znaleckým posudkem.

Poslední případ § 21 směřuje k problematice práva nezbytné cesty. Nezbytná cesta je institutem nového občanského zákoníku, kdy ten, který nemůže svůj pozemek užívat či na něm hospodařit pouze proto, že není spojen s veřejnou cestou, může požadovat, aby mu soused povolil zřídit nezbytnou cestu přes jeho pozemek a to za náhradu. § 21 písm. f) ZOS směřuje na případ, kdy je nezbytná cesta zřízena jako umělá a vlastník dle § 1036 NOZ požaduje, aby uživatel nezbytné cesty převzal i tento pozemek do svého vlastnictví. Cena, která je zde nabývací hodnotou, se pak stanoví nejen jako náhrada za tento pozemek, ale i jako náhrada za znehodnocení nemovitého majetku původního vlastníka.

3.5. Sazba daně, výpočet daně a rozpočtové určení daně

Sazba daně je stanovena v § 26 ve výši 4 % ze základu daně a zůstává na stejné úrovni jako v předchozí úpravě. Je sazbou pevnou a lineární, jelikož se nemění se základem daně a také valorickou, protože je stanovena ze základu daně vyjádřeného v peněžních jednotkách. Prvotně byla sazba daně z převodu nemovitostí stanovena progresivně a navíc podle skupin příbuznosti. Tento princip byl opuštěn v roce 1994. Od té doby se sazba stanovila pevně ve výši 5 % a postupem času ve výši 3 % až se ustálila na úrovni 4 % ze základu daně.

Výpočet daně zůstává stejný jako doposud. Základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny nahoru se vynásobí sazbou daně, tedy koeficientem 4/100 = 0,04.

Zákonodárce uvádí, že s ohledem na konstrukční prvky daně v obecné teorii finančního práva je vhodné vložit rozpočtové určení jednotlivých daní do každého zákona, který je upravuje. Z toho důvodu bylo stanoveno i v ZOS a to duplicitně se zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům. S tímto názorem je možno polemizovat, jelikož rozpočtové určení není hlavním konstrukčním prvkem, ale pouze vedlejším. Pravdou však je, že pro přehlednost se jeví lepší spíše zakotvení těchto pravidel v jednotlivých daňových zákonech než v obecném zákoně č. 243/2000 Sb.

Závěr

Práce se zabývala srovnáním právní úpravy daně z převodu nemovitostí a daně z nabytí nemovitých věcí. V úvodní teoretické části se nenaskytla žádná významná zjištění, se kterými by bylo možné oproti použité literatuře polemizovat. Zákonné opatření je vzhledem ke své formě unikátem českého právního řádu, přijatého ve věci, která nesnesla odkladu, v situaci po pádu vlády Petra Nečase. Co se týče nutnosti přijetí nové úpravy vzhledem k rekodifikaci, je možné polemizovat nad tím, zdali bylo nutné přijmout zvláštní předpis, zvlášť za podmínek, jaké existovaly, a nestačilo pouze novelizovat původní zákon, ze kterého by zůstala zachována pouze část o dani z převodu nemovitostí. Přikláním se však spíše ve prospěch nové úpravy vzhledem k jejjímu přehlednějšímu uspořádání. Úpravu tak doplnily pojmy obsažené v novém občanském zákoníku, bez jejichž výslovného ustanovení by zřejmě právní praxe často dlouhosáhle a nekonzistentně bádala nad tím, zda spadají pod předmět zdanění či ne. Obecně je možné konstatovat, že nová úprava respektuje uspořádání dle prvků, které uznává teorie finančního práva a je díky tomu o mnoho přehlednější než úprava původní.

V praktické části bylo primárním úkolem porovnání jednotlivých ustanovení. Prvek subjektu daně, tedy osoba poplatníka, se v zásadě nezměnil. Oproti původnímu zákonu o dani z nabytí nemovitých věcí však zákonné opatření neobsahuje nejzákladnější předpoklad nové úpravy a to celkové přenesení postavení poplatníka na nabyvatele. Dochází tak ke schizofrení situaci, kdy se formálně jedná o daň z nabytí nemovitých věcí, ale ve většině případů bude poplatníkem stále převodce vlastnického práva k nemovité věci. Dle mého názoru by měla být, vzhledem k zajištění právní jistoty kupujícího, osoba poplatníka převedena na nabyvatele a s tím zrušen institut ručení tak, jak to bylo navrženo.

V předmětu daně zůstává kontinuita v podobě úplatného nabytí vlastnického práva. Pouze bylo upuštěno od původní terminologie pojmů převod a přechod. Výrazné změny se však dočkala směna nemovitých věcí, jelikož je nově považována za dva samostatné převody s nezávislým protiplněním. O spravedlnosti této změny je možné polemizovat. Nově je výslovně stanoveno, že úplatou je i nepeněžní plnění.

Největších změn doznal základ daně. Oproti původní úpravě zákonné opatření nově neobsahuje možnost jeho určení pouze pomocí sjednané ceny a ceny zjištěné

znaleckým posudkem, ale mimo těchto dvou způsobů také pomocí směrné hodnoty a zvláštní ceny. Za zvláštní cenu je na druhé straně možné označit již některá původní označení, která stanovila speciální úpravu. Znalecký posudek nově nebude nutné předkládat v tolika případech jako doposud a pokud již tato povinnost nastane, půjde ve většině případů o použití pro srovnávací daňovou hodnotu ve výši 75 % ceny jím určené. Výhodou je nově možnost odpočtu skutečně vynaložených nákladů na znalecký posudek od základu daně. Největší novinkou je však směrná hodnota. Bohužel je prozatím spíše zklamáním, jelikož oproti původnímu záměru vytvoření cenových map, které by plně zohledňovaly obvyklou cenu v dané lokalitě, prakticky kopíruje způsob určení ceny znaleckým posudkem. Jedinou výhodou tak zůstává odpadnutí povinnosti v těchto případech podávat znalecký posudek a také možnost předběžného výpočtu na stránkách finanční správy. Dle mého názoru by to však bylo možné i na základě zákona o oceňování majetku.

Sazba daně se zůstává i v nové úpravě na stejné úrovni jako doposud, tedy na úrovni 4 % ze základu daně.

Seznam zkratek

ČR – Česká republika

GFŘ – Generální finanční ředistelství

Kč – Koruna česká

KN – Katastr nemovitostí

MF – Ministerstvo financí

NSS – Nejvyšší správní soud

ÚS – Ústavní soud

ÚSC – Územně samosprávný celek

Použitá literatura:

Právní předpisy:

1) Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
2) Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů
3) Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
4) Zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
5) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
6) Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
7) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
8) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
9) Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
10) Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)
11) Zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních
12) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
13) Zákon č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě (zákon o vyvlastnění), ve znění pozdějších předpisů
14) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
15) Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů
16) Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, ve znění pozdějších předpisů
17) Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) ve znění pozdějších předpisů
18) Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů
19) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
20) Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

21) Zákon č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech, ve znění pozdějších předpisů
22) Zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů
23) Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům
24) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
25) Vyhláška č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí
26) Vyhláška č. 441/2013 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška)

Judikatura:

1. Nález ÚS ČR ze dne 28. 8. 2001, č.j. IV. ÚS 346/01
2. Rozsudek NSS ČR ze dne 30. 11. 2006 č.j. 1 Afs 73/2006 – 55
3. Rozsudek NSS ČR ze dne 24. 8. 2006, č.j. 2 Afs 151/2005-59
4. Rozsudek NSS ČR ze dne 30. 11. 2005 č.j. 6 A 69/2000 – 55
5. Rozsudek NSS ČR ze dne 30.04.2012, č.j. 8 Afs 28/2011 – 101.
6. Rozsudek NSS ČR ze dne 10. 02. 2010, č.j. 1 Afs 1/2010 – 59
7. Rozsudek NSS ČR ze dne 28. 2. 2014, č.j. 5 Afs 72/2012 – 95
8. Rozsudek NSS ČR ze dne 13. 3. 2013, č.j. 5 As 73/2012 - 41
9. Rozsudek NSS ČR ze dne 20. 7. 2005, č.j. 2 Afs 210/2004-81
10. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 3. 2003, č.j. 31 Ca 8/2002-20
11. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 9. 2011 č.j. 30 Ca 75/2009 – 49

Důvodové zprávy

1) Důvodová zpráva k zákonnému opatření senátu o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb.
2) Důvodová zpráva k návrhu změnového zákona daňových zákonů

Knižní zdroje:

1. BAKEŠ, Milan. Finanční právo. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, xxx, 519 s. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.
2. BOHÁČ, Radim. Daňové příjmy veřejných rozpočtů. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 329 s. ISBN 978-807-4780-455.
3. GRÚŇ, Ľubomír. Finanční právo a jeho instituty. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009, 335 s. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 978-807-2017-454.
4. HAMERNÍKOVÁ, Bojka a Květa KUBÁTOVÁ. Veřejné finance. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2004, 355 s. ISBN 80-864-3288-2.
5. Kubátová, K. kol.: Moderní průvodce daňovým systémem. Grada, Praha 1994, s. 28.
6. MRKÝVKA, Petr, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Michal RADVAN. Finanční právo a finanční správa. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 381 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 355. ISBN 80-210-3579-X.
7. RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. Finanční právo a finanční správa - berní právo. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 509 s. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 417. ISBN 978-807-2392-308.
8. VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR. V Praze: 1. VOX, sv. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-86324-86-9.
9. PELC, Vladimír. Daň z převodu nemovitostí: komentář. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2009, xxii, 272 s. Beckovy texty zákonů s komentářem. ISBN 978-807-4001-253.
10. PELC, Vladimír. Daň z nabytí nemovitých věcí: komentář. 1. vyd. Praha: Leges, 2014, 286 s. Praktik. ISBN 978-807-5020-123.

Odborné časopisy:

1. HANDLOSOVÁ, Martina. Daň z nabytí nemovitých věcí – 1. část. *Daně a právo v praxi*. 2013, č. 11, s. 17-19.

2. HANDLOSOVÁ, Martina. Daň z nabytí nemovitých věcí – 2. část. *Daně a právo v praxi*. 2013, č. 12, s. 21-24.
3. SKÁLA, Milan. Dopady nového občanského zákoníku do zdaňování nemovitých věcí v roce 2014 – III. díl. *Daně a právo v praxi*. 2013, č. 12, s. 3-8.
4. SKÁLA, Milan. Dopady nového občanského zákoníku do zdaňování nemovitých věcí v roce 2014 – I. díl. *Daně a právo v praxi*. 2013, č. 9, s. 2-11.
5. TESAŘOVÁ, Zdeňka. Daň z nabytí nemovitých věcí - část I. Finanční, daňový a účetní bulletin. 2014, č. 2, s. 13-17.
6. TESAŘOVÁ, Zdeňka. Daň z nabytí nemovitých věcí - část II. Finanční, daňový a účetní bulletin. 2014, č. 3, s. 29-33.

Elektronické zdroje:

1. 2014 - Nová daň z nabytí nemovitých věcí. Notářství Cechlová. 2013. Dostupné z: http://notarstvi-cechlova.cz/stahuj/dan_z_nabyti_nemovitych_veci.doc
2. Informace Generálního finančního ředitelství ke změně osoby poplatníka podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Finanční správa ČR [online]. 2014 [cit. 2015-02-15]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_ke_zmene_osoby_poplatnika_250714.pdf
3. Nemovitost jako vklad do základního kapitálu obchodní společnosti. Sophia finance [online]. 2006 [cit. 2015-02-05]. Dostupné z: http://www.sophia.cz/nemovitost_jako_vklad_do_zakladniho/
4. VLKOVÁ, Jitka. Vyhnout se dani z převodu nemovitostí bude těžší, stát chce vybrat víc. *IDNES.cz* [online]. 2012 [cit. 2014-11-23]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/zmeny-v-dani-z-prevodu-nemovitosti-duq-/ekonomika.aspx?c=A121214_224924_ekonomika_neh
5. Zajišťovací převod práva bude od roku 2014 jasnější. Patria.cz. 2013. Dostupné z: http://www.patria.cz/pravo/2448445/zajistovaci-prevod-prava-bude-od-roku-2014-jasnejsi.html
6. Změna chápání pojmu věci. Justice.cz [online]. 2013 [cit. 2015-02-15]. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/vecna-prava/konkretni-zmeny/zmena-chapani-pojmu-veci/

Ostatní zdroje:

1. Seminář JUDr. Romana Vybírala konaný na PF UK

Příloha 1 (Výpočet směrné hodnoty nemovité věci v KÚ Praha-Stodůlky na parcelách 152/51 a 152/22)

Směrná hodnota se vypočítá jako součet dílčí směrné hodnoty urbanizovaného pozemku a dílčí směrné hodnoty stavby (**SHP = DSH pozemku + DSH staveb stojících na pozemku**).

§ 4 Vyhlášky stanoví, že **DSH pozemku = výměra pozemku v m^2 x jednotková směrná hodnota pozemku v Kč.** Jednotková směrná hodnota pozemku se rovná ceně urbanizovaného pozemku v Kč za m^2 uvedené v cenové mapě stavebních pozemkůobce určené obecně závaznou vyhláškou obce podle zákona o oceňování majetku (§ 5 Vyhlášky). Cenová mapa pro hlavní město Prahu je dostupná na webových stránkách http://mpp.praha.eu/app/map/cenova-mapa/. Po zadání adresy mapa ukáže cenu 6000 Kč/m^2. DSH pozemku se tedy rovná **(120 m^2 (parcela 152/51) + 299 m^2 (parcela 152/22)) x 6000 Kč = 2 514 000 Kč**

Pokud by pozemek nebyl zařazen v cenové mapě, byl by postup o mnoho složitější. Využil by se § 6 Vyhlášky a bylo by nutné vypočítat upravenou základní cenu podle součtu koeficientů upravených přílohami této vyhlášky, kde **upravená základní cena (ZC) = základní cena pozemku v Kč/m^2 (UZC) x koef. druhu a účelu použití (P1) x koef. charakteru zástavby v okolí (P2) x koef. polohy pozemku v obci (P3) x koef dostupnosti inženýrských sítí (P4) x koef. dostupnosti občanské vybavenosti (P5) x koef. hromadné dopravy (P6) x koef. dostupnosti hromadné dopravy a parkovacích možností (P7) x koef. vlivu trhu a nezaměstnanosti v obci a okolí (P8) x koef. vlivu povodňového rizika**. Pro zajímavost tento výpočet provedu a porovnám s hodnotou v cenové mapě. Vzhledem k tomu, že vyhláška počítá s tím, že hl. m. Praha má cenovou mapu, je tento výpočet zařazen pouze pro názornost a může být drobně odlišný od skutečnosti.

Základní cena (ZC) = 9080 Kč/m^2 (hodnota v příloze 1 pro oblast 18 (tabulka 2 – mč. Stodůlky)

O_1 = 0,95 (obec nad 5000 obyvatel)

O2 = 0,95 (nevyjmenovaná statutární města)

O3 = 1,05 (obec, jejíž území sousedí s Prahou)

O4 = 1,00 (v obci je elektřina, vodovod, plyn i kanalizace)

O5 = 1,00 (v obci je jak integrovaná doprava tak železniční i autobusová zastávka)

O6 = 1,00 (komplexní vybavenost)

ZC = 9080 x 0,95 x 0,95 x 1,05 x 1,00 x 1,00 x 1,00 = 8604,435 Kč

P1 = 1,03 (rodinný dům stojící na pozemku)

P2 = 1,02 (rodinné domy v okolí pozemku)

P3 = 1,00 (okrajová část obce)

P4 = 1,00 (pozemek lze napojit na všechny sítě)

P5 = 0,98 (částečně dostupná občanská vybavenost obce)

P6 = 1,00 (dobré dopravní spojení)

P7 = 1,01 (možnost parkování na pozemku)

P8 = 1,00 (nezaměstnanost odpovídá průměru v kraji)

P9 = 1,00 (zanedbatelné riziko záplav)

UZC = 8604,435 x 1,03 x 1,02 x 1,00 x 1,00 x 0,98 x 1,00 x 1,01 x 1,00 x 1,00 = 8947,61 Kč

Jednotková směrná hodnota pozemku se tedy v případě výpočtu pomocí cenové mapy a bez cenové mapy liší o 2947,61 Kč.

Nyní provedu výpočet dílčí směrné hodnoty stavby stojící na pozemku parcelní číslo 152/55.

Směrná hodnota stavby se určí podle vzorce v § 13 odst. 1 Vyhlášky. Směrná hodnota stavby = dílčí hodnota stavby + polohová přirážka pro stavby, které jsou samostatnou nemovitou věcí. Ve vybraném případě je stavba součástí pozemku a proto budu počítat pouze dílčí směrnou hodnotu stavby bez přídavného koeficientu.

Dílčí směrná hodnota stavby se určí dle § 14 odst. 1 Vyhlášky podle vzorce

Dílčí sm. hodnota = součet zastavěných ploch podlaží stavby v m^2 x upravená základní cena zastavěné plochy podlaží v Kč za m^2 (UZC)

UZC = upravená základní cena zastavěné plochy podlaží v Kč/m^2 (ZC) x index cenového porovnání (I) x koeficient stáří stavby (s)

ZC (stavba rodinného domu; příl. č. 6, tab. 1 – obl. 18 - Stodůlky) = 16 861 Kč/m^2

I (rodinného domu) = V_1 x V_2 x V_3 x V_4 x V_5 x V6 x V_7 x V_8 x V_9 x V_{10} x V_{11} x V_{12}

V1 = 0,99 (druh stavby - dům řadový)

V2 = 1,05 (podlaží a typ zastřešení – šikmá střecha, krov neumožňující účelové využití)

V3 = 1,1 (účelové využití půdního prostoru – podkroví)

V4 = 0,95 (podzemní podlaží - podsklepené) pozn. autora: v tomto případě příliš nerozumím ohodnocení. Jelikož není možné dosadit hodnotu 0, protože tím by se celý vzorec rovnal nule, je „podzemní podlaží“ a výběr „podsklepené“ nebo „nepodsklepené“ zřejmě míněno tím způsobem, že dům buďto má podzemní podlaží nebo nemá. Pokud to tak míněno je, nerozumím, proč je podsklepený dům ohodnocen nižší bonifikací. Dle mého názoru je sklepní prostor naopak přidanou hodnotou domu.

V5 = 1,05 (obvodové stěny - zateplené stěny)

V6 = 0,95 (materiál obvodových stěn – cihla)

V7 = 1,00 (způsob vytápění – lokální plynové)

V8 = 1,02 (napojení stavby na rozvody a odpady – všechny možnosti)

V9 = 1,1 (příslušenství – více nadstandardního provedení) pozn.: dle komentáře ministerstva financí se za standardní vybavení považuje splachovací WC, umyvadlo, vana nebo sprchový kout. Za nadstandardní například výřivá vana, masážní sprchový panel nebo sauna. Dle mého názoru by dalším nadstandardem mohl být například vnitřní bazén.

V10 = 1,05 (vybavení kuchyně = kuchyňská linka se zabudovanými spotřebiči)

V11 = 1,25 (stav stavby - stavba ve výborném stavu, rok kolaudace 1999)

V12 = 1,00 (povodňové riziko – zóna se zanedbatelným rizikem, dům stojí na kopci)

I = 0,99 x 1,05 x 1,1 x 0,95 x 1,05 x 0,95 x 1,00 x 1,02 x 1,1 x 1,05 x 1,25 x 1,00

I = 1,595680204928906

Hodnota stáří stavby (s) = 1 – 0,005 x stáří stavby v letech (y) pozn.: dle komentáře ministerstva financí jde o časový interval počítaný od roku první kolaudace stavby nebo od roku prvního započetí užívání stavby do roku, ke kterému je provedeno ocenění (k roku nabytí nemovité věci)

s = 1 – 0,005 x (2014 – 1999) = 0,925

UZC = 16 861 x 1,595680204928906 x 0,925 = 27838,915 Kč/m^2

Dílčí sm. hodnota stavby = 350 m^2 x 27838,915 Kč/m^2 = 9 743 620 Kč

SHRNUTÍ VÝPOČTU

Směrná hodnota stavby = dílčí směrná hodnota pozemku + dílčí směrná hodnota stavby = 2 514 000 Kč + 9 743 620 Kč = 12 257 620 Kč

Pro účely porovnání směrné hodnoty s kupní cenou je nutné vypočtenou hodnotu vynásobit 75 %. Výsledkem je tedy hodnota: **9 193 215 Kč.**

Shrnutí

Srovnání právní úpravy daně z převodu nemovitostí a daně z nabytí nemovitých věcí

Ve své práci se věnuji srovnání právní úpravy daně z převodu nemovitostí na základě zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí a právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí na základě zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Toto zákonné opatření bylo přijato z důvodu rekodifikace soukromého práva v roce 2014. Práce je založena na porovnávání jednotlivých prvků daně a konkrétních zákonných ustanovení. Snahou je zjistit důvody těchto změn, zjistit možnost uplatnění historických judikátů v nové úpravě a zamyslet se nad právní úpravou z hlediska de lege ferenda. Práce však obsahuje pouze hmotněprávní část právní úpravy.

První kapitola se věnuje obecnému úvodu do daňové teorie. Vymezuje pojem daň, její vlastnosti a daňové prvky. V této kapitole je zobrazena také daňová soustava.

Druhá kapitola se věnuje obecnému popisu obou daní a základním důvodům pro přijetí nové úpravy. Rozebírá také nové instituty nového občanského zákoníku, kvůli nimž bylo nutné novou právní úpravu přijmout. Zamýšlí se také nad způsobem kodifikace ve formě zákonného opatření senátu.

Třetí kapitola je již zasvěcena srovnání konkrétních zákonných ustanovení obsažených v obou právních předpisech. První podkapitola se věnuje subjektu daně, tedy osobě poplatníka a možnostem jejího určení. Zabývá se možnostmi přenesení jeho postavení z převodce na nabyvatele a důvodům, z jakých bylo zakotveno, stejně jako v předchozí úpravě, v osobě převodce. Druhá podkapitola se týká daňového prvku předmětu daně. Rozebírá jednotlivé tituly, na jejichž základě vzniká daňová povinnost, a dále například směnu nemovitých věcí a změny její úpravy. Dále se věnuje zvláštním způsobům vzniku a zániku daňové povinnosti. Třetí podkapitola se zaobírá osvobozením od daně. Jsou zde komentovány jednotlivé případy, při kterých je nabytí nemovité věci zbaveno daňové povinnosti. Čtvrtá podkapitola obsahuje rozbor základu daně. Představuje nové způsoby stanovení nabývací hodnoty, jakými jsou směrná hodnota a zvláštní cena. Čtenář se mimo jiné dozví, jak může vypočítat směrnou hodnotu konkrétní nemovité věci, pokud využije přílohy č. 1 této práce. Pátá podkapitola se věnuje sazbě daně, výpočtu a rozpočtovému určení daně.

Summary

Comparison of regulation of property transfer tax and the tax on the acquisition of immovable property

This diploma thesis is devoted to comparison of real estate transfer tax based in act n. 357/1992 Sb. and tax on the acquisition of immovable property based in statutory measure of Senate n. 340/2013 Sb. This legal act of Senate was enacted due to the recodification of private law in Czech republic in 2014. Thesis is based on comparation of particular tax elements and specific legal provisions. The aim is to identify the reasons for these changes, check the possibility of applying historical judgments on new regulation and consider the legislation in terms of de lege ferenda. The work contains only substantive part of legislation.

The first chapter deals with general introduction to tax theory. It defines the term tax, its properties and tax elements. This chapter also displays tax system.

The second chapter is devoted to a general description of both taxes and the fundamental reasons for adopting the new regulation. It also discusses new institutes of the new Civil Code, for which it was necessary to adopt new legislation. Speculates also about the form of a statutory measure of the Senate codification.

The third chapter is dedicated to the comparison of the specific statutory provisions contained in both laws. The first subsection is devoted to the tax subject, which is taxpayer and its determination. It deals with the possibility to shift his position from the transferor to the transferee and the reasons why it was enshrined as in the previous regulation, in the person of the transferor. The second subchapter applies to the the tax base element. It analyzes individual titles, which give rise to tax liability. For example, discusses the exchange of immovable property and its changes. It also discusses the special method of creation and extinction of tax liability. The third subchapter deals with tax exemption. There are annotated individual cases in which the acquisition of immovable property deprived of tax obligations. The fourth subchapter contains an analysis of the tax base. It presents new methods for determining the acquisition value, such as a guidline value and a special prize. The reader will also learn how to calculate the guideline value of a particular immovable property if he uses the Annex number 1 to this work. The fifth section deals with the tax rate, tax calculation and determination of share of the tax income.

Název práce v českém jazyce

Srovnání právní úpravy daně z převodu nemovitostí a daně z nabytí nemovitých věcí

Title of thesis in english language

Comparison of regulation of property transfer tax and the tax on the acquisition of immovable property

Klíčová slova

daň z převodu nemovitostí

daň z nabytí nemovitých věcí

rekodifikace

Key words

property transfer tax

tax on the acquisition of immovable property

recodification