

Vládní návrh

**ZÁKON**

ze dne ... 2013,

**o dani z nabytí nemovitých věcí**

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

**ČÁST PRVNÍ  
DAŇ**

**Hlava I  
Subjekt daně**

**§ 1  
Poplatník daně**

(1) Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je

- a) nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci,
- b) svěřenský fond.

(2) Jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci

- a) do podílového fondu, je poplatníkem tento fond,
- b) do fondu obhospodařovaného penzijní společností, je poplatníkem tento fond.

**Hlava II  
Předmět daně**

**§ 2  
Vymezení předmětu daně**

(1) Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je

- a) pozemkem, stavbou, inženýrskou sítí nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky,
- b) právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území České republiky, nebo
- c) spoluvlastnickým podílem na nemovité věci uvedené v písmenech a) nebo b).

(2) Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je také nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je uvedena v odstavci 1, na základě

- a) zajišťovacího převodu práva,
- b) úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva.

(3) V případě zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem uvedeným v odstavci 1, jejichž spoluvlastníci jsou totožní, je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí pouze úplatné nabytí vlastnického práva k podílu na těchto nemovitých věcech v rozsahu, v jakém svou hodnotou odpovídá kladnému rozdílu mezi souhrnem hodnot všech podílů spoluvlastníka na těchto nemovitých věcech po vypořádání a před vypořádáním; úplatou není podíl na těchto nemovitých věcech, ke kterému spoluvlastník vypořádáním pozbývá vlastnické právo.

§ 3

**Nabytí vlastnického práva**

Za nabytí vlastnického práva k nemovité věci se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považuje také

- a) vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu a
- b) nabytí stavby, která se stane součástí pozemku a která byla
  - 1. samostatnou nemovitou věcí,
  - 2. součástí práva stavby, nebo
  - 3. neoprávněně zřízena na tomto pozemku.

§ 4

**Úplata**

(1) Úplatou se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění.

(2) Hodnota nepeněžního plnění se určí podle zákona upravujícího oceňování majetku. Spočívá-li nepeněžní plnění v poskytnutí nemovité věci a lze-li určit směrnou hodnotu, může poplatník zvolit, že hodnotou nepeněžního plnění je směrná hodnota.

(3) Nelze-li ke dni nabytí vlastnického práva k nemovité věci určit hodnotu nepeněžního plnění podle zákona upravujícího oceňování majetku, je touto hodnotou zjištěná cena nabývané nemovité věci snižena o úplatu, jejíž hodnotu určit lze.

§ 5

**Vyloučení z předmětu daně**

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí není nabytí vlastnického práva k nemovité věci

- a) prováděním pozemkových úprav,
- b) přeměnami obchodních korporací, nebo
- c) poskytnuté jako náhrada při vyvlastnění.

Hlava III

**Osvobození od daně**

§ 6

**Osobní osvobození**

(1) Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozen

- a) členský stát Evropské unie,
- b) jiný stát, je-li zaručena vzájemnost,
- c) územní samosprávný celek, došlo-li k nabytí vlastnického práva k nemovité věci v souvislosti se
  - 1. změnou jeho území,
  - 2. zánikem právnické osoby zřízené nebo založené územním samosprávným celkem, nebo
  - 3. snížením základního kapitálu obchodní korporace, je-li územní samosprávný celek jejím jediným členem.

(2) Od daně z nabytí nemovitých věcí je za podmínky, že nejde o veřejnou podporu neslučitelnou s vnitřním trhem podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, osvobozena

- a) právnická osoba, nabývá-li vlastnické právo k nemovité věci z majetku členského státu Evropské unie nebo z majetku jiného státu, je-li u tohoto jiného státu zachována vzájemnost, a členský stát Evropské unie nebo jiný stát je
  - 1. zřizovatelem této právnické osoby, nebo
  - 2. jediným členem této právnické osoby,
- b) právnická osoba, nabývá-li vlastnické právo k nemovité věci z majetku územního samosprávného celku a územní samosprávný celek je
  - 1. zřizovatelem této právnické osoby, nebo
  - 2. jediným členem této právnické osoby.

(3) U územního samosprávného celku je podmínka jediného člena splněna i v případě, že členy právnické osoby jsou pouze územní samosprávné celky.

## § 7

### **Věcná osvobození u nových staveb**

(1) Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k

- a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu,
- b) nové stavbě rodinného domu,
- c) jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem,
  - 1. v nové stavbě bytového domu, nebo
  - 2. nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, v bytovém domě,
- d) jednotce v bytovém domě, která na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.

(2) Nabytí vlastnického práva k nemovité věci podle odstavce 1 je od daně osvobozeno pouze tehdy, dojde-li k němu nejpozději do 5 let ode dne, od kterého lze podle stavebního zákona novou stavbu, nově vzniklou jednotku nebo jednotku změněnou stavební úpravou užívat.

## § 8

### **Věcná osvobození u jednotek**

(1) Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno nabytí vlastnického práva k jednotce, která zahrnuje družstevní byt nebo družstevní nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a nezahrnuje jiný nebytový prostor, je-li nabyvatelem fyzická osoba, která je nájemcem tohoto družstevního bytu nebo družstevního nebytového prostoru.

(2) Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno nabytí vlastnického práva k jednotce, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru a která je ve vlastnictví právnické osoby vzniklé za účelem, aby se stala vlastníkem domu s jednotkami, a fyzická osoba, která vlastnické právo k jednotce nabývá,

- a) je nájemcem této jednotky,
- b) je členem této právnické osoby a
- c) podílela se nebo její právní předchůdce se podílel svým peněžním nebo nepeněžním plněním na pořízení domu s jednotkami.

(3) Stane-li se jednotka součástí společného jmění manželů, nárok na osvobození od daně vznikne i v případě, kdy podmínky podle odstavců 1 nebo 2 splní alespoň jeden z manželů.

§ 9

**Ostatní věcná osvobození**

(1) Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci při

- a) provádění reorganizace v rámci insolvenčního řízení, jde-li o vydání části dlužnickových aktiv věřitelům nebo o převod dlužnickových aktiv na nově založenou právnickou osobu, ve které mají věřitelé majetkovou účast,
- b) vložení nemovité věci do sociálního družstva nebo evropského fondu sociálního podnikání.

(2) Od daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je předmětem finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů, jejím uživatelem podle zákona upravujícího daně z příjmů; pro účely daně z nabytí nemovitých věcí může být předmětem finančního leasingu i právo stavby.

Hlava IV

**Základ daně**

§ 10

**Stanovení základu daně**

Základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj.

§ 11

**Nabývací hodnota**

(1) Nabývací hodnotou je

- a) sjednaná cena,
- b) srovnávací daňová hodnota,
- c) zjištěná cena, nebo
- d) zvláštní cena.

(2) Nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.

§ 12

**Postup určení nabývací hodnoty**

(1) Nabývací hodnotou je sjednaná cena,

- a) je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě, nebo
- b) stanoví-li tento zákon, že nabývací hodnotou je výlučně sjednaná cena.

(2) Nabývací hodnotou je srovnávací daňová hodnota, je-li vyšší než sjednaná cena.

(3) Nabývací hodnotou je zjištěná cena,

- a) není-li nabývací hodnotou sjednaná cena nebo srovnávací daňová hodnota, nebo
- b) stanoví-li tento zákon, že nabývací hodnotou je výlučně zjištěná cena.

(4) Lze-li určit zvláštní cenu, je nabývací hodnotou výlučně tato cena.

§ 13

**Sjednaná cena**

Sjednanou cenou se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

## § 14

### **Srovnávací daňová hodnota**

(1) Srovnávací daňová hodnota je částka odpovídající 75 %

- a) směrné hodnoty, nebo
- b) zjištěné ceny.

(2) Poplatník si může zvolit, zda k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu, nebo zjištěnou cenu.

(3) Pro určení srovnávací daňové hodnoty se vždy použije zjištěná cena,

- a) neposkytne-li poplatník údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty, nebo
- b) nelze-li určit směrnou hodnotu.

(4) K určení srovnávací daňové hodnoty v případě zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem, jejichž spoluvlastníci jsou totožní, se souhrn hodnot všech podílů spoluvlastníka na nemovitých věcech po vypořádání a před vypořádáním určí buď použitím zjištěné ceny, nebo použitím směrné hodnoty.

## § 15

### **Směrná hodnota**

(1) Směrná hodnota vychází z cen nemovitých věcí v místě, ve kterém se nachází nemovitá věc, ve srovnatelném časovém období s tím, že se zohledňuje druh, poloha, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry nemovité věci.

(2) Směrná hodnota u zemědělského pozemku vychází výlučně z ceny určené podle bonitovaných půdně ekologických jednotek a u lesního pozemku ze základní ceny určené podle souborů lesních typů, pokud tyto pozemky

- a) nejsou zastavěny,
- b) netvoří funkční celek se stavbou nebo jednotkou,
- c) nejsou územním plánem nebo regulačním plánem předpokládány k jinému využití a
- d) nejsou na základě vydaného rozhodnutí nebo souhlasu podle stavebního zákona určeny k zastavění.

(3) Směrná hodnota se určuje u

- a) pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, stavba pro rodinnou rekreaci nebo stavba garáže, a u pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek,
- b) stavby rodinného domu, stavby pro rodinnou rekreaci nebo stavby garáže, nejsou-li tyto stavby součástí pozemku ani práva stavby, a u pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek,
- c) jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, a u pozemku tvořícího s touto jednotkou funkční celek,
- d) nemovité věci tvořící příslušenství k nemovitým věcem uvedeným v písmenech a) až c),
- e) pozemku bez trvalého porostu, na němž není zřízena stavba a k němuž nebylo zřízeno právo stavby.

(4) Směrná hodnota se neurčuje u

- a) lesního pozemku s lesním porostem,
- b) pozemku, který je vodní plochou,
- c) stavby hromadné garáže a u pozemku, jehož součástí je stavba hromadné garáže,
- d) nedokončené stavby nebo jednotky a u pozemku, jehož součástí je nedokončená stavba.

(5) Pro určování směrné hodnoty u pozemku je při nesouladu mezi druhem pozemku uvedeným v katastru nemovitostí a skutečným stavem rozhodující skutečný stav.

(6) Ministerstvo financí stanoví vyhláškou postup určení směrné hodnoty.

#### § 16

##### **Zjištěná cena**

Zjištěná cena je cena zjištěná podle zákona upravujícího oceňování majetku.

#### § 17

##### **Zvláštní cena při vydražení a předražku**

Zvláštní cena je cena dosažená vydražením nebo předražkem při

- a) výkonu rozhodnutí prodejem nemovité věci podle občanského soudního řádu,
- b) exekuci prodejem nemovité věci podle exekučního řádu,
- c) daňové exekuci prodejem nemovité věci podle daňového řádu, nebo
- d) prodeji nemovité věci ve veřejné dražbě podle zákona upravujícího veřejné dražby.

#### § 18

##### **Zvláštní cena u obchodních korporací**

(1) Zvláštní cena je v případě

- a) vkladu nemovité věci do osobní společnosti cena nemovité věci uvedená ve společenské smlouvě této společnosti,
- b) vkladu nemovité věci do družstva cena nemovité věci určená znalcem při ocenění nepeněžitěho vkladu,
- c) vkladu nemovité věci do kapitálové společnosti cena nemovité věci určená
  1. znalcem při ocenění nepeněžitěho vkladu,
  2. pro účely zvyšování základního kapitálu kapitálové společnosti podle zákona o obchodních korporacích,
- d) příplatku společníka na vytvoření vlastního kapitálu obchodní společnosti nepeněžním plněním ve formě nemovité věci nad svůj vklad cena této nemovité věci určená podle zákona o obchodních korporacích.

(2) Byly-li při vkladu nemovité věci do obchodní korporace do ceny nemovité věci započteny dluhy převzaté obchodní korporací, zvláštní cenou podle odstavce 1 je cena nemovité věci bez započtení těchto dluhů.

#### § 19

##### **Zvláštní cena v souvislosti s insolvencí**

Zvláštní cena je cena

- a) dosažená prodejem nemovité věci mimo dražbu v rámci insolvenčního řízení,
- b) nemovité věci určená znaleckým posudkem vypracovaným znalcem pro účely ocenění majetkové podstaty a schváleným schůzí věřitelů při provádění reorganizace v rámci insolvenčního řízení, jde-li o vydání části dlužnickových aktiv věřitelům nebo o převod dlužnickových aktiv na nově založenou právnickou osobu, ve které mají věřitelé majetkovou účast.

#### § 20

##### **Zvláštní cena v souvislosti s pozůstalostí**

Zvláštní cena je cena dosažená prodejem nemovité věci

- a) v rámci nařízené likvidace pozůstalosti nebo
- b) z pozůstalosti osobou spravující pozůstalost.

## § 21

### **Zvláštní cena v ostatních případech**

Zvláštní cena je

- a) cena dosažená prodejem nemovité věci z majetku členského státu Evropské unie nebo jiného státu,
- b) při zrušení a vypořádání spoluvlastnictví soudem náhrada, rozdíl v penězích nebo úplata poskytnutá při prodeji nemovité věci v dražbě,
- c) částka odpovídající části peněžního ocenění nemovité věci připadající na spoluvlastnický podíl společníka při sdružení majetku do společnosti,
- d) náhrada za
  1. vyvlastnění stanovená pravomocným rozhodnutím ve vyvlastňovacím řízení nebo v řízení před soudem,
  2. nabytý pozemek zastavěný přestavkem, nebo
  3. stavbu, je-li tato náhrada poskytnuta vlastníkem pozemku stavebníkovi při zániku práva stavby,
- e) náhrada poskytnutá v souvislosti s neoprávněným zřízením stavby na cizím pozemku,
- f) cena stanovená při převzetí pozemku potřebného pro nezbytnou cestu.

## § 22

### **Výlučnost sjednané ceny**

(1) Sjednaná cena je výlučně nabývací hodnotou, jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku nebo do majetku územního samosprávného celku, dobrovolného svazku obcí nebo Regionální rady regionu soudržnosti.

(2) Sjednaná cena je výlučně nabývací hodnotou, jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci ujednané ve smlouvě o výstavbě, které je nabyto za účelem vzniku nové jednotky nebo změny dosavadní jednotky nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou domu.

## § 23

### **Výlučnost zjištěné ceny**

Zjištěná cena je výlučně nabývací hodnotou,

- a) jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě
  1. finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů,
  2. zajišťovacího převodu práva,
  3. úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva,
  4. nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, jejichž je tato nemovitá věc součástí,
- b) je-li současně s nabytím vlastnického práva k nemovité věci nabýváno vlastnické právo k jinému majetku a sjednanou cenu nemovité věci nelze pro účely daně z nabytí nemovitých věcí samostatně stanovit.

## § 24

### **Uznatelný výdaj**

Uznatelným výdajem je odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu, je-li tento posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání, pokud tento výdaj uplatní poplatník v daňovém přiznání nebo v dodatečném daňovém přiznání.

§ 25

**Přepočítání cizí měny na českou měnu**

Je-li úplata stanovena v cizí měně, provede se přepočítání na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou pro den nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

Hlava V

**Sazba, výpočet a rozpočtové určení daně**

§ 26

**Sazba daně**

Sazba daně z nabytí nemovitých věcí činí 4 %.

§ 27

**Výpočet daně**

Daň z nabytí nemovitých věcí se vypočte jako součin základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby daně.

§ 28

**Rozpočtové určení daně**

Výnos daně z nabytí nemovitých věcí je příjmem státního rozpočtu.

**ČÁST DRUHÁ  
SPRÁVA DANĚ**

Hlava I

**Obecná ustanovení**

Díl 1

**Základní ustanovení**

§ 29

**Místní příslušnost**

(1) Místně příslušným ke správě daně z nabytí nemovitých věcí je správce daně, v jehož obvodu územní působnosti se nachází

- a) nemovitá věc, u níž dochází k nabytí vlastnického práva, nebo
- b) pozemek zatížený právem stavby.

(2) Je-li předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která se nachází v územní působnosti více správců daně, je místně příslušným správcem daně místně příslušný správce daně z příjmů poplatníka.

§ 30

**Solidární daňová povinnost**

(1) Poplatníci, u kterých nelze určit velikost jejich podílů na nemovité věci, jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně.

(2) Na poplatníky, kteří jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně, se hledí, jako by měli společnou daňovou povinnost.



(3) Nezvolí-li si poplatníci, kteří jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně, společného zmocněnce, je poplatník, který první podal daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, jejich společným zástupcem.

## § 31

### **Poskytování informací**

(1) Správce daně poskytuje informace o cenách nemovitých věcí a údajích nutných k určení směrné hodnoty zeměměřickým a katastrálním orgánům pro účely vedení cenových údajů a údajů pro daňové účely.

(2) Poskytnutí informací podle odstavce 1 není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu.

## Díl 2

### **Daňové přiznání**

#### Oddíl 1

#### **Lhůta pro podání daňového přiznání**

## § 32

### **Nemovité věci evidované v katastru nemovitostí**

Daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí je poplatník povinen podat nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž byl v katastru nemovitostí proveden vklad

- a) vlastnického práva k nemovité věci,
- b) práva stavby, nebo
- c) správy svěřenského fondu.

## § 33

### **Nemovité věci neevidované v katastru nemovitostí**

(1) Daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí je poplatník povinen podat nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která není evidována v katastru nemovitostí.

(2) Daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí je poplatník povinen podat v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která není evidována v katastru nemovitostí, nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž

- a) byly splněny podmínky pro nabytí vlastnického práva k nemovité věci vydražené v dražbě, s výjimkou veřejné dražby, vydražitelem nebo předražitelem,
- b) bylo vydáno vydražiteli potvrzení o nabytí vlastnického práva k nemovité věci vydražené ve veřejné dražbě, nebo
- c) byla poskytnuta náhrada za neoprávněně zřízenou stavbu nebo nabylo právní moci rozhodnutí soudu nebo nabylo účinnosti právní jednání, kterými se tato náhrada určuje.

Oddíl 2  
**Příloha daňového přiznání**

§ 34

**Písemnost potvrzující nabytí vlastnického práva k nemovité věci**

Přílohou daňového přiznání je

- a) písemnost, na jejímž základě bylo zapsáno vlastnické právo, právo stavby nebo správa svěřenského fondu do katastru nemovitostí, s příloženým vyzněním katastrálního úřadu o provedeném vkladu do katastru nemovitostí, je-li nemovitá věc evidována v katastru nemovitostí, nebo
- b) písemnost, kterou se potvrzuje nebo osvědčuje nabytí vlastnického práva k nemovité věci, není-li nemovitá věc evidována v katastru nemovitostí.

§ 35

**Písemnost potvrzující nebo osvědčující zvláštní cenu**

Přílohou daňového přiznání je písemnost potvrzující nebo osvědčující zvláštní cenu, je-li nabývací hodnotou tato cena.

§ 36

**Znalecký posudek**

(1) Přílohou daňového přiznání je znalecký posudek o zjištěné ceně, je-li nabývací hodnotou

- a) zjištěná cena,
- b) sjednaná cena, je-li porovnávána pro účely určení nabývací hodnoty se srovnávací daňovou hodnotou, pro jejíž určení se použila zjištěná cena, nebo
- c) srovnávací daňová hodnota, pro jejíž určení se použila zjištěná cena.

(2) Znalecký posudek se nevyžaduje, jde-li o nabytí vlastnického práva k

- a) nemovité věci, které je osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí, nebo
- b) pozemku bez trvalého porostu, na němž není zřízena stavba a k němuž nebylo zřízeno právo stavby.

(3) Neposkytne-li poplatník údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty, a to ani na výzvu správce daně, vyzve správce daně poplatníka k předložení znaleckého posudku.

§ 37

**Doklad o zaplacení odměny a nákladů znalci**

Uplatní-li poplatník uznatelný výdaj, je přílohou daňového přiznání doklad o zaplacení odměny a nákladů znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu.

§ 38

**Společné ustanovení pro přílohy daňového přiznání**

Přílohy daňového přiznání postačí přiložit v prosté kopii v listinné nebo elektronické podobě.

§ 39

**Výjimka z povinnosti předkládat přílohy daňového přiznání**

(1) Písemnost, která je přílohou daňového přiznání, se nevyžaduje, pokud správce daně může způsobem umožňujícím dálkový a nepřetržitý přístup z informačních systémů veřejné správy

- a) takovou písemnost získat nebo
- b) skutečnost, která je dokládána takovou písemností, ověřit.

(2) Správce daně zveřejní na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup, která písemnost se nevyžaduje jako příloha daňového přiznání.

### Oddíl 3

## Vyloučení povinnosti podat daňové přiznání

### § 40

#### Poplatníci nepodávající daňové přiznání

Daňové přiznání se nepodává, je-li poplatníkem daně

- a) členský stát Evropské unie,
- b) jiný stát, pokud je nabytí vlastnického práva k nemovité věci osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí.

### Díl 3

## Výjimka ze stanovení a placení daně

### § 41

#### Limit pro stanovení a placení daně

Činí-li daň z nabytí nemovitých věcí méně než 200 Kč, daň se nestanoví a neplatí.

### Hlava II

## Zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně

### § 42

#### Základní ustanovení

Zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně se použijí, zvolí-li si poplatník, že k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu.

### § 43

#### Daňové přiznání

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

(2) Poplatník v daňovém přiznání nevyčísluje daň z nabytí nemovitých věcí.

### § 44

#### Záloha

Poplatník je povinen platit daň z nabytí nemovitých věcí prostřednictvím zálohy ve výši 4 % sjednané ceny.

### § 45

#### Zaokrouhlování zálohy

Záloha se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

§ 46

**Splatnost zálohy**

Záloha je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání.

§ 47

**Vyměření zálohy**

Pro vyměření zálohy se použijí ustanovení daňového řádu o vyměření daně.

§ 48

**Splatnost zálohy vyměřené z moci úřední**

(1) Je-li záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 30 dnů od doručení platebního výměru.

(2) V náhradní lhůtě podle odstavce 1 je splatná i záloha vyměřená z moci úřední.

§ 49

**Vyměření daně vyšší než záloha**

(1) Je-li daň z nabytí nemovitých věcí vyšší než záloha, je rozdíl mezi daní a zálohou splatný ve lhůtě 30 dnů od doručení platebního výměru.

(2) Uhrazená záloha se započítává na úhradu splatné daně.

(3) Činí-li rozdíl mezi daní a zálohou méně než 200 Kč, daň se stanoví ve výši zálohy.

§ 50

**Vyměření daně neodchylující se od zálohy**

(1) Neodchyluje-li se vyměřovaná daň z nabytí nemovitých věcí od vyměřované zálohy, hledí se na vyměřovanou zálohu jako na tvrzenou daň.

(2) Uhrazená záloha se započítává na úhradu splatné daně.

§ 51

**Úrok z prodlení**

(1) Úrok z prodlení v případě úročení nedoplatku na záloze se uplatní i po dni splatnosti zálohované daně.

(2) V případě, kdy v rámci doměření daně dojde ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou a k tomuto zvýšení nedojde v důsledku porušení povinností ze strany poplatníka, poplatníkovi

- a) vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou až od náhradního dne splatnosti doměřeného rozdílu,
- b) nevzniká povinnost uhradit penále u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou.

§ 52

**Dodatečné daňové přiznání**

Poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání, pokud zjistí, že

- a) část daně odpovídající stanovené záloze má být vyšší než poslední známá daň nebo
- b) uvedl nesprávné údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty.

## ČÁST TŘETÍ SPOLEČNÁ USTANOVENÍ

### § 53

#### **Vzájemné darování**

Bylo-li ujednáno, že i dárce bude navzájem obdarován, jedná se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí o koupi nebo směnu, a to i vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany.

### § 54

#### **Zvláštní ustanovení o vzniku daňové povinnosti**

Skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, zakládá daňovou povinnost i v případě, že k ní došlo na základě právního jednání,

- a) od kterého bylo později odstoupeno,
- b) které se později ukázalo zdánlivým nebo neplatným,
- c) které bylo zrušeno splněním rozvazovací podmínky, nebo
- d) které bylo zrušeno z důvodu neúměrného zkrácení.

### § 55

#### **Zánik daňové povinnosti**

(1) Daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká v případě

- a) odstoupení od smlouvy, na jejímž základě bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci,
- b) zdánlivosti nebo neplatnosti právního jednání, na základě kterého bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci,
- c) splnění rozvazovací podmínky,
- d) zrušení smlouvy v důsledku neúměrného zkrácení,
- e) zrušení vyvlastnění, nebo
- f) zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci s výjimkou případu, kdy se převod tohoto práva stane nepodmíněným.

(2) Daňová povinnost podle odstavce 1 zaniká pouze tehdy, pokud

- a) vlastníkem nemovité věci je původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka, a
- b) skutečnost podle odstavce 1 poplatník uplatní v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání.

(3) Daňová povinnost podle odstavce 1 zaniká ke dni nabytí účinnosti rozhodnutí správce daně o stanovení daně na základě přiznání podle odstavce 2 písm. b) s tím, že daň lze stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.

### § 56

#### **Jednotky**

Ustanovení tohoto zákona o jednotce a o nemovité věci se použijí obdobně i na jednotku, která je vymezena podle zákona o vlastnictví bytů, spolu se s ní spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto pozemku.

## ČÁST ČTVRTÁ PŘECHODNÁ A ZRUŠOVACÍ USTANOVENÍ

### § 57

#### Přechodná ustanovení

Pro daňové povinnosti u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

### § 58

#### Zrušovací ustanovení

Zrušuje se:

1. Zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.
2. Zákon č. 18/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.
3. Zákon č. 322/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 18/1993 Sb.
4. V části druhé § 48 zákona č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením.
5. Část desátá zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů).
6. Čl. IV zákona č. 85/1994 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích vybíraných správními orgány České republiky, ve znění zákona č. 10/1993 Sb. a zákona č. 72/1994 Sb., zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění zákona č. 337/1992 Sb., zákona č. 35/1993 Sb. a zákona č. 325/1993 Sb., zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 35/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb., zákona č. 302/1993 Sb., zákona č. 315/1993 Sb. a zákona č. 323/1993 Sb., zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 18/1993 Sb., zákona č. 322/1993 Sb., zákona č. 42/1994 Sb. a zákona č. 72/1994 Sb., zákon č. 331/1993 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 1994 a o změně a doplnění některých zákonů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 35/1993 Sb., zákona č. 96/1993 Sb., zákona č. 157/1993 Sb., zákona č. 196/1993 Sb., zákona č. 323/1993 Sb. a zákona č. 42/1994 Sb.
7. Zákon č. 113/1994 Sb., kterým se doplňuje zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 18/1993 Sb., zákona č. 322/1993 Sb., zákona č. 42/1994 Sb., zákona č. 72/1994 Sb. a zákona č. 85/1994 Sb.
8. Část pátá zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů.
9. Zákon č. 96/1996 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
10. Část šestá zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku).
11. Zákon č. 203/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
12. Část pátá zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů (zákon o nadacích a nadačních fondech).

13. Zákon č. 169/1998 Sb., kterým se mění zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
14. Část třetí zákona č. 95/1999 Sb., o podmínkách převodu zemědělských a lesních pozemků z vlastnictví státu na jiné osoby a o změně zákona č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
15. Část čtvrtá zákona č. 27/2000 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o veřejných dražbách.
16. Část šestá zákona č. 103/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky (katastrální zákon), ve znění zákona č. 89/1996 Sb., zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
17. Část padesátá čtvrtá zákona č. 132/2000 Sb., o změně a zrušení některých zákonů souvisejících se zákonem o krajích, zákonem o obcích, zákonem o okresních úřadech a zákonem o hlavním městě Praze.
18. Část třetí zákona č. 340/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
19. Část čtvrtá zákona č. 364/2000 Sb., o zrušení Fondu dětí a mládeže a o změnách některých zákonů.
20. Část třetí zákona č. 117/2001 Sb., o veřejných sbírkách a o změně některých zákonů (zákon o veřejných sbírkách).
21. Část šestnáctá zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů.
22. Část šestá zákona č. 198/2002 Sb., o dobrovolnické službě a o změně některých zákonů (zákon o dobrovolnické službě).
23. Část třináctá zákona č. 320/2002 Sb., o změně a zrušení některých zákonů v souvislosti s ukončením činnosti okresních úřadů.
24. Část první zákona č. 420/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, a související zákony.
25. Část šestá zákona č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
26. Část čtrnáctá zákona č. 179/2005 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zrušení Fondu národního majetku České republiky.
27. Část šestá zákona č. 342/2005 Sb., o změnách některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o veřejných výzkumných institucích.
28. Část třicátá sedmá zákona č. 186/2006 Sb., o změně některých zákonů souvisejících s přijetím stavebního zákona a zákona o vyvlastnění.
29. Část osmá zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
30. Část šestá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

31. Část pátá zákona č. 270/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
32. Část dvacátá třetí zákona č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím.
33. Zákon č. 476/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.
34. Část čtvrtá zákona č. 215/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění zákona č. 126/2002 Sb., zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, a zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
35. Část sedmnáctá zákona č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu.
36. Část osmá zákona č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
37. Část druhá zákona č. 402/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.
38. Část pátá zákona č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony.
39. Část třetí zákona č. 351/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
40. Část dvanáctá zákona č. 375/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě.
41. Část osmá zákona č. 428/2011 Sb., kterým se mění zákony v souvislosti s přijetím zákona o důchodovém spoření a zákona o doplňkovém penzijním spoření.
42. Část sedmá zákona č. 457/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o Finanční správě České republiky.
43. Část šestá zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.
44. Část třetí zákona č. 466/2011 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 245/2006 Sb., o veřejných neziskových ústavních zdravotnických zařízeních a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a mění související zákony.
45. Část třetí zákona č. 275/2012 Sb., o volbě prezidenta republiky a o změně některých zákonů (zákon o volbě prezidenta republiky).
46. Část osmá zákona č. 396/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
47. Část desátá zákona č. 399/2012 Sb., o změně zákonů v souvislosti s přijetím zákona o pojistném na důchodové spoření.
48. Část druhá zákona č. 405/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě (zákon o vyvlastnění), zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve



- znění pozdějších předpisů, a zákon č. 416/2009 Sb., o urychlení výstavby dopravní, vodní a energetické infrastruktury, ve znění zákona č. 209/2011 Sb.
49. Část čtvrtá a část devátá zákona č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.
50. Část jedenáctá zákona č. 503/2012 Sb., o Státním pozemkovém úřadu a o změně některých souvisejících zákonů.
51. Vyhláška ministerstva financí č. 207/1993 Sb., o osvobození od daně z převodu nemovitostí při převodech některých nemovitostí na obce a na okresní úřady.

**ČÁST PÁTÁ  
ÚČINNOST**

§ 59

Tento zákon nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2014.

## Důvodová zpráva

### I. Obecná část

#### 1. Zhodnocení platného právního stavu

Daň z převodu nemovitostí je společně s daní dědickou a daní darovací upravena zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“).

Předmětem daně z převodu nemovitostí podle tohoto zákona jsou úplatné převody nebo přechody vlastnictví k nemovitostem, přičemž za nemovitosti jsou pro účely zákona považovány věci nemovité, tj. podle dosavadního občanského zákoníku pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem, a dále byty a nebytové prostory.

V platné právní úpravě daně z převodu nemovitostí je osoba poplatníka daně určena v závislosti na tom, zda jde o převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitostem. Při přechodech vlastnického práva je poplatníkem nabyvatel; jde převážně o případy, kdy dosavadní vlastník pozbývá svého vlastnického práva bez své vůle a nelze po něm tudíž úhradu daně z převodu nemovitostí, na němž nemá žádný zájem, spravedlivě požadovat. Při smluvních převodech je poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce; právní úprava zde dosud kromě jiného vycházela z názoru, že převodce má z úplatného převodu finanční prostředky, ze kterých je schopen daň zaplatit. Je-li poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce, je nabyvatel ze zákona ručitelem. Popsaná právní úprava přináší v praxi určité problémy, vyvolané zejména skutečností, že při správě daně již ve většině případů není nemovitost ve vlastnictví poplatníka, ale jiné osoby. Daň je často obtížně vymahatelná, neboť poplatník již nemusí mít dostatečný majetek, který by bylo možno v případě, kdy daň sám neuhradí, postihnout daňovou exekucí. Správa daní se rovněž prodlužuje a její administrativní náročnost pro správce daně se zvyšuje, musí-li být posléze vedeno řízení i s ručitelem. Daná právní úprava je problematická i z pohledu nabyvatele, neboť v postavení ručitele nemá dostatečnou právní jistotu.

Podle současného zákona se základ daně z převodu nemovitostí obecně stanoví porovnáním ceny zjištěné podle oceňovacích předpisů a sjednané ceny, přičemž základem daně je ta vyšší z nich. Ačkoli právní úprava postupně zavádí v případech, kdy nehrozí obcházení zákona simulováním nižších kupních cen, základ daně odvozený z jiné ceny než zjištěné (např. z ceny stanovené v soudním nebo správním řízení, ceny dosažené v dražbě či prodejem prováděným nebo schváleným soudem, ceny určené pro účely ocenění nepeněžitých vkladů do obchodních společností), jde o jednotlivé výjimky z obecného režimu, v jehož rámci je poplatník u většiny zdaňovaných převodů povinen nechat zhotovit pro účely stanovení základu daně znalecký posudek o zjištěné ceně. Povinné předkládání znaleckých posudků zvyšuje finanční náklady poplatníků spojené s daňovou povinností řádově o tisíce korun.

Daň z převodu nemovitostí činí 4 % ze základu daně. Daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání. Poplatník je povinen podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k rozhodné právní skutečnosti, např. k provedení vkladu do katastru nemovitostí, nabytí právní moci rozhodnutí ap.

U daně z převodu nemovitostí lze uplatnit řadu osvobození, zejména u převodů a přechodů vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s privatizací státního majetku a při převodech a přechodech majetku obchodních společností nebo družstev, ale také např. u převodů bytů. Rozsah osvobození je změněn zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů

související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, který již byl schválen Parlamentem České republiky a jímž se mimo jiné ruší osvobození vkladů nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností a družstev.

Současná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace.

## **2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy**

K základním cílům nové právní úpravy transferové daně, jejíž název se v souvislosti s připravovaným sjednocením osoby poplatníka mění na daň z nabytí nemovitých věcí, patří:

### **A) Přizpůsobení úpravy daně z nabytí nemovitých věcí rekonstrukci soukromého práva**

Nový občanský zákoník, účinný od 1. ledna 2014, mění oproti dosavadnímu stavu již samotné pojetí nemovitých věcí. V důsledku návratu k zásadě superficies solo cedit pozbývá stavba, až na několik výjimek, charakteru samostatné věci a stává se součástí pozemku; současně nový občanský zákoník rozšiřuje pojem nemovitých věcí i na věcná práva k nim. Nový občanský zákoník rovněž zavádí některé nové právní instituty, resp. navrácí se k některým tradičním právním institutům (např. právo stavby, svěřenský fond), popř. mění jejich pojetí a obsah (např. sdružení majetku do společnosti, spoluvlastnictví). Nová úprava daně z nabytí nemovitých věcí, zejména pokud jde o vymezení předmětu daně, na tuto úpravu navazuje - vychází z nové koncepce nemovitých věcí, ačkoli nerozšiřuje předmět daně v odpovídajícím rozsahu, ale omezuje ho oproti vymezení nemovitých věcí v novém občanském zákoníku pouze na nabytí vlastnického práva k hmotným nemovitém věcem a k právu stavby, a zohledňuje i existenci a obsah právních institutů podle nového občanského zákoníku (např. předmětem daně má být i nabytí nemovité věci do svěřenského fondu).

Novou úpravu daně z nabytí nemovitých věcí je nezbytné navázat rovněž na nový zákon o obchodních korporacích, který nabývá účinnosti současně s novým občanským zákoníkem, a to především v ustanoveních týkajících se vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací.

### **B) Sjednocení osoby poplatníka na nabyvatele**

Nová právní úprava přináší zásadní změnu v osobě poplatníka daně, jímž má být ve všech případech nabyvatel, přičemž současně dojde ke zrušení institutu ručitele daně.

Tato změna přináší zlepšení postavení nabyvatele, neboť ten podle stávající právní úpravy při sjednávání kupní ceny nemá jistotu, zda nebude hradit daň namísto převodce z titulu ručení. Může nastat situace, kdy nabyvatel zaplatí převodci kupní cenu zohledňující daň z převodu nemovitostí a následně na něm bude tato daň jako na ručiteli požadována správcem daně. Fakticky tak nabyvatel může zaplatit daň dvakrát s tím, že platba daně správcem daně bude vyšší o daň z částky daně zohledněné v kupní ceně.

Podle současné právní úpravy daně z převodu nemovitostí je kromě převodce již dnes v mnoha případech poplatníkem daně nabyvatel (např. výkon rozhodnutí, dražby, exekuce) a tato skutečnost je v povědomí poplatnické veřejnosti. Sjednocení poplatníka daně v osobě nabyvatele bude znamenat zjednodušení zákona a větší právní jistotu pro poplatníky této daně, neboť nebude zapotřebí posuzovat, zda je v konkrétním případě poplatníkem převodce nebo nabyvatel nemovité věci.

Přijetí této nové koncepce poplatníka daně umožní opuštění institutu zákonného ručení.

Změna právní úpravy odpovídá právní úpravě v řadě států Evropské unie. Úplatné převody nemovitostí jsou zdaněny nebo zpoplatněny ve 20 z 27 členských států Evropské unie, přičemž nabyvatel je poplatníkem v 16 státech, pouze ve 2 členských státech Evropské

unie platí daň společně převodce i nabyvatel, převodce je poplatníkem pouze ve 2 členských státech Evropské unie.

Novou právní úpravou tak dojde ke sjednocení s právní úpravou převažující v ostatních zemích Evropské unie.

Dalším důležitým cílem sjednocení osoby poplatníka na nabyvatele je vyšší efektivita výběru daně jednak v důsledku zkrácení daňového řízení a snížení jeho administrativní náročnosti, zejména v souvislosti se zánikem institutu zákonného ručitele u této daně, jednak v důsledku snazší vymahatelnosti daně v případné daňové exekuci, kterou lze u nabyvatele provést v krajním případě i formou prodeje předmětné nemovité věci v jeho vlastnictví.

### **C) Redukce případů povinného předkládání znaleckých posudků pro účely stanovení základu daně**

Navrhovaný zákon navazuje na dosavadní právní úpravu a dále snižuje počet případů, kdy je pro stanovení základu daně nezbytné vypracování znaleckého posudku určujícího zjištěnou cenu, a tím i snižuje náklady poplatníků na zajištění těchto posudků.

Uvedenou redukci umožňuje zcela nová koncepce úpravy základu daně (resp. nabývací hodnoty, od níž se základ daně odvozuje) při nabytí běžně převáděných nemovitých věcí, k nimž patří rodinné domy, stavby pro rodinnou rekreaci, garáže, pozemky tvořící s těmito stavbami funkční celek, pozemky, jejichž součástí jsou tyto stavby, a dále pozemky bez trvalého porostu, na nichž není zřízena stavba a k nimž nebylo zřízeno právo stavby, a bytové, garážové, sklepní a komorové jednotky. Převody těchto nemovitých věcí tvoří přibližně 70-80 % všech uskutečněných převodů.

Pro účely určení nabývací hodnoty těchto nemovitých věcí se – oproti dosavadní úpravě - nebude sjednaná cena porovnávat se zjištěnou cenou podle oceňovacích předpisů, ale se srovnávací daňovou hodnotou, jež bude primárně odvozena od tzv. směrné hodnoty, která vychází z cen běžně převáděných nemovitých věcí (při zohlednění jejich druhu, polohy, účelu, stavu, stáří, vybavení a stavebně technických parametrů) v daném místě a srovnatelném časovém období, nashromážděných správci daně. Současně se poplatníkovi poskytuje možnost volby, zda se pro určení srovnávací daňové hodnoty jím nabývané nemovité věci použije namísto směrné hodnoty zjištěná cena (v tomto případě bude ovšem povinen předložit znalecký posudek).

Hlavním důvodem této změny v úpravě základu daně u běžně převáděných nemovitých věcí, která současně představuje předstupeň k plánovanému budoucímu oceňování nemovitých věcí pro daňové účely obvyklou cenou, jež je podmíněno naplněním registru nemovitých věcí dostatečným množstvím údajů o nemovitých věcech, včetně údajů cenových, je snížení administrativní a finanční zátěže na straně poplatníků. V případech, kdy bude nabývací hodnota stanovena na základě srovnání sjednané ceny se srovnávací daňovou hodnotou odvozenou od směrné hodnoty, vypočte a vyměří daň správce daně. Poplatník přitom bude mít možnost zjistit výši srovnávací daňové hodnoty odvozené od směrné hodnoty na internetu pomocí daňové kalkulačky na základě uvedení údajů o nabývané nemovité věci. Směrnou hodnotu však lze zatím využít pouze u běžně převáděných nemovitých věcí, neboť u jiných, např. atypických staveb, nemá správce daně k dispozici dostatečné údaje o nemovitých věcech daného druhu pro určení její výše. S ohledem na tyto další případy se nově zavádí možnost, aby poplatník uplatnil odměnu a náklady uhrazené znalci za vyhotovení znaleckého posudku, který je zákonem vyžadován pro účely stanovení daně, jako daňový výdaj.

### **D) Snížení administrativní náročnosti správy daně**

Dalším ze zásadních cílů, které nový zákon sleduje, je snižování administrativní zátěže související se stanovením a vybráním daně, a to jak na straně poplatníků, tak na straně správců daně. Návrh nového zákona přináší kromě podstatného omezení povinnosti

předkládat znalecké posudky o zjištěné ceně nabyvaných nemovitých věcí podle zákona upravujícího oceňování majetku i další změny v daném směru.

Návrh úpravy daně z nabytí nemovitých věcí předpokládá postupné omezování rozsahu písemností, jež budou poplatníci povinni k daňovým přiznáním přikládat. Správce daně nebude od poplatníků vyžadovat předkládání písemností v případech, kdy si může potřebné údaje ověřit bezplatně z informačních systémů veřejné správy (zpočátku půjde především o písemnosti potvrzující nebo osvědčující zvláštní cenu, např. uložené ve sbírce listin obchodního rejstříku; do budoucna, s postupující elektronizací katastru nemovitostí, lze počítat i se smlouvami, na jejichž podkladě se provádí vklad do katastru nemovitostí). Současně návrh zákona nově umožňuje, aby poplatník dodal vyžadované přílohy daňového přiznání pouze ve formě prosté kopie v listinné nebo elektronické podobě. Těmito změnami dojde k časovým i finančním úsporám na straně poplatníků.

Důležitým opatřením v daném směru je též změna v charakteru daňové povinnosti manželů při nabytí nemovité věci do jejich společného jmění, v jejímž důsledku budou manželé nově poplatníky daně společně a nerozdílně. Tato úprava lépe odpovídá pojetí a smyslu společného jmění manželů a oproti současnému stavu, kdy je každý z manželů samostatným poplatníkem daně, bude představovat podstatné zjednodušení správy daně nejen z hlediska poplatníků, ale i z hlediska správce daně.

#### **E) Aktualizace systému osvobození od daně**

V rámci přípravy návrhu nového zákona byla přezkoumána jednotlivá ustanovení dosavadní právní úpravy týkající se osvobození od daně z hlediska jejich současné potřeby a odůvodněnosti. Bylo zjištěno, že mnohá osvobození, která byla do zákona zakotvena již v 90. letech minulého století, vycházejí ze specifických okolností společenské a ekonomické transformace v daném období a již neodpovídají aktuální situaci.

Tato osvobození, z nichž některá jsou již víceméně překonána (např. osvobození převodů a přechodů vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s privatizací státního majetku) a další se ve změněných ekonomických a společenských podmínkách jeví jako nesystémová nebo neopodstatněná (např. osvobození vkladů do obchodních společností a družstev, které mělo podpořit rozvoj podnikání v počáteční fázi tržního hospodářství), byla zrušena. V případě zrušení osvobození vkladů do obchodních společností a družstev přebírá návrh nového zákona právní úpravu obsaženou již v zákoně č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

Přizpůsobením navrhované úpravy právním předpisům Evropské unie došlo dále k redukci osvobození v případech nabytí nemovité věci z majetku státu, popř. územního samosprávného celku, právnickou osobou, jejíž je tento subjekt zřizovatelem nebo jediným členem. V těchto případech lze osvobození přiznat jen za podmínky, že nejde o veřejnou podporu neslučitelnou s vnitřním trhem podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, tj. — vykonává-li nabyvatel ekonomickou činnost - obvykle pouze v rozsahu podpory de minimis, popř. v rozsahu podpory podřaditelné pod některou z blokových výjimek.

V důsledku redukce případů osvobození od daně lze - v rozsahu, v jakém se tato osvobození skutečně uplatňovala - očekávat snížení administrativní náročnosti spojené se správou daně (např. s ohledem na časový test u osvobození vkladů do obchodních společností) a současně zvýšení daňových výnosů. Rozsah osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle navrhovaného zákona byl naproti tomu ve srovnání se stávající úpravou rozšířen o osvobození nabytí vlastnického práva k nemovité věci jejím uživatelem na základě finančního leasingu. Důvodem této změny je snaha sjednotit rozsah zdanění v případě nabytí nemovité věci formou finančního leasingu s jinými způsoby jejího nabytí (např. na

úvěr), tj. i zde podrobit dani pouze jedno nabytí (a to nabytí nemovité věci poskytovatelem leasingu).

Navrhovaná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace.

### **3. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy**

Nezbytnost přijetí nového zákona vyplývá z potřeby zajistit zdanění úplatných převodů a přechodů nemovitých věcí i poté, co bude v souladu s Programovým prohlášením Vlády České republiky ze dne 4. srpna 2010 daň dědická a daň darovací transformována pod režim daně z příjmů a dosavadní zákon č. 357/1992 Sb. bude zrušen.

Právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí musí být logicky vázána na právní úpravu nemovitých věcí a právních vztahů k nim obsaženou v občanském zákoníku. K 1. lednu 2014 má nabýt účinnosti nový občanský zákoník, který přináší v této oblasti podstatné změny, ať již jde o nové pojetí nemovitých věcí či o zavedení nových právních institutů nebo změnu jejich obsahu. Těmto změnám se musí úprava daně z nabytí nemovitých věcí, zejména ohledně vymezení svého předmětu, nutně přizpůsobit. Obdobně, byť v menší míře, se musí přizpůsobit i změnám v oblasti obchodního práva, které přináší nový zákon o obchodních korporacích, účinný od stejného data.

Současně je třeba odstranit některé nedostatky dosavadní právní úpravy, zejména snížit administrativní náročnost správy daně pro poplatníky i správce daně.

### **4. Soulad navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem**

Základní meze pro uplatňování daňových zákonů stanoví Ústava České republiky (dále jen "Ústava") a Listina základních práv a svobod (dále jen "Listina").

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Dle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění se Ústavní soud věnoval již mnohokrát, např. v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 12/03 či Pl. ÚS 7/03 (vyhlášeném pod č. 512/2004 Sb.), přímo ve vztahu k dani z převodu nemovitostí pak v nálezu sp. zn. Pl. 29/08. Z této judikatury vyplývá, že:

1. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy), plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost.

2. Ústavní přezkum daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny. K principu rovnosti Ústavní soud ve své konstantní judikatuře uvádí, že se nejedná o kategorii absolutní, nýbrž relativní (srov. Pl. ÚS 22/92).

3. Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek

nebo jiné obdobné peněžité plnění případný zásah do práva vlastnického (čl. 11 Listiny), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivce státu, vůči majetkovému substrátu jednotlivce, nabývá škrtícího (rdousícího) působení. Jinými slovy ke škrtícímu (rdousícímu) působení dochází, má-li posuzovaná daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

V případě navrhované právní úpravy jsou splněna výše uvedená ústavní hlediska pro ukládání daní z níže uvedených důvodů.

- a) Úprava daně z nabytí nemovitých věcí není založena na neodůvodněném rozlišování subjektů nebo práv, a proto se nepřičí principu akcesorické rovnosti.
- b) I nadále jsou zdaňovány transfery týkající se nemovitých věcí (nikoliv movitých). Tato skutečnost není v rozporu s principem neakcesorické rovnosti (srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. 29/08 – bod 56).
- c) Nadále jsou zdaňovány transfery týkající se bytů ve vlastnictví, a nikoliv bytů družstevních, což není v rozporu s ústavním pořádkem (srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. 29/08 – bod 57).
- d) Při navrhované sazbě daně ve výši 4 % nelze hovořit o škrtícím (rdousícím) působení či o zničení majetkové základny poplatníka (srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. 29/08 – body 53 a 54).

Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí již není převodce, ale výlučně nabyvatel. Nabyvatel totiž k tomu, aby úplatně nabyl vlastnické právo k nemovité věci, musí mít dostatek finančních prostředků včetně finančních prostředků na úhradu daně z nabytí nemovitých věcí. Tato skutečnost vylučuje, aby došlo ke zničení majetkové základny poplatníka. Z povahy věci by tak daň z nabytí nemovitých věcí neměla mít škrtící (rdousící) efekt.

K tomu lze doplnit, že i podle současné právní úpravy je v určitých případech (tzv. přechodů) poplatníkem daně z převodu nemovitostí nabyvatel, přičemž v ostatních případech je ručitelem, s tím, že tato úprava daně z převodu nemovitostí nebyla Ústavním soudem shledána jako protiústavní.

Navrhovaná právní úprava je tak plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky.

## **5. Soulad navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána**

Navrhovaná právní úprava není v rozporu se zvláštními mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu.

Pokud jde o Úmluvu o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), právo na pokojné užívání majetku, chráněné čl. 1 jejího Dodatkového protokolu, není absolutním právem, neboť tentýž článek přiznává smluvním státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut. Úmluva nepodmiňuje přípustné zásahy do vlastnického práva v dané oblasti jejich objektivní nezbytností, ale vyhrazuje státům právo určit, co za nezbytné považují. Z toho vyplývá, že aplikace Úmluvy v daňové oblasti je velmi omezená.

Navrhovaná právní úprava je proto plně v souladu s mezinárodními smlouvami, kterými je Česká republika vázána.

## **6. Soulad navrhovaného řešení se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii**

Právní úprava přímých daní, mezi něž náleží i daň z nabytí nemovitých věcí, je v pravomoci členských států a obecně nepodléhá harmonizaci na úrovni Evropské unie. V této oblasti má Rada pouze pravomoc přijímat směrnice ke sbližování vnitrostátních právních předpisů, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu, a to na základě čl. 115 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“). Kromě toho jsou členské státy povinny při výkonu svých pravomocí respektovat principy dané SFEU (zejména články 18 SFEU, 45 SFEU, 49 SFEU, 56 SFEU, 63 SFEU) a dbát na to, aby nedocházelo k neodůvodněné diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo neodůvodněnému omezování volného pohybu osob, služeb a kapitálu nebo svobody usazování, jak bylo opakovaně potvrzeno Soudním dvorem Evropské unie. Navrhovaná právní úprava není s těmito principy v rozporu.

Oblast daně z nabytí nemovitých věcí není upravena sekundárním právem Evropské unie.

Navrhovaná právní úprava je tudíž plně slučitelná s právem Evropské unie a respektuje všechny závazky, které pro Českou republiku v této oblasti z členství v Evropské unii vyplývají.

## **7. Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy**

Nová právní úprava zákona o dani z nabytí nemovitých věcí přináší oproti té dosavadní koncepčně nové změny v právní regulaci zdanění nabývání nemovitých věcí. Kumulativní fiskální dopad změn je z těchto důvodů velmi obtížně vyčíslitelný, navíc výchozí údaje nejsou v evidencích a výstupech z automatizovaného daňového informačního systému /ADIS/ sledovány a jejich dohledání například ve spisech správců daně pro zpracování alespoň kvalifikovaného odhadu by obnášelo nepřiměřené administrativní náklady. Z těchto důvodů se kvantifikované zhodnocení dopadů omezuje pouze na vybrané aspekty navrhované právní úpravy. Hlavní přínos nové právní úpravy totiž nelze hodnotit jen podle objemu daně, ale primárně z hlediska zavedení samostatné daně z nabytí nemovitých věcí, která navazuje na úpravu nového občanského zákoníku a zákona o daních z příjmů transformujícího z původního zákona č. 357/1992 Sb., jenž bude v této souvislosti zrušen, daň dědickou a daň darovací. Nepřijetí navrhované právní úpravy, tj. situace, kdy by transfer nemovitých věcí nepodléhal žádné dani, by vedlo k výpadku inkasa do státního rozpočtu v celém rozsahu výnosu z dosavadní daně z převodu nemovitostí, tj. v porovnání s rokem 2012 o 7,6 mld. Kč.

V důsledku změny osoby poplatníka v případě smluvních převodů lze očekávat snížení kupních cen cca o 3,8 %, což se projeví odpovídajícím poklesem ročního daňového inkasa (předpoklad v rozmezí 200-271 mil. Kč). Pozitivním přínosem dané změny je snížení nedoplatků a zlepšení podmínek jejich vymahatelnosti u nabyvatele.

Ke snížení inkasa daně povede i nová konstrukce nabývací hodnoty (od níž se odvozuje základ daně), podle níž se pro tyto účely nebude již porovnávat sjednaná cena se zjištěnou cenou, ale se srovnávací daňovou hodnotou, jež svou výší odpovídá pouze 75 % zjištěné ceny (popř. – u běžně převáděných nemovitých věcí - směrné hodnoty).

Obdobný efekt snížení daňových výnosů bude mít i nově zavedené osvobození nabytí vlastnického práva k nemovité věci jejím uživatelem na základě finančního leasingu.

Naproti tomu v důsledku dalších navrhovaných změn právní úpravy lze předpokládat částečné zvýšení příjmů státního rozpočtu. Bude tomu tak zejména u zrušení některých dosavadních osvobození od daně a snížení rozsahu osvobození nových staveb pouze na nemovité věci nabývané za účelem bydlení a rozsahu osvobození v případech nabytí nemovité věci z majetku státu, popř. územního samosprávného celku, právnickou osobou, jejíž je tento



subjekt zřizovatelem nebo jediným členem, v souladu s přímo použitelnými předpisy Evropské unie a dále zrušení zvláštního režimu pro zdanění směny nemovitých věcí, v jehož důsledku se daňový výnos u tohoto typu nabytí zdvojnásobí. Ke zvýšení daňového inkasa rovněž přispěje i absence osvobození vkladů do základního kapitálu obchodních korporací (za roky 2009-2011 v průměru cca o 600 mil. Kč ročně). V tomto případě se však jedná o právní regulaci převzatou novým zákonem z již přijaté právní úpravy, která má nabýt účinnosti k 1. lednu 2015.

Pozitivním ekonomickým přínosem některých změn obsažených v nové právní úpravě (např. zrušení institutu ručitele nebo zavedení solidární daňové povinnosti manželů), je snížení administrativní náročnosti správy daně, což zajistí vyšší efektivitu výběru daně ze strany správce daně a současně ušetří poplatníkům zbytečné finanční i časové náklady. Ještě výraznější úsporu těchto nákladů na straně poplatníků lze očekávat v důsledku navrhovaného snížení rozsahu povinnosti předkládat znalecké posudky v souvislosti s možným využitím směrné hodnoty pro účely stanovení základu daně u přibližně 70-80 % případů nabytí nemovitých věcí (úspory budou představovat minimálně 115 mil. Kč ročně) a – v menší míře – i v důsledku omezení rozsahu listin, jež musí poplatník přikládat k daňovému přiznání, popř. v důsledku možnosti přikládat tyto listiny pouze v prostých kopiích v listinné nebo elektronické podobě.

Přijetí nového zákona vyžaduje zvýšené počáteční náklady na přizpůsobení systému ADIS nové právní úpravě. Důvodem je skutečnost, že s ohledem na přechodná ustanovení navrhovaného zákona bude po dobu tří let nezbytné vést v systému ADIS pro daný typ majetkové daně dvě samostatné úlohy – pro novou daň z nabytí nemovitých věcí a pro stávající daň z převodu nemovitostí -, které navíc vzhledem k podstatným rozdílům v právní úpravě těchto daní vyžadují značně odlišné zpracování. Tyto náklady budou podle předběžného hrubého odhadu Generálního finančního ředitelství činit cca 30-50 mil. Kč; odpovídající prostředky budou nárokovány ze státního rozpočtu. Současně se předpokládá určité zvýšení administrativní náročnosti (zejména v důsledku zavedení směrné hodnoty a vyměřování daně v případech, kdy je tato hodnota relevantní pro stanovení základu daně, správcem daně) i navýšení počtu úředních osob spravujících daň z nabytí nemovitých věcí, nikoli však celkový nárůst počtu úředních osob správce daně. Dané administrativní náklady budou zčásti kompenzovány účinkem jiných, shora popsaných změn právní úpravy vedoucích ke snížení administrativní náročnosti správy daně; plánovaná transformace daně dědické a daně darovací pod daň z příjmů současně umožní přeřazení úředních osob dosud spravujících tyto daně na správu daně z nabytí nemovitých věcí. V této souvislosti se tudíž nepředpokládají zvýšené požadavky na státní rozpočet, neboť daňová správa pokryje uvedené náklady z vlastních zdrojů.

Navrhovaná právní úprava nemá přímý vliv na podnikatelské prostředí (s výjimkou zrušení osvobození vkladů do obchodních korporací, které však převzala z již přijaté právní úpravy), na ostatní veřejné rozpočty, na specifické skupiny obyvatel včetně národnostních menšin ani na životní prostředí.

## **8. Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů**

Hlavním cílem návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je zajistit zachování samostatné transferové daně v souvislosti s plánovanou transformací daně dědické a daně darovací pod režim daně z příjmů se současným zrušením zákona č. 357/1992 Sb. Návrh zákona navazuje na rekodifikaci soukromého práva a v potřebném rozsahu zohledňuje také novou právní úpravu obsaženou v zákoně o obchodních korporacích. U zákona o dani z nabytí

nemovitých věcí se nepředpokládá jeho dopad na ochranu soukromí a na ochranu osobních údajů.

## **9. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)**

Obecně lze k navrhované úpravě ve vztahu ke vzniku korupčních rizik uvést následující:

### **9.1. Přiměřenost**

Po stránce věcné představuje navržená právní úprava regulaci práv a povinností v oblasti daní, které lze ukládat pouze na základě zákona. Práva a povinnosti v daňové oblasti musí být regulovány právním předpisem o síle zákona jako jediným přiměřeným nástrojem.

Jedním z hlavních cílů návrhu zákona je jednoznačnost a vnitřní bezrozpornost jednotlivých ustanovení, neboť jednoznačné a jasně formulované ustanovení je méně náchylné z hlediska zneužití ke korupčnímu jednání, protože jeho výklad připouští minimální pochybnosti.

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působností, tak míra diskrece, kterou zákon při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu umožňuje, resp. jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě takového ustanovení vždy poměřuje nezbytnost zavedení takové diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo.

Navržená právní úprava mění kompetence správních orgánů pouze způsobem, který zpřesňuje rozsah kompetencí stávajících. V případě, že zavádí kompetenci novou, tak pouze v rozsahu nezbytném pro úpravu vztahů, které mají být právní úpravou nově regulovány.

### **9.2. Efektivita**

Z hlediska efektivity lze k předložené úpravě uvést, že k uložení i k vynuucování splnění povinnosti při správě daní je věcně a místně příslušný správce daně (§ 29 návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, § 4 a násl. zákona o Finanční správě České republiky). Správce daně obvykle disponuje podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynuucování. Nástroje kontroly a vynuucování jsou v oblasti správy daní upraveny jako obecné instituty daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že správci daně jsou orgány Finanční správy České republiky, je v daňové oblasti zajištěna kontrola plnění zákonem uložených povinností. Orgány Finanční správy České republiky jsou třístupňovou soustavou orgánů, jejichž působnost je rozložena na celé území České republiky. To zajišťuje rovněž optimální vertikální rozložení výkonu zákonné působnosti. Vnitřní organizační struktury těchto orgánů jsou pak uspořádány tak, aby rozsah působnosti, která jim byla zákonem svěřena, byly schopny plně a efektivně zajišťovat.

Efektivita implementace navržené právní úpravy je rovněž dána širokým okruhem daňových subjektů, vůči nimž regulace směřuje a jimž jsou práva a povinnosti stanovovány na principu rovnosti.

### **9.3. Odpovědnost**

Z hlediska odpovědnosti lze ke zvolené právní úpravě uvést, že z úpravy příslušnosti v rámci výkonu správy daní je vždy zřejmé, jaký konkrétní správce daně je v daném případě příslušný (§ 29 návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, § 4 a násl. zákona o Finanční správě České republiky). Zvolená právní úprava vždy jasně reflektuje požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem.

Odpovědnou osobou na straně správce daně je v daňovém řízení vždy úřední osoba (např. zaměstnanec v příslušném orgánu Finanční správy České republiky, srov. § 12 daňového řádu). Určení konkrétní úřední osoby je prováděno na základě vnitřních předpisů, resp. organizačního uspořádání konkrétního správního orgánu, přičemž popis své organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Totožnost konkrétní úřední osoby je přitom seznatelná zákonem předvídaným postupem (§ 12 odst. 4 daňového řádu). Úřední osoba je povinna se při výkonu působnosti správního orgánu prokazovat příslušným služebním průkazem.

Při tvorbě právní úpravy se z hlediska koncentrace, resp. dekoncentrace, respektuje struktura daných orgánů, jimž je působnost svěřována. V daňové oblasti se jedná o strukturu orgánů Finanční správy České republiky. Soustava orgánů je koncipována na klasickém hierarchickém principu nadřízenosti a podřízenosti jednotlivých orgánů, které soustavu tvoří. Vlastní orgány i soustava jako celek fungují na obvyklém monokratickém principu řízení. Působnost správce daně prvního stupně je tak svěřena finančnímu úřadu, aby v rámci hierarchie byl zajištěn devolutivní účinek opravných prostředků a efektivní mechanismus vnitřní kontroly.

Ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu stanoví, že každé rozhodnutí musí obsahovat jak označení správce daně, který rozhodnutí vydal, tak podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka, případně uznávaný elektronický podpis úřední osoby. Tím je vždy možno původce rozhodnutí jasně a osobně identifikovat.

#### 9.4. Opravné prostředky

Zakotvení opravných prostředků poskytuje daňovému subjektu možnost případné účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v první řadě v podobě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání, resp. rozklad (§ 109 a násl. daňového řádu). V souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu má správce daně povinnost v rozhodnutí uvést poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Neúplné, nesprávné nebo chybějící poučení je spojeno s důsledky *pro bono* daného subjektu uvedenými v § 110 odst. 1 daňového řádu. Existuje také možnost užití mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu (§ 117 a násl. daňového řádu). Vedle opravných prostředků daňový řád připouští rovněž jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (§ 159 daňového řádu), stížnost (§ 261 daňového řádu), podnět na nečinnost (§ 38 daňového řádu).

#### 9.5. Kontrolní mechanismy

Z hlediska systému kontrolních mechanismů je nutno uvést, že oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu, jenž obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí, a to primárně formou opravných prostředků. Proti rozhodnutím je možno podat odvolání anebo v určitých případech užít mimořádných opravných prostředků či jiných prostředků ochrany (viz předchozí bod). Vedle toho lze využít rovněž dozorčí prostředky, čímž je zaručena dostatečná kontrola správnosti a zákonnosti všech rozhodnutí vydávaných v režimu daňového řádu.

Soustavy orgánů vykonávajících správu daní současně disponují interním systémem kontroly v rámci hierarchie nadřízenosti a podřízenosti včetně navazujícího systému personální odpovědnosti. V případě vydání nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu je s odpovědností konkrétní úřední osoby spojena eventuální povinnost regresní

náhrady škody, za niž v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu odpovídá stát.

Z hlediska transparency a otevřenosti dat lze konstatovat, že navrhovaná úprava nemá vliv na dostupnost informací dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti pod hrozbou pokuty do výše 500 000 Kč a nemohou být zpřístupněny veřejnosti. Tím ovšem nemůže být dotčeno právo samotného daňového subjektu na informace o něm soustředěvané. Toto právo je realizováno prostřednictvím nahlížení do spisu a osobních daňových účtů. Získání informací je daňovým subjektům umožněno také prostřednictvím daňové informační schránky dle § 69 daňového řádu.

## **10. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)**

### **1. Důvod předložení**

#### **1.1. Název**

#### **Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí**

Návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je předkládán v souladu s Plánem legislativních prací vlády na rok 2013 schváleným usnesením vlády č. 84 ze dne 6. února 2013.

#### **1.2. Identifikace problému**

Nezbytnost nové úpravy daně z nabytí nemovitých věcí je vyvolána především přijetím nového občanského zákoníku a zákona o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Oba kodexy nabývají účinnosti 1. 1. 2014.

V důsledku toho je zapotřebí novou úpravu daně z nabytí nemovitých věcí přizpůsobit a provázat s novými principy především občanského, v menší míře potom i obchodního práva, neboť tyto základní předpisy obsahují úpravy, které budou mít dopad na zdanění úplatných nabytí nemovitých věcí.

Nový občanský zákoník přináší podstatné změny kromě jiného především v oblasti nemovitých věcí. Jde o změny v pojetí nemovitých věcí oproti dosavadnímu stavu, neboť vymezení nemovitých věcí je rozšířeno i na věcná práva k nim a zavádí se některé nové instituty, např. právo stavby, které je také prohlášeno za nemovitou věc.

Dochází k návratu k zásadě superficies solo cedit a v důsledku toho se stavba, nejedná-li se o stavbu jen dočasnou, prohlašuje za součást pozemku. V případě podzemních staveb se rozlišují jednak samostatné stavby se zvláštním hospodářským určením (např. metro, vinný sklep pod cizím pozemkem atp.), které se rovněž prohlašují za samostatné nemovité věci, jednak podzemní stavby zřízené jako součást určitého pozemku, které jsou jeho součástí celé, byť zasahují pod cizí pozemek.

Dalším důvodem pro vydání nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je transformace daně dědické a daně darovací pod režim daně z příjmů v souladu s Programovým prohlášením Vlády České republiky ze dne 4. srpna 2010. Předpokládá se, že

novela zákona o daních z příjmů, ve které budou zahrnuty pod příjmy rovněž bezúplatná nabytí majetku a nabytí majetku děděním, bude účinná od 1. 1. 2014.

V souvislosti s uvedenou změnou dojde ke zrušení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), a daň z převodu nemovitostí bude upravena jako daň z nabytí nemovitých věcí samostatně novým zákonem.

Platná právní úprava daně z převodu nemovitostí vykazuje některé nedostatky, jež je třeba odstranit. Zejména se jedná o případy obcházení daňové povinnosti při převodu nemovité věci formou vkladu do obchodní korporace.

Zákonem č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (JIM), který nabývá účinnosti od 1. 1. 2015, bylo zrušeno osvobození vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací. Vzhledem k tomu, že tato změna bude převzata do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s předpokládanou účinností od 1. 1. 2014, dojde fakticky k účinnosti změny již od tohoto data.

Současně existuje stále aktuální problém, kterým je administrativní zátěž spojená s vybráním daně, a to jak na straně daňových poplatníků, tak i správců daně. V tomto směru je nezbytné v novém zákoně připravit řešení k jejímu omezení.

Vzhledem k tomu, že základ daně z převodu nemovitostí se u smluvních úplatných převodů stanoví na základě porovnání sjednané ceny a zjištěné ceny stanovené znaleckým posudkem, poplatníci často poukazují na značné finanční náklady spočívající v úhradě znaleckého posudku a požadují možnost alespoň snížení základu daně o tento výdaj.

Rovněž mnohá osvobození od daně již dnes neodpovídají aktuální situaci, některá z nich jsou v současnosti víceméně překonána, případně se ve změněných ekonomických a společenských podmínkách jeví jako nesystémová nebo neopodstatněná. Proto je nezbytné provést jejich aktualizaci.

### **1.3. Popis současného právního stavu**

Právní úprava daně z převodu nemovitostí je obsažena v zákoně č. 357/1992 Sb., který nabyl účinnosti 1. ledna 1993. Kromě daně z převodu nemovitostí jsou v tomto zákoně upraveny i další dvě z majetkových daní, a to daň dědická a daň darovací. Daň z převodu nemovitostí je z uvedených majetkových daní nejvýznamnější a představuje zhruba 91 % z celkového inkasa těchto daní.

Daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí nahradily notářský poplatek z dědictví, notářský poplatek z darování a notářský poplatek z převodu nemovitostí, které byly upraveny zákonem č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a byly vybírány do konce roku 1992.

Předmětem daně z převodu nemovitostí jsou úplatné převody nebo přechody vlastnictví k nemovitostem včetně zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem, přičemž za nemovitosti jsou pro účely zákona považovány věci nemovité, byty a nebytové prostory. Daň z převodu nemovitostí je spojena se změnou v osobě vlastníka a postihuje převod nebo přechod nemovitosti od jednoho vlastníka k druhému.

K úplatným převodům vlastnictví k nemovitostem dochází jednak na základě smluv vznikajících při rovnosti smluvních stran jako projev jejich svobodné vůle, k úplatným

přechodům vlastnického práva k nemovitostem dochází zpravidla bez vůle vlastníka na základě právní skutečnosti, jejíž jednou z náležitostí je místo projevu vůle dosavadního vlastníka projev vůle někoho jiného (např. nabytí nemovitosti v dražbě, vyvlastnění). Ve všech těchto případech podléhá změna vlastnického práva k nemovitosti dani z převodu nemovitostí.

Osoba poplatníka daně je určena v závislosti na tom, zda se jedná o převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitostem. Obecně platí, že při smluvních převodech je poplatníkem daně převodce. Při přechodech vlastnického práva, kdy dosavadní vlastník pozbývá svého vlastnického práva bez své vůle, je poplatníkem nabyvatel nemovitosti.

Základním prvkem u daně z převodu nemovitostí je úplata, resp. protiplnění poskytované v souvislosti s převodem nebo přechodem nemovitosti. Nejčastěji jde o peněžitou úplatu, ale může jít i o jiná plnění (např. směna za jinou věc, postoupení pohledávky, převzetí závazku, vzdání se práva apod.).

Podle současné právní úpravy se základ daně z převodu nemovitostí obecně stanoví porovnáním zjištěné ceny podle oceňovacích předpisů a sjednané ceny, přičemž základem daně je cena, která je vyšší.

Postupně se právní úprava stanovení základu daně všude tam, kde je to možné a kde nehrozí obcházení zákona, odklání od povinnosti zhotovovat znalecké posudky o ceně nemovitostí. Základ daně je proto v mnoha případech již dnes stanovován jiným způsobem než ve výši ceny zjištěné podle oceňovacích předpisů, přičemž je vycházeno z ceny dosažené v soudním nebo správním řízení (např. při výkonu rozhodnutí, vyvlastnění, vydržení, ve veřejné dražbě). Dále např. při úplatných převodech nemovitostí z vlastnictví nebo do vlastnictví územních samosprávních celků je základem daně cena sjednaná, jde-li o vklady nemovitostí do obchodních společností, je pro účely stanovení základu daně vycházeno z posudku zpracovaného pro účely vkladu podle obchodního zákoníku.

Z výše uvedeného stručného výčtu je patrná základní tendence odklonu od znaleckých posudků, kterou se úprava stanovení základu daně i nadále ubírá.

U daně z převodu nemovitostí lze uplatnit širokou paletu věcného osvobození úplatných převodů nebo přechodů vlastnictví k nemovitostem, zejména v souvislosti s privatizací státního majetku a při převodech a přechodech majetku obchodních společností nebo družstev, ale také poměrně široké osvobození např. u převodů bytů.

Od nabytí účinnosti zákona až do současné doby došlo k četným právním úpravám, které reagovaly jednak na koaliční dohody uzavřené mezi politickými stranami v oblasti zdaňování úplatného převodu nebo přechodu majetku (nemovitostí), jednak na požadavky, které vyplynuly z uplatňování tohoto zákona v praxi.

Byla přijata řada změn zákona č. 357/1992 Sb., z nichž jednou z nejpodstatnějších úprav v oblasti daně z převodu nemovitostí bylo od 1. 1. 2004 snížení daňového zatížení úplatných převodů a přechodů vlastnictví k nemovitostem změnou sazby daně z převodu nemovitostí z 5 % na 3 %, a současně s tím změna ve způsobu placení daně, neboť splatnost daně byla stanovena současně s podáním daňového přiznání. Ve vazbě na tyto úpravy došlo i ke změně lhůt pro podání daňového přiznání tak, aby poplatník měl dostatečný časový prostor nejen pro podání daňového přiznání, ale i pro zaplacení daně. Významnou změnou bylo také sjednocení postupu při zdaňování majetku při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví tak, že daní z převodu nemovitostí je v současné době zdaňován pouze úplatný rozdíl hodnot podílů na majetku před zrušením a vypořádáním podílového spoluvlastnictví a po zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví. Dále potom docházelo v oblasti daně z převodu nemovitostí průběžně formou dílčích novel zákona i k dalším

změním, a to v návaznosti na jiné právní předpisy, které mají dopady do této daně, ale také v návaznosti na potřeby stávající praxe.

Poslední významnou změnou, která byla provedena zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním veřejných rozpočtů, je zvýšení sazby daně z převodu nemovitostí ze 3% na 4% s účinností od 1. 1. 2013. Tato úprava sazby daně je převzata i do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

#### **1.4. Identifikace dotčených subjektů**

- fyzické osoby – prodávající a nabyvatelé nemovitých věcí
- právnické osoby – prodávající a nabyvatelé nemovitých věcí, obchodní korporace vlastníci nemovitě věci a ovládající osoby těchto právnických osob
- územní finanční orgány

#### **1.5. Identifikace cílů, kterých má být dosaženo**

Cílem nové právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí je vytvořit novou koncepci daně z nabytí nemovitých věcí jako součásti daňové soustavy České republiky a zdroje příjmů státního rozpočtu. Záměrem nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je částečně, tam kde je to možné, navázat na právní úpravu daně z převodu nemovitostí obsaženou v zákoně č. 357/1992 Sb., která je součástí daňové soustavy od roku 1993.

Druhotným cílem je přizpůsobení úpravy daně z nabytí nemovitých věcí a sjednocení s novými základními principy a změnami zejména v oblasti občanského práva, bez něhož by daň v současné podobě nemohla být součástí platného právního řádu.

Nová úprava daně z nabytí nemovitých věcí na tuto úpravu navazuje, avšak předmět daně vymezuje v užší míře, než je tomu u vymezení nemovitých věcí v novém občanském zákoníku, a to tak, že zákon stanoví, ve kterých případech je nabytí vlastnického práva k nemovité věci z předmětu daně vyloučeno. V tomto ohledu je sledován záměr nerozšiřovat oproti současné právní úpravě předmět daně o úplatné nabytí některých dalších věcných práv.

Jedním z původních cílů nové právní úpravy byl od počátku záměr podrobit zdanění také převody obchodních podílů v obchodních korporacích, neboť tato úprava se nachází i v jiných evropských státech. Vzhledem k tomu, že v zahraničí jsou tyto převody rovněž zdaňovány, bylo v návrhu přistoupeno k obdobné úpravě i v zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí. Změnou stavu společníků v důsledku převodu obchodních podílů dochází fakticky ke změně ve vlastnictví nemovitých věcí, které jsou součástí majetku společnosti, aniž by taková změna v současnosti podléhala dani z převodu nemovitostí. Se záměrem sjednotit rozsah daňové povinnosti pro všechny případy, kdy dochází ke změně osoby reálně disponující vlastnickými právy k nemovité věci, se jeví jako nezbytné rozšířit předmět daně z nabytí nemovitých věcí také právě na tyto případy.

Za účelem zabránění daňovým únikům je do nového zákona zapracována úprava zdanění vkladů do obchodních korporací, která již byla schválena zákonem č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. Převzetím této úpravy do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí by nastala účinnost změny už od 1. 1. 2014.

Zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů došlo ke zvýšení sazby daně z převodu nemovitostí ze 3% na 4% s účinností od 1. 1. 2013. Tato úprava je převzata do zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

#### **Shrnutí hlavních cílů původního návrhu nového zákona:**

- vymezení předmětu daně z nabytí nemovitých věcí v návaznosti na nové vymezení nemovitých věcí v občanském zákoníku
- rozšíření předmětu daně na případy převodů podílů v obchodních korporacích vlastnících nemovité věci, resp. na případy, kdy dochází ke změně ovládací osoby
- omezení příležitostí k obcházení daně, zdanění vkladů do obchodních korporací
- zefektivnění výběru daně
- sjednocení osoby poplatníka daně
- snížení administrativní náročnosti na straně daňových poplatníků a finančních orgánů, zejména administrativních nákladů spojených se stanovením základu daně
- jednoznačné vymezení předmětu daně a stanovení místní příslušnosti správce daně
- aktualizace systému osvobození
- řešení dalších problémů vyplývajících z praxe, např. způsob přepočtu cizí měny na českou měnu, zvýšení limitu pro neplacení daně, úprava místní příslušnosti správce daně, aj.

#### **1.6. Identifikace rizik spojených s nečinností**

Nový občanský zákoník vychází z nové koncepce vymezení nemovitých věcí, které je oproti současnému stavu značně širší. Nově jsou zaváděny některé instituty, např. právo stavby, které zákon prohlašuje také za nemovitou věc.

Důsledek nepřijetí navrhovaného zákona o dani z nabytí nemovitých věcí lze spatřovat v tom, že případy úplatných nabytí nemovitých věcí by nebyly nadále zdaněny, pokud v souvislosti s novelou zákona o daních z příjmů, kterou dojde k transformaci daně dědické a daně darovací pod režim daně z příjmů, bude zrušen zákon č. 357/1992 Sb. Došlo by tak k výpadku příjmů státního rozpočtu, kdy daňové příjmy u daně z převodu nemovitostí činily 7,6 mld. Kč za rok 2012.

### **2. Návrh variant řešení**

#### **2.1. Návrh možných variant včetně varianty „nulové“**

##### **2.1.1. Varianta I – nulová - současný stav**

**Varianta I** – touto variantou je současný stav právní úpravy daně z převodu nemovitostí, který však s ohledem na zásadní změny nastávající v oblasti občanského práva i práva obchodních korporací s příslušnými důsledky u této daně nemůže být ponechán bez odpovídajících změn.

##### **2.1.2. Varianta II – nový zákon**

**Varianta II** – tato varianta řešení je dána Plánem legislativních prací vlády na rok 2013.



Nový zákon zohlední podstatné změny vyplývající z nové úpravy občanského a obchodního práva a zároveň nově upraví některé základní prvky daně jako je poplatník daně, předmět daně, základ daně, jímž je nově nabývací hodnota, podání daňového přiznání, ale např. i osvobození, která je třeba revidovat. S ohledem na rozsah a charakter změn a s ohledem na Plán legislativních prací vlády na rok 2013, je třeba novou právní úpravu provést zcela novým zákonem.

Z výše uvedených důvodů nelze změny v oblasti daně z převodu nemovitostí provést novelou zákona č. 357/1992 Sb. Vzhledem k tomu, že uvedený zákon upravuje tři majetkové daně, a to daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, bylo by nezbytné zrušit část zákona, upravující daň dědickou a daň darovací, neboť tyto daně by měly být transformovány s účinností od 1. 1. 2014 do daní z příjmů. Zbývající část zákona, která upravuje daň z převodu nemovitostí, by bylo nezbytné novelizovat. Z hlediska podstatných změn, které v této úpravě nastanou, není forma novely zákona vhodná.

Současně s novou právní úpravou dojde ke změně názvu zákona a ke změně názvu daně. Daň z převodu nemovitostí bude především z důvodu změny osoby poplatníka, kterým bude místo dosavadního převodce nově nabyvatel nemovitosti, nazývána nově daní z nabytí nemovitých věcí a zákon tuto daň upravující bude mít název „Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí“.

#### Varianta I - nulová – současný stav

##### Klady:

- poplatníci jsou se stávající úpravou obeznámeni a přestože jde o daň jednorázovou, se kterou se nesetkávají každoročně, ale jenom jednou za čas, tuto daň již dobře znají

##### Zápory:

- současný stav právní úpravy daně z převodu nemovitostí v oblasti předmětu daně nemůže být s ohledem na zásadní změny nastávající v oblasti občanského práva i práva obchodních korporací, tj. zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ponechán bez odpovídajících změn
- v důsledku odlišného pojetí nemovitých věcí v novém občanském právu by nepřijetím příslušných odpovídajících úprav v daňovém zákoně nedocházelo ke zdanění například u nabytí práva stavby, které je nově nemovitou věcí, u nabytí stavby, která přestane být samostatnou věcí a stane se součástí pozemku, u vyčlenění nemovité věci zakladatelem do svěřenského fondu, u nabytí nemovité věci do svěřenského fondu, apod.
- dani z nabytí nemovitých věcí by i nadále nepodléhaly případy, kdy dochází ke změnám ovládajících osob v obchodních korporacích vlastnicích nemovité věci

#### Varianta II - nový zákon

##### Klady:

- zcela nová právní úprava se přizpůsobí občanskému zákoníku i zákonu o obchodních korporacích, dojde k vymezení předmětu daně z nabytí nemovitých věcí v návaznosti

na nové vymezení nemovitých věcí v občanském zákoníku a přizpůsobení zákona této úpravě

- navázání úpravy především v oblasti předmětu daně na zákon o obchodních korporacích, kdy se nová právní úprava zdanění převodů obchodních podílů, resp. změny ovládající osoby v obchodních korporacích, přiblíží úpravám ostatních evropských států a současně zvýší daňové inkaso v oblasti daně z nabytí nemovitých věcí
- snížení administrativní náročnosti při výběru daně v důsledku omezení povinnosti poplatníků předkládat u vybraných nemovitých věcí znalecké posudky; stejný efekt bude mít i redukce povinnosti předkládat některé písemnosti tvořící přílohu daňového přiznání, v případech, kdy je správce daně může pořídit z informačních systémů veřejné správy
- předkládání příloh daňového přiznání v prostých kopiích,
- zvýšení limitu pro neplacení daně
- redukce nákladů poplatníků zavedením uznatelného výdaje, jímž bude odměna a náklady uhrazené znalci za znalecký posudek
- zjednodušení úpravy u daně z nabytí nemovitých věcí s tím, že poplatníkem daně bude primárně nabyvatel; nabyvatel je již dle současné právní úpravy poplatníkem daně, a to zejména v případech přechodů nemovitostí
- zjednodušení znamená i zavedení solidarity u manželů, neboť v současné době je každý z manželů samostatným poplatníkem

#### Zápory:

- nutnost seznámení se nejen u poplatnické, ale i u odborné veřejnosti s novou právní úpravou daně
- rozšíření předmětu daně na další případy nabytí nemovitých věcí, a to např. práva stavby, které občanský zákoník nově prohlašuje za nemovitou věc
- rozšíření předmětu daně na případy úplatného vyčlenění nemovité věci zakladatelem z jeho majetku do svěřenského fondu, úplatné nabytí nemovité věci do majetku svěřenského fondu, ale i vydání nemovité věci ze svěřenského fondu za úplatu
- zrušení osvobození u vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací již od 1. 1. 2014, a to v důsledku převzetí již přijaté úpravy obsažené v zákoně č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (JIM)
- stanovení sazby daně ve výši 4%; zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním veřejných rozpočtů, zvýšil sazbu daně z převodu nemovitostí ze 3% na 4%, s účinností od 1. 1. 2013. Tato úprava sazby daně se současně přebírá i do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí

### **3. Návrh řešení**

#### Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

V daném případě nelze zvolit jinou variantu než Variantu II, a to úpravu daně z nabytí nemovitých věcí zcela novým zákonem.

Současnou právní úpravu daně z převodu nemovitostí nelze ze všech již shora uvedených důvodů do budoucna zachovat. Důvodem je především nový základní kodex v oblasti občanského práva, nový občanský zákoník. Tento základní právní předpis má dopady do mnoha dalších oblastí, které se musí svou úpravou přizpůsobit. Je tomu tak i v oblasti daně z nabytí nemovitých věcí. Současně je nezbytné navázat také na zákon o obchodních korporacích.

Vzhledem k rozsahu úprav a vzhledem ke zrušení daně dědické a daně darovací a začlenění bezúplatných nabytí majetku pod daň z příjmů, nelze úpravy u daně z nabytí nemovitých věcí provést novelou zákona č. 357/1992 Sb., ale je nutný zcela nový zákon.

## **Díličí body RIA:**

### **Seznam navrhovaných hlavních bodů do RIA:**

- 1. Sjednocení osoby poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí - nabyvatel**
- 2. Omezování znaleckých posudků - nová koncepce stanovení základu daně, resp. nabývací hodnoty u vybraných nemovitých věcí**
- 3. Snížení administrativní zátěže, úprava osvobození od daně – redukce a aktualizace**
- 4. Zdaňování převodů účastí v obchodních korporacích (změny ovládající osoby)**
- 5. Zdaňování vkladů do obchodních korporací**

V této části jsou samostatně rozebrány nejpodstatnější okruhy nové právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí tak, jak jsou uvedeny shora v „Seznamu navrhovaných hlavních bodů do RIA“:

Tyto nejvýznamnější body návrhu nového zákona jsou analyzovány ve struktuře:

- definice problému
- popis současného stavu
- identifikace dotčených subjektů
- popis cílového stavu
- zhodnocení rizika
- návrh variant řešení
- vyhodnocení nákladů a přínosů  
    identifikace nákladů a přínosů
- návrh řešení  
    stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

## **1. Sjednocení osoby poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí - nabyvatel**

### **1.1. Definice problému**

Jedním z hlavních bodů, který je v zákoně nově řešen, je problematika poplatníka daně. Podle platné právní úpravy je poplatníkem daně z převodu nemovitostí obecně převodce. Ovšem současně už dnes je v některých v zákoně vymezených případech poplatníkem nabyvatel nemovitosti.

Problémy současné úpravy:

- existence rozdílných případů, kdy poplatníkem daně je převodce a kdy nabyvatel, činí zákon méně přehledným z pohledu poplatníků, přináší výkladové problémy a zvyšuje administrativní náklady
- stav, kdy poplatníkem je převodce, způsobuje menší efektivitu výběru daně, protože převodce nemá motivaci k úhradě daně za situace, kdy již nemá v držení převedenou nemovitost, na kterou lze eventuelně uvalit exekuci v případě nezaplacení daně
- se stanovením převodce (prodávajícího) poplatníkem daně je spojen sporný institut ručitele (kupujícího), který je za placení daně zodpovědný v případě, kdy poplatník (prodávající) nezaplatí; kupující je tak vystaven nejistotě, zda mu vznikne daňová povinnost, ačkoli nemá přímou možnost toto ovlivnit

### 1.2. Popis současného stavu

Daní z převodu nemovitostí je zdaňován úplatný převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitosti, nikoliv nabytí úplaty za převod nemovitosti převodcem. V platné právní úpravě daně z převodu nemovitostí je osoba poplatníka daně vymezena v závislosti na tom, zda se jedná o úplatný převod nebo úplatný přechod vlastnického práva k nemovitosti.

Z transakcí, které jsou v současnosti předmětem daně z převodu nemovitostí, dochází nejčastěji ke smluvním úplatným převodům nemovitostí, kdy poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající), neboť ten je také příjemcem úplaty za převáděnou nemovitost. Jde-li o podílové spoluvlastnictví, každý spoluvlastník je samostatným poplatníkem; tato zásada se uplatňuje i u nemovitostí ve společném jmění manželů. Solidarita převodce a nabyvatele se uplatňuje u výměny nemovitostí vzhledem k tomu, že při výměně každá ze stran směnné smlouvy vystupuje jako převodce i jako nabyvatel současně.

Platná právní úprava daně z převodu nemovitostí obsahuje institut ručitele, jímž je kupující. Ručitelská povinnost u daně z převodu nemovitostí vzniká přímo ze zákona, a to současně se vznikem daňové povinnosti poplatníka. Jde o druhotnou platební povinnost v případech, kdy daňový dlužník s prvotní platební povinností dlužnou daň neuhradí. Předpokladem pro vybrání daně od ručitele je vždy předcházející neúspěšné vybrání daně od poplatníka.

Již v současné době však je vedle převodce, který je obecně poplatníkem daně, v poměrně častých případech poplatníkem daně nabyvatel. Je tomu tak zejména tehdy, dochází-li k nabytí vlastnického práva k nemovitosti přechodem tohoto práva, to znamená například v případech nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci, při vyvlastnění, vydržení, ve veřejné dražbě, nebo jde-li o nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, aj. Pro všechny uvedené případy platí, že dosavadní vlastník nemovitosti se nachází zpravidla v obtížné finanční situaci, je zadlužen nebo ve veřejném zájmu je nuceně zasahováno do jeho vlastnického práva, případně vlastník - právnická osoba - která nemovitost vlastnila, s likvidací nebo bez likvidace zanikne. Toto vše jsou důvody, pro které daňové zatížení daní z převodu nemovitostí spočívá na nabyvateli nemovitosti, neboť na převodci zpravidla nelze spravedlivě požadovat zaplacení daně z převodu nemovitostí.

### Shrnutí – poplatník daně

- převodce
- nabyvatel, jde-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci vyvlastnění, vydržení atd.
- převodce i nabyvatel, jde-li o výměnu nemovitostí

Tabulka 1.1.

### Poplatník daně při převodech nemovitostí v zemích EU

Členský stát EU	Zdanění/zpoplatnění převodů nemovitostí (ano/ne)	Poplatník daně		
		nabyvatel	nabyvatel a převodce	převodce
Belgie	ano	✓		
Bulharsko	ne			
Dánsko	ano	✓		
Estonsko	ne			
Finsko	ano	✓		
Francie	ano	✓		
Irsko	ano	✓		
Itálie	ano	✓		
Kypr	ano	✓		
Litva	ne			
Lotyšsko	ano	✓		
Lucembursko	ne			
Maďarsko	ano	✓		
Malta	ano	✓		
Německo	ano		✓	
Nizozemí	ano	✓		
Polsko	ano			✓
Portugalsko	ano	✓		
Rakousko	ano		✓	
Rumunsko	ne			
Řecko	ano	✓		
Slovensko	ne			
Slovinsko	ano			✓

Španělsko	ano	✓		
Švédsko	ano	✓		
Velká Británie	ano	✓		

Zdroj: IBDF, Taxes in Europe-database (TEDB/TAX REF.), odpovědi vybraných států na dotazy MFČR.

### 1.3. Identifikace dotčených subjektů

- fyzické osoby - prodávající a nabyvatelé nemovitých věcí
- právnické osoby - prodávající a nabyvatelé nemovitých věcí, obchodní korporace vlastníci nemovitých věcí a ovládající osoby těchto právnických osob
- územní finanční orgány

### 1.4. Popis cílového stavu

Záměrem návrhu nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je změna spočívající ve sjednocení osoby poplatníka daně. Cílem je maximálně právní úpravu zjednodušit a odstranit nejednotnost ve vymezení poplatníka.

Stanovení nabyvatele primárně poplatníkem daně ve všech případech je z pohledu daňového poplatníka logické a směřuje k přehlednosti a jednoznačnosti právní úpravy a efektivnosti výběru daně. V důsledku této úpravy již nebude nutné posuzovat a rozlišovat způsoby nabytí nemovitých věcí tak jako je tomu dnes, tzn., zda se jedná o převod nebo o přechod nemovitosti.

Z uvedeného pravidla je nutné učinit některé, byť jen minimální, výjimky.

Návrh zákona v původní verzi předpokládal, že v případě nabytí nemovitých věcí do svěřenského fondu nelze poplatníkem daně stanovit nikoho jiného než svěřenského správce a při vyčlenění majetku zakladatelem do svěřenského fondu zakladatele. V rámci projednávání návrhu zákona ve vnitřním připomínkovém řízení došlo ke změně a v zájmu sjednocení úpravy s daní z příjmů byl stanoven poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí v uvedených případech svěřenský fond, přičemž práva a povinnosti daňového subjektu bude vykonávat svěřenský správce. Obdobným způsobem došlo na základě připomínek k úpravě poplatníka daně v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci podílníkem do podílového fondu nebo účastníkem do fondu obhospodařovaného penzijní společností nebo transformovaného fondu. Ve všech uvedených případech jsou poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí tyto fondy, přičemž práva a povinnosti daňového subjektu bude vykonávat administrátor nebo penzijní společnost vzhledem k tomu, že zmíněné fondy nemají právní osobnost.

Při úplatných nabytích nemovitých věcí do společného jmění manželů je záměrem stanovit nově solidaritu manželů při placení daně. V důsledku toho budou oba manželé podávat jen jedno daňové přiznání a daň budou platit společně a nerozdílně. Důvodem je naplnění jednoho z cílů zákona, kterým je zjednodušení výběru daně a snížení administrativní náročnosti nejen u poplatníků, ale i u správce daně.

### 1.5. Zhodnocení rizika

Úprava celkově snižuje rizika spojená s výběrem daně.

Určité riziko na straně poplatníků představuje krátké období po zavedení změny. Někteří nabyvatelé si nemusí být vědomi faktu, že poplatníkem daně jsou nově nyní oni a nikoli jako doposud převodci. Nová daňová povinnost může pro ně znamenat „překvapení“ a po zaplacení nemovité věci ani nemusí mít volné peníze k zaplacení této 4% daně, čímž se výběr může zpočátku komplikovat. Hlavním nástrojem k omezení tohoto krátkodobého rizika je dostatečná informovanost veřejnosti před účinností zákona.

#### 1.6. Návrh variant řešení

Varianta I nulová - současný stav - poplatníkem je převodce

Varianta II - poplatníkem je převodce i nabyvatel

Varianta III - poplatníkem je nabyvatel

Varianta I nulová - ponechání stávající úpravy - poplatníkem je převodce

##### Klady:

- stávající právní úprava, kdy poplatníkem je převodce - prodávající - je již v povědomí poplatnické veřejnosti
- vedle převodce je poplatníkem daně z převodu nemovitostí již dnes v mnoha případech nabyvatel nemovitosti - zejména dražby, vyvlastnění, exekuce, aj.
- v případě úhrady daně ručitelem za poplatníka má ručitel možnost regrese vůči poplatníkovi v občanském soudním řízení

##### Zápory:

- ručitelská povinnost u nabyvatele; ručitel je v nejistotě, zda bude daň poplatníkem řádně uhrazena či nikoliv
- administrativní náročnost pro správce daně a průtahy v daňovém řízení, pokud je vedeno daňové řízení i s ručitelem
- obtížná vymahatelnost daně u poplatníka - převodce - neboť v době vedení daňového řízení je nemovitost již ve vlastnictví jiné osoby - nabyvatele - a místo pobytu převodce nemusí být správci daně známo
- nabyvatel v případech, kdy není podle současné úpravy poplatníkem, se správcem daně mnohdy nespolupracuje; časově i administrativně náročné pro správce daně je i případné místní šetření nebo ocenění nemovitosti

Varianta II - poplatníkem je převodce i nabyvatel

##### Klady:

- daňové břemeno je rozděleno mezi obě dvě strany smluvního vztahu; zaplacení daně bude předmětem dohody obou smluvních stran
- zjednodušení daňového řízení, oba poplatníci budou vůči správci daně v postavení solidárních poplatníků
- zánik institutu ručitele, snížení administrativní náročnosti daňového řízení

- solidarita poplatníků daně z převodu nemovitostí se uplatňuje v některých případech již dnes - například u výměny nemovitostí, v některých případech je záměrem ji rozšířit na další případy - např. úplatné nabytí nemovitých věcí do společného jmění manželů
- v některých právních úpravách transferových daní jiných evropských států je poplatníkem daně převodce i nabyvatel

#### Zápory:

- v případě solidarity převodce a nabyvatele bude ve srovnání se stávající právní úpravou daní zatížen nejen převodce, ale nově také nabyvatel nemovité věci

#### Varianta III - poplatníkem je nabyvatel

##### Klady:

- daň platí nabyvatel nemovité věci, který je v době daňového řízení správcem daně znám, neboť nemovitou věc vlastní a zpravidla ji i užívá; nabyvatel bude více motivován k zaplacení daně
- může dojít k zániku institutu ručitele daně, neboť již není zapotřebí
- snížení administrativní náročnosti pro správce daně z důvodu zániku ručení, zkrácení a urychlení daňového řízení, urychlení výběru daně
- pro správce daně snadná vymahatelnost daně v daňové exekuci u nabyvatele nemovité věci
- nabyvatel je poplatníkem daně v mnoha případech nabytí přechodem vlastnického práva již podle současné právní úpravy (výkon rozhodnutí, dražby, exekuce, aj.), tudíž v povědomí poplatnické veřejnosti jsou tyto případy, kdy již dnes daň platí nabyvatel, dobře známy
- sjednocením poplatníka daně v osobě nabyvatele dojde ke zjednodušení zákona
- nabyvatel nemovité věci je poplatníkem daně i v mnoha jiných evropských právních úpravách

##### Zápory:

- nutnost seznámení se poplatnické veřejnosti s novou právní úpravou, neboť stávající právní úprava, kdy poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce, platí již od počátku účinnosti zákona, tj. od roku 1993

#### 1.7. Vyhodnocení nákladů a přínosů

##### 1.7.1. Identifikace nákladů a přínosů – Varianta III

- zjednodušení zákona, vyšší přehlednost pro daňové poplatníky, jednoznačnější výklad
- nárůst výběru daně v důsledku efektivnějšího vymáhání



- mírný pokles smluvních cen nemovitých věcí (nikoli celkových cen včetně daně placených nabyvateli)
- mírný pokles výběru daně v důsledku poklesu smluvních cen nemovitých věcí

### 1.7.2. Kvantifikace vybraných nákladů a přínosů

Přínosy ze zjednodušení zákona a efektivnějšího vymáhání daně je prakticky nemožné předem vyčíslit, navíc se jedná o jednoznačně kladné změny bez dodatečných nákladů pro daňové poplatníky či stát.

#### Dopad na ceny nemovitých věcí.

Nominální daňová incidence (tj. která strana transakce formálně odvádí daň) nemá vliv na reálnou incidenci (tj. která strana transakce skutečně daň nese díky zvýšení nákupní či snížení prodejní ceny). V rovnováze se ceny přizpůsobí tak, že celková cena placená kupujícím (včetně daně) je stejná bez ohledu na to, zda nominální incidence je na straně kupujícího nebo prodávajícího.<sup>1</sup> Případné reálné dopady přesunu nominální incidence jsou krátkodobé, než se ceny přizpůsobí na novou rovnovážnou úroveň. Dostupná empirická evidence ukazuje, že přizpůsobení je u transakčních daní velmi rychlé.

Přesun daně na kupujícího ovšem sníží kupní (smluvní) ceny nemovitých věcí, neboť cena, kterou jsou kupující ochotni za nemovitou věc zaplatit, bude nižší o výši daně. Stejně tak prodávající budou ochotni prodat za nižší cenu, neboť po jejím inkasování již nebudou mít povinnost platit 4% daň. Dostupná evidence<sup>2</sup> ze zahraničních studií ukazuje, že ekonomická incidence daní z převodu nemovitostí dopadá plně na prodávající. Konečná cena placená kupujícím je stejná bez ohledu na výši daně. Toto bereme jako vstupní předpoklad do následujícího propočtu. (Obdobná evidence bohužel pro ČR chybí.)

Nechť konečné (včetně daně) ceny placené kupujícím, ev. inkasované prodávajícím jsou  $p_B$  a  $p_S$ , cena uvedená jako prodejní cena ve smlouvě je  $p_C$  a  $\tau$  je sazba daně. Při placení daně prodávajícím platí

$$p_B = p_C, p_S = p_C(1-\tau)$$

Při placení daně kupujícím platí

$$p_B' = p_C'(1+\tau), p_S' = p_C'$$

Jelikož  $p_B$  je neměnný parametr ( $p_B = p_B'$ ), kombinací těchto rovnic získáme vzorec pro smluvní cenu po změně poplatníka:

$$p_C' = p_C/(1+\tau)$$

Dosažením daňové sazby ( $\tau=0,04$ ) získáme

$$p_C' = 0,962 * p_C$$

---

<sup>1</sup>Toto striktně platí pouze u *specifických daní*, tj. daní, které jsou stanoveny jako finanční částka z prodané jednotky. U *daní ad valorem*, tj. daní, které jsou stanoveny jako procento prodejní ceny, toto zcela neplatí, neboť daně procento z ceny placené kupujícím není stejné jaké stejné procento z ceny inkasované prodávajícím. (Při nízkých sazbách, jako např. u 4% sazby daně z nabytí nemovitostí, rozdíl není výrazný, viz níže.)

<sup>2</sup> Leigh (2009) How do stamp duties affect the housing market? Australian National University working paper.

tj. v rovnováze dojde k poklesu smluvních cen o cca 3,8%. Zdůrazňujeme, že se nejedná o pokles cen, které platí kupující. Je ale třeba brát v potaz, že běžně zveřejňované statistiky cen nemovitostí<sup>3</sup> vycházejí ze skutečně sjednaných či alespoň inzerovaných cen, které postupně budou reflektovat změnu nominální incidence. Krátkodobě tak vznikne statistická iluze klesajících cen nemovitostí, které nebudou jakkoli znakem skutečně klesajících cen na trhu.

### Dopad na rozpočet v důsledku poklesu cen nemovitých věcí

Jelikož 4% sazba zůstává stejná, zatímco základ daně (smluvní cena) se přizpůsobí směrem dolů, dojde k určitému poklesu ve výběru daně. Konkrétně, při poklesu smluvní ceny o 3,8% ceny současné je též výběr daně o 3,8% nižší. Na druhou stranu základ daně se u části transakcí odvíjí od zjištěných a nikoli od smluvních cen, a u části převodů již dnes platí daň kupující, tudíž je již promítnuta do nižších cen. Zjištěné ceny (znalecké posudky) se v dlouhém období přizpůsobí cenám tržním. Současný roční výběr daně z převodu nemovitostí je zhruba 7,5 mld Kč. Horní hranice dopadu na státní rozpočet je tak pokles o cca 285 milionů Kč při poklesu cen o 3,8% u všech transakcí. Realističtější odhad počítá s předpokladem, že 25 % transakcí bude zdaněno dle cen zjištěných<sup>4</sup> a u 5 % transakcí poplatníkem je již nyní nabyvatel. V důsledku toho lze předpokládat pokles rozpočtových příjmů v krátkém období 200 milionů Kč (70 % horní hranice) a v dlouhém období 271 milionů Kč (95 % horní hranice).

Tento negativní dopad na rozpočet tak bude alespoň částečně zmírňovat zvýšení daňové povinnosti způsobené zvýšením sazby ze 3% na 4%. K tomuto zvýšení došlo u daně z převodu nemovitostí zákonem č. 500/2012 Sb., kterým se od 1. 1. 2013 zvýšila sazba daně na 4%. Tato úprava bude převzata i do zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

## 1.8. Návrh řešení

### 1.8.1. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Jako nejvhodnější byla vyhodnocena Varianta III – dojde ke sjednocení osoby poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí.

Nově bude poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí místo převodce nabyvatel nemovité věci (s výjimkami, kdy poplatníkem daně je např. svěřenský fond, podílový fond). Tato úprava bude obdobná jako v mnoha ostatních evropských státech, neboť převažují právě ty právní úpravy, kdy poplatníkem daně je nabyvatel.

Novou úpravou dojde ke zjednodušení daňového řízení, vyměření daně i placení daně. Daň bude u poplatníka - nabyvatele nemovité věci snáze vymahatelná, neboť v současné době vybrání nebo vymáhání daně z převodu nemovitostí komplikuje a prodlužuje řízení s ručitelem v těch případech, kdy správce daně je nucen přistoupit k vybrání nebo exekuci daně vůči ručiteli.

Stanovení nabyvatele poplatníkem daně v nové právní úpravě nebude představovat úplnou a zcela zásadní změnu, neboť již v současné době existuje mnoho případů, kdy zejména u přechodů vlastnictví k nemovitostem platí daň nabyvatel.

<sup>3</sup> Např. Český statistický úřad: <http://www.czso.cz/csu/edicniplan.nsf/aktual/ep-7#73>

<sup>4</sup> Zdůvodnění viz sekce 3, pozn. pod čarou 5.

## **2. Omezování znaleckých posudků - nová koncepce stanovení základu daně, resp. nabývací hodnoty u vybraných nemovitých věcí**

### **2.1. Identifikace problému**

Dalším ze zásadních cílů, který nový zákon sleduje, je důraz na snižování administrativní náročnosti související s vybráním daně, a to nejen u poplatníků, ale také u správců daně. Mezi opatření směřující k naplnění tohoto cíle náleží kromě jiného postupné omezování znaleckých posudků podle oceňovacích předpisů o ceně převáděných nemovitých věcí, které jsou podle současné právní úpravy vyžadovány za účelem stanovení základu daně. K omezování znaleckých posudků dochází v těch případech, kdy při určení hodnoty nemovité věci nehrozí obcházení zákona.

Tabulka 2.1.

#### **Počet znaleckých posudků za rok 2011 a 1. pololetí roku 2012**

<b>Finanční ředitelství</b>	<b>Počet znaleckých posudků za rok 2011</b>	<b>Počet znaleckých posudků za 1/2 roku 2012</b>
<b>hl. m Prahy</b>	<b>19 917</b>	<b>12 261</b>
<b>v Brně</b>	<b>37 689</b>	<b>19 688</b>
<b>v Ústí nad Labem</b>	<b>16 966</b>	<b>7 465</b>
<b>v Ostravě</b>	<b>32 000</b>	<b>17 500</b>
<b>v Českých Budějovicích</b>	<b>10 800</b>	<b>4 900</b>
<b>v Plzni</b>	<b>20 000</b>	<b>10 000</b>
<b>v Hradci Králové</b>	<b>15 763</b>	<b>8 318</b>
<b>v Praze</b>	<b>23 193</b>	<b>12 762</b>
<b>Celkem</b>	<b>176 328</b>	<b>92 894</b>

*Zdroj: evidence správců daně*

### **2.2. Popis současného stavu**

Podle současné právní úpravy obecně základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná. Je-li cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem cena sjednaná. Zvláštním předpisem, na základě kterého se stanoví cena zjištěná, je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) a příslušná prováděcí vyhláška k tomuto zákonu. Stanovení

základu daně tímto způsobem mělo od počátku platnosti zákona zabránit obcházení zákona a sjednávání symbolických cen při úplatných převodech nemovitostí.

V současné době je často kritizována obecně stanovená povinnost zhotovit znalecký posudek pro účely stanovení základu daně a je poukazováno na to, že náklady za posudek mnohdy zvýší v podstatě samotnou daň řádově o tisíce korun, neboť jsou od poplatníků v souladu se zákonem vyžadovány nejen u rodinných domků, ale i v případech běžně převáděných malých nemovitostí typu rekreačních chat, garáží nebo drobných pozemků, kdy daň z převodu nemovitostí je nízká. V souvislosti s tím je často požadována úprava, která by umožnila snížení základu daně o výlohy za znalecký posudek, popřípadě jinak tento výdaj optimalizovat.

Pokud se týká stanovení základu daně, platná právní úprava není vždy striktně vázána na oceňovací předpisy, resp. na znalecké posudky.

V mnohých případech je již dnes základ daně stanoven za použití jiných cen než je cena zjištěná podle oceňovacích předpisů a tudíž je stále více případů, kdy znalecké posudky nejsou od poplatníků vyžadovány. Tak tomu je například v případech, kdy lze vycházet z jiných cen stanovených v soudních nebo správních řízeních, například cena nemovitosti je stanovena ve veřejné nebo soudní dražbě, rozhodnutím soudu, rozhodnutím úřadu, který provádí vyvlastnění, případně je vycházeno z ocenění pro účely vkladu nemovitosti do obchodní společnosti nebo při zvyšování základního kapitálu obchodních společností nepeněžitými vklady, kdy způsob stanovení základu daně koresponduje s úpravou obsaženou v obchodním zákoníku pro oceňování vkladů.

Je pravdou, že vedle shora uvedených případů, kdy je od pořizování znaleckých posudků pro daňové řízení postupně upouštěno, existují případy, kdy základ daně nelze stanovit jinak, než ve výši ceny zjištěné. Jde zejména o nabytí nemovitostí vydržením, nabytí nemovitosti na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, nabytí nemovitosti na základě zajišťovacího převodu práva nebo při nabytí nemovitosti v souvislosti s postoupením pohledávky.

### **Znalecké posudky - zahraničí**

Obecně lze říci, že z hlediska platných právních úprav většiny členských států EU je v případech zdaňování úplatného nabytí nemovitostí základem daně či poplatku tržní hodnota nebo kupní cena převáděné nemovitosti.

Pokud se týká používání znaleckých posudků pro účely stanovení základu daně či poplatku, příslušné daňové úřady obecně předložení znaleckého posudku nevyžadují.

Povinné předložení znaleckého posudku se uplatňuje pouze ve vybraných případech, např. při převodech státního majetku (např. v Maďarsku či Polsku). V rámci maďarské právní úpravy je umožněno, aby si poplatník nechal vypracovat znalecký posudek dobrovolně na své náklady.

Daňové úřady některých členských států EU provádějí ocenění nemovitostí na vlastní náklady (např. v Belgii či Německu). Pokud s provedených oceněním poplatník nesouhlasí, má možnost daňovému úřadu předložit znalecký posudek vypracovaný na jeho vlastní náklady (např. v Německu).

Příslušné daňové úřady však obvykle mají ve sporných případech určitou možnost kontroly či srovnání kupní ceny s cenou tržní. Pokud příslušný daňový úřad zjistí určité nesrovnalosti mezi sjednanou kupní cenou nemovitosti a její tržní hodnotou, může poplatníka

vyzvat k doložení kupní ceny či zadat znalci vypracování znaleckého posudku (např. v Polsku).

Vypracování znaleckého posudku bývá někdy využíváno v případech individuálního stanovení základu daně (např. ve Slovinsku).

V některých zemích EU se srovnání kupní ceny nemovitosti s cenou tržní neprovádí. V těchto případech se vychází pouze z kupní ceny nemovitosti.

Tabulka 2.2.

**Používání znaleckých posudků ve vybraných státech EU**

Členský stát EU	Využívání znaleckých posudků
<b>Belgie</b>	<p>Kontrolu ocenění převáděného majetku provádí úředníci ministerstva financí pro každou jednotlivou transakci.</p> <p>Pracovníci katastrálního úřadu v rámci administrace rovněž mají pravomoc kontrolovat, zda deklarovaná hodnota nemovitosti odpovídá tržní hodnotě. Jestliže odhad ukazuje, že prodejní hodnota je vyšší, než jaká je uvedena ve smlouvě, úředník stanoví konečnou podobu základu pro výpočet daně.</p> <p>Neshodne-li se poplatník s úředníkem ohledně odhadu tržní hodnoty nemovitosti a neshoda přetrvává, je taková situace řešena tzv. auditovaným odhadem, v rámci kterého nezávislý nestranný odborník učiní odhad tržní hodnoty nemovitosti. Odhad experta (ve složitých případech činí odhad tři odborníci) je vázán na obě strany a může být zpochybněn u soudu.</p>
<b>Estonsko</b>	<p>Znalecké posudky se nepředkládají. Základem daně je kupní cena. V rámci daňového řízení se neprovádí žádné srovnání cen.</p>
<b>Francie</b>	<p>Znalecké posudky se nepředkládají.</p> <p>Základem daně je kupní cena. Správce daně má však možnost určité „kontroly“ do tří let od podpisu smlouvy.</p> <p>Znalecký posudek je možné využít soukromě pro ocenění nemovitosti. Nicméně není podmínkou pro uskutečnění prodeje a z daňového hlediska není nutný pro stanovení zdanitelné hodnoty nemovitosti.</p>
<b>Lotyšsko</b>	<p>Převod nemovitostí podléhá státnímu poplatku. Základem tohoto poplatku je tzv. katastrální hodnota nemovitosti. Tuto hodnotu stanoví Státní pozemková služba/úřad.</p> <p>Pro stanovení státního poplatku obecně platí, že za hodnotu nemovitosti je považována nejvyšší katastrální hodnota nemovitosti, kupní cena nebo jiná hodnota poskytnutá při uzavření jiné převodní smlouvy.</p>
<b>Maďarsko</b>	<p>Obecně platí, že povinné předkládání znaleckých posudků pro účely zdanění převodu nemovitosti se nevyžaduje.</p> <p>Nicméně kterákoliv ze smluvních stran může požádat o vypracování znaleckého posudku pro určení kupní ceny. V takovém případě náklady s tím spojené nese tato osoba.</p> <p>Znalecký posudek se povinně předkládá jen při prodeji státního majetku.</p>

<b>Německo</b>	Znalecké posudky se nepředkládají. Ocenění nemovitosti provádí daňový úřad sám z vlastních zdrojů. Nicméně poplatník má možnost předložit posudek, který nechá vypracovat na vlastní náklady.
<b>Nizozemí</b>	Znalecké posudky se nepředkládají. Základem převodní daně je tržní hodnota převáděného majetku, tj. minimálně kupní cena nemovitosti.
<b>Polsko</b>	<p>Obecně platí, že znalecké posudky se nepředkládají. Daňový úřad využívá znaleckých posudků pouze ve sporných případech, kdy v případě nesrovnalostí může vyzvat obě smluvní strany k doložení prodejní ceny. V případě, že strany daňový úřad odkážou na kupní smlouvu a v ní uvedenou cenu, může daňový úřad v takovém případě zadat znalci vypracování znaleckého posudku.</p> <p>Jestliže smluvní cena převodu nemovitosti dle vnitřních výpočtů správce daně neodpovídá tržní ceně nemovitosti, vyzve správce daně poplatníka daně k navýšení, popř. snížení ceny, a to do 14 dnů od tohoto rozhodnutí. Pokud poplatník navýšení neučiní, nebo trvá na ceně, která neodpovídá dle správce daně tržní hodnotě nemovitosti, správce daně stanoví cenu na základě vyjádření znalce nebo na základě znaleckého posudku, který mu předložil poplatník daně. V případě, že rozdíl stanovené ceny dle znaleckého posudku je větší než 33 % od ceny stanovené poplatníkem daně, náklady znaleckého posudku hradí poplatník daně.</p> <p>Povinné předkládání znaleckých posudků se uplatňuje při prodeji veřejného majetku. V takových případech cenu stanoví znalec.</p>
<b>Rakousko</b>	Znalecké posudky se povinně nepředkládají. Základem daně je sjednaná cena nebo trojnásobek odhadní ceny, pokud smluvní cena nebyla sjednána.
<b>Slovinsko</b>	Povinné předkládání znaleckých posudků se neuplatňuje. Základem daně je kupní cena. V případě, že kupní cena je nižší o více jak 20% obecné tržní ceny, je základem daně 80% z obecné tržní ceny. Dříve než uplyne lhůta pro odvolání, má daňový subjekt možnost požadovat jako základ daně na místo obecné tržní ceny určení individuální tržní ceny. V takovém případě daňový subjekt nese náklady ocenění.

Zdroj: IBDF, Odpovědi vybraných států na dotazy MFČR

Pozn.: pro účely srovnání úprav v zahraničí byly analyzovány jak případy zdaňování, tak zpoplatňování.

### 2.3. Popis cílového stavu

Jedním z hlavních cílů zákona je redukce povinně předkládaných znaleckých posudků pro účely stanovení základu daně při nabytí běžně převáděných nemovitých věcí, k nimž patří především byty, garáže, rodinné domy, stavby pro rodinnou rekreaci, pozemky tvořící s těmito stavbami funkční celek, popř. pozemky, jejichž součástí jsou tyto stavby, a dále pozemky bez trvalého porostu, na nichž není zřízená stavba a k nimž nebylo zřízeno právo stavby.

Od tohoto cíle se odvíjí nová koncepce úpravy základu daně, resp. nabývací hodnoty, od níž se základ daně odvozuje, u vybraných, zejména výše uvedených typů nemovitých věcí. Základ daně bude stanoven ve výši nabývací hodnoty nemovité věci, která se v případech, kdy je poplatník povinen předložit znalecký posudek, snižuje o uznatelný výdaj, tj. odměnu a náklady zaplacené znalci za vyhotovení posudku.

#### **Původní záměr:**

V praxi se osvědčil systém porovnávání ceny sjednané s jinou cenou, neboť v daňovém řízení nelze vycházet pouze z cen sjednaných. Tento systém se proto navrhuje zachovat do té doby, než bude možno stanovit základ daně ve výši obvyklých cen. Navrhuje se úprava stanovení základu daně porovnáním ceny sjednané s „jinou cenou“, přičemž touto jinou cenou bude určitá srovnávací daňová hodnota, původně nazvaná „srovnávací cena“. Nabývací hodnotou pro stanovení základu daně potom bude vyšší z nich.

Tato srovnávací daňová hodnota bude primárně odvozena od směrné hodnoty nazvané původně „administrativní cena“, která vychází z údajů o cenách obdobných běžně převáděných nemovitých věcí (porovnávaných podle jejich klíčových znaků) v daném místě a srovnatelném časovém období, nashromážděných správci daně. Současně se poplatníkovi poskytne možnost rozhodnout se, že pro určení této srovnávací daňové hodnoty jím nabývané nemovité věci použije namísto směrné hodnoty zjištěnou cenu dle znaleckého posudku. Možnost této volby je třeba poplatníkovi ponechat.

Vzhledem k tomu, že převody uvedených nemovitých věcí tvoří téměř 80 % všech uskutečněných převodů, nová úprava přinese značné zjednodušení daňového řízení pro poplatníky i správce daně, ale i snížení nákladů poplatníků na znalecké posudky. Poplatník bude mít možnost zjistit výši směrné hodnoty pomocí daňové kalkulačky na webových stránkách Ministerstva financí (daňové správy), a to na základě zadání klíčových znaků jím nabývané nemovité věci.

Postup určení směrné hodnoty stanoví Ministerstvo financí vyhláškou. Samostatná RIA nebude k návrhu prováděcího právního předpisu zpracována s ohledem na to, že tato problematika je součástí RIA zpracované k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí (a tudíž podléhá výjimce podle čl. 3.8 písm. g) Obecných zásad pro hodnocení dopadů regulace).

V případě ostatních nemovitých věcí než je shora uvedeno, u kterých nelze tuto směrnou hodnotu určit, např. budov hotelů, budov nebo hal pro obchod, průmysl, zemědělství, dopravu, apod., které se převádí na základě kupních smluv, však nelze postupovat při stanovení základu daně jinak než porovnat sjednanou cenu se srovnávací daňovou hodnotou odvozenou od zjištěné ceny, pro jejíž určení je nezbytné vycházet ze znaleckého posudku podle oceňovacích předpisů.

Za účelem snížení výdajů poplatníků nová právní úprava zavádí možnost, aby poplatník uplatnil odměnu a náklady uhrazené znalci za vyhotovení znaleckého posudku, který je zákonem vyžadován pro účely stanovení daně, jako daňově uznatelný výdaj.

#### **Změny přijaté v rámci vypořádání vnějšího připomínkového řízení – změna terminologie:**

V rámci vnějšího připomínkového řízení k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí uplatnila ve vztahu k původně navrhovaným pojmům „administrativní cena“ a „srovnávací cena“ připomínky Komora soudních znalců ČR, Asociace znalců a odhadců ČR, o.s. a Česká komora odhadců majetku.

Na základě těchto připomínek byly v návrhu zákona provedeny terminologické úpravy, týkající se názvů „srovnávací cena“ a „administrativní cena“. Původně „srovnávací cena“ je nově označována jako „srovnávací daňová hodnota“ a původně „administrativní cena“ je nově „směrná hodnota“.

#### 2.4. Zhodnocení rizika

Určité riziko představuje snížení výběru daně v důsledku porovnání sjednané ceny se srovnávací daňovou hodnotou, kterou je částka odpovídající 75% směrné hodnoty nebo 75% zjištěné ceny v závislosti na volbě poplatníka daně.

V případech, kdy srovnávací daňová hodnota je nižší nebo rovna ceně sjednané, zůstává základem daně cena sjednaná. Pokud srovnávací daňová hodnota převyšuje cenu sjednanou, bude základem daně tato srovnávací daňová hodnota (tj. 75% směrné hodnoty nebo 75% zjištěné ceny). To bude představovat snížení základu daně oproti dnešnímu stavu (kdy je základ daně určován na základě porovnání ceny sjednané a ceny zjištěné (100%), přičemž základem daně je cena, která je vyšší. Toto striktně platí pouze v případech, kdy srovnávací daňovou hodnotou je cena zjištěná (dle znaleckého posudku).

Zavedení směrné hodnoty zmírňuje výše popsané riziko. Z pohledu poplatníka je výchozím bodem směrná hodnota, kterou zjistí zadarmo. Pouze v případech, kdy by směrná hodnota dostatečně převyšovala cenu zjištěnou, vyplatí se investovat do posudku. (Konkrétně, při průměrné ceně posudku za rodinný dům 4130 Kč a 4% daňové sazbě, se z daňového hlediska poplatníkovi vyplatí pořídit si posudek, bude-li zjištěná cena o přibližně 138.000 Kč nižší než směrná hodnota). Základ daně ve výši 75 % směrné hodnoty bude tedy v případech, kdy bude skutečně využit, obvykle vyšší než 75 % dnešní ceny zjištěné.

Obecně v posledních letech ceny dle znaleckých posudků byly nižší než ceny tržní, a to zejména u bytů a rodinných domů, tedy nemovitých věcí s nejvyšší daňovou výtěžností. Potenciální riziko se tak týká relativně úzkého okruhu nemovitých věcí, a to ještě těch, kde cena tržní je výrazně pod srovnávací daňovou hodnotou, tedy nemovitých věcí relativně méně hodnotných.

#### 2.5. Návrh variant řešení

##### Varianta I nulová - současný stav

Znalecké posudky budou i nadále předkládány vždy, tzn. že bude u smluvních nabytí nemovitých věcí stanoven základ daně, resp. nabývací hodnota, porovnáním ceny sjednané mezi převodcem a nabyvatelem a ceny zjištěné podle oceňovacích předpisů (zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů a prováděcí vyhlášky k tomuto zákonu).

##### Varianta II - nová právní úprava

Předpokládá se, že při stanovení základu daně v případech nejběžnějších smluvních převodů nemovitých věcí bude prioritně vycházeno z ceny sjednané mezi převodcem a nabyvatelem. Současně je třeba ponechat možnost porovnání ceny sjednané s určitou srovnávací cenou, jejíž funkci bude plnit srovnávací daňová hodnota, kterou bude částka 75 %



směrné hodnoty nebo 75 % zjištěné ceny. Poplatníkům se ponechá možnost pořízení si znaleckého posudku o ceně nemovité věci tehdy, bude-li poplatník sám mít zájem znalecký posudek nechat vyhotovit. Základem daně bude při porovnání vždy ta cena, která je vyšší. Současně bude poplatníkovi dána možnost uplatnit částku zaplacenou za vyhotovení znaleckého posudku a náklady znalci jako uznatelný výdaj.

Po vnějším připomínkovém řízení došlo ke změně úpravy procesu vyměření daně. Tato úprava představuje zjednodušení pro poplatníka, neboť v daňovém přiznání bude poplatník uvádět pouze cenu sjednanou a z té zaplatí zálohu na daň. Správce daně provede porovnání ceny sjednané se srovnávací daňovou hodnotou a případně daň doměří, bude-li srovnávací daňová hodnota vyšší než cena sjednaná.

#### Varianta I nulová – současný stav

##### Klady:

- toto ustanovení má od samého počátku, kdy bylo v zákoně obsaženo, zabránit daňovým únikům, ke kterým by docházelo v důsledku sjednávání velmi nízkých kupních cen, resp. i cen symbolických. Původně existovaly důvodné obavy, že k této situaci může nepochybně docházet, neboť zpočátku nebyly vytvořeny všechny předpoklady k úplnému vytvoření tržního mechanismu při zakládání trhu s nemovitostmi

##### Zápory:

- poplatníci budou i nadále v případě smluvních převodů všech nemovitých věcí předkládat znalecké posudky
- náklady daňových poplatníků na znalecké posudky

#### Varianta II – nová právní úprava

##### Klady:

- při nabytí pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, stavba pro rodinnou rekreaci nebo stavba garáže, a pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek, při nabytí stavby rodinného domu, stavby pro rodinnou rekreaci nebo stavby garáže, není-li tato stavba součástí pozemku ani práva stavby, a k pozemku tvořícího se stavbami funkční celek, při nabytí jednotky, která nezahrnuje jiný nebytový prostor než garáž nebo sklep a pozemku, který s jednotkou tvoří funkční celek, při nabytí nemovité věci, tvořící příslušenství k nemovitým věcem uvedeným výše, ale i při nabytí pozemku bez trvalého porostu, na němž není zřízena stavba a k němuž nebylo zřízeno právo stavby, bude postupováno při stanovení základu daně (nabývací hodnoty) pro poplatníky zjednodušeným způsobem porovnání sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty
- možnost pořízení znaleckého posudku o zjištěné ceně a použití zjištěné ceny pro stanovení srovnávací daňové hodnoty bude poplatníkům ponechána a bude v podstatě záviset na jejich volbě, zda ji využijí

- omezení znaleckých posudků představuje značné snížení administrativní náročnosti a daňové zátěže poplatníků
- možnost poplatníků uplatnit odměnu a náklady prokazatelně zaplacené soudnímu znalci za vypracování znaleckého posudku jako uznatelný výdaj
- snížení administrativní zátěže daňových poplatníků, kteří budou v případě nemovitých věcí v zákoně vymezených v daňovém přiznání uvádět cenu sjednanou, ze které zaplatí zálohu na daň, přičemž porovnání sjednané ceny se srovnávací daňovou hodnotou provede správce daně a v případě, bude-li srovnávací daňová hodnota vyšší, daň ve výši rozdílu doměří

#### Zápory:

- k zamezení daňovým únikům je nezbytné zachovat možnost porovnání ceny sjednané s „jinou“ cenou, kterou bude srovnávací daňová hodnota
- sjednaná cena bude základem daně za předpokladu, že je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě (tj. 75 % směrné hodnoty nebo 75 % zjištěné ceny)
- snížení daňového inkasa – v případech, kdy je cena sjednaná nižší, bude základem daně srovnávací daňová hodnota
- daňový poplatník, chce-li využít pro srovnání zjištěnou cenu, musí nechat vyhotovit znalecký posudek
- možnost mírného zvýšené zátěže pro správce daně z důvodů sledování, posuzování a kontroly směrných hodnot u určitých typů nemovitých věcí v dané lokalitě (zejm. rodinné domky, nemovité věci pro rodinnou rekreaci, pozemky tvořící s nimi funkční celek, apod.), případně doměřování daně v případech, kdy srovnávací daňová hodnota bude vyšší než sjednaná cena, z níž poplatník bude platit zálohu na daň

#### 2.6. Vyhodnocení nákladů a přínosů

Hlavním ekonomickým přínosem zákona je snížení nákladů na znalecké posudky u velké části kupujících. K odhadu výše této úspory je využito:

- expertní odhad o průměrné ceně znaleckých posudků k bytům a rodinným domům; ten byl získán na základě strukturovaných rozhovorů s pěti odhadci.
- data o průměrném počtu prodaných bytů a rodinných domů za rok v období 2008 až 2010 publikovaných pro účely zjištění průměrné ceny nemovitostí v ČR Českým statistickým úřadem. Výhodou těchto dat je, že na rozdíl od ostatních zdrojů dat (např. katastr nemovitostí) neobsahují převody a přechody nemovitostí, které jsou osvobozené od povinnosti podávat daňová přiznání. Jejich omezením naopak je, že neobsahují veškeré prodeje zmíněných nemovitostí za rok, jelikož pro účel stanovení průměrné ceny nemovitostí ČSÚ odstranil z dat prodeje s očividně chybně uvedenou, případně nepravděpodobně vysokou a nízkou cenou. Data dále neobsahují počty prodejů ostatních druhů nemovitostí (zejména počet prodejů garáží a dalších), u kterých návrh zákona umožňuje snížení administrativních nákladů v důsledku omezení povinnosti předkládat znalecké posudky.

Z těchto důvodů je vyčíslené úspory administrativních nákladů nutno považovat za spodní hranici očekávaných úspor.

V současné době jsou znalecké posudky přikládány ke všem daňovým přiznáním výše zmíněných prodaných nemovitostí.

Po účinnosti nového zákona budou z nemovitých věcí, u nichž lze určit směrnou hodnotu, znalecké posudky přikládány pouze v těch případech, kdy si poplatník zvolí, že k určení srovnávací daňové hodnoty použije zjištěnou cenu nebo v případech, kdy poplatník neposkytne správci daně údaje o klíčových znacích nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty. Dále znalecké posudky samozřejmě budou poplatníci předkládat v případech, kdy směrnou hodnotu určit nelze a pro určení srovnávací daňové hodnoty se proto použije zjištěná cena.

Předpokládá se, že cena zjištěná by byla rovna ceně tržní a že směrná hodnota určená kalkulačkou MF, bude udávat průměrnou tržní cenu nemovité věci daných parametrů v dané lokalitě. Nicméně tržní ceny se budou lišit od ceny zjištěné kalkulačkou MF, neboť žádná kalkulačka využívající relativně malý počet objektivních parametrů (např. plocha bytu, městská čtvrť, konstrukce domu, stáří) nedokáže zohlednit všechny, často velice subjektivní faktory ovlivňující tržní cenu (např. konkrétní ulice, estetická kvalita, praktičnost dispozice, skutečné opotřebení). Určité procento nemovitých věcí tak bude prodáno za cenu nižší, než 75% směrné hodnoty.

Z údajů o rozptylu tržních cen nemovitostí v Praze ze studie Melichar et al (2010)<sup>5</sup> vyplývá, že 25,5 % kupujících bude pro výpočet nabývací hodnoty používat cenu zjištěnou a bude tedy i nadále dokládat znalecký posudek k daňovému přiznání. Počet prodejů, u kterých po účinnosti nového zákona již nebude přikládán znalecký posudek, je vynásoben průměrnou cenou znaleckého posudku, čímž získáme velikost snížení administrativních nákladů v důsledku změny legislativy pro přikládání znaleckých posudků k dani z nabytí nemovitých věcí.

Z tabulky níže vyplývá, že změna legislativy pro znalecké posudky sníží administrativní náklady kupujících nejméně o 115 milionů korun ročně. Tento odhad je však, jak bylo zdůrazněno výše, pouze spodní hranicí úspor administrativních nákladů, jelikož nezahrnuje všechny prodané rodinné domy a byty a nezahrnuje prodané garáže, stavby pro rekreaci atd. Počet prodejů garáží a dalších staveb není v porovnání s počtem prodaných rodinných domů a bytů velký, a proto rozdíl ve skutečných úsporách a jejich spodní hranici nemusí být výrazný.

Tabulka 2.3.

**Velikost snížení administrativních nákladů zrušením povinnosti vypracovat u každého daňového přiznání znalecký posudek, v Kč**

	Rodinné domy	Byty	Celkem
Počet prodejů	18.805	27.468	47.506
Počet prodejů bez znaleckých posudků	14.010	20.463	35.392

<sup>5</sup> Melichar, Vojáček, Rieger, Jedlička (2010): Application of Hedonic Price Model in the Prague Property Market. In Environmental Economics, Policy and International Environmental Relations (Proceedings). Praha : 2008. s. 140-146.

Průměrná cena znaleckého posudku	4.130	2.810	
Úspora (zaokrouhleno)	57.861.000	57.502.000	115.363.000

Zdroj: Český statistický úřad <http://www.czso.cz/csu/2011edicniplan.nsf/p/7009-11>

## 2.7. Návrh řešení

### 2.7.1. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Ministerstvo financí zvolilo Variantu II. Je třeba uvést, že již delší dobu se perspektivně počítá s tím, že základem daně bude v případech nejběžněji převáděných nemovitých věcí sjednaná cena. I když v současné době nelze ještě zcela k této úpravě přistoupit, přesto velkou změnou v tomto směru je návrh na stanovení základu daně u vybraných nemovitých věcí, kdy bude primárně vycházeno ze sjednané ceny s úpravou porovnání této ceny s jinou cenou, původně nazvanou „srovnávací cena“ (nově „srovnávací daňová hodnota“), která bude primárně odvozena od ceny označené původně jako „administrativní cena“ (nově „směrná hodnota“).

Předpokládá se, že navrhovaná úprava stanovení základu daně je v zákoně zakotvena na dobu dočasnou. Výhledově do další budoucnosti je záměrem stanovit základem daně z nabytí nemovitých věcí cenu obvyklou. Za účelem naplnění tohoto záměru je nezbytné již v současnosti shromažďovat data o kupních cenách převáděných nemovitých věcí, a to z důvodů naplnění registrů údaji o převodech a vytvoření databáze obvyklých cen nemovitých věcí, které budou podkladem nejen pro správce daně. K tomuto cíli bude sloužit úprava stanovení základu daně ve formě „srovnávací daňové hodnoty“, k jejímuž určení bude sloužit primárně „směrná hodnota“

Ve vnitřním připomínkovém řízení k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí bylo poukázáno na to, že navrhovaná změna by mohla představovat mírně zvýšenou administrativní zátěž pro správce daně při stanovení základu daně porovnáním sjednané ceny se směrnou hodnotou, která může nastat po určité době po zavedení této změny, a to než se stane pro správce daně rutinní. Generální finanční ředitelství potvrdilo, že daňová správa pokryje nárůst prací správce daně z vlastních zdrojů, neboť mírně zvýšená zátěž bude kompenzována účinkem jiných změn právní úpravy vedoucích ke snížení administrativní náročnosti správy daně (např. poplatníky daně budou manželé společně a nerozdílně, dojde ke zrušení institutu ručitele daně; daň dědická a daň darovací přejde po režim daně z příjmů, takže dosavadní správci těchto daní budou spravovat daň z nabytí nemovitých věcí).

V rámci vnějšího připomínkového řízení k návrhu zákona uplatnila k výše uvedené úpravě doporučující připomínky Komora soudních znalců ČR, Asociace znalců a odhadců ČR, o.s. a Česká komora odhadců majetku, v nichž uvádí tyto argumenty:

1. navrhovaný zákon přináší především další pojmy, které v právních normách dosud nejsou (např. zvláštní cena), pokouší se dělat rozdíl mezi pojmy administrativní cena a zjištěná cena, ačkoliv až dosud platí, že administrativní cena je cenou zjištěnou podle cenového předpisu; text zákona je tak v rozporu se snahou sjednotit pojmy
2. je definována administrativní cena jako údaj vycházející z cen obdobných nemovitých věcí v místě a ve srovnatelném časovém období. Takový údaj však zákon o oceňování majetku nazývá obvyklou cenou
3. zákon již vychází z nového občanského zákoníku, používá nové pojmy a termíny, které jsou v něm obsaženy. Z technického hlediska ve vztahu k oceňování zákon

zavádí nové pojmy, které do jisté míry mění zavedenou (zažitou) terminologii v oceňovací praxi („srovnávací cena“, „administrativní cena“, „zjištěná cena“, „zvláštní cena“). Jedná se zejména o pojmy „administrativní cena“ a „zjištěná cena“, které jsou v současnosti odbornou i laickou veřejností vyjadřovány jako synonymum, ale v novém zákoně je jejich význam velmi odlišný

4. zatímco „administrativní cena“ je nově v tomto zákoně definována a postup jejího „určení“ bude řešen blíže neznámou vyhláškou Ministerstva financí, pojem „zjištěná cena“ je uveden jen odkazem na zákon o oceňování majetku. V zákoně o oceňování majetku však termín zjištěná cena nenajdeme, čímž vznikne nesourodý výklad v odkazech ostatních zákonů, které se na zákon o oceňování majetku odkazují (*pozn. předkladatele: ke dni nabytí účinnosti navrhovaného zákona má být § 2 zákona o oceňování majetku doplněn o ustanovení: „Cena určená podle tohoto zákona jinak než obvyklá cena nebo mimořádná cena, je cena zjištěná.“ Příslušná změna je jakožto součást návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva, v současné době projednávána vládou ČR).*
5. administrativní cena je nevýstižný pojem (údaj), neboť má podle návrhu zákona vycházet z „cen obdobných nemovitých věcí v místě, ve kterém se nachází nemovitá věc, a ve srovnatelném časovém období; obdobnost nemovitých věcí se posuzuje porovnáním jejich klíčových znaků. Základnou by tedy patrně měly být cenové mapy založené na relevantních informacích z prodejů majetku, tedy na pořizovacích (kupních) cenách sjednaných jednotlivými subjekty. Jakým způsobem bude zasahováno do „cen obdobných nemovitostí .....“ při „určování administrativní ceny“ je nejasné a rozporuplné.

Na základě výše uvedených připomínek a po jejich projednání s připomínkovými místy, která je uplatnila, byly v návrhu zákona provedeny terminologické úpravy. Původně „srovnávací cena“ je nově označena jako „srovnávací daňová hodnota“ a původně „administrativní cena“ je nově nazvána „směrná hodnota“. Na základě uplatněných připomínek (viz shora) nedošlo k věcným změnám. Z výčtu nemovitých věcí, u nichž bude možno určit směrnou hodnotu, z níž bude primárně vycházeno při stanovení srovnávací daňové hodnoty, bylo vypuštěno právo stavby. Navrženou úpravou jednoho ze způsobů stanovení nabývací hodnoty pomocí srovnávací daňové hodnoty dojde v jistém smyslu k určitému přiblížení se zahraničním právním úpravám v ostatních evropských státech, kde je u základu daně uvedeného typu nemovitých věcí téměř vždy vycházeno z tržních cen bez povinného předkládání znaleckých posudků poplatníky daně. Ovšem ani v těchto právních úpravách nejsou znalecké posudky zcela vyloučeny, i zde je ponechána možnost v určitých krajních případech jejich využití.

### **3. Snížení administrativní zátěže, úprava osvobození od daně – redukce a aktualizace**

#### **3.1. Identifikace problému**

Jedním ze zásadních bodů nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je snížení administrativní zátěže, a to nejen na straně daňových poplatníků, ale i u správců daně.

Zátěž v oblasti daně z převodu nemovitostí představuje v současné době především povinnost předkládat znalecké posudky o ceně zjištěné podle oceňovacích předpisů. K problematice redukce znaleckých posudků bylo pojednáno v kapitole 2., která se věnuje omezování znaleckých posudků ve vazbě na stanovení základu daně u nejčastěji převáděných

nemovitých věcí porovnáním sjednané ceny se srovnávací daňovou hodnotou primárně odvozenou od směrné hodnoty.

Kromě povinnosti předkládat znalecké posudky poukazují poplatníci v současné době také na značnou zátěž a finanční výdaje, které mají v souvislosti s pořizováním kopií listin a jejich ověřováním v případech, kdy jsou povinnou součástí daňových přiznání. Jde zejména o ověřené opisy a ověřené kopie smluv nebo jiných listin, kterými se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitosti.

Vzhledem k tomu, že současná právní úprava obsahuje poměrně rozsáhlá osvobození od daně z převodu nemovitostí, pro správce daně představuje značnou administrativní zátěž prověřování splnění zákonem stanovených podmínek pro přiznání osvobození v jednotlivých případech, kdy poplatník osvobození uplatní.

### 3.2. Popis současného stavu

Dojde-li ke vzniku předmětu daně z převodu nemovitostí, poplatník je povinen podat v zákonem stanovené lhůtě daňové přiznání, daň z převodu nemovitostí vypočítat a ve stejné lhůtě daň zaplatit.

Jako povinnou součást daňového přiznání musí poplatník přiložit ověřený opis nebo ověřenou kopii smlouvy nebo jiné listiny, kterými se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitostem a znalecký posudek o ceně zjištěné podle oceňovacích předpisů (kromě výjimek, kdy se znalecký posudek jako součást daňového přiznání nevyžaduje), což dohromady představuje pro daňové poplatníky poměrně značnou zátěž.

Zatížení poplatníků představuje také ustanovení, dle něhož u nemovitostí ve společném jmění manželů je každý z manželů samostatným poplatníkem daně, to znamená, že podává samostatně daňové přiznání a na základě něho každý platí samostatně daň.

Zákon č. 357/1992 Sb., obsahuje poměrně širokou škálu osvobození od daně. Mnohá osvobození, která byla do zákona zakotvena již v 90. letech minulého století, již v současnosti nejsou aktuální, a to s ohledem na změněnou ekonomickou situaci oproti původní době, kdy byla do zákona zapracována. Z toho důvodu je nezbytné osvobození v celém komplexu aktualizovat. Jde např. o převody a přechody vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s privatizací, převody a přechody restituovaného zemědělského majetku, aj.

Totéž platí pro osvobození vkladů do základního kapitálu obchodních společností a družstev, které sloužilo k podpoře a rozvoji podnikání. V této souvislosti je třeba uvést, že uvedené osvobození bylo zrušeno s účinností od 1. 1. 2015 zákonem č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (JIM). Tato úprava bude převzata i do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

### 3.3. Popis cílového stavu

Jak bylo uvedeno již shora v kapitole věnované poplatníkovi daně, velmi podstatnou změnou směřující ke snižování administrativní zátěže, zjednodušení a urychlení daňového řízení je zrušení institutu ručitele daně.

Za účelem naplnění cíle snižování administrativní zátěže zákon přistupuje především k postupnému omezování povinnosti předkládat znalecké posudky o zjištěné ceně nabývaných nemovitých věcí podle oceňovacích předpisů.

Znalecký posudek podle oceňovacích předpisů jako součást daňového přiznání nebude třeba (v některých případech je tomu tak již v platné právní úpravě) předkládat tehdy, kdy je nabývací hodnotou cena zvláštní (např. nabytí nemovité věci při výkonu rozhodnutí, exekuci, ve veřejné dražbě, vyvlastněním, nabytí pozemku zastavěného přestavkem, nabytí stavby vlastníkem pozemku při zániku práva stavby, aj.). V uvedených případech jde vesměs o situace, kdy se pro účely určení nabývací hodnoty vychází z ceny nebo náhrady, která byla již dříve stanovena v např. v soudním nebo správním řízení, přičemž takovou cenu lze v daňovém řízení využít.

V těch případech, kdy bude předloženo znaleckého posudku o ceně zjištěné vyžadováno, bude poplatníkovi dána možnost uplatnit odměnu a náklady prokazatelně zaplacené znalci za znalecký posudek jako uznatelný výdaj.

Při vkladu nemovité věci do obchodní korporace nebo příplatku do obchodní korporace ve formě nemovité věci je nabývací hodnotou zvláštní cena vycházející z úpravy ocenění vkladů obsažené pro jednotlivé typy obchodních korporací v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Přílohou daňového přiznání bude posudek znalce nebo jiná listina, která osvědčuje v souladu se zákonem o obchodních korporacích cenu předmětu vkladu, příplatku nebo členského vkladu. Znalecký posudek o ceně zjištěné podle oceňovacích předpisů nebude v těchto případech zapotřebí.

Současně návrh úpravy daně z nabytí nemovitých věcí předpokládá postupné omezování rozsahu písemností, jež budou poplatníci povinni k daňovým přiznáním přikládat. Správce daně nebude od poplatníků vyžadovat předkládání písemností v případech, kdy si může potřebné údaje ověřit bezplatně z informačních systémů veřejné správy (zpočátku půjde především o písemnosti potvrzující nebo osvědčující zvláštní cenu, např. uložené ve sbírce listin obchodního rejstříku; do budoucna, s postupující elektronizací katastru nemovitostí lze počítat i se smlouvami, na jejichž podkladě se provádí vklad do katastru nemovitostí). Tím dojde i k úsporám ve výdajích daňových poplatníků.

Zákon také nově přistupuje k charakteru daňové povinnosti manželů při nabytí nemovité věci do jejich společného jmění. Nově budou manželé poplatníky daně společně a nerozdílně. Tato úprava lépe odpovídá pojetí a smyslu společného jmění manželů a oproti současnému stavu, kdy je každý z manželů samostatným poplatníkem daně, bude představovat podstatné zjednodušení daňového řízení nejen z hlediska poplatníků, ale i z hlediska správce daně.

V některých mimořádných případech nebude uložena povinnost podání daňového přiznání, a to především u nabytí nemovitých věcí Českou republikou nebo jiným státem Evropské unie které je od daně osvobozeno. Touto úpravou dojde rovněž k jistému odbourání administrativní zátěže.

Nová právní úprava původně předpokládala zrušení povinnosti podat daňové přiznání v případech, kdy daň činí méně než 200 Kč, neboť v těchto případech poplatník daň neplatí a správce daně ji nestanoví. Cílem úpravy tak bylo určité snížení administrativní zátěže jak na straně poplatníků, tak na straně správce daně. V rámci vnitřního připomínkového řízení k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí však byla zapracována změna, spočívající v povinnosti poplatníka daně i v těchto případech daňové přiznání podat. Bylo tak vyhověno zásadní připomínce Generálního finančního ředitelství k úpravě povinnosti podání daňového přiznání z důvodů ověření výše daně správcem daně. V současné době z informačního systému katastru nemovitostí správce daně získá informaci, že došlo k převodu a získá údaje o účastnících smlouvy, nikoliv však údaje, ze kterých by ověřil výši daně a z toho důvodu musí vyzvat k podání daňového přiznání všechny poplatníky, kteří jej nepodali. Důsledkem shora uvedené změny bude na jedné straně mírné zvýšení zátěže daňových poplatníků, na druhé

straně však i snížení zátěže správce daně spočívající ve snížení počtu výzev k podání daňových přiznání, které by musely být zasilány poplatníkům, pokud by povinnost k podání přiznání neměli.

Vedle shora popsaných úprav směřujících ke snížení administrativní zátěže bude nový zákon obsahovat také úpravu stávajících osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí ve smyslu jejich redukce a aktualizace. Tato úprava přinese v praxi snížení administrativní náročnosti především u správce daně, neboť ten v případech, kdy poplatník daně osvobození uplatňuje, musí na základě podaného daňového přiznání (s výjimkou těch případů, kdy se daňové přiznání nepodává) a údajů poskytnutých poplatníkem posoudit, zda jsou podmínky pro osvobození v konkrétním případě splněny.

### 3.4. Zhodnocení rizika

Nové úpravy nezavádí nové regulace či administrativní břemena na poplatníky, naopak, řadu administrativních břemen odbourávají. Všechny úpravy se týkají dílčích aspektů daňové administrativy, nemění podstatné náležitosti. Možná rizika jsou tedy též jen dílčí. Možným rizikem je komplikace výběru daně v těch případech, kdy dojde k jasnému zneužití uvolněnějších pravidel poplatníkem (např. nepodání přiznání).

### 3.5. Návrh variant řešení

Varianta I nulová - současný stav

Varianta II - nová právní úprava

Varianta I nulová

Klady:

- poplatníci jsou se současnou právní úpravou obeznámeni
- u běžně převáděných nemovitostí nemusí poplatníci zjišťovat směrnou hodnotu, ale základ daně stanoví porovnáním ceny sjednané a zjištěné

Zápory:

- finanční náklady na znalecký posudek, odměna a úhrada nákladů znalci nejsou uznatelným výdajem
- finanční náklady poplatníků na ověřování kopií příloh k daňovému přiznání
- manželé - každý z nich je samostatným poplatníkem, a z toho plynou dvě daňová přiznání, každý z manželů platí samostatně daň
- administrativní náročnost pro správce daně v případech posuzování a kontroly splnění podmínek pro osvobození



## Varianta II

### Klady:

- omezení předkládání znaleckých posudků; uznatelným výdajem je zaplacená odměna a náklady znalci za znalecký posudek
- využívání ocenění nemovitých věcí ze správních nebo soudních řízení, u vkladů do obchodních korporací využití ocenění znalcem pro účely vkladu podle obchodního zákoníku
- stanovení srovnávací daňové hodnoty vycházející ze směrné hodnoty správcem daně možnost určení směrné hodnoty i samotnými daňovými poplatníky pomocí „daňové kalkulačky“, která bude dostupná na internetových stránkách daňové správy
- zjednodušení postupu pro poplatníka, který v případech, kdy se pro stanovení nabývací hodnoty použije srovnávací daňová hodnota, k jejímuž určení se použila směrná hodnota, v daňovém přiznání uvede pouze cenu sjednanou. Porovnání se srovnávací daňovou hodnotou provádí správce daně
- v případě zájmu poplatníka možnost využití znaleckých posudků pro stanovení srovnávací daňové hodnoty nemovité věci
- zjednodušení a zvýšení přehlednosti zákona aktualizací osvobození
- stanovení limitní výše pro stanovení a placení daně zvýšením ze 100 Kč na 200 Kč – snížení administrativní náročnosti spojené se správou daně
- nepodávání daňového přiznání, je-li poplatníkem daně Česká republika, případně jiný stát Evropské unie, pokud je nabytí vlastnického práva k nemovité věci osvobozeno od daně

### Zápory:

- stanovení směrné hodnoty může v některých případech znamenat mírně zvýšenou administrativní zátěž pro správce daně; u daňových poplatníků naopak dojde ke snížení zátěže vzhledem k tomu, že nebudou muset tuto hodnotu nemovité věci pomocí daňové kalkulačky zjišťovat, neboť to za ně provede na základě poplatníkem uvedených klíčových znaků nabývané nemovité věci správce daně

### 3.6. Vyhodnocení nákladů a přínosů

Zrušení povinnosti poplatníků daně povinně předkládat u všech smluvních úplatných převodů nemovitých věcí znalecké posudky o zjištěné ceně představuje značné zjednodušení a úspory na straně daňových poplatníků. Stejně tak zavedení solidární daňové povinnosti u manželů daňové řízení podstatně zjednoduší, a to i na straně správce daně.

Ke snížení nákladů na daňové řízení přispěje zrušení osvobození vkladů do obchodních korporací, neboť správce daně již nebude mít za povinnost v každém případě ověřovat splnění podmínek pro osvobození, z nichž za velmi obtížné lze považovat prověřování trvání účasti v obchodní korporaci po dobu pěti let od vkladu nemovitosti.

### 3.7. Návrh řešení

### 3.7.1. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Navrhuje se využití Varianty II, neboť pro poplatníky dojde ke zpřehlednění zákona a jeho zjednodušení. Pro správce daně bude přínosem odbourání některých činností, představujících značnou administrativní zátěž (např. prověřování splnění podmínek pro osvobození u vkladů do obchodních korporací, aj.).

Původně se předpokládalo, že v souvislosti se zdaněním nabytí postavení ovládající osoby u obchodních korporací vlastnicích nemovitě věci dojde k nárůstu administrativních nákladů u těchto subjektů. Tento předpoklad se však nenaplní, protože příslušná právní úprava na zdanění převodů obchodních podílů byla po vnějším připomínkovém řízení, v němž byly uplatněny zásadní připomínky k této úpravě, z návrhu zákona vypuštěna.

Pokud se týká povinnosti poplatníka přikládat k daňovému přiznání zákonem požadované přílohy, je v návrhu zákona zapracována úprava spočívající v povinnosti správce daně zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup a také na své úřední desce, které písemnosti nejsou vyžadovány jako příloha daňového přiznání.

Seznam písemností, které se nevyžadují, bude rovněž součástí pokynů k vyplnění daňového přiznání. Zájmem správce daně je, aby tyto informace byly publikovány v co největší míře, např. prostřednictvím médií.

Současně ke snížení administrativní i finanční náročnosti poplatníků daně přispěje ustanovení o přikládání příloh daňového přiznání v prostých kopiích namísto ověřených kopií. Tato úprava byla do návrhu zákona doplněna po vnějším připomínkovém řízení s ohledem na připomínku ČÚZK.

## **4. Zdaňování převodů účastí v obchodních korporacích- změny ovládající osoby**

### 4.1. Definice problému

Transakce na trhu nemovitostí v ČR (pro developerské a investiční využití) se nejčastěji odehrávají dvěma způsoby. Formou převodu obchodního podílu nebo akcií společnosti, která předmětné nemovitosti vlastní, takzvaný „share deal“. (Druhou formou je převod samotných nemovitostí, včetně zařízení a nájemních smluv, takzvaný „asset deal“). Transakce spočívá v převodu obchodního podílu ve společnostech s ručením omezením nebo převodu akcií emitovaných akciovými společnostmi, které jsou vlastníky nabývaných nemovitostí. Dochází k situacím, kdy tyto společnosti byly založeny jen za účelem vlastnictví nemovitostí, vyvíjejí pouze omezenou podnikatelskou činnost a nemívají většinou žádné zaměstnance. Takové společnosti bývají založeny mnohdy pouze za účelem realizace dané transakce. Nevýhodou tohoto způsobu řešení nepochybně jsou poměrně značné transakční náklady celé operace.

K výše popsaným situacím však nedochází vždy, kdy společnost hodlá realizovat transakci s nemovitostí. Je všeobecně známo, že kromě těchto případů výslovně účelových transakcí s nemovitostmi dochází velmi často k situacím, kdy se mění stav společníků v obchodní korporaci v důsledku převodů obchodních podílů (úcastí v těchto společnostech), ať již převodem podílů nebo akcií, přičemž na základě těchto transakcí prakticky prostřednictvím účasti na společnosti dochází ke změně vlastnictví nemovitosti.

K takovým situacím dochází obecně u všech společností, neboť jsou důsledkem převodu účasti na společnosti (obchodního podílu nebo akcií). Převodem účasti na společnostech se ve

svém důsledku prakticky prostřednictvím účasti ve společnosti mění vlastnictví nemovitosti, která je součástí aktiv (jmění), a to aniž by taková změna podléhala dani z převodu nemovitostí. To u objemných transakcí může dosahovat miliónů korun.

Zmíněné situace (změny společníků) je možno vysledovat jak u malých firem, vlastnících například pouze jednu nemovitost, ve které mají např. své sídlo, tak i u velkých obchodních společností, u nichž převážnou část jmění (aktiv) představují nemovitosti a které ve svém předmětu činnosti mají nakládání s nemovitostmi, výstavbu, apod. (nemovitostní společnosti).

Již schválená novela zákona o dani z převodu nemovitostí, přijatá v rámci zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, zrušila osvobození vkladů nemovitostí do obchodních korporací.<sup>6</sup> Zrušení nabývá účinnosti 1. 1. 2015. Uzavření této cesty k obcházení daně však výše popsany problém řeší jen částečně:

- nadále nebudou podléhat dani změny reálných vlastníků nemovitostí uskutečněné pomocí převodů podílů v korporacích, do kterých byly nemovitosti vloženy v minulosti
- u nových vkladů nemovitosti do korporace a následných převodů podílů je zdaněna jen první transakce, zatímco všechny budoucí změny reálného vlastníka nikoli. Pokud první majitel očekává, že s nemovitostí se bude obchodovat relativně často, je pro něj i nadále daňové výhodné obejít daň pomocí mechanismu „share deal“
- v obou případech se tak daná nemovitost trvale ocitne mimo dosah daně z převodu nemovitostí, i když svého reálného vlastníka může měnit s vysokou časovou frekvencí

Zrušení osvobození vkladů do korporací sníží atraktivnost využívání „share deals“ k legálnímu obcházení daně. Na druhou stranu, vzhledem k tomu, že od 1. 1. 2013 došlo ke zvýšení sazby ze 3 % na 4 %<sup>7</sup>, atraktivnost obcházení daně se naopak zvyšuje.

## **Transakce s nemovitostmi v ČR**

Přehled nejvýznamnějších realitních transakcí v ČR v letech 2008–2010, včetně evidence typu transakce je zpracován v tabulce. Je patrné, že u většiny transakcí, u kterých je znám způsob převodu, se jednalo o share deal. U těchto transakcí je poměr share deal : asset deal roven 8:3. „Teoretickou“ minimální výši daně z převodu nemovitosti (§ 10 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí) pro případ, že by se transakce odehrály formou share deal, ale jednalo by se o asset deal, lze za období 2008–2010 odhadnout na 750 mil Kč. Při analýze transakcí je patrné, že asset deal není užíván jako způsob převodu nemovitostí, kde hodnoty dosahují stovky milionů Kč. Nicméně je nutné poznamenat, že u cca 35 % transakcí není znám typ převodu a pozorování se odehrálo na pouhých 49 transakcích, i když v daném období pravděpodobně nejvýznamnějších.

---

<sup>6</sup> I nadále budou osvobozeny vklady nemovitostí mezi územním samosprávným celkem a korporací, jichž je územně samosprávný celek společníkem.

<sup>7</sup> Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů.

Tabulka 4.1.

**Přehled nejvýznamnějších realitních transakcí v ČR mezi roky 2008–2010**

Rok	Lokalita	Sektor	Budova	Dosažená cena/předpokládaná cena (mil. Euro)	Předpokládaný typ transakce	Teoretická daň share deal mil. Euro)
2008	Prague 10, Prague 2	Office	Skanska CZ buildings	28,0	-	-
2008	Prague 1	Office	Newton Building	7,5	-	-
2008	Prague 1	Office	Opletalova 4,5	TBC	-	-
2008	Prague 5	Office	Anděl Park	71,5	share	2,145
2008	Prague 1	Office/retail	Praha City Centre	76,0	share	2,280
2008	Prague	Office	O2 Portfolio	160,0	-	
2008	Prague 5	Office	Phillips Building	15,0	asset	
2008	Prague 5	Land	automobile repair facility in Prague-Radlice	11,2	-	
2008	Prague 4	Office	The Park phase I (building 1–7)	235,0	share	7,050
2008	Prague	Office	O2 Telefónica Portfolio 1/3	52,0	asset	
2008	Prague 5	Office/retail	Anděl Palace	57,0	-	
2008	Karlovy Vary	Retail	Varyada	N/A	share	
2009	Prague 7	Office	A7 Arena	12,5	-	
2009	Prague 1	Office	Jungmann Plaza	40,6	share	1,218
2009	various	Office	ČSOB building in regions	4,0	-	
2009	Ostrava	Hotels	Hotel Atom	6,3	-	
2009	Prague 3	Office	Telefonica O2	13,7	asset	
2009	Prague 1	Office	Pařížská 23	8,0	-	
2009	Prague 4	Office	Budějovická Alej	30,0	share	0,900
2009	Prague 8	Office	Thámová 18	12,0	asset	
2009	Brno	Retail	OD Centrum	5,0	-	
2009	Trutnov	Industrial	Industrial Park Trutnov	4,0	-	
2009	Prague 5	Retail	OD Luka	5,0	-	
2009	Prague 4	Office	East Building	20,0	share	0,600
2009	Prague 4	Office	Gemini	110,0	share	3,300
2009	Prague 4	Office	City Tower	130,0	share	3,900
2009	Postřižín	Logistics	Tesco Logistic center	36,0	asset	
2010	Prague	Office	Victoria Vyšehrad	13,5	share	0,405
2010	Prague	Office	Nestlé	25,0	-	
2010	Prague 5	Industrial	Siemens kolejová vozidla	N/A	-	
2010	Prague	Industrial	Chodovec South Park	10,5	-	
2010	various	Retail	Portfolio predajní Plus discount	24,0	-	
2010	Prague	Office	AB Stodůlky	9,6	-	
2010	Prague	Land	City Court	7,7	-	

2010	Prague	Office	Andel City SO 16+17	17,5	share	0,525
2010	Prague	Office	City Empiria + City Forum	71,5	share	2,145
2010	various	Retail	Penny Market retail portfolio	6,5	-	
2010	Prague	Office	Avenir Office Park - Budova E	15,0	share	0,450
2010	Prague 5	Office	Galerie Louvre	10,0	-	
2010	Prague	Office	EBC	4,0	-	
2010	various	Retail	Supermarkets Billa	11,6	-	
2010	Prague 1	Office/Hotel	Longin Business Center	37,0	asset	
2010	Prague 1	Office/retail	budova Melantrich	40,0	share	1,200
2010	Prague 5	Office	City West (2 budovy, sídlo Siemens)	71,2	share	2,136
2010	Prague 8	Office	sídlo CCS a AAA Auto	6,2	-	
2010	Prague 5	Office	Jeremiášova office building	2,6	-	
2010	Prague 9	Office	Vysočanská Brána	20,0	-	
2010	Prague 4	Hotels	Intercontinental Hotel	108,0	-	
2010	České Budějovice	Retail	IGY Centrum	48,0	share	1,440
Suma (teoretický výnos)						29,694

Zdroj: autorova osobní evidence

Zdroj: *Obec a finance 1/2012: „Úvaha nad daní z převodu nemovitostí v ČR“*  
(Ing. David Musil, Fakulta stavební ČVUT v Praze, katedra ekonomiky a řízení ve stavebnictví)

Alternativní údaje o rozsahu obcházení daně formou „share deals“ poskytují finanční ředitelství, která evidují osvobozené vklady nemovitostí do korporací. V letech 2009, 2010, a 2011 činila celková výše osvobozené daně v jednotlivých letech 491, 778 a 482 milionů Kč.

Z výše uvedených důvodů bylo v návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí navrženo rozšíření předmětu daně z nabytí nemovitých věcí o převody podílů (účástí) v obchodních korporacích vlastnicích nemovité věci, neboť prostřednictvím převodů účastí dochází ve svém důsledku prakticky ke změně vlastnictví k nemovité věci.

#### 4.2. Popis existujícího právního stavu v dané oblasti

Podle současné právní úpravy daně z převodu nemovitostí nejsou výše uvedené případy předmětem daně z převodu nemovitostí.

Tabulka 4.2.

**Zdaňování převodů obchodních podílů a cenných papírů v obchodních společnostech**

Členský stát EU	Zdaňování převodů obchodních podílů v obchodních společnostech ve vybraných zemích EU (ANO / NE)	
Estonsko	NE	V rámci daňového systému se neuplatňuje převodní daň.
Finsko	ANO	Převody akcií a jiných cenných papírů podléhají zdanění převodní daní, s výjimkou převodů cenných papírů na Burze cenných papírů. Převody obchodních podílů v zahraniční obchodní společnosti zdanění nepodléhají za předpokladu, že nabyvatel i převodce jsou neresidenti. Tato úprava však neplatí pokud jednou ze smluvních stran je pobočka zahraniční banky nebo zahraniční investiční společnosti. V případě neresidentů, pokud se jedná o převod podílů ve finských bytových nebo nemovitostních společnostech, podléhají zdanění i tyto převody.
Francie	ANO	Převody obchodních podílů jsou předmětem registrační daně bez ohledu na právní formu společnosti, jejíž podíly jsou převedeny. Rozdíly jsou v jednotlivých sazbách daně dle toho, zda se jedná o převody obchodních podílů v realitních investičních společnostech (sazba 5%), prodej členských podílů ve společnostech, jejichž kapitál není rozdělen do akcií (sazba 3%), převod akcií, zakladatelských akcií nebo podílů na zisku společností s obchodovatelnými či neobchodovatelnými akciemi na regulovaném trhu finančních nástrojů, s výjimkou realitních investičních společností, jakož i podílů a vlastního kapitálu upsaného ze strany klientů družstevních bank (sazba od 1.8.2012 0,1%). Realitními společnostmi se rozumí společnosti, jejichž hlavní činnost spočívá v investování v oblasti nemovitostí (jejich nemovitý majetek nacházející se ve Francii představuje více než 50 % celkových aktiv společnosti).
Itálie	ANO	Od zdaňovacího období 2008 byl poplatek za převod akcií, dluhopisů a jiných cenných papírů zrušen. Převody těchto cenných papírů na základě smluv uzavřených v Itálii před notářem jsou nyní předmětem registračního poplatku stanoveného paušálem.

Maďarsko	ANO	<p>Zdanění podléhá převod obchodních podílů v tzv. nemovitostních společnostech, kterou se rozumí jakýkoliv subjekt, který vlastní nemovitost v Maďarsku nebo vlastní, ať přímo či nepřímo, 75% podíl ve společnosti, která vlastní nemovitosti. Předmětem daně je nabytí obchodních podílů, v jejichž důsledku nabyvatel dosáhne nebo překročí (kumulativně s příbuznými či propojenými osobami) 75% podíl na akcích v oběhu. "Nemovitostní společností" se rozumí společnost, jejíž hlavním cílem její činnosti je řízení nemovitostních projektů, výstavba nemovitostí, leasing nebo provozování nemovitostí nebo prodej a nákup nemovitostí.</p> <p>Nabytí podílů v nemovitostních společnostech mezi příbuznými je od daně osvobozeno. Obdobné platí pro převody v rámci reorganizace a také pro převody akcií a jiných cenných papírů v rámci veřejných aukcí.</p>
Malta	ANO	<p>Nabytí podílu ve společnosti, ve které hodnota nemovitostí tvoří alespoň 75 % z celkové hodnoty aktiv.</p>
Německo	ANO	<p>Zdanění podléhá převod 95% podílu ve společnosti, která drží nemovitosti a převod podílů v takové společnosti, který vede k dosažení 95% podílu ve společnosti (ať přímo či nepřímo). Zdanění podléhá rovněž podstatná změna ve složení společníků společnosti vlastníci nemovitosti, jestliže ke změně společníků došlo v průběhu posledních 5 let. Za podstatnou změnu se vždy považuje změna 95% společníků.</p> <p>Převody cenných papírů zdanění převodní daní nepodléhají.</p>
Nizozemí	ANO	<p>Zdanění podléhá převod obchodních podílů v tzv. nemovitostních společnostech. Touto společností se rozumí společnost, která byla založena pro účely nebo jejíž činnost spočívá v investování do nemovitostí a nemovitostních práv a více jak 50% majetku takové společnosti tvoří nemovitosti nebo nemovitostní práva, z nichž alespoň 30% se nachází v Nizozemí. Nabytí podílů v nemovitostních společnostech je předmětem daně, jestliže nabytí obchodních podílů přinese nabyvateli tzv. podstatný podíl ve společnostech. Tzv. podstatným podílem ve společnosti se rozumí skutečnost, že nabyvatel nabude, přímo či nepřímo, nejméně 1/3 upsaného podílu ze základního kapitálu v nemovitostní společnosti.</p>
Polsko	NE	<p>Převody obchodních podílů ve společnosti zdanění nepodléhá zdanění</p>

Portugalsko	ANO	Nabytí alespoň 75% podílu na základním kapitálu společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, akciové společnosti, které vlastní nemovitý majetek.
Rakousko	ANO	Nabytí 100% podílu na společnosti vlastníci nemovitost, ať již na základě převzetí jedním společníkem nebo spojení podílů do rukou jednoho společníka, podléhá zdanění převodní daní. Převody cenných papírů dani nepodléhají.
Rumunsko	NE	Změny velikosti obchodních podílů převodní dani nepodléhají.
Řecko	ANO	Prodej akcií uvedených na seznamu vedeném Athénskou burzou cenných papírů, jakož i jinou organizovanou světovou burzou podléhá zdanění převodní daní. Tato úprava platila pro nabytí akcií do 31.3.2012. Od 1.4.2012 bylo zrušeno.
Slovensko	NE	Převodní daň se neuplatňuje.
Španělsko	ANO	Zdanění podléhá nabytí cenných papírů, které znamená nabytí kontroly nad společností, jejíž majetek z více jak 50% tvoří nemovitosti nacházející se ve Španělsku.
Velká Británie	NE	Změny velikosti obchodních podílů převodní dani nepodléhají.

*Zdroj:IBDF*

*Pozn.: pro účely srovnání úprav v zahraničí byly analyzovány jak případy zdaňování, tak zpoplatňování.*

#### 4. 3. Identifikace dotčených subjektů

- obchodní korporace vlastníci nemovité věci a ovládající osoby těchto právnických osob
- územní finanční orgány

#### 4.4. Popis cílového stavu

Prvotním záměrem nové právní úpravy byla od počátku snaha o rozšíření předmětu daně z nabytí nemovitých věcí na případy, kdy dochází ke změně ovládající osoby obchodní korporace, je-li v majetku této korporace nemovitá věc anebo nemovitá věc je v majetku touto obchodní korporací ovládané osoby.

V obchodních korporacích vlastníci nemovité věci lze nalézt velmi časté případy, kdy transakce na trhu nemovitých věcí se odehrávají cestou převodů obchodních podílů ve společnostech s ručením omezeným nebo převodů akcií v akciových společnostech vlastníci nemovité věci, čímž prakticky dochází ke změně vlastnictví nemovitých věcí, aniž by tyto situace v současnosti podléhaly dani z převodu nemovitostí.

Podporou pro přistoupení ke zdanění uvedených transakcí bylo kromě jiného také to, že i mnohé jiné evropské daňové systémy upravují zdanění převodů podílů na základním kapitálu společností vlastníci nemovité věci.

V rámci vnějšího připomínkového řízení k návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí uplatnilo proti výše uvedenému návrhu zdanit daní z nabytí nemovitých věcí změnu ovládající osoby obchodní korporace, je-li v majetku této obchodní korporace nemovitá věc



nebo je-li v majetku touto obchodní korporací ovládané osoby nemovitá věc, několik připomínkových míst zásadní připomínky.

Zásadní připomínky proti návrhu uplatnilo Ministerstvo dopravy ČR, Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR, Svaz průmyslu a dopravy ČR, Univerzita Karlova a Komora daňových poradců ČR.

Na základě těchto připomínek byla po vnějším připomínkovém řízení úprava zdanění převodů obchodních podílů daní z nabytí nemovitých věcí z návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí vypuštěna.

#### 4.5. Návrh variant řešení

Varianta I nulová – ponechání současného stavu

(včetně změn přijatých s účinností k 1. 1. 2015) – jsou zdaněny vklady nemovitostí do korporací, ale převody podílů daní nepodléhají.

Pro zdanění podílů byly samostatně zváženy dvě varianty pro dva zásadní aspekty konstrukce daně:

- vymezení korporací, které mají dani podléhat a
- vymezení převodů, které mají dani podléhat

Jejich kombinace dávají potenciálně 4 možné varianty řešení.

#### **A. Okruh korporací, které podléhají dani**

Varianta AI – zdanění převodů podílů ve všech korporacích

Varianta AII – zdanění převodů podílů v nemovitostních korporacích

#### **B. Vymezení převodů, které podléhají dani**

Varianta BI – zdanění převodů, kterými dojde k převodu podílu nebo ke zvýšení podílu společníka ve výši nejméně 90 % (80 %) nebo k úplné či podstatné změně stavu společníků ve lhůtě 5 let

Varianta BII – zdanění převodů, kterými dojde ke změně ovládající osoby v korporaci

Tabulka 4.3.

**Přehled předmětu daně v čase za jednotlivých variant**

	2012	2013	2014	2015
--	------	------	------	------

Sazba daně	3 %	4 %	4 %	4 %
<b>Varianta 0</b>				
zdanění vkladů	ne	ne	ne	ano
zdanění převodů podílů nemovitostních korporací	ne	ne	ne	ne
zdanění převodů podílů ostatních korporací	ne	ne	ne	ne
<b>Varianta AI</b>				
zdanění vkladů	ne	ne	ano	ano
zdanění převodů podílů nemovitostních korporací	ne	ne	ano	ano
zdanění převodů podílů ostatních korporací	ne	ne	ano	ano
<b>Varianta AII</b>				
zdanění vkladů	ne	ne	ano	ano
zdanění převodů podílů nemovitostních korporací	ne	ne	ano	ano
zdanění převodů podílů ostatních korporací	ne	ne	ne	ne
<i>pozn.:</i> u varianty AI i AII lze zvolit pro vymezení převodů, které dani podléhají, variantu BI i BII				

#### 4.6. Identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant

##### **Východiska pro hodnocení variant**

Efektivní a spravedlivý daňový systém by měl v co nejvyšší míře respektovat zásadu neutrality: aktivity, které jsou ve své ekonomické podstatě totožné, by měly být zdaňovány stejně bez ohledu na jejich právní formu. Daň z nabytí nemovitých věcí respektující tuto zásadu by měla stejně zdaňovat všechny transakce, kdy nemovitá věc mění svého reálného vlastníka, a naopak by neměla zdaňovat transakce, ve kterých se reálný vlastník nemění. V idealizovaném daňovém systému by vklady nemovitých věcí do korporací být zdaněny neměly (neboť reálný vlastník se nemění) a měly by být zdaněny všechny převody podílů v korporacích, v jejichž aktivech se nacházejí nemovité věci (neboť reálný vlastník se mění).

V reálném daňovém systému je však nutné brát v potaz komplikace způsobené administrativními náklady výběru daní a možnými daňovými úniky. Tyto komplikace způsobují, že reálný daňový systém se poněkud odchyluje od ideálního principu neutrality a relativně více využívá ty předměty zdanění, u kterých jsou nižší administrativní náklady či slabší příležitosti k daňovým únikům (legálním či nelegálním).

Zdanění vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací má nesporné administrativní výhody.<sup>8</sup> Předmět daně je jasně definován – změna vlastnického práva k nemovité věci, která je vždy evidována v katastru nemovitostí. Díky evidenci stát není odvislý od dobrovolného reportování daňové povinnosti poplatníkem. S nemovitou věcí nelze utéci do jiné jurisdikce. Zdaňování převodů podílů je administrativně komplikovanější –

<sup>8</sup> Různé výjimky jednoznačnost definice komplikují, ale jejich existence není inherentním rysem zdanění vkladů nemovitých věcí do korporací.

evidence převodů není centralizovaná jako u nemovitostí<sup>9</sup>, zdanění se lze vyhnout – s nenulovými náklady – vytvořením mateřské společnosti v jurisdikci, která převody nezdaňuje, a následným převáděním mateřské společnosti. Z těchto důvodů efektivně nastavený daňový systém by měl najít vhodnou kombinaci zdanění vkladů nemovitých věcí do korporací a zdanění převodů podílů v korporacích (ne nutně všech převodů).

Varianta I nulová – od r. 2015 jsou zdaněny vklady nemovitých věcí do korporací, ale převody podílů dani nepodléhají.

Tato varianta má hlavní nevýhodu, že zcela obrací princip neutrality – zdaňuje transakci, která by v ideálním systému zdaněna být neměla a naopak. Její výhodou je administrativní nenáročnost. Ponechání nulové varianty také jen omezeně řeší problém legálních daňových úniků pomocí převodů do korporací. Ačkoli první převod nemovité věci zdaněn je, následné změny reálných vlastníků zdaněny nejsou. Lze ukázat, že pro určitý typ nemovitých věcí a firem zůstává nadále výhodné obcházet daň pomocí „share deals“.

Uvažujme nemovitou věc, která změni reálného vlastníka jednou za  $T$  let (toto je exogenně daná veličina, určená ekonomickými faktory mimo daňový systém). Aktuální majitel nemovité věci má možnost nemovitou věc prodat jako takovou (a bude-li to výhodné, učiní tak i všichni budoucí majitelé). Prodejem vzniká daňová povinnost  $\tau P$ , kde  $\tau$  je sazba daně z nabytí nemovitých věcí a  $P$  je cena nemovité věci, a to každých  $T$  roků. Druhou možností je založit korporaci a vložit do ní nemovitou věc, což vyžaduje fixní náklady  $F$  a zároveň vzniká jednorázová daňová povinnost  $\tau P$ , a prodat korporaci. Prodej korporace vyžaduje transakční náklady  $c$  (pro jednoduchost normalizujeme transakční náklady při prodeji nemovité věci na nulu). Při budoucích prodejích budou vždy vynaloženy transakční náklady  $c$ , ale daňová povinnost bude nulová.

Současná hodnota všech budoucích nákladů při prodeji nemovité věci („asset deal“) je<sup>10</sup>:

$$C^N = \tau P + \tau P(1+r)^{T-1}/[(1+r)^T-1]$$

Současná hodnota všech budoucích nákladů při založení korporace a jejích následných prodejích je:

$$C^K = \tau P + F + c + c(1+r)^{T-1}/[(1+r)^T-1]$$

V obou případech pro lepší ilustraci uvádíme odděleně náklady v aktuálním roce a současnou hodnotu nákladů v budoucích transakcích. Využití korporace („share deal“) zůstává výhodnější za podmínky:

$$C^N > C^K \Leftrightarrow F + c < (\tau P - c) (1+r)^{T-1}/[(1+r)^T-1]$$

tj, pokud

a) fixní náklady na založení korporace a následné prodeje jsou relativně nízké ve srovnání s výší daňové povinnosti  $\tau P$ .

b) pokud  $T$  je dostatečně nízké, tj. s nemovitostí se obchoduje relativně často.

Podmínka pro výhodnost „share deal“ není abstraktním matematickým vzorcem, ale má své praktické implikace.

<sup>9</sup> Dle typu korporace je evidence vedena v obchodním rejstříku, depozitáři cenných papírů, a u akcií na majitele de facto neexistuje vůbec.

<sup>10</sup> Ve vzorcích označuje  $r$  diskontní sazbu.

„Share deal“ je relativně méně výhodný pro firmy (původní vlastníky nemovitých věcí), které působí ve zcela jiném oboru podnikání, než jsou nemovité věci a finance, a pro něž je prodej velké nemovité věci ojedinělou transakcí. S účelovým zakládáním korporací a převody podílů nemají dostatečné zkušenosti a rovněž neočekávají, že by nemovitou věc v dohledné budoucnosti dále prodávaly. Naopak firma, která podniká v oboru staveb, nákupů a prodejů nemovitých věcí, bude mít jednak nízké fixní náklady (využívání vkladů do korporací je pro ni rutinní záležitostí) a zároveň obchoduje s nemovitými věcmi, které častěji mění vlastníka. Prostor pro obcházení daně nadále zůstává, a zůstává nejsilnější u těch typů nemovitých věcí a firem, u nichž je „share deal“ nejvíce využíván.

„Share deal“ je též relativně výhodnější, je-li vyšší daňová sazba. Vzhledem k tomu, že k 1. 1. 2013 došlo ke zvýšení sazby ze 3 % na 4 %, začíná tím dvouleté období (2013 a 2014), během kterého bude využívání vkladů lukrativnější než dříve. Toto dvouleté období je nežádoucí a zdanění převodů (ať už ve variantě AI nebo AII) jej zkracuje o 1 rok. Před koncem roku 2014 lze očekávat velký nárůst vkladů nemovitostí (které by jinak nastaly až v roce 2015), aby se poplatníci vyhnuli zdanění. Od roku 2015 končí osvobození vkladů, ale jak bylo ukázáno výše, jejich využití zůstane i nadále atraktivní pro určitý typ subjektů, i díky vyšší sazbě daně.

#### **A. Vymezení korporací, které podléhají dani**

##### Varianta AI – zdanění převodů podílů ve všech korporacích

Dani z nabytí nemovitých věcí by podléhaly převody podílů všech korporací, které vlastní nemovité věci v Česku, bez ohledu na to, kde je firma registrována.

Identifikace přínosů: (kvantifikace některých dopadů je detailněji prezentována v sekci 4.8)

- zcela jednoznačné vymezení, které korporace podléhají dani. Z toho vyplývají nižší administrativní a soudní náklady pro poplatníky i správce daně týkající se sporů ohledně definice korporace podléhající dani a snah definici obejít
- velmi široké pojetí základu daně – minimalizace možností, jak daň obejít s využitím převodů nemovitých věcí v účelově vytvořených korporacích, které by dani nepodléhaly
- bližší naplnění účelu zákona – zdanění pokud možno všech transakcí, při kterých nemovité věci mění svého reálného vlastníka
- vysoké dodatečné příjmy státního rozpočtu: kdyby stejná daň byla uvalena na uskutečněné převody podílů v letech 2009-2011, byl by výnos v intervalu 9,7 až 16,2 miliard Kč ročně. (Při zvolení varianty BII pro vymezení převodů podléhající dani.) Skutečný výnos bude o něco nižší, neboť dojde ke snížení počtu transakcí s podíly ve firmách
- lepší predikovatelnost příjmů rozpočtu (objem převodů podílů v korporacích napříč celou ekonomikou je stabilnější než objem transakcí v úzce vymezeném typu korporací)
- celý mechanismus „share deals“ se stává daňově neatraktivní ve srovnání s prostým prodejem nemovité věci. Bude zřejmě výrazně méně využíván, z čehož vyplývá významná úspora na administrativních nákladech spojených se zakládáním a udržováním účelových korporací

- vzhledem k tomu, že od roku 2013 došlo ke zvýšení sazby daně z převodu nemovitostí ze 3% na 4% (zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů), bude silnější motivace využívat „share deals“. Oproti Variantě 0 je doba trvání tohoto nežádoucího efektu zkrácena ze dvou let na jeden rok
- před koncem roku 2013 lze očekávat nárůst vkladů nemovitých věcí do korporací, neboť bude poslední možnost využít osvobození vkladů. V nulové variantě by ze stejných důvodů došlo k obdobnému nárůstu před koncem roku 2014. Ve variantě AI bude tento nárůst méně výrazný, neboť celý mechanismus „share deals“ bude daňově méně atraktivní

Identifikace nákladů: (kvantifikace některých dopadů je detailněji prezentována v sekci 4.8)

- administrativní náklady
  - znalecké posudky a daňová přiznání budou podávána u všech korporací, tj. změna se týká velkého množství subjektů – přibližně 3500 převodů ročně
  - poměrně vysoké náklady na jeden zdaněný převod – je třeba vypracovat znalecké posudky pro všechny nemovité věci vlastněné korporací, což v případě velkých firem může znamenat stovky posudků
  - tyto náklady ovšem nejsou nijak vyšší ve srovnání s náklady, které by byly alternativně vynaloženy při zdanění převodů samotných nemovitých věcí či u vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu korporací
  - potřeba navýšit kapacity finančních úřadů na administraci zdanění převodů – bude třeba administrovat cca 3500 převodů ročně a u velkých korporací se jedná o komplikovanou problematiku
- možnosti vyhýbání se dani převedením korporace do zahraničí, kdy je pro české daňové orgány obtížnější dohledat změny vlastnické struktury. Z toho vyplývají vyšší administrativní náklady daňových orgánů na odhalování zatažené daňové povinnosti. (Ve variantě AII je tento problém též přítomen, ale v mnohem menším rozsahu díky menšímu množství zdaňovaných korporací – daňové orgány se tak mohou koncentrovat na konkrétní případy.)
- možnost vyhýbání se dani založením mateřské korporace v zahraničí
- z ekonomického hlediska se jedná o období „stamp duty“, zatěžující převody majetkových podílů ve firmách. Kupující podílu v korporaci, pokud převod podléhá dani, musí počítat s tím, že při nabytí podílu zaplatí též daň odpovídající 4% hodnotě nemovitostí v získané korporaci. Hlavní nevýhodou „stamp duty“ (funguje např. v Británii) jsou ekonomické distorze na trhu s vlastnickou kontrolou firem (M&A, mergers and acquisitions). Nastávají situace, kdy potenciální vlastník si cení podílu ve firmě více, než stávající, ale k prodeji podílu nedojde, neboť je zatížen transakční daní
- zvláštností takto pojaté daně z pohledu potenciálních kupujících je závislost efektivní daňové sazby na podílu nemovité věci v korporaci. Efektivní daňová sazba z nabytí podílu v korporaci může být teoreticky v rozpětí od 0 % (u firem, které nevlastní nemovitosti) až po plných 10 % (při získání 40 % kontrolního podílu ve firmě, jejíž aktiva tvoří ze 100 % nemovité věci, při sazbě 4 %). V praxi dle našich odhadů bude 90 % převodů zatíženo efektivní daňovou sazbou nižší než 3,45 %, a polovina převodů bude zatížena sazbou nižší než 1,1 %. Průměrná efektivní daňová sazba je 1,5% (viz

graf a tabulka 4.8). To je logickým a nevyhnutelným důsledkem snahy zdanit reálné změny vlastníků nemovitých věcí, nikoli změny vlastníků korporací jako takových

### Varianta AII – zdanění převodů podílů v nemovitostních korporacích

Dani z nabytí nemovitých věcí by podléhaly převody podílů těch korporací, které vlastní nemovité věci v České republice a jsou definovány jako nemovitostní korporace, tj. korporace, které se převážně zabývají nabýváním, prodejem, výstavbou a provozováním nemovitých věcí.

#### Identifikace přínosů:

- cílení zdanění převodů na ty korporace, u nichž nabytí podílu je ekonomicky ekvivalentní či téměř ekvivalentní k nabytí nemovitých věcí. V korporacích založených ryze účelově kvůli obcházení daně formou „share deals“ tvoří nemovité věci zcela převážnou část aktiv
- nižší celkové administrativní náklady (na straně subjektů i finančních úřadů), neboť zdanění bude podléhat jen malá část korporací
- dodatečné příjmy státního rozpočtu: kdyby stejná daň byla uvalena na uskutečněné převody podílů v letech 2009-2011, byl by výnos v intervalu 1,5 až 3,1 miliardy Kč ročně. (Při zvolení varianty BII pro vymezení převodů podléhajících dani.) Skutečný výnos bude o něco nižší, neboť dojde ke snížení počtu transakcí s podíly ve firmách
- možnost finančních úřadů lépe kontrolovat daňovou povinnost, zejména u zahraničních korporací, díky menšímu počtu firem s potenciální daňovou povinností
- celý mechanismus „share deals“ se stává daňově neatraktivní ve srovnání s prostým prodejem nemovité věci. Bude zřejmě výrazně méně využíván, z čehož vyplývá významná úspora na administrativních nákladech spojených se zakládáním a vydržováním účelových korporací
- vzhledem ke zvýšení sazby daně z převodu nemovitostí od roku 2013 ze 3% na 4% (zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů), bude silnější motivace využívat „share deals“. Oproti Variantě 0 je doba trvání tohoto nežádoucího efektu zkrácena ze dvou let na jeden rok
- před koncem roku 2013 lze očekávat nárůst vkladů nemovitých věcí do korporací, neboť bude poslední možnost využít osvobození vkladů. V nulové variantě by ze stejných důvodů došlo k obdobnému nárůstu před koncem roku 2014. Ve variantě AI bude tento nárůst méně výrazný, neboť celý mechanismus „share deals“ bude daňově méně atraktivní

#### Identifikace nákladů:

- výrazně nižší příjmy státního rozpočtu ve srovnání s variantou AI
- administrativní a soudní náklady spojené se spory ohledně definice nemovitostní korporace
- snadnější možnosti daňových úniků. Důvodem pro ně je fakt, že dani podléhají jen relativně úzce vymezené korporace. Při úvahách o praktické implementaci varianty AII byla věnována pozornost možnostem, jak úniky eliminovat. Hlavním řešením bylo definování nemovitostních korporací podle věcného kritéria („korporace, které se převážně zabývají nabýváním, prodejem, výstavbou a provozováním nemovitých

věcí“) namísto formálních kvantitativních kritérií (např. bylo diskutováno definovat nemovitostní korporace jako korporace, v nichž nemovité věci tvoří alespoň 80% aktiv). Nicméně možnosti vyhnout se dani z nabytí by nadále zůstaly, byť by byly pro poplatníky nákladné (např. převedení jiných aktivit ze sesterské společnosti do nemovitostní společnosti, její prodej, a následné vrácení jiných aktivit do původní sesterské společnosti)

### **B. Vymezení převodů, které podléhají dani.**

Varianta BI: Zdanění převodů, při kterých se zcela nebo téměř zcela mění vlastník celé korporace

Konkrétně by byly zdaněny jednak jednorázové převody podílu ve výši 90% (80%), dále převody, kterými dojde ke zvýšení podílu společníka na nejméně 90% (80%), a dále převody, kterými po dobu 5 po sobě jdoucích let dojde k úplné či podstatné změně stavu společníků.

#### Identifikace přínosů:

- toto vymezení zdaňovaných převodů nejvíce cílí na případy „share deals“. Zdaňuje případy, kdy korporace mění (téměř) jediného vlastníka či (téměř) celou vlastnickou strukturu
- z důvodů snížení administrativních nákladů poplatníků i finančních úradů se nezdaňuje při každém převodu, ale skokově pouze tehdy, kdy dojde k obměně vlastnické struktury z 90 % (80 %). (Při postupných převodech vedoucích na konci k získání alespoň 90 % (80 %) podílu se tak podává jen jedno daňové přiznání.) Aby se omezila daňová výhodnost drobení převodů na menší části, stanovuje se dlouhé rozhodné období (5 let), během kterého se posuzuje, zda akumulované změny podílů nepřesáhly 90 % (80 %)
- formálně jednoznačnější definice
- menší distorze na trhu s vlastnickou kontrolou firem. U varianty BI jsou nižší efektivní daňové sazby: při zdanění převodů ve všech korporacích je dle našich odhadů průměrná efektivní daňová sazba 1,3 % a mediánová 1 %, daň explicitně nezdaňuje změnu ovládající osoby v korporaci, ale až situace, kdy ovládající osoba získává 90 % (80 %) podíl

#### Identifikace nákladů:

- umožňuje poplatníkům obejít daň vhodným strukturováním převodů. Jedním způsobem je snížení objemu převodu těsně pod zákonným limitem, tj. např. 89% namísto 90 %. Hranice 90 % (80 %) jsou pro poplatníky částečně omezující pouze v těch případech, kdy je záměrem převést 100% podíl. (Majoritní vlastník musí strpět minoritního vlastníka, pokud se chce dani vyhnout). Ovšem pokud se nepřevádí celý podíl, praktický rozdíl mezi nabytím 80 % a 79 % je pouze v daňové povinnosti, tj. pro určitý typ korporací a převodů existuje poměrně snadná cesta, jak se dani vyhnout. Druhým způsobem je rozložení převodů v čase. Potenciální nabyvatel sice hodlá získat 100% podíl v korporaci, ale rozloží jeho pořízení tak, že nejprve nabude podíl nepatrně pod zákonným podílem (např. 89 %) a po uplynutí časové lhůty rozhodné pro posouzení změny nabude zbývajících 11 %

- vyšší administrativní náklady na straně daňových orgánů. Pětileté rozhodné období vyžaduje průběžnou kontrolu, zda ve srovnání se stavem před až 5 lety nedošlo ke změně vlastnické struktury, kterým by vznikla daňová povinnost
- snazší možnost vyhnout se dani založením mateřské korporace v zahraničí ve srovnání s variantou BII
- varianta BI generuje srovnatelné příjmy pro státní rozpočet jako varianta BII za předpokladu nulového přizpůsobení počtu převodů. Jelikož u varianty BI jsou snazší možnosti k obcházení daně než u BII, lze realisticky očekávat, že varianta BI je z rozpočtového hlediska méně výnosná

#### Varianta BII - Zdanění převodů, kterými dojde ke změně ovládající osoby v korporaci

Daňová povinnost by vznikla pouze v okamžiku, kdy se změní ovládající osoba v korporaci, nebo kdy někdo získá postavení ovládající osoby. Ovládající osoba je standardně definována v § 75 zákona o obchodních korporacích a zahrnuje nejen osobu ovládající korporaci přímo, ale i přes mateřskou společnost. Pokud osoba postupně zvyšuje svůj podíl v korporaci, daňová povinnost vzniká pouze v okamžiku, kdy překročí podíl potřebný pro status ovládající osoby. Při dalším zvyšování podílu již další daňová povinnost nevzniká. Návrh pamatuje na možnost obcházení daně prostřednictvím mateřské korporace, která vlastní korporaci vlastníci nemovité věci, a za účelem změny reálného vlastníka se převádějí podíly v mateřské korporaci. Zdanění podléhá i převod podílů v mateřské korporaci („ovládající společnost“).

#### Identifikace přínosů:

- toto vymezení nejpřesněji odpovídá záměru legislativy, tj. zdanit v maximální míře transakce, jimiž se mění reálný vlastník nemovité věci
- obcházení daně je pro poplatníky prohibitivně nákladné. Osoba, která chce být reálným vlastníkem nemovitých věcí v korporaci, by se dani vyhnula pouze tím, že by se vzdala postavení ovládající osoby; tím by ale skokově klesla hodnota jejího podílu
- nižší administrativní náklady na výběr daně díky tomu, že daňová povinnost vzniká jednorázově změnou ovládající osoby. Oproti variantě BI odpadá nutnost průběžné kontroly, zda se během rozhodného období neobměnila vlastnická struktura

#### Identifikace nákladů:

- takto konstruovaná daň z nabytí nemovitých věcí je, z pohledu osoby kupující podíl v korporaci, daní z nabytí kontrolního podílu (kterým získává postavení ovládající osoby). Získání statusu ovládající osoby je tak zdaněno efektivní daňovou sazbou, která se teoreticky pohybuje v intervalu 0 až 10 % (v závislosti na podílu nemovité věci v korporaci a velikosti celkového podílu po nabytí). Efektivní daňové sazby, odhadnuté na reálných datech, se pohybují v rozpětí od 0 do 7,5 %. Devadesát procent převodů bude zatíženo efektivní daňovou sazbou nižší než 3,45 %, a polovina převodů bude zatížena sazbou nižší než 1,1 %, a průměrná efektivní daňová sazba je 1,5 %. (Při zdanění všech korporací dle varianty AI.)
- zdanění nabytí kontrolního podílu nevyhnutelně omezí počet akvizic firem a povede k distorzím ve vlastnické struktuře korporací, v nichž nemovité věci představují netriviální část aktiv. Distorze povedou dvěma směry. Některé zájemce o získání kontrolního podílu v korporaci zdanění zcela odradí. Naopak ti zájemci, kteří se rozhodnou získat kontrolní podíl i s daní, budou motivováni k získání vyššího podílu,



neboť po získání kontrolního podílu už další daňová povinnost nevzniká a získáním vyššího podílu nabyvatel sníží efektivní daňovou sazbu

- rozložení daňového břemene mezi vlastníky korporace může být pojímáno jako nespravedlivé. Jediným poplatníkem je nabyvatel majoritního podílu. Ostatní vlastníci, kteří získali minoritní podíly, jsou též de facto spoluvlastníky nemovitých věcí v korporaci, ale daň při nabytí podílu neplatí

#### 4.7. Kvantifikace hlavních dopadů zvolené varianty a porovnání variant

Zde jsou prezentovány hlavní principy a závěry analýzy, jejímž cílem bylo odhadnout:

- dodatečné příjmy státního rozpočtu za zvolené varianty AI-BII i pro všechny kombinace alternativních variant
- rozdělení efektivních daňových sazeb z nabytí zdaňovaných podílů v korporacích

Jsou též diskutovány administrativní náklady.

#### **Metodika**

Hlavním metodickým problémem byla absence dat o potenciálně zdanitelných převodech podílů v korporacích uvnitř daňového systému, neboť tyto zdanění nepodléhaly.

Analýza proto využívá vzorku databáze společnosti ČEKIA shromažďujícího informace o 117.521 českých firmách z celkového počtu přibližně 320 tisíc českých firem.<sup>11</sup> Databáze mimo jiné u každé firmy obsahuje seznam současných i minulých vlastníků s jejich podíly (přibližně 690.000 současných a 850.000 minulých vlastníků), u minulých vlastníků databáze navíc obsahuje i datum prodeje jejich podílů.

Pro varianty BII analýza identifikuje korporace, u kterých došlo v letech 2009 až 2011 ke změně ovládací osoby. Jako změnu ovládací osoby analýza označuje takovou změnu vlastníka, kdy se změní majoritní vlastník korporace nebo kdy se změní jediný vlastník firmy, který disponuje alespoň 40% podílem. Pro varianty BI analýza identifikuje korporace, u kterých během posledních 5 let došlo k obměně vlastníků více než 80 % firmy, a zároveň tyto obměny vlastníků nezadaly za vznik daňové povinnosti v předchozích pěti letech. Data neumožňují dostatečně spolehlivě identifikovat případy, kdy se mění ovládací osoba ovládací osoby zkoumané korporace.

Pro výpočet základu daně je třeba znát hodnotu nemovitých věcí ve firmách, jejichž převody jsou zdaňovány. V údajích o rozvaze firem databáze udává celková aktiva a čistou hodnotu staveb v aktivech. Čistá hodnota staveb se může v důsledku různých faktorů, zejména odpisů, lišit od zjištěné ceny stavby. V drtivé většině případů lze však předpokládat, že čistá hodnota stavby je v důsledku jejích odpisů nižší než cena zjištěná a tedy i daň vypočtená z čisté hodnoty staveb je nižší než daň vypočtená z ceny zjištěné. Databáze též neobsahuje ocenění pozemků. Tyto nedostatky dat vedou k podhodnocení potenciálních daňových příjmů.

Analýza odhaduje příjmy daně z nabytí nemovitých věcí, pokud by tato daň byla vybírána v letech 2009 až 2011, nejprve pro firmy zahrnuté v databázi. Následně je získaný odhad nutné extrapolovat na celou ekonomiku. Databáze je prezentována jako reprezentativní, nicméně nejsou uváděny konkrétní koeficienty pro spolehlivou extrapolaci. Pro extrapolaci jsme použili dvě alternativní konstrukce koeficientů: prvním je podíl počtu firem v ČR k počtu firem v databázi v jednotlivých letech 2009 až 2011. Druhým je podíl celkové

---

<sup>11</sup> Odhady celkového počtu firem v ČR jsou publikovány společností ČEKIA.

hodnoty staveb ve vlastnictví soukromých firem v ČR uváděný ve statistice národních účtů za rok 2009 k celkové hodnotě staveb v databázi v roce 2009. Tyto čtyři koeficienty se pohybují v intervalu 2,72 až 3,04, jsou tedy velmi podobné i přes zcela rozdílné přístupy k jejich konstrukci. Z důvodu konzervativnosti odhadu násobíme daňové příjmy od korporací v databázi při extrapolaci na celou ekonomiku koeficientem 2,7.

#### Dopady – příjmy rozpočtu – porovnání variant

Níže prezentované tabulky ukazují, jaký by byl výnos daně ve všech čtyřech zvažovaných variantách, kdyby byla 4% daň uvalena na převody firem, které se uskutečnily v letech 2009 až 2011. Jelikož kapitálový trh v tomto období byl zjevně velmi volatilní, potenciální výběr daně výrazně kolísá rok od roku. Skutečný výnos z daně do budoucna bude ovšem nižší, neboť v důsledku zdanění klesne počet zdanitelných převodů. Odhadnout, o kolik v důsledku daně počet převodů klesne, považujeme s dostupnými daty českými daty za prakticky nemožné. (Mechanické použití odhadů ze zahraničí<sup>12</sup> by bylo zcela zavádějící vzhledem ke značně odlišnému kontextu jak samotné daně, tak trhu s vlastnictvím firem.)

Tabulka 4.4

#### Varianta AI-BII (Zdanění převodů u všech firem při změně ovládající osoby)

		Celková vybraná daň z převodů v tis. Kč		
rok		2009	2010	2011
v databázi	počet firem v databázi	117 294	117 294	117 294
	počet daněných prodejů	1 330	1 268	1 295
	hodnota převáděných podílů	424 619 448	406 035 584	467 397 856
	základ daně (hodnota nemovitostí)	116 701 550	90 113 975	150 092 200
	daň z nabytí	4 668 062	3 604 559	6 003 688
v ČR	počet firem v ČR	357 701	340 471	320 008
	<b>daň z nabytí</b>	<b>12 603 767</b>	<b>9 732 309</b>	<b>16 209 958</b>

Tabulka 4.5

#### Varianta AII-BII (Zdanění převodů u nemovitostních korporací při změně ovládající osoby)

		Celková vybraná daň z převodů v tis. Kč		
rok		2009	2010	2011
v databázi	počet firem v databázi	117 294	117 294	117 294
	počet zdaněných prodejů	156	124	110
	hodnota převáděných podílů	32 590 402	14 594 555	31 123 030
	základ daně (hodnota nemovitostí)	28 900 725	13 753 695	26 757 175
	daň z nabytí	1 156 029	550 148	1 070 287
v ČR	počet firem v ČR	357 701	340 471	320 008
	<b>daň z nabytí</b>	<b>3 121 278</b>	<b>1 485 399</b>	<b>2 889 775</b>

<sup>12</sup> Např. Bond, Hawkins, and Klemm: Stamp duty on shares and its effect on share prices, IFS working paper 11/2004.

Tabulka 4.6

**Varianta AI-BI (Zdanění převodů u všech korporací při změně vlastníků alespoň z 80 % během posledních 5 let)**

		<b>Celková vybraná daň z převodů v tis. Kč</b>		
rok		2009	2010	2011
v databázi	počet firem v databázi	117 294	117 294	117 294
	počet zdaněných prodejů	1 586	1 488	1 504
	hodnota převáděných podílů	451 640 672	434 872 992	509 783 904
	základ daně (hodnota nemovitostí)	122 060 700	90 902 125	152 959 225
	daň z nabytí	4 882 428	3 636 085	6 118 369
v ČR	počet firem v ČR	357 701	340 471	320 008
	<b>daň z nabytí</b>	<b>13 182 556</b>	<b>9 817 430</b>	<b>16 519 596</b>

Tabulka 4.7

**Varianta AII-BI (Zdanění převodů u nemovitostních korporací při změně vlastníků alespoň z 80 % během posledních 5 let)**

		<b>Celková vybraná daň z převodů v tis. Kč</b>		
rok		2009	2010	2011
v databázi	počet firem v databázi	117 294	117 294	117 294
	počet zdaněných prodejů	204	145	130
	hodnota převáděných podílů	35 221 404	15 935 800	31 949 306
	základ daně (hodnota nemovitostí)	30 182 075	13 987 675	27 200 500
	daň z nabytí	1 207 283	559 507	1 088 020
v ČR	počet firem v ČR	357 701	340 471	320 008
	<b>daň z nabytí</b>	<b>3 259 664</b>	<b>1 510 669</b>	<b>2 937 654</b>

Daň z nabytí nemovitých věcí uvalená na převody podílů ve všech korporacích (AI) přináší potenciálně velmi vysoké příjmy do státního rozpočtu. Za převody uskutečněné v minulých letech by poplatníci byli zaplatili daň ve výši 9.7 až 16.5 miliardy Kč. I když po zavedení daně by počty zdanitelných převodů klesly, lze zřejmě očekávat rozpočtový efekt okolo 10 miliard Kč, tedy převyšující současné příjmy daně z převodu nemovitostí (7.5 miliardy Kč).

Daň uvalená pouze na převody podílů v nemovitostních korporacích (AII) přináší samozřejmě nižší příjmy do státního rozpočtu. Za převody uskutečněné v minulých letech by poplatníci byli zaplatili daň ve výši 1.5 až 3.3 miliardy Kč.

Mezi zdaněním převodů, kterými se mění ovládající osoba (BII) a převodů, kterými dochází k podstatné změně vlastníků (BI) nejsou velké rozdíly v očekávaných příjmech, a to jak při zdanění všech korporací, tak i při zdanění nemovitostních korporací. U BI jsou mírně vyšší, ale na druhou stranu možnosti obcházení daně jsou u varianty BI výrazně méně

nákladné. Náš realistický odhad je, že při zohlednění těchto behaviorálních efektů budou rozpočtové příjmy spíše vyšší u varianty BII.

#### Důležité upozornění:

Zdanění převodů, spolu se zdaněním vkladů nemovitých věcí do korporací, v podstatě eliminuje „share deals“ s nemovitými věcmi. Místo toho budou firmy prodávat samotné nemovité věci, jejichž prodeje budou zdaněny přímo. Část daňových příjmů, odhadnutých v tabulkách 4.4 - 4.7, přijde do státního rozpočtu ze zdanění prodejů nemovitých věcí a nikoli ze zdanění převodů podílů v korporacích. To se týká zejména převodů podílů v nemovitostních korporacích, které jsou často zakládány ryze účelově. Nemovitostní korporace (varianta AII) jsou podmnožinou všech korporací (AI). Je vcelku možné, že rozpočtový efekt v intervalu 1,5-3,1 miliardy ze zdanění nemovitostních korporací se z valné části projeví ve vyšším výběru daně z prodejů samotných nemovitých věcí, zatímco z převodů podílů v nemovitostních korporacích bude výběr daně malý. Ovšem bez zavedení zdanění převodů podílů, které uzavírá cestu k obcházení daně z převodů nemovitých věcí jako takových, by tento pozitivní rozpočtový efekt nenastal.

#### **Dopady – efektivní daňové sazby**

Zdanění převodů způsobí nevyhnutelně distorze na trhu s vlastnickou kontrolou firem. Jako indikátor velikosti těchto distorzí slouží efektivní daňové sazby, které zde odhadujeme. Efektivní daňová sazba udává, jakou část ceny získaného podílu zaplatí kupující na dani z nabytí nemovitých věcí. Zatímco statutární sazba daně je 4 %, efektivní sazba se liší v závislosti na podílu nemovitých věcí v aktivech korporace a na velikosti podílu, který nabyvatel získává. Teoreticky může být v intervalu 0 až 10% (při získání ovládajícího 40% podílu firmy vlastníci ze 100 % nemovitosti). Efektivní daňová sazba bude rovná 4 % právě v případech, kdy nabyvatel kupuje 100 % firmy vlastníci pouze nemovitou věc.

Odhad rozdělení skutečných efektivních daňových sazeb počítá pro každý převod, který identifikujeme jako zdaňovaný v databázi ČEKIA (viz popis výše), podíl zaplacené daně z nabytí nemovitých věcí k hodnotě celkového nabytého podílu. U varianty BI je hodnota podílu počítána jako hodnota čistých aktiv firmy krát výše celkového podílu vlastníků, jejichž změnou došlo k podstatné změně vlastníků. U varianty BII je hodnota podílu počítána jako hodnota čistých aktiv firmy krát výše konečného podílu ovládající osoby.<sup>13</sup>

Následující grafy a tabulky udávají pro jednotlivé kombinace variant:

- výši daně jako funkci hodnoty konečného podílu
- efektivní daňovou sazbu jako funkci konečného podílu
- rozdělení efektivních daňových sazeb - decily a průměr

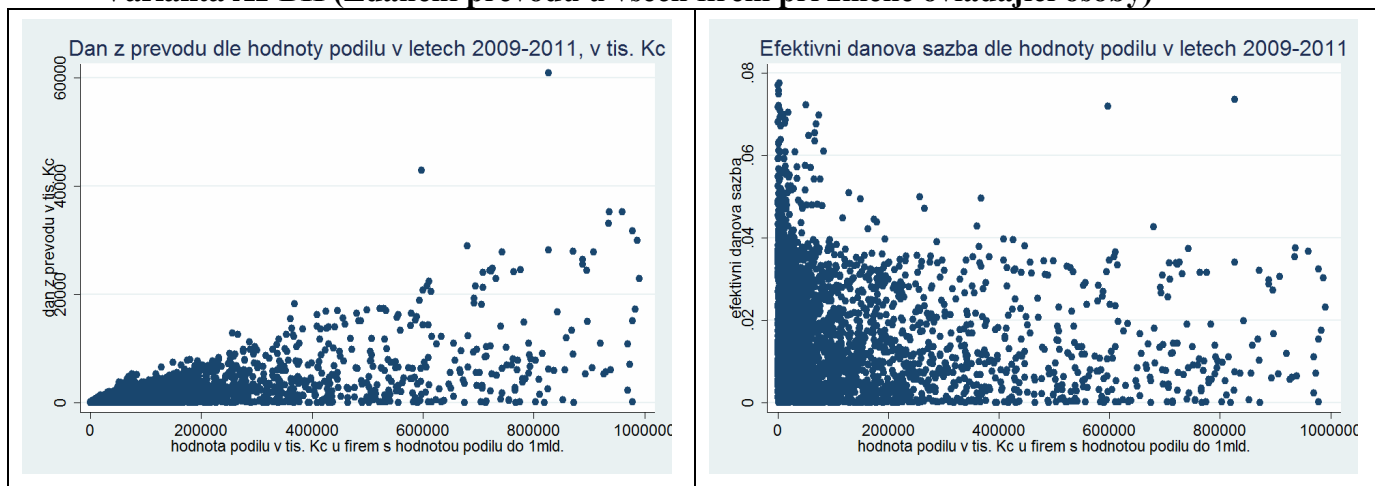
Grafy i tabulky zahrnují všechny změny podílů v databázi ČEKIA v letech 2009-2011, které by podléhaly zdanění podle nového zákona, dle jednotlivých variant.

---

<sup>13</sup> Tj. pokud nová ovládající osoba původně vlastnila 10% firmy a ovládající osobou se stala nákupem dodatečných 60% firmy, pro výpočet efektivní daňové sazby je použita hodnota konečného podílu ovládající osoby, tj. 70% hodnoty čistých aktiv.

Graf a tabulka 4.8

**Varianta AI-BII (Zdanění převodů u všech firem při změně ovládající osoby)**

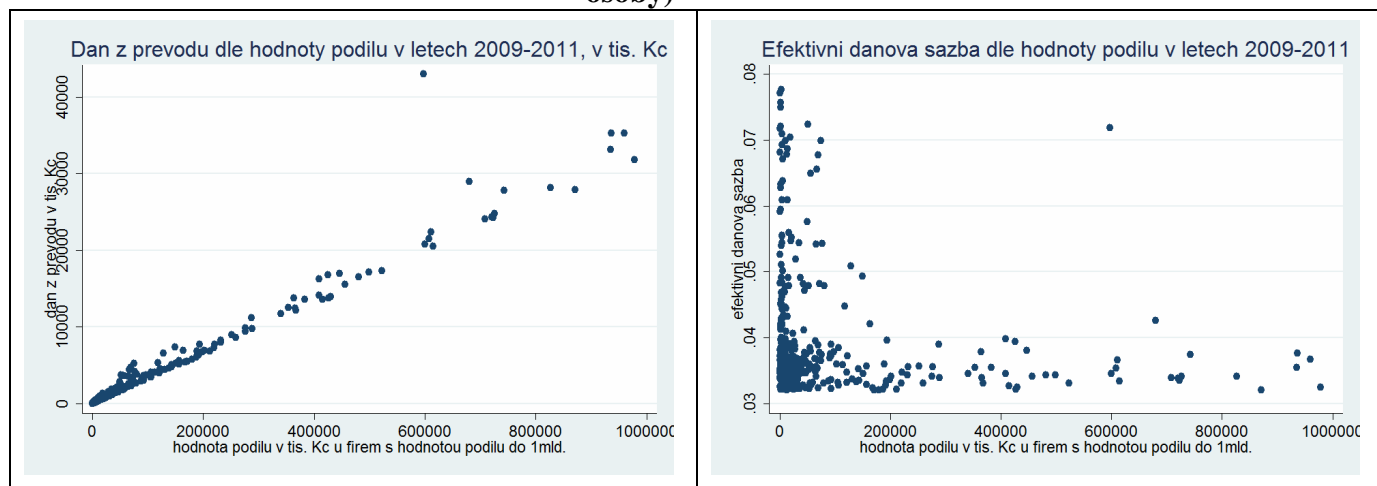


**Efektivní daňová sazba v procentech – horní hranice decilů a průměr**

100 % firem	7,76 %
90 % firem	3,45 %
80 % firem	2,77 %
70 % firem	2,05 %
60 % firem	1,52 %
50 % firem	1,10 %
40 % firem	0,78 %
30 % firem	0,52 %
20 % firem	0,26 %
10 % firem	0,06 %
průměr	1,50 %

Graf a Tabulka 4.9

**Varianta AII-BII (Zdanění převodů u nemovitostních korporací při změně ovládající osoby)**

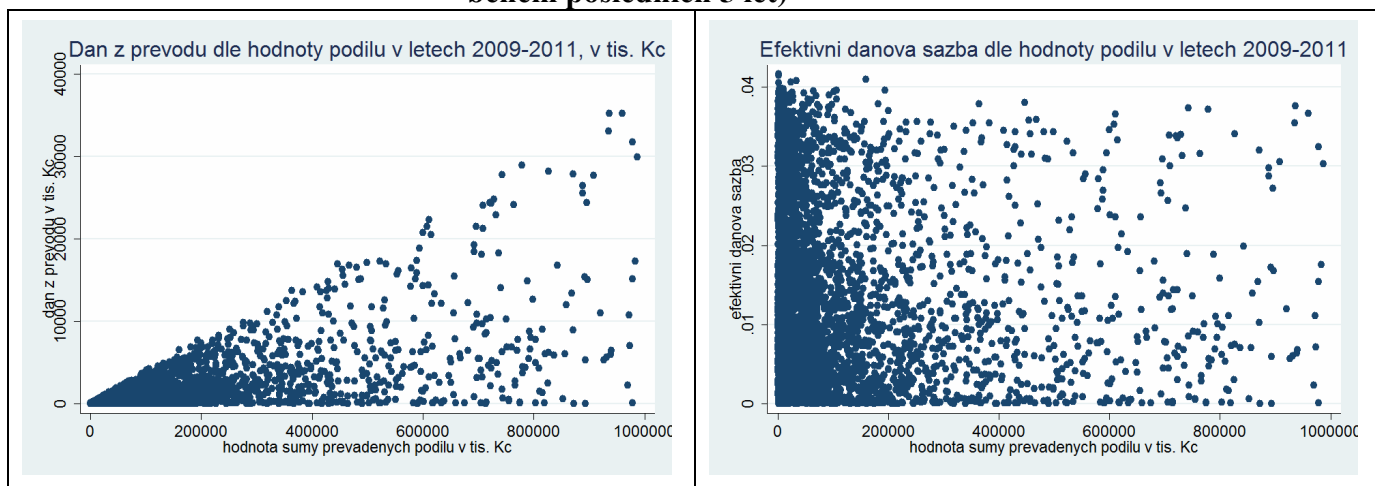


**Efektivní daňová sazba v procentech – horní hranice decilů a průměr**

100 % firem	7,76 %
90 % firem	5,26 %
80 % firem	4,21 %
70 % firem	3,84 %
60 % firem	3,73 %
50 % firem	3,61 %
40% firem	3,52 %
30 % firem	3,45 %
20 % firem	3,36 %
10 % firem	3,28 %
průměr	3,95 %

Graf a Tabulka 4.10

**Varianta AI-BI (Zdanění převodů u všech korporací při změně vlastníků alespoň z 80% během posledních 5 let)**

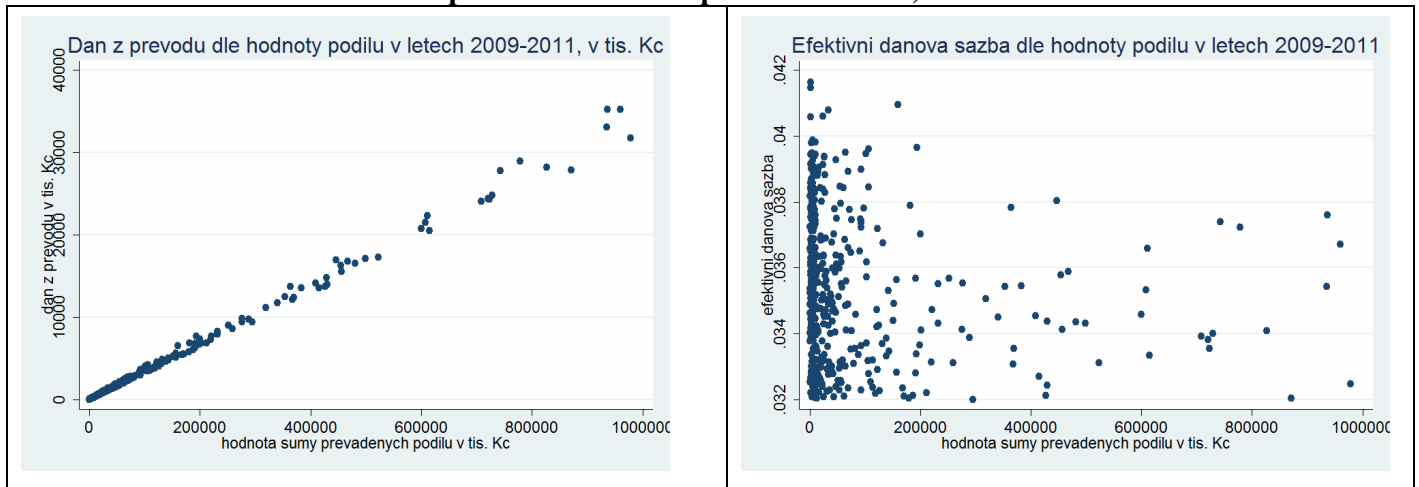


**Efektivní daňová sazba v procentech – horní hranice decilů a průměr**

100 % firem	4,16 %
90 % firem	3,24 %
80 % firem	2,52 %
70 % firem	1,84 %
60 % firem	1,34 %
50 % firem	1,00 %
40 % firem	0,73 %
30 % firem	0,48 %
20 % firem	0,24 %
10 % firem	0,06 %
průměr	1,33 %

Graf a Tabulka 4.11

**Varianta AII-BI (Zdanění převodů u nemovitostních korporací při změně vlastníků alespoň z 80% během posledních 5 let)**



**Efektivní daňová sazba v procentech – horní hranice decilů a průměr**

100 % firem	4,16 %
90 % firem	3,84 %
80 % firem	3,75 %
70 % firem	3,66 %
60 % firem	3,59 %
50 % firem	3,52 %
40 % firem	3,45 %
30 % firem	3,40 %
20 % firem	3,32 %
10 % firem	3,26 %
průměr	3,54 %



U zvolené varianty AI-BII (graf a tabulka 4.8) je průměrná efektivní daňová sazba 1,5 %. Celkem 90 % převodů je zatíženo efektivní daňovou sazbou nižší než 3,45 % a polovina převodů je zatížena sazbou nižší než 1,1 %. Je to dáno tím, že u většiny firem představují nemovité věci méně než polovinu aktiv a tudíž efektivní sazby se většinou pohybují pod dvěma procenty. Efektivní sazba v průměru mírně klesá s hodnotou podílu. Efektivní daňové sazby jsou mírně nižší, pokud jsou zdaňovány převody, jimiž dochází k podstatné změně vlastníků (AI-BI, graf a tabulka 4.10 ve srovnání s 4.8).

Efektivní daňové sazby jsou v průměru mírně pod 4 % při zdanění nemovitostních korporací (AII-BII a AII-BI), a mají též malý rozptyl (i v dolním decilu jsou nad 3%). Je to logicky dáno vysokým podílem nemovitých věcí v aktivech. Zdanění převodů tak de facto odpovídá zdanění prodeje samotných nemovitých věcí.

Zdanění převodů podílů se promítne i do hodnoty zdaňovaných podílů. Lze předpokládat plnou incidenci daně do kupních cen podílů, obdobně jako u nemovitých věcí. Budoucí prodejci svých podílů ve firmách mohou očekávat ve zvolené variantě AI-BII ceny v průměru o 1,5 % nižší než za nulové varianty. Rozptyl snížení cen odpovídá rozptylu efektivních daňových sazeb (tabulka 4.7).

### **Dopady – administrativní náklady**

Zdanění převodů podílů bude znamenat dodatečné administrativní náklady pro zdaňované korporace i pro finanční úřady. Hlavním nákladem na straně firem budou náklady na vypracování znaleckých posudků ke všem svým nemovitým věcem. U velkých firem se může jednat o posudky ke stovkám nemovitých věcí. Na straně finančních úřadů vzniknou náklady spojené s administrováním několika tisíc zdaňovaných převodů a monitorováním možných daňových úniků (např. převody podílů mateřských firem registrovaných v zahraničí, které dani také podléhají, ale kde se obtížně monitorují).

Kvantifikace nákladů se ukázala jako extrémně problematická. Bohužel se nepodařilo identifikovat studii, kvantifikující náklady na znalecké posudky na úrovni firem při prodejkách, vkladech, a zdanění převodů komerčních nemovitých věcí. V interview s odhadci došlo k upozornění, že posudky u komerčních nemovitých věcí se příliš liší případ od případu. Relevantní ukazatele typu průměrný podíl ceny posudku k ceně komerční nemovité věci se zjistit nepodařilo.

Hrubý rozsah nákladů lze zjistit z počtu zdaněných převodů a hodnoty zdaněných nemovitých věcí. Z tabulky 4.4 vyplývá, že při extrapolaci na celou ekonomiku (koeficientem 2.7) by zdanění podléhalo cca 3500 převodů a hodnota zdaněných nemovitých věcí by byla cca 400 miliard Kč (zvolená varianta AI-BII). Průměrná hodnota nemovitých věcí na zdaněný převod je cca 114 milionů Kč. U obvyklých residenčních nemovitých věcí se náklady na posudek pohybují v řádu 1,5-2,5 promile tržní ceny. U komerčních nemovitých věcí bude tento podíl nižší, ale ne výrazně nižší. Lze zvažovat horní variantu (2 promile) a dolní variantu (0,66 promile). V horní a dolní variantě tak náklady na posudek u průměrného zdaněného převodu činí 225,000 a 75,000 Kč. Při 3500 zdaňovaných převodech tak činí horní odhad celkových nákladů na posudky 787 milionů Kč a dolní odhad 262 milionů Kč. Administrativní náklady tak budou činit přibližně 2,6-7,8% samotného výběru daně. Jedná se o hrubý odhad, ale dává alespoň řádovou představu. Každopádně administrativní náklady firem na posudky k novému zdanění převodů převýší úsporu domácností na posudky při prodeji rodinných domů a bytů.

Při zdanění nemovitostních korporací (AII) jsou administrativní náklady nižší díky prostému faktu, že dani podléhá řádově méně převodů (v roce 2011 by to bylo cca 300

převodů). Hodnota nemovitých věcí na převod je ovšem více než dvojnásobná - cca 245 milionů na převod. Použití stejné úvahy jako v předchozím odstavci dává hrubý odhad nákladů na posudky: horní hranice 145 milionů Kč a dolní hranice 48 milionů Kč. Úspora nákladů domácností tak zřejmě převyšuje nárůst nákladů u korporací.

Je třeba upozornit i na důležitý zdroj úspory administrativních nákladů: kombinace zdanění vkladů do korporací a převodů podílů výrazně zredukuje praktiky „share deals“ a místo toho budou prodávány samotné nemovité věci. Uspoří se tak náklady spojené se založením a udržováním zcela účelových korporací. Z ekonomického pohledu jsou tyto náklady na obcházení daně čistou ztrátou. Z důvodu nedostatečných vstupních dat je prakticky nemožné tuto nákladovou úsporu na straně poplatníků kvantifikovat.

#### 4.8. Vyhodnocení variant a výběr nejvhodnějšího řešení

V původně zpracované RIA před vnějším připomínkovým řízením byla předkladatelem ohledně vymezení zdaňovaných korporací vybrána varianta AI. Hlavními důvody byla jednoznačnost, pokud jde o definici předmětu daně a potenciální soudní spory, široký daňový základ, a výrazně vyšší příjmy do státního rozpočtu. Ohledně vymezení zdaňovaných převodů byla vybrána varianta BII. Hlavním důvodem byly efektivnější možnosti daňové kontroly u zdaňovaných transakcí a omezenější příležitosti k obcházení daně či nelegálním daňovým únikům. Zvolená kombinace AI-BII byla od počátku preferována před variantou nulovou vzhledem k tomu, že efektivně řeší problémy daňových dopadů u „share deals“, výrazně rozšiřuje předmět daně na všechny reálné změny vlastníků nemovitých věcí a vede k výraznému zvýšení příjmů do státního rozpočtu.

V rámci vnějšího připomínkového řízení bylo uplatněno několik zásadních připomínek proti zdaňování převodů obchodních podílů v obchodních korporacích (resp. změny ovládající osoby v obchodních korporacích).

Zásadní připomínky k navrhované úpravě uplatnilo Ministerstvo dopravy ČR, Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, Komora daňových poradců ČR, Svaz průmyslu a dopravy ČR, Asociace malých a středních podniků a živnostníků ČR a Univerzita Karlova.

Hlavní argumenty uvedených připomínkových míst proti návrhu na zdanění případů, kdy dojde ke změně ovládající osoby obchodní korporace, je-li v majetku této obchodní korporace nemovitá věc nebo je-li v majetku touto obchodní korporací ovládané osoby nemovitá věc daní z nabytí nemovitých věcí, jsou tyto:

1. podle stávající právní úpravy je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod či přechod vlastnictví k nemovitostem a rozhodující tedy je translace vlastnického práva mezi dosavadním a novým vlastníkem. Ziskáním postavení ovládající osoby je sice vykonáván určitý vliv na ovládanou osobu, avšak subjekt vlastnictví je stále též a k jeho změně nedojde.
2. zdanění převodů podílů na obchodní společnosti v případě, je-li v majetku společnosti nemovitost, by přineslo nejen výkladové problémy a zvýšené administrativní náklady, ale výrazně by zkomplikovalo a zdražilo převody obchodních podílů. Před sjednáním ceny za obchodní podíl by bylo nutno stanovit znaleckou cenu nemovitosti, a tu následně promítnout do ceny obchodního podílu. V případě převodu obchodního podílu na společnost nedochází ke změně vlastníka nemovité věci, neboť ta zůstává stále ve vlastnictví společnosti.
3. nepřijatelnost návrhu spočívá i v tom, že zdanění by měl podléhat převod obchodního podílu na společnost, v jejímž vlastnictví je byt' jediná nemovitost zanedbatelné

hodnoty. To znamená, že zdanění by dopadalo na jakoukoliv společnost, která má v majetku nemovitou věc.

4. navržené řešení zásadním způsobem zkomplikuje podnikatelské prostředí a přinese značné množství výkladových problémů. Příkladem může být již sama definice situace, kdy se mění ovládající osoba. V případě prodeje 100 % podílu ve společnosti problém nenastane, ale určit, kdy dochází ke změně ovládající osoby, může být v některých případech komplikované a nejednoznačné.
5. nabude-li někdo postavení ovládající osoby, obvykle se tak bude dít na základě smluvního ujednání, které však většinou bude pokrývat celý např. společenský či družstevní podíl, popř. akcie, jež jsou peněžním vyjádřením hodnoty předmětu vkladu do základního kapitálu akciové společnosti. Obchodní korporace však může být ve velmi špatné „kondici“ a jen stěží lze považovat za únosné, aby subjekt v pozici ovládající osoby byl zákonem nucen stanovovat nabývací hodnotu bez přihlídnutí k již zmíněné „kondici“ obchodní korporace.
6. v praxi by mohly nastat situace (např. v kombinaci s vklady do obchodní korporace), kdy by v důsledku navrhovaného řešení mohlo dojít k násobnému zdanění danou daní, což by bylo v rozporu s ústavními principy zdanění.
7. při převodu podílu bude vždy nutné určit základ daně, a to i v případě, kdy společnost má zcela zanedbatelné množství nemovitostí. Před oceněním nemovitostí nebude možné stanovit cenu za převod obchodního podílu, a to bez ohledu na to, zda bude nakonec obchodní podíl převeden. Pokud půjde o společnost s množstvím nemovitostí (i když například z hlediska aktiv společnosti půjde o zanedbatelnou částku), bude z hlediska nákladů a náročnosti stanovení základu daně převod podílu téměř nerealizovatelný.
8. navržené řešení je v rozporu s principem vycházejícím z osvobození od daně z příjmů z prodeje podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti.
9. navržené zdanění je nekonceptní, může v praxi dopadat na další typy transakcí a prodeje podílů, kde nebylo záměrem se daní vyhnout. Navíc, pokud by měla být daň vybírána dle sídla společnosti, bude tato úprava znamenat podporu pro účelové společnosti registrované v zahraničí, zejména v některém z daňových rájů.
10. pokud by i přes principiální nesouhlas některých připomínkových míst na vypuštění zdaňování převodů obchodních podílů měl převod obchodních podílů podléhat dani z nabytí nemovitých věcí, jako variantní řešení by mohl být postup, kdy od daně z nabytí nemovitých věcí by byly osvobozeny ty případy převodů obchodních podílů, které jsou dle současné právní úpravy osvobozeny od daně z příjmů. I v tomto případě by pak měla tato varianta dopadat pouze na obchodní korporace, u kterých je převážná část jejich majetku tvořena nemovitostmi, např. ve výši 80% celkové hodnoty aktiv, přičemž hranice by měla být stanovena obecně z hlediska poměru účetních vstupních cen majetku bez zohlednění oprávek a opravných položek. Vzhledem k současné situaci na trhu nemovitostí by však poplatník měl mít možnost (nikoliv povinnost) stanovené kritérium vypočítat také na základě vyhláskových či reálných cen nemovitostí a ostatních aktiv.
11. účelem navrhovaného ustanovení je postižení též takových převodů, kdy dochází ke změně ovládající osoby ve druhém stupni, tj. mění se společník mateřské společnosti, pokud má mateřská společnost v majetku dceřinou společnost, jež vlastní nemovitý majetek. Problémy nastanou při vymáhání daně v případě, že ke změně společníka mateřské společnosti dojde v zahraničí (a to s ještě většími komplikacemi, pokud by

měla být poplatníkem ovládající osoba se sídlem mimo EU) a je ke zvážení, zda je navrhované ustanovení praktické a zda náklady na vymožení takové daně by nepřesáhly její výnos.

12. nová právní úprava povede ke zhoršení již tak špatné situace na realitním trhu v ČR a k negativním dopadům spočívajícím v omezení zahraničních investic do realitního trhu v ČR.
13. úprava způsobí zvýšené administrativní náklady a výkladové problémy, neboť dopad zdanění na jakoukoliv společnost, která má v majetku nemovitou věc, rozhodně nezjednodušuje a nepodporuje podnikatelské prostředí. Příkladem může být definice situace, kdy se mění ovládající osoba.
14. v případě převodů obchodních podílů bude zdaňována celá hodnota předmětné nemovité věci i při nepatrné změně obchodního podílu, a to i opakovaně.

Na základě zásadních připomínek shora uvedených připomínkových míst Ministerstvo financí od návrhu na zdanění změny ovládající osoby obchodní korporace, je-li v majetku této korporace nemovitá věc nebo je-li v majetku touto obchodní korporací ovládané osoby nemovitá věc daní z nabytí nemovitých věcí, ustoupilo. Z vypracovaných variant řešení, kdy byla původně preferována varianta v kombinaci AI-BII, byla následně vybrána jako nejvhodnější řešení Varianta I nulová, kdy převody podílů v obchodních korporacích daní z nabytí nemovitých věcí nepodléhají. Důvody pro výběr Varianty I nulové jsou uvedeny shora.

## **5. Zdaňování vkladů do obchodních korporací**

### **5.1. Definice problému**

Osvobození vkladů nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností bylo původně (začátkem 90. let minulého století) v zákoně přijato s cílem vytvořit podmínky pro zakládání obchodních společností nebo družstev a pro zahájení jejich podnikatelské činnosti. Uvedený cíl je již v současnosti překonán.

Využívání tohoto ustanovení o osvobození umožnilo v průběhu doby legální obcházení daně, neboť pro jeho přiznání stačilo po zákonem stanovenou dobu 5 let zachování minimální účasti ve společnosti.

Aplikace tohoto osvobození současně znamená pro správce daně značnou administrativní náročnost, neboť správci daně ověřují splnění podmínek pro přiznání osvobození, tj. zda se jedná o vklad do základního kapitálu společnosti nebo družstva a zda účast společníka nebo člena družstva trvala po zákonem stanovenou dobu.

### **5.2. Popis současného stavu**

Podle původního ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. je od daně z převodu nemovitostí osvobozen vklad do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva se sídlem na území České republiky, jiného státu Evropské unie, Norska a Islandu za podmínky, že účast společníka či člena družstva v právnické osobě trvala nejméně po dobu 5 let.

S účinností od 1. 1. 2015 bylo výše uvedené osvobození vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací zrušeno a bylo ponecháno pouze na případy

převodů vlastnictví k nemovitým věcem mezi územními samosprávnými celky a obchodními společnostmi nebo družstvy, je-li územní samosprávný celek jejich společníkem nebo členem. K této změně došlo zákonem č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (JIM).

Vzhledem k tomu, že tato již schválená změna je převzata do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s předpokládanou účinností od 1. 1. 2014, došlo by tak fakticky k účinnosti této změny již od 1. 1. 2014.

### 5.3. Identifikace dotčených subjektů

- obchodní korporace, do jejichž základního kapitálu jsou vkládány nemovité věci
- územní finanční orgány

### 5.4. Popis cílového stavu

Cílem nového zákona je dále již neosvobozovat od daně z nabytí nemovitých věcí vklady nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních společností a družstev s výjimkou právnických osob, zřizovaných Českou republikou, jiným státem, je-li zachována vzájemnost nebo územními samosprávnými celky, za předpokladu, že Česká republika nebo jiný stát anebo územní samosprávný celek je zřizovatelem nebo jediným členem této právnické osoby.

Tohoto cíle bude dosaženo zčásti převzetím úpravy již schválené v zákoně č. 458/2001 Sb., tak jak je výše uvedeno.

### 5.5. Zhodnocení rizika

Při přípravě zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je nezbytné respektovat vůli zákonodárců v Parlamentu ČR včetně prezidenta ČR a převzít tuto již schválenou úpravu do nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí. Pokud by nedošlo k převzetí této již schválené úpravy, nadále by docházelo k obcházení daně z nabytí nemovitých věcí při změně jejího vlastníka, k níž nepochybně dochází při vkladu nemovité věci do základního kapitálu obchodní společnosti.

### 5.6. Návrh variant řešení

Varianta I nulová – zachování současného stavu

Varianta II - nový zákon - převzetí již schválené úpravy v zákoně č. 458/2011 Sb., zákon o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

Varianta I nulová

Tato varianta představuje zachování současného stavu a nepřináší v oblasti osvobození od daně z převodu nemovitostí žádné změny.

Klady:

- žádné

Zápory:

- v zákoně bude i nadále zachováno osvobození vkladů do základního kapitálu obchodních společností a družstev, u něhož prověřování splnění podmínek představuje pro správce daně značnou administrativní náročnost
- náročnost u zahraničních právnických osob je ještě vyšší, neboť vklady do těchto osob jsou upraveny právními řády cizích států (podle sídla právnické osoby), nikoliv právním řádem České republiky
- ustanovení je využíváno k legálnímu obcházení daně z převodu nemovitostí

Varianta II

Bude převzata úprava již schválená v zákoně č. 458/2011 Sb., jak je výše uvedeno, přičemž osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí v případě vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací bude zúženo pouze na případy převodů vlastnictví k nemovitým věcem na právnické osoby, pokud nabývají vlastnické právo k nemovité věci z majetku České republiky, jiného státu, je-li zachována vzájemnost, nebo územního samosprávného celku a je-li Česká republika, jiný stát nebo územní samosprávný celek jejich zřizovatelem nebo jediným členem.

Klady:

- dojde k částečnému odstranění administrativní zátěže, která pro správce daně plyne z aplikace ustanovení o osvobození od daně z převodu nemovitostí u vkladů do obchodních společností a družstev
- úprava osvobození bude znamenat podstatné zjednodušení zákona
- v oblasti správy daně umožní zrušit speciální ustanovení o splatnosti daně v případech, kdy dojde k zániku osvobození v důsledku porušení podmínek (zániku účasti společníka v obchodní společnosti nebo člena v družstvu)
- změna bude znamenat zvýšení příjmů státního rozpočtu

Zápory:

- žádné

5.7. Vyhodnocení nákladů a přínosů

Zdanění vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací má dopady do státního rozpočtu. V letech 2009, 2010, a 2011 činila celková výše osvobozené daně v jednotlivých letech 491, 778 a 482 milionů Kč.

## 5.8. Návrh řešení

### 5.8.1. Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Zrušení osvobození vkladů do obchodních korporací bylo schváleno zákonem č. 458/2011 Sb. Tato úprava má být do nového zákona převzata. Před vnějším připomínkovým řízením byl učiněn závěr, že nelze volit jinou variantu než je Varianta II.

Podle této varianty je osvobození vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací omezeno pouze na případy převodů vlastnictví k nemovitým věcem na právnické osoby, pokud nabývají vlastnické právo k nemovité věci z majetku České republiky, jiného státu, je-li zachována vzájemnost, nebo územního samosprávného celku a je-li Česká republika, jiný stát nebo územní samosprávný celek jejich zřizovatelem nebo jediným členem.

Hlavní důvod byl shledán ve zjednodušení zákona, snížení administrativní náročnosti pro správce daně a zvýšení příjmů státního rozpočtu.

Úřad vlády ČR, odbor kompatibility, uplatnil ve vnějším připomínkovém řízení zásadní připomínku k úpravě tohoto osvobození.

V připomínce je namítáno zejména:

- navrhovanou úpravou dochází k osvobození právnických osob s výlučnou majetkovou účastí státu nebo územních samosprávných celků od daně z nabytí nemovitých věcí. Úprava se může dostat do kolize s úpravou EU v oblasti veřejných podpor, neboť i daňové zvýhodnění je možno chápat jako veřejnou podporu, a ve vztahu k některým soutěžitelům tak může být diskriminační (C-169/08 *Regione Sardegna*).

Čl. 107 odst. 1 SFEU stanoví definiční znaky veřejné podpory takto: podpora je poskytnuta státem nebo ze státních prostředků, zvýhodňuje určité podniky nebo odvětví podnikání, ovlivňuje obchod mezi členskými státy a narušuje či je schopna narušit hospodářskou soutěž. Tyto znaky může navrhovaná úprava naplnit, např. zvýhodní-li se zdravotnické zařízení zřízené státem oproti soukromému zdravotnickému zařízení. Právo EU přitom považuje veřejné podpory obecně za nežádoucí a neslučitelné s vnitřním trhem, jsou proto obecně zakázány. Jejich použití je možné pouze v případech, kdy lze situaci podřadit pod některou z výjimek či kdy dojde k notifikaci a schválení podpory Evropskou komisí.

Problematika byla následně konzultována s Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže, z jehož stanoviska vyplývá, že navrhované osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí rovněž považuje za poskytnutí podpory příslušnému subjektu, vykonává-li ekonomickou činnost, a vede k naplnění druhého pojmového znaku veřejné podpory.

Na základě výše uvedených připomínek byla v návrhu zákona provedena úprava, na základě níž bude osvobození od daně aplikováno pouze v případech, kdy se nebude jednat o veřejnou podporu neslučitelnou s vnitřním trhem podle právních předpisů Evropské unie.

#### **4. Celkové zhodnocení nákladů a přínosů navrhovaného zákona**

V původním návrhu nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí se předpokládala oproti dnešnímu stavu změna pěti samostatných aspektů dnešní daně z převodu nemovitostí. Náklady a přínosy u jednotlivých aspektů byly detailně diskutovány výše.

##### **Původně bylo předpokládáno shrnutí ekonomických dopadů zákona jako celku.**

1. podstatný význam byl přikládán především ekonomickým dopadům zákona souvisejícím s návrhem na zdanění změn ovládajících osob v obchodních korporacích vlastnicích nemovité věci, přičemž se jednalo o:

- zvýšení příjmů státního rozpočtu o přibližně 10 miliard Kč, přičemž na tomto nárůstu by se primárně podílelo právě zavedení zdanění převodů podílů – změn ovládajících osob – v obchodních korporacích
- převody obchodních podílů nebo akcií společnosti, která vlastní nemovitosti - takzvaný „share deal“ představují administrativní náklady, které dnes poplatníci vynakládají na založení účelových korporací
- návrh nové úpravy předpokládal nárůst administrativních nákladů korporací spojených se zdaněním převodů podílů. Odhady těchto nákladů se pohybují v intervalu 262-787 milionů Kč
- zdanění nabytí postavení ovládající osoby v korporacích vlastnicích nemovité věci efektivní daňovou sazbou v průměrné výši 1,5%

V důsledku vypuštění úpravy zdanění změn ovládajících osob v obchodních korporacích z návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí však nelze s uvedenými ekonomickými dopady počítat.

2. ostatní aspekty zákona než shora uvedené mají pozitivní i negativní dopady na rozpočet, ale mají kvantitativně o řád nižší význam

- úspora administrativních nákladů drobných daňových poplatníků, zejména domácností, při prodeji rodinných domů, bytů, drobných rekreačních nemovitostí apod. Dolní odhad této úspory je minimálně 115 milionů Kč ročně v důsledku odbourání povinnosti předkládat znalecké posudky u těchto nejčastěji převáděných nemovitých věcí; skutečná úspora bude pravděpodobně výrazně vyšší, neboť zahrne i úspory z dalších administrativních zjednodušení
- určité riziko představuje snížení výběru daně v důsledku porovnání sjednané ceny se srovnávací daňovou hodnotou. V případech, kdy srovnávací daňová hodnota je nižší nebo rovna sjednané ceně, zůstává základem daně sjednaná cena. Pokud srovnávací daňová hodnota převyšuje sjednanou cenu, bude základem daně tato srovnávací daňová hodnota (tj. 75% směrné hodnoty nebo 75% zjištěné ceny). To bude představovat určité snížení základu daně oproti dnešnímu stavu, kdy je základ daně určován na základě porovnání ceny sjednané a celé ceny zjištěné (100%), přičemž základem daně je cena, která je vyšší



## **5. Implementace, vynuovení a přezkum účinnosti zákona**

Navrhované změny budou provedeny formou vydání nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

Předpokládaná účinnost nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je 1. 1. 2014. K tomuto datu by také měla nabýt účinnosti novela zákona o daních z příjmů, do něhož by měla být transformována daň dědická a daň darovací, které jsou stejně jako daň z převodu nemovitostí upraveny zákonem č. 357/1992 Sb. Současně dojde ke zrušení tohoto zákona.

Úprava navrhovaná v zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí není spojena s potřebou žádného speciálního zavádění, neboť se nejedná o novou daň, ale pouze o nahrazení a změnu názvu daně z převodu nemovitostí, která je součástí daňové soustavy České republiky již od roku 1993 a od této doby je tato daň územními finančními orgány vybírána a spravována.

Původně se předpokládalo, že s ohledem na to, že nově měly být předmětem daně převody podílů v obchodních korporacích, resp. změna ovládající osoby v obchodní korporaci, je-li v majetku korporace nemovitá věc, toto zdanění mělo znamenat nemalé dodatečné administrativní náklady pro zdaňované korporace i pro finanční úřady. Předpokládalo se, že na straně finančních úřadů vzniknou náklady na administrování několika tisíc zdaňovaných převodů a na sledování možných daňových úniků, kdy se počítalo, že půjde zhruba o cca 3500 převodů ročně a u velkých korporací by šlo o komplikovanou problematiku. Současně však tyto náklady měly být částečně kompenzovány snížením zatížení správce daně v souvislosti se zrušením osvobození vkladů do obchodních korporací, protože správce daně již nebude muset v jednotlivých případech prověřovat splnění podmínek pro osvobození, tj. především zda trvá účast vkladatele (poplatníka) v obchodní korporaci po dobu pěti let od vkladu. Celkové náklady správce daně vzniklé v důsledku zdaňování převodů obchodních podílů měly být částečně kompenzovány také v důsledku některých úprav v zákoně, které jsou snížením nákladů motivovány, např. zánik institutu ručitele, solidarita manželů jako poplatníků daně nebo nová úprava osvobození prvních nabytí nemovitých věcí sloužících k bydlení. Po projednání návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí ve vnitřním připomínkovém řízení lze konstatovat, že daňová správa nepočítá s nárůstem počtu úředních osob správce daně. Důsledkem připravované transformace daně dědické a daně darovací pod daň z příjmů bude zařazení dosavadních správců daně dědické a daně darovací na správu daně z nabytí nemovitých věcí; současně se počítá s úzkou spoluprací s pracovníky daňové kontroly za účelem zefektivnění správy daně. Případný mírný nárůst prací v souvislosti s novou úpravou daně z nabytí nemovitých věcí pokryje daňová správa z vlastních zdrojů.

S ohledem na to, že návrh právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí po projednání ve vnějším připomínkovém řízení nepočítá již se zdaněním převodů podílů v obchodních korporacích, není třeba již nyní uvažovat ani se zvýšenými administrativními náklady, které by jinak vznikly v souvislosti s tímto zdaněním jak u poplatníků, tak i u správců daně.

Vynuovení nově stanovených pravidel bude probíhat standardně prostřednictvím správce daně. Ke kontrole dodržování povinností stanovených právním předpisem jsou příslušné orgány finanční správy v souladu se zákonem č. 456/2011 Sb., ve znění zákona č. 458/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, který nabývá účinnosti k 1. 1. 2013.

Účinnost přijatých změn obsažených v nové právní úpravě bude ověřována v praxi s tím, že kontrola fungování nové právní úpravy bude prováděna pracovníky správce daně.

**Konzultace**

CERGE-EI, Národohospodářský ústav AV ČR, v.v.i.  
věcné odbory Ministerstva financí  
GFŘ  
ČÚZK  
Ministerstvo spravedlnosti  
Ministerstvo pro místní rozvoj  
Legislativa vlády

**Kontakty**

Osoby, které zpracovaly závěrečnou zprávu (RIA):

RIA byla zčásti vypracována na základě studie autorů Libor Dušek a Jiří Šatava CERGE-EI,  
IDEA CERGE-EI - Projekt Národohospodářského ústavu AV ČR, v.v.i.

*JUDr. Ludmila Nigutová*  
*Ministerstvo financí*  
*tel.257042659*  
*e-mail:Ludmila.Nigutova@mfcz.cz*

*JUDr. Zdeňka Tesařová*  
*Ministerstvo financí*  
*tel.257044453*  
*e-mail:Zdenka.Tesarova@mfcz.cz*

## II. Zvláštní část

### 1 Daň

#### 1.1 Subjekt daně

##### K § 1:

K odstavci 1

Odstavec 1 obsahuje obecné vymezení poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí.

K písmeni a)

Podle úpravy obsažené v písmeni a) je poplatníkem daně nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Tato kategorie poplatníků bude dozajista nejrozsáhlejší, a to také s ohledem na svou obecnost. Poplatníkem bude nabyvatel vlastnického práva jak v případě přechodů, tak také v případě převodů. Tzn., že dojde-li např. k převodu vlastnického práva k nemovité věci na podkladě kupní smlouvy, bude poplatníkem kupující a nikoliv prodávající (převodce), jak tomu bylo podle předchozí právní úpravy. Dojde-li například k přechodu vlastnického práva k nemovité věci v důsledku vyvlastnění, bude poplatníkem vyvlastnitel nemovité věci apod.

V této souvislosti je nutné také podotknout, že vzhledem k tomu, že nový občanský zákoník již nepoužívá pojem „nemovitost“, ale „nemovitá věc“, je tato terminologie ctěna rovněž v tomto zákoně.

K názvu daně je nutné ještě uvést, že s ohledem na skutečnost, že poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel vlastnického práva, a rovněž v souvislosti s úpravou předmětu daně, kdy předmětem daně je zejména úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, došlo k pojmenování této daně jako daň z nabytí nemovitých věcí.

Podle dosavadní právní úpravy byla osoba poplatníka daně z převodu nemovitostí určena odchylně podle toho, zda šlo o úplatný převod nebo o úplatný přechod vlastnictví k nemovité věci. Byla-li nemovitá věc převáděna na základě smlouvy, poplatníkem daně byl převodce (prodávající), jenž byl příjemcem úplaty. Nabyvatel (kupující) byl v těchto případech ručitelem. Při přechodech nemovitých věcí, k nimž dochází zpravidla při výkonu rozhodnutí, exekuci nebo dražbě, byl poplatníkem nabyvatel.

Důvody pro sjednocení osoby poplatníka byly následující:

1. Převodce platí daň v okamžiku prodeje nemovité věci, tj. z příjmu spojeného s prodejem nemovité věci. Příjem z prodeje nemovité věci je předmětem daně z příjmů při respektování osvobození od této daně. Převodce již nebude zdaněn převodní daní, ale pouze daní z příjmů.

2. Proávající jakožto poplatník daně z převodu nemovitostí si zpravidla o daň navýšil požadovanou kupní cenu, takže ve skutečnosti byla tato daň často přenesena na kupujícího. V této souvislosti je nutné si uvědomit, že výsledná daň tak byla mnohdy vyšší právě s ohledem na skutečnost, že s daní bylo kalkulováno již v kupní ceně. Například byla-li úplata za nemovitou věc, ve které již byla zahrnuta daň, 500 000 Kč, při 4 % sazbě daně by bez zahrnutí daně do kupní ceny byla tato úplata pouze 480 000 Kč. V prvním případě by daň činila 20 000 Kč, kdežto v druhém případě pouze 19 200 Kč. Právě druhý případ by se měl uplatnit v případě, kdy poplatníkem daně je nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.

3. Nabyvatel nemovité věci je poplatníkem daně i v mnoha jiných evropských právních úpravách, a to v Belgii, Dánsku, Finsku, Francii, Irsku, Itálii, Kypru, Lotyšsku, Maďarsku,

Maltě, Nizozemí, Portugalsku, Řecku, Španělsku, Švédsku a Velké Británii. Nabyvatel je tedy poplatníkem daně v 16 členských státech Evropské unie. Pouze ve 2 členských státech, a to v Polsku a Slovinsku, je poplatníkem daně převodce. V Německu a Rakousku jsou poplatníky daně společně převodce i nabyvatel.

4. Sjednocením osoby poplatníka v osobě nabyvatele nemovité věci dochází ke sladění právní úpravy s úpravou platnou v ostatních zemích Evropské unie.

5. Novou úpravou dochází ke zjednodušení zákona. V řadě případů byl již podle dosavadní právní úpravy poplatníkem daně nabyvatel nemovité věci (kupující). Bylo tomu zejména v případech nabytí nemovité věci při výkonu rozhodnutí, vyvlastnění, exekuci, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě. Se sjednocením osoby poplatníka v tomto zákoně tak odpadla potřeba stanovit speciálně poplatníka pro uvedené případy.

6. Nabyvatel nemovité věci byl podle dosavadní právní úpravy ručitelem, mohl být vyzván k zaplacení daně, pokud tak neučinil prodávající, byl-li bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, anebo bylo od vymáhání upuštěno pro jeho zřejmou bezvýslednost. Institut ručitelství ovšem v souvislosti se sjednocením osoby poplatníka v tomto zákoně zcela odpadl.

7. Sjednocení osoby poplatníka v osobě nabyvatele nemovité věci bude představovat snížení administrativní náročnosti nejen pro poplatníky daně, ale i pro správce daně, a to zejména z důvodu zániku institutu ručení. Dojde ke zkrácení a urychlení daňového řízení.

8. Je-li poplatníkem nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci, bude tento více motivován k zaplacení daně. Nabyvatel nemovité věci je v době daňového řízení správcem daně znám, neboť nemovitou věc vlastní a zpravidla ji také užívá. V případě, že by přeci jenom daň nezaplatil, bude možné vymáhat nedoplatek na dani daňovou exekucí v krajním případě prodejem nemovité věci, která bude ve vlastnictví nabyvatele.

Pojem „nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci“ je nutné vykládat ve smyslu fikce obsažené v § 3 písm. b), podle níž se za nabytí vlastnického práva k nemovité věci považuje i nabytí stavby, která se stane součástí pozemku ve vymezených případech. Poplatníky daně z nabytí nemovitých věcí jsou tudíž i nabyvatel stavby, která byla samostatnou nemovitou věcí (a stane se součástí pozemku podle ustanovení § 3058 odst. 1 nového občanského zákoníku), nabyvatel stavby, která byla součástí práva stavby zatěžujícího jeho pozemek (a stane se součástí pozemku při zániku práva stavby), nebo nabyvatel stavby neoprávněně zřízené na jeho pozemku (která postupně přirůstá k pozemku již v průběhu své výstavby).

#### K písmeni b)

Písmeno b) stanoví, že poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je svěřenský fond. Svěřenský fond bude poplatníkem daně v případech, bude-li předmětem daně vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu.

Toto vymezení poplatníka je potřebné s ohledem na skutečnost, že svěřenský fond podle občanského zákoníku nemá právní osobnost a nelze proto říci, že svěřenský fond je nabyvatelem vlastnického práva k nemovité věci. Celkově v úpravě svěřenského fondu nelze určit nabyvatele vlastnického práva k nemovité věci, která je v majetku ve svěřenském fondu, neboť tento majetek není ve vlastnictví žádného subjektu. Proto se zde konstruuje, že poplatníkem je samotný svěřenský fond, přičemž jeho práva a povinnosti jakožto daňového subjektu bude vykonávat svěřenský správce, který podle § 1448 odst. 3 nového občanského zákoníku vykonává vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu, a to na účet tohoto

fondů, a kterému dle § 1456 nového občanského zákoníku náleží plná správa majetku ve svěřenském fondu.

K odstavci 2

Ustanovení odstavce 2 obsahuje speciální úpravu ve vztahu k ustanovení odstavce 1 písm. a), podle kterého je poplatníkem nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Tato zvláštní úprava se vztahuje na případy, kdy lze určit nabyvatele nemovité věci, nicméně jeho stanovení poplatníkem není považováno za vhodné.

K písmeni a)

Podle písmene a) je v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci do podílového fondu poplatníkem tento fond.

Podílový fond nemá právní osobnost; majetek v podílovém fondu je ve vlastnictví všech podílníků, a to v poměru podle hodnoty jimi vlastněných podílových listů. Vlastnická práva k majetku v podílovém fondu vykonává vlastním jménem a na účet podílového fondu jeho obhospodařovatel.

Při nabytí nemovité věci do podílového fondu jsou tudíž nabyvateli podílníci. Jejich stanovení poplatníky daně z nabytí nemovitých věcí by však nebylo praktické, neboť z podstaty podílového fondu, sloužícího ke kolektivnímu investování, vyplývá, že půjde o vysoký počet osob, které ani nejsou standardně informovány o změnách majetku fondu, takže plnění daňové povinnosti z jejich strany by s sebou neslo neúměrně vysoké administrativní náklady.

Z tohoto důvodu byl poplatníkem daně v uvedených případech stanoven samotný podílový fond, přičemž jeho práva a povinnosti jakožto daňového subjektu bude na základě zákona o investičních společnostech a investičních fondech vykonávat jeho administrátor.

K písmeni b)

Podle písmene b) je v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci do fondu obhospodařovaného penzijní společností poplatníkem příslušný fond.

K fondům obhospodařovaným penzijní společností patří důchodový fond podle zákona č. 426/2011 Sb., o důchodovém spoření, účastnický fond podle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, a transformovaný fond, jímž je fond, který vznikl na základě zákona o doplňkovém penzijním spoření transformací penzijního fondu vzniklého podle zákona 42/1994 Sb., o penzijním připojištění.

Důchodový a účastnický fond nemají právní osobnost. Majetek v těchto fondech náleží účastníkům a jiným osobám, na které přešlo právo na vyplacení prostředků účastníka, a to v poměru podle počtu důchodových, resp. penzijních jednotek. Tento majetek obhospodařuje penzijní společnost svým jménem a na účet účastníků tohoto fondu. Na transformovaný fond se přiměřeně vztahují ustanovení týkající se účastnického fondu a vztahu penzijní společnosti k účastnickému fondu.

Nastává zde tedy analogická situace jako v případě podílového fondu. Při nabytí nemovité věci do shora uvedených fondů jsou nabyvateli účastníci, přičemž jejich stanovení poplatníky daně z nabytí nemovitých věcí by v praxi působilo z obdobných důvodů stejné problémy.

Proto byl i zde stanoven poplatníkem daně důchodový nebo účastnický fond, přičemž jeho práva a povinnosti jakožto daňového subjektu bude na základě příslušných zákonů vykonávat penzijní společnost.

## 1.2 Předmět daně

### K § 2:

K odstavci 1

Odstavec 1 stanoví, co je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. V tomto odstavci je za předmět daně označena nejširší a také nejobvyklejší skupina případů, a to úplatné nabytí vlastnického práva k vymezené nemovité věci. Podstatným znakem této skupiny předmětu daně je úplatnost.

Pro nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem platí tři rozličné právní režimy:

- při smluvním převodu vlastnického práva k nemovitým věcem nezapsaným ve veřejném seznamu, tj. v katastru nemovitostí, se pojí s účinností smlouvy,
- při smluvním převodu vlastnického práva k nemovitým věcem zapsaným v katastru nemovitostí se pojí se zápisem do katastru,
- při vzniku vlastnického práva k nemovitým věcem z jiného právního důvodu se pojí s účinky té které skutečnosti (rozhodnutí soudu nebo správního úřadu atp.).

Předmětem daně je pouze nabytí vlastnického práva k taxativně uvedeným nemovitým věcem. Z hlediska jejich druhu jde o pozemek, stavbu (tj. např. podzemní stavbu se samostatným účelovým určením nebo stavbu, která je samostatnou nemovitou věcí, jelikož je ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku), inženýrskou síť, jednotku, právo stavby a spoluvlastnický podíl na některé z těchto nemovitých věcí. Nezbytnost omezení rozsahu předmětu daně na konkrétní druhy nemovitých věcí je dána skutečností, že vymezení nemovitých věcí v novém občanském zákoníku, z něhož zákon daný pojem přejímá, je pro účely zdanění daní z nabytí nemovitých věcí příliš široké. Záměrem zákona je v zásadě zachovat tradiční rozsah předmětu příslušné daně, tj. vázat ho na nabytí hmotných nemovitých věcí a nepodrobovat této dani nabytí jiných nemovitých věcí ve smyslu nového občanského zákoníku. Z věcných práv má být předmětem daně pouze nabytí práva stavby, a to zejména proto, že jeho součástí je stavba, která byla podle dosavadních právních předpisů předmětem daně jakožto samostatná nemovitá věc. Podmínkou vzniku předmětu daně při nabytí vlastnického práva k nemovité věci vymezeného druhu je dále skutečnost, že tato nemovitá věc (v případě práva stavby pak jím zatížený pozemek) se nachází na území České republiky; daň bude v těchto případech vybírána bez ohledu na státní občanství, pobyt nebo sídlo poplatníka. Nabytí vlastnického práva k (jakékoli) nemovité věci, která se nachází mimo území České republiky, není předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.

Předmětem daně je rovněž nabytí vlastnického práva k jednotce vymezené podle zák. č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, spolu se s ní spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto pozemku. To vyplývá z ustanovení § 56 tohoto zákona, podle něhož se jeho ustanovení o jednotce a o nemovité věci použijí obdobně i na shora popsany celek jednotky podle zákona o vlastnictví bytů a k ní příslušejících spoluvlastnických podílů na společných částech domu, popř. i na pozemku.

Nabytí práva stavby bylo zahrnuto do předmětu daně v návaznosti na nový občanský zákoník, podle něhož jde o nemovitou věc, ke které je možné nabýt vlastnické právo, a to s ohledem na skutečnost, že jinak by mohl být tento institut následně zneužíván k daňovým optimalizacím. Do předmětu daně spadá jak úplatné nabytí práva stavby při jeho zřízení vlastníkem stavebního pozemku ve prospěch stavebníka, tak také úplatné nabytí již trvajících práva stavby. Zánik práva stavby spojený s nabytím stavby vlastníkem stavebního pozemku

za náhradu je rovněž předmětem této daně, ovšem je nutné jej posuzovat ve smyslu fikce „nabytí vlastnického práva k nemovité věci“, jak bude vysvětleno níže.

Právo stavby je v novém občanském zákoníku pojato jako speciální věcné právo stavebníka mít stavbu na pozemku jiného vlastníka. Nový občanský zákoník považuje právo stavby za věc nemovitou. Právo „mít stavbu“ zahrnuje buď právo stavbu na pozemku ještě nezastavěném nově vybudovat, anebo již zřízenou stavbu převzít a „mít“ (zejména za účelem rekonstrukce, modernizace a dalšího využití).

Právo stavby může být zřízeno bezúplatně i za úplatu, kdy úplatu lze sjednat jako jednorázovou nebo v opětuujících se dávkách (stavební plat). Právo stavby lze smluvně nabývat či převádět a jeho úplatné nabytí je předmětem daně.

Předmětem daně je také nabytí vlastnického práva ke spoluvlastnickému podílu na vymezených nemovitých věcech. To je důležité zejména s ohledem na podílové spoluvlastnictví a na bytové spoluvlastnictví. U podílového spoluvlastnictví bude (i s ohledem na ustanovení § 1121 nového občanského zákoníku) nutné spoluvlastnický podíl chápat jako samostatnou nemovitou věc, která je předmětem daně. Z tohoto důvodu budou podíloví spoluvlastníci odpovídat vždy pouze za svůj podíl na nemovité věci. Tzn., že jim vznikne daňová povinnost pouze k jejich podílu. Bude-li nemovitá věc nabyta do podílového spoluvlastnictví, bude každý ze spoluvlastníků povinen podat daňové přiznání ke svému podílu a zaplatit daň také jen za svůj podíl.

U bytového spoluvlastnictví tato konstrukce umožní zdanit také úplatné nabytí podlahové plochy bytu nebo nebytového prostoru z jiného bytu, nebytového prostoru nebo ze společných částí domu a tomu odpovídající nabytí podílu na společných částech nemovité věci, a to v souvislosti se změnou dosavadní jednotky nebo vznikem nové jednotky. Na základě dohody dotčených vlastníků jednotek, schválené vlastníky jednotek s většinou hlasů (v případě nástavby, přístavby nebo stavební úpravy ve formě smlouvy o výstavbě) lze sloučit nebo rozdělit byty nebo nebytové prostory nebo zvětšit jejich podlahovou plochu na úkor jiných bytů, nebytových prostor nebo společných částí domu. Uvedeným způsobem dochází ke změně rozsahu vlastnictví k jednotce. V těchto situacích totiž bude docházet k tomu, že osoba nabyde spoluvlastnický podíl na jednotce. V důsledku toho dojde k naplnění předmětu daně, jelikož i tento podíl je chápán jako nemovitá věc. To platí jak v případě jednotky podle nového občanského zákoníku, tak – s ohledem na § 56 tohoto zákona – v případě jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů, spolu se s ní spojeným spoluvlastnickým podílem na společných částech domu, popř. i na pozemku. Obdobně bude předmětem daně i nabytí podílu na domě, popř. na pozemku, jehož součástí je dům, v případě, kdy má jednotka vzniknout na základě smlouvy o výstavbě nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou domu, v němž dosud nejsou vymezeny jednotky.

Pojem „nabytí vlastnického práva k nemovité věci“ je nutné vykládat ve smyslu fikce uvedené v § 3. Tzn., že za nabytí vlastnického práva k nemovité věci se rovněž považuje nabytí stavby, která se stane součástí pozemku a která byla samostatnou nemovitou věcí, součástí práva stavby, nebo neoprávněně zřízena na tomto pozemku, a dále vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu. Z toho v návaznosti na vymezení předmětu daně vyplývá, že nabytí shora uvedené stavby lze podřadit pod nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je stavbou, a je tudíž, nachází-li se tato stavba na území České republiky, předmětem daně; obdobně je tomu při nabytí nebo vyčlenění tuzemské nemovité věci vymezeného druhu do svěřenského fondu.

První případ, na který se vztahuje fikce, podle níž se za nabytí vlastnického práva k nemovité věci považuje také nabytí stavby, která se stane součástí pozemku, se týká stavby, která byla samostatnou nemovitou věcí, neboť byla ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka

pozemku, na němž je zřízena (§ 3055 nového občanského zákoníku), a která se stane ze zákona (§ 3058 odst. 1 nového občanského zákoníku) součástí tohoto pozemku, nabyde-li ji jeho vlastník. V těchto případech není možné jednoznačně říci, že jde o nabytí vlastnického práva k nemovité věci, jelikož ačkoli byla tato stavba předmětem převodu (či přechodu) ještě jako samostatná věc, v okamžiku nabytí své postavení samostatné věci ztrácí a nelze k ní samostatně nabýt vlastnické právo. Vzhledem k tomu, že i tyto situace je žádoucí zdanit, byla zde zavedena tato konstrukce, na základě níž bude nabytí takovéto stavby předmětem daně a k pozemku, na němž byla zřízena, nebude přihlíženo. Tyto případy je nutno odlišit od případů nabytí stavby, která je součástí pozemku, na němž je zřízena, již před tímto nabytím, a není tudíž samostatným předmětem převodu (či přechodu), ale je převáděna (či přechází) v rámci převodu (či přechodu) tohoto pozemku coby jeho součást. V případě podle § 3058 nového občanského zákoníku jde tedy pouze o nabytí stavby, v tomto druhém případě o nabytí pozemku, jehož součástí je stavba. V druhém případě bude nabytí stavby zdaněno společně s nabytím pozemku (resp. v rámci zdanění nabytí pozemku), zatímco v prvním bude zdaněno pouze nabytí stavby. Pro oba případy pak samozřejmě platí, že nabyvatel stavby zaplatí odpovídající daň pouze jednou, tj. v prvním případě při nabytí stavby coby samostatného předmětu převodu (či přechodu), v druhém při nabytí pozemku, jehož je stavba součástí a v jehož ceně pro účely stanovení základu daně je zohledněna i její hodnota.

Fikce, podle níž se za nabytí vlastnického práva k nemovité věci považuje rovněž nabytí stavby, která se stane součástí pozemku, se dále uplatní při zániku práva stavby, kdy se stavba, jež byla jeho součástí, stane ze zákona k okamžiku jeho zániku součástí pozemku. Při zániku práva stavby uplynutím doby, na kterou bylo zřízeno (právo stavby lze zřídit pouze jako dočasné), dá, nebylo-li ujednáno jinak, vlastník stavebního pozemku stavebníkovi za stavbu náhradu, která činí polovinu hodnoty stavby v době zániku práva stavby, pokud se strany nedohodnou jinak; náhrada za stavbu může být smluvně sjednána i pro jiné případy zániku práva stavby. Pouze tyto situace, tj. situace, kdy bude poskytnuta náhrada, je nutné vnímat jako úplatné, a tedy budou předmětem daně. Vyloučí-li si účastníci smlouvy náhradu za stavbu při zániku práva stavby, tyto situace nebudou úplatné a nebudou předmětem daně.

Poslední případ, na který se aplikuje fikce, podle níž se za nabytí vlastnického práva k nemovité věci považuje i nabytí stavby, která se stane součástí pozemku, představuje nabytí stavby, jež byla neoprávněně zřízena na cizím pozemku, vlastníkem tohoto pozemku. Tato stavba se rovněž stane ze zákona součástí pozemku a v případě, že za ni vlastník pozemku poskytne náhradu, půjde z jeho strany o úplatné nabytí, jež bude předmětem daně. Nedojde-li k poskytnutí náhrady za stavbu (např. bude-li situace řešena odstraněním stavby či příkázáním pozemku, jehož součástí je tato stavba, do vlastnictví zřizovatele stavby), nebude nabytí stavby vlastníkem pozemku úplatné, a nebude tudíž předmětem daně.

Fikce obsažená v § 3 je nezbytná i ve vztahu k vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěrenského fondu. Vzhledem ke skutečnosti, že nový občanský zákoník nově upravuje tento institut, přičemž zde nelze určit, kdo nabývá vlastnické právo, je nutné řešit i tyto situace, jelikož mají být předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Jak je shora uvedeno, za „nabytí vlastnického práva k nemovité věci“ se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považují i případy, kdy je nemovitá věc vyčleněna nebo nabyta do svěrenského fondu. Nicméně i zde musí jít o úplatné vyčlenění, či nabytí nemovité věci. Vyčlenění majetku do svěrenského fondu může být sjednáno za úplatu nebo jiné protiplnění např. od osoby, která se má stát obmyšleným, ale i od osoby jiné.

Podstata svěrenského fondu spočívá v tom, že jeho zakladatel vyčlení ze svého majetku určitou část a svěří ji nějakému účelu. Tím vzniká oddělené a nezávislé vlastnictví vyčleněného majetku; tento majetek není ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím svěrenského správce, ani vlastnictvím osoby, které má být ze svěrenského fondu plněno



(obmyšleného). Práva vlastníka vykonává svěřenský správce; u nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí se do katastru zapisuje jako vlastník svěřenský správce, který vykonává správu svěřenského fondu. Úplatné nabytí nemovité věci (jde-li samozřejmě o tuzemskou nemovitou věc vymezeného druhu) do majetku i z majetku svěřenského fondu je tak v souladu s výše uvedeným předmětem daně.

K odstavci 2

Na základě odstavce 2 je do předmětu daně zařazeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu práva a úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva. Rozsah předmětu daně je zde omezen shodně jako v případě úplatného nabytí vlastnického práva k nemovité věci podle předchozího odstavce, tj. pouze na nemovité věci vymezeného druhu (tj. pozemek, stavbu, inženýrskou síť, jednotku, právo stavby a spoluvlastnický podíl na některé z těchto nemovitých věcí), za podmínky, že se nacházejí, resp. že se pozemek zatížený právem stavby nachází, na území České republiky.

K písmeni a)

Smlouvou o zajišťovacím převodu práva zajišťuje dlužník nebo třetí osoba dluh tím, že věřiteli dočasně převede své právo, přičemž může převést i vlastnické právo k nemovité věci. Vzhledem k tomu, že i zde dochází k nabytí vlastnického práva k nemovité věci, je nutné stanovit, že i toto nabytí, třebaže bezúplatné, je (samozřejmě pouze jde-li o tuzemskou nemovitou věc vymezeného druhu) předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Nebylo-li by tomu tak, vznikal by zde značný prostor pro daňovou optimalizaci. Nový občanský zákoník výslovně umožňuje sjednávat zajišťovací převod práva i jako převod fiduciární, kdy splněním zajištěného dluhu nedochází k automatickému obnovení práv k objektu převodu u původního vlastníka. Pokud však nebude mezi stranami jiné dohody, uplatní se vyvratitelná domněnka, že jde o převod s rozvazovací podmínkou, tzn., splní-li se zajištěný dluh, účinky převodu zaniknou a vše se vrací do předešlého stavu. Není-li však dluh splněn, podmíněný převod se mění v nepodmíněný a v důsledku toho případně věřiteli právo převedené původně jen na dočasnou dobu jako trvalé. U tohoto institutu se přebírá dosavadní právní úprava, předmět daně vzniká v okamžiku nabytí vlastnictví (byť dočasného) na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, neboť nebude zřejmě známa přesná doba, na kterou se smlouva uzavírá.

K písmeni b)

Na zajišťovací převod práva může navazovat postoupení pohledávky, na jehož základě postupník nabývá všechna práva s pohledávkou spojená, včetně jejího zajištění. Nabývá tedy i vlastnické právo k nemovité věci, které bylo převedeno na postupitele dlužníkem zajišťovacím převodem práva. Dochází zde opět k nabytí vlastnického práva k nemovité věci a je třeba i tyto situace, je-li pohledávka zajištěná zajišťovacím převodem práva postoupena úplatně (a jde-li pochopitelně o tuzemskou nemovitou věc vymezeného druhu), zahrnout do předmětu daně, aby nebyly následně zneužívány.

K odstavci 3

Odstavec 3 obsahuje speciální vymezení předmětu daně při zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více tuzemským nemovitým věcem vymezeného druhu, (tj. pozemku, stavbě, inženýrské síti, jednotce, právu stavby nebo spoluvlastnickému podílu na některé z těchto nemovitých věcí), jejichž spoluvlastníci jsou totožní. V tomto případě je předmětem daně pouze úplatné nabytí podílu na těchto nemovitých věcech v rozsahu, v jakém svou hodnotou odpovídá kladnému rozdílu mezi souhrnem hodnot všech podílů spoluvlastníka na těchto nemovitých věcech, jež byly předmětem vypořádání, po vypořádání a před vypořádáním.

Podmínka úplatnosti se pak vztahuje k takto vymezenému předmětu daně, tj. k nabývanému podílu, který spoluvlastník vypořádáním nabývá nad celkovou hodnotu svých dosavadních podílů na vymezených nemovitých věcech. Pro vyloučení pochybností je v ustanovení výslovně uvedeno, že v daném případě úplatou nejsou pozbyté podíly na těchto nemovitých věcech, jež byly předmětem vypořádání.

Obsahově se přebírá dosavadní právní úprava, která respektuje podstatu ideálního spoluvlastnictví, jak ji ve své rozhodovací praxi chápe Nejvyšší správní soud. Ta spočívá v tom, že každý spoluvlastník má právo k celé věci (omezené stejným právem každého dalšího spoluvlastníka), nikoli k její konkrétně vymezené části. Z toho vyplývá, že ani při vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem nenabývá spoluvlastník, jehož podíl na některé z vypořádávaných nemovitých věcí se zvýší, tj. který některou z nich nabyde do svého výlučného vlastnictví, nic, co by již předtím nebylo předmětem jeho vlastnictví. V rozsahu, v jakém je hodnota nemovitých věcí, popř. spoluvlastnických podílů na nich, které má po vypořádání, stejná, jako hodnota těch, které měl před vypořádáním, nedochází ani ke zvětšení jeho majetku v podobě nemovitých věcí, tedy ani k žádnému skutečnému nabytí nemovité věci z jeho strany.

Předmětem zdanění daní z nabytí nemovitých věcí není případ, kdy spoluvlastníci po vypořádání vlastní podíl na vymezených nemovitých věcech, jež byly předmětem vypořádání, ve stejné hodnotě jako před vypořádáním, a to nezávisle na tom, zda si v této souvislosti poskytli nějakou další úplatu (tj. úplatu v jiné formě než ve formě pozbytých podílů na těchto nemovitých věcech). Stejně tak jím není případ, kdy spoluvlastník bude v důsledku vypořádání vlastnit podíl na vymezených nemovitých věcech, jež byly předmětem vypořádání, v nižší hodnotě, než jaký měl před vypořádáním, opět bez ohledu na to, zda v rámci vypořádání poskytl nějakou další úplatu. V případě, kdy spoluvlastník bude po vypořádání vlastnit podíl na vymezených nemovitých věcech, jež byly předmětem vypořádání, o vyšší hodnotě, než jaký měl před vypořádáním, pak bude předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nabytí podílu v rozsahu tohoto zvýšení, a to pouze za předpokladu, že nabyvatel při vypořádání poskytl nějakou další úplatu. Pokud k poskytnutí této úplaty nedošlo, bude zvýšení hodnoty podílu oproti stavu před vypořádáním předmětem daně z příjmů.

Jelikož je předmětem daně obecně pouze nabytí vlastnického práva k taxativně uvedeným nemovitým věcem, vztahuje se i celá tato zvláštní úprava, včetně stanovení souhrnů hodnot podílů spoluvlastníka na vypořádávaných nemovitých věcech a posuzování úplatnosti, pouze na takové vypořádání spoluvlastnictví, resp. na tu část vypořádání spoluvlastnictví, jež se týká těchto nemovitých věcí. Budou-li tedy předmětem vypořádávaného spoluvlastnictví kromě těchto nemovitých věcí i jiné nemovité věci, nebude hodnota podílů spoluvlastníka na těchto jiných nemovitých věcech v daných souhrnech zohledněna, přičemž podíly na těchto jiných nemovitých věcech, k nimž spoluvlastník vypořádáním pozbyde vlastnické právo, budou představovat úplatu.

### **K § 3:**

Ustanovení § 3 zavádí fikci, podle níž se za nabytí vlastnického práva k nemovité věci považuje pro účely daně z nabytí nemovitých věcí také vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěrenského fondu a nabytí stavby, která se stane součástí pozemku a která byla samostatnou nemovitou věcí, součástí práva stavby, nebo neoprávněně zřízena na tomto pozemku. Pokud je v textu zákona použit pojem „nabytí vlastnického práva k nemovité věci“, je nutné jej vždy vykládat v tomto rozšířeném smyslu podle § 3, a to nezávisle na tom, zda tento pojem byl použit před nebo až za tímto ustanovením.

#### K písmeni a)

Na základě písmene a) se za nabytí vlastnického práva považuje také vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu. Takové nabytí by jinak nebylo možno podřadit pod nabytí vlastnického práva k nemovité věci, jelikož v případě svěřenského fondu podle nového občanského zákoníku nikdo nenabývá vlastnické právo.

V této souvislosti je vhodné poznamenat, že záměrně použitý pojem „svěřenský fond“ podle koncepce uplatňované v daňových zákonech nezahrnuje pouze svěřenský fond podle nového občanského zákoníku, ale i zahraniční instituty daného typu (např. trusty v zemích common law). Podle zmíněné koncepce platí, že hovoří-li ustanovení daňového zákona o konkrétním institutu, vztahuje se i na zahraniční instituty obdobného charakteru. V opačném případě, má-li se dané ustanovení týkat pouze institutu českého práva, použije se dovětek odkazující na příslušný zákon, kterým je daný institut upraven, např. „svěřenský fond podle občanského zákoníku“. Bez této koncepce by ve všech případech, nejen u svěřenských fondů, musela většina ustanovení daňových zákonů výslovně zmiňovat i instituty zahraničního práva, což by vedlo ke značnému prodloužení textu zákona a tím i k jeho nesrozumitelnosti. I úplatné vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do zahraničního svěřenského fondu, resp. trustu, bude tedy předmětem daně, a to nezávisle na tom, zda majetek v tomto fondu je či není podle příslušné zahraniční právní úpravy předmětem vlastnictví. Bude-li majetek v tomto zahraničním svěřenském fondu, resp. trustu, ve vlastnictví tohoto fondu, bude takový fond poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 1 písm. a). Půjde-li o zahraniční svěřenský fond, resp. trust, obdobný svěřenskému fondu podle občanského zákoníku, tj. o oddělené a nezávislé vlastnictví obdobně jako je tomu u svěřenského fondu podle § 1448 nového občanského zákoníku, bude takový fond poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 1 písm. b).

#### K písmeni b)

Podle písmene b) se za nabytí vlastnického práva k nemovité věci považuje také nabytí stavby, která se stane součástí pozemku a která byla samostatnou nemovitou věcí, součástí práva stavby, nebo neoprávněně zřízena na tomto pozemku. Tyto stavby se v okamžiku nabytí stanou součástí pozemku, na kterém byly zřízeny, to znamená, že k němu přirostou ze zákona.

Jde jednak o případy předpokládané § 3058 odst. 1 nového občanského zákoníku. Situaci, kdy vlastník pozemku nabyde stavbu, která je sice zřízena na jeho pozemku, ale není v jeho vlastnictví, takže jde o samostatnou nemovitou věc (§ 3055 nového občanského zákoníku), by bez dané fikce nebylo možné jednoznačně podřadit pod pojem nabytí vlastnického práva k nemovité věci, jelikož okamžikem nabytí tato stavba své postavení samostatné věci ztrácí.

Dále jde o případy nabytí stavby, jež byla součástí práva stavby, při jeho zániku a nabytí stavby neoprávněně zřízené na cizím pozemku. Tyto stavby se rovněž stanou automaticky součástí pozemků, na kterých byly postaveny, a to v prvním případě při zániku práva stavby, v druhém již svým samotným vznikem. Na tyto případy by tedy bez dané fikce nebylo možno vztáhnout pojem nabytí vlastnického práva k nemovité věci, jelikož v okamžiku nabytí nejde o samostatnou nemovitou věc.

Daná fikce se vztahuje pouze na taxativně uvedené případy a nelze pod ni tudíž podřadit jiné případy nabytí stavby, která se stane součástí pozemku, např. stavby, jež je vystavěna na základě smlouvy o dílo na pozemku objednatele; nabytí takové stavby není, ani při splnění podmínky úplatnosti, předmětem daně.

#### **K § 4:**

##### K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 vymezuje pojem „úplata“. Jde o obdobnou definici, jaká je použita v ustanovení § 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Zpravidla bude úplata spočívat v poskytnutí peněžních prostředků, tj. bankovek, mincí, bezhotovostních peněžních prostředků nebo elektronických peněz. Pojem peněžní prostředek je nutné vykládat ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů. Může však být poskytnuta i v nepeněžním plnění, například ve formě movité nebo nemovité věci, postoupené pohledávce, prominutí dluhu, převzetí dluhu apod. Úplata může být též poskytnuta současně v různých druzích plnění, například z části vyplacením peněžní částky, zčásti postoupením pohledávky, převzetím závazku, zřeknutím se práva apod.

#### K odstavci 2

Ustanovení odstavce 2 se týká situace, kdy úplata bude poskytnuta ve formě nepeněžního plnění. Půjde například o plnění ve formě movité věci (auto, stroj apod.), nemovité věci (pozemek, právo stavby apod.) nebo ve formě poskytnutí služby, práva atd. Ve všech těchto situacích bude nutné provést ocenění nepeněžního plnění, aby bylo možné stanovit celkovou výši úplaty vyjádřenou v penězích. Z tohoto důvodu se stanoví, že hodnota nepeněžního plnění se určí podle zákona upravujícího oceňování majetku.

Druhá věta odstavce 2 ovšem stanoví výjimku z tohoto pravidla, jde-li o nemovitou věc poskytnutou jako nepeněžní plnění a zároveň u této nemovité věci je možné určit její směrnou hodnotu. Ve kterých případech lze určit směrnou hodnotu nemovité věci a postup jejího stanovení upravuje § 15 tohoto zákona. Je-li možné určit směrnou hodnotu nemovité věci, může poplatník zvolit (nejčastěji v daňovém přiznání), že hodnotou nepeněžního plnění je směrná hodnota.

#### K odstavci 3

Odstavec 3 upravuje obecné pravidlo pro stanovení úplaty pro případy, kdy není možné ke dni nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tj. ke dni, k němuž se obecně stanoví nabývací hodnota podle § 11 odst. 2, určit hodnotu nepeněžního plnění podle zákona o oceňování majetku. Typicky půjde o případy, kdy má nepeněžní plnění, které je poskytováno za předmětnou nemovitou věc, vzniknout až v budoucnu. V takovém případě zákon konstruuje fikci, že hodnotou nepeněžního plnění (například obrazu, který má být teprve namalován) je zjištěná cena předmětné (nabývané) nemovité věci. Pro případ, že úplatou za nabývanou nemovitou věc je zčásti takovéto a zčásti peněžní plnění, je třeba od zjištěné ceny nabývané nemovité věci odečíst hodnotu peněžního plnění (u něho hodnotu plnění určit lze). Totéž platí pro případ, kdy úplatou za nabývanou nemovitou věc jsou dvě věci, z nichž u jedné její hodnotu určit lze, a u druhé nikoliv.

### **K § 5:**

Ustanovení § 5 stanoví případy vyloučení z předmětu daně.

#### K písmeni a)

Předmětem daně podle písmene a) není nabytí vlastnického práva k nemovité věci prováděním pozemkových úprav.

Pozemkové úpravy jsou definovány v § 19 odst. 1 zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, a to jakožto změny v uspořádání pozemků v určitém území provedené za účelem vytvoření půdně ucelených hospodářských jednotek podle potřeb jednotlivých vlastníků půdy a s jejich souhlasem a podle celospolečenských požadavků na tvorbu krajiny, životního prostředí a na investiční výstavbu.

V souladu se zákonem č. 139/2002 Sb., o pozemkových úpravách a pozemkových úřadech a o změně zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů, se pozemkovými úpravami ve veřejném zájmu prostorově a funkčně uspořádávají pozemky, scelují se nebo dělí a zabezpečuje se jimi přístupnost a využití pozemků a vyrovnání jejich hranic tak, aby se vytvořily podmínky pro racionální hospodaření vlastníků půdy. Pozemkové úpravy se provádějí zpravidla formou komplexních pozemkových úprav. O provedení pozemkových úprav rozhoduje pozemkový úřad za podmínek stanovených zákonem.

Vzhledem k tomu, že v daných případech jsou komplexně řešeny vlastnické vztahy a uspořádání pozemků velkého počtu vlastníků, a to za účelem vytvoření půdně ucelených hospodářských jednotek, přičemž hodnota nabývaného a pozbývaného pozemku se musí pohybovat v zákonem daných odchylkách, navrhuje se, aby nabytí pozemků v rámci pozemkových úprav nebylo vůbec předmětem daně. Bude tak odstraněna administrativní zátěž, která doposud zatěžovala jak poplatníky daně, tak samotné správce daně.

K písmeni b)

Vzhledem k tomu, že otázka úplatnosti či bezúplatnosti přechodu či převodu majetku v rámci přeměn obchodních společností a družstev není v doktríně řešena zcela jednoznačně, ustanovení písmene b) jednoznačně vylučuje nabytí vlastnického práva k nemovité věci přeměnou obchodní korporace z předmětu daně. Doposud byly takové převody či přechody osvobozeny od daně z převodu nemovitostí, stejně jako od daně darovací.

K písmeni c)

Předmětem daně podle písmene c) není nabytí vlastnického práva k nemovité věci vyvlastňovaným, je-li mu tato nemovitá věc poskytnuta jako náhrada při vyvlastnění. Při vyvlastnění nemovité věci se za vyvlastněnou nemovitou věc obecně poskytuje náhrada v penězích v obvyklé ceně nemovité věci. Je však možno místo finanční náhrady poskytnout vyvlastňovanému jiný pozemek nebo stavbu z majetku vyvlastnítele.

### **1.3 Osvobození od daně**

#### **K § 6:**

V § 6 se navrhuje osobní osvobození, tedy osvobození vztahující se na uvedené poplatníky daně z nabytí nemovitých věcí.

K odstavci 1

V odstavci 1 jsou upravena osvobození, která lze při splnění stanovených podmínek přiznat vždy v plném rozsahu.

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje od daně osvobodit nabytí vlastnického práva k nemovité věci, bude-li poplatníkem daně členský stát Evropské unie, tzn. i Česká republika. Důvodem pro osvobození České republiky je skutečnost, že daň tvoří příjem státního rozpočtu. Osvobození se vztahuje na všechny případy, kdy je Česká republika nabyvatelem vlastnického práva k nemovité věci, tj. jak na případy, kdy nabývá nemovitou věc prostřednictvím svých organizačních složek, tak na případy, kde nemovitou věc nabývá do vlastnictví České republiky státní organizace jednající svým jménem (např. příspěvková organizace nebo státní podnik).

Ve stejném rozsahu se osvobozuje od daně z nabytí vlastnického práva k nemovité věci jiný členský stát Evropské unie než Česká republika, bude-li poplatníkem daně. Princip

vzájemnosti uplatněný v písmeni b) nelze v případě států Evropské unie aplikovat vzhledem k integračnímu principu, což uvádí nejen odborná literatura, ale i judikatura SD EU (např. Simon, Denis: Komunitární právní řád, ASPI, Praha 2005, str. 376; rozsudek 90 a 91/63 ve věci Komise proti Belgii a Lucembursku, rozsudek C-38/89 Guy Blauguignon).

K písmeni b)

Podle písmene b) se navrhuje osvobodit od daně z nabytí nemovitých věcí jiné státy, jsou-li poplatníkem daně, a to za předpokladu, je-li zaručena vzájemnost. To znamená, bude-li tento jiný stát osvobozovat od daně z nabytí nemovitých věcí či od obdobné daně Českou republiku, poté bude tento stát v České republice osvobozen od daně z nabytí nemovitých věcí.

K písmeni c)

V písmeni c) se navrhuje od daně z nabytí nemovitých věcí osvobodit územní samosprávný celek, nabyli-li vlastnické právo k nemovité věci ve vymezených případech.

Především jde o případy nabytí vlastnického práva k nemovité věci při změně území územního samosprávného celku. V souladu se zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, se například mohou obce dohodnout na změně svých hranic, čímž současně dojde i ke změně hranic dotčených katastrálních území. V této souvislosti lze předpokládat směnu nebo jiné úplatné převody nemovitých věcí tak, aby obce i po provedené změně vlastnily co nejméně nemovitých věcí mimo svá katastrální území.

Dále se navrhuje, aby územní samosprávný celek byl osvobozen od daně z nabytí nemovitých věcí v případě, kdy nabyli-li vlastnické právo k nemovité věci v důsledku zániku právnické osoby zřízené nebo založené územním samosprávným celkem. Podle § 23 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, územní samosprávný celek může ve své pravomoci zřizovat příspěvkové organizace, školské právnické osoby, veřejné výzkumné instituce nebo zakládat obchodní korporace, anebo obecně prospěšné společnosti. Rozhodne-li zřizovatel o zrušení organizace, přechází uplynutím dne uvedeného v jeho rozhodnutí o zrušení její majetek, práva a závazky na zřizovatele. Navrhuje se, aby v těchto případech bylo nabytí vlastnického práva k nemovité věci územním samosprávným celkem osvobozeno od daně.

Navrhuje se, aby územní samosprávný celek byl osvobozen od daně z nabytí nemovitých věcí také v případě, že nabyde-li vlastnické právo k nemovité věci na základě snížení základního kapitálu obchodní korporace, je-li územní samosprávný celek jejím jediným členem (tj. jediným společníkem obchodní společnosti). Pojem „jediný člen“ je nutné vykládat ve smyslu odstavce 3, který stanoví, že podmínka jediného člena je splněna i v případě, že členy obchodní korporace (tj. společníky obchodní společnosti nebo členy družstva) jsou pouze územní samosprávné celky. Obchodní korporace může rozhodnout o snížení základního kapitálu. Při snížení základního kapitálu se mění výše vkladů a hodnota podílů, částka odpovídající snížení základního kapitálu může být vyplacena nepeněžní formou, mimo jiné i převodem nemovité věci. Je-li územní samosprávný celek jediným členem této obchodní korporace, navrhuje se nabytí vlastnického práva k nemovité věci osvobodit od daně.

Ustanovení se neaplikuje na Regionální rady regionů soudržnosti, a to z toho důvodu, že tyto rady nemohou měnit území, aby při tom docházelo k nabytí nebo pozbytí vlastnického práva k nemovité věci a rovněž nemohou zřizovat nebo zakládat právnické osoby, včetně obchodních korporací.

K odstavci 2

V odstavci 2 jsou upravena osvobození, která lze přiznat za podmínky, že nejde o veřejnou podporu neslučitelnou s vnitřním trhem podle přímo použitelného předpisu Evropské unie, tj. v rozsahu, v jakém nepředstavují takovou podporu. Podle ustanovení čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie jsou s vnitřním trhem neslučitelné ty podpory, které splňují kumulativně následující podmínky: 1. jsou poskytnuty z veřejných prostředků (tato podmínka je v případě osvobození od daně splněna) 2. zvýhodňují určité podniky či určitá odvětví podnikání (tato podmínka je v daném případě splněna, pokud osvobozené subjekty vymezené pod písm. a) a b) vykonávají ekonomickou činnost) 3. narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž (příčemž platí, že v zásadě jakákoli podpora z veřejných prostředků poskytnutá ekonomickému subjektu může narušit hospodářskou soutěž) 4. ovlivňují obchod mezi členskými státy (tento pojem je v rozhodovací praxi orgánů Evropské unie pojmán poměrně široce, takže ke splnění dané podmínky stačí, je-li příjemce podpory v konkurenčním vztahu se subjekty podílejícími se na obchodu v rámci Evropské unie); splnění 3. a 4. podmínky se presumuje, neboť jejich posouzení v konkrétním případě je ve výlučné kompetenci Evropské komise.

Z toho vyplývá, že osvobození lze u níže uvedených subjektů - vykonávají-li ekonomickou činnost – obecně přiznat pouze v rozsahu, v jakém jde o podporu de minimis, která se s ohledem na svou omezenou výši (příčemž limit daný nařízeními Evropské unie se vztahuje na souhrn všech podpor poskytnutých jednomu příjemci za stanovené časové období, nikoli jen na podporu v podobě osvobození od daně) nepovažuje za podporu neslučitelnou s vnitřním trhem Evropské unie, popř. v rozsahu, v jakém by osvobození od daně spadalo do kategorie podpory, která je na základě blokových výjimek stanovených nařízeními Evropské unie považována za slučitelnou s vnitřním trhem.

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje od daně z nabytí nemovitých věcí osvobodit – nejde-li o veřejnou podporu neslučitelnou s evropským vnitřním trhem - jakoukoliv právnickou osobu, nabyde-li vlastnické právo k nemovité věci z majetku členského státu Evropské unie nebo z majetku jiného státu, je-li u tohoto jiného státu zachována vzájemnost, ovšem pouze za předpokladu, že členský stát Evropské unie nebo jiný stát je zřizovatelem nebo jediným členem této právnické osoby. Osvobozenou právnickou osobou budou zpravidla obchodní korporace nebo veřejné výzkumné instituce.

K písmeni b)

V písmeni b) se obdobně jako v písmeni a), tj. rovněž nejde-li o veřejnou podporu neslučitelnou s evropským vnitřním trhem, navrhuje osvobodit od daně z nabytí nemovitých věcí také jakoukoliv právnickou osobu, nabyde-li vlastnické právo k nemovité věci z majetku územního samosprávného celku, který je zřizovatelem nebo jediným členem této právnické osoby. Je-li územní samosprávný celek členem právnické osoby, musí platit, že i ostatní členové právnické osoby jsou výlučně územní samosprávné celky. Pojem „jediný člen“ je opět nutné vykládat také ve smyslu odstavce 3. Osvobozenou právnickou osobou zde budou zejména obchodní korporace, veřejné výzkumné instituce, popř. příspěvkové organizace.

K odstavci 3

Odstavec 3 stanoví, že podmínka jediného člena právnické osoby v případě územního samosprávného celku se vzhledem ke svému účelu považuje za splněnou i v případě, kdy jsou členy této osoby pouze územní samosprávné celky.

## **K § 7:**

Ustanovení § 7 upravuje věcná osvobození při nabytí vlastnického práva k novým stavbám. Dané osvobození bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Změna osoby poplatníka z převodce na nabyvatele v případě smluvních převodů není ve vztahu k naplnění tohoto cíle relevantní, neboť případná existence osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí je vždy zohledněna ve výši kupní ceny. Oproti dosavadní úpravě navrhovaný zákon nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce.

### **K odstavci 1**

V odstavci 1 se navrhuje osvobodit od daně první úplatné nabytí vlastnického práva k novým stavbám vymezených nemovitých věcí. Jde o nemovité věci určené k bydlení, resp. ty z nich, u nichž lze vzhledem k jejich typu předpokládat, že je k bydlení využije nabyvatel; osvobození se tak vztahuje např. na nabytí bytové jednotky nebo rodinného domu, zatímco se nevztahuje např. na nabytí bytového domu jako celku. V případě rodinných domů navrhovaná právní úprava zohledňuje skutečnost, že podle nového občanského zákoníku nebudou již nově postavené rodinné domy samostatnými věcmi, ale budou buď součástí pozemku, nebo součástí práva stavby; proto je předmětem osvobození i nabytí vlastnického práva k pozemku či právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu. U jednotek se osvobození vztahuje na ty, které zahrnují pouze byty, garáže, sklepy nebo komory, pokud tyto garáže, sklepy nebo komory jsou užívány společně s bytem, nacházejí-li se tyto jednotky v bytovém domě; tyto garáže, sklepy a komory s ohledem na podmínku užívání společně s bytem rovněž nepřímou slouží k bydlení. Jak vyplývá z ustanovení § 56, vztahuje se osvobození i na ty jednotky, které jsou vymezeny podle zákona o vlastnictví bytů, s nimi spojený podíl na společných částech domu, případně i podíl na pozemku, jehož vlastnictví je spojeno s vlastnictvím této jednotky. I pro osvobození nabytí vlastnického práva k jednotkám vymezeným podle zákona o vlastnictví bytů a s nimi spojeným podílem se obdobně použijí omezující podmínky, tzn., že tyto jednotky nesmí být nebytovým prostorem s výjimkou garáže, sklepu nebo komory užívaných společně s bytem. Za novou stavbu bytových, garážových, sklepních nebo komorových jednotek se považují jak jednotky v nově vystavěném bytovém domě, tak jednotky, které v bytovém domě nově vzniknou nástavbou, přístavbou, nebo stavební úpravou, přičemž stavební úpravou může být jak vestavba nové jednotky, tak stavební úprava již existujícího nebytového prostoru jiného druhu, avšak nikoli pouze rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek.

### **K odstavci 2**

Ustanovení odstavce 2 podmiňuje osvobození podle odstavce 1 skutečností, že k prvnímu úplatnému nabytí vlastnického práva k nové stavbě vymezených nemovitých věcí dojde do pěti let ode dne, od kterého lze podle stavebního zákona novou stavbu nebo nově vzniklou či změněnou jednotku užívat. Podle ustanovení § 119 stavebního zákona lze stavbu, která vyžadovala stavební povolení či ohlášení – což na základě ustanovení § 103 ve spojení s § 104 stavebního zákona platí pro všechny stavby, popř. změny staveb, podle odstavce 1 – užívat na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo kolaudačního souhlasu. Dnem, od něhož se počítá shora uvedené pětileté období, bude buď den, jímž uplyne 30 dnů od oznámení záměru stavebníka započít s užíváním stavby stavebnímu úřadu, aniž by stavební úřad užívání stavby zakázal, nebo den vydání kolaudačního souhlasu.

Ustanovení odstavce 2 představuje změnu oproti dosavadní právní úpravě, podle níž bylo osvobození podmíněno skutečností, že stavba, popř. jednotka, nebyla dosud užívána. Tato úprava se v praxi neosvědčila, neboť prokazování, resp. ověřování splnění této podmínky představovalo výraznou administrativní zátěž jak pro poplatníky, tak pro správce daně. Nově



se proto osvobozují všechna první úplatná nabytí vymezených nemovitých věcí uskutečněná v objektivně určeném období, přičemž jeho délka je stanovena v návaznosti na právní úpravu daně z přidané hodnoty, tj. tak, aby k osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí docházelo po stejnou dobu, během níž nebude dodání dané nemovité věci, která je novou stavbou, resp. jejíž součástí je nová stavba, osvobozeno od daně z přidané hodnoty.

### **K § 8:**

Ustanovení § 8 upravuje věcná osvobození vztahující se k nabytí vlastnického práva k jednotce.

#### **K odstavci 1**

V odstavci 1 se navrhuje od daně z nabytí nemovitých věcí osvobodit nabytí vlastnického práva k jednotce, jde-li o jednotku, která zahrnuje družstevní byt nebo družstevní nebytový prostor, který je garáží, sklepem nebo komorou, a zároveň nezahrnuje jiný nebytový prostor než garáž, sklep nebo komoru, a to pouze v případě, je-li nabyvatelem takové jednotky fyzická osoba, která je do okamžiku nabytí vlastnického práva k jednotce nájemcem této jednotky. Jak vyplývá z ustanovení § 56, vztahuje se osvobození i na ty jednotky, které jsou vymezeny podle zákona o vlastnictví bytů, s nimi spojený podíl na společných částech domu, případně i podíl na pozemku, jehož vlastnictví je spojeno s vlastnictvím této jednotky. I pro osvobození nabytí vlastnického práva k jednotkám vymezeným podle zákona o vlastnictví bytů a s nimi spojeným podílem se obdobně použijí omezující podmínky, tzn., že tyto jednotky musí být družstevním bytem nebo družstevním nebytovým prostorem, který je garáží, sklepem nebo komorou, a nesmí být jiným nebytovým prostorem.

Na tomto místě je nutné zdůraznit, že vymezení družstevního bytu nebo družstevního nebytového prostoru obsahuje zákon o obchodních korporacích v § 729. K tomu, aby mohlo dojít k osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle tohoto odstavce, musí být naplněna definice družstevního bytu nebo družstevního nebytového prostoru, jak je uvedena ve zmiňovaném § 729 zákona o obchodních korporacích. Pokud by tato definice naplněna nebyla, nešlo by o družstevní byt, popř. o družstevní nebytový prostor, a proto by nebylo možné uplatnit osvobození podle tohoto odstavce.

Podle dosavadní právní úpravy jsou od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny převody bytů nebo garáží podle § 24 odst. 1 až 4 zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů, na jejichž výstavbu byla poskytnuta finanční, úvěrová a jiná pomoc podle zvláštních předpisů, nebo ve vlastnictví, popř. spoluvlastnictví, dřívějších lidových bytových družstev, do vlastnictví členů těchto družstev. Vzhledem k tomu, že i do budoucna nelze vyloučit převod bytové, garážové, sklepní, popř. i komorové jednotky z vlastnictví bytového družstva do vlastnictví fyzické osoby, která se, popřípadě její právní předchůdce, podílela finančně nebo jinak na jejich pořízení, jeví se jako logické i do budoucna tyto převody osvobozovat od daně z nabytí nemovitých věcí.

Jednou z forem družstevní komplexní bytové výstavby bylo před rokem 1989 i pořizování bytů cestou nástaveb a vestaveb na bytových budovách ve vlastnictví jiných osob než stavebních bytových družstev, která byla investory a zřizovateli těchto bytů. Šlo převážně o budovy ve vlastnictví státu, ve správě (právu hospodaření) okresních (obvodních) podniků bytového hospodářství (OPBH).

V praxi se postupovalo dvěma způsoby. První, v praxi menšinový způsob předpokládá, že zde docházelo ke vzniku podílového spoluvlastnictví stavebního bytového družstva a

příslušné organizace, přičemž poměr spoluvlastnických podílů na budově byl zpravidla dán poměrem užitkových ploch jednotlivých bytů (a pokud existovaly, i nebytových prostorů). Druhý postup, převládající, znamenal, že sice byl družstevní byt vybudován, budova se však předmětem podílového spoluvlastnictví nestala. Člen tak užíval byt na základě přidělení ze strany nevlastníka – stavebního bytového družstva; vůči vlastníku budovy však jeho právní vztah nebyl nijak upraven.

Podle § 28d zákona č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění zákonného opatření předsednictva Federálního shromáždění č. 297/1992 Sb. (tj. dnem 23. 6. 1992), vzniklo na budovách, kde byly pořízeny v rámci družstevní komplexní bytové výstavby družstevní byty formou nástaveb a vestaveb do stávajících budov, zákonné věcné břemeno podle § 151n a násl. dosavadního občanského zákoníku ve prospěch někdejšího stavebního bytového družstva nebo jeho právního nástupce. V těchto případech mají převody bytů obdobný režim jako tomu je u bytů, které jsou převáděny z vlastnictví, popřípadě spoluvlastnictví bytových družstev. Vzhledem k tomu, že byty pořízené v družstevní bytové výstavbě formou nástaveb a vestaveb byly ze strany členů družstev – fyzických osob pořizovány za stejných podmínek jako byty v budovách ve vlastnictví bytových družstev, navrhuje se, aby převody bytových jednotek pořízených v družstevní bytové výstavbě formou nástaveb a vestaveb požívaly stejné osvobození (dle § 729 odst. 2 zákona o obchodních korporacích se rozumí družstevním bytem i takovýto byt).

#### K odstavci 2

V odstavci 2 se navrhuje od daně z nabytí nemovitých věcí osvobodit nabytí vlastnického práva k jednotce, která zahrnuje pouze byty, garáže, sklepy nebo komory, resp. při aplikaci ustanovení § 56 není jiným nebytovým prostorem než garáží, sklepem nebo komorou, je-li tato jednotka před jejím převodem ve vlastnictví právnické osoby vzniklé za účelem, aby se stala vlastníkem domu s jednotkami. Aby k osvobození mohlo dojít, musí být nabyvatelem fyzická osoba, a to pouze ta fyzická osoba, která je nájemcem nabývané jednotky a zároveň je členem nebo společníkem právnické osoby původně vlastnící jednotku a dále se podílela nebo její právní předchůdce se podílel svým peněžním nebo nepeněžním plněním na pořízení domu s jednotkami.

Toto osvobození navazuje na skutečnost, že v rámci privatizace bytového fondu územních samosprávných celků byly bytové domy úplatně převáděny na právnické osoby, které vznikaly právě za tímto účelem (nejčastěji bytová družstva, ale i společnosti s ručením omezeným nebo občanská sdružení).

Právnická osoba zakoupila za prostředky získané od svých členů nebo společníků bytový dům, v němž členové nebo společníci bydlí a jsou nájemci bytů. Splacení kupní ceny v mnoha případech nebylo poskytnuto prodávajícímu najednou, ale bylo rozloženo do splátek po dobu několika let a bylo financováno z prostředků fyzických osob – nájemců – členů nebo společníků právnické osoby. Po splacení celé kupní ceny domu právnická osoba ukončí činnost a členům nebo společníkům, nájemcům bytů, převádí byty, garáže, sklepy popř. komory do vlastnictví.

Vzhledem k tomu, že převod bytového domu do majetku právnické osoby byl zdaněn daní z převodu nemovitostí a nabyvatelé bytů kupní cenu domu již dříve ze svých prostředků uhradili, navrhuje se nabytí takové jednotky osvobodit od daně z nabytí nemovitých věcí.

#### K odstavci 3

Odstavec 3 směřuje na ty případy, kdy je jednotka nabývána do společného jmění manželů, ale podmínky pro osvobození podle odstavců 1 a 2 splňuje pouze jeden z manželů. V takových případech, které nebudou nijak neobvyklé, se jeví jako nelogické, aby z důvodu,

že vlastnické právo k jednotce je nabyto oběma manžely, nebylo takové nabytí osvobozeno. Z tohoto důvodu se navrhuje od daně z nabytí nemovitých věcí osvobodit i ta nabytí vlastnického práva k jednotce, kdy podmínky k osvobození podle předchozích odstavců splní pouze jeden z manželů.

#### **K § 9:**

V § 9 jsou uvedena některá další věcná osvobození.

K odstavci 1

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje od daně z nabytí nemovitých věcí osvobodit nabytí vlastnického práva k nemovité věci při provádění reorganizace v rámci insolvenčního řízení, jde-li o vydání části dlužnickových aktiv věřitelům nebo o převod dlužnickových aktiv na nově založenou právnickou osobu, ve které mají věřitelé majetkovou účast.

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, upravuje jako jeden ze způsobů řešení úpadku v insolvenčním řízení právě reorganizaci.

V procesu reorganizace v rámci insolvenčního řízení jsou činěna jednotlivá opatření směřující k uspokojování pohledávek věřitelů za pokračujícího provozu úpadcova podniku. Tato opatření by měla vést jednak k ozdravení (sanaci) hospodaření úpadce podle soudem schváleného reorganizačního plánu a současně k alespoň částečnému uspokojení pohledávek věřitelů. Zdanění nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem by pak znamenalo finanční zatížení věřitele, jehož majetkové nároky mohou být samotným odsouhlasením reorganizačního plánu oslabeny a ne vždy vypořádány v plné výši. Navrhuje se proto úplatné nabytí nemovitých věcí v těchto případech osvobodit od daně.

K písmeni b)

V písmeni b) se navrhuje od daně z nabytí nemovitých věcí osvobodit nabytí vlastnického práva k nemovité věci při vložení této nemovité věci do sociálního družstva nebo do evropského fondu sociálního podnikání.

Sociální družstvo je v zákoně o obchodních korporacích vymezeno jako družstvo, které soustavně vyvíjí obecně prospěšné činnosti směřující na podporu sociální soudržnosti za účelem pracovní a sociální integrace znevýhodněných osob do společností s přednostním uspokojováním místních potřeb a využíváním místních zdrojů podle sídla a působnosti sociálního družstva, zejména v oblasti vytváření pracovních příležitostí, sociálních služeb a zdravotní péče, vzdělávání, bydlení a trvale udržitelného rozvoje.

Evropský fond sociálního podnikání je vymezen právem Evropské unie jako subjekt kolektivního investování, který investuje stanovenou formou alespoň 70 % celkových kapitálových vkladů a nesplaceného upsaného kapitálu do jiných evropských fondů sociálního podnikání nebo do podniků, které – při splnění dalších podmínek - mají jako hlavní cíl dosažení měřitelného, pozitivního sociálního dopadu v souladu se svými stanovami nebo jiným zákonným dokumentem, jímž se zakládá podnik, přičemž poskytují služby či zboží ohroženým osobám či osobám na okraji společnosti nebo používají metodu výroby zboží či poskytování služeb, která zahrnuje podnikem vytyčený sociální cíl, používají zisky k dosažení svého stěžejního cíle místo rozdělování zisků a zavedly předem definované postupy a pravidla pro situaci, kdy by zisky byly rozdělovány akcionářům a vlastníkům, a jsou řízeny

odpovědným a transparentním způsobem, zejména prostřednictvím zapojení zaměstnanců, zákazníků a zúčastněných subjektů, kterých se týká jejich podnikatelská činnost.

Navrhuje se osvobodit vklady nemovitých věcí do sociálního družstva a do evropského fondu sociálního podnikání od daně z důvodu veřejné prospěšnosti.

K odstavci 2

V zájmu sjednocení zdanění finančního leasingu nemovité věci ve srovnání s pořízením nemovité věci za hotové peníze či na úvěr ustanovení odstavce 2 osvobozuje od daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci jejím uživatelem na základě finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů. Jak vyplývá ze zákona o daních z příjmů, rozumí se finančním leasingem pro účely daní z příjmů přenechání věci vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud je při vzniku smlouvy ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník užívané věci vlastnické právo k ní za kupní cenu nebo bezúplatně na tohoto uživatele věci, nebo právo uživatele na takový převod. Pokud k tomuto převodu vlastnického práva po uplynutí sjednané doby nedojde nebo je finanční leasing předčasně ukončen, hledí se na takový právní vztah tak, jako by byl od počátku vztahem nájemním, nikoli vztahem z finančního leasingu. V takovém případě, např. pokud by došlo k převodu vlastnického práva na jinou osobu než na uživatele podle smlouvy o finančním leasingu, by tak nabytí vlastnického práva k této nemovité věci od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno nebylo. Pro účely daně z nabytí nemovitých věcí může být předmětem finančního leasingu i právo stavby; jelikož je institut finančního leasingu pro účely této daně obecně vázán na jeho vymezení v zákoně upravujícím daně z příjmu, v němž je nehmotný majetek, tj. i právo stavby, z režimu finančního leasingu vyloučen, je nutno tuto skutečnost stanovit v zákoně výslovně.

## **1.4 Základ daně**

### **K § 10:**

Ustanovení § 10 upravuje postup pro stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí. Základ daně, tj. částka, z níž se vypočítá daň, se stanoví ve výši nabývací hodnoty nemovité věci (viz § 11), která se v případech, kdy je poplatník povinen předložit pro účely stanovení daně znalecký posudek, snižuje o uznatelný výdaj, kterým je částka, kterou poplatník prokazatelně zaplatil jako odměnu nebo úhradu nákladů znalci za vyhotovení tohoto posudku (viz § 24). Nebude-li povinnou přílohou daňového přiznání znalecký posudek, potom bude základ daně roven nabývací hodnotě.

Při stanovení toho, co může být uznatelným výdajem, je třeba zohlednit zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně, respektive zejména ustanovení § 44. To uvádí, že poplatník je povinen v případě, že si zvolí, že k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu, platit daň z nabytí nemovitých věcí prostřednictvím zálohy ve výši 4 % sjednané ceny. Uznatelným výdajem tak může být pouze takový výdaj, který z věcné podstaty není možné uplatnit v případech, kdy je k určení srovnávací daňové hodnoty použita směrná hodnota. Odměna nebo úhrada nákladů znalci za vyhotovení znaleckého posudku tuto podmínku splňují, neboť bude-li k určení srovnávací daňové hodnoty použita směrná hodnota namísto zjištěné ceny, nebude vyžadovanou přílohou daňového přiznání znalecký posudek, tudíž nebude tyto výdaje možno uplatnit jako uznatelný výdaj. Nedodržení této podmínky by mělo za následek značné ztížení správy daně a zvýšení nákladů na ni, a to mnohdy zcela nepoměrně k částce, kterou by poplatník na dani ušetřil uplatněním takového uznatelného výdaje.

## **K § 11:**

### K odstavci 1

Ustanovení obsahuje čtyři způsoby určení nabývací hodnoty nemovité věci pro účely stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí. Jde o čtyři různé ceny, resp. hodnoty, a to sjednanou cenu vymezenou v § 13, srovnávací daňovou hodnotu vymezenou v § 14, zjištěnou cenu vymezenou v § 16 a zvláštní cenu vymezenou v § 17 až 21.

Právní úprava základu daně u daně z převodu nemovitostí se ubírala postupným odbouráváním úředně stanovených cen tam, kde není možnost simulování nižších kupních cen. Tak tomu je zejména v případech, kdy je cena nemovitých věcí stanovena v soudních nebo správních řízeních, vydražením nemovité věci při výkonu rozhodnutí, při exekuci nebo ve veřejné dražbě, prodejem mimo dražbu se souhlasem insolvenčního soudu a věřitelského výboru v rámci insolvenčního řízení nebo prodejem nemovité věci v rámci nařízené likvidace pozůstalosti anebo na základě ocenění provedeného pro účely nepeněžitých vkladů do obchodních společností. Je tomu tak i v případech prodeje nemovitých věcí z vlastnictví nebo do vlastnictví územních samosprávních celků, kdy o příslušném právním úkonu rozhoduje zastupitelstvo a cena se sjednává zpravidla ve výši ceny obvyklé. V těchto případech se použije zvláštní cena nebo výlučně sjednaná cena, k jejichž prokázání není třeba znaleckého posudku.

Výše uvedené příklady však tvoří pouze minoritní část nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Z tohoto důvodu bude nově u daně z nabytí nemovitých věcí snižená administrativa také u smluvních převodů bytů, garáží, rodinných domků, chat a dalších nemovitých věcí v rozsahu podle § 15 odst. 3 a 4, kde bude možné vycházet ze směrné hodnoty, jakožto základu pro určení srovnávací daňové hodnoty. V těchto případech taktéž nebude třeba vyhotovení znaleckého posudku. Při úplatném nabytí jiných nemovitých věcí, např. budov hotelů, budov nebo hal pro obchod, průmysl, energetiku, vodní hospodářství, zemědělství apod. převáděných na základě kupních smluv, bude při stanovení základu daně vycházeno z porovnání sjednané ceny a zjištěné ceny, jakožto základu pro určení srovnávací daňové hodnoty. U těchto nemovitých věcí nelze bez odborného posouzení určit jejich cenu.

### K odstavci 2

Ustanovení upravuje den, ke kterému se stanoví nabývací hodnota.

Nabývací hodnota se stanoví ke dni nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tj. ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně.

## **K § 12:**

Ustanovení § 12 upravuje vzájemný vztah jednotlivých způsobů určení ceny, resp. hodnoty pro účely určení nabývací hodnoty.

### K odstavci 1

Odstavec 1 stanoví, ve kterých případech bude nabývací hodnotou sjednaná cena. Sjednaná cena, lze-li ji určit, bude nabývací hodnotou, dojde-li se porovnáním se srovnávací daňovou hodnotou k závěru, že sjednaná cena je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě. Stejně tak bude sjednaná cena nabývací hodnotou v případě, že tento zákon stanoví, že tato cena je výlučně nabývací hodnotou (viz § 22).

### K odstavci 2

Odstavec 2 stanoví, ve kterých případech bude nabývací hodnotou srovnávací daňová hodnota. Srovnávací daňová hodnota bude nabývací hodnotou pouze tehdy, bude-li jejím

porovnáním se sjednanou cenou dosaženo závěru, že srovnávací daňová hodnota je vyšší než sjednaná cena.

K odstavci 3

Odstavec 3 stanoví, ve kterých případech bude nabývací hodnotou zjištěná cena. Vzhledem k tomu, že zjištěná cena tvoří jakousi poslední možnost určení nabývací hodnoty, přičemž tato cena by měla být zjištěná u všech nemovitých věcí, je stanoveno, že zjištěná cena bude nabývací hodnotou ve všech případech, kdy se nepoužije některá z jiných cen, resp. hodnot. V ustanovení je uvedeno, že zjištěná cena je nabývací hodnotou v případě, že nabývací hodnotou není sjednaná cena ani srovnávací daňová hodnota. Toto ustanovení je však nutné vykládat i v kontextu odstavce 4, dle kterého se výlučně použije zvláštní cena, je-li možné ji určit. Z toho plyne, že nabývací hodnotou nesmí být ani zvláštní cena, aby jí byla zjištěná cena.

Dále je také stanoveno, že zjištěná cena je nabývací hodnotou také v případech, kdy tento zákon stanoví, že zjištěná cena je výlučně nabývací hodnotou (viz § 23).

K odstavci 4

Odstavec 4 stanoví výlučné použití zvláštní ceny jakožto nabývací hodnoty, lze-li tuto cenu určit. Toto ustanovení má přednost před ostatními odstavci § 12. Formulaci „lze-li určit zvláštní cenu“ je nutné vykládat nejen ve vztahu k ustanovením, která definují zvláštní cenu pro jednotlivé případy jejího použití, ale také ve vztahu k tomu, zda i v těchto případech je možné zvláštní cenu skutečně určit. Mohou totiž nastat situace, kdy zákon předvídá použití zvláštní ceny, ale tato cena není v době nabytí vlastnického práva k nemovité věci určitelná. Půjde zejména o případy, kdy o konkrétní výši „zvláštní ceny“ bude rozhodovat soud. Může se tak přihodit např. v případě zániku práva stavby, kdy vlastník pozemku nabývá stavbu, která byla součástí práva stavby, ale strany se nedohodnou na výši náhrady za tuto stavbu. V takovém případě bude pravděpodobně o výši náhrady rozhodovat soud, přičemž soudní proces může trvat i několik let.

Nebude-li možné určit zvláštní cenu, potom bude nutné aplikovat obecná pravidla pro určení nabývací hodnoty, přičemž lze předpokládat, že v těchto případech bude nabývací hodnotou zpravidla zjištěná cena.

### **K § 13:**

Ustanovení § 13 vymezuje, co se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí sjednanou cenou. Za sjednanou cenu se považuje úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, přičemž úplatu je nutné vykládat ve smyslu její definice obsažené v § 4. Sjednaná cena zahrnuje jakékoli protiplnění, které je nebo má být na základě ujednání mezi smluvními stranami poskytnuto za nabytí vlastnického práva k nemovité věci, a to buď poplatníkem nebo jinou osobou, buď ve prospěch převodce nebo třetí osoby. Ve svém důsledku to mimo jiné znamená, že sjednaná cena je celkovou cenou včetně daně z přidané hodnoty. To také odpovídá skutečnosti, že do zjištěné ceny se taktéž promítá tato daň. Sjednaná cena naproti tomu nezahrnuje vedlejší plnění, jež nabyvatel poskytne v souvislosti s nabytím vlastnického práva k nemovité věci mimo rámec smluvního vztahu s převodcem, např. platby realitní kanceláři za zprostředkování koupě.

### **K § 14:**

Ustanovení § 14 upravuje srovnávací daňovou hodnotu a pravidla jejího určení.

K odstavci 1

Odstavec 1 stanoví, že srovnávací daňovou hodnotou je buď částka odpovídající 75 % směrné hodnoty, nebo částka odpovídající 75 % zjištěné ceny. Směrnou hodnotu vymezuje § 15 a zjištěnou cenu § 16. Srovnávací daňovou hodnotou bude vždy jedna z výše uvedených částek. Výše srovnávací daňové hodnoty, tj. částka 75 % ze zjištěné ceny, resp. směrné hodnoty, byla zvolena s ohledem na účel srovnávací daňové hodnoty, jímž je výlučně eliminace sjednaných cen, které jsou výrazně nižší než tržní cena.

K odstavci 2

Odstavec 2 stanoví postup, jak určit, která z částek podle odstavce 1 bude v konkrétním případě srovnávací daňovou hodnotou. Ustanovení zde dává samotnému poplatníkovi možnost, aby si sám zvolil, zda pro určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu, nebo zjištěnou cenu. Volba poplatníka však přichází v úvahu pouze v těch případech, kdy bude možné směrnou hodnotu určit. Mohou totiž nastat situace, kdy bude možné určit pouze zjištěnou cenu, a potom se srovnávací daňová hodnota určí na základě zjištěné ceny, přičemž poplatník nebude mít možnost volby.

K odstavci 3

Ustanovení odstavce 3 stanoví, ve kterých případech se vždy použije pro určení srovnávací daňové hodnoty zjištěná cena. Půjde zejména o situace, kdy poplatník daně neposkytne správci daně údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty, to znamená údaje týkající se velikosti, druhu, polohy, účelu, stavu, stáří, vybavení a stavebně technických parametrů nemovité věci; rozsah požadovaných údajů vyplývá z ustanovení § 43 odst. 1. Požadované údaje o nemovité věci budou uvedeny v daňovém přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. K neposkytnutí potřebných údajů o nemovité věci může dojít buď v případě, že poplatník vůbec neučiní volbu, zda pro určení srovnávací daňové hodnoty chce použít směrnou hodnotu, nebo zjištěnou cenu, a to ani dodatečně na výzvu správce daně, nebo v případě, že sice zvolí směrnou hodnotu, ale ani dodatečně na výzvu neposkytne správci daně veškeré údaje o nemovité věci nutné k jejímu určení. V tomto případě správce daně následně učiní výzvu, aby poplatník předložil znalecký posudek (viz § 36 odst. 3 tohoto zákona).

Dále bude zjištěná cena vždy použita pro určení srovnávací daňové hodnoty také v případech, kdy směrnou hodnotu nelze určit. Směrnou hodnotu lze určit pouze u vybraných nemovitých věcí, které jsou zpravidla často obchodovatelné na realitním trhu. Jde o nemovité věci v rozsahu podle § 15 odst. 3 a 4.

K odstavci 4

V odstavci 4 je stanoveno zvláštní pravidlo pro určení srovnávací daňové hodnoty v případě zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem, jejichž spoluvlastníci jsou totožní. V takovém případě je - jde-li o tuzemské nemovité věci vymezeného druhu - podle § 2 odst. 3 předmětem daně pouze úplatné nabytí vlastnického práva k podílu na těchto nemovitých věcech v rozsahu, v jakém svou hodnotou odpovídá kladnému rozdílu mezi souhrnem hodnot všech podílů spoluvlastníka na těchto nemovitých věcech po vypořádání a před vypořádáním. Použití zjištěné ceny, nebo směrné hodnoty pro určení srovnávací daňové hodnoty je dáno použitím této ceny, nebo hodnoty pro účely stanovení souhrnů hodnot podílů spoluvlastníka na vymezených nemovitých věcech, jež byly předmětem vypořádání. Pravidla pro určení srovnávací daňové hodnoty obsažená v odstavcích 2 a 3 je proto třeba aplikovat na stanovení srovnávací daňové hodnoty těchto podílů. Jelikož v důsledku daného ocenění, tj. porovnáním souhrnů hodnot takto oceněných podílů spoluvlastníka na předmětných nemovitých věcech po vypořádání a před vypořádáním, dochází k vymezení předmětu daně, je pro jeho objektivní určení nezbytné, aby byly všechny podíly na těchto nemovitých věcech oceněny jednotně. Proto se zde stanoví podmínka, že v těchto případech lze použít buď pouze

směrnou hodnotu, nebo pouze zjištěnou cenu. Z toho vyplývá, že nelze-li určit směrnou hodnotu u všech vymezených nemovitých věcí, jež byly předmětem vypořádání, bude k určení srovnávací daňové hodnoty – stejně jako k ocenění všech předmětných nemovitých věcí pro účely stanovení shora uvedených souhrnů hodnot podílů - použita zjištěná cena. V opačném případě má poplatník na výběr, zda použít zjištěnou cenu, nebo směrnou hodnotu, přičemž volbu směrné hodnoty projeví tak, že poskytne údaje (v rozsahu podle § 43 odst. 1) o všech těchto nemovitých věcech nutné k určení jejich směrné hodnoty pro účely stanovení těchto souhrnů hodnot podílů.

Srovnávací daňová hodnota pro účely určení nabývací hodnoty podílu na předmětných nemovitých věcech v rozsahu, v jakém svou hodnotou odpovídá kladnému rozdílu souhrnu hodnot všech podílů spoluvlastníka na těchto nemovitých věcech po vypořádání a před vypořádáním, bude vždy odvozena buď od ceny zjištěné, nebo od směrné hodnoty, podle toho, která byla použita pro určení souhrnu těchto hodnot.

### **K § 15:**

#### **K odstavci 1**

Odstavec 1 stanoví, co se rozumí směrnou hodnotou. Směrná hodnota obecně vychází z cen nemovitých věcí v místě, ve kterém se nachází nabývaná nemovitá věc, ve srovnatelném časovém období, s tím, že se zohledňuje druh, poloha, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry nemovité věci. Pro určení směrné hodnoty nebudou třeba znalecké posudky, což znatelně přispěje ke snížení administrativní náročnosti, což je jedním z hlavních cílů nové právní úpravy daně z nabytí nemovitých věcí.

#### **K odstavci 2**

Odstavec 2 obsahuje speciální ustanovení vůči odstavci 1 a definuje směrnou hodnotu u zemědělského pozemku a lesního pozemku, které nejsou zastavěny, netvoří funkční celek se stavbou nebo jednotkou, není územním plánem nebo regulačním plánem předpokládáno jejich jiné využití ani nejsou na základě vydaného rozhodnutí nebo souhlasu podle stavebního zákona určeny k zastavění.

U zemědělského pozemku splňujícího uvedené podmínky vychází směrná hodnota, je-li tento pozemek bonitován, ze základní ceny zemědělských pozemků podle BPEJ tohoto pozemku upravené prostřednictvím přírážek a srážek; v případě, že daný pozemek bonitován není, vychází směrná hodnota z průměrné základní ceny zemědělských pozemků podle BPEJ v daném katastrálním území, uvedené ve vyhlášce Ministerstva zemědělství o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků (v současné době vyhláška č. 412/2008 Sb.).

U lesního pozemku splňujícího uvedené podmínky vychází směrná hodnota, má-li tento pozemek určen soubor lesních typů, ze základní ceny lesních pozemků podle souboru lesních typů tohoto pozemku; v případě, že pozemek soubor lesních typů (který je uveden v lesní hospodářské osnově nebo lesním hospodářským plánem) určen nemá, nabyvatel osloví Ústav pro hospodářskou úpravu lesů, který tuto službu vykonává zdarma a cca do 1 měsíce, podle aktuálních klimatických podmínek.

U ostatních zemědělských a lesních pozemků je směrnou hodnotou hodnota podle odstavce 1. Vždy, tj. jak u pozemků, na něž dopadá toto ustanovení, tak u zemědělských a lesních pozemků, jejichž směrná hodnota odpovídá obecné definici, musí samozřejmě jít o pozemky, u nichž lze určit směrnou hodnotu na základě odstavců 3 a 4.

#### **K odstavci 3**



Odstavec 3 uvádí, u kterých nemovitých věcí je možné určit jejich směrnou hodnotu. Jde o nemovité věci, které jsou na realitním trhu často obchodovatelné, např. bytové jednotky, rodinné domy, stavby pro rodinnou rekreaci (chaty, chalupy aj.), a proto je dostupné dostatečné množství údajů o cenách takovýchto nemovitých věcí v daném místě a srovnatelném časovém období.

K písmeni a)

Podle písmene a) se směrná hodnota určuje u pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, stavba pro rodinnou rekreaci nebo stavba garáže, a u pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek. Ustanovení vychází z okruhu staveb, které jsou nejběžnějším předmětem převodů. Druh stavby je vždy dán účelem, k němuž ji lze užívat podle stavebního zákona, přičemž vymezení stavby rodinného domu a staveb pro rodinnou rekreaci je obsaženo v § 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů. Jelikož směrnou hodnotu je třeba vázat na předmět nabytí vlastnického práva, tj. na věc v právním smyslu, navrhovaná právní úprava zohledňuje skutečnost, že podle nového občanského zákoníku tyto stavby – až na výjimky - nebudou samostatnými věcmi, ale součástí pozemku. Směrnou hodnotu lze určit i u pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek. Funkčním celkem se zde rozumí soubor pozemků a staveb, které jsou společně užívány k určitému účelu, resp. v souvislosti s účelem užívání hlavní stavby, k níž se funkční celek vztahuje, tj. například v souvislosti s bydlením či rekreací. Jelikož rozhodujícím je společné užívání, nemusejí být všechny tyto pozemky ve vlastnictví téhož subjektu jako předmětná stavba; směrnou hodnotu pozemku tvořícího funkční celek se stavbou tedy půjde určit nejen v případě, kdy bude převáděn společně s ní, ale i v případě, kdy ho nabyde vlastník této stavby samostatně. Z téhož důvodu není rovněž třeba, aby všechny dané pozemky měly společnou hranici s pozemkem, na němž je tato stavba postavena, a nelze ani předem určit jejich maximální možný počet ap. Zákon nestanoví pro pozemek tvořící funkční celek žádné další specifické podmínky, takže může jít jak o pozemek bez trvalého porostu, tak s trvalým porostem, o pozemek bez stavby i se stavbou ap. Konkrétní rozsah pozemků tvořících funkční celek se stavbou je třeba posoudit v každém případě jednotlivě podle obecných kritérií. Do funkčního celku s rodinným domem bude typicky zahrnuta např. zahrada u domu, pozemky, jejichž součástí jsou vedlejší stavby, příjezdové cesty k domu aj.

K písmeni b)

Podle písmene b) se směrná hodnota určuje u stavby rodinného domu, stavby pro rodinnou rekreaci nebo stavby garáže, nejsou-li tyto stavby součástí pozemku ani práva stavby, a u pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek. Jde o shodný rozsah pozemků a staveb, jaké jsou uvedeny pod písmenem a), pouze s tím rozdílem, že v tomto případě stavby nejsou součástí pozemku, ale představují samostatné nemovité věci. Tento odlišný právní režim staveb je při vymezení věcí, u nichž se určuje směrná hodnota, nutno zohlednit. Půjde zejména o stavby, které ke dni nabytí účinnosti nového občanského zákoníku nebudou ve vlastnictví vlastníka pozemku (§ 3055 nového občanského zákoníku). Pozemek, na němž je stavba zřízena, v tomto případě patří k pozemkům tvořícím s touto stavbou funkční celek, a je u něj tudíž v případě jeho nabytí vlastníkem stavby rovněž možné určit směrnou hodnotu.

K písmeni c)

Podle písmene c) se směrná hodnota určuje u jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor, s výjimkou nebytového prostoru, který je garáží, sklepem nebo komorou, a u pozemku tvořícího s touto jednotkou funkční celek. Jedná se tedy pouze o ty jednotky, které zahrnují výlučně byty, sklepy, garáže nebo komory, popř. se na základě ustanovení § 56 jedná o ty jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů, které jsou bytem, nebo nebytovým prostorem, který je garáží, sklepem nebo komorou, spolu se s nimi spojeným podílem na

společných částech domu, popř. i na pozemku. Omezení na bytové, garážové, sklepní a komorové jednotky vyplývá ze skutečnosti, že pouze jednotky tohoto typu jsou převáděny natolik často, aby existoval dostatek údajů o cenách nemovitých věcí shodného účelu, z nichž vychází směrná hodnota; u jiných typů nebytových prostorů (provozoven, kanceláří, ateliérů) nejsou vzhledem k výrazně menší četnosti převodů a větší variabilitě faktorů, jež ovlivňují cenu těchto nemovitých věcí, potřebné údaje k dispozici. I zde lze určit směrnou hodnotu také u pozemku tvořícího s jednotkou funkční celek, pro který platí totéž, co je uvedeno k funkčnímu celku u písmene a). Může jít jak o pozemek, který slouží výlučně k užívání spolu s konkrétní jednotkou (např. předzahrádka u přízemního bytu), tak o pozemek (není-li považován za společnou část nemovité věci a není-li tudíž podíl na něm zahrnut již v jednotce), který slouží k užívání spolu s domem a je v (přidatném) spoluvlastnictví vlastníků jednotek (např. zahrada či parkovací plocha u domu, pozemky, jejichž součástí jsou vedlejší stavby související s domem ap.).

K písmeni d)

Podle písmene d) se směrná hodnota určuje u nemovité věci tvořící příslušenství k nemovité věci uvedeným v písmenech a) až c). Příslušenstvím se ve smyslu nového občanského zákoníku (§ 510) rozumí vedlejší věc vlastníka u věci hlavní, je-li účelem vedlejší věci, aby se jí trvale užívalo společně s hlavní věcí v rámci jejich hospodářského určení; příslušenství věci obecně sleduje právní osud věci hlavní. Půjde např. o různé vedlejší stavby – kůlny, altány, skleníky ap. – sloužící ke společnému užívání se stavbou rodinného domu či stavbou pro rodinnou rekreaci, resp. pozemkem, jehož budou tyto stavby součástí, ve vlastnictví téhož subjektu. Příslušenství mohou představovat pouze věci v právním smyslu, a proto se toto ustanovení vztahuje pouze na ty z vedlejších staveb, které budou samostatnými nemovitými věcmi. Stavby stejného druhu (tj. vedlejší stavby k hlavní stavbě rodinného domu či hlavní stavbě pro rodinnou rekreaci), jež budou součástí pozemku, budou v převážné většině případů oceněny v rámci určení směrné hodnoty tohoto pozemku, který bude zpravidla již s ohledem na jejich existenci podřaditelný pod pojem „pozemek tvořící funkční celek“ s hlavní stavbou, tj. rodinným domem či chatou, chalupou ap.

K písmeni e)

Podle písmene e) se směrná hodnota určuje u pozemku bez trvalého porostu, na němž není zřízena stavba a k němuž nebylo zřízeno právo stavby.

K odstavci 4

K písmeni a)

Ustanovení vyjímá z okruhu nemovitých věcí, u nichž se určuje směrná hodnota, lesní pozemky s lesním porostem. I když tyto pozemky budou v konkrétním případě tvořit funkční celek s některými stavbami nebo jednotkami podle odstavce 3, tak se u těchto lesních pozemků směrná hodnota nebude určovat. Důvodem je skutečnost, že vzhledem ke složitému způsobu ocenění lesního porostu (lesní porost je velmi variabilní nejen svým samotným složením, věkem, případně stupněm poškození, ale i z hlediska typu osázené půdy), jehož hodnota je pro cenu lesního pozemku jako celku podstatná, zde není k dispozici dostatek údajů pro určení směrné hodnoty.

K písmeni b)

Ustanovení vyjímá z okruhu nemovitých věcí, u nichž se určuje směrná hodnota, pozemky vodních ploch, a to z důvodu velké variability faktorů, které ovlivňují cenu těchto pozemků, kvůli níž nelze shromáždit dostatečné údaje pro určení směrné hodnoty.

K písmeni c)

Ustanovení vyjímá z okruhu nemovitých věcí, u nichž se určuje směrná hodnota, stavby hromadné garáže a pozemky, jejichž součástí je stavba hromadné garáže. U těchto nemovitých věcí nelze určit směrnou hodnotu, neboť stavby hromadné garáže – na rozdíl od samostatných či řadových garáží – nejsou tak běžným předmětem převodů, aby byly k dispozici dostatečné údaje pro určení směrné hodnoty.

K písmeni d)

Ustanovení vyjímá z okruhu nemovitých věcí, u nichž se určuje směrná hodnota, nedokončené jednotky a stavby (a tudíž logicky i pozemky, jejichž je taková stavba součástí). U těchto nemovitých věcí nelze určit směrnou hodnotu, neboť vzhledem k velké variabilitě stavebně technických parametrů těchto staveb či jednotek při různých stupních rozestavěnosti nelze shromáždit dostatečné údaje pro její určení.

K odstavci 5

Ustanovení odstavce 5 směřuje na případy, kdy pozemek bude v katastru nemovitostí evidován v druhu pozemku v nesouladu se skutečným stavem. V takovém případě bude pro určování směrné hodnoty, jehož podrobný postup bude upraven vyhláškou Ministerstva financí odlišně pro různé druhy pozemků, rozhodující stav skutečný, nikoli stav zapsaný v katastru nemovitostí.

K odstavci 6

Odstavec 6 obsahuje zmocňovací ustanovení, které zakotvuje, že podrobný postup, jak se bude určovat směrná hodnota, stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

## **K § 16:**

Ustanovení § 16 vymezuje pro účely daně z nabytí nemovitých věcí zjištěnou cenu. Ve vymezení této ceny se zákon odvolává na zákon upravující oceňování majetku, kde je zjištěná cena blíže upravena. Jde o zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů, který se vždy použije ve spojení s příslušným prováděcím předpisem (tj. oceňovací vyhláškou, účinnou v den nabytí vlastnického práva k nemovité věci), který na jeho základě stanoví podrobnější postupy určení zjištěné ceny.

## **K § 17:**

Ustanovení § 17 vymezuje pro účely daně z nabytí nemovitých věcí zvláštní cenu, dojde-li k nabytí vlastnického práva k nemovité věci jejím vydražením nebo předražkem. Zvláštní cena se uplatní ve specifických případech, přičemž pro každý specifický případ bude zpravidla odlišná. Proto pojmenování zvláštní cena.

V § 17 se navrhuje, aby zvláštní cenou byly ceny nemovitých věcí stanovené na základě soudních nebo správních řízení nebo ve veřejných dražbách. Jde o případy vydražení nemovité věci při výkonu rozhodnutí, exekuci, daňové exekuci, nebo ve veřejné dražbě. Zvláštní cenou v těchto případech budou ceny nemovitých věcí odpovídající nejvyššímu podání vydražitele nebo předražku.

## **K § 18:**

Ustanovení § 18 upravuje specifické případy týkající se obchodních korporací, ve kterých je nabývací hodnotou zvláštní cena. Zvláštní cena se uplatní ve specifických případech, přičemž pro každý specifický případ bude zpravidla odlišná. Proto pojmenování zvláštní cena.

K odstavci 1

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje, aby v případě, že je předmětem vkladu do osobní společnosti nemovitá věc, zvláštní cena vycházela z úpravy obsažené v zákoně o obchodních korporacích. Zvláštní cenou je v těchto případech cena nemovité věci uvedená ve společenské smlouvě této společnosti. Nutno však upozornit, že v případě naplnění podmínek uvedených v odstavci 2 bude zvláštní cenou cena nemovité věci podle tohoto odstavce.

Osobní společností je zde ve smyslu zákona o obchodních korporacích veřejná obchodní společnost a komanditní společnost.

Pro nepeněžitě vklady do veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, jejichž předmětem je nemovitá věc, zákon o obchodních korporacích obecně stanoví povinnost ocenění nepeněžitě vkladu a jeho uvedení ve společenské smlouvě. Takto určená cena bude nabývací hodnotou.

K písmeni b)

V písmeni b) se navrhuje, aby v případě, že je předmětem vkladu do družstva nemovitá věc, zvláštní cena vycházela z úpravy obsažené v zákoně o obchodních korporacích. Zvláštní cenou je v těchto případech cena nemovité věci určená znalcem při ocenění nepeněžitě vkladu. Nutno však upozornit, že v případě naplnění podmínek uvedených v odstavci 2 bude zvláštní cenou cena nemovité věci podle tohoto odstavce.

U družstev předpokládá zákon o obchodních korporacích ocenění nepeněžitých vkladů znalcem ze seznamu znalců vedeného podle zákona upravujícího znalce, přičemž znalec má být určen dohodou družstva a vkladatele. Takto určená cena bude nabývací hodnotou. Pod pojmem znalec je nutné rozumět i znalecký ústav.

K písmeni c)

V písmeni c) se navrhuje, aby v případě vkladu nemovité věci do kapitálové společnosti, byla zvláštní cenou cena nemovité věci určená znalcem při ocenění nepeněžitě vkladu, nebo cena nemovité věci určená pro účely zvyšování základního kapitálu kapitálové společnosti podle zákona o obchodních korporacích. Nutno však upozornit, že v případě naplnění podmínek uvedených v odstavci 2 bude zvláštní cenou cena nemovité věci podle tohoto odstavce.

Kapitálovou společností je ve smyslu zákona o obchodních korporacích společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Pod pojmem znalec je nutné rozumět i znalecký ústav.

Pro nepeněžitě vklady do společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti stanoví zákon o obchodních korporacích kromě obecné povinnosti oceňovat je znalcem i určité výjimky z této povinnosti při zvyšování základního kapitálu. Při zvyšování základního kapitálu, rozhodne-li tak valná hromada nebo představenstvo, je možné vycházet z ceny určené obecně uznávaným nezávislým odborníkem za využití obecně uznávaných standardů a zásad oceňování ne déle než 6 měsíců před vnesením vkladu nebo, účtuje-li upisovatel o takovém majetku v reálných hodnotách, vychází se z této reálné hodnoty, vykázané v účetní závěrce za předchozí účetní období před valnou hromadou rozhodující o tomto vkladu, pokud byla ověřena auditorem s výrokem bez výhrad (viz § 468 a násl. zákona o obchodních korporacích). Zvláštní cenou bude tedy buď cena nemovité věci určená znalcem při ocenění vkladu, nebo cena určená jiným způsobem stanoveným pro případ zvyšování základního kapitálu v zákoně o obchodních korporacích, a to vždy podle jeho aktuálně účinné úpravy.

K písmeni d)

V písmeni d) se navrhuje, aby v případech, kdy se nemovitá věc převádí do obchodní společnosti na základě příspěvku společníka na vytvoření vlastního kapitálu obchodní společnosti nepeněžním plněním ve formě nemovité věci nad svůj vklad, byla zvláštní cenou cena nemovité věci určena podle zákona o obchodních korporacích.

Tato úprava navazuje na zákon o obchodních korporacích, který upravuje tzv. příplatky. Dle § 139 odst. 2 zákona o obchodních korporacích se legislativní zkratkou „příplatek“ chápe povinnost přispět na vytvoření vlastního kapitálu peněžními prostředky nad společníkův vklad. I přesto, že by podle této legislativní zkratky mělo jít o povinnost společníka a příplatky by měly být pouze ve formě peněžitých prostředků, v § 163 zákona o obchodních korporacích je toto vyvráceno, jelikož ve zde uvedeném případě nejde o povinnost, ale možnost, a v těchto případech může být příplatek poskytnut i jako nepeněžitý, mimo jiné i ve formě nemovité věci. Z toho plyne, že legislativní zkratka „příplatek“ v zákoně o obchodních korporacích byla špatně naformulována a je nyní v tomto zákoně i špatně používána. Z tohoto důvodu byla v zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí zvolena poněkud odlišná formulace příplatku od zákona o obchodních korporacích, a to zejména s ohledem na skutečnost, že písmeno d) směřuje pouze na ty případy, kdy „příplatek“ je poskytnut ve formě nemovité věci, tedy na situace vymezené zákonem o obchodních korporacích v § 163.

K odstavci 2

Odstavec 2 obsahuje speciální úpravu k odstavci 1.

Vklad nemovité věci z majetku člena obchodní korporace je úplatným převodem za protihodnotu, kterou je nabytí nebo zvýšení podílu člena na obchodní korporaci. Analogicky je úplatou při převodu nemovité věci i převzetí závazku člena obchodní korporací. Obchodní korporace tak nabývá nemovitou věc a za tuto nemovitou věc poskytuje protihodnotu, kterou je poskytnutí nebo zvýšení hodnoty podílu a současně převzetí závazku, resp. povinnosti uhradit dluh věřiteli namísto člena obchodní korporace. Navrhuje se, aby v případech, kdy znalec oceňující nemovitou věc podle zákona o obchodních korporacích započtl do její ceny dluhy převzaté obchodní korporací, byla zvláštní cenou cena nemovité věci bez započtení těchto dluhů.

### **K § 19:**

Ustanovení § 19 stanoví případy, ve kterých se uplatní zvláštní cena, dochází-li k nabytí vlastnického práva v souvislosti s insolvencí. Zvláštní cena se uplatní ve specifických případech, přičemž pro každý specifický případ bude zpravidla odlišná. Proto pojmenování zvláštní cena.

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje, aby zvláštní cenou byla cena dosažená u nemovité věci v rámci zpeněžení majetkové podstaty, a to v případech, kdy je nemovitá věc prodávána mimo dražbu v rámci insolvenčního řízení insolvenčním správcem se souhlasem insolvenčního soudu a věřitelského výboru.

K písmeni b)

V písmeni b) se navrhuje, aby v případě provádění reorganizace v rámci insolvenčního řízení, jde-li o vydání částí dlužnickových aktiv věřitelům nebo o převod dlužnickových aktiv na nově založenou právnickou osobu, ve které mají věřitelé majetkovou účast, byla zvláštní cenou cena nemovité věci určena znaleckým posudkem vypracovaným znalcem pro účely ocenění majetkové podstaty a schváleným schůzí věřitelů.

## **K § 20:**

Ustanovení § 20 stanoví, ve kterých případech souvisejících s pozůstalostí se použije zvláštní cena. Zvláštní cena se uplatní ve specifických případech, přičemž pro každý specifický případ bude zpravidla odlišná. Proto pojmenování zvláštní cena.

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje, aby při prodeji nemovité věci v rámci nařízené likvidace pozůstalosti byla zvláštní cenou cena dosažená prodejem této nemovité věci.

Zpeněžení majetku patřícího do likvidační podstaty uskutečňuje na základě zákona o zvláštních řízeních soudních likvidační správce nebo notář, a to s předchozím souhlasem soudu, popř. věřitel na základě povolení soudu. V závislosti na zvoleném způsobu zpeněžení může být cenou dosaženou prodejem nemovité věci v těchto případech i cena dosažená vydražením nebo předražkem podle § 17.

K písmeni b)

V písmeni b) se navrhuje, aby při prodeji nemovité věci z pozůstalosti osobou spravující pozůstalost byla zvláštní cenou cena dosažená prodejem této nemovité věci.

Pojem „osoba spravující pozůstalost“ byl zvolen v návaznosti na terminologii daňového řádu s ohledem na skutečnost, že podle nového občanského zákoníku, resp. zákona o zvláštních řízeních soudních, mohou spravovat pozůstalost - kromě samotného správce pozůstalosti (povolaného zůstavitelem či jmenovaného soudem) - i vykonavatel závěti, dědic (popř. dědicové), likvidační správce nebo notář. Tato osoba zpravidla (tj. nejde-li o dědice) spravuje cizí majetek, a je tudíž povinna vykonávat svou působnost a plnit povinnosti s péčí řádného hospodáře (§ 1411 nového občanského zákoníku), přičemž je ve volné dispozici s majetkem pozůstalosti omezena dalšími zákonnými ustanoveními. V praxi bude prodej nemovité věci osobou spravující pozůstalost zahrnovat – kromě prodejů v rámci nařízené likvidace pozůstalosti, jež lze současně podřadit i pod ustanovení předchozího písmene - zejména případy prodeje nemovité věci, kterou nelze uchovat bez nebezpečí škody nebo nepoměrných nákladů, podmíněného - s výjimkou nejnaléhavějších případů - souhlasem soudu, nebo prodeje nemovité věci nad rozsah prosté správy uskutečněného se souhlasem dědiců či soudu.

## **K § 21:**

V § 21 jsou souhrnně obsaženy některé další případy, ve kterých bude nabývací hodnotou zvláštní cena, bude-li možné tuto cenu určit. Zvláštní cena se uplatní ve specifických případech, přičemž pro každý specifický případ bude zpravidla odlišná. Proto pojmenování zvláštní cena.

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje, aby při prodeji nemovité věci z majetku státu, a to ať už z majetku členského státu Evropské unie, tzn. i České republiky, nebo jiného státu, byla zvláštní cenou cena dosažená prodejem této nemovité věci.

Majetek státu je zpravidla prodáván předem vládou určenému nabyvateli za předem stanovenou cenu nebo za cenu stanovenou ve veřejných soutěžích. Při jiném úplatném převodu nemovité věci se podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů, cena sjednává nejméně ve výši, která je v daném místě a čase obvyklá, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

Navrhuje se proto, aby se při prodeji nemovitých věcí ve vlastnictví státu vycházelo z ceny dosažené jejich prodejem.

K písmeni b)

V písmeni b) se navrhuje, aby v případech zrušení spoluvlastnictví soudem, byla zvláštní cenou výše náhrady, rozdílu v penězích nebo úplata poskytnutá při prodeji nemovité věci v dražbě.

K vypořádání spoluvlastnictví může dojít jednak rozdělením věci na díly, přičemž neodpovídají-li díly přesně podílům spoluvlastníků, vyrovná se rozdíl v penězích (viz § 1144 nového občanského zákoníku). Dále může dojít k tomu, že věc bude přikázána za přiměřenou náhradu jednomu nebo více spoluvlastníkům.

V případě, že žádný ze spoluvlastníků nebude věc chtít, potom soud nařídí prodej věci ve veřejné dražbě nebo v dražbě mezi spoluvlastníky (viz § 1147 nového občanského zákoníku). V těchto případech je zvláštní cenou úplata poskytnutá při prodeji nemovité věci v dražbě, již může být i cena dosažená vydražením při prodeji nemovité věci ve veřejné dražbě podle § 17 písm. d).

K písmeni c)

V písmeni c) se navrhuje, aby se i v případě sdružení majetku do společnosti použila zvláštní cena. Zvláštní cenou bude částka odpovídající části peněžního ocenění nemovité věci připadající na spoluvlastnický podíl společníka při sdružení majetku do společnosti. Při sdružení majetku do společnosti se vložené nemovité věci stávají spoluvlastnictvím společníků v poměru jejich vkladů, a to za předpokladu, že tyto nemovité věci byly oceněny. Společností se zde rozumí společnost ve smyslu § 2716 a násl. nového občanského zákoníku. Není možné společnost vykládat ve smyslu legislativní zkratky obsažené v § 1 odst. 1 zákona o obchodních korporacích, jelikož čistě legislativní zkratku lze použít pouze pro zákon, ve kterém byla zavedena. V tomto případě zákon o dani z nabytí nemovitých věcí používá výhradně pojem obchodní korporace.

K písmeni d)

V písmeni d) se navrhuje, aby při vyvlastnění, při zastavění pozemku přestavkem a při zániku práva stavby byla zvláštní cenou náhrada za vyvlastnění stanovená pravomocným rozhodnutím ve vyvlastňovacím řízení nebo v řízení před soudem, náhrada za nabytý pozemek zastavěný přestavkem, nebo náhrada za stavbu, je-li tato náhrada poskytnuta vlastníkem pozemku stavebníkovi při zániku práva stavby.

Zákon č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě (zákon o vyvlastnění), ve znění pozdějších předpisů, při určování výše náhrady za vyvlastňovanou nemovitou věc vychází ze zásady, že odnětí vlastnického práva by mělo korespondovat s cenou obvyklou. Pokud by obvyklá cena byla nižší než zjištěná cena podle cenového předpisu, náleží vyvlastňovanému náhrada ve výši zjištěné ceny. Pro účely nabývací hodnoty se jeví jako optimální, aby bylo vycházeno z náhrady stanovené ve vyvlastňovacím řízení, popř. v řízení před soudem. V případech vyvlastnění však může docházet k případům, že zvláštní cena nebude ve lhůtě pro podání daňového přiznání známa. Z tohoto důvodu bude nutné v těchto případech podle obecného pravidla pro stanovení nabývací hodnoty použít zjištěnou cenu.

Zasahuje-li trvalá stavba zřízená na vlastním pozemku malou část cizího pozemku, stane se část pozemku zastavěného přestavkem vlastnictvím zřizovatele stavby. Nabývací hodnotou bude obvyklá cena nabytého pozemku, která je v souladu s novým občanským zákoníkem

poskytována vlastníkovu pozemku. I v tomto případě se jeví jako nadbytečné, aby nabývací hodnotou byla jiná cena.

Při zániku práva stavby se stavba, jež byla jeho součástí, stane součástí pozemku. Pro případ zániku práva stavby uplynutím doby, na kterou bylo zřízeno, nový občanský zákoník stanoví, že nebylo-li ujednáno jinak, vlastník stavebního pozemku dá stavebníkovi za stavbu náhradu, která činí polovinu hodnoty stavby v době zániku práva stavby. Náhrada za stavbu může být smluvně sjednána i pro jiné případy zániku práva stavby. Poskytnutá náhrada za stavbu bude zvláštní cenou. Je však nasnadě, že zvláštní cena nemusí být ještě ve lhůtě pro podání daňového přiznání vždy známa, a to zejména v případech, kdy je náhrada vázána na hodnotu stavby a strany se nedohodnou na její konkrétní výši. Určení výše náhrady může v krajních případech u soudu trvat i roky. Z tohoto důvodu nebude v těchto případech možné zvláštní cenu určit a podle obecného pravidla pro stanovení nabývací hodnoty by se měla použít zjištěná cena.

K písmeni e)

V písmeni e) se navrhuje, aby v případě stavby neoprávněně zřízené na cizím pozemku, byla zvláštní cenou náhrada poskytnutá v souvislosti s neoprávněným zřízením této stavby.

Podle nového občanského zákoníku případně stavba, kterou někdo neoprávněně zřídil na cizím pozemku, vlastníkovu pozemku. Jednal-li zřizovatel stavby v dobré víře, musí mu vlastník pozemku poskytnout náhradu ve výši účelně vynaložených nákladů; nejednal-li zřizovatel stavby v dobré víře, má práva a povinnosti nepřikázaného jednatele.

Na návrh vlastníka pozemku a v případě, kdy vlastník pozemku o zřizování stavby, k němuž došlo v dobré víře, věděl a bez zbytečného odkladu ji nezakázal, i na návrh zřizovatele stavby soud přikáže pozemek do vlastnictví zřizovatele stavby za náhradu ve výši obvyklé ceny pozemku.

V obou případech, tj. při nabytí stavby i pozemku, bude nabývací hodnotou poskytnutá náhrada. I náhrada za pozemek byla stanovena v souvislosti s neoprávněným zřízením stavby na cizím pozemku.

K písmeni f)

V písmeni f) se navrhuje, aby v případě převzetí pozemku potřebného pro nezbytnou cestu byla zvláštní cenou náhrada za tento pozemek.

Podle § 1036 nového občanského zákoníku při potřebě zříditi nezbytnou cestu jako umělou může vlastník dotčeného pozemku požadovat, aby žadatel převzal do svého vlastnictví pozemek potřebný pro nezbytnou cestu. Cena se stanoví nejen se zřetelem k ceně postoupeného pozemku, ale i s ohledem na znehodnocení zbývajících nemovitých majetku dotčeného vlastníka.

## **K § 22:**

Ustanovení § 22 stanoví, ve kterých případech se výlučně použije sjednaná cena, tzn., že nabývací hodnotou bude v těchto případech vždy tato cena, bude-li stanovena.

K odstavci 1

Sjednaná cena bude výlučně nabývací hodnotou, jde-li o úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku nebo do majetku územního samosprávného celku, dobrovolného svazku obcí nebo Regionální rady regionu soudržnosti. V těchto případech náleží rozhodování o majetkoprávních úkonech, které souvisí s převodem nemovitých věcí, do pravomoci zastupitelstev územních samosprávných celků a cena se sjednává zpravidla ve



výši, která je v daném místě a čase obvyklá. Obdobně tomu bude také u dobrovolného svazku obcí a Regionálních rad regionů soudržnosti.

#### K odstavci 2

Sjednaná cena bude na základě ustanovení odstavce 2 výlučně nabývací hodnotou, půjde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci, je-li toto nabytí ujednáno ve smlouvě o výstavbě a současně je vlastnické právo nabýváno za účelem vzniku nové jednotky nebo změny dosavadní jednotky nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou domu. Jde o případy upravené v § 1172 nového občanského zákoníku.

Účel nabytí vlastnického práva je v tomto případě velmi důležitý, a to z toho důvodu, že má jít pouze o případy, kdy je nabýván pouze podíl na nemovité věci (podíl na jednotce, podíl na pozemku, jehož součástí je stavba, nebo podíl na stavbě, která není součástí pozemku, popř. podíl na pozemku, na němž má být zřízena stavba). Nikdy nepůjde o situaci, že by poplatník nabyl celou nemovitou věc. U těchto situací je třeba zjistit nabývací hodnotu podle obecných pravidel.

Jako příklad lze uvést situaci, kdy poplatník chce zvětšit podlahovou plochu svého bytu na úkor sousedního bytu. V tom případě musí nejprve nabýt vlastnické právo k podílu na jednotce, jejíž podlahová plocha bude stavební úpravou zmenšena. Stejně tak půjde o situaci, kdy v domě s jednotkami má vzniknout nová jednotka v podkroví domu, přičemž toto podkroví bylo doposud společnou částí nemovité věci a bylo tudíž ve vlastnictví všech vlastníků jednotek dle jejich podílu na společných částech domu. I v tomto případě bude muset nejprve dojít k odkupu potřebných podílů na jednotlivých jednotkách v domě. V případě, že v domě doposud jednotky nebyly vymezeny a například přístavbou by v tomto domě měla vzniknout jednotka a současně budou vymezeny v domě jednotky, potom je nutné nejprve odkoupit podíl na pozemku, na němž je dům zřízen, je-li tento dům součástí pozemku, nebo bude nutné odkoupit přímo podíl na domě, není-li tento součástí pozemku.

Vzhledem k tomu, že jde o případy méně obvyklé a zároveň půjde zpravidla o nižší částky, bylo by mnohdy ve finančním nepoměru požadovat znalecký posudek, popř. obtížně zjišťovat směrnou hodnotu. Z těchto důvodů se navrhuje, aby se v uvedených případech vždy použila sjednaná cena.

#### **K § 23:**

V ustanovení § 23 jsou uvedeny případy, kdy je nabývací hodnotou vždy zjištěná cena, tzn. použití zjištěné ceny je v těchto případech výlučné.

#### K písmeni a)

Písmeno a) stanoví, že zjištěná cena je vždy nabývací hodnotou při nabytí nemovité věci na základě finančního leasingu (tj. smlouvy o finančním leasingu). Pojem finanční leasing je převzat ze zákona o daních z příjmů, tj. pouze finanční leasing podle zákona o daních z příjmů je zároveň finančním leasingem podle zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, s tou výjimkou, že pro účely daně z nabytí nemovitých věcí může být předmětem finančního leasingu i právo stavby (viz § 9 odst. 2). V průběhu dohodnutého vztahu leasingový nájemce (uživatel) leasingovému pronajímateli (vlastníkovi) prostřednictvím dohodnutých splátek uhrazuje pořizovací náklady předmětu leasingu i úrokové náklady z dané finanční transakce. Ve splátkách jsou zahrnuta i rizika těchto operací a současně i odpovídající zisková marže leasingové společnosti. Navrhuje se, aby obdobně jako tomu je podle současné právní úpravy, byla nabývací hodnotou zjištěná cena nemovité věci podle oceňovacího předpisu, a nikoliv cena smluvní, tedy sjednaná cena, která by zahrnovala i úroky a ziskovou marži.

Zjištěná cena bude taktéž vždy nabývací hodnotou při nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, přičemž tato cena bude stanovena ke dni nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Stejně tak i v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je předmětem zajišťovacího převodu práva, na základě úplatného postoupení jí zjištěné pohledávky bude nabývací hodnotou vždy zjištěná cena. V obou případech se přebírá dosavadní právní úprava stanovení základu daně.

Zjištěná cena bude výlučnou nabývací hodnotou i v případě, že dojde k nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, jejichž je součástí. Koupí obchodního závodu, který je věcí hromadnou, nabývá kupující vše, co k obchodnímu závodu jako celku náleží. Účelem koupě obchodního závodu je nabýt obchodní závod jako organizovaný celek, sestávající ze všech jeho složek, movitých i nemovitých, pohledávek a dluhů, které s provozem souvisí, v jeden okamžik. Znamená to, že výsledná kupní cena zahrnuje veškeré složky obchodního závodu, zohledňuje jak aktiva, tak i pasiva. Z tohoto důvodu je nutné nabývací hodnotou stanovit zjištěnou cenu.

K písmeni b)

V písmeni b) je stanovena výlučnost zjištěné ceny v případě, že společně s vlastnickým právem k nemovité věci je nabýván také jiný majetek a sjednanou cenu nemovité věci nelze pro účely daně z nabytí nemovitých věcí samostatně stanovit.

Obdobně jako v případě nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, i v případě současného nabytí vlastnického práva k nemovité věci a dalším věcem, nelze-li pro účely daně samostatně stanovit sjednanou cenu nemovité věci, je nutné stanovit, že nabývací hodnotou je zjištěná cena. V tomto případě je však nutné zdůraznit, že slovní spojení „nelze samostatně stanovit“ směřuje na ty případy, ve kterých nebude například ze smlouvy jasně patrné, jaká cena z celkové sjednané ceny připadá na nemovitou věc. Pokud tato cena však bude ze smlouvy zjištělná, potom se bude považovat za sjednanou cenu a výlučnost použití zjištěné ceny se nebude na takový případ aplikovat.

## **K § 24:**

Ustanovení § 24 upravuje, co je pro účely daně z nabytí nemovitých věcí uznatelný výdaj, o který se sníží nabývací hodnota při výpočtu základu daně.

Pro případy, kdy je pro účely stanovení daně vyžadován znalecký posudek o zjištěné ceně nemovité věci podle příslušného oceňovacího předpisu, čili znalecký posudek je vyžadovanou přílohou daňového přiznání ve smyslu § 36 tohoto zákona, se navrhuje nová úprava, která umožní poplatníkovi uplatnit odměnu a náklady (tj. celkovou cenu) prokazatelně zaplacené znalci za vypracování znaleckého posudku jako daňově uznatelný výdaj.

Aby mohlo jít o uznatelný výdaj, musí vždy jít o odměnu a náklady zaplacené poplatníkem. V případech, kdy tato odměna a tyto náklady budou znalci zaplacený někým jiným, například když poplatník sám nedodá znalecký posudek a správce daně si jej tak bude nucen obstarat sám, nepůjde o uznatelný výdaj.

Pod pojmem „znalec“ je nutné v souladu s obecným významem tohoto pojmu v právním řádu v zákoně o dani z nabytí nemovitých věcí rozumět nejen znalce, ale také znalecký ústav. Činnost znalců a znaleckých ústavů upravuje zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů.

V případě, že poplatník uplatní jako uznatelný výdaj odměnu a náklady znalci za znalecký posudek, je povinen k daňovému přiznání přiložit doklad o jejich zaplacení (viz § 37).

Odměnu a náklady znalci za znalecký posudek je možné uplatnit také v dodatečném daňovém přiznání, například v situaci, kdy odměna a náklady znalci budou poplatníkem zaplacený až po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání.

Při stanovení toho, co může být uznatelným výdajem, je třeba zohlednit zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně, respektive zejména ustanovení § 44. To uvádí, že poplatník je povinen v případě, že si zvolí, že k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu, platit daň z nabytí nemovitých věcí prostřednictvím zálohy ve výši 4 % sjednané ceny. Uznatelným výdajem tak může být pouze takový výdaj, který z věcné podstaty není možné uplatnit v případech, kdy je k určení srovnávací daňové hodnoty použita směrná hodnota. Odměna nebo úhrada nákladů znalci za vyhotovení znaleckého posudku tuto podmínku splňují, neboť bude-li k určení srovnávací daňové hodnoty použita směrná hodnota namísto zjištěné ceny, nebude vyžadovanou přílohou daňového přiznání znalecký posudek, tudíž nebude tyto výdaje možno uplatnit jako uznatelný výdaj. Nedodržení této podmínky by mělo za následek značné ztížení správy daně a zvýšení nákladů na ni, a to mnohdy zcela nepoměrně k částce, kterou by poplatník na dani ušetřil uplatněním takového uznatelného výdaje.

#### **K § 25:**

Ustanovení § 25 upravuje postup přepočtu cizí měny na českou měnu. V ustanovení tohoto paragrafu je použita formulace „pro den nabytí vlastnického práva k nemovité věci“. Tuto formulaci je rovněž nutné vykládat za použití § 3. Ustanovení se tak uplatní jak na případy, ve kterých je opravdu nabýváno vlastnické právo k nemovité věci, tak na případy, kdy je například nabývána nemovitá věc do svěřenského fondu, či je nabývána stavba, která se stane součástí pozemku ve vymezených případech.

V praxi může nastat situace, kdy je nemovitá věc úplatně převáděna za kupní cenu nebo náhradu sjednanou v cizí měně. Přitom kupní cena nebo náhrada může být hrazena postupně v cizí měně ve splátkách, a to i po lhůtě pro podání daňového přiznání a zaplacení daně. Navrhuje se do zákona zapracovat úpravu, která jednoznačně stanoví okamžik, ke kterému bude prováděn přepočet cizí měny na českou měnu. Rozhodným je navrhován den, kdy dojde k nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tedy okamžik (den), ke kterému jsou posuzovány základní konstrukční prvky daně.

Přepočet na českou měnu se provede kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou. Aktuální kurz pro daný den je možné zjistit přímo u České národní banky nebo jsou tyto kurzy zveřejňovány na webových stránkách České národní banky.

### **1.5 Sazba, výpočet a rozpočtové určení daně**

#### **K § 26:**

Ustanovení § 26 obsahuje výši sazby daně. Navrhuje se, aby sazba daně z nabytí nemovitých věcí činila 4 %, tj. aby zůstala zachována stávající sazba daně.

#### **K § 27:**

Ustanovení § 27 upravuje postup výpočtu konečné výše daně. Základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny nahoru se vynásobí sazbou daně, tj. číslem 0,04.

#### **K § 28:**

Ustanovení § 28 obsahuje úpravu rozpočtového určení daně z nabytí nemovitých věcí. Ustanovení výslovně konstatuje, že výnos daně z nabytí nemovitých věcí je příjmem státního

rozpočtu. Toto ustanovení je sice duplicitní ve vztahu k § 6 rozpočtových pravidel, nicméně s ohledem na obecnou teorii finančního práva, podle které je rozpočtové určení daně nepostradatelným konstrukčním prvkem daně, se jeví jako vhodné v tomto novém zákoně respektovat teorii a také do budoucna nastavit trend, ve kterém bude rozpočtové určení daně obsahem každého nového zákona upravujícího jakoukoliv daň.

## **2 Správa daně**

### **2.1 Obecná ustanovení**

#### **2.1.1 Základní ustanovení**

##### **K § 29:**

K odstavci 1

Úprava odstavce 1 obsahuje obecné pravidlo určení místní příslušnosti správce daně. Jde o speciální úpravu ve vztahu k § 13 odst. 1 daňového řádu. Pro místní příslušnost je určující místo, kde se nachází nemovitá věc, u níž dochází k nabytí vlastnického práva. V případě práva stavby, jehož existence se neomezuje na určité místo, pak rozhoduje místo, kde se nachází jím zatížený pozemek. Jde o obdobné pravidlo určení místní příslušnosti, jaké obsahuje § 13 odst. 2 daňového řádu, které však nelze pro účely daně z nabytí nemovitých věcí použít, jelikož předmětem této daně není nemovitá věc, nýbrž nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

Pojem „nemovitá věc, u níž dochází k nabytí vlastnického práva,“ je nutné vykládat ve smyslu § 3, tedy že se za ni považuje rovněž nemovitá věc, která je nabyvána nebo vyčleněna do svěřenského fondu, a také stavba, která se nabytím stane součástí pozemku ve vymezených případech. V případě zániku práva stavby, jehož součástí je stavba, za kterou bude poskytnuta náhrada, je možné určit místní příslušnost jak podle písmene a), tak podle písmene b). Místní příslušnost však bude vždy stejná, jelikož jak pozemek, ke kterému bylo zřízeno právo stavby, tak stavba, která byla na tomto pozemku zřízena, se budou nacházet ve stejné územní působnosti správce daně. V případě, že však na pozemku zatíženém právem stavby ještě nebyla zřízena stavba, bude nutné místní příslušnost určit na základě písmene b).

K odstavci 2

Odstavec 2 obsahuje speciální úpravu určení místní příslušnosti správce daně vůči odstavci 1, je-li předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která se nachází v územní působnosti více správců daně. Pro tento případ se v zájmu snížení administrativní náročnosti navrhuje stanovit místně příslušným toho správce daně, který je místně příslušným správcem daně z příjmu poplatníka. Tento správce daně bude určen v souladu s obecnou úpravou daňového řádu, tj. v běžných případech na základě obecného kritéria určení místní příslušnosti podle jeho § 13 odst. 1, jímž je u poplatníka, který je fyzickou osobou, místo pobytu a u poplatníka, který je právnickou osobou, sídlo. Nemovitou věcí, na niž toto ustanovení dopadá, může být např. nemovitá inženýrská síť. Povede-li tato inženýrská síť územím v územní působnosti více správců daně, bude ohledně celé inženýrské sítě místně příslušný jeden správce daně.

##### **K § 30:**

K odstavci 1

Odstavec 1 stanoví případy, ve kterých jsou poplatníci povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně (tzv. solidární povinnost). Správce daně může v těchto případech požadovat úhradu daně po kterémkoliv z poplatníků.

Na základě tohoto ustanovení jsou povinni společně a nerozdílně plnit daňovou povinnost ti poplatníci, u kterých nelze určit velikost jejich podílů na nemovité věci. Podíly na nemovité věci je možné určit pouze v případě spoluvlastnictví. Toto ustanovení tak směřuje na případy, kdy k jedné daňové povinnosti bude povinno více poplatníků, přičemž nebude možné určit jejich výlučné vlastnictví k určitému podílu na celé nemovité věci. K těmto případům bude patřit například nemovitá věc nabývaná do společného jmění manželů, jelikož v případě společného jmění manželů jsou oba manželé vlastníky celé věci. Stejně tak sem budou náležet i další případy společenství jmění.

K odstavci 2

Odstavec 2 zajišťuje, aby v případě solidární povinnosti bylo možné subsidiárně použít ustanovení § 30 daňového řádu upravujícího společnou daňovou povinnost. Bez tohoto výslovného ustanovení není možné subsidiaritu tohoto ustanovení dovodit.

K odstavci 3

Ustanovení odstavce 3 obsahuje zvláštní pravidlo pro určení společného zástupce v případě solidární daňové povinnosti. Tato úprava je speciální vůči § 30 daňového řádu, který se podle odstavce 2 subsidiárně v případě solidární odpovědnosti použije. Podle § 30 daňového řádu vzniká-li více daňovým subjektům společná daňová povinnost (zde solidární povinnost), jsou povinni si zvolit společného zmocněnce. Neučiní-li tak poplatníci, poté je třeba aplikovat odstavec 3, na jehož základě bude jejich společným zástupcem poplatník, který první podal daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání. V případě, že některý z poplatníků podal tzv. řádné daňové přiznání, je společným zástupcem tento poplatník a již se dále nepřihlíží ke skutečnosti, že dodatečné daňové přiznání podal jiný z poplatníků. Společným zástupcem bude poplatník, který jako první podal dodatečné daňové přiznání pouze v případě, že v době jeho podání není zvolen společný zmocněnec a ani není znám společný zástupce. K těmto případům může docházet například tehdy, nedošlo-li k podání řádného daňového přiznání apod. Nelze-li určit společného zástupce na základě tohoto ustanovení, tj. nepodá-li žádný z poplatníků žádné daňové přiznání, použije se opět obecný režim obsažený v § 30 odst. 1 větě druhé daňového řádu, podle kterého ustanoví společného zástupce správce daně, nezvolí-li si poplatníci ani na výzvu správce daně společného zmocněnce.

V této souvislosti je ještě nutné uvést, že v případě, kdy bude zvolen společný zmocněnec nebo bude znám společný zástupce, bude moci ve věci celé společné daňové povinnosti (zde solidární povinnosti) jednat pouze společný zástupce, resp. společný zmocněnec. Vzhledem k použité dikci „nezvolí-li si“ však poplatníkům nic nebrání, aby si i poté, co bude stanoven společný zástupce na základě tohoto ustanovení, zvolili společným zmocněncem jinou osobu, čímž dojde k zániku postavení dříve stanoveného společného zástupce.

## **K § 31:**

K odstavci 1

Ustanovení ukládá správci daně poskytovat informace o cenách nemovitých věcí a údajích nutných k určení směrné hodnoty (tj. údajích týkajících se velikosti, druhu, polohy, účelu, stavu, stáří, vybavení a stavebně technických parametrů nemovité věci) zeměměřickým a katastrálním orgánům pro účely vedení cenových údajů a údajů pro daňové účely. Cenové údaje a údaje pro daňové účely mají být podle katastrálního zákona obsahem katastru

nemovitostí. Cílem je vytvoření databáze cen a údajů pro daňové účely v katastru nemovitostí, popř. v budoucnu v základním registru územní identifikace, adres a nemovitostí (RÚIAN).

K odstavci 2

Ustanovení je speciálním vůči § 52 a násl. daňového řádu, neboť prolamuje rigidní daňovou mlčenlivost správce daně ohledně údajů poskytovaných podle odstavce 1. Bez tohoto ustanovení by správce daně nemohl uvedené údaje poskytovat.

## **2.1.2 Daňové přiznání**

### **2.1.2.1 Lhůta pro podání daňového přiznání**

#### **K § 32:**

Ustanovení § 32 upravuje lhůtu pro podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, jde-li o nemovitou věc evidovanou v katastru nemovitostí. Vzhledem k tomu, že daň z nabytí nemovitých věcí je jednorázovou daní, tzv. daní bez zdaňovacího období, není možné použít pro určení lhůty pro podání daňového přiznání obecnou úpravu daňového řádu, jelikož ta s případy, kdy není stanoveno pro daň zdaňovací období, nepočítá. Ustanovení proto stanovuje počátek a délku lhůty u jednotlivých skutečností rozhodných pro daň z nabytí nemovitých věcí. Daňové přiznání je poplatník povinen podat nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k rozhodné skutečnosti.

V případě nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí je rozhodnou skutečností provedení vkladu vlastnického práva, práva stavby, nebo správy svěřenského fondu v katastru nemovitostí, a to nezávisle na tom, zda účinky vkladu jsou konstitutivní nebo deklaratorní. Vklad do katastru nemovitostí je tak rozhodující jak pro případy, kdy až vkladem je nabýváno vlastnické právo k nemovité věci, tak pro případy, kdy vlastnické právo k nemovité věci již bylo nabyto a vklad do katastru nemovitostí tak pouze potvrzuje, že k nabytí vlastnického práva opravdu došlo. Jde například o vyvlastnění.

Vzhledem k tomu, že návrh nového katastrálního zákona v § 11 rozlišuje vklad vlastnického práva a práva stavby, třebaže i u práva stavby jde o vlastnické právo k nemovité věci, je tato díkce dodržena v případě vkladů do katastru nemovitostí také v tomto zákoně.

Provést vklad do katastru nemovitostí je možné na základě pravomocného rozhodnutí o povolení vkladu a katastrální úřad musí vklad provést nejpozději do 30 dnů od povolení vkladu (viz § 33 návrhu nového katastrálního zákona). Rozhodnutí o povolení vkladu nabývá právní moci záznamem do spisu. O vkladu budou účastníci vyrozuměni (§ 12 a § 18 odst. 2 návrhu katastrálního zákona).

Obecná problematika podání daňového přiznání, včetně povinnosti v daňovém přiznání daň vyčíslit a ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání daň zaplatit, se řídí obecnou úpravou stanovenou v daňovém řádu.

#### **K § 33:**

Ustanovení § 33 upravuje lhůtu pro podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, jde-li o nemovitou věc neevidovanou v katastru nemovitostí. Neevidovanou nemovitou věcí v katastru nemovitostí jsou nemovité věci, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí.

Vzhledem k tomu, že daň z nabytí nemovitých věcí je jednorázovou daní, tzv. daní bez zdaňovacího období, není možné použít pro určení lhůty pro podání daňového přiznání obecnou úpravu daňového řádu, jelikož ta s případy, kdy není stanoveno pro daň zdaňovací

období, nepočítá. Ustanovení proto stanovuje počátek a délku lhůty u jednotlivých skutečností rozhodných pro daň z nabytí nemovitých věcí.

#### K odstavci 1

Na základě ustanovení odstavce 1 je poplatník povinen podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k rozhodné skutečnosti. V případě nemovitých věcí neevidovaných v katastru nemovitostí je rozhodnou skutečností nabytí vlastnického práva k takové nemovité věci. To znamená, že například v případě nemovitých věcí, které nejsou předmětem zápisu v katastru nemovitostí, a vlastnické právo k nim bylo převedeno na základě smlouvy, bude tímto rozhodujícím okamžikem nabytí účinnosti smlouvy, na základě níž došlo k převodu vlastnického práva k nemovité věci.

#### K odstavci 2

V odstavci 2 jsou stanoveny speciální případy běhu lhůty pro podání daňového přiznání, je-li nabýváno vlastnické právo k nemovité věci neevidované v katastru nemovitostí. Jde o speciální ustanovení ve vztahu k odstavci 1.

Tato speciální úprava je nutná s ohledem na to, že k samotnému vzniku předmětu daně může dojít mnohem dříve, než se o něm nabyvatel vůbec dozví. Buď dochází k nabytí vlastnického práva zpětně od určitého okamžiku (např. vydražení, předražek), nebo sice k nabytí vlastnického práva nedochází zpětně, ale poplatník vůbec nemusí tušit, zda toto právo nabytí uplatně (např. nabytí neoprávněně zřízené stavby). Aby nedocházelo k situacím, kdy se poplatník dozví o tom, že má podat daňové přiznání, až po uplynutí lhůty pro jeho podání, nebo kdy by lhůta pro podání daňového přiznání byla v důsledku zpětného nabytí vlastnického práva k nemovité věci značně zkrácená, byla zvolena odlišná rozhodná skutečnost pro počátek běhu (dies a quo) lhůty pro podání daňového přiznání.

#### K písmeni a)

Písmeno a) stanoví speciální rozhodnou skutečnost pro počátek běhu lhůty pro podání daňového přiznání, je-li nemovitá věc, která není evidována v katastru nemovitostí, vydražena v dražbě, ovšem s výjimkou veřejné dražby, pro kterou stanovuje rozhodnou skutečnost písmeno b). Jde-li o nemovitou věc vydraženou v dražbě, běží lhůta pro podání daňového přiznání do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly splněny podmínky pro nabytí vlastnického práva, a to buď pro nabytí vlastnického práva vydražitelem, nebo předražitelem.

Má-li vlastnické právo nabýt vydražitel, musí být kumulativně splněny dvě podmínky. Jednak musí být zapláceno nejvyšší podání a dále musí nabýt právní moci usnesení o příklepu (viz § 336l občanského soudního řádu, ve znění zákona č. 396/2012 Sb.). Pro běh lhůty pro podání daňového přiznání je rozhodující měsíc, ve kterém došlo ke splnění poslední z podmínek, tzn., že došlo-li k splnění jedné podmínky v září, ale druhá podmínka byla splněna až v říjnu, je rozhodným měsíc říjen.

V případě předražku předražitel nabyde vlastnické právo, jsou-li splněny opět kumulativně dvě podmínky. Jednak musí být předražek zaplácen a rovněž musí nabýt právní moci usnesení o předražku. Stejně jako u vydražení, také u předražku je pro běh lhůty pro podání daňového přiznání rozhodující měsíc, ve kterém došlo ke splnění poslední z podmínek.

#### K písmeni b)

Písmeno b) stanoví speciální rozhodnou skutečnost pro počátek běhu lhůty pro podání daňového přiznání, je-li nemovitá věc, která není evidována v katastru nemovitostí, vydražena

ve veřejné dražbě. V takovém případě běží lhůta pro podání daňového přiznání do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo vydáno vydražiteli potvrzení o nabytí vlastnického práva k nemovité věci vydražené ve veřejné dražbě. Vydání takového potvrzení je požadováno v případě dobrovolné dražby § 31 a v případě nedobrovolné dražby § 54 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění pozdějších předpisů.

K písmeni c)

Písmeno c) stanoví speciální rozhodnou skutečnost pro počátek běhu lhůty pro podání daňového přiznání, jde-li o nabytí stavby, která byla neoprávněně zřízena na cizím pozemku, vlastníkem tohoto pozemku. Ačkoli údaj o této stavbě může být při splnění dalších podmínek obsažen v katastru nemovitostí, není tato stavba předmětem jeho evidence ani není samostatnou věcí, takže ji nelze nikdy považovat za nemovitou věc evidovanou v katastru nemovitostí. V daném případě běží lhůta pro podání daňového přiznání do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byla poskytnuta náhrada za neoprávněně zřízenou stavbu, nebo nabylo právní moci rozhodnutí soudu, nebo nabylo účinnosti právní jednání, kterými se tato náhrada určuje. Lhůta počíná běžet od kterékoli z těchto skutečností a skončí tedy uplynutím třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž nastala nejdřívější z nich.

Důvodem této speciální úpravy je skutečnost, že vlastník pozemku nabyde neoprávněnou stavbu ze zákona již okamžikem jejího vzniku, nicméně k tomuto okamžiku, k němuž by za podmínky, že jde o nabytí úplatné, vznikl předmět daně, nelze vždy určit, zda je tato podmínka splněna. O úplatné nabytí půjde pouze v případě, kdy vlastník pozemku poskytne za stavbu náhradu, zatímco podle nového občanského zákoníku může být daná situace - v závislosti na dalších okolnostech - řešena i jinými způsoby, např. odstraněním stavby nebo přikázáním pozemku, jehož součástí je stavba, do vlastnictví zřizovatele stavby. V těchto dalších případech nebude prvotní nabytí stavby vlastníkem pozemku úplatné, přičemž o který z případů jde, může být - např. v případě soudního sporu - známo až po několika letech od nabytí stavby. Z tohoto důvodu je počátek běhu lhůty pro podání daňového přiznání vázán až na okamžik poskytnutí náhrady vlastníkem pozemku, resp. na okamžik, od něhož je vlastník pozemku povinen tuto náhradu určenou v konkrétní výši poskytnout, dojde-li k němu dříve, tj. na okamžik, od něhož je jednoznačně zřejmé, že vznikl předmět daně.

### **2.1.2.2 Příloha daňového přiznání**

#### **K § 34:**

Ustanovení § 34 stanoví, že přílohou daňového přiznání musí být písemnost potvrzující nabytí vlastnického práva k nemovité věci. K základním prvkům daňověprávního vztahu patří subjekt daně, předmět daně a základ daně. Tyto skutečnosti jsou v případě nemovitých věcí, které jsou evidovány v katastru nemovitostí, zřejmé z listin, na jejichž podkladě byl proveden vklad příslušného práva, a vyznění katastrálního úřadu o provedeném vkladu do katastru nemovitostí, tedy písemností, na které se vztahuje písmeno a). V případě smluvního převodu vlastnického práva k nemovité věci půjde v případě listin, na jejichž podkladě byl proveden vklad příslušného práva, zejména o kupní, popř. směnné smlouvy, při nabytích vlastnického práva na jiném než smluvním základě např. o rozhodnutí soudu nebo vyvlastňovacího úřadu, o potvrzení dražebníka o nabytí předmětu dražby. O stejný druh listin, na jejichž podkladě byl proveden vklad příslušného práva, půjde i v případě uvedeném pod písmenem b), to znamená při nabytí nemovitých věcí neevidovaných v katastru nemovitostí. Tyto dokumenty jsou pak povinnou přílohou daňového přiznání.



K návrhu na vklad se podle návrhu nového katastrálního zákona přikládá pouze jedno vyhotovení listiny, na jejímž podkladě se provádí vklad příslušného práva. Katastrální úřad po provedení vkladu zasílá všem účastníkům řízení pouze vyrozumění o tom, jaký vklad byl do katastru nemovitostí proveden, a vkladovou listinu založí do sbírky listin. Proto je povinnou přílohou daňového přiznání také vyrozumění katastrálního úřadu o provedeném vkladu do katastru nemovitostí.

Pojem písemnost je potřeba vykládat ve smyslu § 64 odst. 2 daňového řádu. Písemností se při výkonu správy daní podle tohoto ustanovení rozumí listinná zpráva, jakož i datová zpráva, pokud to nevylučuje povaha věci.

### **K § 35:**

Ustanovení § 35 požaduje, aby přílohou daňového přiznání byla písemnost, která by potvrzovala nebo osvědčovala zvláštní cenu, je-li tato cena nabývací hodnotou. Z písemnosti proto musí být zřejmá výše této ceny.

Často půjde o tutéž písemnost, která potvrzuje nabytí vlastnického práva k nemovité věci, ale v některých případech tomu tak nebude. Jako samostatnou listinu bude nutné předložit např. rozhodnutí soudu o náhradě za stavbu při zániku práva stavby nebo za neoprávněně zřízenou stavbu na cizím pozemku anebo znalecký posudek nebo jinou listinu osvědčující v souladu se zákonem o obchodních korporacích cenu předmětu vkladu nebo příplatku do obchodní korporace.

### **K § 36:**

#### **K odstavci 1**

Ustanovení odstavce 1 vyžaduje, aby povinnou přílohou daňového přiznání byl znalecký posudek o zjištěné ceně, je-li pro určení nabývací hodnoty nutné znát výši této ceny. Definicí zjištěné ceny obsahuje § 16 tohoto zákona. Znalecký posudek tak nebude vyžadovanou přílohou daňového přiznání pouze v případech, kdy lze základ daně stanovit bez znalosti zjištěné ceny, tj. v případech, kdy je nabývací hodnotou zvláštní cena (viz § 17 až 21), nebo kdy je stanoveno výlučné použití sjednané ceny (viz § 22). Rovněž nebude třeba znát zjištěnou cenu v případech, kdy se porovnává sjednaná cena se srovnávací daňovou hodnotou, pro jejíž určení byla použita směrná hodnota.

#### **K písmeni a)**

Podle písmene a) je nutné k daňovému přiznání přiložit znalecký posudek o zjištěné ceně, je-li tato cena nabývací hodnotou. Znalecký posudek je v tomto případě nezbytným podkladem pro stanovení nabývací hodnoty nemovité věci.

#### **K písmeni b)**

Podle písmene b) je nutné k daňovému přiznání přiložit znalecký posudek o zjištěné ceně také v případě, že sice tato cena není nabývací hodnotou, ale je nutné znát její výši pro účely určení nabývací hodnoty. Tak je tomu v případě, kdy zákon stanoví, že pro určení nabývací hodnoty je nutné porovnat sjednanou cenu se srovnávací daňovou hodnotou, přičemž pro určení srovnávací daňové hodnoty byla použita zjištěná cena, tzn., že srovnávací daňovou hodnotou je 75 % zjištěné ceny. Bude-li nabývací hodnotou na základě tohoto porovnání sjednaná cena, i přesto je stanovena povinnost, aby přílohou daňového přiznání byl znalecký posudek. Znalecký posudek je v tomto případě vyžadován proto, aby si správce daně mohl ověřit, že sjednaná cena je opravdu vyšší nebo rovna 75 % zjištěné ceny.

#### **K písmeni c)**

Podle písmene c) je nutné k daňovému přiznání přiložit znalecký posudek také v případě, že nabývací hodnotou je srovnávací daňová hodnota, bylo-li k jejímu určení použito zjištěné ceny, tzn. srovnávací daňovou hodnotou je 75 % zjištěné ceny. Srovnávací daňová hodnota se použije pouze v případě, že zákon stanoví, že k určení nabývací hodnoty je třeba porovnat sjednanou cenu se srovnávací daňovou hodnotou. Je-li sjednaná cena nižší než 75 % zjištěné ceny, potom je nabývací hodnotou srovnávací daňová hodnota. Znalecký posudek je v tomto případě nezbytným podkladem pro stanovení nabývací hodnoty nemovité věci.

K odstavci 2

Ustanovení odstavce 2 stanoví výjimky z povinnosti podle odstavce 1, aby přílohou daňového přiznání byl znalecký posudek; tyto výjimky obsahovala již dosavadní právní úprava.

K písmeni a)

Pod písmenem a) se stanoví výjimka pro případy, ve kterých je nabytí vlastnického práva k nemovité věci osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí. V těchto případech by bylo zcela bezpředmětné a nelogické znalecké posudky vyžadovat. Nicméně vzhledem k tomu, že při osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí bude nutné, aby poplatník podal daňové přiznání, s výjimkami uvedenými v § 40, je nutné tuto výjimku z povinnosti předložit znalecký posudek výslovně stanovit.

K písmeni b)

Pod písmenem b) se stanoví výjimka pro případy nabytí pozemku bez trvalého porostu, na němž není zřízena stavba a k němuž nebylo zřízeno právo stavby. Ocenění takového pozemku je relativně jednoduché a nevyžaduje odbornou kvalifikaci znalce. V nejjednodušším případě půjde o cenu uvedenou v cenové mapě stavebních pozemků, v ostatních případech je třeba vyjít ze základní ceny uvedené v oceňovací vyhlášce a tam stanoveným způsobem ji upravit pomocí přírážek, srážek a koeficientů. Je-li v těchto případech poplatník schopen a ochoten si zjištěnou cenu sám vypočítat, přičemž správce daně je vždy schopen správnost této ceny sám ověřit, bylo by nadbytečné vyžadovat předložení znaleckého posudku a zvyšovat tak náklady poplatníků spojené s daňovou povinností.

K odstavci 3

Ustanovení odstavce 3 reaguje na situaci, ve které dochází ke srovnání sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty, je-li pro účely určení srovnávací daňové hodnoty použita směrná hodnota. Aby bylo možné použít směrnou hodnotu, musí být správci daně poskytnuty údaje o nemovité věci nutné k jejímu určení; rozsah požadovaných údajů vyplývá z ustanovení § 43 odst. 1, jde o údaje týkající se velikosti, druhu, polohy, účelu, stavu, stáří, vybavení a stavebně technických parametrů nemovité věci. Pokud však tyto údaje správci daně nebudou poskytnuty, uplatní se ustanovení § 14 odst. 3, které stanoví, že pro účely určení srovnávací daňové hodnoty se vždy použije zjištěná cena. K tomu, aby mohla být použita zjištěná cena, je nutné mít znalecký posudek. Z tohoto důvodu se stanoví, že neposkytne-li poplatník údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty, a to ani na výzvu správce daně, vyzve správce daně poplatníka k předložení znaleckého posudku.

Toto ustanovení nenormuje pouze to, že správce daně při splnění uvedených podmínek vyzve poplatníka k předložení znaleckého posudku, ale rovněž implicitně stanoví, že před tím, než se přikročí k aplikaci § 14 odst. 3 písm. a) a § 36 odst. 3, je nutné, aby správce daně vyzval poplatníka k poskytnutí údajů o nemovité věci nutných k určení směrné hodnoty, nezvolil-li si poplatník pro určení srovnávací daňové hodnoty zjištěnou cenu a je-li samozřejmě možné směrnou hodnotu vůbec určit.

### **K § 37:**

Ustanovení § 37 upravuje situaci, kdy poplatník uplatní jako uznatelný výdaj odměnu a náklady znalci za znalecký posudek. V takovém případě je povinen k daňovému přiznání přiložit doklad o jejich zaplacení. Odměnu a náklady znalci za znalecký posudek je možné uplatnit také v dodatečném daňovém přiznání, například v situaci, kdy odměna a náklady znalci budou poplatníkem zaplacený až po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání.

### **K § 38:**

Aby bylo umožněno podávání daňového přiznání elektronicky, stanoví § 38 možnost přikládat k daňovému přiznání namísto originálů písemností i jejich prosté kopie, a to v listinné nebo elektronické podobě. Prosté kopie vyžadovaných písemností (v kterékoli z těchto podob) je možné k daňovému přiznání přikládat samozřejmě i v případě, kdy daňové přiznání elektronicky podáváno není.

### **K § 39:**

#### K odstavci 1

Ustanovení upravuje výjimku z povinnosti předkládat jako přílohu daňového přiznání určité písemnosti. Může jít o jakékoli písemnosti, které jsou přílohou daňového přiznání (tj. písemnost potvrzující nabytí vlastnického práva k nemovité věci, písemnost potvrzující nebo osvědčující zvláštní cenu nebo znalecký posudek).

Jde o případy, ve kterých správce daně může písemnost získat způsobem umožňujícím dálkový a nepřetržitý přístup z informačních systémů veřejné správy. Ustanovení předjímá, že správce daně bude mít v mnoha případech možnost sám určitou písemnost bezplatně získat (např. kupní smlouvu z katastru nemovitostí) nebo si ověřit skutečnosti, které má taková písemnost dokládat (např. zvláštní cenu).

V těchto případech se stanoví, že daná písemnost není vyžadovanou přílohou daňového přiznání. Tento krok by měl zajistit větší komfort daňových subjektů vzhledem ke snížené administrativní náročnosti podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí.

#### K odstavci 2

Pro snazší orientaci poplatníků bude správce daně zveřejňovat na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup, které písemnosti může správce daně z informačních systémů veřejné správy získat nebo které skutečnosti si může z těchto systémů ověřit. Pouze tyto následně nebude třeba přikládat k daňovému přiznání.

Dálkový a nepřetržitý přístup k informačním systémům veřejné správy je pro správce daně bezplatný, a to na základě § 18 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.

Seznam písemností, které se nevyžadují, bude součástí pokynů k vyplnění daňového přiznání.

### **2.1.2.3 Vyloučení povinnosti podat daňové přiznání**

### **K § 40:**

Ustanovení § 40 vyjmenovává poplatníky, u kterých není vyžadováno podání daňového přiznání. Ustanovení si klade za cíl odstranit administrativní náročnost spojenou se správou daně v případech, kdy je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí členský stát Evropské

unie, tzn. i Česká republika, popř. jiný stát, je-li osvobozen od daně. Jiný stát než členský stát Evropské unie bude osvobozen od daně pouze tehdy, bude-li zaručena ze strany tohoto státu vzájemnost, tzn., že i Česká republika bude v tomto jiném státě od daně z nabytí nemovitých věcí nebo jí obdobné daně osvobozena (viz § 6 odst. 1 písm. b)). V těchto případech nebude vyžadováno podání daňového přiznání.

### **2.1.3 Výjimka ze stanovení a placení daně**

#### **K § 41:**

Ustanovení § 41 stanoví limitní výši daně pro její stanovení a placení. Ustanovení má za cíl snížit administrativní náročnost spojenou se správou daně v případech, kdy je výsledná daň nízká a náklady na její výběr by tak mohly být vyšší než její samotná výše. Nedosahuje-li výše daně 200 Kč, navrhuje se, aby poplatník daň neplatil. Navrhuje se zvýšení současného limitu na dvojnásobek, a to s ohledem na sjednocení s limity uvedenými v daňovém řádu u pokuty za opožděné tvrzení daně a úroku z prodlení. Nově se navrhuje daň v těchto případech nestanovit.

### **2.2 Zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně**

#### **K § 42:**

Ustanovení § 42 vymezuje okruh případů, na něž se použijí zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně, obsažená v následujících ustanoveních hlavy II části druhé tohoto zákona. Jde o případy, kdy poplatník, který je na základě § 14 odst. 2 oprávněn volit pro určení srovnávací daňové hodnoty mezi směrnou hodnotou a zjištěnou cenou, zvolí pro určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu. Takový postup pochopitelně přichází v úvahu pouze tehdy, lze-li směrnou hodnotu příslušné nemovité věci určit.

#### **K § 43:**

Ustanovení § 43 částečně modifikuje obecnou úpravu § 135 odst. 2 daňového řádu pro případy, kdy poplatník zvolí, že pro určení srovnávací daňové hodnoty bude použita směrná hodnota.

##### **K odstavci 1**

Na rozdíl od obecné úpravy daňového řádu je poplatník povinen v daňovém přiznání vyčíslit zálohu na daň z nabytí nemovitých věcí, přičemž daň samotnou na základě poplatníkem poskytnutých údajů vyčíslí správce daně.

Poplatník je povinen v daňovém přiznání uvést ty údaje, které jsou nutné k určení směrné hodnoty správcem daně. Jsou jimi údaje týkající se velikosti, druhu, polohy, účelu, stavu, stáří, vybavení a stavebně technických parametrů nemovité věci. Konkrétní údaje, které je poplatník povinen poskytnout, se odvíjejí od druhu nabývané nemovité věci. Například u pozemků bude údajem o velikosti jeho výměra, zatímco u stavby jím bude kromě výměry také počet podlaží. Konkrétní poskytované údaje u jednotlivých druhů nemovité věci vyplývají z vyhlášky Ministerstva financí a poplatníkovi budou zřejmě také z formuláře pro podání daňového přiznání (viz § 72 daňového řádu).

Výčet údajů uvedených v odstavci 1 nutných pro určení směrné hodnoty není konečným výčtem údajů, které je poplatník povinen v daňovém přiznání uvádět. V tomto směru se uplatní obecná úprava § 135 odst. 2 daňového řádu, na základě které je poplatník povinen

uvést i další předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně (např. identifikační údaje poplatníka), které jsou na základě § 72 obsahem formuláře pro podání daňového přiznání.

#### K odstavci 2

Odstavec 2 výslovně vylučuje povinnost poplatníka v daňovém přiznání vyčíslit daň, která by mu jinak vyplývala z § 135 odst. 2 daňového řádu. V případě, že poplatník zvolí pro určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu, daň v daňovém přiznání nevyčísluje, namísto toho vyčísluje zálohu na daň ve výši podle § 44.

#### **K § 44:**

Ustanovení § 44 stanoví povinnost poplatníka platit daň z nabytí nemovitých věcí prostřednictvím zálohy v případech, kdy zvolil pro určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu. Zálohu poplatník na základě § 43 vyčíslí v daňovém přiznání, a to ve výši 4 % sjednané ceny.

Tato výše zálohy vychází z pravidla uvedeného v § 12 odst. 1 písm. a), podle kterého je nabývací hodnotou sjednaná cena, je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě. Obecně se daň stanoví jako 4 % z nabývací hodnoty snížené o uznatelné výdaje. V případě, že sjednaná cena je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě, je nabývací hodnotou sjednaná cena. Uplatnění uznatelných výdajů v tomto případě nepřichází v úvahu, neboť uznatelným výdajem může být pouze odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu, je-li tento posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání. Jelikož znalecký posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání v případech, kdy se pro určení srovnávací daňové hodnoty použije směrná hodnota, není, nemůže poplatník uplatnit uznatelný výdaj. Výše zálohy tedy odpovídá výši daně v případě, že po porovnání sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty, pro jejíž určení se použila směrná hodnota, bude zjištěno, že sjednaná cena je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě.

#### **K § 45:**

Ustanovení § 45 upravuje zaokrouhlování zálohy a je speciální k § 146 odst. 2 daňového řádu. Záloha se na základě § 45 zaokrouhluje stejně jako daň, a to na celé koruny nahoru. Zaokrouhlování daně upravuje obecně § 146 odst. 1 daňového řádu. Je nezbytné, aby záloha a daň z nabytí nemovitých věcí byly zaokrouhlovány stejným způsobem, aby nedocházelo k nevhodným situacím, kdy by se výsledná daň nerovнала záloze pouze kvůli odlišnému způsobu zaokrouhlování a poplatníkovi by tak vznikl přeplatek na dani.

#### **K § 46:**

Ustanovení § 46 upravuje lhůtu splatnosti zálohy na daň. Záloha je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání, tj. lhůty podle § 32 nebo § 33, ve kterém poplatník zálohu vyčíslí. Ustanovení navazuje na obecnou úpravu § 174 odst. 2 daňového řádu.

#### **K § 47:**

Na základě ustanovení § 47 se pro vyměření zálohy na daň z nabytí nemovitých věcí použijí všechna ustanovení daňového řádu upravující vyměření daně s výjimkou těch, ke kterým zákon o dani z nabytí nemovitých věcí obsahuje speciální úpravu. Na zálohu se tak použijí především ustanovení § 139 a 140 daňového řádu o vyměření daně na základě daňového přiznání, ale např. i ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu umožňující správci daně vyměřit daň podle pomůcek v případě nepodání daňového přiznání ani v náhradní lhůtě.

Na tomto místě je vhodné poznamenat, že ustanovení záměrně používá výraz „vyměření daně“, nikoli stanovení daně. Pojem „stanovení daně“ zahrnuje jak vyměření daně, tak její doměření. V doměřovacím řízení dochází k doměření celkové daně, nikoli zálohy. Z pohledu doměřovacího řízení je tedy i ta část daně, která odpovídá záloze, daní a nikoli již zálohou. Pro doměřovací řízení se použijí zejména ustanovení § 141, 143 a 144 daňového řádu spolu se zvláštní úpravou v § 51 a § 52 tohoto zákona.

Správce daně tedy na základě § 139 odst. 1 daňového řádu vyměří jak zálohu, tak daň. Vzhledem k úpravě § 50, který upravuje postup v případech, neodchyluje-li se vyměřovaná daň od vyměřované zálohy, je z použití slova „vyměřované“ namísto slova „vyměřené“ zřejmé, že správce daně vyměřuje zálohu a daň z nabytí nemovitých věcí současně. Oba výměry jsou tedy obsahem jednoho platebního výměru a doručují (či nedoručují) se společně.

Správce daně při uplatnění § 139 vyměří zálohu standardně na základě daňového přiznání ve výši 4 % ze sjednané ceny. Vyměřenou zálohu předepíše do evidence daní.

Je-li záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, uplatní se úprava § 48 speciální k úpravě § 139 odst. 3 daňového řádu. Správce daně v tomto případě vždy doručí poplatníkovi platební výměr, který bude obsahovat výměr zálohy i výměr daně bez ohledu na to, zda je daň vyšší než záloha či nikoli. Osud výměru daně tak, pokud jde o doručování, sleduje osud výměru zálohy.

Neodchyluje-li se vyměřovaná záloha od zálohy tvrzené poplatníkem, správce daně podle ustanovení § 47 ve spojení s ustanovením § 140 odst. 1 daňového řádu nemusí poplatníkovi výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem, ledaže byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu a platební výměr se bude považovat za doručенý posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání. Dále se uplatní na vyměření zálohy další ustanovení daňového řádu.

#### **K § 48:**

Ustanovení § 48 upravuje splatnost rozdílu na záloze v případě, je-li záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, a splatnost zálohy vyměřené z moci úřední.

##### **K odstavci 1**

Na základě ustanovení odstavce 1 se v případě, kdy je záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, uplatní úprava speciální k úpravě § 139 odst. 3 daňového řádu. Správce daně v tomto případě vždy doručí poplatníkovi platební výměr, který bude s ohledem na souběžné vyměřování zálohy i daně vždy obsahovat výměr zálohy i výměr daně. Platební výměr s oběma výroky tak správce daně v uvedeném případě poplatníkovi doručí i tehdy, neodchyluje-li se daň od zálohy.

Rozdíl mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem bude splatný v náhradní lhůtě 30 dnů od doručení platebního výměru. Náhradní lhůta 30 dnů od doručení platebního výměru se odlišuje od obecné 15 denní náhradní lhůty ode dne právní moci platebního výměru z důvodu jednotnosti s 30 denní lhůtou splatnosti rozdílu mezi daní a zálohou v případě, kdy nejen, že je záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, ale i daň je vyšší než záloha (§ 49 odst. 1). Počátek běhu lhůty je přitom stanoven k okamžiku doručení platebního výměru (nikoli jeho právní moci), neboť v průběhu náhradní lhůty je poplatník v prodlení, a je tedy žádoucí, aby rozdíl mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem uhradil co nejdříve.

##### **K odstavci 2**

Ustanovení odstavce 2 je obdobou ustanovení § 139 odst. 3 věty druhé daňového řádu. Podle odstavce 2 je záloha vyměřená z moci úřední splatná ve stejné náhradní lhůtě, v jaké je splatný rozdíl mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem podle odstavce 1.

#### **K § 49:**

Ustanovení § 49 upravuje vyměření daně v případě, je-li daň z nabytí nemovitých věcí vyšší než záloha.

##### **K odstavci 1**

Ustanovení odstavce 1 je obdobou ustanovení § 139 odst. 3 daňového řádu a upravuje vyměření daně v případě, je-li daň vyšší než záloha. Jedná se zde o daň ve správné výši a zálohu ve správné výši, to znamená, že se v rámci tohoto ustanovení nijak nezohledňuje záloha tvrzená nebo skutečně uhrazená poplatníkem.

Je-li daň vyšší než záloha, zašle správce daně poplatníkovi platební výměr obsahující jak výměr zálohy, ať už ji poplatník v daňovém přiznání vyčíslil ve správné výši či nikoli, tak výměr daně, neboť zálohy a daň jsou správcem vyměřovány současně a výměry jsou tudíž obsahem jednoho platebního výměru.

Rozdíl mezi daní a zálohou je splatný ve lhůtě (nikoli v náhradní lhůtě) 30 dnů od doručení platebního výměru, která svou délkou odpovídá případné náhradní lhůtě splatnosti rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem v případě, kdy je záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem (§ 48).

##### **K odstavci 2**

Podle odstavce 2 se uhrazená záloha započte na úhradu splatné daně. To znamená, že k započtení uhrazené zálohy dochází okamžikem zaplacení zálohy, nejdříve však po dni splatnosti daně.

Splatnost daně obecně upravuje § 135 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je daň splatná v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

Okamžik splatnosti daně má význam při doměřování daně, a to pro určení původního dne splatnosti významného pro běh úroků z prodlení. Podle § 143 odst. 5 daňového řádu je v případě, kdy je doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená poplatníkem, rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.

Je-li stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti (§ 252 odst. 2 daňového řádu). Od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti, tj. po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání, až do okamžiku uhrazení nedoplatku tedy poplatníkovi běží úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu (v rámci doměřovacího řízení) mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem.

Pokud jde o část doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, případným původním dnem splatnosti by byl poslední den 30 denní lhůty od doručení platebního výměru (resp. poslední den 30 denní lhůty od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání v případech, kdy v rámci vyměřovacího řízení byl rozdíl mezi daní a zálohou vyměřen ve výši menší než 200 Kč (§ 49 odst. 3), a to z důvodu porušení povinnosti poplatníka – viz § 51)

V této souvislosti je vhodné poznamenat, že v případě doměřovacího řízení dochází k doměření celkové daně, nikoli zálohy. Z pohledu doměřovacího řízení je tedy i ta část daně, která odpovídá záloze, daní a nikoli již zálohou.

Na úhradu splatné daně se podle odstavce 2 započte pouze záloha uhrazená. To znamená, že neuhradí-li poplatník zálohu ve správné výši, započítává se na daň pouze její uhrazená část. Neuhradil-li poplatník zálohu (nebo uhradil-li pouze její část) do konce lhůty její splatnosti, tj. do uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání (§ 46), je poplatník v prodlení s hrazením zálohy, dokud není záloha uhrazena, a od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti mu za každý den prodlení vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení u zálohy, dokud není záloha zcela uhrazena.

V případě, že poplatník neuhradí ve lhůtě splatnosti také rozdíl mezi daní a zálohou, okamžikem uplynutí 30 denní lhůty od doručení platebního výměru se ocitá v prodlení s hrazením tohoto rozdílu a za každý den prodlení (od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti) mu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení u tohoto rozdílu.

Prodlení s hrazením rozdílu mezi daní a zálohou může nastat také samostatně, pokud poplatník řádně uhradil zálohu do konce lhůty její splatnosti, tj. do uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání (§ 46), avšak neuhradil ve lhůtě splatnosti, tj. do konce 30 denní lhůty od doručení platebního výměru, rozdíl mezi daní a zálohou. Potom je poplatník povinen uhradit pouze úrok z prodlení u rozdílu mezi daní a zálohou, nikoli již úrok z prodlení u rozdílu mezi zálohou tvrzenou a vyměřenou.

#### K odstavci 3

Z důvodu hospodárnosti správy daně se v odstavci 3 normuje, že činí-li rozdíl mezi daní ve správné výši a zálohou ve správné výši méně než 200 Kč, daň se stanoví ve výši zálohy. V takové situaci se tedy bude postupovat podle ustanovení § 50, který upravuje správu daně v případě, neodchyluje-li se vyměřovaná daň od vyměřované zálohy.

Rozdíl ve výši 200 Kč koresponduje s výší daně, která se na základě § 41 nestanoví a neplatí.

#### **K § 50:**

Ustanovení § 50 upravuje vyměření daně v případě, neodchyluje-li se vyměřovaná daň z nabytí nemovitých věcí od vyměřované zálohy.

#### K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 zavádí pro případy, kdy se neodchyluje vyměřovaná daň z nabytí nemovitých věcí od vyměřované zálohy, pro vyměřovanou zálohu obecný režim vyměření daně podle daňového řádu. Na vyměřovanou zálohu se tedy uplatní ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně nemusí v těchto případech výsledek vyměření poplatníkovi oznamovat platebním výměrem, ledaže byl zahájen postup k odstranění pochybností. Správce daně založí platební výměr do spisu. V dalším se postupuje podle následujících ustanovení § 140 daňového řádu.

Na tomto místě je nutné upozornit, že podle ustanovení odstavce 1 se jako na tvrzenou daň hledí na zálohu vyměřovanou. Úprava daňového řádu se tak uplatní pouze na zálohu vyměřovanou, nikoli např. na zálohu uhrazenou.

#### K odstavci 2



Podle odstavce 2 se uhrazená záloha započte na úhradu splatné daně. To znamená, že k započtení uhrazené zálohy dochází okamžikem zaplacení zálohy, nejdříve však po dni splatnosti daně.

Splatnost daně obecně upravuje § 135 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je daň splatná v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

Okamžik splatnosti daně má význam při doměřování daně, a to pro určení původního dne splatnosti významného pro běh úroků z prodlení. Podle § 143 odst. 5 daňového řádu je v případě, kdy je doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená poplatníkem, rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.

Je-li stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti (§ 252 odst. 2 daňového řádu). Od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti, tj. po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání, až do okamžiku uhrazení nedoplatku tedy poplatníkovi běží úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu (v rámci doměřovacího řízení) mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem.

Pokud jde o část doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, případným původním dnem splatnosti by v situaci podle § 50 byl poslední den 30 denní lhůty od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, neboť v rámci vyměřovacího řízení byl rozdíl mezi daní a zálohou ve výši menší než 200 Kč (§ 49 odst. 3), a to z důvodu porušení povinnosti poplatníka – viz § 51.

V této souvislosti je vhodné poznamenat, že v případě doměřovacího řízení dochází k doměření celkové daně, nikoli zálohy. Z pohledu doměřovacího řízení je tedy i ta část daně, která odpovídá záloze, daní a nikoli již zálohou.

Na úhradu splatné daně se podle odstavce 2 započte pouze záloha uhrazená. To znamená, že neuhradí-li poplatník zálohu ve správné výši, započítává se na daň pouze její uhrazená část. Neuhradil-li poplatník zálohu (nebo uhradil-li pouze její část) do konce lhůty její splatnosti, tj. do uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání (§ 46), je poplatník v prodlení s hrazením zálohy, dokud není záloha uhrazena, a od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti mu za každý den prodlení vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení u zálohy, dokud není záloha zcela uhrazena.

#### **K § 51:**

Obecná úprava úroku z prodlení je obsažena v § 252 a 253 daňového řádu, který se použije i v případě neuhrzení zálohy či rozdílu mezi daní z nabytí nemovitých věcí a zálohou.

##### **K odstavci 1**

Ustanovení odstavce 1 vylučuje použití ustanovení § 252 odst. 4 daňového řádu. Nezbytnost tohoto vyloučení plyne z existence současné splatnosti zálohy i daně. Splatnost zálohy i daně nastává v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání (§ 46 tohoto zákona a § 135 odst. 3 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že podle § 48, je-li záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 30 dnů od doručení platebního výměru a až do uhrazení tohoto rozdílu poplatníkovi běží úrok z prodlení u zálohy, je nutné aplikaci ustanovení § 252 odst. 4 daňového řádu vyloučit. Obdobně to platí v případě, kdy poplatník správně tvrdí zálohu, avšak uhradí nižší částku.

##### **K odstavci 2**

Odstavec 2 reaguje na situace, kdy v rámci doměření daně dojde ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, avšak k tomuto zvýšení nedojde v důsledku porušení povinností ze strany poplatníka.

Porušení povinností ze strany poplatníka, v důsledku kterého dojde ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, může spočívat např. v uvedení nesprávných údajů v daňovém přiznání, resp. porušení povinnosti podat dodatečné daňové přiznání podle § 52, nebo neposkytnutí součinnosti v rámci vyhledávací činnosti nebo dokazování.

Na tomto místě je vhodné dále poznamenat, že v případě doměřovacího řízení dochází k doměření celkové daně, nikoli zálohy. Z pohledu doměřovacího řízení je tedy i ta část daně, která odpovídá záloze, daní a nikoli již zálohou.

K písmeni a)

Podle § 143 odst. 5 daňového řádu je v případě, kdy je doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená poplatníkem, rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední. Je-li stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti (§ 252 odst. 2 daňového řádu). Od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti až do okamžiku uhrazení nedoplatku tedy poplatníkovi běží úrok z prodlení u doměřeného rozdílu.

Pokud jde o situace, kdy v rámci doměření daně dojde ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, původním dnem splatnosti tohoto rozdílu je poslední den 30 denní lhůty od doručení platebního výměru (§ 49 odst. 1).

Pokud byl v rámci vyměřovacího řízení rozdíl mezi daní a zálohou ve výši menší než 200 Kč (§ 49 odst. 3), správce daně nemusí výsledek vyměření poplatníkovi oznamovat platebním výměrem, ledaže byl zahájen postup k odstranění pochybností. Správce daně založí platební výměr do spisu a v dalším se postupuje podle následujících ustanovení § 140 daňového řádu. To znamená, že za den doručení platebního výměru se bude považovat poslední den lhůty pro podání daňového přiznání a původním dnem splatnosti rozdílu mezi daní a zálohou by byl poslední den 30 denní lhůty od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání.

Pokud by zákon ustanovení písmene a) neobsahoval, běžel by od jednoho z těchto původních dnů splatnosti poplatníkovi úrok z prodlení až do uhrazení doměřeného rozdílu. Tento postup není vhodný v případě, kdy poplatník svou povinnost neporušil a ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou v rámci doměření daně tedy nedojde na základě jeho pochybení.

Z tohoto důvodu ustanovení písmene a) vylučuje v situaci, kdy v rámci doměření daně dojde ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, avšak k tomuto zvýšení nedojde v důsledku porušení povinností ze strany poplatníka, vznik povinnosti uhradit úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti do náhradního dne splatnosti doměřeného rozdílu.

Pokud jde o část doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem, z povahy věci vyplývá, že ke zvýšení tohoto rozdílu může dojít vždy pouze v důsledku porušení povinností ze strany poplatníka. Proto se ustanovení písmene a) na část doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem nevztahuje.

K tomu, aby poplatníkovi povinnost uhradit úroky z prodlení vznikla, je však třeba, aby byly naplněny další podmínky obecné úpravy § 252 daňového řádu. Ustanovení písmene a) není komplexním speciálním ustanovením, které by použití obecné úpravy daňového řádu vylučovalo. Úrok z prodlení tedy může vzniknout pouze tehdy, neuhradil-li poplatník daň

nejpozději v den její splatnosti. Ustanovení písmene a) pouze pro poplatníka, který se nedopustil porušení povinnosti, v důsledku kterého by v rámci doměření daně došlo ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, odkládá okamžik vzniku povinnosti uhradit úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou k náhradnímu dni splatnosti doměřeného rozdílu, pokud poplatníkovi povinnost uhradit úrok z prodlení vůbec vznikne.

K písmeni b)

Obdobně jako v písmeni a) se za stejných podmínek ustanovením písmene b) vylučuje povinnost poplatníka uhradit penále u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou.

Také liberace podle písmene b) se nevztahuje na penále u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem, neboť z povahy věci vyplývá, že ke zvýšení tohoto rozdílu může dojít vždy pouze v důsledku porušení povinností ze strany poplatníka.

Podle § 52 je povinností poplatníka v určitých případech podat dodatečné daňové přiznání. Pokud poplatník tuto povinnost splní, uplatní se ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu a povinnost uhradit penále poplatníkovi nevznikne, i přesto, že se ustanovení písmene b) nepoužije, jelikož ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou v rámci doměření daně dojde z důvodu porušení jeho (jiné) povinnosti, např. povinnosti uvést v daňovém přiznání správné údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty.

#### **K § 52:**

Ustanovení § 52 upravuje povinnost poplatníka podat dodatečné daňové přiznání a je speciální k obecné povinnosti podat dodatečné daňové přiznání podle § 141 odst. 1 větě první daňového řádu.

K písmeni a)

Vzhledem k tomu, že v případě doměřovacího řízení dochází k doměření celkové daně, nikoli zálohy, a z pohledu doměřovacího řízení je tedy i ta část daně, která odpovídá záloze, daní a nikoli již zálohou, používá ustanovení pojem „daň“, resp. „část daně“.

Podle tohoto ustanovení zjistí-li poplatník, že část daně odpovídající stanovené záloze má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat dodatečné daňové přiznání a vyčíslit rozdíl oproti poslední známé daní (ve spojení s § 141 odst. 5 daňového řádu). K tomu může dojít např. v případě, kdy poplatník chybně tvrdil výši zálohy v daňovém přiznání a kdy nebyl zahájen postup k odstranění pochybností.

Pokud poplatník tuto povinnost splní, uplatní se ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu a poplatníkovi nevznikne povinnost uhradit penále u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem uvedené v dodatečném daňovém přiznání.

Poplatníkovi však vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti (§ 252 odst. 1 a 2 daňového řádu).

K písmeni b)

Podle tohoto ustanovení zjistí-li poplatník, že uvedl nesprávné údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty, je povinen podat dodatečné daňové přiznání. Jedná se tedy o případy, kdy v rámci doměření daně může dojít ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou.

Ustanovení § 141 odst. 5 se zde neuplatní. Stejně jako poplatník v daňovém přiznání nevyčísľuje daň, nevyčísľuje v dodatečném daňovém přiznání ani rozdíl odpovídající části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou. Poplatník je pouze povinen v dodatečném daňovém přiznání uvést správné údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty.

Stejně jako je tomu v případě uvedeném v písmeni a), pokud poplatník povinnost podat dodatečné daňové přiznání splní, uplatní se ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu a poplatníkovi nevznikne povinnost uhradit penále. Tentokrát se však jedná o penále u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou.

Poplatníkovi však vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti (§ 252 odst. 1 a 2 daňového řádu).

### **3 Společná ustanovení**

#### **K § 53:**

Ustanovení § 53 obsahuje speciální úpravu k § 2061 nového občanského zákoníku, podle kterého se v případech, kdy bylo ujednáno, že i dárce bude navzájem obdarován, jedná o darování jen vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany. Jde o smíšenou smlouvu, kdy část je považována za darování, tj. ve výši rozdílu mezi hodnotami vzájemných darů, zatímco vzájemně rovnající se plnění bude považováno za směnu (bude-li plněna věc za věc), popř. za koupi (bude-li plněna věc za peníze), které budou vzhledem k úplatnosti u nemovité věci (půjde-li o tuzemskou nemovitou věc vymezeného druhu - viz § 2 odst. 1) předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.

S ohledem na skutečnost, že v případě pravé směny, kdy je nemovitá věc směňována za jinou nemovitou věc, je nastaven režim zdanění tak, že dani budou podléhat všechna úplatná nabytí vlastnického práva k vymezené nemovité věci v rámci provedené směny, čili nepůjde zde o pouhý jeden převod, jak tomu bylo podle dřívější právní úpravy, je nutné i na tzv. vzájemné darování pohlížet jako na pravou směnu. Z tohoto důvodu je stanoveno, že podle povahy půjde o směnu či koupi i do výše toho, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany. Tzn., že vždy půjde v plné výši pouze o směnu či o koupi a nikoliv o smíšenou smlouvu, jak je tomu podle uvedeného ustanovení nového občanského zákoníku. Nebyl-li by tento režim takto nastaven, potom by zde byl vytvořen prostor, jak obcházet institut pravé směny právě přes institut tzv. vzájemného darování, který by byl v řadě případů daňově příznivější, a to zejména s ohledem na rozsáhlá osvobození u daně z příjmů v případě bezúplatného příjmu.

Obdobně bude na vzájemné darování pohlíženo i v zákoně o daních z příjmů.

#### **K § 54:**

Ustanovení § 54 vymezuje další skutečnosti, které zakládají daňovou povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí (nad rámec skutečností, které jsou předmětem daně) a spojuje s nimi tudíž vznik daňové povinnosti ve smyslu § 3 daňového řádu. Jde o skutečnosti, které jsou v době svého vzniku považovány za platné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, ačkoli jim v důsledku různých právních vad ve skutečnosti nejsou, a dále o taková nabytí vlastnického práva k nemovité věci, jejichž právní účinky v důsledku různých skutečností

později zaniknou (a na něž se v případech, kdy má tento zánik účinky ex tunc, tj. od počátku, zpětně hledí, jako by o nabytí vlastnického práva k nemovité věci nikdy nešlo). Takové skutečnosti tedy nelze podřadit pod nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tj. pod předmět daně, přičemž je v okamžiku relevantním pro stanovení daně nelze od předmětu daně odlišit. Správci daně nemůže být z podstaty věci známo, zda v budoucnu dojde k určité události (např. zda někdo odstoupí od smlouvy nebo namítne relativní neplatnost právního jednání), a zkoumání všech existujících okolností nabytí vlastnického práva k nemovité věci za účelem eliminace zdánlivých nebo absolutně neplatných právních jednání by pro něj představovalo neúnosnou administrativní zátěž. Z těchto důvodů je nezbytné vázat vznik daňové povinnosti na předmětné skutečnosti přímo.

#### K písmeni a)

Podle písmene a) vzniká daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě právního jednání, od kterého bylo později odstoupeno.

Podle § 2004 odst. 1 nového občanského zákoníku se odstoupením od smlouvy závazek zrušuje ex tunc. Z toho vyplývá, že byl-li předmětem smlouvy převod vlastnického práva k nemovité věci a následně došlo k odstoupení od smlouvy, hledí se na takový převod, jako by k němu nikdy nedošlo, a na původního vlastníka, jako by nepřestal být vlastníkem. Z tohoto zpětného pohledu tedy nešlo o nabytí vlastnického práva k nemovité věci, jež je předmětem daně, a proto se zakládá daňová povinnost přímo pro daný případ.

#### K písmeni b)

Podle písmene b) vzniká daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě právního jednání, které se později ukázalo zdánlivým nebo neplatným.

Zdánlivé právní jednání je pojem nově zavedený novým občanským zákoníkem (§ 551 a násl.), který pod něj zahrnuje případy, kdy chybí vůle jednajících osob, není zjevně projevena vážná vůle nebo nelze pro neurčitost nebo nesrozumitelnost zjistit obsah jednání ani výkladem. Na rozdíl od dosavadního občanského zákoníku, který dané vady vůle a projevu sankcionuje absolutní neplatností, nejde podle nového občanského zákoníku vůbec o právní jednání; proto termín „zdánlivé“. Případy zdánlivého právního jednání, na něž by se dalo dané ustanovení aplikovat, zřejmě nebudou v praxi příliš časté, nicméně nelze je zcela vyloučit (např. při neurčitosti a nesrozumitelnosti smlouvy, na jejímž základě má dojít k nabytí vlastnického práva k nemovité věci neevidované v katastru nemovitostí).

Neplatnost právních jednání je upravena v § 574 – 588 nového občanského zákoníku, přičemž zůstává zachováno rozlišení absolutní a relativní neplatnosti. K absolutní neplatnosti (např. při zjevném rozporu s dobrými mravy) přihlédne soud i bez návrhu; relativně neplatné právní jednání (např. při omylu nebo hrozbě násilí) se považuje za platné, nenamítne-li oprávněná osoba jeho neplatnost, přičemž namítne-li ji, hledí se na právní jednání jako na neplatné od samého počátku.

Jelikož v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě zdánlivého nebo neplatného právního jednání k nabytí vlastnického k nemovité věci ve skutečnosti nedošlo, a tedy nevznikl předmět daně, spojuje se vznik daňové povinnosti přímo s tímto případem.

#### K písmeni c)

Podle písmene c) vzniká daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě právního jednání, které bylo zrušeno splněním rozvazovací podmínky.

Vznik, změnu nebo zánik práv lze vázat na splnění podmínky, přičemž o rozvazovací podmínku jde tehdy, závisí-li na jejím splnění, zda právní následky již nastalé pominou (§ 548 nového občanského zákoníku). Splněním rozvazovací podmínky ujednané ve smlouvě o převodu nemovité věci tedy zaniká vlastnické právo nabyvatele a obnovuje se původní vlastnické právo převodce, a to s účinky ex nunc, tj. k okamžiku splnění rozvazovací podmínky. V takovém případě sice k nabytí vlastnického práva nabyvatele k nemovité věci došlo a toto právo až do splnění rozvazovací podmínky trvalo, takže by daný případ měl být podřaditelný pod předmět daně, nicméně z důvodu jednoznačnosti právní úpravy, zejména s ohledem právní názor, který vyjádřil - ve vztahu k právní úpravě, podle níž byl předmětem daně převod nemovité věci - v jednom ze svých rozhodnutí (6 A 69/2000 – 55) Nejvyšší správní soud a podle kterého lze za ústavně konformní předmět daně považovat pouze takový převod nemovité věci, jehož účinky později neodpadnou a který tudíž přinese smluvním stranám zamýšlený užitek, se i pro daný případ normuje vznik daňové povinnosti explicitně.

K písmeni d)

Podle písmene d) vzniká daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě právního jednání, které bylo zrušeno z důvodu neúměrného zkrácení. Neúměrné zkrácení je jedním z nových institutů, které přináší nový občanský zákoník (§ 1793 a násl.). Spočívá v tom, že jsou-li při synallagmatickém závazku vzájemná plnění stran v hrubém nepoměru, může zkrácená strana požadovat zrušení smlouvy a navrácení všeho do původního stavu, přičemž druhá strana má možnost tomuto následku zabránit tím, že doplní poskytnuté plnění se zřetelem k obvyklé ceně. Nový občanský zákoník podrobněji neupravuje návaznost „zrušení smlouvy“ v těchto případech na jiné typy zrušení závazku. Použitá dikce „může požadovat“ spolu s možností druhé strany zrušení smlouvy zabránit nasvědčuje tomu, že jde o institut odlišný od odstoupení od smlouvy (k němuž dochází jednostranným právním jednáním), přičemž právní úprava nestanoví nic bližšího o jeho účincích z časového hlediska. Vzhledem k účelu daného institutu se jeví pravděpodobnějším, že ke zrušení smlouvy má docházet s účinky ex tunc. Ani tento případ tedy nespadá pod předmět daně, neboť ve skutečnosti k nabytí vlastnického práva k nemovité věci nedošlo, a je tedy samostatnou skutečností, již vzniká daňová povinnost.

## **K § 55:**

Ustanovení § 55 upravuje zánik daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí.

K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 vymezuje situace, při nichž může dojít k zániku daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí. Zánik daňové povinnosti je možný zejména v případech, kdy byla tato povinnost založena jinou skutečností, než která je předmětem daně, ve smyslu ustanovení § 54. Daňová povinnost může dále zaniknout i v některých případech, kdy sice došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci (a byl tudíž naplněn předmět daně), ale toto nabytí vlastnického práva není trvalé, což s ohledem na specifický charakter daných nabytí rovněž odůvodňuje možný zánik daňové povinnosti. Je třeba zdůraznit, že odstavec 1 vymezuje pouze situace, při kterých může dojít k zániku daňové povinnosti, aby však opravdu došlo k jejímu zániku, musí nastat aktivní konání poplatníka podle odstavce 2 a současně být splněna podmínka, že vlastnické právo náleží původnímu vlastníku, popř. osobě, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence jeho vlastnického práva.

K písmeni a)

Na základě písmene a) může dojít k zániku daňové povinnosti v případě odstoupení od smlouvy, na jejímž základě došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Zde je nutné

upozornit, že daňová povinnost může zaniknout pouze u nabytí vlastnického práva, které bylo nabyto na základě smlouvy, od níž bylo odstoupeno. To znamená, že toto ustanovení se nevztahuje na obnovení vlastnického práva původního vlastníka, neboť ten – ze zpětného pohledu po odstoupení od smlouvy – svého vlastnického práva nikdy nepozbyl, čili zde vůbec nejde o předmět daně z nabytí nemovitých věcí.

Zpravidla půjde o smlouvu kupní či směnnou, ale může jít i o jiné smluvní typy, jimiž je nabýváno vlastnické právo k vymezené nemovité věci v souladu s vymezením předmětu daně podle § 2 tohoto zákona, například může dále jít o smlouvu o zajišťovacím převodu práva či o smlouvu o svěřeni majetku svěřenskému správci při vzniku svěřenského fondu apod.

Ohledně prokázání skutečnosti, že došlo k odstoupení od smlouvy, je nutné upozornit na § 92 odst. 3 daňového řádu, který stanoví poplatníkovi povinnost prokázat skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, respektive v dalších podáních. Bude proto na poplatníkovi, aby tuto skutečnost správci daně prokázal.

K písmeni b)

Na základě písmene b) může dojít k zániku daňové povinnosti v případě, kdy došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě neplatného nebo zdánlivého právního jednání. Skutečnost, že šlo o neplatné, resp. zdánlivé právní jednání, musí správci daně prokázat na základě ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu poplatník.

V této souvislosti je nutné upozornit, že k zániku daňové povinnosti může dojít pouze u prvotního nabytí vlastnického práva k nemovité věci, protože pouze k tomuto prvotnímu nabytí došlo na základě neplatného, resp. zdánlivého právního jednání. Obnovení vlastnického práva původního vlastníka nelze vůbec považovat za nabytí, neboť tato osoba ve skutečnosti nikdy nepřestala být vlastníkem. Z tohoto důvodu obnovení jejího vlastnického práva k nemovité věci vůbec není předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.

K písmeni c)

Na základě písmene c) může dojít k zániku daňové povinnosti v případě splnění rozvazovací podmínky, jímž zaniká vlastnické právo nabyvatele k nemovité věci. Splnění rozvazovací podmínky je v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat poplatník.

I v tomto případě se možnost zániku daňové povinnosti vztahuje pouze k nabytí vlastnického práva, jehož účinky splněním rozvazovací podmínky pominuly. K obnovení vlastnického práva původního vlastníka dochází ze zákona a nelze je chápat jako újplatné, takže toto obnovení vlastnického práva není podřaditelné pod předmět daně z nabytí nemovitých věcí.

K písmeni d)

Na základě písmene d) může dojít k zániku daňové povinnosti v případě zrušení smlouvy, na základě které bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci, v důsledku neúměrného zkrácení, čímž dojde k navrácení vlastnického práva k nemovité věci do původního stavu. Skutečnost, že došlo ke zrušení smlouvy, a to v důsledku neúměrného zkrácení, prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu poplatník.

K zániku daňové povinnosti může dojít pouze u nabytí vlastnického práva smlouvou, jež byla - v důsledku neúměrného zkrácení - zrušena. Obnovení vlastnického práva původního vlastníka – nezávisle na tom, zda k němu dojde s účinky ex tunc nebo ex nunc – nemůže být vůbec předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, neboť v prvním (pravděpodobnějším)

případě je nelze vůbec považovat za nabytí, v druhém případě by k němu došlo ze zákona a nebylo by úplatné.

K písmeni e)

Na základě písmene e) může dojít k zániku daňové povinnosti v případě, že dojde ke zrušení rozhodnutí o vyvlastnění nemovité věci, jejíž nabytí bylo předmětem daně. Důvody pro zrušení vyvlastnění upravuje § 26 zákona č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě (zákon o vyvlastnění), ve znění pozdějších předpisů.

Možnost zániku daňové povinnosti při zrušení vyvlastnění je odůvodněna skutečností, že v tomto případě zaniká, a to úředním rozhodnutím, právní důvod, tzv. titul, na základě kterého byla nemovitá věc nabyta. Vlastnické právo, které bylo vyvlastněním původnímu vlastníku odňato, vyvlastňovaný nabývá znovu dnem právní moci rozhodnutí o zrušení vyvlastnění. Toto zpětné nabytí vlastnického práva se děje na základě zákona a nelze jej považovat za úplatné. Z tohoto důvodu u zpětného nabytí vlastnického práva k nemovité věci nejde o předmět daně z nabytí nemovitých věcí a nepodléhá tak této dani.

Poplatník je povinen na základě aplikace § 92 odst. 3 daňového řádu správci daně prokázat, že došlo ke zrušení vyvlastnění.

K písmeni f)

Na základě písmene f) může dojít k zániku daňové povinnosti zánikem zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci, jejíž nabytí bylo předmětem daně, s výjimkou případu, kdy se převod tohoto práva stane nepodmíněným. I v tomto případě platí, že zánik zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci, včetně jeho právního důvodu, musí prokázat poplatník (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Zajišťovacím převodem práva zajišťuje dlužník nebo třetí osoba dluh tím, že věřiteli dočasně převede své právo, mimo jiné i vlastnické právo k nemovité věci. Pomine-li důvod trvání zajišťovacího převodu práva, je věřitel povinen osobě, která zajištění poskytla, umožnit výkon práva v předešlém rozsahu. Zajišťovací převod práva lze podle nového občanského zákoníku sjednat i jako převod fiduciární, kdy se právo dlužníka obnoví samotným splněním dluhu, ale musí na něj být věřitelem převedeno zpět. Obecně se však uplatní vyvratitelná domněnka, že jde o převod s rozvazovací podmínkou, tzn., splní-li se zajištěný dluh, účinky převodu zaniknou a obnoví se původní stav. Není-li zajištěný dluh splněn, stane se výkon práva nepodmíněným a věřitel nabyde právo, které na něj bylo původně převedeno jen dočasně za účelem zajištění, trvale.

K zániku daňové povinnosti v případě zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci na základě písmene f) může dojít (kromě případu splnění rozvazovací podmínky, který lze současně podřadit i pod ustanovení písmene c)) v případě zpětného převodu vlastnického práva k této nemovité věci z věřitele na dlužníka. V daném případě je zánik daňové povinnosti umožněn proto, že ze strany věřitele nedošlo k trvalému nabytí vlastnického práva, přičemž dané nabytí bylo od počátku zamýšleno jako dočasné pouze za účelem zajištění. Zánik daňové povinnosti je výslovně vyloučen v případě zániku zajišťovacího převodu, který ztratí svůj zajišťovací charakter a stane se nepodmíněným, jelikož při trvalém nabytí vlastnického práva k nemovité věci věřitelem není zánik daňové povinnosti odůvodnitelný.

Možnost zániku daňové povinnosti se uplatní pouze u nabytí vlastnického práva k nemovité věci věřitelem, a to jak původním věřitelem, který toto vlastnické právo nabyde přímo na základě zajišťovacího převodu práva, tak případným dalším věřitelem, který toto právo nabyde na základě úplatného postoupení pohledávky zajištěné tímto převodem. Ke zpětnému nabytí dlužníkem při fiduciárním zajišťovacím převodu již nedochází „na základě



zajišťovacího převodu práva“ a nelze je tedy vůbec podřadit pod předmět daně (§ 2 odst. 2 písm. a)).

V případě, kdy se osobě, která zajištění poskytla, obnoví výkon vlastnického práva v předešlém rozsahu, umožňuje ustanovení zánik daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí, která vznikla nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci, popř. úplatným postoupením (jím zajištěné) pohledávky, neboť k trvalému nabytí vlastnického práva nedošlo.

K odstavci 2

Odstavec 2 stanoví, jaké podmínky musí být splněny, aby mohlo dojít k zániku daňové povinnosti podle odstavce 1.

Jednou z podmínek je, aby vlastnické právo k nemovité věci opět náleželo původnímu vlastníkov, popř. osobě, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence jeho vlastnického práva. Daná formulace zahrnuje jak osobu, jejíž vlastnické právo k nemovité věci se přímo odvozuje od vlastnického práva původního vlastníka (např. jeho dědic nebo osoba, na niž nemovitou věc smluvně převedl), tak i další osoby, jejichž vlastnické právo k nemovité věci by nevzniklo, nebýt vlastnického práva daného konkrétního původního vlastníka (např. nabyvatel při výkonu rozhodnutí nebo exekuci prodejem nemovité věci vedených proti původnímu vlastníkov jako povinnému). Smyslem dané podmínky je vázat zánik daňové povinnosti poplatníka pouze na případy, kdy dojde k faktickému navrácení v původní stav, resp. ve stav, jaký by existoval, nebýt skutečnosti, jež tuto daňovou povinnost založila. V ostatních případech (např. bude-li nemovitá věc ještě před odstoupením od smlouvy nebo zjištěním neplatnosti právního jednání prodána třetí osobě, která ji od poplatníka zapsaného jako její vlastníka v katastru nemovitostí nabude v dobré víře a stane se tudíž jejím vlastníkem nezávisle na zániku či neexistenci skutečnosti, jež poplatníkovu daňovou povinnost založila) není zánik daňové povinnosti odůvodnitelný.

Dále je k zániku daňové povinnosti podle odstavce 1 nutné aktivní jednání poplatníka. Konání ze strany poplatníka je vyžadováno zejména z důvodu, že by bylo neúměrně administrativně náročné, aby skutečnosti podle odstavce 1 sledoval správce daně z úřední povinnosti. Pokud dojde k některé ze skutečností podle odstavce 1 a poplatník má zájem na tom, aby jeho daňová povinnost ex nunc zanikla, je nutné, aby zánik daňové povinnosti uplatnil v daňovém přiznání nebo v dodatečném daňovém přiznání. V řádném daňovém přiznání bude poplatník uplatňovat zánik daňové povinnosti v případě, že ještě nepodal daňové přiznání a ještě neuplynula lhůta pro podání daňového přiznání. V dodatečném daňovém přiznání bude možné uplatnit zánik daňové povinnosti v případech, kdy už uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání, tedy v případech, kdy už většinou došlo i k úhradě daně.

Pro lepší ilustraci lze nastínit některé situace:

- ke skutečnosti podle odstavce 1 dojde ve lhůtě pro podání daňového přiznání a
  - poplatník ještě daňové přiznání nepodal - v takovém případě podá daňové přiznání, ve kterém uplatní skutečnost podle odstavce 1 a bude tvrdit daň nižší, zpravidla ve výši 0 Kč;
  - poplatník již daňové přiznání podal, ale daň ještě nezaplatil - v takovém případě podá opravné daňové přiznání podle § 138 daňového řádu, ve kterém uplatní skutečnost podle odstavce 1 a bude tvrdit daň nižší, zpravidla ve výši 0 Kč;
  - poplatník již daňové přiznání podal a daň zaplatil - v takovém případě podá opravné daňové přiznání podle § 138 daňového řádu, ve kterém uplatní skutečnost

podle odstavce 1 a bude tvrdit daň nižší, zpravidla ve výši 0 Kč; v této situaci mu vznikl přeplatek podle § 154 daňového řádu;

- ke skutečnosti podle odstavce 1 dojde po lhůtě pro podání daňového přiznání, avšak ještě před vyměřením daně
  - poplatník podá dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatní skutečnost podle odstavce 1 a bude tvrdit daň nižší, zpravidla ve výši 0 Kč; na tuto situaci se bude aplikovat režim § 141 odst. 7 daňového řádu, tzn., že správce daně použije pro vyměření daně údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání; poplatníkovi opět vznikne přeplatek, byla-li již původní daň zaplácena;
- ke skutečnosti podle odstavce 1 dojde po lhůtě pro podání daňového přiznání, daň již byla vyměřena a také zaplácena
  - poplatník podá dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatní skutečnost podle odstavce 1 a bude tvrdit daň nižší, zpravidla ve výši 0 Kč; v této situaci mu vznikl přeplatek podle § 154 daňového řádu;
- ke skutečnosti podle odstavce 1 dojde, avšak poplatník daňové přiznání ani dodatečné daňové přiznání nepodá
  - v takovém případě poplatníkovi daňová povinnost nezaniká, jelikož nesplňuje podmínku odstavce 2;

Co se týče podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, je nutné upozornit, že daň, která byla vyměřena či doměřena původně, byla stanovena řádně, avšak zákon předvídá možnost vzniku takové situace, se kterou je spojen následný zánik daňové povinnosti ex nunc. Vzhledem k tomu se zavádí oprávnění pro poplatníka podat dodatečné daňové přiznání, kterým uplatní nárok na daň nižší (tj. v případě, že původní daňová povinnost zanikla v plném rozsahu, na daň ve výši 0 Kč, jinak – např. v případě částečné neplatnosti právního jednání, v jejímž důsledku zanikne daňová povinnost pouze ohledně nabytí vlastnického práva k jedné z více nemovitých věcí – daně ve výši, jež bude oproti té původní snížena o částku odpovídající dani z neplatného nabytí nemovité věci).

### K odstavci 3

Ustanovení odstavce 3 stanoví, ke kterému dni dojde k zániku daňové povinnosti. Den zániku bude shodný se dnem nabytí účinnosti rozhodnutí správce daně o stanovení daně na základě daňového přiznání podaného podle odstavce 2 písm. b), tj. ke dni účinnosti platebního výměru (nebo dodatečného platebního výměru), jímž byla stanovena daň ve výši 0 Kč, popř. ve výši snížené v rozsahu zániku daňové povinnosti. Jelikož tento platební výměr (nebo dodatečný platební výměr) bude vydán na základě daňového přiznání (nebo dodatečného daňového přiznání), jímž poplatník uplatní zánik daňové povinnosti, nebude se zpravidla vyměřovaná daň (nebo doměřovaná daň) lišit od daně tvrzené poplatníkem, takže tento výměr se poplatníkovi nebude doručovat a bude zpravidla účinný okamžikem, kdy bude podepsán úřední osobou (§ 101 odst. 2 ve spojení s § 140 odst. 1, resp. § 144 odst. 1 daňového řádu).

Ustanovení odstavce 3 dále obsahuje speciální úpravu ve vztahu k ustanovení § 148 odst. 1 věty první daňového řádu, podle něhož daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Daň stanovenou v důsledku zániku daňové povinnosti, tj. daň sníženou v rozsahu tohoto zániku, lze stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně. Tato zvláštní úprava je odůvodněna tím, že ke skutečnostem podle odstavce 1 může dojít, popř. mohou být zjištěny, i s velkým časovým odstupem od předmětného nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Současně jde o úpravu výlučně ve prospěch poplatníka, neboť se vztahuje pouze k takovému stanovení daně, jímž může být jeho dosavadní daňová povinnost jedinečně snížena.

## **K § 56:**

Ustanovení § 56 reaguje na dichotomii jednotek založenou § 3063 nového občanského zákoníku. Ustanovení směřuje na případy, kdy i po dni nabytí účinnosti nového občanského zákoníku bude vlastnické právo k jednotkám nabýváno podle předchozích právních předpisů, zejména podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů).

Na základě tohoto ustanovení, hovoří-li zákon o jednotce, aplikují se daná ustanovení jak na jednotky vymezené podle nového občanského zákoníku, které již zahrnují podíl na společných částech nemovité věci, mezi které patří i pozemek, na němž je dům zřízen (§ 1158 a násl. nového občanského zákoníku), tak obdobně také na jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb. a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu, a pokud je s touto jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i na podíl na tomto pozemku.

Ustanovení dále v zájmu právní jistoty normuje, že na jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb. (a na s nimi spojený podíl na společných částech domu, příp. podíl na pozemku) se obdobně použijí i ustanovení o nemovitých věcech. Nový občanský zákoník v § 498 stanoví, že nemovitými věcmi jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá. Veškeré další věci, ať je jejich podstata hmotná nebo nehmotná, jsou movité. V § 1159 nový občanský zákoník dále stanoví, že jednotka je věc nemovitá. K jednotkám vymezeným podle zákona č. 72/1994 Sb. se však v § 3063 nového občanského zákoníku uvádí toliko to, že nabytí-li vlastnického práva alespoň k jedné jednotce v domě s byty a nebytovými prostory přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nabyvatel podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů, vznikne i po dni nabytí účinnosti tohoto zákona vlastnické právo k dalším jednotkám v tomto domě podle dosavadních právních předpisů. Samotný obsah vlastnického práva těchto jednotek by se však po jeho vzniku již měl řídit novou právní úpravou. Je však přinejmenším sporné, zda z uvedených ustanovení lze vyvozovat, že jsou jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb. podle nové právní úpravy nemovitými věcmi. Obecně není ani stanoveno, že se tyto jednotky řídí ustanoveními o nemovitých věcech. Proto zákon o dani z nabytí nemovitých věcí takovou normu zavádí, aby nebylo nutné v textu zákona vždy uvádět spojení „nemovitá věc a jednotka vymezená podle zákona č. 72/1994 Sb.“, popř. „jednotka vymezená podle zákona č. 89/2012 Sb. a jednotka vymezená podle zákona č. 72/1994 Sb.“.

Zjednodušení textu zákona, kterého je tímto dosaženo, nabývá zvláště na významu v situacích, kdy je nutné dále rozlišovat, o jakou jednotku se jedná ve smyslu toho, zda zahrnuje byt, nebytový prostor nebo jejich kombinaci (soubor). Možnost vymezení jednotek, které budou zahrnovat jak byt, tak nebytový prostor, zakotvuje ustanovení § 1158 odst. 2 nového občanského zákoníku, které stanoví, že co je stanoveno v oddílu upravujícím bytové spoluvlastnictví o bytu, platí také pro nebytový prostor, jakož i pro soubor bytů nebo nebytových prostorů.

Z pohledu daňového práva je nutné tyto jednotky rozlišovat, byť pro ně v právním řádu není zaveden zvláštní pojem. Např. ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) tohoto zákona osvobozuje od daně z nabytí nemovitých věcí pouze nabytí vlastnického práva k takové jednotce v novém bytovém domě nebo nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou v bytovém domě, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem. Pokud tedy bude součástí jednotky např. byt, sklep užívaný společně s bytem a

ateliér, nabytí vlastnického práva k této jednotce od daně osvobozeno nebude, neboť jednotka zahrnuje jiný nebytový prostor než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, a to ateliér. Pokud by součástí jednotky, která splňuje podmínku, že se nachází v novém bytovém domě, nebo podmínku nového vzniku nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou v bytovém domě, byl byt, garáž užívaná společně s bytem a sklep užívaný společně s bytem, nabytí vlastnického práva k ní by od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno bylo.

V této souvislosti je vhodné uvést, že na základě ustanovení § 56 by se tyto podmínky obdobně aplikovaly na jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb. a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu, a pokud je s touto jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i na podíl na tomto pozemku. To znamená, že tyto jednotky by mohly být pouze bytem nebo nebytovým prostorem, který je garáží, sklepem nebo komorou, užívanými společně s bytem, aby bylo nabytí vlastnického práva k nim od daně osvobozeno.

#### **4 Přejídná a zrušovací ustanovení**

##### **K § 57:**

Jde o obecné přejídné ustanovení, které stanoví obligatorní použití dosavadních právních předpisů, konkrétně zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, pokud přede dnem nabytí účinnosti navrhovaného zákona o dani z nabytí nemovitých věcí vznikla daňová povinnost, která byla podle dosavadních předpisů předmětem daně dědické, daně darovací nebo daně z převodu nemovitostí. Dosavadní právní předpisy je nutné aplikovat také v případě práv a povinností, které souvisejí s daňovou povinností.

##### **K § 58:**

Zrušovací ustanovení obsahuje výčet právních předpisů, u nichž dojde dnem nabytí účinnosti tohoto zákona k jejich zrušení. Jde o zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, jeho novely a vyhlášku jej provádějící.

#### **5 Účinnost**

##### **K § 59:**

Navrhuje se, aby tento zákon nabyl účinnosti dne 1. ledna 2014. Toto datum nabytí účinnosti je pevně spjato s datem nabytí účinnosti nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích. Vzhledem k tomu, že tento zákon reaguje na rekonstrukci soukromého práva, není možné, aby se data účinnosti všech uvedených zákonů lišila.

V Praze dne 17. dubna 2013

RNDr. Petr Nečas, v.r.  
předseda vlády

Ing. Miroslav Kalousek, v.r.  
ministr financí