

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Michal Rusnok

Zdanění nabytí vlastnického práva k nemovité věci

Diplomová práce

Olomouc 2015

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Zdanění nabytí vlastnického práva k nemovité věci, zpracoval samostatně a citoval jsem veškeré použité zdroje.

V Olomouci dne 8. 3. 2015

Michal Rusnok

Poděkování

Poděkování patří vedoucímu diplomové práce JUDr. Pavlu Matouškovi za cenné připomínky, podněty a odbornou supervizi této diplomové práce.

Obsah

Seznam použitých zkratk	6
Úvod	7
1 Obecně o majetkových daních	8
1.1 Daň	8
1.2 Ústavní limity zdanění v České republice	8
1.3 Třídění daní	10
1.4 Majetkové daně – charakteristika a členění	11
2 Historický vývoj právní úpravy transferových daní v českých zemích	13
2.1 Transferové daně před 1. 1. 1993	13
2.2 Transferové daně v období od 1. 1. 1993 do 31. 12.2013	15
2.2.1 Dědická daň	15
2.2.2 Darovací daň	17
2.2.3 Daň z převodu nemovitostí	18
3 Současná právní úprava transferových daní v České republice	20
3.1 Daň z nabytí nemovitých věcí	20
3.1.1 Předmět daně z nabytí nemovitých věcí	20
3.1.2 Základ, sazba a výpočet daně z nabytí nemovitých věcí	27
3.1.3 Poplatníci daně z nabytí nemovitých věcí	31
3.1.4 Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí	33
3.1.5 Daňové příznání k dani z nabytí nemovitých věcí a její placení	34
3.1.6 Zánik daňové povinnosti	37
3.1.7 Problematika zdaňování převodů účastí v obchodních korporacích – share deal	37
3.2 Zdanění bezúplatných nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem	40
3.2.1 Zdanění nabytí vlastnického práva k nemovité věci děděním	40
3.2.2 Zdanění nabytí vlastnického práva k nemovité věci darováním	40
3.3 Vyhodnocení vývoje právní úpravy transferových daní v České republice	42

4	Transferové daně ve vybraných státech Evropské unie	43
4.1	Německo.....	43
4.1.1	Dědická a darovací daň	43
4.1.2	Daň z nabytí nemovitých věcí.....	44
4.2	Polsko	44
4.2.1	Dědická a darovací daň	44
4.2.2	Daň z nabytí nemovitých věcí.....	46
4.3	Španělsko	46
4.3.1	Dědická a darovací daň	46
4.3.2	Daň z nabytí nemovitých věcí.....	49
4.4	Velká Británie	49
4.4.1	Daň dědická.....	49
4.4.2	Daň z nabytí nemovitých věcí.....	50
4.5	Korelace vývoje úpravy transferových daní mezi vývojem v České republice a ve vybraných členských státech Evropské unie	50
	Závěr	52
	Seznam použitých zdrojů	54
	Abstrakt	57
	Abstract	57
	Klíčová slova	58
	Keywords	58

Seznam použitých zkratk

Ústava	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
LZPS	Usnesení České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky
OZ 1964	Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
ZDDDPN	Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2013
ZDNOV	Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Předmětem mojí diplomové práce je problematika daňových povinností spojených s nabytím vlastnického práva k nemovitým věcem, resp. tzv. transferových (převodových) daní. Vzhledem k tomu, že o tom kdo je vlastníkem nemovité věci, resp. kdo ji od koho a za jakých podmínek nabyl do svého vlastnictví, má stát přehled v rámci jím vedených evidencí, státu se tyto majetkové daně dobře spravují a není prakticky možno je obcházet a tím pádem tedy u nich nevznikají daňové úniky, jsou tyto daně tradičním zdrojem příjmů státního rozpočtu, byť ve srovnání s minulostí jsou dnes spíše příjmem pro státní rozpočet doplňkovým.

Tyto daně byly dlouhou dobu upraveny v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Tento tzv. zákon o trojdani upravoval daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí. Byl zrušen v souvislosti s přijetím NOZ a rekodifikací soukromého práva zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Daň dědická a daň darovací byla integrována do předmětu daně z příjmů.

Cílem mojí práce bude prostřednictvím analýzy platné právní úpravy transferových daní v České republice vytvořit objektivní náhled na tuto problematiku, včetně posouzení toho nakolik se případně podařilo odstranit nedostatky předešlé právní úpravy. Z tohoto důvodu má práce obsahovat i základní popis předešlých právních úprav transferových daní. Součástí mé práce bude i komparace úprav těchto daní ve vybraných členských státech Evropské unie, a to konkrétně Německa, Polska, Španělska a Velké Británie.

Ve své diplomové práci budu vycházet především ze zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, předpisů souvisejících a důvodových zpráv k nim, judikatury, odborné literatury a odborných článků vztahujících se k této tématice. Při zpracování použiji především metody vědecké analýzy (spolu s metodami logického a gramatického výkladu). V částech práce, kde považuji za nutné vysvětlit určité pojmy vztahující se k této problematice, použiji deskriptivní metodu. V závěrečné kapitole své práce se metodou komparace pokusím objasnit, jaké jsou zásadní rozdíly mezi aktuální právní úpravou a úpravou ve vybraných členských státech Evropské unie.

Diplomová práce je rozčleněna do čtyř kapitol. První kapitola se zabývá obecnějšími otázkami majetkových daní. Druhá kapitola pojednává o historickém vývoji právní úpravy transferových daní v českých zemích do 31. 12. 1992 a právní úpravě platné v České republice v období od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2013. Třetí kapitola je neobsáhlejší a věnuje se platné právní úpravě transferových daní v České republice. Čtvrtá kapitola obsahuje právní úpravu transferových daní ve vybraných státech Evropské unie.

1 Obecně o majetkových daních

1.1 Daň

Dříve než se budu zabývat vymezením transferových daní jako jednoho druhu majetkových daní, tak je potřeba něco uvést k daním obecně. Daň je teorií finančního práva definována jako platební povinnost stanovená zákonem, která jako příjem veřejného rozpočtu slouží k úhradě celospolečenských potřeb, přičemž jednotlivým zdaňovaným subjektům není poskytnuto ekvivalentní protiplnění.¹ Kubátová definuje daň, jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu.²

Z výše uvedených definicí dovodíme, že společnými znaky všech daní tedy jsou právní vynutitelnost, neúčelovost a neekvivalentnost. Neúčelovost spočívá v tom, že není předem určeno, na jaký konkrétní veřejný výdaj bude konkrétní daň použita, nýbrž se stane součástí příjmů příslušného veřejného rozpočtu, ze kterého budou financovány různé veřejné potřeby. Neekvivalentnost znamená to, že poplatník daně nemá nárok na protihodnotu, která by odpovídala výši jím zaplacené daně.

1.2 Ústavní limity zdanění v České republice

Zákonodárce při konstruování jednotlivých druhů daní v daňové soustavě musí dbát na soulad daňové legislativy s ústavním pořádkem a mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána, které jsou dle článku 10 Ústavy součástí právního řádu a mají přednost před zákonem. Dle článku 2 odst. 2 LZPS lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který stanoví zákon. Dle článku 4 LZPS povinnost mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Dle článku 11 odst. 1 LZPS má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků stejný zákonný obsah a ochranu. Dle článku 11 odst. 5 LZPS lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Podle článku 1 odst. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a svobod³ má každá fyzická a právnická osoba právo pokojně užívat svůj majetek a nikdo nemůže být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu a za podmínek, které stanoví zákon a obecné zásady mezinárodního práva. Podle článku 1 odst. 2 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a svobod však toto ustanovení nebrání právu států přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut.

¹ BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 154

² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 16

³ Sdělení Federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb.

V této souvislosti se jeví užitečným poukázat na judikaturu Ústavního soudu, která vymezila prostor zákonodárci při stanovování daňových povinností daňovým poplatníkům. „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 peněžních sankcí**. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost (...) Jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžitá sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozici [čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen "Listina"), čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod] (...) **Ústavní přezkum daně, poplatku a peněžité sankce 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 (hypotetickou ilustrací porušení kautel akcesorické nerovnosti by byla úprava odlišující výši daní s ohledem na náboženské vyznání, jež by ve smyslu čl. 3 odst. 1 Listiny byla diskriminační a zároveň by zasáhla do základního práva plynoucího z čl. 15 odst. 1)(...)** Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti **vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek, příp. peněžitá sankce případné dotčení v právu vlastnickém (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení; jinými slovy vyjádřeno, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích **konfiskační dopady** ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.“⁴**

Navíc je v kontextu této práce vhodně zmínit, že i Ústavní soud považuje za ústavně konformní zdaňování převodů nemovitého majetku: „(...) **zdanění převodu nemovitého majetku nebude považováno za svévolné, pokud je možno konstatovat podstatné rozdíly v převodu tohoto typu majetku (tj. nemovitého majetku) a ostatních typů majetku (movitý majetek), které převody majetku v obou skupinách činí nesrovnatelnými**. Nelze totiž naopak, avšak opět z důvodu respektování principu rovnosti, upravovat režim nestejných věcí a nestejných procesů stejně. Zde je třeba zdůraznit, že z hlediska práva je právní existence nemovitých věcí vázána na zápis do katastru nemovitostí, přičemž jeho absence znemožňuje konzumování vlastnického práva. Věci movité ke své existenci takový zápis nepotřebují, a pokud se některé movité věci přesto zapisují do určitých databází, nemá takový zápis konstitutivní význam pro jejich právní existenci. Dělení věcí na nemovité a movité má zásadní význam nejen pro soukromé právo, nýbrž zákonodárce s ním spojuje i významné konsekvence ve veřejném právu.

⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 18. srpna 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03

Nemovitosti mají také nezastupitelný hospodářský význam a jsou samozřejmě i dobře uloženým kapitálem. Možnosti reálného využívání všech funkcí nemovitostí napomáhá stát tím, že plní své povinnosti např. při vytváření a ochraně veřejného pořádku nebo podporou rozvoje obecného blahobytu. (...) Stát na ni i na ochranu majetku před vnějším nebezpečím vynakládá nemalé prostředky (...) Protože se tak vlastníků nemovitostí dostává z činnosti státu určitého prospěchu, není možno hovořit o nelegitimitě jejich zdanění, a to různými formami (na prvním místě plní tuto funkci samozřejmě daň z nemovitostí. (...)) Daňové rozlišování při převodu věcí movitých a věcí nemovitých vychází z podstatných rozdílů, jimiž se nemovité věci odlišují od věcí movitých, a proto se odlišný daňový režim spojený s jejich převodem nepřičí principu neakcesorické rovnosti“⁶

Dále bych rád poukázal na to, že v daňovém právu platí zásada v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu (neboli „in dubio pro libertate“). Tuto zásadu dovedl v mnoha svých rozhodnutích Nejvyšší správní soud. Například v jednom ze svých rozhodnutí zmiňuje, že „v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo mezery v zákoně umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik **jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně**, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřijatelnou libovůli zákonodárce)“⁶ Jsou tedy kladeny na zákonodárce poměrně vysoké požadavky na určitost daňové legislativy.

1.3 Třídění daní

Daně lze třídit (klasifikovat) podle různých hledisek. Pro účely této práce uvedu dvě, které považuji za nejdůležitější. Nejzákladnější klasifikace podle vazby na důchod (příjem) poplatníka je rozdělení na daně přímé a daně nepřímé.⁷ „Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt.“⁸ Mezi přímé daně řadíme majetkové daně a daně z příjmů. „U daní nepřímých se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt.“⁹ Mezi nepřímé daně řadíme spotřební daně, energetické daně a daň z přidané hodnoty. Daně lze rovněž klasifikovat podle jejich předmětu (objektu) na daně ze spotřeby, daně z příjmů a majetkové daně.

⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 56

⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. července 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005

⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 16

⁸ Tamtéž

⁹ Tamtéž

1.4 Majetkové daně – charakteristika a členění

Majetkové daně jsou, jak již bylo výše uvedeno, řazeny mezi přímé daně. Jsou vyměřovány poplatníkovi na základě jeho majetku. Poplatník nemá možnost vyhnout se jejich placení, jsou nepřenosné.¹⁰ Jsou daněmi in rem, protože se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka. Jsou odváděny na základě vlastnictví nebo nabytí majetku a nejsou žádným způsobem závislé na výši příjmu poplatníka.¹¹

Z hlediska daňové teorie část ekonomů je toho názoru, že teoretické zdůvodnění zdaňování majetku neexistuje, a že majetková daň představuje minimálně dvojí zdanění téhož.¹² Vychází se z toho, že majetek je pořízen za peněžní příjem, který už byl zdaněn dani z příjmů. I přesto se však uznává opodstatněnost majetkových daní. Za hlavní důvody pro zdanění majetku lze najít u principu užitku a u principu schopnosti daňové úhrady.¹³ Princip užitku při ukládání majetkových daní spočívá v tom, že veřejné služby, vybudování infrastruktury, osvětlení, atd. zvyšují hodnotu nemovitých věcí.¹⁴ Princip schopnosti daňové úhrady spočívá v tom, že majetkové daně doplňují zdanění příjmů a spotřeby, v tom smyslu, že rozdělní majetku ve společnosti není rovnoměrné a tedy výše majetkových daní, které poplatník odvede, je různá a závisí na hodnotě jeho majetku. Mají-li dva poplatníci stejný příjem, ale jeden z nich má větší majetek, jeví se z pohledu horizontální daňové spravedlnosti, aby ten poplatník s větším majetkem zaplatil větší daň.¹⁵

Základním kritériem, podle kterého se třídí majetkové daně, je frekvence jejich placení. Z tohoto hlediska rozlišujeme pravidelné majetkové daně a nepravidelné (jednorázové) majetkové daně, někdy též nazývané daně transferové.¹⁶ Pravidelné majetkové daně zahrnují daň z nemovitostí, daň z čisté hodnoty majetku.

Daně z nemovitostí se vyměřuje dopředu na každý rok. Daň z čistého majetku je vyměřována v cyklu několika let a jejím předmětem je nejen vlastnictví nemovitostí, ale i starožitností, cenných papírů, obrazů, uměleckých sbírek, atd.¹⁷ Základem této daně je hodnota majetku po odečtení dluhů s tímto majetkem souvisejících.

¹⁰ ANDRLÍK, Břetislav. Transferové daně v zemích Evropské unie. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010, s. 15

¹¹ Tamtéž, s. 15

¹² ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 160

¹³ Tamtéž, s. 161

¹⁴ Tamtéž, s. 162

¹⁵ Tamtéž, s. 162

¹⁶ ANDRLÍK, Břetislav. Transferové daně v zemích Evropské unie. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010, s. 16, shodně ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2008, s. 162

¹⁷ ANDRLÍK, Břetislav. Transferové daně v zemích Evropské unie. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010, s. 19, shodně ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2008, s. 162 - 163

V případě nepravidelných (jednorázových) majetkových daní je předmětem daně změna v osobě vlastníka zdaňovaného majetku. Může se tak stát darováním, děděním, prodejem.¹⁸ Podle těchto hledisek rozlišujeme daně z kapitálových výnosů, daně z kapitálových transakcí a daně z kapitálových transferů.¹⁹ Daně z kapitálových výnosů zdaňují rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou majetkového aktiva. V daňových systémech mnoha států jsou součástí základu osobních důchodových daní a tak tomu je i v České republice.²⁰ Daně z kapitálových transferů zdaňují bezúplatné nabytí majetku a zahrnují tak daň dědickou a daň darovací. Daň dědická může mít někdy i podobu pozůstalostní daně, kdy se platí daň z celé pozůstalosti. Daň dědickou platí naopak jen dědic ze svého dědického podílu.²¹ Daně z kapitálových transakcí zdaňují úplatný převod majetku na jinou osobu - nejčastěji prodejem²²

¹⁸ ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 163

¹⁹ Tamtéž s. 163 shodně ANDRLÍK, Břetislav. Transferové daně v zemích Evropské unie. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010, s. 20

²⁰ ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 163

²¹ ANDRLÍK, Břetislav. Transferové daně v zemích Evropské unie. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010, s. 20

²² Tamtéž s. 20

2 Historický vývoj právní úpravy transferových daní v českých zemích

Transferové daně mají v českých zemích dlouhodobou tradici. Pro účely této práce bych se nejdříve zaměřil na období od konce druhé světové války do 31. 12. 1992 a posléze na období od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2013. Právní úprava transferových daní od 1. 1. 2014 bude předmětem samostatné kapitoly.

2.1 Transferové daně před 1. 1. 1993

Předchůdcem dnešních převodových daní byly notářské poplatky z dědictví, darování a převodu nemovitostí. Ty byly zavedeny s účinností od 1. 7. 1957 zákonem č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích. Bližší vymezení základu a sazby poplatků vymezovalo nařízení ministra financí č. 30/1957 Sb., kterým se prováděl zákon o notářských poplatcích. Tato právní úprava platila až do konce března 1964, kdy byla nahrazena zákonem č. 24/1964 Sb., o notářských poplatcích. Prováděcí vyhláškou ministerstva financí č. 25/1964 Sb. byl stanoven konkrétní sazebník notářských poplatků. Poslední právní úpravou předcházející zákonu č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu z nemovitostí byl zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích a vyhláška ministerstva financí č. 150/1984 Sb., kterou se prováděl zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích a to s účinností od 1. 1. 1985. V následujícím textu bych se zaměřil právě na právní úpravu z osmdesátých let minulého století. Pokud ze souvislostí neplyne něco jiného, mám na mysli § právě této právní úpravy.

Na začátek je třeba upozornit na jeden důležitý fakt a to, že tzv. střední občanský zákoník²³ s účinností od 1. 1. 1951 opustil ve vztahu k nabývání vlastnického práva k nemovitým věcem smlouvou intabulační princip, který spočívá v tom, že vlastnické právo k nemovité věci převedené na základě smlouvy se nabývá až zápisem do veřejného seznamu, ve kterém je daná nemovitá věc evidována. Tímto veřejným seznamem byly do 31. 12. 1950 pozemkové knihy vedené tehdejšími okresními soudy a od 1. 1. 1993 jím je katastr nemovitostí, který vedou správní orgány – katastrální úřady. Střední občanský zákoník stanovil, že vlastnické právo k nemovité věci se nabývá již samotnou účinností smlouvy a samotný zápis do pozemkové knihy má již toliko deklaratorní význam. Tato zásada byla od 1. 1. 1957 ve vztahu ke smluvnímu nabývání nemovitých věcí modifikována již zmíněným zákonem č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích, který v ustanovení § 18 odst. 1 jako *lex specialis* k střednímu občanskému zákoníku stanovil, že právní úkon o převodu majetku, ze kterého se platí poplatek z darování nebo poplatek z převodu,

²³ Zákon č. 141/1950 Sb., občanský zákoník

vyžaduje ke své platnosti, aby byl u notářství zapsán do poplatkového rejstříku (registrace). Na tomto registračním principu nezměnil nic ani občanský zákoník z roku 1964²⁴, který v § 134 odst. 2 stanovil, že k převodu nemovitosti je třeba registrace státním notářstvím, a že vlastnictví přechází registrací smlouvy. Z těchto skutečností tedy dovozují, že tehdejší notářské poplatky měly kromě funkce daňové i funkci, kterou od 1. 1. 1993 plní správní poplatek za přijetí návrhu na zahájení řízení o povolení vkladu do katastru nemovitostí²⁵

Zákon o notářských poplatcích rozděloval poplatníky pro určení sazby poplatku do tří skupin podle stupně příbuznosti ve vztahu k jejich právnímu předchůdci. První skupinu tvořili manžel, děti, vnuci a rodiče. Druhou skupinu tvořili sourozenci, prarodiče a osoby, které s převodcem nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem nebo smrtí zůstavitele ve společné domácnosti, a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na převodce nebo zůstavitele. Třetí skupinou byly ostatní osoby.

Předmětem notářského poplatku z darování bylo bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jiným způsobem než smrtí občana. Základem poplatku u nemovitostí byla zjištěná cena. Poplatníkem byl nabyvatel, převodcem byl ručitelem. Sazba poplatku byla pro první skupinu 1% ze základu, nejméně však 100 Kčs, pro druhou skupinu 5% ze základu poplatku, nejméně však 200 Kčs, pro třetí skupinu 20% ze základu poplatku, nejméně však 300 Kčs.

Předmětem notářského poplatku z dědictví bylo nabytí majetku děděním a jiné bezúplatné nabytí majetku úmrtím občana. Základem byla cena nabytého majetku sníženého o dluhy zůstavitele a ceny jiných povinností uložených v řízení o dědictví. Byla-li součástí nabytého majetku nemovitost byla touto cenou zjištěná cena. Poplatníkem byl nabyvatel. Sazba poplatku byla pro první skupinu 1% ze základu, nejméně však 100 Kčs, pro druhou skupinu 5% ze základu poplatku, nejméně však 200 Kčs, pro třetí skupinu 20% ze základu poplatku, nejméně však 300 Kčs.

Předmětem notářského poplatku z převodu nebo přechodu nemovitostí byl úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti a úplatný přechod práva osobního užívání k pozemku. V případě směny nemovitostí se to považovalo za jeden převod. Poplatek se vybíral z převodu nemovitosti, jejíž zjištěná cena byla vyšší. Základem poplatku byla zjištěná cena nemovitosti. Poplatníkem byl převodce. Nabyvatel byl ručitelem. V případě nabytí nemovitosti prodejem při soudním výkonu rozhodnutí byl poplatníkem nabyvatel. Při směně nemovitostí byli povinni platit poplatek převodci a nabyvatelé společně a nerozdílně. Sazba poplatku byla pro první skupinu 1%

²⁴ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 1992

²⁵ Položka č. 120 písm. a) sazebníku – příloha k zákonu č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

ze základu poplatku, nejméně však 100 Kčs, pro druhou skupinu 5% ze základu poplatku, nejméně však 200 Kčs, pro třetí skupinu 5% ze základu poplatku, nejméně však 300 Kčs.

2.2 Transferové daně v období od 1. 1. 1993 do 31. 12.2013

K 1. 1. 1993 bylo zákonem č. 264/1992 Sb., kterým se mění a doplňuje občanský zákoník, zrušuje zákon o státním notářství a o řízení před státním notářstvím (notářský řád) a mění a doplňují některé další zákony, zrušeno státní notářství a ustanovení § 133 odst. 2 OZ 1964 změněno tak, že převáděla-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývalo se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů. Byl tak opět zaveden intabulační princip ve vztahu k nabývání vlastnického práva k nemovitým věcem. Agendou zápisů vlastnických práv k nemovitým věcem se začaly zabývat katastrální úřady a byl zaveden správní poplatek za přijetí návrhu na zahájení řízení o povolení vkladu do katastru nemovitostí. Zároveň nabyl účinnosti ZDDDPN, který komplexně upravoval transferové daně v daňové soustavě nového státu. Tento zákon rozděloval poplatníky pro určení sazby daně do tří skupin podle stupně příbuznosti ve vztahu k jejich právnímu předchůdci. První skupinu tvořili příbuzní v řadě přímé a manželé. Druhou skupinu tvořili příbuzné v řadě pobočné, a to sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety, manželé dětí, děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které s nabyvatelem, dárce nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem nebo smrtí zůstavitele ve společné domácnosti, a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele, dárce nebo zůstavitele. Třetí skupinou byly ostatní fyzické a právnické osoby.

2.2.1 Dědická daň

Předmětem dědické daně bylo nabytí majetku děděním, do kterého byl zahrnut nemovitý majetek a movitý majetek. Pojem nemovitý majetek zahrnoval věci nemovité ve smyslu § 119 odst. 2 OZ 1964, kterými byly pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Dále to této kategorie patřily i byty a nebytové prostory ve vlastnictví podle zvláštního zákona.²⁶ Pod pojmem movitý majetek byly rozuměny zaprvé věci movité dle § 119 odst. 1 OZ 1964, tj. veškeré věci, které nemají povahu věcí nemovitých (nábytek, automobil, obrazy, šperky, atd.). Zadruhé zde spadaly cenné papíry podle zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, tj. akcie, dluhopisy, zatímní listy, podílové listy, investiční kupóny, opční listy, směnky, šeky, náložné listy, skladištní listy, zemědělské skladní listy a jiné listiny, které byly zvláštními právními předpisy prohlášeny za

²⁶ Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům, ve znění pozdějších předpisů

cenné papíry. Zatřetí tato kategorie zahrnovala peněžní prostředky v české a cizí měně. Začtvrté sem patřily pohledávky vůči fyzickým a právnickým osobám, jejichž předmětem mohlo být jak peněžní, tak nepeněžní plnění, pokud pohledávky nezanikaly smrtí zůstavitele dle § 525 OZ 1964.²⁷ Zapáté sem patřily majetková práva a jiné majetkové hodnoty. Mezi majetková práva patřila zejména věcná břemena podle § 151n a násl. OZ 1964, která spočívala v omezení vlastníka nemovité věci ve prospěch někoho jiného tak, že byl povinen něco trpět, něčeho se zdržet, nebo něco konat. Dále například majetková práva vyplývající z průmyslových práv.²⁸ Mezi jiné majetkové hodnoty patřily například podíly v obchodních společnostech a v družstvech.

Základem dědické daně se rozuměla cena majetku nabytého jednotlivým dědicem, která se stanovila v dědickém řízení, snižená o prokázané dluhy zůstavitele, které přešly na dědice, dále snižená o cenu majetku osvobozeného od daně dědické, o přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele, o odměnu a hotové výdaje notáře pověřeného soudem k úkonům v řízení o dědictví a cenu jiných povinností uložených v řízení o dědictví a dědickou dávku prokazatelně zaplacenou jinému státu, byl-li majetek předmětem daně jak v cizině, tak v tuzemsku. Výše uvedené dluhy a náklady se odečítaly ve výši odpovídající poměru mezi dědicem zděděného majetku, který není od daně osvobozen, a celkové hodnoty majetku nabytého jednotlivým dědicem. Tato konstrukce základu daně se nazývá poměrný odpočet.²⁹

Poplatníkem dědické daně byl dědic, který nabytí dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto právních důvodů podle pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, jímž bylo řízení o dědictví skončeno.

Sazba dědické daně byla klouzavě progresivní a její velikost závisela na zařazení dědice do skupiny dle příbuzenského poměru k zůstaviteli a rovněž na výši základu daně. U poplatníků zařazených do třetí skupiny začínala sazba 7 % u základu daně do 1 mil Kč a končila na 40% ze základu přesahujícího 50 mil Kč. Mezi těmito sazbami bylo ještě 8 různých sazeb daně. Při výpočtu daně dědické se výsledná částka vynásobila koeficientem 0,5.

Velmi důležité je zmínit otázku osvobození od daně dědické. Bylo osvobozeno nabytí majetku státem nebo veřejnými vysokými školami; nabytí majetku určeného na financování v oblasti kultury, školství, vědy, výzkumu, sportu a zdravotnictví; dědictví nabyté církvemi, nadacemi a obecně prospěšnými fondy. Zákonem č. 169/1998 Sb. bylo s účinností od 15. srpna 1998 osvobozeno nabytí majetku děděním mezi osobami zařazenými v první skupině. Zákonem č. 261/2007 Sb. bylo s účinností od 1. 1. 2008 osvobozeno od daně dědické nabytí majetku děděním mezi osobami zařazenými ve druhé skupině. Dále bylo osvobozeno od dědické daně

²⁷ ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010, s. 64

²⁸ Tamtéž s. 64

²⁹ Tamtéž s. 66

nabytí movitých věcí osobní potřeby u fyzických osob, pokud tyto věci po dobu 1 roku před nabytím nebyly součástí obchodního majetku zůstavitele, jakož i podílů dědiců vyplácených z tohoto majetku a podílů odvozených ze společného jmění manželů zaniklého v důsledku úmrtí jednoho z nich, pokud cena tohoto majetku nepřevyšuje u osob třetí skupiny 20 000 Kč u každého jednotlivého poplatníka a nabytí vkladů na účtech u bank (s výjimkou vkladů na účtech zřízených pro podnikatelské účely), peněžních prostředků v české nebo cizí měně a cenných papírů, jakož i podílů dědiců vyplácených z tohoto majetku a podílů odvozených ze společného jmění manželů zaniklého v důsledku úmrtí jednoho z nich, pokud úhrnná částka všech těchto hodnot nepřevyšovala u osob třetí skupiny 20 000 Kč u každého jednotlivého poplatníka.

2.2.2 Darovací daň

Předmětem darovací daně bylo bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Tímto právním úkonem byla převážně darovací smlouva podle § 628 až § 630 OZ 1964. Majetkem se pro účely tehdejšího zákona rozuměly nemovitosti a movitý majetek, ve stejném vymezení jak jsem to popsal u daně dědické, a tzv. jiný majetkový prospěch, což znamenalo majetkový prospěch či zvýhodnění bez určitého protiplnění, např. smlouva o výpůjčce, bezúročná smlouva o půjčce, prominutí dluhu a další majetkové prospěchy, které nebyly předmětem daně z příjmů.³⁰ Bylo-li současně s bezúplatným převodem nemovitosti též bezúplatně zřízeno právo odpovídající věcnému břemeni nebo právo, jehož obsahem je opětuující se plnění obdobné věcnému břemeni, bylo i takto zřízené právo předmětem daně darovací.

Základem daně darovací byla cena majetku snížená o prokázané dluhy a náklady na jiné povinnosti, které se vázaly k předmětu daně, clo a daně zaplacené z movitého daru při dovozu z ciziny. Cenou majetku byla cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku.

Poplatníkem daně darovací byl nabyvatel; při bezúplatném poskytnutí majetku fyzickou osobou, která má trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnickou osobou, která má sídlo v tuzemsku, fyzické osobě, která nemá trvalý pobyt v tuzemsku, nebo právnické osobě, která nemá sídlo v tuzemsku, byl poplatníkem daně darovací vždy dárce. Nebyl-li dárce poplatníkem, byl ručitelem.

Sazba daně darovací byla stejná jako u daně dědické s tím, že se daň při výpočtu nevnásobovala koeficientem 0,5.

V otázce osvobození od daně dědické odkazují na část pojednávání o dani dědické, neboť toto osvobození bylo ve stejném rozsahu. K tomu ještě u daně darovací doplňují, že bylo od daně osvobozeno příležitostné bezúplatné nabytí movitého majetku a jiného majetkového prospěchu, jehož hodnota nepřesáhla 3 000 Kč.

³⁰ ANDRLÍK, Břetislav. Transferové daně v zemích Evropské unie. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010, s. 72

2.2.3 Daň z převodu nemovitostí

Předmětem daně z převodu nemovitostí byl úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem byl předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod podílu nebo části podílu, o který se snížila hodnota podílu převodce, který měl před vypořádáním. Podílem spoluvlastníka se přitom pro účely daně z převodu nemovitostí rozuměl souhrn hodnot všech jeho podílů na nemovitostech, které jsou předmětem vypořádání. Předmětem daně z převodu nemovitostí byl rovněž úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy došlo následně k odstoupení od smlouvy a převod vlastnictví k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva nebo přechod vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s postoupením pohledávky. Došlo-li k výměně nemovitostí, považovaly se jejich vzájemné převody za jeden převod. Daň se vybrala z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu byla daň vyšší.

Základem daně z převodu nemovitostí byla cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu³¹, platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, byla-li cena nemovitosti sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná; rozdíl cen nepodléhal dani darovací. Byla-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, byla základem daně cena sjednaná. Toto byl nejčastější způsob určování základu této daně, protože se jednalo o nabytí vlastnického práva k nemovitosti na základě smlouvy. V případě kdy docházelo k přechodu vlastnického práva k nemovitosti, tj. nový vlastník nabýval vlastnické právo bez souhlasu dosavadního vlastníka, např. v dražbě při soudním výkonu rozhodnutí, byla základem daně cena dosažená v této dražbě.

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí byl převodce (prodávající); nabyvatel byl v tomto případě ručitelem. Nabyvatel byl poplatníkem, šlo-li o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí nebo exekuci, vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě anebo o nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, v souvislosti s postoupením pohledávky, při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací. Převodce i nabyvatel byli poplatníky, šlo-li o výměnu nemovitostí; převodce a nabyvatel byli v tomto případě povinni platit daň společně a nerozdílně. Šlo-li o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů, byl každý z manželů samostatným poplatníkem a jejich podíly byly stejné. V případě podílových spoluvlastníků byl každý spoluvlastník samostatným poplatníkem a platil daň podle velikosti svého podílu.

³¹ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů

Sazba daně z převodu nemovitostí byla od 1. 1. 1994 stanovena jako poměrná lineární ve výši 5 %. Od 1. 1. 2004 byla snížena na 3 % a od 1. 1. 2013 byla zvýšena na 4%.

Mezi dvě nejvýznamnější osvobození od daně z převodu nemovitostí patřila věcné osvobození u nových staveb a věcné osvobození v případě vkladu nemovité věci do základního kapitálu obchodní společnosti nebo do družstva.

Od daně z převodu nemovitostí byl osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví ke stavbě, která byla novou stavbou, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo byla dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a tato stavba nebyla dosud užívána. Dále byl od daně z převodu nemovitostí osvobozen úplatný převod nebo přechod vlastnictví k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou, provedenou formou vestavby a tento byt nebyl dosud užíván. Jednalo-li se o převod bytu podle zákona o vlastnictví bytů³², bylo podmínkou výše uvedeného osvobození, aby převodcem byla fyzická či právnická osoba, jejíž podnikatelskou činností byla výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo musela být převodcem obec.

Od daně z převodu nemovitostí byly osvobozeny vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva podle obchodního zákoníku nebo podle právního řádu jiného evropského státu, měla-li tato obchodní společnost nebo družstvo sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu. Toto osvobození se však neuplatnilo, pokud do pěti let od vložení nemovité věci zanikla účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu a nemovitost mu nebyla vrácena, ledaže zanikla jeho účast smrtí.

³² Zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů

3 Současná právní úprava transferových daní v České republice

Obsahem této kapitoly bude rozbor platné právní úpravy zdaňování převodů a přechodu vlastnického práva k nemovitým věcem. K 1. 1. 2014 v souvislosti s nabytím účinnosti NOZ došlo k zásadní změně daňového systému v České republice. Byl zrušen ZDDDPN. Daň dědická a darovací byla integrována do předmětu daně z příjmů. Daň z převodu nemovitostí byla nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí, a tak budou i napříště zdaňovány úplatné převody a přechody vlastnického práva k nemovitým věcem. Nejprve tedy budu v této kapitole rozebírat daň z nabytí nemovitých věcí a posléze i bezúplatné převody a přechody vlastnického práva k nemovitým věcem. Závěr této kapitoly je věnován vyhodnocení vývoje právní úpravy transferových daní v České republice

3.1 Daň z nabytí nemovitých věcí

Daň z nabytí nemovitých věcí je komplexně upravena v zákonném opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. ZDNV se člení na tři části. První část se zabývá samotnou daní, druhá část upravuje některé dílčí otázky týkající se správy této daně, část třetí potom společná ustanovení, část čtvrtá upravuje přechodná a zrušovací ustanovení a část pátá stanoví účinnost k 1. 1. 2014. K provedení ZDNV vydalo ministerstvo financí vyhlášku č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

3.1.1 Předmět daně z nabytí nemovitých věcí

Předmět daně z nabytí nemovitých věcí je upraven v § 2 ZDNV. Dříve než vymezím samotný předmět daně z nabytí nemovitých věcí, je třeba se vyjádřit k tomu, jak definuje nemovité věci NOZ, protože tato definice je mnohem širší než jak ji chápal OZ 1964. Podle § 489 NOZ je věcí v právním smyslu vše, co je rozdílně od osoby a slouží potřebě lidí. Zákonodárce se tedy přiklonil k širokému vymezení věcí, které zahrnuje i nehmotné předměty.³³ Dle § 498 NOZ jsou nemovitými věcmi pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením. Nemovitými věcmi jsou ale i věcná práva k pozemku a k podzemním stavbám se samostatným účelovým určením (např. zástavní právo, služebnost, atd.). Nemovitými věcmi jsou ale i objekty, o nichž to výslovně prohlásí zákonodárce, např. podle § 1159 NOZ je jednotka³⁴ věc nemovitá. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přemístit z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá. Dle § 506 NOZ je součástí pozemku prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na

³³ ELIÁŠ, Karel. Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou. Ostrava: Sagit, 2012, s. 117

³⁴ Jednotka dle § 1159 NOZ zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné.

pozemku a jiná zařízení (dále jen „stavba“) s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech. Zákonodárce se tak vrátil k tradičnímu principu superficies solo cedit.³⁵ Situace, kdy za předešlé právní úpravy byl pozemek a stavba na něm zřízená ve vlastnictví odlišných osob, je řešena v přechodných ustanoveních NOZ. Podle § 3055 odst. 1 NOZ stavba spojená se zemí pevným základem, která není podle dosavadních právních předpisů součástí pozemku, na němž je zřízena, a je ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku, se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nestává součástí pozemku a je nemovitou věcí. Totéž platí o stavbě, která je ve spoluvlastnictví, je-li některý ze spoluvlastníků i vlastníkem pozemku nebo jsou-li jen někteří spoluvlastníci stavby spoluvlastníky pozemku.

Vzhledem k tomu ale, že záměrem zákonodárce bylo v zásadě ponechat zdanění úplatných převodů a přechodů vlastnického práva jenom k hmotným nemovitým věcem, je podle § 2 odst. 1 ZDNOV předmětem daně úplatné nabytí vlastnického práva pouze k taxativně vypočteným nemovitým věcem.³⁶ „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), část inženýrské sítě, jednotku, právo stavby a spoluvlastnický podíl na některé z těchto nemovitých věcí.“³⁷ U všech výše uvedených nemovitých věcí musí být splněná podmínka, že se nachází na území České republiky, resp. u práva stavby se musí nacházet na území ČR jím zatížený pozemek, aby došlo ke vzniku předmětu daně. „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.“³⁸

Z věcných práv k věci cizí je předmětem daně pouze právo stavby, protože jeho součástí je stavba, která byla podle předešlé právní úpravy předmětem daně z převodu nemovitostí, protože byla samostatnou nemovitou věcí.³⁹ Právo stavby je upraveno v § 1240 až § 1256 NOZ. Je to věcné právo věci cizí, které může vzniknout jenom k pozemku a jehož obsahem je oprávnění stavebníka⁴⁰ mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. Přitom je nerozhodné, zda se jedná o stavbu již zřízenou nebo dosud nezřízenou. Právo stavby lze zřídit jen jako dočasné a nesmí být zřízeno na více než 99 let. Do předmětu daně je zahrnuto, aby nebyl tento institut

³⁵ ELIÁŠ, Karel. Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou. Ostrava: Sagit, 2012, s. 128

³⁶ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 35

³⁷ Tamtéž, s. 35

³⁸ Tamtéž, s. 35

³⁹ Tamtéž, s. 35

⁴⁰ Oprávněný subjekt z práva stavby

zneužíván k daňové optimalizaci: „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.“⁴¹

Co se týče zdanění úplatného nabytí vlastnického práva k jednotce, je potřeba pojem jednotka vykládat ve smyslu § 56 ZDNOV, to znamená, že do předmětu daně jsou zahrnuty nejenom jednotky vymezené podle NOZ, ale i jednotky, které jsou vymezené podle zákona o vlastnictví bytů, spolu s nimi spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s nimi spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto pozemku.

Předmětem daně je podle § 2 odst. 1 písm. c) ZDNOV také úplatné nabytí vlastnického práva ke spoluvlastnickému podílu na výše vymezených nemovitých věcech. Toto ustanovení bude dopadat na dvě situace a to na podílové spoluvlastnictví a bytové spoluvlastnictví. U podílového spoluvlastnictví je podle § 1121 NOZ každý ze spoluvlastníků úplným vlastníkem svého podílu. Tedy s ním může nezávisle na ostatních spoluvlastnících disponovat. „Z tohoto důvodu budou podíloví spoluvlastníci odpovídat vždy pouze za svůj podíl na nemovité věci. Tzn., že jim vznikne daňová povinnost pouze ke jejich podílu. Bude-li nemovitá věc nabyta do nebo z podílového spoluvlastnictví, bude každý ze spoluvlastníků povinen podat daňové přiznání ke svému podílu a zaplatit daň také jen za svůj podíl.“⁴² V případě bytového spoluvlastnictví umožní tato právní konstrukce zdanit „také úplatné nabytí (rozšíření) podlahové plochy bytu nebo nebytového prostoru z jiného bytu, nebytového prostoru nebo ze společných částí domu a tomu případně odpovídající nabytí podílu na společných částech nemovité věci, resp. jeho zvýšení, 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. 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.“⁴³

Výše uváděný pojem „nabytí vlastnického práva k nemovité věci“ je nutné vykládat ve smyslu fikce uvedené v § 3 ZDNOV. Za nabytí vlastnického práva k nemovité věci se 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. První případ, na který výše uvedená fikce dopadne, bude situace, kdy stavba, která byla podle § 3055 NOZ samostatnou nemovitou věcí, neboť byla ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku, a která se ex lege podle § 3058 odst. 1 NOZ

⁴¹ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 36

⁴² Tamtéž, s. 36

⁴³ Tamtéž, s. 36

stane součástí tohoto pozemku, nabyde-li jí jeho vlastník.⁴⁴ Tato fikce se dále uplatní při zániku práva stavby, kdy se stavba, jehož byla součástí, stane ex lege k okamžiku jeho zániku součástí pozemku, na kterém byla umístěna. Podle § 1255 NOZ není-li nic jiného ujednáno, dá vlastník stavebního pozemku stavebníkovi při zániku práva stavby uplynutím doby, na kterou bylo zřízeno, za stavbu náhradu. Náhrada činí polovinu hodnoty stavby v době zániku práva stavby, ledaže si strany ujednají jinak. Toto ustanovení je dispozitivní, a proto lze poskytnutí náhrady za stavbu smluvně vyloučit. Předmětem daně bude jen situace, kdy bude ona náhrada poskytnuta.⁴⁵ Poslední případ, kdy se tato fikce uplatní, bude situace, kdy bude na pozemku neoprávněně zřízena stavba a ta se poté ex lege stane součástí pozemku. To ale jenom za podmínky, že za tuto stavbu bude poskytnuta náhrada. Bude-li situace řešena např. odstraněním stavby nebo přikázáním pozemku do vlastnictví zřizovatele stavby nebude nabytí stavby vlastníkem pozemku úplatné, a nebude tudíž předmětem daně.⁴⁶ Do předmětu daně zákonodárce zařadil i způsoby nabytí vlastnického práva k nemovité věci, které jsou vymezeny v § 2 odst. 2 ZDNV. Rozsah předmětu daně je limitován taxativním výčtem nemovitých věcí uvedeným v § 2 odst. 1 ZDNV.⁴⁷ Mezi tyto způsoby nabytí vlastnického práva k nemovité věci zákonodárce zařadil zajišťovací převod práva a úplatné postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva. U obou těchto zajišťovacích institutů, byť v některých případech na časově omezenou dobu, dochází k převodu vlastnického práva k nemovité věci, a z tohoto důvodu jsou zahrnuty do předmětu daně, aby nevznikal prostor k daňové optimalizaci.⁴⁸

Podle § 2040 odst. 1 NOZ smlouvou o zajišťovacím převodu práva zajišťuje dlužník nebo třetí osoba dluh tím, že věřiteli dočasně převede své právo. Podle § 2041 NOZ týká-li se zajišťovací převod práva věci zapsané ve veřejném seznamu, vzniká zajištění zápisem do tohoto seznamu. Do veřejného seznamu se zapíše i dočasná povaha zajišťovacího převodu práva. Podle § 2040 odst. 2 NOZ se má za to, že zajišťovací převod práva je převodem s rozvazovací podmínkou, že dluh bude splněn. NOZ tedy výslovně připouští sjednat zajišťovací převod práva jako fiduciární. Pokud, ale nebude nic jiného sjednáno, bude zajišťovací převod práva převodem s rozvazovací podmínkou, že dluh bude splněn. Podle § 2044 odst. 1 NOZ není-li zajištěný dluh splněn, stane se převod práva nepodmíněným a dlužník předá věřiteli vše, co je nutné k plnému výkonu převedeného práva. Pokud však dojde ke splnění dluhu zajištěného zajišťovacím převodem vlastnického práva k nemovité věci, může podle § 55 odst. 1 písm. f) ZDNV dojít k zániku daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí. Podle § 55 odst. 1 písm. f) ZDNV

⁴⁴ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 37

⁴⁵ Tamtéž, s. 37

⁴⁶ Tamtéž, s. 37

⁴⁷ PELC, Vladimír. Daň z nabytí nemovitých. 1. vydání. Praha: Vydavatelství Leges, 2014, s. 63

⁴⁸ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 38

daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí zaniká v případě zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci s výjimkou případu, kdy se převod tohoto práva stane nepodmíněným. Podmínkou, aby došlo k tomuto zániku daňové povinnosti, je kumulativní splnění dvou podmínek. První spočívá v tom, že vlastníkem nemovité věci je původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka. Druhá spočívá v tom, že daňový poplatník skutečnosti uvedené v § 55 odst. 1 písm. f) ZDNL uplatní v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání a v souladu s § 92 odst. 3 DR je i správci daně prokázáno. Daňová povinnost potom zaniká ke dni nabytí účinnosti rozhodnutí správce daně o stanovení daně na základě daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání s tím, že daň lze stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.

Úplatné postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem vlastnického práva k nemovité věci je do předmětu daně zahrnuto, protože podle § 1880 odst. 1 NOZ postoupením pohledávky nabývá postupník také její příslušenství a práva s pohledávkou spojená, včetně jejího zajištění. „Nabývá (postupník, pozn. autor) tedy i vlastnické právo k nemovité věci, které bylo převedeno na postupitele dlužníkem zajišťovacím převodem práva.“⁴⁹

Ustanovení § 54 ZDNL vymezuje další skutečnosti, které nad rámec skutečností stanovených v rámci předmětu daně, zakládají daňovou povinnost ve smyslu § 3 DR. Podle § 54 ZDNL 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.

V souhrnu se jedná o takové 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.“⁵⁰ Zákodárce zvolil tuto konstrukci předmětu daně, protože „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

⁴⁹ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 38

⁵⁰ Tamtéž, s. 82

*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.*⁵¹

Negativně je předmět daně vymezen v § 5 ZDNLV. Podle tohoto ustanovení předmětem daně není nabytí vlastnického práva k nemovité věci prováděním pozemkových úprav⁵², přeměnami obchodních korporací⁵³. Dále předmětem daně není nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která byla poskytnuta jako náhrada při vyvlastnění. Podle vyvlastňovacího zákona⁵⁴ se při vyvlastnění nemovité věci za vyvlastněnou nemovitou věc obecně poskytuje náhrada v penězích v obvyklé ceně nemovité věci. Místo finanční náhrady lze poskytnout vyvlastňovanému jiný pozemek nebo stavbu z majetku vyvlastnitelce.⁵⁵

Jelikož předmětem daně je pouze úplatné nabytí vlastnického práva k taxativně vypočteným nemovitým věcem, zákonodárce pojem úplaty definuje v § 4 ZDNLV. Podle prvního odstavce tohoto ustanovení se úplatou rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžního plnění, které jsou poskytnuty za přijaté plnění. Pojem peněžní prostředek je nutno vykládat ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se tedy o bankovky, mince, bezhotovostní peněžní prostředky a elektronické peníze. Co se týče nepeněžního plnění, může se jednat o plnění ve formě movité nebo nemovité věci, postoupené pohledávce, prominutí dluhu, převzetí dluhu, atd.⁵⁶ Pelc v této souvislosti příležitostně konstatuje, že „*podstatná je dikce ustanovení: Úplata peněžní nebo plnění poskytnuté za přijaté plnění; úplatou tak může být plnění poskytnuté třetí osobě, nikoli daňovému subjektu, pokud takové plnění je poskytnuto právě za přijaté plnění a v souvislosti s ním.*“⁵⁷ Pokud bude úplata spočívat v nepeněžním plnění, bude se oceňovat podle zákona upravujícího oceňování majetku.⁵⁸ Bude-li nemovitá věc poskytnuta jako nepeněžní plnění a zároveň u této nemovité věci bude možné určit její směrnou hodnotu, může poplatník zvolit, že hodnotou nepeněžního plnění je směrná hodnota. Ve kterých případech lze určit směrnou hodnotu nemovité věci a postup jejího stanovení, upravuje § 15 ZDNLV.⁵⁹ Podle § 4 odst. 3 ZDNLV 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 snížená o úplatu, jejíž hodnotu určit lze. Důvodová zpráva

⁵¹ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 82

⁵² Zákon 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

⁵³ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁴ Zákon č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě (zákon o vyvlastnění), ve znění pozdějších předpisů

⁵⁵ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 42

⁵⁶ Tamtéž, s. 41

⁵⁷ PELC, Vladimír. Daň z nabytí nemovitých. 1. vydání. Praha: Vydavatelství Leges, 2014, s. 69

⁵⁸ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁹ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 41

k tomu uvádí, že „*typicky půjde o případy, kdy má nepeněžní plnění, které je poskytováno za předmětnou nemovitou věc, vzniknout až v budoucnu. V takovém případě zákonné opatření Senátu konstruuje fikci, že hodnotou nepeněžního plnění (například obrazu, který má být teprve namalován) je zjištěná cena předmětné (nabývané) nemovité věci.*“⁶⁰

Konečně je třeba poukázat i na ustanovení § 53 ZDNLV podle, kterého 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. Toto ustanovení je speciální vůči ustanovení § 2061 NOZ, podle kterého bylo-li ujednáno, že i dárce bude navzájem obdarován, jedná se o darování jen vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany. K této úpravě zákonodárce přistoupil, aby zamezil obcházení institutu pravé směny právě přes institut vzájemného darování, který by byl v řadě případů daňově příznivější vzhledem k rozsáhlému osvobození bezúplatných příjmů v rámci daně z příjmů.⁶¹ V této souvislosti považuji za vhodné zmínit, že ZDDPN v § 9 odst. 3 stanovil fikci, že vyměňují-li se nemovitosti, považují se jejich vzájemné převody za jeden převod. Daň se dle téhož ustanovení vybírala z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu byla daň vyšší. Nejvyšší správní soud navíc toto ustanovení vykládal tak, že k výměně nemovitostí nemusí dojít toliko jenom na základě směnné smlouvy podle § 611 OZ 1964, ale např. dvou souběžně uzavíraných kupních smluv: „*Rozhodující pro to, aby šlo o výměnu, je to, aby byla zachována příčinná i časová souvislost jednotlivých převodů. V tomto ohledu nelze paušalizovat a apriorně stanovit, jaká může být ještě mezi dílčími převody prodleva a vždy je třeba posuzovat konkrétní skutkovou situaci zvlášť.*“⁶² Zde se podle mého názoru projevovala zásada v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, kterou jsem již v obecné rovině zmínil v první kapitole této práce. ZDDNLV naopak žádný takový zvláštní režim, je-li nabýváno vlastnické právo k nemovitým věcem směnou, resp. výměnou, pro předmět daně neupravuje. Předmětem daně jsou tedy obě nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem takto vzájemně poskytnutých jako nabytí samostatná, vede se o nich samostatné daňové řízení. Tuto změnu hodnotím kladně, neboť více odpovídá zásadě neutrality daňového systému. Rozhodl-li se zákonodárce zachovat zdaňování úplatného nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem, tak v případě výměny nemovitostí dojde u obou stran této transakce ke vzniku předmětu této daně: nabytí vlastnického práva k nemovité věci a děje se tak za úplatu, kterou je v obou případech nepeněžité plnění ve formě nemovité věci. A v neposlední řadě zákonodárce také ve prospěch zvýšení fiskálních příjmů překonal touto novou právní úpravou výše uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

⁶⁰ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 41

⁶¹ Tamtéž, s. 82

⁶² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. května 2011, sp. zn. 2 Afs 2/2011 - 62

3.1.2 Základ, sazba a výpočet daně z nabytí nemovitých věcí

Problematika základu daně z nabytí nemovitých věcí je poměrně složitá. Je upravena v § 10 až § 25 ZDNLV. Dle § 10 ZDNLV je základem daně z nabytí nemovitých věcí nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj. Jednotlivé druhy nabývacích hodnot jsou upraveny v § 11 až § 23 ZDNLV. Uznatelný výdaj je upraven v § 24 ZDNLV a může jím být jenom odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu, je-li tento posudek vyžadovanou přílohou daňové příznání, pokud tento výdaj uplatní poplatník v daňovém příznání nebo v dodatečném daňovém příznání. Vyžadovanou přílohou daňového příznání je tento posudek v případech stanovených v § 36 odst. 1 písm. a) až c) ZDNLV. Jedná se o případy, kdy je nabývací hodnotou zjištěná cena; kdy je nabývací hodnotou sjednaná cena, je-li porovnávána pro účely určení nabývací hodnoty se srovnávací daňovou hodnotou, pro jejíž určení se použila zjištěná cena; nebo kdy je nabývací hodnotou srovnávací daňová hodnota, pro jejíž určení se použila zjištěná cena.

Podle § 11 odst. 1 ZDNLV je nabývací hodnotou sjednaná cena, srovnávací daňová hodnota, zjištěná cena, nebo zvláštní cena. Podle § 11 odst. 2 ZDNLV se nabývací hodnota stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Touto skutečností je nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Vzájemný vztah jednotlivých způsobů určení ceny, resp. hodnoty pro účely určení nabývací hodnoty je stanoven v § 12 ZDNLV.

Podle § 12 odst. 4 ZDNLV lze-li určit zvláštní cenu, je nabývací hodnotou výlučně tato cena. ZDNLV vymezuje případy, ve kterých lze určit zvláštní cenu. Vyjma vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací se vesměs jedná o případy, kdy vlastnické právo k nemovité věci nabývá nabyvatel bez předchozí dohody s předchozím vlastníkem. Formulaci „lze-li určit zvláštní cenu“ je nutné podle důvodové zprávy vykládat široce: „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 zákonné opatření Senátu 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.“⁶³

Nelze-li určit zvláštní cenu, může být podle § 12 odst. 1 písm. b) ZDNLV nabývací hodnotou výlučně sjednaná cena. Podle § 13 ZDNLV se sjednanou cenou pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Případy, kdy je

⁶³ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 51

nabývací hodnotou výlučně sjednaná cena upravuje § 22 ZDNLV. Podle § 22 odst. 1 ZDNLV je sjednaná cena 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. Tuto úpravu zákonodárce odůvodňuje tím, že „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.“⁶⁴ Podle § 22 odst. 2 ZDNLV je sjednaná cena 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. Tyto případy jsou upraveny § 1172 NOZ. Podle § 1172 odst. 1 NOZ má-li jednotka vzniknout nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou domu a nejsou-li v domě jednotky dosud vymezeny, ujednají strany ve smlouvě i vymezení jednotek v domě a vlastník nebo osoba k tomu oprávněná z jiného věcného práva převede na zájemce o nabytí nové jednotky spoluvlastnický podíl k nemovité věci ve velikosti odpovídající velikosti jeho spoluvlastnického podílu jako vlastníka jednotky na společných částech. Podle § 1172 odst. 2 NOZ má-li vzniknout nová jednotka nebo má-li být dosavadní jednotka změněna nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou v domě, kde jsou jednotky již vymezeny, ujednají strany ve smlouvě i změny velikosti spoluvlastnických podílů po vzniku nové jednotky nebo změně dosavadní jednotky a jejich převody tak, aby odpovídaly nově určeným velikostem spoluvlastnických podílů. Ve všech těchto případech 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 nejde o celou nemovitou věc. U té by se zjišťovala nabývací hodnota podle obecných ustanovení.

Nelze-li určit zvláštní cenu, může být podle § 12 odst. 3 písm. b) ZDNLV nabývací hodnotou výlučně také zjištěná cena. Podle § 16 ZDNLV je zjištěnou cenou cena zjištěná podle zákona upravující oceňování majetku.⁶⁵ Případy, kdy je nabývací hodnotou výlučně zjištěná cena upravuje § 23 ZDNLV. 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,⁶⁶
 2. zajišťovacího převodu práva,
 3. úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva,

⁶⁴ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 62

⁶⁵ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁶ § 21d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

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.

Této úpravě lze vytknout to, že nepřipouští v případech stanovených v písm. a) bodech 2 a 3 použití srovnávací daňové hodnoty jako nabývací hodnoty, pro jejíž určení by byla použita směrná hodnota. Samozřejmě jen u nemovitých věcí, u kterých směrnou hodnotu určit lze. Vyžadovat předložení znaleckého posudku určujícího zjištěnou cenu u nemovitých věcí, u nichž lze určit směrnou hodnotu, se mi jeví jako zbytečná administrativní a finanční zátěž pro poplatníky této daně.

Nejčastější nabývací hodnotou jako základ daně však bude u většiny transakcí s nemovitými věcmi sjednaná cena nebo srovnávací daňová hodnota. Podle § 12 odst. 1 písm. a) ZDNLV je nabývací hodnotou sjednaná cena, je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě. Podle § 12 odst. 2 ZDNLV je nabývací hodnotou srovnávací daňová hodnota, je-li vyšší než sjednaná cena. Definice srovnávací daňové hodnoty a pravidla pro její určení jsou upraveny § 14 ZDNLV. Podle § 14 odst. 1 ZDNLV je srovnávací daňová hodnota částka odpovídající 75 % směrné hodnoty, nebo zjištěné ceny. Přičemž dle § 14 odst. 2 ZDNLV si poplatník může zvolit, zda k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu, nebo zjištěnou cenu. Nutno však respektovat ustanovení § 14 odst. 3 ZDNLV podle, kterého se pro určení srovnávací daňové hodnoty použije vždy zjištěná cena, neposkytne-li poplatník údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty, protože podle § 43 odst. 1 ZDNLV je poplatník povinen v daňovém přiznání uvést také údaje nutné k určení směrné hodnoty, jimiž jsou údaje týkající se velikosti, druhu, polohy, účelu, stavu, stáří, vybavení a stavebně technických parametrů nemovité věci. Dále podle ustanovení § 14 odst. 3 ZDNLV bude zjištěná cena vždy použita pro určení srovnávací daňové hodnoty v případech, kdy směrnou hodnotu nelze určit. Podle § 15 odst. 1 ZDNLV 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. § 15 odst. 2 ZDNLV obsahuje speciální ustanovení vůči § 15 odst. 1 ZDNLV a definuje směrnou hodnotu ve vztahu k určitým druhům zemědělských a lesních pozemků, kde směrná hodnota vychází ze zvláštních právních předpisů.⁶⁷ Dle § 15 odst. 3 ZDNLV se směrná hodnota určuje u:

⁶⁷ Například vyhláška Ministerstva zemědělství č. 412/2008 Sb., stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků, ve znění pozdějších předpisů

- 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

Jedná se o nemovité věci, se kterými se často obchoduje na realitním trhu. Správci daně z tohoto důvodu disponují dostatečným množstvím údajů o cenách takovýchto nemovitých věcí v daném místě a srovnatelném časovém období.⁶⁸ Ustanovení § 15 odst. 4 ZDNLV pak vymezuje nemovité věci, u nichž směrnou hodnotu naopak určit nelze. Jedná se o:

- a) lesní pozemek s lesním porostem,
- b) pozemek, který je vodní plochou,
- c) stavbu hromadné garáže a pozemek, jehož součástí je stavba hromadné garáže,
- d) nedokončenou stavbu nebo jednotku a pozemek, jehož součástí je nedokončená stavba.

Dle § 15 odst. 5 ZDNLV je pro určování směrné hodnoty u pozemku při nesouladu mezi druhem pozemku uvedeným v katastru nemovitostí a skutečným stavem rozhodující skutečný stav. Postup určení směrné hodnoty je upraven ve vyhlášce ministerstva financí č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. Tuto právní úpravu určování základu daně hodnotím jako vstřícnou pro poplatníky, protože u většiny běžných realitních transakcí odpadá povinnost opatřovat si a hradit náklady na znalecké posudky určující zjištěnou cenu. Zároveň však poplatníkovi zůstává možnost zvolit si pro určení srovnávací daňové hodnoty zjištěnou cenu, bude-li to pro něj v určitých případech výhodnější. Výhodou pro poplatníka oproti předchozí úpravě daně z převodu nemovitostí je pak to, že v takovém případě může uplatnit v daňovém přiznání nebo v dodatečném daňovém přiznání jako daňově uznatelný výdaj odměnu a náklady prokazatelně zaplacené znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu.

Sazba daně dle § 26 ZDNLV činí 4 %. Sazba daně je tedy poměrná lineární. Daň se vypočte jako součin základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby daně (tj. čísla 0,04).

⁶⁸ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 54

3.1.3 Poplatníci daně z nabytí nemovitých věcí

Určení osoby poplatníka daně je upraveno v § 1 ZDNV. Dle § 1 odst. 1 písm. a) ZDNV je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí převodce vlastnického práva k nemovité věci, jde-li o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou a převodce a nabyvatel se v kupní nebo směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel. V případě převodu vlastnického práva k nemovitým věcem na základě kupních nebo směnných smluv je stejně jako podle předchozí právní úpravy poplatníkem daně převodce.

Nově však zákonodárce smluvním stranám umožnil, aby se dohodly na tom, že bude poplatníkem nabyvatel. Tato dohoda musí být podle znění zákona učiněna v kupní nebo směnné smlouvě. Podle informace Generálního finančního ředitelství je *“ v § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, (dále jen „zákonné opatření“) zcela jednoznačně stanovena forma ujednání mezi převodcem a nabyvatelem, pokud se dohodli, že poplatníkem bude nabyvatel. Ujednání musí být součástí konkrétního právního jednání (konkrétní kupní nebo směnné smlouvy), na základě kterého dochází k nabytí nemovitých věcí, přičemž z této smlouvy musí být zřejmá shoda účastníků na změně osoby poplatníka, nikoli pouze záměr přenést na nabyvatele část povinností v daňovém řízení. Generální finanční ředitelství proto z důvodu jednoznačnosti doporučuje např. takovýto text: **„Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel“**. V současné době se správci daně z nabytí nemovitých věcí setkávají velmi často s nevhodně formulovaným textem při volbě změny poplatníka, a to i ve smlouvách sepsovaných notáři či realitními kancelářemi. Nejčastější jsou např. formulace, že „daň zaplatí nabyvatel“ nebo „daňové příznání podá a daň uhradí nabyvatel“. Takovéto ujednání nelze považovat za ujednání o změně osoby poplatníka ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, neboť plnohodnotné převzetí postavení poplatníka není pouze převzetí povinností placení daně či podání daňového příznání.”⁶⁹* Tento výklad je podle mého názoru nesprávný, neboť je v rozporu se zásadou materiální pravdy, která je vyjádřena v § 8 odst. 3 DŘ. Dle § 8 odst. 3 DŘ správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. V době zpracování této práce (druhá polovina roku 2014) ještě bohužel není k dispozici k této otázce judikatura Nejvyššího správního soudu, popř. Ústavního soudu, která jako jediná může toto ustanovení s konečnou platností závazně vyložit. A konečně je potřeba poukázat na ustanovení § 165 odst. 1 DŘ, podle kterého vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné.

Pokud výše uvedené dohody nebude, bude tedy poplatníkem daně v případě smluvních převodů převodce. Podle § 41 odst. 2 ZDNV je-li poplatníkem převodce vlastnického práva k

⁶⁹ Informace Generálního finančního ředitelství ke změně osoby poplatníka podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2014/informace-ke-zmene-osoby-poplatnika-podl-18605>>

nemovité věci, je nabyvatel tohoto práva ručitelem. Ručení je původem soukromoprávní institut, který slouží k zajištění pohledávky. Je to zajištění ad personam, protože spočívá v tom, že ručitel, který je osobou vždy odlišnou od dlužníka, na sebe vezme povinnost uspokojit pohledávku věřitele, jestliže tak neučiní dlužník. Ručení je ovládáno dvěma zásadami a to zásadou akcesority a subsidiarity. „Z akcesority vyplývá, že závazek ručitele je existenčně závislý na závazku hlavním: zanikne-li pohledávka, jejíž splnění ručitel zajišťuje, zanikne též ručitelův závazek, a to právě jako projev zmíněné akcesority. Subsidiarita ručitelského závazku znamená, že ručitel není zavázán vedle hlavního dlužníka coby společný dlužník, nýbrž je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li dlužník. Ručitel tedy není dlužníkem primárním, nýbrž až sekundárním. Tato skutečnost nemůže být bez vlivu na ručitelský závazek, a to ani v právu daňovém.“⁷⁰ Ručení v daňověprávních vztazích na rozdíl od ručení v soukromoprávních vztazích nevzniká na základě dohody hlavního dlužníka s ručitelem a souhlasu věřitele, nýbrž splněním skutečnosti stanovené v daňověprávní normě, se kterou je spojen vznik ručitelského závazku.

Procesní úprava ručení je obsažena v § 171 až § 172 DŘ. Předpoklady vzniku povinnosti ručitele uhradit nedoplatek⁷¹ jsou stanoveny v § 171 DŘ a jsou to: „marné uplynutí lhůty k úhradě nedoplatku daňovým dlužníkem, upomenutí a marné vymáhání na daňovém dlužníku a doručení písemné výzvy správce daně ručiteli“⁷² „Součástí výzvy je označení stanovené daně, stanovení lhůty, ve které má ručitel bradit a jako příloha též kopie rozhodnutí o stanovení daně. Výzva ručiteli je rozhodnutím s hmotně právními účinky a musí být pravomocná ve lhůtě pro stanovení daně daňovému subjektu.“⁷³ Dle § 172 odst. 1 DŘ ručitel, kterému byla doručena výzva k úhradě nedoplatku, má při placení daní procesní postavení jako daňový subjekt. Dle § 171 odst. 4 DŘ proti výzvě ručiteli se může ručitel odvolat, přičemž včas podané odvolání má odkladný účinek. Dle § 172 odst. 2 DŘ je po oznámení výzvy ručitel oprávněn nahlížet do spisu ohledně nedoplatku, za který ručí, v rozsahu nezbytném pro uplatnění oprávněného prostředku, podání podnětu k použití dozorčího prostředku nebo podnětu k prominutí daně. Do té doby má právo na informaci od správce daně o výši nedoplatku, za který ručí. Dle § 172 odst. 4 DŘ ručiteli, který je v prodlení s úhradou nedoplatku, ke které byl vyzván, nevzniká k tomuto nedoplatku samostatný úrok z prodlení. Stejně pravidlo platí i pro úrok z posečkané částky v případě, že je ručiteli povoleno posečkání.

⁷⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. února 2007, 5 Afs 138/2004

⁷¹ Daňový nedoplatek je dle § 153 DŘ částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatkem je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištění daně.

⁷² MAGSUMOVÁ, Gabriela. Ručení v daních [online]. Daňáři online. 1. 2. 2012 [cit. 22. 8. 2014]. Dostupné na <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d37048v46937-ručení-v-daních/?search_query=\\$index%20=764](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d37048v46937-ručení-v-daních/?search_query=$index%20=764)>.

⁷³ MAGSUMOVÁ, Gabriela. Ručení v daních [online]. Daňáři online. 1. 2. 2012

Podle § 1 odst. 1 písm. b) ZDNLV je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci v ostatních případech. Těmito ostatními případy jsou případy neuvedené § 1 odst. 1 písm. a) ZDNLV, tedy jiné než smluvní úplatné dispozice s nemovitými věcmi.

3.1.4 Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí

Případy osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí jsou upraveny v § 6 až § 9 ZDNLV. Pro účely této práce rozeberu dvě věcná osvobození, u nichž došlo ke změnám oproti předchozí právní úpravě daně z převodu nemovitostí, a které mají dle mého mínění největší dopad na poplatníky této daně.

Dle § 7 odst. 1 ZDNLV je od daně z nabytí nemovitých věcí 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.

Nabytí vlastnického práva k výše vyjmenovaným nemovitým věcem je podle § 7 odst. 2 ZDNLV od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno pouze tehdy, dojde-li k němu nejpozději do pěti let ode dne, od kterého lze podle stavebního zákona novou stavbu, nově vzniklou jednotku nebo jednotku změněnou stavební úpravou užívat. Tato pětiletá lhůta koresponduje s ustanovením § 56 odst. 2 ZDPH, podle kterého je dodání nemovitých věcí, jejichž výčet pokrývá i výčet uvedený v § 7 odst. 1 ZDNLV, osvobozeno od daně z přidané hodnoty po uplynutí pěti let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Jedna a tatáž transakce tak bude zdaněna jen jednou, a to buď daní z přidané hodnoty, anebo daní z nabytí nemovitých věcí. Zákonnodárce upustil ve srovnání s předchozí právní úpravou daně z převodu nemovitostí od podmínky, že stavba, popř. jednotka, nebyla dosud užívána, protože „tato úprava se v praxi neosvědčila, neboť prokazování, resp. ověřování splnění této podmínky představovalo výraznou administrativní

*zálež jak pro poplatníky, tak pro správce daně. Nově se proto osvobozují všechna první úplatná nabytí vymezených nemovitých věcí uskutečněná v objektivně určeném období...*⁷⁴ Dále ve srovnání s předchozí právní úpravou není osvobození u nových staveb podmíněno podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce. A konečně ve srovnání s předchozí právní úpravou všechny výše uvedené nemovité věci, jichž se toto osvobození týká, jsou určeny k bydlení. Nové právní úpravě osvobození u nových staveb lze vytknout to, že v rámci v § 7 odst. 1 písm. a) ZDNL není osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva i k pozemku přilehlému k pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je nová stavba rodinného domu. Stavba rodinného domu je sice součástí pozemku, na kterém stojí, ale jenom té pozemkové parcely, která je touto stavbou zastavěna. Tato úprava je také diskriminační vzhledem k úpravě v § 7 odst. 1 písm. c) ZDNL, protože velmi často je součástí takové jednotky i podíl na pozemku přesahující zastavěnou plochu domu.

Nová právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí ve srovnání s předchozí právní úpravou daně z převodu nemovitostí již neobsahuje osvobození vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací. Tuto změnu hodnotím kladně, neboť k tomuto osvobození není z hlediska neutrality daňového systému legitimní důvod. Rozhodli-li se zákonodárci, že bude i nadále zdaňovat úplatná nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tak vklad nemovité věci do základního kapitálu obchodní korporace také spadá pod předmět této daně. K vložené nemovité věci nabyde vlastnické právo obchodní korporace a úplatou za to je nabytí nebo zvýšení podílu člena na této obchodní korporaci. Osvobozeny od daně z nabytí nemovitých věcí jsou dle § 9 odst. 1 písm. b) ZDNL jenom vklady nemovitých věcí do sociálního družstva nebo evropského fondu sociálního podnikání, a to s ohledem na jejich veřejně prospěšný účel.⁷⁵

3.1.5 Daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí a její placení

Vzhledem k tomu, že daň z nabytí nemovitých věcí je od 1. 1. 2014 jedinou daní, která se nevyměřuje za ani na zdaňovací období, nýbrž je daní jednorázovou, obsahuje ZDNL některá ustanovení o správě této daně, která jsou speciální vůči DŘ.

Daňové přiznání je dle § 32 ZDNL povinen poplatník podat příslušnému správci daně v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci evidované v katastru nemovitostí 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

⁷⁴ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 46

⁷⁵ Tamtéž, s. 49

c) správy svěřenského fondu.

Místně příslušným správcem daně je dle § 29 odst. 1 ZDNL 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.

Je-li předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která se nachází v územní působnosti více správců daně, je podle § 29 odst. 2 ZDNL místně příslušným správcem daně místně příslušný správce daně z příjmů poplatníka.

Podle § 30 odst. 1 ZDNL poplatníci, u kterých nelze určit velikost jejich podílů na nemovité věci, jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně. Jedná se o tzv. solidární daňovou povinnost, která spočívá v tom, že správce daně může v těchto případech požadovat úhradu daně po kterémkoliv z poplatníků. Určit podíly nemovité věci lze jen v případě spoluvlastnictví. Jedná se o případy, kdy k jedné daňové povinnosti bude povinno více poplatníků, přičemž nebude možné určit jejich výlučné vlastnictví k určitému podílu na celé nemovité věci. Typicky se bude jednat o nemovitou věc nabývanou do, nebo ze společného jmění manželů, jelikož v případě společného jmění manželů jsou oba manželé vlastníky celé věci.⁷⁶ Dle § 30 odst. 2 ZDNL se na poplatníky, kteří jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně, hledí, jako by měli společnou daňovou povinnost. Dle § 30 odst. 3 ZDNL 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.

Přílohou daňového přiznání je dle § 34 ZDNL písemnost, na jejímž základě bylo zapsáno vlastnické právo, právo stavby nebo správa svěřenského fondu do katastru nemovitostí, s příloženým vyrozuměním katastrálního úřadu o provedeném vkladu do katastru nemovitostí, je-li nemovitá věc evidována v katastru nemovitostí. Je-li nabývací hodnotou zvláštní cena, je dle § 36 odst. 1 ZDNL přílohou daňového přiznání písemnost potvrzující nebo osvědčující zvláštní cenu. Znalecký posudek o zjištěné ceně je přílohou daňového přiznání, 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.

Dle § 36 odst. 2 ZDNL se znalecký posudek nevyžaduje, jde-li o nabytí vlastnického práva k

- a) nemovité věci, které je osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí, nebo

⁷⁶ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 66

b) pozemku bez trvalého porostu, na němž není zřízena stavba a k němuž nebylo zřízeno právo stavby.

Dle § 36 odst. 3 ZDNL 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. Dle § 38 ZDNL přílohy daňového přiznání postačí přiložit v prosté kopii v listinné nebo elektronické podobě.

Daň je dle § 135 odst. 3 DR splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání. Podle § 41 odst. 1 ZDNL činí-li daň z nabytí nemovitých věcí méně než 200 Kč, daň se nestanoví a neplatí.

Hlava II části druhé ZDNL v § 42 až § 52 obsahuje zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně. Tato ustanovení se dle § 42 ZDNL použijí tehdy, zvolí-li si poplatník v souladu s § 14 odst. 2 ZDNL, že k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu. To je možné ale jen za situace, že u nabývané nemovité věci lze určit směrnou hodnotu. V takovém případě je dle § 42 odst. 1 ZDNL poplatník 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. Na rozdíl od obecného pravidla obsaženého v § 135 odst. 2 DR poplatník v daňovém přiznání nevyčísluje daň z nabytí nemovitých věcí (§ 42 odst. 2 ZDNL), protože poplatník je povinen platit daň z nabytí nemovitých věcí prostřednictvím zálohy ve výši 4 % sjednané ceny (§ 44 ZDNL). Tato záloha se zaokrouhluje na celé koruny nahoru (§ 45 ZDNL) a je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání (§ 46 ZDNL). Záloha na daň se vyměřuje stejným způsobem jako daň dle DR (§ 47 ZDNL). Dle § 49 odst. 1 ZDNL 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, přičemž dle § 49 odst. 2 ZDNL se uhrazená záloha započítává na úhradu splatné daně. Tato situace nastane v případě, že bude sjednaná cena nižší než srovnávací daňová hodnota, pro jejíž určení byla užitá směrná hodnota. Tím zákonodárce zabraňuje obcházení daňových povinností pomocí sjednávání nízkých sjednaných cen. Podle § 49 odst. 3 ZDNL činí-li rozdíl mezi daní a zálohou méně než 200 Kč, daň se stanoví ve výši zálohy. Tato částka koresponduje s částkou stanovenou pro limit stanovení a placení daně dle § 41 odst. 1 ZDNL. Neodchyluje-li se vyměřovaná daň z nabytí nemovitých věcí od vyměřované zálohy, hledí se podle § 50 odst. 1 ZDNL na vyměřovanou zálohu jako na tvrzenou daň, přičemž podle § 50 odst. 2 ZDNL se uhrazená záloha započítává na úhradu splatné daně.

3.1.6 Zánik daňové povinnosti

V praxi mohou nastat situace, kdy sice nastaly skutečnosti, které jsou předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, nebo skutečnosti, které v souladu s ustanovením § 54 ZDNLV tuto daňovou povinnost založily, ale posléze po nějaké době nastaly takové skutečnosti, které způsobily to, že vlastníkem nemovité věci je původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka. V takovém případě není legitimní, aby byla zdaněna transakce, která byla posléze de facto anulována. Podle § 55 odst. 1 ZDNLV tedy 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.

Daňová povinnost v těchto taxativně stanovených případech zaniká pouze tehdy, jsou-li splněny kumulativně dvě podmínky stanovené v § 55 odst. 2 ZDNLV a to jsou, že vlastníkem nemovité věci je původní vlastník nebo osoba, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence vlastnického práva původního vlastníka a zároveň skutečnosti stanovené v § 55 odst. 1 ZDNLV poplatník uplatní v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání a v souladu s § 92 odst. 3 DŘ je i příslušnému správci daně prokáže. V takovém případě podle § 55 odst. 3 ZDNLV daňová povinnost zaniká ke dni nabytí účinnosti rozhodnutí správce daně o stanovení daně na základě přiznání uvedeného v předchozí větě s tím, že daň lze stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně. Podle okolností konkrétního případu pak poplatník podá řádné opravné popř. dodatečné daňové přiznání a bude tvrdit daň ve výši nula Kč a v případě že daň již zaplatil, tak v souladu s ustanovením § 154 DŘ mu vznikne vratitelný přeplatek na dani.⁷⁷

3.1.7 Problematika zdaňování převodů účastí v obchodních korporacích – share deal

Transakce na realitním trhu v ČR, zejména se jedná o nemovitosti pro developerské a investiční využití, probíhají v zásadě dvěma způsoby. Formou převodu obchodního podílu nebo akcií společnosti, která předmětné nemovité věci vlastní, tzv. *share deal*, anebo druhou formou a to je převod samotných nemovitých věcí, včetně zařízení a nájemních smluv tzv. *asset deal*. V případě

⁷⁷ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. DZ 185, s. 87

share deal tak dochází k situacím, kdy tyto společnosti byly založeny jen za účelem vlastnictví nemovité věci, vyvíjejí pouze omezenou podnikatelskou činnost a nemívají většinou žádné zaměstnance. Takové společnosti bývají založeny mnohdy pouze za účelem realizace dané transakce.

K takovým situacím však také dochází obecně u všech obchodních společností, neboť jsou důsledkem převodu účasti na společnosti (obchodního podílu nebo akcií). Převodem účastí na společnostech se ve svém důsledku prakticky prostřednictvím účastí ve společnosti mění vlastnictví nemovité věci, která je součástí aktiv (jmění), a to aniž by taková změna podléhala dani z převodu nemovitostí. To u objemných transakcí může dosahovat miliónů korun.

Výše zmíněné situace (změny společníků) je možno vysledovat jak u malých společností, vlastnicích například pouze jednu nemovitou věc, ve které mají např. své sídlo, tak i u velkých obchodních společností, u nichž převážnou část jmění (aktiv) představují nemovité věci a které ve svém předmětu činnosti mají nakládání s nemovitými věcmi, výstavbu, apod. (nemovitostní společnosti).

Těmto daňovým optimalizacím se ministerstvo financí při koncipování nové daně z nabytí nemovitých věcí snažilo čelit. Jednak od 1. 1. 2014 zrušil osvobození vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací.⁷⁸ Zároveň v návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí ve verzi pro meziresortní připomínkové řízení⁷⁹ definovalo předmět daně z nabytí nemovitých věcí mimo jiné takto:

§2

Vymezení předmětu daně

(4) Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je také změna ovládající osoby obchodní korporace, je-li v majetku

a) této obchodní korporace nemovitá věc nebo

b) touto obchodní korporací ovládané osoby nemovitá věc.

...

§ 6

Změna ovládající osoby

(1) Změnou ovládající osoby se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí také získání postavení ovládající osoby obchodní korporace, která nemá ovládající osobu.

(2) Pro účely změny ovládající osoby se nezohledňují podíly nabyté

a) bezúplatně,

b) při přeměnách obchodních korporací.

⁷⁸ Viz str. 37 kap. 3.1.4. Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí

⁷⁹ Materiály jménem Ministerstva financí ČR poskytl a svolil s jejich užitím pro studijní a vědecké účely JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Ministerstvo financí tak zamýšlelo v těchto případech vznik předmětu daně spojit se změnou, resp. nabytím postavení ovládající osoby obchodní korporace. Ovládající osoba je dle § 74 odst. 1 ZOK osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv a kterou lze tudíž – ve smyslu možné realizace vlastnických oprávnění – považovat za skutečného vlastníka majetku obchodní korporace. Ovládající osoba je pak definována pomocí vyvratitelných právních domněnek v § 75 ZOK. „*Postavení ovládající osoby, resp. rozsah vlastněných podílů potřebný pro toto postavení, představuje skutečnou hranici z hlediska práv daného subjektu, tj. jen podíly nejméně v této výši mu skutečně zajistí kontrolu nad obchodní korporací, nelze při takto vymezeném předmětu daně tuto daň jednoduše obejít účelovým snížením hodnoty nabývaných podílů bezprostředně pod zdaňovanou hranici.*“⁸⁰ Navrhovaným předmětem daně byla jednorázová změna ovládající osoby, popř. získání postavení ovládající osoby obchodní korporace, která nemá ovládající osobu (viz § 6 odst. 1 návrhu). Předmět daně by mohl zpravidla vzniknout v okamžiku, kdy by někdo nabyl podíl v obchodní korporaci, který by mu – spolu s případnými dosavadními podíly v jeho vlastnictví, popř. i společně s podíly osob jednajících s ním ve shodě – zajistil rozhodující vliv v obchodní korporaci. Nabytí podílů v rozsahu nedosahujícím této hranice, stejně jako nabytí dalších podílů touto ovládající osobou, by dani nepodléhalo. Ke změně ovládající osoby (a tím i vzniku předmětu daně) by však nemuselo dojít pouze v okamžiku nabytí podílu v obchodní korporaci, mohlo by k ní dojít např. i tak, že dosavadní vlastníci podílů v obchodní korporaci by nově začali jednat ve vzájemné shodě s cílem uplatnit v obchodní korporaci rozhodující vliv, který by jim souhrn výše jejich podílů zajistil.⁸¹

Předmětem zdanění by byla i změna ovládající osoby nejen u těch obchodních korporací, které samy vlastní nemovitou věc, ale i u těch obchodních korporací, jimiž ovládaná osoba vlastní nemovitou věc. To je logicky dáno tím, že ovládající osoba mateřské obchodní korporace má postavení reálného vlastníka i ve vztahu k majetku dceřiné obchodní korporace; současně by navrhovaná úprava bránila obcházení daně spočívajícím ve vkladu nemovitých věcí do dceřiné obchodní korporace a následných převezech podílů (v rozsahu potřebném pro změnu ovládající osoby) mateřské obchodní korporace.⁸²

Pokud jde o nemovité věci, na které by se výše uvedená úprava vztahovala, muselo by se jednat o nemovitou věc nacházející se na území České republiky. Naproti tomu v případě obchodní korporace by nebylo rozhodné, zda má sídlo v tuzemsku či zahraničí.⁸³

Navrhovaná konstrukce zdaňování share deal se mi jeví jako zdařilá a správná, protože z hlediska efektivity a spravedlnosti daňového systému je žádoucí zajistit, aby se uplatnil shodný

⁸⁰ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí ve verzi pro meziresortní připomínkové řízení, s. 32

⁸¹ Tamtéž, s. 32

⁸² Tamtéž, s. 32

⁸³ Tamtéž, s. 33

daňový režim pro všechny situace, které jsou ve své ekonomické podstatě stejné, a mimo jiné tím i zabránit možnému obcházení daně. Z hlediska výkladového a aplikační praxe bylo vyhovující i zvolené legislativně-technické řešení odkazující s drobnými odchylkami na úpravu ovládajících osob v ZOK, která je v ZOK upravena komplexně. Zvolené řešení by přineslo podstatně méně aplikačních problémů, než kdyby se zákonodárce např. snažil speciálně definovat poplatníka této daně – např. nemovitostní, popř. investiční společnosti, anebo kdyby se snažil speciálně definovat předmět této daně, např. nabytím určité kvalifikované výše účasti na obchodní korporaci, která vlastní nemovitou věc.

Nakonec ale bylo výše popsané řešení v dalším průběhu legislativního procesu odmítnuto a oproti předešlému právnímu stavu bylo jen zrušeno osvobození vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací. Výsledný právní stav je tedy z hlediska zdaňování těchto transakcí řešením na „půli cesty“, protože 1) nadále nebudou podléhat dani změny reálných vlastníků nemovitostí uskutečněné pomocí převodů podílů v obchodních korporacích, do kterých byly nemovité věci vloženy v minulosti, 2) u nových vkladů nemovitých věcí do obchodní korporace a následných převodů podílů je zdaněna jen první transakce, zatímco všechny budoucí změny reálného vlastníka nikoli. Pokud první majitel očekává, že s nemovitou věcí se bude obchodovat relativně často, je pro něj i nadále daňově výhodné obejít daň pomocí mechanismu share deal.

3.2 Zdanění bezúplatných nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem

Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů byl s účinností od 1. 1. 2014 mimo jiné novelizován i ZDP s cílem, aby nabytí i nemovitých věcí z titulu dědění a darování spadalo do předmětu daně z příjmů. ZDP tyto případy označuje bezúplatné příjmy.

3.2.1 Zdanění nabytí vlastnického práva k nemovité věci děděním

Dle § 4a písm. a) ZDP se od daně z příjmů fyzických osob osvobozuje bezúplatný příjem z nabytí dědictví nebo odkazu. Podle § 19b odst. 1 písm. a) ZDP se od daně z příjmů právnických osob osvobozuje bezúplatný příjem z nabytí dědictví nebo odkazu. Na rozdíl od stavu před 1. 1. 2014 jsou veškerá nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem děděním od daně v neomezené výši osvobozena, tedy i osobami které nebyly k zůstaviteli v příbuzenském poměru.

3.2.2 Zdanění nabytí vlastnického práva k nemovité věci darováním

Co se týče nabytí vlastnického práva k nemovité věci fyzickou osobou z titulu darování je tento příjem z pohledu ZDP zařazen do tzv. ostatních příjmů dle § 10 odst. 1 písm. n) ZDP.

Tento bezúplatný příjem je dle § 10 odst. 3 písm. d) bodu 1 ZDP je od daně z příjmů fyzických osvobozen jedná-li si o bezúplatný příjem od příbuzného od příbuzného v linii přímé a v linii vedlejší, pokud jde o sourozence, strýce, tetu, synovce nebo neteř, manžela, manžela dítěte, dítěte manžela, rodiče manžela nebo manžela rodičů. Dále je dle § 10 odst. 3 písm. d) bodu 2 ZDP od daně z příjmů fyzických osvobozen bezúplatný příjem, jedná-li si o bezúplatný příjem od osoby, se kterou poplatník žil nejméně po dobu jednoho roku před získáním bezúplatného příjmu ve společně hospodařící domácnosti a z tohoto důvodu pečoval o domácnost nebo byl na tuto osobu odkázán výživou. Dle § 21e odst. 4 ZDP se společně hospodařící domácností pro účely daní z příjmů rozumí společenství fyzických osob, které spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby. Výše uvedená právní úprava tedy přejala osvobození platné od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2013 v rámci daně darovací.

Nabude-li fyzická osoba vlastnické právo k nemovité věci darováním v případech mimo výše uvedené osvobození bude povinna tento příjem zahrnout do svého daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Tento bezúplatný příjem bude součástí dílčího základu daně tzv. ostatních příjmů dle § 10 ZDP. Základem bude cena obvyklá nemovité věci určená podle zákona o oceňování majetku snižená o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení (např. náklady vynaložené na sepsání darovací smlouvy, správní poplatek za přijetí návrhu na zahájení řízení o povolení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí). Tedy znalecký posudek o obvyklé ceně bude povinnou přílohou daňového přiznání.

Pokud jde o nabytí vlastnického práva k nemovité věci právnickou osobou z titulu darování, přichází zde do úvahy aplikace ustanovení § 19b odst. 2 písm. b) ZDP. Jedná se o osvobození bezúplatných příjmů poplatníků, kteří jsou veřejně prospěšnými poplatníky, od daně z příjmů právnických osob. Podle § 17a odst. 1 ZDP je veřejně prospěšným poplatníkem poplatník, který v souladu se svým zakladatelským právním jednáním, statutem, stanovami, zákonem nebo rozhodnutím orgánu veřejné moci jako svou hlavní činnost vykonává činnost, která není podnikáním. Podmínkou, aby tento bezúplatný příjem byl od daně z příjmů právnických osob osvobozen, je dle § 19b odst. 2 písm. b) bodu 1, že je nebo bude využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo jeho kapitálové dovybavení. Pokud jde výše uvedené účely, jedná se v souladu s ustanoveními § 15 odst. 1 ZDP a § 20 odst. 8 ZDP o účely financující vědu a vzdělání, výzkum a vývoj, kulturu, školství, policii, požární ochranu, podporu a ochranu mládeže, ochranu zvířat a jejich zdraví, činnost politických stran a politických hnutí, o účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní.

Pokud se nebude jednat, o výše uvedené osvobození veřejně prospěšných poplatníků, uplatní se standartní režim daně z příjmů právnických osob. Tedy hodnota darované nemovité věci určená podle zákona o oceňování majetku bude evidována v jejím účetnictví a bude tedy ovlivňovat její výsledek hospodaření, který je dle § 23 odst. 2 písm. b) ZDP základem daně z příjmů.

3.3 Vyhodnocení vývoje právní úpravy transferových daní v České republice

Srovnáním druhé a třetí kapitoly této práce docházím ohledně otázky vývoje právní úpravy transferových daní v České republice k následujícím závěrům:

Z hlediska zdaňování úplatných převodů nemovitých věcí došlo u základu těchto daní k postupné objektivizaci cen nemovitých věcí, tzn. odbourání případů, kdy je poplatník povinen pro účely stanovení základu daně, předkládat znalecký posudek o zjištěné ceně. Zvláště kladně hodnotím možnost u daně z nabytí nemovitých věcí v určitých případech použít ke stanovení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu. Poplatník sice bude povinen v takovém případě uvést v daňovém přiznání značné množství informací o jím nabyté nemovité věci, ale výsledná úspora na nákladech za znalecký posudek je citelná.

Pokud jde o zdanění bezúplatných nabytí nemovitých věcí, došlo u daně dědické a darovací postupně k zavedení úplného osvobození nejdříve u poplatníků I. skupiny a posléze i u II. skupiny. Vzhledem k tomu, že nejvíc bezúplatných transferů nemovitých věcí probíhá právě v rámci těchto příbuzenských skupin osob, klesl výnos u daně dědické a darovací natolik, že inkaso těchto daní bylo nižší než náklady na jejich správu, rozhodl se zákonodárce od 1. 1. 2014 zrušit daň dědickou a darovací úplně, resp. přesunout je do ZPD, přičemž u darování zachoval stávající osvobození a bezúplatné příjmy z nabytí dědictví osvobodil od daně z příjmů úplně. Jak bude popsáno v následující kapitole, je takový stav neobvyklý v rámci členských států Evropské unie.

4 Transferové daně ve vybraných státech Evropské unie

V následující kapitole bude rozebrána právní úprava transferových daní ve čtyřech vybraných členských státech Evropské unie a to Německa, Polska, Španělska a Velké Británie.

4.1 Německo

Ve Spolkové republice Německo se uplatňují všechny tři druhy transferových daní tedy daň dědická, darovací a z nabytí nemovitých věcí.

4.1.1 Dědická a darovací daň

Předmětem daně dědické a darovací je nabytí majetku děděním nebo darováním. Ukládá se také speciální daň na majetek rodinných nadací a fundací v periodě jednou za 30 let.⁸⁴ Mezi majetek zatížený dědickou a darovací daní patří zemědělské a lesní pozemky, stavební pozemky a budovy, akcie a jiné podíly ve společnostech pokud poplatník nabývá víc jak 10 % podíl na základním kapitálu, nemovitosti užívané k podnikání a provozovny, patenty a jiná průmyslová práva, podíly tichého společníka, užívací věcná práva k nemovitostem⁸⁵

Poplatníkem daně dědické je dědic majetku, který je předmětem dědické daně. Poplatníci daně darovací jsou společně a nerozdílně dárce a obdarovaný.⁸⁶

Základem dědické a darovací daně je hodnota nabytého majetku po odečtení dluhů s tímto majetkem souvisejícím.

Nezdanitelná částka základu daně je stanovena v závislosti na příbuzenském poměru k zůstaviteli/dárci: pro manžely ve výši 500 000 EUR, pro děti a nevlastní děti ve výši 400 000 EUR, pro vnuky 200 000 EUR, pro pravnuky a v případě nabytí majetku děděním pro rodiče a prarodiče ve výši 100 000 EUR, pro ostatní poplatníky včetně právnických osob ve výši 20 000 EUR.⁸⁷

Sazba daně dědické a darovací je poměrná a to klouzavě progresivní a stanovena v závislosti na výši základu daně a na příbuzenském poměru k zůstaviteli/dárci: pro manžele, děti a nevlastní děti, vnuky, pravnuky a v případě nabytí majetku děděním i pro rodiče a prarodiče ve výši 7 – 30 %; pro sourozence, neteře, synovce, nevlastní rodiče, zetě, snachy, rodiče manžela, rozvedené manžele a v případě nabytí majetku darováním pro rodiče a prarodiče ve výši 15 – 43 %; pro

⁸⁴ KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 342

⁸⁵ Tamtéž, s. 343

⁸⁶ Tamtéž, s. 342

⁸⁷ Tamtéž, s. 343

ostatní poplatníky včetně právnických osob ve výši 30 – 50 %.⁸⁸ Nejnižší pásmo sazby daně je stanoveno pro základ daně do hodnoty 75 000 EUR. Nejvyšší sazba daně se uplatňuje na základ daně nad hodnotu 26 milion EUR.

Pro určení výše daňové sazby a nezdanitelné částky základu daně se sčítají dary obdržené obdarovaným od téhož dárce za posledních deset let. V minulosti zaplacená daň z darů obdržených od téhož dárce se započítává na úhradu daně stanovené na základě součtu hodnoty darů uvedených v předchozí větě. Tento mechanismus stanovení základu daně, nezdanitelné částky základu daně a sazby daně se použije i na případ, kdy obdarovaný posléze od dárce nabyde další majetek děděním.⁸⁹

4.1.2 Daň z nabytí nemovitých věcí

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí jsou úplatné převody nemovitého majetku, včetně jeho směny. Předmětem daně je také převod nejméně 95 % akcií společnosti, která má v majetku nemovitou věc, přičemž to, zda došlo k převodu nejméně 95 % akcií, se posuzuje v období posledních pěti let.

Základ daně se určuje podobným způsobem jako v ČR, čili daň se platí buď ze sjednané ceny, nebo ceny určené znaleckým posudkem, a to z té, která je vyšší.

Poplatníkem daně je nabyvatel nemovité věci nebo výše uvedených akcií.

Sazba daně je poměrná lineární ve výši 3,5 %, přičemž jednotlivé spolkové země mohou stanovit sazbu vyšší, např. v Sársku se uplatňuje sazba ve výši 5,5 %.⁹⁰

4.2 Polsko

V Polsku se uplatňují všechny tři druhy transferových daní tedy daň dědická, darovací a z nabytí nemovitých věcí.

4.2.1 Dědická a darovací daň

Předmětem daně dědické a darovací je nabytí majetku děděním nebo darováním.

Poplatníkem daně dědické je dědic majetku, který je předmětem dědické daně. Poplatníci daně darovací jsou společně a nerozdílně dárce a obdarovaný.⁹¹

Základem dědické a darovací daně je hodnota nabytého majetku po odečtení dluhů s tímto majetkem souvisejícím.

⁸⁸ KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 343

⁸⁹ Tamtéž, s. 343

⁹⁰ Tamtéž, s. 334

⁹¹ Tamtéž, s. 706

Nezdanitelná částka základu daně je stanovena v závislosti na příbuzenském poměru k zůstaviteli/dárci: pro manžele, pro děti (osvojené i nevlastní), pro rodiče, pro nevlastní rodiče, pro sourozence ve výši 9637 PLN; pro bratrance, sestřenice a pro švagry ve výši 7276 PLN; pro ostatní poplatníky ve výši 4902 PLN.⁹²

Sazba daně dědické a darovací je poměrná a to klouzavě progresivní a stanovena v závislosti na výši základu daně a na příbuzenském poměru k zůstaviteli/dárci:

Pro manžele, pro děti (osvojené i nevlastní), pro rodiče, pro nevlastní rodiče, pro sourozence platí tato tabulka:

Základ daně v PLN	Daň v PLN
0 - 9637	0
9637- 10 278	3% ze základu přesahující 9637
10 278 – 20 556	308,3 + 5 % ze základu přesahujícího 10 278
Více než 20 556	822,3 + 7% ze základu přesahujícího 20 556

Zdroj: KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 706

Po bratrance, sestřenice a pro švagry platí tato tabulka:

Základ daně v PLN	Daň v PLN
0 - 7276	0
7267- 10 278	7% ze základu přesahující 7267
10 278 – 20 556	719,5 + 9 % ze základu přesahujícího 10 278
Více než 20 556	1644,5 + 12% ze základu přesahujícího 20 556

Zdroj: KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 706

Pro ostatní poplatníky platí tato tabulka:

Základ daně v PLN	Daň v PLN
0 - 4902	0
4902- 10 278	12 % ze základu přesahující 4902
10 278 – 20 556	1233,4 + 16 % ze základu přesahujícího 10 278
Více než 20 556	2877,9 + 20 % ze základu přesahujícího 20 556

Zdroj: KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 707

Pro určení výše daňové sazby a nezdanitelné částky základu daně se sčítají dary obdržené obdarovaným od téhož dárce za posledních deset let. V minulosti zaplacená daň z darů

⁹² KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 706

obdržených od téhož dárce se započítává na úhradu daně stanovené na základě součtu hodnoty darů uvedených v předchozí větě. Tento mechanismus stanovení základu daně, nezdanitelné částky základu daně a sazby daně se použije i na případ, kdy obdarovaný posléze od dárce nabyde další majetek děděním.⁹³

4.2.2 Daň z nabytí nemovitých věcí

I úplatné převody a přechody vlastnického práva k nemovitým věcem nacházející se na území Polska podléhá zdanění. Uplatňuje se tzv. *daň z civilněprávních jednání*.⁹⁴ Tato daň se uplatňuje, pokud daná transakce nepodléhá dani z přidané hodnoty.⁹⁵ Základem daně je tržní hodnota nabývané nemovité věci. Sazba daně je poměrná lineární a činí 2 % ze základu daně.⁹⁶

4.3 Španělsko

Ve Španělsku se uplatňují všechny tři druhy transferových daní tedy daň dědická, darovací a z nabytí nemovitých věcí s tím, že jednotlivé autonomní regiony mohou tyto daně upravit odlišně, pokud ale tak neučiní, uplatňují se tyto daně způsobem uvedeným níže.

4.3.1 Dědická a darovací daň

Předmětem daně dědické a darovací je nabytí majetku děděním nebo darováním.

Poplatníkem daně dědické je dědic majetku, který je předmětem dědické daně. Poplatníci daně darovací jsou společně a nerozdílně dárce a obdarovaný.⁹⁷ Právnícké osoby nejsou poplatníky daně dědické a darovací. Případné bezúplatné nabytí majetku právníckou osobou je zdaňováno daní z příjmů právníckých osob⁹⁸

Základem dědické a darovací daně je hodnota nabytého majetku po odečtení dluhů s tímto majetkem souvisejícím.

Nezdanitelná částka základu daně je stanovena v závislosti na příbuzenském poměru k zůstaviteli/dárci: pro potomky (pokrevní a osvojené) do věku 13 let ve výši 47 858, 59 EUR, pro potomky (pokrevní a osvojené) do věku 21 let 15 956, 87 EUR, pro potomky (pokrevní a osvojené) + 3 990, 72 EUR za každý rok celý rok, který zbývá do věku 21 let; pro potomky (pokrevní a osvojené) starší 21 let, pro manžele, pro předky vlastní nebo osvojené ve výši

⁹³ KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 706

⁹⁴ Tamtéž, s. 699

⁹⁵ Tamtéž, s. 699

⁹⁶ Tamtéž, s. 699

⁹⁷ Tamtéž, s. 846

⁹⁸ Tamtéž, s. 846

15 956,87 EUR; pro nevlastní sourozence, pro strýce a tety, pro synovce a neteře ve výši 7993, 46 EUR. Pro ostatní poplatníky nezdanitelná částka základu daně stanovena není.

Sazba daně dědické a darovací je poměrná a to klouzavě progresivní. Její výše závisí na výši základu daně:

Základ daně v EUR	Daň v EUR
0 - 7 993,46	7,65 % ze základu daně
7 993,46 – 15 980,91	611,50 + 8,5 % ze základu přesahujícího 7 993,46
15 980,91 – 23, 968,36	1 290,43 + 9,35 % ze základu přesahujícího 15 980,91
23 968,36 – 31 955,81	2 037,26 + 10,20 % ze základu přesahujícího 23 968,36
31 955,81 – 39 943,26	2 851,98 + 11,05 % ze základu přesahujícího 31 955,81
39 943,26 – 47 930,72	3 734,59 + 11,90 % ze základu přesahujícího 39 943, 26
47 930 – 55 918,17	4685,10 + 12,75 % ze základu přesahujícího 47 930,72
55 918,17 – 63 905,62	5 703,50 + 13,60 % ze základu přesahujícího 55 918,17
63 905,62 – 71 893,07	6 789,79 + 14,45 % ze základu přesahujícího 63 905,62
71 893,07 – 79 880,52	7 943,98 + 15,30 % ze základu přesahujícího 71 893,07
79 880,52 – 119 757,67	9 166,06 + 16,15 % ze základu přesahujícího 79 880,52
119 757,67 – 159 634,83	15 606,22 + 18,70 % ze základu přesahujícího 119 757,67
159 634,83 – 239 389,13	23 063,25 + 21,25 % ze základu přesahujícího 159 634,83
239 389,13 – 398 777,54	40 011,04 + 25,50 % ze základu přesahujícího 239 389,13
398 777,54 – 797 555,08	80 655,08 + 29,75 % ze základu přesahujícího 398 777,54
nad 797 555,08	199 291,40 + 34,00 % ze základu přesahujícího 797 555,08

Zdroj: KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 846

Samotná výše daňové povinnosti u této daně je dána součtem výše uvedené daně a tzv. *přirážky z čistého bohatství*⁹⁹, která se vypočte z hodnoty majetku, který vlastnil poplatník před nabytím majetku od dárce nebo zůstavitele.¹⁰⁰ Sazba této přirážky k dani je stanovena v závislosti na příbuzenském poměru k zůstaviteli/dárci:

Pro potomky (pokrevní a osvojené), manžele, předky vlastní nebo osvojené platí tato tabulka:

Hodnota majetku poplatníka před nabytím majetku od dárce nebo zůstavitele v EUR	Přirážka v EUR
0 – 402 678,11	0
402 678,12 – 2 007 380,43	5 % z hodnoty majetku přesahujícího 402 678,11

⁹⁹ KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 846

¹⁰⁰ Tamtéž, s. 846

Hodnota majetku poplatníka před nabytím majetku od dárce nebo zůstavitele v EUR	Přirážka v EUR
2 077 380,43 – 4 020 770,98	83 735,11 + 10 % z hodnoty majetku přesahujícího 2 077 380,43
Nad 4 020 770,98	278 074,17 + 20 % z hodnoty majetku přesahujícího 4 020 770,98

Zdroj: KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 846

Pro nevlastní sourozence, strýce a tety, synovce platí tato tabulka:

Hodnota majetku poplatníka před nabytím majetku od dárce nebo zůstavitele v EUR	Přirážka v EUR
0 – 402 678,11	58,82 % z hodnoty majetku nepřesahujícího 402 678,11
402 678,12 – 2 007 380,43	236 855,26 + 66,76 % z hodnoty majetku přesahujícího 402 678,11
2 077 380,43 – 4 020 770,98	1 386 859,18 + 74,71 % z hodnoty majetku přesahujícího 2 077 380,43
Nad 4 020 770,98	2 838 766,26 + 90,59 % z hodnoty majetku přesahujícího 4 020 770,98

Zdroj: KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 846

Pro ostatní poplatníky platí tato tabulka:

Hodnota majetku poplatníka před nabytím majetku od dárce nebo zůstavitele v EUR	Přirážka v EUR
0 – 402 678,11	100 % z hodnoty majetku nepřesahujícího 402 678,11
402 678,12 – 2 077 380,43	402 678,11 + 110 % z hodnoty majetku přesahujícího 402 678,11
2 077 380,43 – 4 020 770,98	2 244 850,61 + 120 % z hodnoty majetku přesahujícího 2 077 380,43
Nad 4 020 770,98	4 576 919,27 + 140 % z hodnoty majetku přesahujícího 4 020 770,98

Zdroj: KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 846

Jak vidíme, v určitých případech, kdy poplatník vlastní majetek značné hodnoty před případným dědictvím nebo darováním, může vlivem této přírážky k dani nastat situace, že daňová povinnost je vyšší než majetkový prospěch takto získaný. Podle mého názoru toto má zabránit, aby majetní poplatníci nenabývali další majetek těmito bezúplatnými způsoby a nedocházelo tak ke koncentraci velkého majetku v ruku jednotlivce.

4.3.2 Daň z nabytí nemovitých věcí

I úplatné převody a přechody vlastnického práva k nemovitým věcem nacházejících se na území Španělska podléhají zdanění. Daň z převodu se uplatňuje, pokud daná transakce nepodléhá dani z přidané hodnoty.¹⁰¹ Základem daně je tržní hodnota nabývané nemovité věci. Sazba daně je poměrná lineární a činí 6 % ze základu daně.¹⁰²

4.4 Velká Británie

Ve Spojeném království se uplatňuje daň dědická a funkci daně z nabytí nemovitých věcí plní tzv. *kolkonné*. Daň darovací jako samostatná daň se neuplatňuje. Nicméně za určitých okolností, jak bude posléze vysvětleno, bude majetek nabytý darováním podléhat dani dědické.

4.4.1 Daň dědická

Předmětem dědické daně je majetek nabytý děděním a majetek získaný od zůstavitele darováním v období sedmi let před jeho smrtí.¹⁰³

Poplatníkem daně dědické je dědic majetku, který je předmětem dědické daně. Základem dědické daně je hodnota nabytého majetku po odečtení dluhů s tímto majetkem souvisejícím.

Od dědické daně je osvobozeno nabytí majetku mezi manželi a registrovanými partnery.¹⁰⁴ Od dědické daně je rovněž osvobození nabytí majetku do hodnoty 3 000 GBP ročně.¹⁰⁵

Sazba dědické daně se uplatňuje jenom na základ daně přesahující 325 000 GBP a to ve výši 40 %.¹⁰⁶

¹⁰¹ KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 836

¹⁰² Tamtéž, s. 836

¹⁰³ Tamtéž, s. 984

¹⁰⁴ Tamtéž, s. 985

¹⁰⁵ Tamtéž, s. 985

¹⁰⁶ Tamtéž, s. 985

4.4.2 Daň z nabytí nemovitých věcí

Úplatné převody a přechody vlastnického práva k nemovitým věcem nacházejících se na území Spojeného království podléhají tzv. *kolokovnému – stamp duty land tax* (SDLT)¹⁰⁷ Základem SDLT je cena sjednaná.

Sazba je diferenciována v závislosti na tom, zda se jedná o rezidenční nemovitost či nikoliv.¹⁰⁸ Sazba je poměrná a to klouzávě progresivní.

Pro rezidenční nemovitosti platí tato tabulka:

Základ SDLT v GBP	Výše SDLT v GBP
Méně než 125 000	0
125 001 – 250 000	1 % ze základu přesahujícího 125 000
250 001 – 500 000	1250 + 3 % ze základu přesahujícího 250 000
500 001 – 1 000 000	8750 + 4 % ze základu přesahujícího 500 000
1 000 001 – 2 000 000	30 000 + 5 % ze základu přesahujícího 1 000 000
Více než 2 000 000	80 000 + 7 % ze základu přesahujícího 2 000 000

Zdroj: KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 973

Pro nerezidenční nemovitosti platí tato tabulka:

Základ SDLT v GBP	Výše SDLT v GBP
Méně než 150 000	0
150 001 – 250 000	1% ze základu přesahujícího 150 000
250 001 – 500 000	1000 + 3 % ze základu přesahujícího 250 000
Více než 500 000	8500 + 4 % ze základu přesahujícího 500 000

Zdroj: KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 973

4.5 Korelace vývoje úpravy transferových daní mezi vývojem v České republice a ve vybraných členských státech Evropské unie

Z předchozích částí této kapitoly docházím ohledně srovnání vývoje právní úpravy transferových daní mezi vybranými státy Evropské unie a Českou republikou k následujícím závěrům:

Všechny sledované státy setrvávají na rozdíl České republiky na uplatňování fakticky všech tří druhů transferových daní, byť v případě Velké Británie darovací daň samostatně upravena není, ale je de facto uplatňována v rámci daně dědické. Německo dokonce zdaňuje i převody účastí na

¹⁰⁷ KESTI, J. et al. European Tax Handbook 2013. Amsterdam: IBFD, 2013, s. 973

¹⁰⁸ Tamtéž, s. 973

obchodních korporacích, které mají ve svém majetku nemovité věci, byť v jiné podobě než jak bylo původně navrhováno v tuzemsku, jak jsem to popsal v kapitole 3.1.7.

Ve všech sledovaných státech jsou sice u daně dědické a darovací stanoveny v různé výši úlevy, pokud dochází k transferu majetku mezi osobami v určitém příbuzenském poměru, tyto úlevy ale nedosahují úplného osvobození od těchto daní, jako tomu bylo v České republice od 15. 8. 1998, resp. 1. 1. 2008 do 31. 12. 2013. Ve všech sledovaných státech jsou sazby těchto daní klouzavě progresivní. S jistou mírou zjednodušení můžeme říci, že podobná úprava u nás platila od 1. 1. 1993 do 15. 8. 1998. Přesto se ale náš zákonodárce posléze vydal odlišným směrem. Nedomnívám se, že to byl krok správný, protože tyto majetkové daně mají v soustavě každého státu své místo a to z toho důvodu, že umožňují nastavit daňový systém horizontálně spravedlivějším. Dva poplatníci, kteří mají sice stejný příjem, ale jeden z nich má nebo získává větší majetek, jsou pak při existenci těchto daní v souhrnu zdanění rozdílně a to právě s ohledem na rozdíl v jejich majetkových poměrech.

Závěr

Cílem mojí práce bylo prostřednictvím analýzy platné právní úpravy transferových daní v České republice vytvořit objektivní náhled na tuto problematiku včetně posouzení toho, nakolik se případně podařilo odstranit nedostatky předešlé právní úpravy. Součástí mé práce je i komparace úprav těchto daní ve vybraných členských státech Evropské unie, a to konkrétně Německa, Polska, Španělska a Velké Británie.

Co se týče posouzení platné právní úpravy transferových daní, která byla v České republice přijata v souvislosti s rekodifikací soukromého práva od 1. 1. 2014, musím toto své vyhodnocení rozdělit na dvě části, a to na zdanění úplatných nabytí nemovitých věcí a na zdanění bezúplatných nabytí.

Pokud jde o úplatná nabytí, hodnotím právní úpravu daně z nabytí nemovitých věcí vesměs pozitivně, neboť dle mého názoru odstranila nejzásadnější nedostatky předchozí daně z převodu nemovitostí. Zde mám na mysli zejména snížení počtu případů, kdy je poplatník povinen předkládat znalecký posudek o zjištěné ceně. Stanovení základu daně za pomoci tzv. směrné hodnoty se tedy jeví jako rozumný kompromis mezi zájmem státu na minimalizaci nežádoucí optimalizace daně fingováním nízkých kupních cen na straně jedné a minimalizace administrativní a finanční zátěže poplatníků této daně na straně druhé. V této souvislosti je pro mě velkým otazníkem, proč zákonodárce k této konstrukci základu daně nepřistoupil mnohem dříve, když v souvislosti s přechodem k tržní ekonomice a rozvojem realitního trhu stát disponuje dostatkem informací o cenách běžně obchodovaných nemovitých věcí, neboť každá taková transakce nutně „prochází“ přes katastrální úřady. V neposlední řadě musím pozitivně vyzdvihnout možnost v případě smluvních nabytí nemovitých věcí určit dohodou smluvních stran poplatníkem nabyvatele. Tímto odpadá nezbytnost ručení za daň a snižují se i náklady správce daně na správu a vymáhání této daně. Do budoucna bych se klonil k tomu, aby byl nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci poplatníkem ex lege ve všech případech. Za největší nedostatek nové daně z nabytí nemovitých věcí považuji to, že se nepodařilo prosadit zdanění převodů účastí na obchodních korporacích, které mají v majetku nemovité věci. Když i nadále nebude podléhat zdanění transakce, která je ve své ekonomické podstatě totéž jako transakce, která dani podléhá, silně to nabourává legitimitu existence této daně jako takové.

Pokud jde ale o zdanění bezúplatných nabytí, zde jsem i komparací se zahraničními úpravami došel k závěru, že český zákonodárce se vydal dosti neobvyklým směrem. Toto jsem vyhodnotil negativně, jak je uvedeno v kapitole 4.5. Nicméně jsem si vědom, že tak jak byly u těchto daní postupně zaváděny další a další osvobození, bylo pro zákonodárce jednodušší tyto daně de facto zrušit úplně. Jsem však přesvědčen, že další změny v této oblasti mohou nastat, neboť majetkové

daně jsou tradiční součástí daňových soustav všech států a, jak už jsem v úvodu předeštel, těmto daním se nelze prakticky „vyhnout“. Pokud tedy bude stát hledat další možné zdroje příjmů pro svůj rozpočet, nelze vyloučit, že i tato otázka bude znovu otevřena.

Seznam použitých zdrojů

Monografie

BAKEŠ, Milan, a kol. *Finanční právo*. 6. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 548 s.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s.

ANDRLÍK, Břetislav. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. 1. vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2010. 204 s.

KESTI, J. et al. *European Tax Handbook 2013*. Amsterdam: IBFD, 2013. 988 s.

PELC, Vladimír. *Daň z nabytí nemovitých*. 1. vydání. Praha: Vydavatelství Leges, 2014. 288 s.

ELIÁŠ, Karel. *Nový občanský zákoník s aktualizovanou důvodovou zprávou*. Ostrava: Sagit, 2012. 1119 s.

Internetové zdroje

MAGSUMOVÁ, Gabriela. *Ručení v daních* [online]. Daňaři online. 1. 2. 2012 [cit. 7. 2. 2015]. Dostupné na <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d37048v46937-ruzeni-v-danich/?search_query=\\$index=764](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d37048v46937-ruzeni-v-danich/?search_query=$index=764)>

Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. Senátní tisk č. 185. [cit. 7. 2. 2015] Dostupné na <http://senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/historie?cid=pssenat_historie.pHistorieTisku.list&forEach.action=detail&forEach.value=s3423>

Informace Generálního finančního ředitelství ke změně osoby poplatníka podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. [cit. 7. 2. 2015] Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2014/informace-ke-zmene-osoby-poplatnika-podl-18605>>

Právní předpisy a judikatura

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Usnesení České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky

Zákon č. 141/1950 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 26/1957 Sb., o notářských poplatcích

Zákon č. 146/1984 Sb., o notářských poplatcích

Zákon č. 264/1992 Sb., kterým se mění a doplňuje občanský zákoník, zrušuje zákon o státním notářství a o řízení před státním notářstvím (notářský řád) a mění a doplňují některé další zákony

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani darovací, dani dědické a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2013

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

Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 121/2000 Sb.

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 účinném do 31. 12. 2013

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

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška ministerstva financí č. 419/2013 Sb., k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

Nález Ústavního soudu ze dne 18. srpna 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03

Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. července 2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. února 2007, sp. zn. 5 Afs 138/2004

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. května 2011, sp. zn. 2 Afs 2/2011 - 62

Jiné zdroje

Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí ve verzi pro meziresortní připomínkové řízení. Praha: MF ČR, 2012. 72 s.

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá problematikou transferových daní. Analýzou právní úpravy přijatou v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a jeho komparací s předchozí právní úpravou má tato diplomová práce poskytnout náhled na to, zda a do jaké míry byly vyřešeny problematické aspekty těchto daní v daňové soustavě České republiky. Součástí práce je také komparace s vybranými zahraničními úpravami – a to Německa, Polska, Španělska a Velké Británie.

Abstract

This thesis deals with the issue of transfer taxes. Analysis of the legislation adopted in the context of recodification of private law and its comparison with the previous legislation, this thesis provides insight as to whether and to what extent were resolved problematic aspects of these taxes in the tax system of the Czech Republic. The work also includes a comparison with selected foreign modifications - with Germany, Poland, Spain and the UK.

Klíčová slova

Majetkové daně, transferové daně, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, daň z nabytí nemovitých věcí, vlastnické právo, nemovitá věc, převod a přechod vlastnického práva, obchodní korporace, obchodní podíl, ovládající osoba, Německo, Polsko, Španělsko, Velká Británie.

Keywords

Property taxes, transmission taxes, inheritance tax, gift tax, real estate transfer tax, proprietary relationships, real estate, transfer and transition of property right, tax on the acquisition of immovable property, business corporations, trade share, controlling entity, share deal, Germany, Poland, Spain, Great Britain