

Důvodová zpráva

I. Obecná část

1. Zhodnocení platného právního stavu

Pokud jde o platnou právní úpravu daně z převodu nemovitostí, je tato daň společně s daní dědickou a daní darovací upravena zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“).

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

V platné právní úpravě daně z převodu nemovitostí je osoba poplatníka daně určena v závislosti na tom, zda jde o převod nebo přechod vlastnického práva k nemovitostem. Při přechodech vlastnického práva je poplatníkem nabyvatel; jde převážně o případy, kdy dosavadní vlastník pozbývá svého vlastnického práva bez své vůle a nelze po něm tudíž úhradu daně z převodu nemovitostí, na němž nemá žádný zájem, spravedlivě požadovat. Při smluvních převodech je poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce; právní úprava zde kromě jiného vychází z názoru, že převodce má z úplatného převodu finanční prostředky, ze kterých je schopen daň zaplatit. Je-li poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce, je nabyvatel ze zákona ručitelem.

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

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

U daně z převodu nemovitostí lze uplatnit řadu osvobození, zejména u převodů a přechodů vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s privatizací státního majetku a při převodech a přechodech majetku obchodních společností nebo družstev, ale také např. u převodů bytů. Rozsah osvobození je změněn zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, který již byl schválen Parlamentem České republiky a jímž se mimo jiné ruší osvobození vkladů nemovitostí do základního kapitálu obchodních společností a družstev.

Současná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace.

2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy

Daňové zákony je nezbytné přizpůsobit rekodifikaci soukromého práva a dalším změnám, které mají nastat od 1. ledna 2014. V opačném případě hrozí níže popsané důsledky. S ohledem na rozpuštění Poslanecké sněmovny vláda předkládá návrh zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí.

Návrh zákonného opatření Senátu obsahově navazuje na návrh zákona o dani z nabytí nemovitých věcí (sněmovní tisk 1003 a senátní tisk 170), který byl Senátem zamítnut. Kompletní přepracování návrhu zákonného opatření Senátu či jeho rozdělení podle klíče, která ustanovení souvisejí s rekodifikací soukromého práva a která nikoli, není možné vzhledem ke krátké době, kterou má vláda coby navrhovatel k dispozici pro přípravu tohoto návrhu (bližší k tomuto tématu viz bod 4.1.). Návrh zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí z uvedených důvodů z obsahového hlediska vychází ze znění schváleného Poslaneckou sněmovnou včetně přijatého pozměňovacího návrhu, který byl legislativně technického charakteru. K věcné změně došlo pouze v otázce poplatníka daně, která byla předmětem kritiky ze strany Senátu.

Oproti výše citovanému návrhu zákona jsou v zákonném opatření Senátu odlišně řešeny:

- I. v paragrafovaném znění z hlediska věcného právní úprava osoby poplatníka daně a ručitele daně,
- II. v paragrafovaném znění z hlediska legislativně-technického přizpůsobení legislativního textu charakteru zákonného opatření Senátu,
- III. obecná část důvodové zprávy je přizpůsobena charakteru zákonného opatření Senátu,
- IV. zvláštní část důvodové zprávy je doplněna o odůvodnění výše uvedených změn v paragrafovaném znění a přizpůsobena formě zákonného opatření Senátu a textu platné právní úpravy nového katastrálního zákona.

K základním cílům nové právní úpravy transferové daně, jejíž název se v souvislosti s novým vymezením předmětu a poplatníka mění na daň z nabytí nemovitých věcí, patří:

A) Přizpůsobení úpravy daně z nabytí nemovitých věcí rekodifikaci soukromého práva

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

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

B) Osoba poplatníka

Nová právní úprava v zásadě zachovává dosavadní právní úpravu osoby poplatníka daně. Z důvodu snazšího přizpůsobení se poplatníků nové právní úpravě a podpoření právní jistoty se ponechává v případě běžných transakcí na základě kupních a směnných smluv poplatníkem převodce s tím, že nabyvatel je stejně jako podle dosavadní právní úpravy ručitelem. Nicméně smluvním stranám je nově umožněno zvolit si poplatníkem nabyvatele, což eliminuje nutnost existence ručitelství za daň.

V ostatních případech (tj. zejména v případech, kdy je podle dosavadní právní úpravy poplatníkem nabyvatel), je poplatníkem nabyvatel.

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

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

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

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

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

D) Snížení administrativní náročnosti správy daně

Dalším ze zásadních cílů, které nové zákonné opatření Senátu sleduje, je snižování administrativní zátěže související se stanovením a vybráním daně, a to jak na straně poplatníků, tak na straně správců daně. Návrh nového zákonného opatření Senátu přináší

kromě podstatného omezení povinnosti předkládat znalecké posudky o zjištěné ceně nabývaných nemovitých věcí podle zákona upravujícího oceňování majetku i další změny v daném směru.

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

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

E) Aktualizace systému osvobození od daně

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

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

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

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

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

Navrhovaná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace.

3. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy

Vzhledem k předpokládané účinnosti rekodifikace soukromého práva ke dni 1. ledna 2014 je nezbytné k tomuto datu reagovat na změny, které tato rekodifikace přináší. Jde jak o změny terminologické, tak o zavedení některých nových, v českém právním řádu dosud neexistujících, institutů a změny v institutech stávajících (např. znovuzavedení zásady *superficies solo cedit*, zavedení institutu svěřenského fondu). Stejně tak je nezbytné reagovat na další změny právního řádu, které vyvolávají potřebu zásahu do daňových zákonů (např. nová úprava katastrálního zákona nebo nová právní úprava řízení o pozůstalosti).

Pokud by nedošlo k realizaci zmíněných změn, které přizpůsobují daňové právo změnám právního řádu v čele s rekodifikací soukromého práva, znamenalo by to pro daň z převodu nemovitostí tyto následky:

- výrazné snížení ročního daňového inkasa převodních daní zejména z důvodu:
 - možného obcházení zdanění úplatného nabytí nemovitých věcí prostřednictvím institutu vzájemného darování,
 - absence zdanění úplatného vyčlenění nemovitých věcí do svěřenských fondů,
 - absence osoby poplatníka v případě úplatného zřízení práva stavby,
 - absence úpravy zdanění případů oddělení ze spoluvlastnictví či úplatného zřízení přídatného spoluvlastnictví,
- vznik nepřiměřeně velkého množství mezer v zákoně z důvodu nereflexování zásadních koncepčních změn zakotvených v novém občanském zákoníku, které by nebylo možno překlénout výkladem,
- vznik právní nejistoty daňových poplatníků,
- vznik nerovného postavení jednotlivých osob s ohledem na absenci určité nezbytné úpravy,
- nežádoucí rozšíření předmětu zdanění z důvodu širokého pojetí pojmu „nemovitá věc“ v novém občanském zákoníku i na vybrané případy, které dle současné úpravy zdanění nepodléhají, zejména v případě věcných práv a práv, která za nemovité věci prohlásí zákon,
- nespravovatelnost vybraných případů zdanění,
- neprovázanost právní úpravy na novou úpravu katastrálního zákona, zejména v oblasti podávání daňového přiznání včetně lhůt.

Absenci právní úpravy, která přizpůsobí daňové zákony rekodifikaci soukromého práva, není možné překlénout prostřednictvím obecných přechodných ustanovení obsažených v novém občanském zákoníku. Na rozdíl od jiných právních odvětví je v daňovém právu uplatňována zásada *v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu*. Podle ustálené judikatury je zákonodárce povinen upravit pravidla pro stanovení a výběr daní natolik určitě, aby nevznikaly pochybnosti o smyslu a účelu právní normy. Je tomu tak proto, že daňové právo zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu a tím omezuje jedno z jeho základních práv – právo vlastnit majetek. Proto, pokud výkladové pochybnosti v daňovém právu

vzniknou, je nezbytné vyložit jej vždy ve prospěch daňového subjektu. Stát nemůže na úkor daňového subjektu profitovat z výkladových nejasností, které způsobil. S ohledem na tyto skutečnosti nelze připustit, aby byly daňové povinnosti osob dovozovány výkladem obecných přechodných ustanovení, která jsou navíc obsahem jiného než daňového zákona, a je nezbytné přistoupit k důkladné změně daňových předpisů, která je z povahy věci rozsáhlá.

Nelze též souhlasit s myšlenkou, že daňové právo nemusí být rekodifikací soukromého práva přizpůsobeno, protože je součástí práva veřejného, které existuje samostatně a na soukromém právu nezávisle. Nový občanský zákoník sice stanoví, že uplatňování práva soukromého je na uplatňování práva veřejného nezávislé (§ 1 odst. 1). Je otázkou, nakolik může být tato právní norma objektivního práva s ohledem na existenci obecných právních zásad závazná, nicméně to neznamena, že by stanovila, že uplatňování práva veřejného je nezávislé na právu soukromém. Ba naopak, i při respektování rozdělení práva na soukromé a veřejné (na čemž však nepanuje v doktríně ani judikatuře shoda), zcela jistě není možné vystavět mezi nimi hráz, jak dokládá i četná judikatura Ústavního a Nejvyššího správního soudu. Právní řád tvoří jeden celek. Ačkoli dělení na kategorie soukromého a veřejného práva může mít při aplikaci nebo tvorbě práva svůj význam, není možné jej přeceňovat a dovozovat, že na pravidlo práva veřejného, se nevztahuje právo soukromé (občanský zákoník) a toto pravidlo si tím pádem žije svým vlastním životem.

4. Soulad navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

a) Zhodnocení z hlediska použití zákonného opatření Senátu

Zákonné opatření Senátu je zvláštním institutem zamýšleným pro případy, kdy je rozpuštěna Poslanecká sněmovna, a tudíž není možné schvalovat nové zákony. K zajištění existence systému dělby moci a řádného fungování státu je nezbytné v situaci, kdy je Poslanecká sněmovna rozpuštěna, umožnit výkon zákonodárné pravomoci nerozpustitelným Senátem. Vzhledem k tomu, že od vzniku samostatné České republiky nebylo přijato žádné zákonné opatření Senátu, neexistují k této problematice žádné precedenty a tím spíše ani ustálená recentní judikatura Ústavního soudu. Proto je při zhodnocení ústavnosti nezbytné vycházet zejména z normativního textu Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“), dalších právních předpisů a dále z odborné literatury a právní teorie.

Pravomoc Senátu vydávat zákonná opatření vyplývá z čl. 33 Ústavy. Podle důvodové zprávy k tomuto ustanovení je jeho základním účelem zajistit kontinuitu základního fungování moci výkonné a zákonodárné i v době krize.

Zákonné opatření Senátu má pouze podmíněnou platnost. Není-li schváleno Poslaneckou sněmovnou na její první schůzi, pozbývá platnosti *ex nunc*.

Z čl. 33 Ústavy vyplývají pro navrhovatele tyto 4 podmínky, které je nutné kumulativně splnit:

- 1) zákonné opatření Senátu lze přijmout pouze ve věcech, které nesnesou odkladu,
- 2) zákonné opatření Senátu lze přijímat ve věcech, které by vyžadovaly jinak přijetí zákona,
- 3) zákonné opatření Senátu nelze přijímat ve věcech Ústavy, státního rozpočtu, státního závěrečného účtu, volebního zákona a mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy,
- 4) zákonné opatření Senátu může Senátu navrhnout jen vláda.

ad 1) K podmínce neodkladnosti

Podmínka neodkladnosti je splněna v případě, že (i) objektivně existuje takový nežádoucí stav, který (ii) je nutné neprodleně zhojit, (iii) jinak by nastaly závažné negativní následky

materiálního či hodnotového charakteru, přičemž (iv) tento stav je možné napravit pouze formou zákonného opatření Senátu, které (v) je způsobilé takový stav zhojit, aniž by vyvolalo obdobné nebo větší negativní následky.

(i) Objektivní existenci takového nežádoucího stavu lze spatřovat v tom, že podle platné právní úpravy má k 1. lednu 2014 nabýt účinnosti rekodifikace soukromého práva a v důsledku zamítnutí návrhu zákona o dani z nabytí nemovitých věcí (sněmovní tisk 1003, senátní tisk 170) a návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (sněmovní tisk 1004, senátní tisk 176) ze strany Senátu, které s ohledem na rozpuštění Poslanecké sněmovny znamená definitivní ukončení jejich legislativního procesu, daňové právo nebude přizpůsobeno rekodifikaci soukromého práva a dalším právním předpisům, zejména novému zákonu o investičních společnostech a investičních fondech.

(ii) Nežádoucí stav je nutné zhojit s ohledem na právní jistotu a předvídatelnost práva co nejdříve, nejpozději do konce roku 2013, tj. co nejdříve je nutné daňové právo přizpůsobit rekodifikaci soukromého práva, anebo odložit účinnost této rekodifikace.

(iii) Pokud by tento stav nebyl napraven, vyvolal by jednak závažné materiální (hospodářské) následky spočívající ve výrazném negativním propadu inkasa veřejných rozpočtů a jednak by způsobil ohrožení hodnot, které je potřeba chránit. V důsledku nepřizpůsobení daňového práva rekodifikaci soukromého práva by totiž došlo k vzniku rozsáhlé právní nejistoty, založení nerovnosti mezi daňovými subjekty a v určitých případech ke zhoršení postavení samotných daňových subjektů. Negativní následky jsou blíže specifikovány v části 3 - Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy.

(iv) Nastalý stav je možné řešit pouze formou zákona nebo opatření majícího sílu zákona (viz bod 2 – K podmínce výhrady zákona). Forma zákona je v době rozpuštění Poslanecké sněmovny vyloučena. Vzhledem k tomu, že je pravděpodobné, že ustavující schůze Poslanecké sněmovny vzešlé z předčasných voleb se bude konat až od 26. listopadu 2013, není možné s ohledem na délku legislativního procesu věc vyřešit formou zákona předloženého a standardně projednaného nově zvolenou Poslaneckou sněmovnou. Nelze rovněž spoléhat na institut legislativní nouze, neboť není možné zaručit, že dojde k potřebné bezproblémové spolupráci ústavních institucí tak, aby zákon nabyl platnosti do konce roku 2013. Pokud by došlo k opoždění přijetí navrhované právní úpravy byť o pouhý jeden den, existuje vysoká pravděpodobnost, že při použití výkladu v duchu zásady daňového práva *v pochybnostech ve prospěch poplatníka* se negativní dopady uplatní pro celé zdaňovací období.

Spoléhat se na dřívější termín ustavující schůze Poslanecké sněmovny je v tomto směru velkým rizikem, a proto řešení formou zákona nelze uplatňovat.

Předložení návrhů zákonných opatření Senátu je tak jediná cesta, jak v současné době zajistit kontinuitu základního fungování moci výkonné a zákonodárné a neprodleně reagovat na vzniklou nežádoucí situaci tak, aby nedošlo k ohrožení právní jistoty a legitimního očekávání subjektů.

(v) Pokud by forma zákonného opatření Senátu byla využita k odložení rekodifikace soukromého práva, došlo by sice na jedné straně k zažehnání výše popsané nežádoucí situace, na straně druhé by však byla vyvolána nežádoucí situace jiná. Množství subjektů již podniklo nezbytné kroky k přípravě na rekodifikaci soukromého práva. V odsunutí účinnosti této rekodifikace krátce před koncem roku 2013 je tak možné spatřovat ohrožení právní jistoty a legitimního očekávání těchto subjektů.

Jako vhodnější varianta se proto jeví využít zákonné opatření Senátu k úpravě daňových a souvisejících zákonů tak, aby byla k 1. lednu 2014 zajištěna potřebná reakce na rekodifikaci soukromého práva. S ohledem na omezený časový prostor, který je vládě coby navrhovateli zákonného opatření Senátu svěřen, je z hlediska obsahového nezbytné maximálně vyjít ze zamítnutých návrhů. Připravit návrhy zcela jiné nebo výrazně přepracované je v tomto ohledu fakticky nespílitelné. Navíc by zde hrozilo riziko, že výraznější zásahy do textu způsobí nechtěné následky v podobě vzniku mezer a neprovázaností. Z tohoto důvodu se navrhované zákonné opatření Senátu soustředí pouze na řešení věcného tématu, které vedlo k zamítnutí původní předlohy ze strany Senátu.

Výše zmíněná časová tíseň vychází ze skutečnosti, že zákonné opatření Senátu lze přijímat pouze do doby, kdy trvá Ústavou předvídaná podmínka rozpuštění Poslanecké sněmovny. Vzhledem k obecné formulaci není zřejmé, zda tento stav končí již dnem zvolení nových poslanců, dnem zahájení zasedání nové Poslanecké sněmovny, nebo až dnem zahájení ustavující schůze Poslanecké sněmovny. Bez ambice autoritativně posoudit, která z předestřených variant je správná, je však možné konstatovat, že zvolené řešení by mělo respektovat zásadu minimalizace rizik. Z tohoto důvodu se vláda rozhodla návrh zákonného opatření Senátu předložit tak, aby jej Senát obdržel minimálně 3 týdny před konáním voleb do Poslanecké sněmovny. Pokud by se totiž jako správný ukázal závěr, že zákonné opatření Senátu je možné přijímat pouze do doby vzniku mandátu nově zvolených poslanců, pak by jakékoliv zákonné opatření Senátu přijaté mezi okamžikem skončení voleb do Poslanecké sněmovny a zahájením její ustavující schůze bylo protiústavní, a to se všemi z toho plynoucími důsledky.

Z výše uvedených důvodů je podle předkladatele naplněna podmínka neodkladnosti přijetí zákonného opatření Senátu.

ad 2) K podmínce výhrady zákona

Odborná literatura¹ uvádí, že okruh záležitostí, jež by jinak vyžadovaly přijetí zákona, je vymezen materií, kterou v okamžiku návrhu zákonného opatření Senátu upravují zákony, a jde tedy o jejich změnu, a dále ustanoveními v Ústavě nebo zákonech, která stanoví, že určité otázky mohou být upraveny pouze zákonem.

Navrhované zákonné opatření je opatřením daňového charakteru, proto se na něj mimo jiné vztahují ustanovení čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle kterého povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod, a ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, které stanovuje, že daň a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. V daňové oblasti se tedy uplatňuje tzv. výhrada zákona. V souladu s uvedenými ustanoveními Ústavy a Listiny mohou být prováděcí právní předpisy dle ustálené judikatury Ústavního soudu jednotlivcům ukládány povinnosti, ovšem nikoliv povinnosti primární, tedy tyto základní povinnosti musí být stanoveny alespoň rámcově, ale přitom dostatečně jasně a určitě zákonem, který potom podzákonný právní předpis pouze upřesňuje. Z toho vyplývá, že v případě daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění je nezbytné, aby konstrukční prvky daně, např. subjekt, předmět, základ nebo sazba daně, byly stanoveny alespoň rámcově zákonem. Není tak možné předkládané změny učinit jinak než formou zákona. Lze tedy shrnout, že navrhovaná právní úprava s ohledem na ústavní premisy by jinak vyžadovala přijetí zákona.

¹ SLÁDEČEK, Vladimír, Vladimír MIKULE a Jindřiška SYLLOVÁ. Ústava České republiky: komentář. 1. vyd. Praha: Beck, 2007, XIV, 935 s. ISBN 978-80-7179-869-9, s. 257.

ad 3) K podmínce zákazu přijímat zákonná opatření Senátu v určitých věcech

Navrhované zákonné opatření Senátu je možno považovat za bezrozporné vzhledem k zákazu přijímat zákonná opatření Senátu ve věcech Ústavy, státního závěrečného účtu, volebního zákona a mezinárodních smluv podle čl. 10.

Pro posouzení naplnění podmínky zákazu přijímat zákonná opatření Senátu ve věcech státního rozpočtu je klíčový výklad slovního spojení „věci státního rozpočtu“, a to zejména v návaznosti na čl. 42 Ústavy, který hovoří o „zákonu o státním rozpočtu“. S ohledem na zvláštní charakter zákonných opatření Senátu jako právních předpisů se silou zákona vydávaných v Ústavou předvídaných výjimečných situacích je možné vnímat ustanovení čl. 33 (resp. jeho odstavec 3) jako speciální k obecnému režimu běžného procesu schvalování zákonů včetně podávání jejich návrhů. Použití spojení „zákon o státním rozpočtu“ v čl. 42 je tak poplatné systematickému zařazení tohoto ustanovení, přičemž je zřejmé, že totožné spojení není možné z důvodů jazykových i systematických použít v čl. 33, neboť se v tomto případě nejedná o zákaz vydávání „zákonů o státním rozpočtu“, ale „zákonných opatření Senátu o státním rozpočtu“. Nezbytnost formální odlišnosti textace ustanovení čl. 33 a 42 tak vyplývá z logiky věci.

Spojení uvedené v čl. 42 odst. 2 Ústavy „zákon o státním rozpočtu“ je podle Ústavního soudu nutné chápat ve smyslu materiálním, nikoliv ve smyslu formálním. V opačném případě by totiž hrozilo, že v případě některých důležitých zákonů by byl Senát zcela vyloučen ze zákonodárného procesu pouze tím, že by byl návrh zákona upravující problematiku přímo nesouvisející se státním rozpočtem nazván „zákon o státním rozpočtu“.

Ústavní soud zdůrazňuje, že pojem „zákon o státním rozpočtu“ v materiálním smyslu nelze interpretovat příliš extenzivně, neboť *“je zřejmé, že se státním rozpočtem přímo či alespoň zprostředkovaně souvisí prakticky každý návrh zákona, již jen z toho důvodu, že jeho realizace má zpravidla dopady na státní rozpočet (na jeho příjmovou nebo výdajovou část).”* (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 21/01).

Výše uvedené jednoznačně svědčí pro materiální vnímání spojení „zákon o státním rozpočtu“ použitého v čl. 42 Ústavy. Je-li pak toto spojení nutno vykládat ve smyslu materiálním, lze jeho význam vnímat jako totožný se spojením „věci státního rozpočtu“, který Ústava používá ve svém čl. 33. Na obě spojení je tedy nutno nahlížet tak, aby nedocházelo k jejich příliš extenzivnímu výkladu, jelikož takový výklad by prakticky zcela znemožnil přijímání jakýchkoli zákonných opatření Senátu, a to minimálně ve sférách veřejného práva, tj. i práva daňového.

S ohledem na výše uvedené lze dovodit, že odlišnost obou formulací v čl. 33 a 42 Ústavy je čistě formálního charakteru. Proto není možné pod věci státního rozpočtu subsumovat změny daňových zákonů.

ad 4) K podmínce navrhovatele

Navrhovatelem zákonného opatření Senátu je vláda České republiky, čímž je splněna ústavní podmínka pro vydávání zákonných opatření Senátu.

b) Zhodnocení z hlediska ústavnosti ukládání daní

Základní meze pro uplatňování daňových zákonů stanoví Ústava a Listina.

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Dle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při

zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, které stanovuje, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

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

1. Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy), plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost.
2. Ústavní přezkum daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny. K principu rovnosti Ústavní soud ve své konstantní judikatuře uvádí, že se nejedná o kategorii absolutní, nýbrž relativní (srov. Pl. ÚS 22/92).
3. Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění případný zásah do práva vlastnického (čl. 11 Listiny), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivce státu, vůči majetkovému substrátu jednotlivce, nabývá škrtícího (rdousícího) působení. Jinými slovy ke škrtícímu (rdousícímu) působení dochází, má-li posuzovaná daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

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

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

c) **Závěr**

Navrhovaná právní úprava je jak z hlediska použití zákonného opatření Senátu, tak z hlediska ústavnosti ukládání daní v souladu s ústavním pořádkem České republiky.

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

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

Pokud jde o Úmluvu o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), právo na pokojné užívání majetku, chráněné čl. 1 jejího Dodatkového protokolu, není

absolutním právem, neboť tentýž článek přiznává smluvním státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní a jiných poplatků nebo pokut. Úmluva nepodmiňuje přípustné zásahy do vlastnického práva v dané oblasti jejich objektivní nezbytností, ale vyhrazuje státům právo určit, co za nezbytné považují. Z toho vyplývá, že aplikace Úmluvy v daňové oblasti je velmi omezená.

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

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

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

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

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

7. Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy

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

V případě, kdy na základě dohody mezi převodcem a nabyvatelem bude poplatníkem daně nabyvatel, lze očekávat snížení kupních cen cca o 3,8 %, což se projeví odpovídajícím poklesem ročního daňového inkasa. Pozitivním přínosem dané změny je snížení nedoplatků a zlepšení podmínek jejich vymahatelnosti u nabyvatele.

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

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

Naproti tomu v důsledku dalších navrhovaných změn právní úpravy lze předpokládat částečné zvýšení příjmů státního rozpočtu. Bude tomu tak zejména u zrušení některých dosavadních osvobození od daně a snížení rozsahu osvobození nových staveb pouze na nemovité věci nabývané za účelem bydlení a rozsahu osvobození v případech nabytí nemovité věci z majetku státu, popř. územního samosprávného celku, právnickou osobou, jejíž je tento subjekt zřizovatelem nebo jediným členem, v souladu s přímo použitelnými předpisy Evropské unie a dále zrušení zvláštního režimu pro zdanění směny nemovitých věcí, v jehož důsledku se daňový výnos u tohoto typu nabytí zdvojnásobí. Ke zvýšení daňového inkasa rovněž přispěje i absence osvobození vkladů do základního kapitálu obchodních korporací (za roky 2009-2011 v průměru cca o 600 mil. Kč ročně). V tomto případě se však jedná o právní regulaci převzatou novým zákonným opatřením Senátu z již přijaté právní úpravy, která má nabýt účinnosti k 1. lednu 2015.

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

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

Navrhovaná právní úprava nemá přímý vliv na podnikatelské prostředí (s výjimkou zrušení osvobození vkladů do obchodních korporací, které však převzala z již přijaté právní

úpravy), na ostatní veřejné rozpočty, na specifické skupiny obyvatel včetně národnostních menšin ani na životní prostředí.

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

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

9. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

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

9.1. Přiměřenost

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

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

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

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

9.2. Efektivita

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

Vzhledem k tomu, že správci daně jsou orgány Finanční správy České republiky, je v daňové oblasti zajištěna kontrola plnění zákonem uložených povinností. Orgány Finanční správy České republiky jsou třístupňovou soustavou orgánů, jejichž působnost je rozložena na celé území České republiky. To zajišťuje rovněž optimální vertikální rozložení výkonu

zákonné působnosti. Vnitřní organizační struktury těchto orgánů jsou pak uspořádány tak, aby rozsah působnosti, která jim byla zákonem svěřena, byly schopny plně a efektivně zajišťovat.

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

9.3. Odpovědnost

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

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

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

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

9.4. Opravné prostředky

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

9.5. Kontrolní mechanismy

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

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

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

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

II. Zvláštní část

1 Daň

1.1 Subjekt daně

K § 1:

K odstavci 1

Odstavec 1 obsahuje obecné vymezení poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí. V této souvislosti je nutné podotknout, že vzhledem k tomu, že nový občanský zákoník již nepoužívá pojem „nemovitost“, ale „nemovitá věc“, je tato terminologie ctěna rovněž v tomto zákonném opatření Senátu.

K názvu daně lze uvést, že s ohledem na nové vymezení předmětu daně, kterým je zejména úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, došlo k pojmenování této daně jako daň z nabytí nemovitých věcí.

K písmeni a)

Nová právní úprava v zásadě zachovává dosavadní právní úpravu osoby poplatníka daně, podle které byla osoba poplatníka daně z převodu nemovitostí určena odchýlně podle toho, zda šlo o úplatný převod nebo o úplatný přechod vlastnictví k nemovité věci. Byla-li nemovitá věc převáděna na základě smlouvy, poplatníkem daně byl převodce (prodávající), jenž byl příjemcem úplaty. Nabyvatel (kupující) byl v těchto případech ručitelem. Při přechodech nemovitých věcí, k nimž dochází zpravidla při výkonu rozhodnutí, exekuci nebo dražbě, byl poplatníkem nabyvatel. Z důvodu snazšího přizpůsobení se poplatníků nové právní úpravě a podpoření právní jistoty se ponechává v případě běžných transakcí na základě kupních a směnných smluv poplatníkem převodce. V těchto případech je nabyvatel i nadále ručitelem (§ 41 odst. 2). Smluvním stranám je však nově umožněno zvolit si poplatníkem nabyvatele, což eliminuje nutnost existence ručitelství za daň. Je-li nabyvatel nemovité věci ručitelem, může být vyzván k zaplacení daně, pokud tak neučinil prodávající, byl-li bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, anebo bylo od vymáhání upuštěno pro jeho zřejmou bezvýslednost. Využití možnosti smluvních stran sjednat, že poplatníkem daně bude nabyvatel, povede tak ke zvýšení jistoty nabyvatele, že daňová povinnost bude včas a řádně splněna a nabyvatel nebude později vyzván jako ručitel k jejímu splnění za prodávajícího.

K písmeni b)

V případech, kdy byl podle dosavadní právní úpravy poplatníkem nabyvatel, zůstává poplatníkem i nadále (tj. nabyvatel je poplatníkem i nadále při výkonu rozhodnutí nebo exekuci, vyvlastnění, vydržení, nabytí nemovité věci v insolvenčním řízení nebo ve veřejné dražbě, 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).

Nebude-li poplatník určen podle písmene a), je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvatel, tj. také v případě vkladů nemovitých věcí do obchodních korporací nebo zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví.

Na tomto místě lze doplnit, že nabyvatel nemovité věci je poplatníkem daně i v mnoha jiných evropských právních úpravách, a to v Belgii, Dánsku, Finsku, Francii, Irsku, Itálii, Kypru, Lotyšsku, Maďarsku, Maltě, Nizozemí, Portugalsku, Řecku, Španělsku, Švédsku a Velké Británii. Nabyvatel je tedy poplatníkem daně v 16 členských státech Evropské unie.

Pouze ve 2 členských státech, a to v Polsku a Slovinsku, je poplatníkem daně převodce. V Německu a Rakousku jsou poplatníky daně společně převodce i nabyvatel.

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

K odstavci 2

Ustanovení odstavce 2 obsahuje speciální úpravu ve vztahu k odstavci 1 pro podílové fondy, fondy obhospodařované penzijní společnostmi nebo svěřenské fondy.

Pokud jde o podílové fondy a fondy obhospodařované penzijní společnostmi, jedná se o případy, kdy lze určit nabyvatele nebo i převodce nemovité věci, nicméně jejich stanovení poplatníky není z praktického hlediska považováno za vhodné.

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

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

Aby bylo možné z tohoto důvodu stanovit, že poplatníkem daně je v uvedených případech pouze samotný podílový fond, bylo nutné konstruovat fikci, podle které jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci do podílového fondu, hledí se na tento fond jako na jediného nabyvatele vlastnického práva k nemovité věci. Naopak jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci z podílového fondu, hledí se na tento fond jako na jediného převodce vlastnického práva k nemovité věci.

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

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

Nastává zde tedy analogická situace jako v případě podílového fondu, proto byla zvolena stejná úprava.

Zavedení fikce, podle které se ve vymezených případech na svěřenský fond hledí jako na nabyvatele, resp. převodce, je potřebné s ohledem na skutečnost, že svěřenský fond podle občanského zákoníku nemá právní osobnost a nelze proto bez této fikce říci, že svěřenský fond je nabyvatelem, resp. převodcem, vlastnického práva k nemovité věci. Podle nového občanského zákoníku majetek totiž není ve vlastnictví žádného subjektu. Práva a povinnosti svěřenského fondu jakožto daňového subjektu bude vykonávat svěřenský správce, který podle § 1448 odst. 3 nového občanského zákoníku vykonává vlastnická práva k majetku ve svěřenském fondu, a to na účet tohoto fondu, a kterému dle § 1456 nového občanského zákoníku náleží plná správa majetku ve svěřenském fondu.

1.2 Předmět daně

K § 2:

K odstavci 1

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

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

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

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

Předmětem daně je rovněž nabytí vlastnického práva k jednotce vymezené podle zák. č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, spolu se s ní spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto

pozemku. To vyplývá z ustanovení § 56 tohoto zákonného opatření Senátu, podle něhož se jeho ustanovení o jednotce a o nemovité věci použijí obdobně i na shora popsany celek jednotky podle zákona o vlastnictví bytů a k ní příslušejících spoluvlastnických podílů na společných částech domu, popř. i na pozemku.

Nabytí práva stavby bylo zahrnuto do předmětu daně v návaznosti na nový občanský zákoník, podle něhož jde o nemovitou věc, ke které je možné nabýt vlastnické právo, a to s ohledem na skutečnost, že jinak by mohl být tento institut následně zneužíván k daňovým optimalizacím. Do předmětu daně spadá jak úplatné nabytí práva stavby při jeho zřízení vlastníkem stavebního pozemku ve prospěch stavebníka, tak také úplatné nabytí již trvajícího práva stavby. Zánik práva stavby spojený s nabytím stavby vlastníkem stavebního pozemku za náhradu je rovněž předmětem této daně, ovšem je nutné jej posuzovat ve smyslu fikce „nabytí vlastnického práva k nemovité věci“, jak bude vysvětleno níže.

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

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

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

U bytového spoluvlastnictví tato konstrukce umožní zdanit také úplatné nabytí (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.

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

předmětem daně; obdobně je tomu při nabytí nebo vyčlenění tuzemské nemovité věci vymezeného druhu do svěřenského fondu.

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

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

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

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

fondy může být sjednáno za úplaty nebo jiné protiplnění např. od osoby, která se má stát obmyšleným, ale i od osoby jiné.

Podstata svěrenského fondu spočívá v tom, že jeho zakladatel vyčlení ze svého majetku určitou část a svěří ji nějakému účelu. Tím vzniká oddělené a nezávislé vlastnictví vyčleněného majetku; tento majetek není ani vlastnictvím zakladatele, ani vlastnictvím svěrenského správce, ani vlastnictvím osoby, které má být ze svěrenského fondu plněno (obmyšleného). Práva vlastníka vykonává svěrenský správce; u nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí se do katastru zapisuje jako vlastník svěrenský správce, který vykonává správu svěrenského fondu. Úplatné nabytí nemovité věci (jde-li samozřejmě o tuzemskou nemovitou věc vymezeného druhu) do majetku i z majetku svěrenského fondu je tak v souladu s výše uvedeným předmětem daně.

K odstavci 2

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

K písmeni a)

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

K písmeni b)

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

K odstavci 3

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

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

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

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

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

K § 3:

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

K písmeni a)

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

V této souvislosti je vhodné poznamenat, že záměrně použitý pojem „svěřenský fond“ podle koncepce uplatňované v daňových zákonech nezahrnuje pouze svěřenský fond podle nového občanského zákoníku, ale i zahraniční instituty daného typu (např. trusty v zemích common law). Podle zmíněné koncepce platí, že hovoří-li ustanovení daňového zákona o konkrétním institutu, vztahuje se i na zahraniční instituty obdobného charakteru. V opačném případě, má-li se dané ustanovení týkat pouze institutu českého práva, použije se dovětek odkazující na příslušný zákon, kterým je daný institut upraven, např. „svěřenský fond podle občanského zákoníku“. Bez této koncepce by ve všech případech, nejen u svěřenských fondů, musela většina ustanovení daňových předpisů výslovně zmiňovat i instituty zahraničního práva, což by vedlo ke značnému prodloužení textu právního předpisu a tím i k jeho nesrozumitelnosti. I úplatné vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do zahraničního institutu, např. trustu, bude tedy předmětem daně, a to nezávisle na tom, zda majetek v tomto institutu je či není podle příslušné zahraniční právní úpravy předmětem vlastnictví. Bude-li majetek v tomto zahraničním institutu, např. trustu, ve vlastnictví tohoto institutu, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 1. Půjde-li o zahraniční institut např. trust, obdobný svěřenskému fondu podle občanského zákoníku, tj. o oddělené a nezávislé vlastnictví obdobně jako je tomu u svěřenského fondu podle § 1448 nového občanského zákoníku, bude takový institut poplatníkem na základě ustanovení § 1 odst. 2.

K písmeni b)

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

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

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

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

K § 4:

K odstavci 1

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

K odstavci 2

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

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

K odstavci 3

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

K § 5:

Ustanovení § 5 stanoví případy vyloučení z předmětu daně.

K písmeni a)

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

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

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

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

K písmeni b)

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

K písmeni c)

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

1.3 Osvobození od daně

K § 6:

V § 6 se navrhuje věcná osvobození ve veřejnoprávní oblasti.

K odstavci 1

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

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje od daně osvobodit nabytí vlastnického práva k nemovité věci členskými státy Evropské unie, tzn. i Českou republikou. Důvodem pro osvobození nabytí vlastnického práva k nemovité věci Českou republikou je skutečnost, že daň tvoří příjem

státního rozpočtu. Osvobození se vztahuje na všechny případy, kdy je Česká republika nabyvatelem vlastnického práva k nemovité věci, tj. jak na případy, kdy nabývá nemovitou věc prostřednictvím svých organizačních složek, tak na případy, kde nemovitou věc nabývá do vlastnictví České republiky státní organizace jednající svým jménem (např. příspěvková organizace nebo státní podnik).

Ve stejném rozsahu se osvobozuje od daně nabytí vlastnického práva k nemovité věci jiným členským státem Evropské unie než Českou republikou. Princip vzájemnosti uplatněný v písmeni b) nelze v případě států Evropské unie aplikovat vzhledem k integračnímu principu, což uvádí nejen odborná literatura, ale i judikatura SD EU (např. Simon, Denis: Komunitární právní řád, ASPI, Praha 2005, str. 376; rozsudek 90 a 91/63 ve věci Komise proti Belgii a Lucembursku, rozsudek C-38/89 Guy Blauguignon).

K písmeni b)

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

K písmeni c)

V písmeni c) se navrhuje od daně z nabytí nemovitých věcí osvobodit nabytí vlastnického práva k nemovité věci územním samosprávným celkem, nabytí-li vlastnické právo k nemovité věci ve vymezených případech.

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

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

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

vyplacena nepeněžní formou, mimo jiné i převodem nemovité věci. Je-li územní samosprávný celek jediným členem této obchodní korporace, navrhuje se nabytí vlastnického práva k nemovité věci osvobodit od daně.

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

K odstavci 2

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

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

K písmeni a)

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

K písmeni b)

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

odstavce 3. Touto právnickou osobou budou zejména obchodní korporace, veřejné výzkumné instituce, popř. příspěvkové organizace.

K odstavci 3

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

K § 7:

Ustanovení § 7 upravuje věcná osvobození při nabytí vlastnického práva k novým stavbám. Dané osvobození bylo převzato z dosavadní právní úpravy, do níž bylo zavedeno s cílem podpořit bytovou výstavbu. Oproti dosavadní úpravě navrhovaný zákonný opatření Senátu nepodmiňuje osvobození u nových staveb podnikatelskou činností, kterou je výstavba anebo prodej staveb a bytů, na straně převodce.

K odstavci 1

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

K odstavci 2

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

záměru stavebníka započít s užíváním stavby stavebnímu úřadu, aniž by stavební úřad užívání stavby zakázal, nebo den vydání kolaudačního souhlasu.

Ustanovení odstavce 2 představuje změnu oproti dosavadní právní úpravě, podle níž bylo osvobození podmíněno skutečností, že stavba, popř. jednotka, nebyla dosud užívána. Tato úprava se v praxi neosvědčila, neboť prokazování, resp. ověřování splnění této podmínky představovalo výraznou administrativní zátěž jak pro poplatníky, tak pro správce daně. Nově se proto osvobozují všechna první úplatná nabytí vymezených nemovitých věcí uskutečněná v objektivně určeném období, přičemž jeho délka je stanovena v návaznosti na právní úpravu daně z přidané hodnoty, tj. tak, aby k osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí docházelo po stejnou dobu, během níž nebude dodání daně nemovité věci, která je novou stavbou, resp. jejíž součástí je nová stavba, osvobozeno od daně z přidané hodnoty.

K § 8:

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

K odstavci 1

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

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

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

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

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

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

K odstavci 2

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

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

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

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

K odstavci 3

Odstavec 3 směřuje na ty případy, kdy je jednotka nabývána do společného jmění manželů, ale podmínky pro osvobození podle odstavců 1 a 2 splňuje pouze jeden z manželů. V takových případech, které nebudou nijak neobvyklé, se jeví jako nelogické, aby z důvodu, že vlastnické právo k jednotce je nabyto oběma manžely, nebylo takové nabytí osvobozeno. Z tohoto důvodu se navrhuje od daně z nabytí nemovitých věcí osvobodit i ta nabytí vlastnického práva k jednotce, kdy podmínky k osvobození podle předchozích odstavců splní pouze jeden z manželů.

K § 9:

V § 9 jsou uvedena některá další věcná osvobození.

K odstavci 1

K písmeni a)

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

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

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

K písmeni b)

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

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

Evropský fond sociálního podnikání je vymezen právem Evropské unie jako subjekt kolektivního investování, který investuje stanovenou formou alespoň 70 % celkových kapitálových vkladů a nesplaceného upsaného kapitálu do jiných evropských fondů sociálního

podnikání nebo do podniků, které – při splnění dalších podmínek - mají jako hlavní cíl dosažení měřitelného, pozitivního sociálního dopadu v souladu se svými stanovami nebo jiným zákonným dokumentem, jímž se zakládá podnik, přičemž poskytují služby či zboží ohroženým osobám či osobám na okraji společnosti nebo používají metodu výroby zboží či poskytování služeb, která zahrnuje podnikem vytyčený sociální cíl, používají zisky k dosažení svého stěžejního cíle místo rozdělování zisků a zavedly předem definované postupy a pravidla pro situaci, kdy by zisky byly rozdělovány akcionářům a vlastníkům, a jsou řízeny odpovědným a transparentním způsobem, zejména prostřednictvím zapojení zaměstnanců, zákazníků a zúčastněných subjektů, kterých se týká jejich podnikatelská činnost.

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

K odstavci 2

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

1.4 Základ daně

K § 10:

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

Při stanovení toho, co může být uznatelným výdajem, je třeba zohlednit zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně, respektive zejména ustanovení § 44. To uvádí, že poplatník je povinen v případě, že si zvolí, že k určení srovnávací daňové hodnoty použije směrnou hodnotu, platit daň z nabytí nemovitých věcí prostřednictvím zálohy ve výši 4 % sjednané ceny. Uznatelným výdajem tak může být pouze takový výdaj, který z věcné podstaty není možné uplatnit v případech, kdy je k určení srovnávací daňové hodnoty použita směrná hodnota. Odměna nebo úhrada nákladů znalci za vyhotovení znaleckého posudku tuto

podmínku splňují, neboť bude-li k určení srovnávací daňové hodnoty použita směrná hodnota namísto zjištěné ceny, nebude vyžadovanou přílohou daňového přiznání znalecký posudek, tudíž nebude tyto výdaje možno uplatnit jako uznatelný výdaj. Nedodržení této podmínky by mělo za následek značné ztížení správy daně a zvýšení nákladů na ni, a to mnohdy zcela nepoměrně k částce, kterou by poplatník na dani ušetřil uplatněním takového uznatelného výdaje.

K § 11:

K odstavci 1

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

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

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

K odstavci 2

Ustanovení upravuje den, ke kterému se stanoví nabývací hodnota.

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

K § 12:

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

K odstavci 1

Odstavec 1 stanoví, ve kterých případech bude nabývací hodnotou sjednaná cena. Sjednaná cena, lze-li ji určit, bude nabývací hodnotou, dojde-li se porovnáním se srovnávací

daňovou hodnotou k závěru, že sjednaná cena je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě. Stejně tak bude sjednaná cena nabývací hodnotou v případě, že toto zákonné opatření Senátu stanoví, že tato cena je výlučně nabývací hodnotou (viz § 22).

K odstavci 2

Odstavec 2 stanoví, ve kterých případech bude nabývací hodnotou srovnávací daňová hodnota. Srovnávací daňová hodnota bude nabývací hodnotou pouze tehdy, bude-li jejím porovnáním se sjednanou cenou dosaženo závěru, že srovnávací daňová hodnota je vyšší než sjednaná cena.

K odstavci 3

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

Dále je také stanoveno, že zjištěná cena je nabývací hodnotou také v případech, kdy toto zákonné opatření Senátu stanoví, že zjištěná cena je výlučně nabývací hodnotou (viz § 23).

K odstavci 4

Odstavec 4 stanoví výlučné použití zvláštní ceny jakožto nabývací hodnoty, lze-li tuto cenu určit. Toto ustanovení má přednost před ostatními odstavci § 12. Formulaci „lze-li určit zvláštní cenu“ je nutné vykládat nejen ve vztahu k ustanovením, která definují zvláštní cenu pro jednotlivé případy jejího použití, ale také ve vztahu k tomu, zda i v těchto případech je možné zvláštní cenu skutečně určit. Mohou totiž nastat situace, kdy 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.

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

K § 13:

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

nabytím vlastnického práva k nemovité věci mimo rámec smluvního vztahu s převodcem, např. platby realitní kanceláři za zprostředkování koupě.

K § 14:

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

K odstavci 1

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

K odstavci 2

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

K odstavci 3

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

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

K odstavci 4

V odstavci 4 je stanoveno zvláštní pravidlo pro určení srovnávací daňové hodnoty v případě zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem, jejichž spoluvlastníci jsou totožní. V takovém případě je - jde-li o tuzemské nemovité věci vymezeného druhu - podle § 2 odst. 3 předmětem daně pouze úplatné nabytí vlastnického práva k podílu na těchto nemovitých věcech v rozsahu, v jakém svou hodnotou odpovídá kladnému rozdílu mezi souhrnem hodnot všech podílů spoluvlastníka na těchto nemovitých věcech po vypořádání a před vypořádáním. Použití zjištěné ceny, nebo směrné hodnoty pro určení srovnávací daňové

hodnoty je dáno použitím této ceny, nebo hodnoty pro účely stanovení souhrnů hodnot podílů spoluvlastníka na vymezených nemovitých věcech, jež byly předmětem vypořádání. Pravidla pro určení srovnávací daňové hodnoty obsažená v odstavcích 2 a 3 je proto třeba aplikovat na stanovení srovnávací daňové hodnoty těchto podílů. Jelikož v důsledku daného ocenění, tj. porovnáním souhrnů hodnot takto oceněných podílů spoluvlastníka na předmětných nemovitých věcech po vypořádání a před vypořádáním, dochází k vymezení předmětu daně, je pro jeho objektivní určení nezbytné, aby byly všechny podíly na těchto nemovitých oceněny jednotně. Proto se zde stanoví podmínka, že v těchto případech lze použít buď pouze směrnou hodnotu, nebo pouze zjištěnou cenu. Z toho vyplývá, že nelze-li určit směrnou hodnotu u všech vymezených nemovitých věcí, jež byly předmětem vypořádání, bude k určení srovnávací daňové hodnoty – stejně jako k ocenění všech předmětných nemovitých věcí pro účely stanovení shora uvedených souhrnů hodnot podílů - použita zjištěná cena. V opačném případě má poplatník na výběr, zda použít zjištěnou cenu, nebo směrnou hodnotu, přičemž volbu směrné hodnoty projeví tak, že poskytne údaje (v rozsahu podle § 43 odst. 1) o všech těchto nemovitých věcech nutné k určení jejich směrné hodnoty pro účely stanovení těchto souhrnů hodnot podílů.

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

K § 15:

K odstavci 1

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

K odstavci 2

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

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

U lesního pozemku splňujícího uvedené podmínky vychází směrná hodnota, má-li tento pozemek určen soubor lesních typů, ze základní ceny lesních pozemků podle souboru lesních typů tohoto pozemku; v případě, že pozemek soubor lesních typů (který je uveden v lesní hospodářské osnově nebo lesním hospodářském plánu) určen nemá, nabyvatel osloví Ústav

pro hospodářskou úpravu lesů, který tuto službu vykonává zdarma a cca do 1 měsíce, podle aktuálních klimatických podmínek.

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

K odstavci 3

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

K písmeni a)

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

K písmeni b)

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

je stavba zřízena, v tomto případě patří k pozemkům tvořícím s touto stavbou funkční celek, a je u něj tudíž v případě jeho nabytí vlastníkem stavby rovněž možné určit směrnou hodnotu.

K písmeni c)

Podle písmene c) se směrná hodnota určuje u jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor, s výjimkou nebytového prostoru, který je garáží, sklepem nebo komorou, a u pozemku tvořícího s touto jednotkou funkční celek. Jedná se tedy pouze o ty jednotky, které zahrnují výlučně byty, sklepy, garáže nebo komory, popř. se na základě ustanovení § 56 jedná o ty jednotky vymezené podle zákona o vlastnictví bytů, které jsou bytem, nebo nebytovým prostorem, který je garáží, sklepem nebo komorou, spolu se s nimi spojeným podílem na společných částech domu, popř. i na pozemku. Omezení na bytové, garážové, sklepní a komorové jednotky vyplývá ze skutečnosti, že pouze jednotky tohoto typu jsou převáděny natolik často, aby existoval dostatek údajů o cenách nemovitých věcí shodného účelu, z nichž vychází směrná hodnota; u jiných typů nebytových prostorů (provozoven, kanceláří, ateliérů) nejsou vzhledem k výrazně menší četnosti převodů a větší variabilitě faktorů, jež ovlivňují cenu těchto nemovitých věcí, potřebné údaje k dispozici. I zde lze určit směrnou hodnotu také u pozemku tvořícího s jednotkou funkční celek, pro který platí totéž, co je uvedeno k funkčnímu celku u písmene a). Může jít jak o pozemek, který slouží výlučně k užívání spolu s konkrétní jednotkou (např. předzahrádka u přízemního bytu), tak o pozemek (není-li považován za společnou část nemovité věci a není-li tudíž podíl na něm zahrnut již v jednotce), který slouží k užívání spolu s domem a je v (přidatném) spoluvlastnictví vlastníků jednotek (např. zahrada či parkovací plocha u domu, pozemky, jejichž součástí jsou vedlejší stavby související s domem ap.).

K písmeni d)

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

K písmeni e)

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

K odstavci 4

K písmeni a)

Ustanovení vyjímá z okruhu nemovitých věcí, u nichž se určuje směrná hodnota, lesní pozemky s lesním porostem. I když tyto pozemky budou v konkrétním případě tvořit funkční celek s některými stavbami nebo jednotkami podle odstavce 3, tak se u těchto lesních pozemků směrná hodnota nebude určovat. Důvodem je skutečnost, že vzhledem ke složitému

způsobu ocenění lesního porostu (lesní porost je velmi variabilní nejen svým samotným složením, věkem, případně stupněm poškození, ale i z hlediska typu osázené půdy), jehož hodnota je pro cenu lesního pozemku jako celku podstatná, zde není k dispozici dostatek údajů pro určení směrné hodnoty.

K písmeni b)

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

K písmeni c)

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

K písmeni d)

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

K odstavci 5

Ustanovení odstavce 5 směřuje na případy, kdy pozemek bude v katastru nemovitostí evidován v druhu pozemku v nesouladu se skutečným stavem. V takovém případě bude pro určování směrné hodnoty, jehož podrobný postup bude upraven vyhláškou Ministerstva financí odlišně pro různé druhy pozemků, rozhodující stav skutečný, nikoli stav zapsaný v katastru nemovitostí.

K odstavci 6

Odstavec 6 obsahuje zmocňovací ustanovení, které zakotvuje, že podrobný postup, jak se bude určovat směrná hodnota, stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

K § 16:

Ustanovení § 16 vymezuje pro účely daně z nabytí nemovitých věcí zjištěnou cenu. Ve vymezení této ceny se zákonné opatření Senátu odvolává na zákon upravující oceňování majetku, kde je zjištěná cena blíže upravena. Jde o zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů, který se vždy použije ve spojení s příslušným prováděcím předpisem (tj. oceňovací vyhláškou, účinnou v den nabytí vlastnického práva k nemovité věci), který na jeho základě stanoví podrobnější postupy určení zjištěné ceny.

K § 17:

Ustanovení § 17 vymezuje pro účely daně z nabytí nemovitých věcí zvláštní cenu, dojde-li k nabytí vlastnického práva k nemovité věci jejím vydražením nebo předražkem. Zvláštní cena se uplatní ve specifických případech, přičemž pro každý specifický případ bude zpravidla odlišná. Proto pojmenování zvláštní cena.

V § 17 se navrhuje, aby zvláštní cenou byly ceny nemovitých věcí stanovené na základě soudních nebo správních řízení nebo ve veřejných dražbách. Jde o případy vydražení nemovité věci při výkonu rozhodnutí, exekuci, daňové exekuci, nebo ve veřejné dražbě. Zvláštní cenou v těchto případech budou ceny nemovitých věcí odpovídající nejvyššímu podání vydražitele nebo předražku.

K § 18:

Ustanovení § 18 upravuje specifické případy týkající se obchodních korporací, ve kterých je nabývací hodnotou zvláštní cena. Zvláštní cena se uplatní ve specifických případech, přičemž pro každý specifický případ bude zpravidla odlišná. Proto pojmenování zvláštní cena.

K odstavci 1

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje, aby v případě, že je předmětem vkladu do osobní společnosti nemovitá věc, zvláštní cena vycházela z úpravy obsažené v zákoně o obchodních korporacích. Zvláštní cenou je v těchto případech cena nemovité věci uvedená ve společenské smlouvě této společnosti. Nutno však upozornit, že v případě naplnění podmínek uvedených v odstavci 2 bude zvláštní cenou cena nemovité věci podle tohoto odstavce.

Osobní společností je zde ve smyslu zákona o obchodních korporacích veřejná obchodní společnost a komanditní společnost.

Pro nepeněžitě vklady do veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, jejichž předmětem je nemovitá věc, zákon o obchodních korporacích obecně stanoví povinnost ocenění nepeněžitě vkladu a jeho uvedení ve společenské smlouvě. Takto určená cena bude nabývací hodnotou.

K písmeni b)

V písmeni b) se navrhuje, aby v případě, že je předmětem vkladu do družstva nemovitá věc, zvláštní cena vycházela z úpravy obsažené v zákoně o obchodních korporacích. Zvláštní cenou je v těchto případech cena nemovité věci určená znalcem při ocenění nepeněžitě vkladu. Nutno však upozornit, že v případě naplnění podmínek uvedených v odstavci 2 bude zvláštní cenou cena nemovité věci podle tohoto odstavce.

U družstev předpokládá zákon o obchodních korporacích ocenění nepeněžitých vkladů znalcem ze seznamu znalců vedeného podle zákona upravujícího znalce, přičemž znalec má být určen dohodou družstva a vkladatele. Takto určená cena bude nabývací hodnotou. Pod pojmem znalec je nutné rozumět i znalecký ústav.

K písmeni c)

V písmeni c) se navrhuje, aby v případě vkladu nemovité věci do kapitálové společnosti, byla zvláštní cenou cena nemovité věci určená znalcem při ocenění nepeněžitě vkladu, nebo cena nemovité věci určená pro účely zvyšování základního kapitálu kapitálové společnosti podle zákona o obchodních korporacích. Nutno však upozornit, že v případě naplnění podmínek uvedených v odstavci 2 bude zvláštní cenou cena nemovité věci podle tohoto odstavce.

Kapitálovou společností je ve smyslu zákona o obchodních korporacích společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Pod pojmem znalec je nutné rozumět i znalecký ústav.

Pro nepeněžitě vklady do společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti stanoví zákon o obchodních korporacích kromě obecné povinnosti oceňovat je znalcem i určité

výjimky z této povinnosti při zvyšování základního kapitálu. Při zvyšování základního kapitálu, rozhodne-li tak valná hromada nebo představenstvo, je možné vycházet z ceny určené obecně uznávaným nezávislým odborníkem za využití obecně uznávaných standardů a zásad oceňování ne déle než 6 měsíců před vnesením vkladu nebo, účtuje-li upisovatel o takovém majetku v reálných hodnotách, vychází se z této reálné hodnoty, vykázané v účetní závěrce za předchozí účetní období před valnou hromadou rozhodující o tomto vkladu, pokud byla ověřena auditorem s výrokem bez výhrad (viz § 468 a násl. zákona o obchodních korporacích). Zvláštní cenou bude tedy buď cena nemovité věci určená znalcem při ocenění vkladu, nebo cena určená jiným způsobem stanoveným pro případ zvyšování základního kapitálu v zákoně o obchodních korporacích, a to vždy podle jeho aktuálně účinné úpravy.

K písmeni d)

V písmeni d) se navrhuje, aby v případech, kdy se nemovitá věc převádí do obchodní společnosti na základě příspěvku společníka na vytvoření vlastního kapitálu obchodní společnosti nepeněžním plněním ve formě nemovité věci nad svůj vklad, byla zvláštní cenou cena nemovité věci určená podle zákona o obchodních korporacích.

Tato úprava navazuje na zákon o obchodních korporacích, který upravuje tzv. příplatky. Dle § 139 odst. 2 zákona o obchodních korporacích se legislativní zkratkou „příplatek“ chápe povinnost přispět na vytvoření vlastního kapitálu peněžitými prostředky nad společníkův vklad. I přesto, že by podle této legislativní zkratky mělo jít o povinnost společníka a příplatky by měly být pouze ve formě peněžitých prostředků, v § 163 zákona o obchodních korporacích je toto vyvráceno, jelikož ve zde uvedeném případě nejde o povinnost, ale možnost, a v těchto případech může být příplatek poskytnut i jako nepeněžitý, mimo jiné i ve formě nemovité věci. Z toho plyne, že legislativní zkratka „příplatek“ v zákoně o obchodních korporacích byla špatně naformulována a je nyní v tomto zákoně i špatně používána. Z tohoto důvodu byla v zákonném opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí zvolena poněkud odlišná formulace příplatku od zákona o obchodních korporacích, a to zejména s ohledem na skutečnost, že písmeno d) směřuje pouze na ty případy, kdy „příplatek“ je poskytnut ve formě nemovité věci, tedy na situace vymezené zákonem o obchodních korporacích v § 163.

K odstavci 2

Odstavec 2 obsahuje speciální úpravu k odstavci 1.

Vklad nemovité věci z majetku člena obchodní korporace je úplatným převodem za protihodnotu, kterou je nabytí nebo zvýšení podílu člena na obchodní korporaci. Analogicky je úplatou při převodu nemovité věci i převzetí závazku člena obchodní korporací. Obchodní korporace tak nabývá nemovitou věc a za tuto nemovitou věc poskytuje protihodnotu, kterou je poskytnutí nebo zvýšení hodnoty podílu a současně převzetí závazku, resp. povinnosti uhradit dluh věřiteli namísto člena obchodní korporace. Navrhuje se, aby v případech, kdy znalec oceňující nemovitou věc podle zákona o obchodních korporacích započtl do její ceny dluhy převzaté obchodní korporací, byla zvláštní cenou cena nemovité věci bez započtení těchto dluhů.

K § 19:

Ustanovení § 19 stanoví případy, ve kterých se uplatní zvláštní cena, dochází-li k nabytí vlastnického práva v souvislosti s insolvencí. Zvláštní cena se uplatní ve specifických případech, přičemž pro každý specifický případ bude zpravidla odlišná. Proto pojmenování zvláštní cena.

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje, aby zvláštní cenou byla cena dosažená u nemovité věci v rámci zpeněžení majetkové podstaty, a to v případech, kdy je nemovitá věc prodávána mimo dražbu v rámci insolvenčního řízení insolvenčním správcem se souhlasem insolvenčního soudu a věřitelského výboru.

K písmeni b)

V písmeni b) se navrhuje, aby v případě provádění reorganizace v rámci insolvenčního řízení, jde-li o vydání části dlužnickových aktiv věřitelům nebo o převod dlužnickových aktiv na nově založenou právnickou osobu, ve které mají věřitelé majetkovou účast, byla zvláštní cenou cena nemovité věci určená znaleckým posudkem vypracovaným znalcem pro účely ocenění majetkové podstaty a schváleným schůzí věřitelů.

K § 20:

Ustanovení § 20 stanoví, ve kterých případech souvisejících s pozůstalostí se použije zvláštní cena. Zvláštní cena se uplatní ve specifických případech, přičemž pro každý specifický případ bude zpravidla odlišná. Proto pojmenování zvláštní cena.

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje, aby při prodeji nemovité věci v rámci nařízené likvidace pozůstalosti byla zvláštní cenou cena dosažená prodejem této nemovité věci.

Zpeněžení majetku patřícího do likvidační podstaty uskutečňuje na základě zákona o zvláštních řízeních soudních likvidační správce nebo notář, a to s předchozím souhlasem soudu, popř. věřitel na základě povolení soudu. V závislosti na zvoleném způsobu zpeněžení může být cenou dosaženou prodejem nemovité věci v těchto případech i cena dosažená vydražením nebo předražkem podle § 17.

K písmeni b)

V písmeni b) se navrhuje, aby při prodeji nemovité věci z pozůstalosti osobou spravující pozůstalost byla zvláštní cenou cena dosažená prodejem této nemovité věci.

Pojem „osoba spravující pozůstalost“ byl zvolen v návaznosti na terminologii daňového řádu s ohledem na skutečnost, že podle nového občanského zákoníku, resp. zákona o zvláštních řízeních soudních, mohou spravovat pozůstalost - kromě samotného správce pozůstalosti (povolaného zůstavitelem či jmenovaného soudem) - i vykonavatel závěti, dědic (popř. dědicové), likvidační správce nebo notář. Tato osoba zpravidla (tj. nejde-li o dědice) spravuje cizí majetek, a je tudíž povinna vykonávat svou působnost a plnit povinnosti s péčí řádného hospodáře (§ 1411 nového občanského zákoníku), přičemž je ve volné dispozici s majetkem pozůstalosti omezena dalšími zákonnými ustanoveními. V praxi bude prodej nemovité věci osobou spravující pozůstalost zahrnovat – kromě prodejů v rámci nařízené likvidace pozůstalosti, jež lze současně podřadit i pod ustanovení předchozího písmene - zejména případy prodeje nemovité věci, kterou nelze uchovat bez nebezpečí škody nebo nepoměrných nákladů, podmíněného - s výjimkou nejnaléhavějších případů - souhlasem soudu, nebo prodeje nemovité věci nad rozsah prosté správy uskutečněného se souhlasem dědiců či soudu.

K § 21:

V § 21 jsou souhrnně obsaženy některé další případy, ve kterých bude nabývací hodnotou zvláštní cena, bude-li možné tuto cenu určit. Zvláštní cena se uplatní ve specifických

případech, přičemž pro každý specifický případ bude zpravidla odlišná. Proto pojmenování zvláštní cena.

K písmeni a)

V písmeni a) se navrhuje, aby při prodeji nemovité věci z majetku státu, a to ať už z majetku členského státu Evropské unie, tzn. i České republiky, nebo jiného státu, byla zvláštní cenou cena dosažená prodejem této nemovité věci.

Majetek státu je zpravidla prodáván předem vládou určenému nabyvateli za předem stanovenou cenu nebo za cenu stanovenou ve veřejných soutěžích. Při jiném úplatném převodu nemovité věci se podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů, cena sjednává nejméně ve výši, která je v daném místě a čase obvyklá, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Navrhuje se proto, aby se při prodeji nemovitých věcí ve vlastnictví státu vycházelo z ceny dosažené jejich prodejem.

K písmeni b)

V písmeni b) se navrhuje, aby v případech zrušení spoluvlastnictví soudem, byla zvláštní cenou výše náhrady, rozdílu v penězích nebo úplata poskytnutá při prodeji nemovité věci v dražbě.

K vypořádání spoluvlastnictví může dojít jednak rozdělením věci na díly, přičemž neodpovídají-li díly přesně podílům spoluvlastníků, vyrovná se rozdíl v penězích (viz § 1144 nového občanského zákoníku). Dále může dojít k tomu, že věc bude přikázána za přiměřenou náhradu jednomu nebo více spoluvlastníkům.

V případě, že žádný ze spoluvlastníků nebude věc chtít, potom soud nařídí prodej věci ve veřejné dražbě nebo v dražbě mezi spoluvlastníky (viz § 1147 nového občanského zákoníku). V těchto případech je zvláštní cenou úplata poskytnutá při prodeji nemovité věci v dražbě, již může být i cena dosažená vydražením při prodeji nemovité věci ve veřejné dražbě podle § 17 písm. d).

K písmeni c)

V písmeni c) se navrhuje, aby se i v případě sdružení majetku do společnosti použila zvláštní cena. Zvláštní cenou bude částka odpovídající části peněžního ocenění nemovité věci připadající na spoluvlastnický podíl společníka při sdružení majetku do společnosti. Při sdružení majetku do společnosti se vložené nemovité věci stávají spoluvlastnictvím společníků v poměru jejich vkladů, a to za předpokladu, že tyto nemovité věci byly oceněny. Společností se zde rozumí společnost ve smyslu § 2716 a násl. nového občanského zákoníku. Není možné společnost vykládat ve smyslu legislativní zkratky obsažené v § 1 odst. 1 zákona o obchodních korporacích, jelikož čistě legislativní zkratku lze použít pouze pro právní předpis, ve kterém byla zavedena. V tomto případě zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí používá výhradně pojem obchodní korporace.

K písmeni d)

V písmeni d) se navrhuje, aby při vyvlastnění, při zastavění pozemku přestavkem a při zániku práva stavby byla zvláštní cenou náhrada za vyvlastnění stanovená pravomocným rozhodnutím ve vyvlastňovacím řízení nebo v řízení před soudem, náhrada za nabytý pozemek zastavěný přestavkem, nebo náhrada za stavbu, je-li tato náhrada poskytnuta vlastníkem pozemku stavebníkovi při zániku práva stavby.

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

vyvlastňovanou nemovitou věc vychází ze zásady, že odnětí vlastnického práva by mělo korespondovat s cenou obvyklou. Pokud by obvyklá cena byla nižší než zjištěná cena podle cenového předpisu, náleží vyvlastňovanému náhrada ve výši zjištěné ceny. Pro účely nabývací hodnoty se jeví jako optimální, aby bylo vycházeno z náhrady stanovené ve vyvlastňovacím řízení, popř. v řízení před soudem. V případech vyvlastnění však může docházet k případům, že zvláštní cena nebude ve lhůtě pro podání daňového přiznání známa. Z tohoto důvodu bude nutné v těchto případech podle obecného pravidla pro stanovení nabývací hodnoty použít zjištěnou cenu.

Zasahuje-li trvalá stavba zřízená na vlastním pozemku malou část cizího pozemku, stane se část pozemku zastavěného přestavkou vlastnictvím zřizovatele stavby. Nabývací hodnotou bude obvyklá cena nabytého pozemku, která je v souladu s novým občanským zákoníkem poskytována vlastníkovu pozemku. I v tomto případě se jeví jako nadbytečné, aby nabývací hodnotou byla jiná cena.

Při zániku práva stavby se stavba, jež byla jeho součástí, stane součástí pozemku. Pro případ zániku práva stavby uplynutím doby, na kterou bylo zřízeno, nový občanský zákoník stanoví, že nebylo-li ujednáno jinak, vlastník stavebního pozemku dá stavebníkovi za stavbu náhradu, která činí polovinu hodnoty stavby v době zániku práva stavby. Náhrada za stavbu může být smluvně sjednána i pro jiné případy zániku práva stavby. Poskytnutá náhrada za stavbu bude zvláštní cenou. Je však nasnadě, že zvláštní cena nemusí být ještě ve lhůtě pro podání daňového přiznání vždy známa, a to zejména v případech, kdy je náhrada vázána na hodnotu stavby a strany se nedohodnou na její konkrétní výši. Určení výše náhrady může v krajních případech u soudu trvat i roky. Z tohoto důvodu nebude v těchto případech možné zvláštní cenu určit a podle obecného pravidla pro stanovení nabývací hodnoty by se měla použít zjištěná cena.

K písmeni e)

V písmeni e) se navrhuje, aby v případě stavby neoprávněně zřízené na cizím pozemku, byla zvláštní cenou náhrada poskytnutá v souvislosti s neoprávněným zřízením této stavby.

Podle nového občanského zákoníku připadne stavba, kterou někdo neoprávněně zřídil na cizím pozemku, vlastníkovu pozemku. Jednal-li zřizovatel stavby v dobré víře, musí mu vlastník pozemku poskytnout náhradu ve výši účelně vynaložených nákladů; nejednal-li zřizovatel stavby v dobré víře, má práva a povinnosti nepřikázaného jednatele.

Na návrh vlastníka pozemku a v případě, kdy vlastník pozemku o zřizování stavby, k němuž došlo v dobré víře, věděl a bez zbytečného odkladu ji nezakázal, i na návrh zřizovatele stavby soud přikáže pozemek do vlastnictví zřizovatele stavby za náhradu ve výši obvyklé ceny pozemku.

V obou případech, tj. při nabytí stavby i pozemku, bude nabývací hodnotou poskytnutá náhrada. I náhrada za pozemek byla stanovena v souvislosti s neoprávněným zřízením stavby na cizím pozemku.

K písmeni f)

V písmeni f) se navrhuje, aby v případě převzetí pozemku potřebného pro nezbytnou cestu byla zvláštní cenou náhrada za tento pozemek.

Podle § 1036 nového občanského zákoníku při potřebě zřídit nezbytnou cestu jako umělou může vlastník dotčeného pozemku požadovat, aby žadatel převzal do svého vlastnictví pozemek potřebný pro nezbytnou cestu. Cena se stanoví nejen se zřetelem k ceně postoupeného pozemku, ale i s ohledem na znehodnocení zbývajících nemovitých majetku dotčeného vlastníka.

K § 22:

Ustanovení § 22 stanoví, ve kterých případech se výlučně použije sjednaná cena, tzn., že nabývací hodnotou bude v těchto případech vždy tato cena, bude-li stanovena.

K odstavci 1

Sjednaná cena bude výlučně nabývací hodnotou, jde-li o úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku nebo do majetku územního samosprávného celku, dobrovolného svazku obcí nebo Regionální rady regionu soudržnosti. V těchto případech náleží rozhodování o majetkoprávních úkonech, které souvisí s převodem nemovitých věcí, do pravomoci zastupitelstev územních samosprávných celků a cena se sjednává zpravidla ve výši, která je v daném místě a čase obvyklá. Obdobně tomu bude také u dobrovolného svazku obcí a Regionálních rad regionů soudržnosti.

K odstavci 2

Sjednaná cena bude na základě ustanovení odstavce 2 výlučně nabývací hodnotou, půjde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci, je-li toto nabytí ujednáno ve smlouvě o výstavbě a současně je vlastnické právo nabýváno za účelem vzniku nové jednotky nebo změny dosavadní jednotky nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou domu. Jde o případy upravené v § 1172 nového občanského zákoníku.

Účel nabytí vlastnického práva je v tomto případě velmi důležitý, a to z toho důvodu, že má jít pouze o případy, kdy je nabýván pouze podíl na nemovité věci (podíl na jednotce, podíl na pozemku, jehož součástí je stavba, nebo podíl na stavbě, která není součástí pozemku, popř. podíl na pozemku, na němž má být zřízena stavba). Nikdy nepůjde o situaci, že by osoba nabyla celou nemovitou věc. U těchto situací je třeba zjistit nabývací hodnotu podle obecných pravidel.

Jako příklad lze uvést situaci, kdy osoba chce zvětšit podlahovou plochu svého bytu na úkor sousedního bytu. V tom případě musí nejprve nabýt vlastnické právo k podílu na jednotce, jejíž podlahová plocha bude stavební úpravou zmenšena. Stejně tak půjde o situaci, kdy v domě s jednotkami má vzniknout nová jednotka v podkroví domu, přičemž toto podkroví bylo doposud společnou částí nemovité věci a bylo tudíž ve vlastnictví všech vlastníků jednotek dle jejich podílu na společných částech domu. I v tomto případě bude muset nejprve dojít k odkupu potřebných podílů na jednotlivých jednotkách v domě. V případě, že v domě doposud jednotky nebyly vymezeny a například přístavbou by v tomto domě měla vzniknout jednotka a současně budou vymezeny v domě jednotky, potom je nutné nejprve odkoupit podíl na pozemku, na němž je dům zřízen, je-li tento dům součástí pozemku, nebo bude nutné odkoupit přímo podíl na domě, není-li tento součástí pozemku.

Vzhledem k tomu, že jde o případy méně obvyklé a zároveň půjde zpravidla o nižší částky, bylo by mnohdy ve finančním nepoměru požadovat znalecký posudek, popř. obtížně zjišťovat směrnou hodnotu. Z těchto důvodů se navrhuje, aby se v uvedených případech vždy použila sjednaná cena.

K § 23:

V ustanovení § 23 jsou uvedeny případy, kdy je nabývací hodnotou vždy zjištěná cena, tzn. použití zjištěné ceny je v těchto případech výlučné.

K písmeni a)

Písmeno a) stanoví, že zjištěná cena je vždy nabývací hodnotou při nabytí nemovité věci na základě finančního leasingu (tj. smlouvy o finančním leasingu). Pojem finanční leasing je převzat ze zákona o daních z příjmů, tj. pouze finanční leasing podle zákona o daních z

příjmů je zároveň finančním leasingem podle zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, s tou výjimkou, že pro účely daně z nabytí nemovitých věcí může být předmětem finančního leasingu i právo stavby (viz § 9 odst. 2). V průběhu dohodnutého vztahu leasingový nájemce (uživatel) leasingovému pronajímateli (vlastníkovi) prostřednictvím dohodnutých splátek uhraduje pořizovací náklady předmětu leasingu i úrokové náklady z dané finanční transakce. Ve splátkách jsou zahrnuta i rizika těchto operací a současně i odpovídající zisková marže leasingové společnosti. Navrhuje se, aby obdobně jako tomu je podle současné právní úpravy, byla nabývací hodnotou zjištěná cena nemovité věci podle oceňovacího předpisu, a nikoliv cena smluvní, tedy sjednaná cena, která by zahrnovala i úroky a ziskovou marži.

Zjištěná cena bude taktéž vždy nabývací hodnotou při nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, přičemž tato cena bude stanovena ke dni nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Stejně tak i v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je předmětem zajišťovacího převodu práva, na základě úplatného postoupení jím zajištěné pohledávky bude nabývací hodnotou vždy zjištěná cena. V obou případech se přebírá dosavadní právní úprava stanovení základu daně.

Zjištěná cena bude výlučnou nabývací hodnotou i v případě, že dojde k nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, jejichž je součástí. Koupí obchodního závodu, který je věcí hromadnou, nabývá kupující vše, co k obchodnímu závodu jako celku náleží. Účelem koupě obchodního závodu je nabýt obchodní závod jako organizovaný celek, sestávající ze všech jeho složek, movitých i nemovitých, pohledávek a dluhů, které s provozem souvisí, v jeden okamžik. Znamená to, že výsledná kupní cena zahrnuje veškeré složky obchodního závodu, zohledňuje jak aktiva, tak i pasiva. Z tohoto důvodu je nutné nabývací hodnotou stanovit zjištěnou cenu.

K písmeni b)

V písmeni b) je stanovena výlučnost zjištěné ceny v případě, že společně s vlastnickým právem k nemovité věci je nabýván také jiný majetek a sjednanou cenu nemovité věci nelze pro účely daně z nabytí nemovitých věcí samostatně stanovit.

Obdobně jako v případě nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, i v případě současného nabytí vlastnického práva k nemovité věci a dalším věcem, nelze-li pro účely daně samostatně stanovit sjednanou cenu nemovité věci, je nutné stanovit, že nabývací hodnotou je zjištěná cena. V tomto případě je však nutné zdůraznit, že slovní spojení „nelze samostatně stanovit“ směřuje na ty případy, ve kterých nebude například ze smlouvy jasně patrné, jaká cena z celkové sjednané ceny připadá na nemovitou věc. Pokud tato cena však bude ze smlouvy zjištělná, potom se bude považovat za sjednanou cenu a výlučnost použití zjištěné ceny se nebude na takový případ aplikovat.

K § 24:

Ustanovení § 24 upravuje, co je pro účely daně z nabytí nemovitých věcí uznatelný výdaj, o který se sníží nabývací hodnota při výpočtu základu daně.

Pro případy, kdy je pro účely stanovení daně vyžadován znalecký posudek o zjištěné ceně nemovité věci podle příslušného oceňovacího předpisu, čili znalecký posudek je vyžadovanou přílohou daňového přiznání ve smyslu § 36 tohoto zákonného opatření Senátu, se navrhuje nová úprava, která umožní poplatníkovi uplatnit odměnu a náklady (tj. celkovou cenu) prokazatelně zaplacené znalci za vypracování znaleckého posudku jako daňově uznatelný výdaj.

Aby mohlo jít o uznatelný výdaj, musí vždy jít o odměnu a náklady zaplacené poplatníkem. V případech, kdy tato odměna a tyto náklady budou znalci zaplacení někým jiným, například když poplatník sám nedodá znalecký posudek a správce daně si jej tak bude nucen obstarat sám, nepůjde o uznatelný výdaj.

Pod pojmem „znalec“ je nutné v souladu s obecným významem tohoto pojmu v právním řádu v zákonném opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí rozumět nejen znalce, ale také znalecký ústav. Činnost znalců a znaleckých ústavů upravuje zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů.

V případě, že poplatník uplatní jako uznatelný výdaj odměnu a náklady znalci za znalecký posudek, je povinen k daňovému přiznání přiložit doklad o jejich zaplacení (viz § 37). Odměnu a náklady znalci za znalecký posudek je možné uplatnit také v dodatečném daňovém přiznání, například v situaci, kdy odměna a náklady znalci budou poplatníkem zaplacené až po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání.

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

K § 25:

Ustanovení § 25 upravuje postup přepočtu cizí měny na českou měnu. V ustanovení tohoto paragrafu je použita formulace „pro den nabytí vlastnického práva k nemovité věci“. Tuto formulaci je rovněž nutné vykládat za použití § 3. Ustanovení se tak uplatní jak na případy, ve kterých je opravdu nabýváno vlastnické právo k nemovité věci, tak na případy, kdy je například nabývána nemovitá věc do svěřenského fondu, či je nabývána stavba, která se stane součástí pozemku ve vymezených případech.

V praxi může nastat situace, kdy je nemovitá věc úplatně převáděna za kupní cenu nebo náhradu sjednanou v cizí měně. Přitom kupní cena nebo náhrada může být hrazena postupně v cizí měně ve splátkách, a to i po lhůtě pro podání daňového přiznání a zaplacení daně. Navrhuje se do zákonného opatření Senátu zapracovat úpravu, která jednoznačně stanoví okamžik, ke kterému bude prováděn přepočet cizí měny na českou měnu. Rozhodným je navrhován den, kdy dojde k nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tedy okamžik (den), ke kterému jsou posuzovány základní konstrukční prvky daně.

Přepočet na českou měnu se provede kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou. Aktuální kurz pro daný den je možné zjistit přímo u České národní banky nebo jsou tyto kurzy zveřejňovány na webových stránkách České národní banky.

1.5 Sazba, výpočet a rozpočtové určení daně

K § 26:

Ustanovení § 26 obsahuje výši sazby daně. Navrhuje se, aby sazba daně z nabytí nemovitých věcí činila 4 %, tj. aby zůstala zachována stávající sazba daně.

K § 27:

Ustanovení § 27 upravuje postup výpočtu konečné výše daně. Základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny nahoru se vynásobí sazbou daně, tj. číslem 0,04.

K § 28:

Ustanovení § 28 obsahuje úpravu rozpočtového určení daně z nabytí nemovitých věcí. Ustanovení výslovně konstatuje, že výnos daně z nabytí nemovitých věcí je příjmem státního rozpočtu. Toto ustanovení je sice duplicitní ve vztahu k § 6 rozpočtových pravidel, nicméně s ohledem na obecnou teorii finančního práva, podle které je rozpočtové určení daně nepostradatelným konstrukčním prvkem daně, se jeví jako vhodné v tomto novém zákonném opatření Senátu respektovat teorii a také do budoucna nastavit trend, ve kterém bude rozpočtové určení daně obsahem každého nového zákona upravujícího jakoukoliv daň.

2 Správa daně

2.1 Obecná ustanovení

2.1.1 Základní ustanovení

K § 29:

K odstavci 1

Úprava odstavce 1 obsahuje obecné pravidlo určení místní příslušnosti správce daně. Jde o speciální úpravu ve vztahu k § 13 odst. 1 daňového řádu. Pro místní příslušnost je určující místo, kde se nachází nemovitá věc, u níž dochází k nabytí vlastnického práva. V případě práva stavby, jehož existence se neomezuje na určité místo, pak rozhoduje místo, kde se nachází jím zatížený pozemek. Jde o obdobné pravidlo určení místní příslušnosti, jaké obsahuje § 13 odst. 2 daňového řádu, které však nelze pro účely daně z nabytí nemovitých věcí použít, jelikož předmětem této daně není nemovitá věc, nýbrž nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

Pojem „nemovitá věc, u níž dochází k nabytí vlastnického práva,“ je nutné vykládat ve smyslu § 3, tedy že se za ni považuje rovněž nemovitá věc, která je nabývána nebo vyčleněna do svěřenského fondu, a také stavba, která se nabytím stane součástí pozemku ve vymezených případech. V případě zániku práva stavby, jehož součástí je stavba, za kterou bude poskytnuta náhrada, je možné určit místní příslušnost jak podle písmene a), tak podle písmene b). Místní příslušnost však bude vždy stejná, jelikož jak pozemek, ke kterému bylo zřízeno právo stavby, tak stavba, která byla na tomto pozemku zřízena, se budou nacházet ve stejné územní působnosti správce daně. V případě, že však na pozemku zatíženém právem stavby ještě nebyla zřízena stavba, bude nutné místní příslušnost určit na základě písmene b).

K odstavci 2

Odstavec 2 obsahuje speciální úpravu určení místní příslušnosti správce daně vůči odstavci 1, je-li předmětem daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která se nachází v územní působnosti více správců daně. Pro tento případ se v

zájmu snížení administrativní náročnosti navrhuje stanovit místně příslušným toho správce daně, který je místně příslušným správcem daně z příjmu poplatníka. Tento správce daně bude určen v souladu s obecnou úpravou daňového řádu, tj. v běžných případech na základě obecného kritéria určení místní příslušnosti podle jeho § 13 odst. 1, jímž je u poplatníka, který je fyzickou osobou, místo pobytu a u poplatníka, který je právnickou osobou, sídlo. Nemovitou věcí, na niž toto ustanovení dopadá, může být např. nemovitá část inženýrské sítě. Povede-li tato část inženýrské sítě územím v územní působnosti více správců daně, bude ohledně celé této části inženýrské sítě místně příslušný jeden správce daně.

K § 30:

K odstavci 1

Odstavec 1 stanoví případy, ve kterých jsou poplatníci povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně (tzv. solidární povinnost). Správce daně může v těchto případech požadovat úhradu daně po kterémkoliv z poplatníků.

Na základě tohoto ustanovení jsou povinni společně a nerozdílně plnit daňovou povinnost ti poplatníci, u kterých nelze určit velikost jejich podílů na nemovité věci. Podíly na nemovité věci je možné určit pouze v případě spoluvlastnictví. Toto ustanovení tak směřuje na případy, kdy k jedné daňové povinnosti bude povinno více poplatníků, přičemž nebude možné určit jejich výlučné vlastnictví k určitému podílu na celé nemovité věci. K těmto případům bude patřit například nemovitá věc nabývaná do, popř. ze společného jmění manželů, jelikož v případě společného jmění manželů jsou oba manželé vlastníky celé věci. Stejně tak sem budou náležet i další případy společenství jmění.

K odstavci 2

Odstavec 2 zajišťuje, aby v případě solidární povinnosti bylo možné subsidiárně použít ustanovení § 30 daňového řádu upravujícího společnou daňovou povinnost. Bez tohoto výslovného ustanovení není možné subsidiaritu tohoto ustanovení dovodit.

K odstavci 3

Ustanovení odstavce 3 obsahuje zvláštní pravidlo pro určení společného zástupce v případě solidární daňové povinnosti. Tato úprava je speciální vůči § 30 daňového řádu, který se podle odstavce 2 subsidiárně v případě solidární odpovědnosti použije. Podle § 30 daňového řádu vzniká-li více daňovým subjektům společná daňová povinnost (zde solidární povinnost), jsou povinni si zvolit společného zmocněnce. Neučiní-li tak poplatníci, poté je třeba aplikovat odstavec 3, na jehož základě bude jejich společným zástupcem poplatník, který první podal daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání. V případě, že některý z poplatníků podal tzv. řádné daňové přiznání, je společným zástupcem tento poplatník a již se dále nepřihlíží ke skutečnosti, že dodatečné daňové přiznání podal jiný z poplatníků. Společným zástupcem bude poplatník, který jako první podal dodatečné daňové přiznání pouze v případě, že v době jeho podání není zvolen společný zmocněnec a ani není znám společný zástupce. K těmto případům může docházet například tehdy, nedošlo-li k podání řádného daňového přiznání apod. Nelze-li určit společného zástupce na základě tohoto ustanovení, tj. nepodá-li žádný z poplatníků žádné daňové přiznání, použije se opět obecný režim obsažený v § 30 odst. 1 větě druhé daňového řádu, podle kterého ustanoví společného zástupce správce daně, nezvolí-li si poplatníci ani na výzvu správce daně společného zmocněnce.

V této souvislosti je ještě nutné uvést, že v případě, kdy bude zvolen společný zmocněnec nebo bude znám společný zástupce, bude moci ve věci celé společné daňové povinnosti (zde solidární povinnosti) jednat pouze společný zástupce, resp. společný zmocněnec. Vzhledem k

použité dikci „nezvolí-li si“ však poplatníkům nic nebrání, aby si i poté, co bude stanoven společný zástupce na základě tohoto ustanovení, zvolili společným zmocněncem jinou osobu, čímž dojde k zániku postavení dříve stanoveného společného zástupce.

K § 31:

K odstavci 1

Ustanovení ukládá správci daně poskytovat informace o cenách nemovitých věcí a údajích nutných k určení směrné hodnoty (tj. údajích týkajících se velikosti, druhu, polohy, účelu, stavu, stáří, vybavení a stavebně technických parametrů nemovité věci) zeměměřickým a katastrálním orgánům pro účely vedení cenových údajů a údajů pro daňové účely. Cenové údaje a údaje pro daňové účely mají být podle katastrálního zákona obsahem katastru nemovitostí. Cílem je vytvoření databáze cen a údajů pro daňové účely v katastru nemovitostí, popř. v budoucnu v základním registru územní identifikace, adres a nemovitostí (RÚIAN).

K odstavci 2

Ustanovení je speciálním vůči § 52 a násl. daňového řádu, neboť prolamuje rigidní daňovou mlčenlivost správce daně ohledně údajů poskytovaných podle odstavce 1. Bez tohoto ustanovení by správce daně nemohl uvedené údaje poskytovat.

2.1.2 Daňové přiznání

2.1.2.1 Lhůta pro podání daňového přiznání

K § 32:

Ustanovení § 32 upravuje lhůtu pro podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, jde-li o nemovitou věc evidovanou v katastru nemovitostí. Vzhledem k tomu, že daň z nabytí nemovitých věcí je jednorázovou daní, tzv. daní bez zdaňovacího období, není možné použít pro určení lhůty pro podání daňového přiznání obecnou úpravu daňového řádu, jelikož ta s případy, kdy není stanoveno pro daň zdaňovací období, nepočítá. Ustanovení proto stanovuje počátek a délku lhůty u jednotlivých skutečností rozhodných pro daň z nabytí nemovitých věcí. Daňové přiznání je poplatník povinen podat nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k rozhodné skutečnosti.

V případě nemovitých věcí evidovaných v katastru nemovitostí je rozhodnou skutečností provedení vkladu vlastnického práva, práva stavby, nebo správy svěřenského fondu v katastru nemovitostí, a to nezávisle na tom, zda účinky vkladu jsou konstitutivní nebo deklaratorní. Vklad do katastru nemovitostí je tak rozhodující jak pro případy, kdy až vkladem je nabýváno vlastnické právo k nemovité věci, tak pro případy, kdy vlastnické právo k nemovité věci již bylo nabyto a vklad do katastru nemovitostí tak pouze potvrzuje, že k nabytí vlastnického práva opravdu došlo. Jde například o vyvlastnění.

Vzhledem k tomu, že nový katastrální zákon v § 11 rozlišuje vklad vlastnického práva a práva stavby, třebaže i u práva stavby jde o vlastnické právo k nemovité věci, je tato dikce dodržena v případě vkladů do katastru nemovitostí také v tomto zákonném opatření Senátu.

Provést vklad do katastru nemovitostí je možné na základě pravomocného rozhodnutí o povolení vkladu a katastrální úřad musí vklad provést bez zbytečného odkladu od povolení vkladu (viz § 33 nového katastrálního zákona). Rozhodnutí o povolení vkladu nabývá právní moci zápisem do spisu. O vkladu budou účastníci vyrozuměni (§ 12 a § 18 odst. 2 nového katastrálního zákona).

Obecná problematika podání daňového přiznání, včetně povinnosti v daňovém přiznání daň vyčíslit a ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání daň zaplatit, se řídí obecnou úpravou stanovenou v daňovém řádu.

K § 33:

Ustanovení § 33 upravuje lhůtu pro podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, jde-li o nemovitou věc neevidovanou v katastru nemovitostí. Neevidovanou nemovitou věcí v katastru nemovitostí jsou nemovité věci, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí.

Vzhledem k tomu, že daň z nabytí nemovitých věcí je jednorázovou daní, tzv. daní bez zdaňovacího období, není možné použít pro určení lhůty pro podání daňového přiznání obecnou úpravu daňového řádu, jelikož ta s případy, kdy není stanoveno pro daň zdaňovací období, nepočítá. Ustanovení proto stanovuje počátek a délku lhůty u jednotlivých skutečností rozhodných pro daň z nabytí nemovitých věcí.

K odstavci 1

Na základě ustanovení odstavce 1 je poplatník povinen podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k rozhodné skutečnosti. V případě nemovitých věcí neevidovaných v katastru nemovitostí je rozhodnou skutečností nabytí vlastnického práva k takové nemovité věci. To znamená, že například v případě nemovitých věcí, které nejsou předmětem zápisu v katastru nemovitostí, a vlastnické právo k nim bylo převedeno na základě smlouvy, bude tímto rozhodujícím okamžikem nabytí účinnosti smlouvy, na základě níž došlo k převodu vlastnického práva k nemovité věci.

K odstavci 2

V odstavci 2 jsou stanoveny speciální případy běhu lhůty pro podání daňového přiznání, je-li nabýváno vlastnické právo k nemovité věci neevidované v katastru nemovitostí. Jde o speciální ustanovení ve vztahu k odstavci 1.

Tato speciální úprava je nutná s ohledem na to, že k samotnému vzniku předmětu daně může dojít mnohem dříve, než se o něm poplatník vůbec dozví. Buď dochází k nabytí vlastnického práva zpětně od určitého okamžiku (např. vydražení, předražek), nebo sice k nabytí vlastnického práva nedochází zpětně, ale poplatník vůbec nemusí tušit, zda toto právo nabytí úplatně (např. nabytí neoprávněně zřízené stavby). Aby nedocházelo k situacím, kdy se poplatník dozví o tom, že má podat daňové přiznání, až po uplynutí lhůty pro jeho podání, nebo kdy by lhůta pro podání daňového přiznání byla v důsledku zpětného nabytí vlastnického práva k nemovité věci značně zkrácená, byla zvolena odlišná rozhodná skutečnost pro počátek běhu (dies a quo) lhůty pro podání daňového přiznání.

K písmeni a)

Písmeno a) stanoví speciální rozhodnou skutečnost pro počátek běhu lhůty pro podání daňového přiznání, je-li nemovitá věc, která není evidována v katastru nemovitostí, vydražena v dražbě, ovšem s výjimkou veřejné dražby, pro kterou stanovuje rozhodnou skutečnost písmeno b). Jde-li o nemovitou věc vydraženou v dražbě, běží lhůta pro podání daňového přiznání do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly splněny podmínky pro nabytí vlastnického práva, a to buď pro nabytí vlastnického práva vydražitelem, nebo předražitelem.

Má-li vlastnické právo nabýt vydražitel, musí být kumulativně splněny dvě podmínky. Jednak musí být zaplacen nejvyšší podání a dále musí nabýt právní moci usnesení o příklepu (viz § 336l občanského soudního řádu, ve znění zákona č. 396/2012 Sb.). Pro běh lhůty pro

podání daňového přiznání je rozhodující měsíc, ve kterém došlo ke splnění poslední z podmínek, tzn., že došlo-li k splnění jedné podmínky v září, ale druhá podmínka byla splněna až v říjnu, je rozhodným měsíc říjen.

V případě předražku předražitel nabyde vlastnické právo, jsou-li splněny opět kumulativně dvě podmínky. Jednak musí být předražek zaplacen a rovněž musí nabýt právní moci usnesení o předražku. Stejně jako u vydražení, také u předražku je pro běh lhůty pro podání daňového přiznání rozhodující měsíc, ve kterém došlo ke splnění poslední z podmínek.

K písmeni b)

Písmeno b) stanoví speciální rozhodnou skutečnost pro počátek běhu lhůty pro podání daňového přiznání, je-li nemovitá věc, která není evidována v katastru nemovitostí, vydražena ve veřejné dražbě. V takovém případě běží lhůta pro podání daňového přiznání do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo vydáno vydražiteli potvrzení o nabytí vlastnického práva k nemovité věci vydražené ve veřejné dražbě. Vydání takového potvrzení je požadováno v případě dobrovolné dražby § 31 a v případě nedobrovolné dražby § 54 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění pozdějších předpisů.

K písmeni c)

Písmeno c) stanoví speciální rozhodnou skutečnost pro počátek běhu lhůty pro podání daňového přiznání, jde-li o nabytí stavby, která byla neoprávněně zřízena na cizím pozemku, vlastníkem tohoto pozemku. Ačkoli údaj o této stavbě může být při splnění dalších podmínek obsažen v katastru nemovitostí, není tato stavba předmětem jeho evidence ani není samostatnou věcí, takže ji nelze nikdy považovat za nemovitou věc evidovanou v katastru nemovitostí. V daném případě běží lhůta pro podání daňového přiznání do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byla poskytnuta náhrada za neoprávněně zřízenou stavbu, nebo nabylo právní moci rozhodnutí soudu, nebo nabylo účinnosti právní jednání, kterými se tato náhrada určuje. Lhůta počíná běžet od kterékoli z těchto skutečností a skončí tedy uplynutím třetího kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v němž nastala nejdřívejší z nich.

Důvodem této speciální úpravy je skutečnost, že vlastník pozemku nabyde neoprávněnou stavbu ze zákona již okamžikem jejího vzniku, nicméně k tomuto okamžiku, k němuž by za podmínky, že jde o nabytí úplatné, vznikl předmět daně, nelze vždy určit, zda je tato podmínka splněna. O úplatné nabytí půjde pouze v případě, kdy vlastník pozemku poskytne za stavbu náhradu, zatímco podle nového občanského zákoníku může být daná situace - v závislosti na dalších okolnostech - řešena i jinými způsoby, např. odstraněním stavby nebo přikázáním pozemku, jehož součástí je stavba, do vlastnictví zřizovatele stavby. V těchto dalších případech nebude prvotní nabytí stavby vlastníkem pozemku úplatné, přičemž o který z případů jde, může být - např. v případě soudního sporu - známo až po několika letech od nabytí stavby. Z tohoto důvodu je počátek běhu lhůty pro podání daňového přiznání vázán až na okamžik poskytnutí náhrady vlastníkem pozemku, resp. na okamžik, od něhož je vlastník pozemku povinen tuto náhradu určenou v konkrétní výši poskytnout, dojde-li k němu dříve, tj. na okamžik, od něhož je jednoznačně zřejmé, že vznikl předmět daně.

2.1.2.2 Příloha daňového přiznání

K § 34:

Ustanovení § 34 stanoví, že přílohou daňového přiznání musí být písemnost potvrzující nabytí vlastnického práva k nemovité věci. K základním prvkům daňověprávního vztahu patří subjekt daně, předmět daně a základ daně. Tyto skutečnosti jsou v případě nemovitých věcí, které jsou evidovány v katastru nemovitostí, zřejmé z listin, na jejichž podkladě byl proveden vklad příslušného práva, a vyrozumění katastrálního úřadu o provedeném vkladu do katastru nemovitostí, tedy písemností, na které se vztahuje písmeno a). V případě smluvního převodu vlastnického práva k nemovité věci půjde v případě listin, na jejichž podkladě byl proveden vklad příslušného práva, zejména o kupní, popř. směnné smlouvy, při nabytích vlastnického práva na jiném než smluvním základě např. o rozhodnutí soudu nebo vyvlastňovacího úřadu, o potvrzení dražebníka o nabytí předmětu dražby. O stejný druh listin, na jejichž podkladě byl proveden vklad příslušného práva, půjde i v případě uvedeném pod písmenem b), to znamená při nabytí nemovitých věcí neevidovaných v katastru nemovitostí. Tyto dokumenty jsou pak povinnou přílohou daňového přiznání.

K návrhu na vklad se podle nového katastrálního zákona přikládá pouze jedno vyhotovení listiny, na jejímž podkladě se provádí vklad příslušného práva. Katastrální úřad po provedení vkladu zasílá všem účastníkům řízení pouze vyrozumění o tom, jaký vklad byl do katastru nemovitostí proveden, a vkladovou listinu založí do sbírky listin. Proto je povinnou přílohou daňového přiznání také vyrozumění katastrálního úřadu o provedeném vkladu do katastru nemovitostí.

Pojem písemnost je potřeba vykládat ve smyslu § 64 odst. 2 daňového řádu. Písemností se při výkonu správy daní podle tohoto ustanovení rozumí listinná zpráva, jakož i datová zpráva, pokud to nevyklučuje povaha věci.

K § 35:

Ustanovení § 35 požaduje, aby přílohou daňového přiznání byla písemnost, která by potvrzovala nebo osvědčovala zvláštní cenu, je-li tato cena nabývací hodnotou. Z písemnosti proto musí být zřejmá výše této ceny.

Často půjde o tutéž písemnost, která potvrzuje nabytí vlastnického práva k nemovité věci, ale v některých případech tomu tak nebude. Jako samostatnou listinu bude nutné předložit např. rozhodnutí soudu o náhradě za stavbu při zániku práva stavby nebo za neoprávněně zřízenou stavbu na cizím pozemku anebo znalecký posudek nebo jinou listinu osvědčující v souladu se zákonem o obchodních korporacích cenu předmětu vkladu nebo příplatku do obchodní korporace.

K § 36:

K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 vyžaduje, aby povinnou přílohou daňového přiznání byl znalecký posudek o zjištěné ceně, je-li pro určení nabývací hodnoty nutné znát výši této ceny. Definici zjištěné ceny obsahuje § 16 tohoto zákonného opatření Senátu. Znalecký posudek tak nebude vyžadovanou přílohou daňového přiznání pouze v případech, kdy lze základ daně stanovit bez znalosti zjištěné ceny, tj. v případech, kdy je nabývací hodnotou zvláštní cena (viz § 17 až 21), nebo kdy je stanoveno výlučné použití sjednané ceny (viz § 22). Rovněž nebude třeba znát zjištěnou cenu v případech, kdy se porovnává sjednaná cena se srovnávací daňovou hodnotou, pro jejíž určení byla použita směrná hodnota.

K písmeni a)

Podle písmene a) je nutné k daňovému přiznání přiložit znalecký posudek o zjištěné ceně, je-li tato cena nabývací hodnotou. Znalecký posudek je v tomto případě nezbytným podkladem pro stanovení nabývací hodnoty nemovité věci.

K písmeni b)

Podle písmene b) je nutné k daňovému přiznání přiložit znalecký posudek o zjištěné ceně také v případě, že sice tato cena není nabývací hodnotou, ale je nutné znát její výši pro účely určení nabývací hodnoty. Tak je tomu v případě, kdy zákonné opatření Senátu stanoví, že pro určení nabývací hodnoty je nutné porovnat sjednanou cenu se srovnávací daňovou hodnotou, přičemž pro určení srovnávací daňové hodnoty byla použita zjištěná cena, tzn., že srovnávací daňovou hodnotou je 75 % zjištěné ceny. Bude-li nabývací hodnotou na základě tohoto porovnání sjednaná cena, i přesto je stanovena povinnost, aby přílohou daňového přiznání byl znalecký posudek. Znalecký posudek je v tomto případě vyžadován proto, aby si správce daně mohl ověřit, že sjednaná cena je opravdu vyšší nebo rovna 75 % zjištěné ceny.

K písmeni c)

Podle písmene c) je nutné k daňovému přiznání přiložit znalecký posudek také v případě, že nabývací hodnotou je srovnávací daňová hodnota, bylo-li k jejímu určení použito zjištěné ceny, tzn. srovnávací daňovou hodnotou je 75 % zjištěné ceny. Srovnávací daňová hodnota se použije pouze v případě, že zákonné opatření Senátu stanoví, že k určení nabývací hodnoty je třeba porovnat sjednanou cenu se srovnávací daňovou hodnotou. Je-li sjednaná cena nižší než 75 % zjištěné ceny, potom je nabývací hodnotou srovnávací daňová hodnota. Znalecký posudek je v tomto případě nezbytným podkladem pro stanovení nabývací hodnoty nemovité věci.

K odstavci 2

Ustanovení odstavce 2 stanoví výjimky z povinnosti podle odstavce 1, aby přílohou daňového přiznání byl znalecký posudek; tyto výjimky obsahovala již dosavadní právní úprava.

K písmeni a)

Pod písmenem a) se stanoví výjimka pro případy, ve kterých je nabytí vlastnického práva k nemovité věci osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí. V těchto případech by bylo zcela bezpředmětné a nelogické znalecké posudky vyžadovat. Nicméně vzhledem k tomu, že při osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí bude nutné, aby poplatník podal daňové přiznání, s výjimkami uvedenými v § 40, je nutné tuto výjimku z povinnosti předložit znalecký posudek výslovně stanovit.

K písmeni b)

Pod písmenem b) se stanoví výjimka pro případy nabytí pozemku bez trvalého porostu, na němž není zřízena stavba a k němuž nebylo zřízeno právo stavby. Ocenění takového pozemku je relativně jednoduché a nevyžaduje odbornou kvalifikaci znalce. V nejjednodušším případě půjde o cenu uvedenou v cenové mapě stavebních pozemků, v ostatních případech je třeba vyjít ze základní ceny uvedené v oceňovací vyhlášce a tam stanoveným způsobem ji upravit pomocí přírážek, srážek a koeficientů. Je-li v těchto případech poplatník schopen a ochoten si zjištěnou cenu sám vypočítat, přičemž správce daně je vždy schopen správnost této ceny sám ověřit, bylo by nadbytečné vyžadovat předložení znaleckého posudku a zvyšovat tak náklady poplatníků spojené s daňovou povinností.

K odstavci 3

Ustanovení odstavce 3 reaguje na situaci, ve které dochází ke srovnání sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty, je-li pro účely určení srovnávací daňové hodnoty použita směrná hodnota. Aby bylo možné použít směrnou hodnotu, musí být správci daně poskytnuty údaje o nemovité věci nutné k jejímu určení; rozsah požadovaných údajů vyplývá z ustanovení § 43 odst. 1, jde o údaje týkající se velikosti, druhu, polohy, účelu, stavu, stáří, vybavení a stavebně technických parametrů nemovité věci. Pokud však tyto údaje správci daně nebudou poskytnuty, uplatní se ustanovení § 14 odst. 3, které stanoví, že pro účely určení srovnávací daňové hodnoty se vždy použije zjištěná cena. K tomu, aby mohla být použita zjištěná cena, je nutné mít znalecký posudek. Z tohoto důvodu se stanoví, že neposkytne-li poplatník údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty, a to ani na výzvu správce daně, vyzve správce daně poplatníka k předložení znaleckého posudku.

Toto ustanovení nenormuje pouze to, že správce daně při splnění uvedených podmínek vyzve poplatníka k předložení znaleckého posudku, ale rovněž implicitně stanoví, že před tím, než se přikročí k aplikaci § 14 odst. 3 písm. a) a § 36 odst. 3, je nutné, aby správce daně vyzval poplatníka k poskytnutí údajů o nemovité věci nutných k určení směrné hodnoty, nezvolil-li si poplatník pro určení srovnávací daňové hodnoty zjištěnou cenu a je-li samozřejmě možné směrnou hodnotu vůbec určit.

K § 37:

Ustanovení § 37 upravuje situaci, kdy poplatník uplatní jako uznatelný výdaj odměnu a náklady znalci za znalecký posudek. V takovém případě je povinen k daňovému přiznání přiložit doklad o jejich zaplacení. Odměnu a náklady znalci za znalecký posudek je možné uplatnit také v dodatečném daňovém přiznání, například v situaci, kdy odměna a náklady znalci budou poplatníkem zaplacený až po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání.

K § 38:

Aby bylo umožněno podávání daňového přiznání elektronicky, stanoví § 38 možnost přikládat k daňovému přiznání namísto originálů písemností i jejich prosté kopie, a to v listinné nebo elektronické podobě. Prosté kopie vyžadovaných písemností (v kterékoli z těchto podob) je možné k daňovému přiznání přikládat samozřejmě i v případě, kdy daňové přiznání elektronicky podáváno není.

K § 39:

K odstavci 1

Ustanovení upravuje výjimku z povinnosti předkládat jako přílohu daňového přiznání určité písemnosti. Může jít o jakékoli písemnosti, které jsou přílohou daňového přiznání (tj. písemnost potvrzující nabytí vlastnického práva k nemovité věci, písemnost potvrzující nebo osvědčující zvláštní cenu nebo znalecký posudek).

Jde o případy, ve kterých správce daně může písemnost získat způsobem umožňujícím dálkový a nepřetržitý přístup z informačních systémů veřejné správy. Ustanovení předjímá, že správce daně bude mít v mnoha případech možnost sám určitou písemnost bezplatně získat (např. kupní smlouvu z katastru nemovitostí) nebo si ověřit skutečnosti, které má taková písemnost dokládat (např. zvláštní cenu).

V těchto případech se stanoví, že daná písemnost není vyžadovanou přílohou daňového přiznání. Tento krok by měl zajistit větší komfort daňových subjektů vzhledem ke snížené administrativní náročnosti podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí.

K odstavci 2

Pro snazší orientaci poplatníků bude správce daně zveřejňovat na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup, které písemnosti může správce daně z informačních systémů veřejné správy získat nebo které skutečnosti si může z těchto systémů ověřit. Pouze tyto následně nebude třeba přikládat k daňovému přiznání.

Dálkový a nepřetržitý přístup k informačním systémům veřejné správy je pro správce daně bezplatný, a to na základě § 18 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.

Seznam písemností, které se nevyžadují, bude součástí pokynů k vyplnění daňového přiznání.

2.1.2.3 Vyloučení povinnosti podat daňové přiznání

K § 40:

Ustanovení § 40 vyjmenovává případy, kdy není vyžadováno podání daňového přiznání. Ustanovení si klade za cíl odstranit administrativní náročnost spojenou se správou daně v případech, kdy jde o nabytí vlastnického práva k nemovité věci členskými státy Evropské unie, tzn. i Českou republikou, popř. jiným státem. Nabytí vlastnického práva k nemovité věci jiným státem než členskými státy Evropské unie bude osvobozeno od daně pouze tehdy, bude-li zaručena ze strany tohoto státu vzájemnost (viz § 6 odst. 1 písm. b)). V těchto případech nebude vyžadováno podání daňového přiznání.

2.1.3 Stanovení a placení daně

K § 41:

K odstavci 1

Ustanovení § 41 odst. 1 stanoví limitní výši daně pro její stanovení a placení. Ustanovení má za cíl snížit administrativní náročnost spojenou se správou daně v případech, kdy je výsledná daň nízká a náklady na její výběr by tak mohly být vyšší než její samotná výše. Nedosahuje-li výše daně 200 Kč, navrhuje se, aby se daň neplatila. Navrhuje se zvýšení současného limitu na dvojnásobek, a to s ohledem na sjednocení s limity uvedenými v daňovém řádu u pokuty za opožděné tvrzení daně a úroku z prodlení. Nově se navrhuje daň v těchto případech nestanovit.

K odstavci 2

Ustanovení navazuje na § 1 odst. 1 písm. a), které upravuje případy, kdy je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí převodce. Úprava zachovává dosavadní režim. Smluvním stranám je však nově umožněno zvolit si poplatníkem nabyvatele, což eliminuje nutnost existence ručitelství za daň a vylučuje aplikaci tohoto ustanovení. Využití možnosti smluvních stran sjednat, že poplatníkem daně bude nabyvatel, povede ke zvýšení jistoty nabyvatele, že daňová povinnost bude včas a řádně splněna a nabyvatel nebude později vyzván jako ručitel k jejímu splnění za prodávajícího.

2.2 Zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně

K § 42:

Ustanovení § 42 vymezuje okruh případů, na něž se použijí zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně, obsažená v následujících ustanoveních hlavy II části druhé

tohoto zákonného opatření Senátu. Jde o případy, kdy poplatník, který je na základě § 14 odst. 2 oprávněn volit pro určení srovnávací daňové hodnoty mezi směrnou hodnotou a zjištěnou cenou, zvolí pro určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu. Takový postup pochopitelně přichází v úvahu pouze tehdy, lze-li směrnou hodnotu příslušné nemovité věci určit.

K § 43:

Ustanovení § 43 částečně modifikuje obecnou úpravu § 135 odst. 2 daňového řádu pro případy, kdy poplatník zvolí, že pro určení srovnávací daňové hodnoty bude použita směrná hodnota.

K odstavci 1

Na rozdíl od obecné úpravy daňového řádu je poplatník povinen v daňovém přiznání vyčíslit zálohu na daň z nabytí nemovitých věcí, přičemž daň samotnou na základě poplatníkem poskytnutých údajů vyčíslí správce daně.

Poplatník je povinen v daňovém přiznání uvést ty údaje, které jsou nutné k určení směrné hodnoty správcem daně. Jsou jimi údaje týkající se velikosti, druhu, polohy, účelu, stavu, stáří, vybavení a stavebně technických parametrů nemovité věci. Konkrétní údaje, které je poplatník povinen poskytnout, se odvíjejí od druhu nabývané nemovité věci. Například u pozemků bude údajem o velikosti jeho výměra, zatímco u stavby jím bude kromě výměry také počet podlaží. Konkrétní poskytované údaje u jednotlivých druhů nemovité věci vyplývají z vyhlášky Ministerstva financí a poplatníkovi budou zřejmé také z formuláře pro podání daňového přiznání (viz § 72 daňového řádu).

Výčet údajů uvedených v odstavci 1 nutných pro určení směrné hodnoty není konečným výčtem údajů, které je poplatník povinen v daňovém přiznání uvádět. V tomto směru se uplatní obecná úprava § 135 odst. 2 daňového řádu, na základě které je poplatník povinen uvést i další předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně (např. identifikační údaje poplatníka), které jsou na základě § 72 obsahem formuláře pro podání daňového přiznání.

K odstavci 2

Odstavec 2 výslovně vylučuje povinnost poplatníka v daňovém přiznání vyčíslit daň, která by mu jinak vyplývala z § 135 odst. 2 daňového řádu. V případě, že poplatník zvolí pro určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu, daň v daňovém přiznání nevyčísluje, namísto toho vyčísluje zálohu na daň ve výši podle § 44.

K § 44:

Ustanovení § 44 stanoví povinnost poplatníka platit daň z nabytí nemovitých věcí prostřednictvím zálohy v případech, kdy zvolil pro určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu. Zálohu poplatník na základě § 43 vyčíslí v daňovém přiznání, a to ve výši 4 % sjednané ceny.

Tato výše zálohy vychází z pravidla uvedeného v § 12 odst. 1 písm. a), podle kterého je nabývací hodnotou sjednaná cena, je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě. Obecně se daň stanoví jako 4 % z nabývací hodnoty snížené o uznatelné výdaje. V případě, že sjednaná cena je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě, je nabývací hodnotou sjednaná cena. Uplatnění uznatelných výdajů v tomto případě nepřichází v úvahu, neboť uznatelným výdajem může být pouze odměna a náklady prokazatelně zaplacené poplatníkem znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu, je-li tento posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání. Jelikož znalecký posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání v případech,

kdy se pro určení srovnávací daňové hodnoty použije směrná hodnota, není, nemůže poplatník uplatnit uznatelný výdaj. Výše zálohy tedy odpovídá výši daně v případě, že po porovnání sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty, pro jejíž určení se použila směrná hodnota, bude zjištěno, že sjednaná cena je vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě.

K § 45:

Ustanovení § 45 upravuje zaokrouhlování zálohy a je speciální k § 146 odst. 2 daňového řádu. Záloha se na základě § 45 zaokrouhluje stejně jako daň, a to na celé koruny nahoru. Zaokrouhlování daně upravuje obecně § 146 odst. 1 daňového řádu. Je nezbytné, aby záloha a daň z nabytí nemovitých věcí byly zaokrouhlovány stejným způsobem, aby nedocházelo k ne hospodárným situacím, kdy by se výsledná daň nerovнала záloze pouze kvůli odlišnému způsobu zaokrouhlování a poplatníkovi by tak vznikl přeplatek na dani.

K § 46:

Ustanovení § 46 upravuje lhůtu splatnosti zálohy na daň. Záloha je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání, tj. lhůty podle § 32 nebo § 33, ve kterém poplatník zálohu vyčíslí. Ustanovení navazuje na obecnou úpravu § 174 odst. 2 daňového řádu.

K § 47:

Na základě ustanovení § 47 se pro vyměření zálohy na daň z nabytí nemovitých věcí použijí všechna ustanovení daňového řádu upravující vyměření daně s výjimkou těch, ke kterým zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí obsahuje speciální úpravu. Na zálohu se tak použijí především ustanovení § 139 a 140 daňového řádu o vyměření daně na základě daňového přiznání, ale např. i ustanovení § 145 odst. 1 daňového řádu umožňující správci daně vyměřit daň podle pomůcek v případě nepodání daňového přiznání ani v náhradní lhůtě.

Na tomto místě je vhodné poznamenat, že ustanovení záměrně používá výraz „vyměření daně“, nikoli stanovení daně. Pojem „stanovení daně“ zahrnuje jak vyměření daně, tak její doměření. V doměřovacím řízení dochází k doměření celkové daně, nikoli zálohy. Z pohledu doměřovacího řízení je tedy i ta část daně, která odpovídá záloze, daní a nikoli již zálohou. Pro doměřovací řízení se použijí zejména ustanovení § 141, 143 a 144 daňového řádu spolu se zvláštní úpravou v § 51 a § 52 tohoto zákonného opatření Senátu.

Správce daně tedy na základě § 139 odst. 1 daňového řádu vyměří jak zálohu, tak daň. Vzhledem k úpravě § 50, který upravuje postup v případech, neodchyluje-li se vyměřovaná daň od vyměřované zálohy, je z použití slova „vyměřované“ namísto slova „vyměřené“ zřejmé, že správce daně vyměřuje zálohu a daň z nabytí nemovitých věcí současně. Oba výměry jsou tedy obsahem jednoho platebního výměru a doručují (či nedoručují) se společně.

Správce daně při uplatnění § 139 vyměří zálohu standardně na základě daňového přiznání ve výši 4 % ze sjednané ceny. Vyměřenou zálohu předepíše do evidence daní.

Je-li záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, uplatní se úprava § 48 speciální k úpravě § 139 odst. 3 daňového řádu. Správce daně v tomto případě vždy doručí poplatníkovi platební výměr, který bude obsahovat výměr zálohy i výměr daně bez ohledu na to, zda je daň vyšší než záloha či nikoli. Osud výměru daně tak, pokud jde o doručování, sleduje osud výměru zálohy.

Neodchyluje-li se vyměřovaná záloha od zálohy tvrzené poplatníkem, správce daně podle ustanovení § 47 ve spojení s ustanovením § 140 odst. 1 daňového řádu nemusí poplatníkovi

výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem, ledaže byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu a platební výměr se bude považovat za doručený posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání. Dále se uplatní na vyměření zálohy další ustanovení daňového řádu.

K § 48:

Ustanovení § 48 upravuje splatnost rozdílu na záloze v případě, je-li záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, a splatnost zálohy vyměřené z moci úřední.

K odstavci 1

Na základě ustanovení odstavce 1 se v případě, kdy je záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, uplatní úprava speciální k úpravě § 139 odst. 3 daňového řádu. Správce daně v tomto případě vždy doručí poplatníkovi platební výměr, který bude s ohledem na souběžné vyměřování zálohy i daně vždy obsahovat výměr zálohy i výměr daně. Platební výměr s oběma výroky tak správce daně v uvedeném případě poplatníkovi doručí i tehdy, neodchyluje-li se daň od zálohy.

Rozdíl mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem bude splatný v náhradní lhůtě 30 dnů od doručení platebního výměru. Náhradní lhůta 30 dnů od doručení platebního výměru se odlišuje od obecné 15 denní náhradní lhůty ode dne právní moci platebního výměru z důvodu jednotnosti s 30 denní lhůtou splatnosti rozdílu mezi daní a zálohou v případě, kdy nejen, že je záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, ale i daň je vyšší než záloha (§ 49 odst. 1). Počátek běhu lhůty je přitom stanoven k okamžiku doručení platebního výměru (nikoli jeho právní moci), neboť v průběhu náhradní lhůty je poplatník v prodlení, a je tedy žádoucí, aby rozdíl mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem uhradil co nejdříve.

K odstavci 2

Ustanovení odstavce 2 je obdobou ustanovení § 139 odst. 3 věty druhé daňového řádu. Podle odstavce 2 je záloha vyměřená z moci úřední splatná ve stejné náhradní lhůtě, v jaké je splatný rozdíl mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem podle odstavce 1.

K § 49:

Ustanovení § 49 upravuje vyměření daně v případě, je-li daň z nabytí nemovitých věcí vyšší než záloha.

K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 je obdobou ustanovení § 139 odst. 3 daňového řádu a upravuje vyměření daně v případě, je-li daň vyšší než záloha. Jedná se zde o daň ve správné výši a zálohu ve správné výši, to znamená, že se v rámci tohoto ustanovení nijak nezohledňuje záloha tvrzená nebo skutečně uhrazená poplatníkem.

Je-li daň vyšší než záloha, zašle správce daně poplatníkovi platební výměr obsahující jak výměr zálohy, ať už ji poplatník v daňovém přiznání vyčíslil ve správné výši či nikoli, tak výměr daně, neboť zálohy a daň jsou správcem vyměřovány současně a výměry jsou tudíž obsahem jednoho platebního výměru.

Rozdíl mezi daní a zálohou je splatný ve lhůtě (nikoli v náhradní lhůtě) 30 dnů od doručení platebního výměru, která svou délkou odpovídá případné náhradní lhůtě splatnosti

rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem v případě, kdy je záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem (§ 48).

K odstavci 2

Podle odstavce 2 se uhrazená záloha započte na úhradu splatné daně. To znamená, že k započtení uhrazené zálohy dochází okamžikem zaplacení zálohy, nejdříve však po dni splatnosti daně.

Splatnost daně obecně upravuje § 135 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je daň splatná v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

Okamžik splatnosti daně má význam při doměřování daně, a to pro určení původního dne splatnosti významného pro běh úroků z prodlení. Podle § 143 odst. 5 daňového řádu je v případě, kdy je doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená poplatníkem, rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.

Je-li stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti (§ 252 odst. 2 daňového řádu). Od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti, tj. po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání, až do okamžiku uhrazení nedoplatku tedy poplatníkovi běží úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu (v rámci doměřovacího řízení) mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem.

Pokud jde o část doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, případným původním dnem splatnosti by byl poslední den 30 denní lhůty od doručení platebního výměru (resp. poslední den 30 denní lhůty od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání v případech, kdy v rámci vyměřovacího řízení byl rozdíl mezi daní a zálohou vyměřen ve výši menší než 200 Kč (§ 49 odst. 3), a to z důvodu porušení povinnosti poplatníka – viz § 51)

V této souvislosti je vhodné poznamenat, že v případě doměřovacího řízení dochází k doměření celkové daně, nikoli zálohy. Z pohledu doměřovacího řízení je tedy i ta část daně, která odpovídá záloze, daní a nikoli již zálohou.

Na úhradu splatné daně se podle odstavce 2 započte pouze záloha uhrazená. To znamená, že neuhradí-li poplatník zálohu ve správné výši, započítává se na daň pouze její uhrazená část. Neuhradil-li poplatník zálohu (nebo uhradil-li pouze její část) do konce lhůty její splatnosti, tj. do uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání (§ 46), je poplatník v prodlení s hrazením zálohy, dokud není záloha uhrazena, a od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti mu za každý den prodlení vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení u zálohy, dokud není záloha zcela uhrazena.

V případě, že poplatník neuhradí ve lhůtě splatnosti také rozdíl mezi daní a zálohou, okamžikem uplynutí 30 denní lhůty od doručení platebního výměru se ocitá v prodlení s hrazením tohoto rozdílu a za každý den prodlení (od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti) mu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení u tohoto rozdílu.

Prodlení s hrazením rozdílu mezi daní a zálohou může nastat také samostatně, pokud poplatník řádně uhradil zálohu do konce lhůty její splatnosti, tj. do uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání (§ 46), avšak neuhradil ve lhůtě splatnosti, tj. do konce 30 denní lhůty od doručení platebního výměru, rozdíl mezi daní a zálohou. Potom je poplatník povinen uhradit pouze úrok z prodlení u rozdílu mezi daní a zálohou, nikoli již úrok z prodlení u rozdílu mezi zálohou tvrzenou a vyměřenou.

K odstavci 3

Z důvodu hospodárnosti správy daně se v odstavci 3 normuje, že činí-li rozdíl mezi daní ve správné výši a zálohou ve správné výši méně než 200 Kč, daň se stanoví ve výši zálohy. V takové situaci se tedy bude postupovat podle ustanovení § 50, který upravuje správu daně v případě, neodchyluje-li se vyměřovaná daň od vyměřované zálohy.

Rozdíl ve výši 200 Kč koresponduje s výší daně, která se na základě § 41 nestanoví a neplatí.

K § 50:

Ustanovení § 50 upravuje vyměření daně v případě, neodchyluje-li se vyměřovaná daň z nabytí nemovitých věcí od vyměřované zálohy.

K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 zavádí pro případy, kdy se neodchyluje vyměřovaná daň z nabytí nemovitých věcí od vyměřované zálohy, pro vyměřovanou zálohu obecný režim vyměření daně podle daňového řádu. Na vyměřovanou zálohu se tedy uplatní ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně nemusí v těchto případech výsledek vyměření poplatníkovi oznamovat platebním výměrem, ledaže byl zahájen postup k odstranění pochybností. Správce daně založí platební výměr do spisu. V dalším se postupuje podle následujících ustanovení § 140 daňového řádu.

Na tomto místě je nutné upozornit, že podle ustanovení odstavce 1 se jako na tvrzenou daň hledí na zálohu vyměřovanou. Úprava daňového řádu se tak uplatní pouze na zálohu vyměřovanou, nikoli např. na zálohu uhrazenou.

K odstavci 2

Podle odstavce 2 se uhrazená záloha započte na úhradu splatné daně. To znamená, že k započtení uhrazené zálohy dochází okamžikem zaplacení zálohy, nejdříve však po dni splatnosti daně.

Splatnost daně obecně upravuje § 135 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je daň splatná v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

Okamžik splatnosti daně má význam při doměřování daně, a to pro určení původního dne splatnosti významného pro běh úroků z prodlení. Podle § 143 odst. 5 daňového řádu je v případě, kdy je doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená poplatníkem, rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.

Je-li stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti (§ 252 odst. 2 daňového řádu). Od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti, tj. po posledním dni lhůty pro podání daňového přiznání, až do okamžiku uhrazení nedoplatku tedy poplatníkovi běží úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu (v rámci doměřovacího řízení) mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem.

Pokud jde o část doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, případným původním dnem splatnosti by v situaci podle § 50 byl poslední den 30 denní lhůty od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, neboť v rámci vyměřovacího řízení byl rozdíl mezi daní a zálohou ve výši menší než 200 Kč (§ 49 odst. 3), a to z důvodu porušení povinnosti poplatníka – viz § 51.

V této souvislosti je vhodné poznamenat, že v případě doměřovacího řízení dochází k doměření celkové daně, nikoli zálohy. Z pohledu doměřovacího řízení je tedy i ta část daně, která odpovídá záloze, daní a nikoli již zálohou.

Na úhradu splatné daně se podle odstavce 2 započte pouze záloha uhrazená. To znamená, že neuhradí-li poplatník zálohu ve správné výši, započítává se na daň pouze její uhrazená část. Neuhradil-li poplatník zálohu (nebo uhradil-li pouze její část) do konce lhůty její splatnosti, tj. do uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání (§ 46), je poplatník v prodlení s hrazením zálohy, dokud není záloha uhrazena, a od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti mu za každý den prodlení vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení u zálohy, dokud není záloha zcela uhrazena.

K § 51:

Obecná úprava úroku z prodlení je obsažena v § 252 a 253 daňového řádu, který se použije i v případě neuhrazení zálohy či rozdílu mezi daní z nabytí nemovitých věcí a zálohou.

K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 vylučuje použití ustanovení § 252 odst. 4 daňového řádu. Nezbytnost tohoto vyloučení plyne z existence současné splatnosti zálohy i daně. Splatnost zálohy i daně nastává v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání (§ 46 tohoto zákonného opatření Senátu a § 135 odst. 3 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že podle § 48, je-li záloha vyměřená správcem daně vyšší než záloha tvrzená poplatníkem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 30 dnů od doručení platebního výměru a až do uhrazení tohoto rozdílu poplatníkovi běží úrok z prodlení u zálohy, je nutné aplikaci ustanovení § 252 odst. 4 daňového řádu vyloučit. Obdobně to platí v případě, kdy poplatník správně tvrdí zálohu, avšak uhradí nižší částku.

K odstavci 2

Odstavec 2 reaguje na situace, kdy v rámci doměření daně dojde ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, avšak k tomuto zvýšení nedojde v důsledku porušení povinností ze strany poplatníka.

Porušení povinností ze strany poplatníka, v důsledku kterého dojde ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, může spočívat např. v uvedení nesprávných údajů v daňovém přiznání, resp. porušení povinností podat dodatečné daňové přiznání podle § 52, nebo neposkytnutí součinnosti v rámci vyhledávací činnosti nebo dokazování.

Na tomto místě je vhodné dále poznamenat, že v případě doměřovacího řízení dochází k doměření celkové daně, nikoli zálohy. Z pohledu doměřovacího řízení je tedy i ta část daně, která odpovídá záloze, daní a nikoli již zálohou.

K písmeni a)

Podle § 143 odst. 5 daňového řádu je v případě, kdy je doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená poplatníkem, rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední. Je-li stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti (§ 252 odst. 2 daňového řádu). Od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti až do okamžiku uhrazení nedoplatku tedy poplatníkovi běží úrok z prodlení u doměřeného rozdílu.

Pokud jde o situace, kdy v rámci doměření daně dojde ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, původním dnem splatnosti tohoto rozdílu je poslední den 30 denní lhůty od doručení platebního výměru (§ 49 odst. 1).

Pokud byl v rámci vyměřovacího řízení rozdíl mezi daní a zálohou ve výši menší než 200 Kč (§ 49 odst. 3), správce daně nemusí výsledek vyměření poplatníkovi oznamovat platebním výměrem, ledaže byl zahájen postup k odstranění pochybností. Správce daně založí platební výměr do spisu a v dalším se postupuje podle následujících ustanovení § 140 daňového řádu. To znamená, že za den doručení platebního výměru se bude považovat poslední den lhůty pro podání daňového přiznání a původním dnem splatnosti rozdílu mezi daní a zálohou by byl poslední den 30 denní lhůty od uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání.

Pokud by zákonné opatření Senátu ustanovení písmene a) neobsahovalo, běžel by od jednoho z těchto původních dnů splatnosti poplatníkovi úrok z prodlení až do uhrazení doměřeného rozdílu. Tento postup není vhodný v případě, kdy poplatník svou povinnost neporušil a ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou v rámci doměření daně tedy nedojde na základě jeho pochybení.

Z tohoto důvodu ustanovení písmene a) vylučuje v situaci, kdy v rámci doměření daně dojde ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, avšak k tomuto zvýšení nedojde v důsledku porušení povinností ze strany poplatníka, vznik povinnosti uhradit úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti do náhradního dne splatnosti doměřeného rozdílu.

Pokud jde o část doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem, z povahy věci vyplývá, že ke zvýšení tohoto rozdílu může dojít vždy pouze v důsledku porušení povinností ze strany poplatníka. Proto se ustanovení písmene a) na část doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem nevztahuje.

K tomu, aby poplatníkovi povinnost uhradit úroky z prodlení vznikla, je však třeba, aby byly naplněny další podmínky obecné úpravy § 252 daňového řádu. Ustanovení písmene a) není komplexním speciálním ustanovením, které by použití obecné úpravy daňového řádu vylučovalo. Úrok z prodlení tedy může vzniknout pouze tehdy, neuhradil-li poplatník daň nejpozději v den její splatnosti. Ustanovení písmene a) pouze pro poplatníka, který se nedopustil porušení povinností, v důsledku kterého by v rámci doměření daně došlo ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou, odkládá okamžik vzniku povinnosti uhradit úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou k náhradnímu dni splatnosti doměřeného rozdílu, pokud poplatníkovi povinnost uhradit úrok z prodlení vůbec vznikne.

K písmeni b)

Obdobně jako v písmeni a) se za stejných podmínek ustanovením písmene b) vylučuje povinnost poplatníka uhradit penále u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou.

Také liberace podle písmene b) se nevztahuje na penále u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem, neboť z povahy věci vyplývá, že ke zvýšení tohoto rozdílu může dojít vždy pouze v důsledku porušení povinností ze strany poplatníka.

Podle § 52 je povinností poplatníka v určitých případech podat dodatečné daňové přiznání. Pokud poplatník tuto povinnost splní, uplatní se ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu a povinnost uhradit penále poplatníkovi nevznikne, i přesto, že se ustanovení písmene b)

nepoužije, jelikož ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou v rámci doměření daně dojde z důvodu porušení jeho (jiné) povinnosti, např. povinnosti uvést v daňovém přiznání správné údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty.

K § 52:

Ustanovení § 52 upravuje povinnost poplatníka podat dodatečné daňové přiznání a je speciální k obecné povinnosti podat dodatečné daňové přiznání podle § 141 odst. 1 věty první daňového řádu.

K písmeni a)

Vzhledem k tomu, že v případě doměřovacího řízení dochází k doměření celkové daně, nikoli zálohy, a z pohledu doměřovacího řízení je tedy i ta část daně, která odpovídá záloze, daní a nikoli již zálohou, používá ustanovení pojem „daň“, resp. „část daně“.

Podle tohoto ustanovení zjistí-li poplatník, že část daně odpovídající stanovené záloze má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat dodatečné daňové přiznání a vyčíslit rozdíl oproti poslední známé daní (ve spojení s § 141 odst. 5 daňového řádu). K tomu může dojít např. v případě, kdy poplatník chybně tvrdil výši zálohy v daňovém přiznání a kdy nebyl zahájen postup k odstranění pochybností.

Pokud poplatník tuto povinnost splní, uplatní se ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu a poplatníkovi nevznikne povinnost uhradit penále u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem uvedené v dodatečném daňovém přiznání.

Poplatníkovi však vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi zálohou vyměřenou správcem daně a zálohou tvrzenou poplatníkem od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti (§ 252 odst. 1 a 2 daňového řádu).

K písmeni b)

Podle tohoto ustanovení zjistí-li poplatník, že uvedl nesprávné údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty, je povinen podat dodatečné daňové přiznání. Jedná se tedy o případy, kdy v rámci doměření daně může dojít ke zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou.

Ustanovení § 141 odst. 5 se zde neuplatní. Stejně jako poplatník v daňovém přiznání nevyčísluje daň, nevyčísluje v dodatečném daňovém přiznání ani rozdíl odpovídající části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou. Poplatník je pouze povinen v dodatečném daňovém přiznání uvést správné údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty.

Stejně jako je tomu v případě uvedeném v písmeni a), pokud poplatník povinnost podat dodatečné daňové přiznání splní, uplatní se ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu a poplatníkovi nevznikne povinnost uhradit penále. Tentokrát se však jedná o penále u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou.

Poplatníkovi však vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení u části doměřené daně odpovídající zvýšení rozdílu mezi daní a zálohou od pátého pracovního dne následujícího po původním dni splatnosti (§ 252 odst. 1 a 2 daňového řádu).

3 Společná ustanovení

K § 53:

Ustanovení § 53 obsahuje speciální úpravu k § 2061 nového občanského zákoníku, podle kterého se v případech, kdy bylo ujednáno, že i dárce bude navzájem obdarován, jedná o darování jen vzhledem k tomu, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany. Jde o smíšenou smlouvu, kdy část je považována za darování, tj. ve výši rozdílu mezi hodnotami vzájemných darů, zatímco vzájemně rovnající se plnění bude považováno za směnu (bude-li plněna věc za věc), popř. za koupi (bude-li plněna věc za peníze), které budou vzhledem k úplatnosti u nemovité věci (půjde-li o tuzemskou nemovitou věc vymezeného druhu - viz § 2 odst. 1) předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.

S ohledem na skutečnost, že v případě pravé směny, kdy je nemovitá věc směňována za jinou nemovitou věc, je nastaven režim zdanění tak, že dani budou podléhat všechna úplatná nabytí vlastnického práva k vymezené nemovité věci v rámci provedené směny, čili nepůjde zde o pouhý jeden převod, jak tomu bylo podle dřívější právní úpravy, je nutné i na tzv. vzájemné darování pohlížet jako na pravou směnu. Z tohoto důvodu je stanoveno, že podle povahy půjde o směnu či koupi i do výše toho, oč hodnota plnění jedné strany převyšuje hodnotu plnění druhé strany. Tzn., že vždy půjde v plné výši pouze o směnu či o koupi a nikoliv o smíšenou smlouvu, jak je tomu podle uvedeného ustanovení nového občanského zákoníku. Nebyl-li by tento režim takto nastaven, potom by zde byl vytvořen prostor, jak obcházet institut pravé směny právě přes institut tzv. vzájemného darování, který by byl v řadě případů daňově příznivější, a to zejména s ohledem na rozsáhlá osvobození u daně z příjmů v případě bezúplatného příjmu.

Obdobně bude na vzájemné darování pohlíženo i v zákoně o daních z příjmů.

K § 54:

Ustanovení § 54 vymezuje další skutečnosti, které zakládají daňovou povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí (nad rámec skutečností, které jsou předmětem daně) a spojuje s nimi tudíž vznik daňové povinnosti ve smyslu § 3 daňového řádu. Jde o skutečnosti, které jsou v době svého vzniku považovány za platné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, ačkoli jím v důsledku různých právních vad ve skutečnosti nejsou, a dále o taková nabytí vlastnického práva k nemovité věci, jejichž právní účinky v důsledku různých skutečností později zaniknou (a na něž se v případech, kdy má tento zánik účinky ex tunc, tj. od počátku, zpětně hledí, jako by o nabytí vlastnického práva k nemovité věci nikdy nešlo). Takové skutečnosti tedy nelze podřadit pod nabytí vlastnického práva k nemovité věci, tj. pod předmět daně, přičemž je v okamžiku relevantním pro stanovení daně nelze od předmětu daně odlišit. Správci daně nemůže být z podstaty věci známo, zda v budoucnu dojde k určité události (např. zda někdo odstoupí od smlouvy nebo namítne relativní neplatnost právního jednání), a zkoumání všech existujících okolností nabytí vlastnického práva k nemovité věci za účelem eliminace zdánlivých nebo absolutně neplatných právních jednání by pro něj představovalo neúnosnou administrativní zátěž. Z těchto důvodů je nezbytné vázat vznik daňové povinnosti na předmětné skutečnosti přímo.

K písmeni a)

Podle písmene a) vzniká daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě právního jednání, od kterého bylo později odstoupeno.

Podle § 2004 odst. 1 nového občanského zákoníku se odstoupením od smlouvy závazek zrušuje ex tunc. Z toho vyplývá, že byl-li předmětem smlouvy převod vlastnického práva k nemovité věci a následně došlo k odstoupení od smlouvy, hledí se na takový převod, jako by k němu nikdy nedošlo, a na původního vlastníka, jako by nepřestal být vlastníkem. Z tohoto zpětného pohledu tedy nešlo o nabytí vlastnického práva k nemovité věci, jež je předmětem daně, a proto se zakládá daňová povinnost přímo pro daný případ.

K písmeni b)

Podle písmene b) vzniká daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě právního jednání, které se později ukázalo zdánlivým nebo neplatným.

Zdánlivé právní jednání je pojem nově zavedený novým občanským zákoníkem (§ 551 a násl.), který pod něj zahrnuje případy, kdy chybí vůle jednající osoby, není zjevně projevena vážná vůle nebo nelze pro neurčitost nebo nesrozumitelnost zjistit obsah jednání ani výkladem. Na rozdíl od dosavadního občanského zákoníku, který dané vady vůle a projevu sankcionuje absolutní neplatností, nejde podle nového občanského zákoníku vůbec o právní jednání; proto termín „zdánlivé“. Případy zdánlivého právního jednání, na něž by se dalo dané ustanovení aplikovat, zřejmě nebudou v praxi příliš časté, nicméně nelze je zcela vyloučit (např. při neurčitosti a nesrozumitelnosti smlouvy, na jejímž základě má dojít k nabytí vlastnického práva k nemovité věci neevidované v katastru nemovitostí).

Neplatnost právních jednání je upravena v § 574 – 588 nového občanského zákoníku, přičemž zůstává zachováno rozlišení absolutní a relativní neplatnosti. K absolutní neplatnosti (např. při zjevném rozporu s dobrými mravy) přihlédne soud i bez návrhu; relativně neplatné právní jednání (např. při omylu nebo hrozbě násilí) se považuje za platné, nenamítne-li oprávněná osoba jeho neplatnost, přičemž namítne-li ji, hledí se na právní jednání jako na neplatné od samého počátku.

Jelikož v případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě zdánlivého nebo neplatného právního jednání k nabytí vlastnického k nemovité věci ve skutečnosti nedošlo, a tedy nevznikl předmět daně, spojuje se vznik daňové povinnosti přímo s tímto případem.

K písmeni c)

Podle písmene c) vzniká daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě právního jednání, které bylo zrušeno splněním rozvazovací podmínky.

Vznik, změnu nebo zánik práv lze vázat na splnění podmínky, přičemž o rozvazovací podmínku jde tehdy, závisí-li na jejím splnění, zda právní následky již nastalé pominou (§ 548 nového občanského zákoníku). Splněním rozvazovací podmínky ujednané ve smlouvě o převodu nemovité věci tedy zaniká vlastnické právo nabyvatele a obnovuje se původní vlastnické právo převodce, a to s účinky ex nunc, tj. k okamžiku splnění rozvazovací podmínky. V takovém případě sice k nabytí vlastnického práva nabyvatele k nemovité věci došlo a toto právo až do splnění rozvazovací podmínky trvalo, takže by daný případ měl být podřaditelný pod předmět daně, nicméně z důvodu jednoznačnosti právní úpravy, zejména s ohledem na právní názor, který vyjádřil - ve vztahu k právní úpravě, podle níž byl předmětem daně převod nemovité věci - v jednom ze svých rozhodnutí (6 A 69/2000 – 55) Nejvyšší správní soud a podle kterého lze za ústavně konformní předmět daně považovat pouze takový převod nemovité věci, jehož účinky později neodpadnou a který tudíž přinese smluvním stranám zamýšlený užitek, se i pro daný případ normuje vznik daňové povinnosti explicitně.

K písmeni d)

Podle písmene d) vzniká daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě právního jednání, které bylo zrušeno z důvodu neúměrného zkrácení. Neúměrné zkrácení je jedním z nových institutů, které přináší nový občanský zákoník (§ 1793 a násl.). Spočívá v tom, že jsou-li při synallagmatickém závazku vzájemná plnění stran v hrubém nepoměru, může zkrácená strana požadovat zrušení smlouvy a navrácení všeho do původního stavu, přičemž druhá strana má možnost tomuto následku zabránit tím, že doplní poskytnuté plnění se zřetelem k obvyklé ceně. Nový občanský zákoník podrobněji neupravuje návaznost „zrušení smlouvy“ v těchto případech na jiné typy zrušení závazku. Použitá dikce „může požadovat“ spolu s možností druhé strany zrušení smlouvy zabránit nasvědčuje tomu, že jde o institut odlišný od odstoupení od smlouvy (k němuž dochází jednostranným právním jednáním), přičemž právní úprava nestanoví nic bližšího o jeho účincích z časového hlediska. Vzhledem k účelu daného institutu se jeví pravděpodobnějším, že ke zrušení smlouvy má docházet s účinky ex tunc. Ani tento případ tedy nespadá pod předmět daně, neboť ve skutečnosti k nabytí vlastnického práva k nemovité věci nedošlo, a je tedy samostatnou skutečností, již vzniká daňová povinnost.

K § 55:

Ustanovení § 55 upravuje zánik daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí.

K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 vymezuje situace, při nichž může dojít k zániku daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí. Zánik daňové povinnosti je možný zejména v případech, kdy byla tato povinnost založena jinou skutečností, než která je předmětem daně, ve smyslu ustanovení § 54. Daňová povinnost může dále zaniknout i v některých případech, kdy sice došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci (a byl tudíž naplněn předmět daně), ale toto nabytí vlastnického práva není trvalé, což s ohledem na specifický charakter daných nabytí rovněž odůvodňuje možný zánik daňové povinnosti. Je třeba zdůraznit, že odstavec 1 vymezuje pouze situace, při kterých může dojít k zániku daňové povinnosti, aby však opravdu došlo k jejímu zániku, musí nastat aktivní konání poplatníka podle odstavce 2 a současně být splněna podmínka, že vlastnické právo náleží původnímu vlastníku, popř. osobě, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence jeho vlastnického práva.

K písmeni a)

Na základě písmene a) může dojít k zániku daňové povinnosti v případě odstoupení od smlouvy, na jejímž základě došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Zde je nutné upozornit, že daňová povinnost může zaniknout pouze u nabytí vlastnického práva, které bylo nabyto na základě smlouvy, od níž bylo odstoupeno. To znamená, že toto ustanovení se nevztahuje na obnovení vlastnického práva původního vlastníka, neboť ten – ze zpětného pohledu po odstoupení od smlouvy – svého vlastnického práva nikdy nepozbyl, čili zde vůbec nejde o předmět daně z nabytí nemovitých věcí.

Zpravidla půjde o smlouvu kupní či směnnou, ale může jít i o jiné smluvní typy, jimiž je nabýváno vlastnické právo k vymezené nemovité věci v souladu s vymezením předmětu daně podle § 2 tohoto zákonného opatření Senátu, například může dále jít o smlouvu o zajišťovacím převodu práva či o smlouvu o svěření majetku svěřenskému správci při vzniku svěřenského fondu apod.

Ohledně prokázání skutečnosti, že došlo k odstoupení od smlouvy, je nutné upozornit na § 92 odst. 3 daňového řádu, který stanoví poplatníkovi povinnost prokázat skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, respektive v dalších podáních. Bude proto na poplatníkovi, aby tuto skutečnost správci daně prokázal.

K písmeni b)

Na základě písmene b) může dojít k zániku daňové povinnosti v případě, kdy došlo k nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě neplatného nebo zdánlivého právního jednání. Skutečnost, že šlo o neplatné, resp. zdánlivé právní jednání, musí správci daně prokázat na základě ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu poplatník.

V této souvislosti je nutné upozornit, že k zániku daňové povinnosti může dojít pouze u prvotního nabytí vlastnického práva k nemovité věci, protože pouze k tomuto prvotnímu nabytí došlo na základě neplatného, resp. zdánlivého právního jednání. Obnovení vlastnického práva původního vlastníka nelze vůbec považovat za nabytí, neboť tato osoba ve skutečnosti nikdy nepřestala být vlastníkem. Z tohoto důvodu obnovení jejího vlastnického práva k nemovité věci vůbec není předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.

K písmeni c)

Na základě písmene c) může dojít k zániku daňové povinnosti v případě splnění rozvazovací podmínky, jímž zaniká vlastnické právo nabyvatele k nemovité věci. Splnění rozvazovací podmínky je v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat poplatník.

I v tomto případě se možnost zániku daňové povinnosti vztahuje pouze k nabytí vlastnického práva, jehož účinky splněním rozvazovací podmínky pominuly. K obnovení vlastnického práva původního vlastníka dochází ze zákona a nelze je chápat jako úplatné, takže toto obnovení vlastnického práva není podřaditelné pod předmět daně z nabytí nemovitých věcí.

K písmeni d)

Na základě písmene d) může dojít k zániku daňové povinnosti v případě zrušení smlouvy, na základě které bylo nabyto vlastnické právo k nemovité věci, v důsledku neúměrného zkrácení, čímž dojde k navrácení vlastnického práva k nemovité věci do původního stavu. Skutečnost, že došlo ke zrušení smlouvy, a to v důsledku neúměrného zkrácení, prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu poplatník.

K zániku daňové povinnosti může dojít pouze u nabytí vlastnického práva smlouvou, jež byla - v důsledku neúměrného zkrácení - zrušena. Obnovení vlastnického práva původního vlastníka – nezávisle na tom, zda k němu dojde s účinky ex tunc nebo ex nunc – nemůže být vůbec předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, neboť v prvním (pravděpodobnějším) případě je nelze vůbec považovat za nabytí, v druhém případě by k němu došlo ze zákona a nebylo by úplatné.

K písmeni e)

Na základě písmene e) může dojít k zániku daňové povinnosti v případě, že dojde ke zrušení rozhodnutí o vyvlastnění nemovité věci, jejíž nabytí bylo předmětem daně. Důvody pro zrušení vyvlastnění upravuje § 26 zákona č. 184/2006 Sb., o odnětí nebo omezení vlastnického práva k pozemku nebo ke stavbě (zákon o vyvlastnění), ve znění pozdějších předpisů.

Možnost zániku daňové povinnosti při zrušení vyvlastnění je odůvodněna skutečností, že v tomto případě zaniká, a to úředním rozhodnutím, právní důvod, tzv. titul, na základě kterého byla nemovitá věc nabyta. Vlastnické právo, které bylo vyvlastněním původnímu vlastníku odňato, vyvlastňovaný nabývá znovu dnem právní moci rozhodnutí o zrušení vyvlastnění. Toto zpětné nabytí vlastnického práva se děje na základě zákona a nelze jej považovat za

úplatné. Z tohoto důvodu u zpětného nabytí vlastnického práva k nemovité věci nejde o předmět daně z nabytí nemovitých věcí a nepodléhá tak této dani.

Poplatník je povinen na základě aplikace § 92 odst. 3 daňového řádu správci daně prokázat, že došlo ke zrušení vyvlastnění.

K písmeni f)

Na základě písmene f) může dojít k zániku daňové povinnosti zánikem zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci, jejíž nabytí bylo předmětem daně, s výjimkou případu, kdy se převod tohoto práva stane nepodmíněným. I v tomto případě platí, že zánik zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci, včetně jeho právního důvodu, musí prokázat poplatník (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Zajišťovacím převodem práva zajišťuje dlužník nebo třetí osoba dluh tím, že věřiteli dočasně převede své právo, mimo jiné i vlastnické právo k nemovité věci. Pomine-li důvod trvání zajišťovacího převodu práva, je věřitel povinen osobě, která zajištění poskytla, umožnit výkon práva v předešlém rozsahu. Zajišťovací převod práva lze podle nového občanského zákoníku sjednat i jako převod fiduciární, kdy se právo dlužníka obnoví samotným splněním dluhu, ale musí na něj být věřitelem převedeno zpět. Obecně se však uplatní vyvratitelná domněnka, že jde o převod s rozvazovací podmínkou, tzn., splní-li se zajištěný dluh, účinky převodu zaniknou a obnoví se původní stav. Není-li zajištěný dluh splněn, stane se výkon práva nepodmíněným a věřitel nabyde právo, které na něj bylo původně převedeno jen dočasně za účelem zajištění, trvale.

K zániku daňové povinnosti v případě zániku zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci na základě písmene f) může dojít (kromě případu splnění rozvazovací podmínky, který lze současně podřadit i pod ustanovení písmene c)) v případě zpětného převodu vlastnického práva k této nemovité věci z věřitele na dlužníka. V daném případě je zánik daňové povinnosti umožněn proto, že ze strany věřitele nedošlo k trvalému nabytí vlastnického práva, přičemž dané nabytí bylo od počátku zamýšleno jako dočasné pouze za účelem zajištění. Zánik daňové povinnosti je výslovně vyloučen v případě zániku zajišťovacího převodu, který ztratí svůj zajišťovací charakter a stane se nepodmíněným, jelikož při trvalém nabytí vlastnického práva k nemovité věci věřitelem není zánik daňové povinnosti odůvodnitelný.

Možnost zániku daňové povinnosti se uplatní pouze u nabytí vlastnického práva k nemovité věci věřitelem, a to jak původním věřitelem, který toto vlastnické právo nabyde přímo na základě zajišťovacího převodu práva, tak případným dalším věřitelem, který toto právo nabyde na základě úplatného postoupení pohledávky zajištěné tímto převodem. Ke zpětnému nabytí dlužníkem při fiduciárním zajišťovacím převodu již nedochází „na základě zajišťovacího převodu práva“ a nelze je tedy vůbec podřadit pod předmět daně (§ 2 odst. 2 písm. a)).

V případě, kdy se osobě, která zajištění poskytla, obnoví výkon vlastnického práva v předešlém rozsahu, umožňuje ustanovení zánik daňové povinnosti k dani z nabytí nemovitých věcí, která vznikla nabytím vlastnického práva k nemovité věci na základě zajišťovacího převodu vlastnického práva k nemovité věci, popř. úplatným postoupením (jím zajištěné) pohledávky, neboť k trvalému nabytí vlastnického práva nedošlo.

K odstavci 2

Odstavec 2 stanoví, jaké podmínky musí být splněny, aby mohlo dojít k zániku daňové povinnosti podle odstavce 1.

Jednou z podmínek je, aby vlastnické právo k nemovité věci opět náleželo původnímu vlastníkov, popř. osobě, jejíž vlastnické právo vzniklo v důsledku existence jeho vlastnického

práva. Daná formulace zahrnuje jak osobu, jejíž vlastnické právo k nemovité věci se přímo odvozuje od vlastnického práva původního vlastníka (např. jeho dědic nebo osoba, na niž nemovitou věc smluvně převedl), tak i další osoby, jejichž vlastnické právo k nemovité věci by nevzniklo, nebýt vlastnického práva daného konkrétního původního vlastníka (např. nabyvatel při výkonu rozhodnutí nebo exekuci prodejem nemovité věci vedených proti původnímu vlastníkovu jako povinnému). Smyslem dané podmínky je vázat zánik daňové povinnosti poplatníka pouze na případy, kdy dojde k faktickému navrácení v původní stav, resp. ve stav, jaký by existoval, nebýt skutečnosti, jež tuto daňovou povinnost založila. V ostatních případech (např. bude-li nemovitá věc ještě před odstoupením od smlouvy nebo zjištěním neplatnosti právního jednání prodána třetí osobě, která ji od nabyvatele zapsaného jako jejího vlastníka v katastru nemovitostí nabude v dobré víře a stane se tudíž jejím vlastníkem nezávisle na zániku či neexistenci skutečnosti, jež poplatníkovu daňovou povinnost založila) není zánik daňové povinnosti odůvodnitelný.

Dále je k zániku daňové povinnosti podle odstavce 1 nutné aktivní jednání poplatníka. Konání ze strany poplatníka je vyžadováno zejména z důvodu, že by bylo neúměrně administrativně náročné, aby skutečnosti podle odstavce 1 sledoval správce daně z úřední povinnosti. Pokud dojde k některé ze skutečností podle odstavce 1 a poplatník má zájem na tom, aby jeho daňová povinnost ex nunc zanikla, je nutné, aby zánik daňové povinnosti uplatnil v daňovém přiznání nebo v dodatečném daňovém přiznání. V řádném daňovém přiznání bude poplatník uplatňovat zánik daňové povinnosti v případě, že ještě nepodal daňové přiznání a ještě neuplynula lhůta pro podání daňového přiznání. V dodatečném daňovém přiznání bude možné uplatnit zánik daňové povinnosti v případech, kdy už uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání, tedy v případech, kdy už většinou došlo i k úhradě daně.

Pro lepší ilustraci lze nastínit některé situace:

- ke skutečnosti podle odstavce 1 dojde ve lhůtě pro podání daňového přiznání a
 - poplatník ještě daňové přiznání nepodal - v takovém případě podá daňové přiznání, ve kterém uplatní skutečnost podle odstavce 1 a bude tvrdit daň nižší, zpravidla ve výši 0 Kč;
 - poplatník již daňové přiznání podal, ale daň ještě nezaplatil - v takovém případě podá opravné daňové přiznání podle § 138 daňového řádu, ve kterém uplatní skutečnost podle odstavce 1 a bude tvrdit daň nižší, zpravidla ve výši 0 Kč;
 - poplatník již daňové přiznání podal a daň zaplatil - v takovém případě podá opravné daňové přiznání podle § 138 daňového řádu, ve kterém uplatní skutečnost podle odstavce 1 a bude tvrdit daň nižší, zpravidla ve výši 0 Kč; v této situaci mu vznikl přeplatek podle § 154 daňového řádu;
- ke skutečnosti podle odstavce 1 dojde po lhůtě pro podání daňového přiznání, avšak ještě před vyměřením daně
 - poplatník podá dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatní skutečnost podle odstavce 1 a bude tvrdit daň nižší, zpravidla ve výši 0 Kč; na tuto situaci se bude aplikovat režim § 141 odst. 7 daňového řádu, tzn., že správce daně použije pro vyměření daně údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání; poplatníkovi opět vznikne přeplatek, byla-li již původní daň zaplacená;
- ke skutečnosti podle odstavce 1 dojde po lhůtě pro podání daňového přiznání, daň již byla vyměřena a také zaplacená

- poplatník podá dodatečné daňové přiznání, ve kterém uplatní skutečnost podle odstavce 1 a bude tvrdit daň nižší, zpravidla ve výši 0 Kč; v této situaci mu vznikl přeplatek podle § 154 daňového řádu;
- ke skutečnosti podle odstavce 1 dojde, avšak poplatník daňové přiznání ani dodatečné daňové přiznání nepodá
 - v takovém případě poplatníkovi daňová povinnost nezaniká, jelikož nesplňuje podmínku odstavce 2;

Co se týče podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, je nutné upozornit, že daň, která byla vyměřena či doměřena původně, byla stanovena řádně, avšak právní úprava předvídá možnost vzniku takové situace, se kterou je spojen následný zánik daňové povinnosti ex nunc. Vzhledem k tomu se zavádí oprávnění pro poplatníka podat dodatečné daňové přiznání, kterým uplatní nárok na daň nižší (tj. v případě, že původní daňová povinnost zanikla v plném rozsahu, na daň ve výši 0 Kč, jinak – např. v případě částečné neplatnosti právního jednání, v jejímž důsledku zanikne daňová povinnost pouze ohledně nabytí vlastnického práva k jedné z více nemovitých věcí – daně ve výši, jež bude oproti té původní snížena o částku odpovídající dani z neplatného nabytí nemovité věci)).

K odstavci 3

Ustanovení odstavce 3 stanoví, ke kterému dni dojde k zániku daňové povinnosti. Den zániku bude shodný se dnem nabytí účinnosti rozhodnutí správce daně o stanovení daně na základě daňového přiznání podaného podle odstavce 2 písm. b), tj. ke dni účinnosti platebního výměru (nebo dodatečného platebního výměru), jímž byla stanovena daň ve výši 0 Kč, popř. ve výši snížené v rozsahu zániku daňové povinnosti. Jelikož tento platební výměr (nebo dodatečný platební výměr) bude vydán na základě daňového přiznání (nebo dodatečného daňového přiznání), jímž poplatník uplatní zánik daňové povinnosti, nebude se zpravidla vyměřovaná daň (nebo doměřovaná daň) lišit od daně tvrzené poplatníkem, takže tento výměr se poplatníkovi nebude doručovat a bude zpravidla účinný okamžikem, kdy bude podepsán úřední osobou (§ 101 odst. 2 ve spojení s § 140 odst. 1, resp. § 144 odst. 1 daňového řádu).

Ustanovení odstavce 3 dále obsahuje speciální úpravu ve vztahu k ustanovení § 148 odst. 1 věty první daňového řádu, podle něhož daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Daň stanovenou v důsledku zániku daňové povinnosti, tj. daň sníženou v rozsahu tohoto zániku, lze stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně. Tato zvláštní úprava je odůvodněna tím, že ke skutečnostem podle odstavce 1 může dojít, popř. mohou být zjištěny, i s velkým časovým odstupem od předmětného nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Současně jde o úpravu výlučně ve prospěch poplatníka, neboť se vztahuje pouze k takovému stanovení daně, jímž může být jeho dosavadní daňová povinnost jediné snížena.

K § 56:

Ustanovení § 56 reaguje na dichotomii jednotek založenou § 3063 nového občanského zákoníku. Ustanovení směřuje na případy, kdy i po dni nabytí účinnosti nového občanského zákoníku bude vlastnické právo k jednotkám nabýváno podle předchozích právních předpisů, zejména podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů).

Na základě tohoto ustanovení, hovoří-li zákonné opatření Senátu o jednotce, aplikují se daná ustanovení jak na jednotky vymezené podle nového občanského zákoníku, které již zahrnují podíl na společných částech nemovité věci, mezi které patří i pozemek, na němž je dům zřízen (§ 1158 a násl. nového občanského zákoníku), tak obdobně také na jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb. a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných

částech domu, a pokud je s touto jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i na podíl na tomto pozemku.

Ustanovení dále v zájmu právní jistoty normuje, že na jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb. (a na s nimi spojený podíl na společných částech domu, příp. podíl na pozemku) se obdobně použijí i ustanovení o nemovitých věcech. Nový občanský zákoník v § 498 stanoví, že nemovitými věcmi jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá. Veškeré další věci, ať je jejich podstata hmotná nebo nehmotná, jsou movité. V § 1159 nový občanský zákoník dále stanoví, že jednotka je věc nemovitá. K jednotkám vymezeným podle zákona č. 72/1994 Sb. se však v § 3063 nového občanského zákoníku uvádí toliko to, že nabytí-li vlastnického práva alespoň k jedné jednotce v domě s byty a nebytovými prostory přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona nabyvatel podle zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů, vznikne i po dni nabytí účinnosti tohoto zákona vlastnické právo k dalším jednotkám v tomto domě podle dosavadních právních předpisů. Samotný obsah vlastnického práva těchto jednotek by se však po jeho vzniku již měl řídit novou právní úpravou. Je však přinejmenším sporné, zda z uvedených ustanovení lze vyvozovat, že jsou jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb. podle nové právní úpravy nemovitými věcmi. Obecně není ani stanoveno, že se tyto jednotky řídí ustanoveními o nemovitých věcech. Proto zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí takovou normu zavádí, aby nebylo nutné v textu zákonného opatření Senátu vždy uvádět spojení „nemovitá věc a jednotka vymezená podle zákona č. 72/1994 Sb.“, popř. „jednotka vymezená podle zákona č. 89/2012 Sb. a jednotka vymezená podle zákona č. 72/1994 Sb.“.

Zjednodušení textu právního předpisu, kterého je tímto dosaženo, nabývá zvláště na významu v situacích, kdy je nutné dále rozlišovat, o jakou jednotku se jedná ve smyslu toho, zda zahrnuje byt, nebytový prostor nebo jejich kombinaci (soubor). Možnost vymezení jednotek, které budou zahrnovat jak byt, tak nebytový prostor, zakotvuje ustanovení § 1158 odst. 2 nového občanského zákoníku, které stanoví, že co je stanoveno v oddílu upravujícím bytové spoluvlastnictví o bytu, platí také pro nebytový prostor, jakož i pro soubor bytů nebo nebytových prostorů.

Z pohledu daňového práva je nutné tyto jednotky rozlišovat, byť pro ně v právním řádu není zaveden zvláštní pojem. Např. ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) tohoto zákonného opatření Senátu osvobozuje od daně z nabytí nemovitých věcí pouze nabytí vlastnického práva k takové jednotce v novém bytovém domě nebo nově vzniklé nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou v bytovém domě, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem. Pokud tedy bude součástí jednotky např. byt, sklep užívaný společně s bytem a ateliér, nabytí vlastnického práva k této jednotce od daně osvobozeno nebude, neboť jednotka zahrnuje jiný nebytový prostor než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, a to ateliér. Pokud by součástí jednotky, která splňuje podmínku, že se nachází v novém bytovém domě, nebo podmínku nového vzniku nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou v bytovém domě, byl byt, garáž užívaná společně s bytem a sklep užívaný společně s bytem, nabytí vlastnického práva k ní by od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno bylo.

V této souvislosti je vhodné uvést, že na základě ustanovení § 56 by se tyto podmínky obdobně aplikovaly na jednotky vymezené podle zákona č. 72/1994 Sb. a spolu s nimi i na s nimi spojený podíl na společných částech domu, a pokud je s touto jednotkou spojeno i

vlastnictví k pozemku, tak i na podíl na tomto pozemku. To znamená, že tyto jednotky by mohly být pouze bytem nebo nebytovým prostorem, který je garáží, sklepem nebo komorou, užívanými společně s bytem, aby bylo nabytí vlastnického práva k nim od daně osvobozeno.

4 Přechodná a zrušovací ustanovení

K § 57:

Jde o obecné přechodné ustanovení, které stanoví obligatorní použití dosavadních právních předpisů, konkrétně zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, pokud přede dnem nabytí účinnosti navrhovaného zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí vznikla daňová povinnost, která byla podle dosavadních předpisů předmětem daně dědické, daně darovací nebo daně z převodu nemovitostí. Dosavadní právní předpisy je nutné aplikovat také v případě práv a povinností, které souvisejí s daňovou povinností.

U přechodného ustanovení byla zvolena formulace, která lépe odpovídá textaci ustanovení § 3 daňového řádu a která je použita i při novelizaci ostatních daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva.

K § 58:

Zrušovací ustanovení obsahuje výčet právních předpisů, u nichž dojde dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu k jejich zrušení. Jde o zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, jeho novely a vyhlášku jej provádějící.

5 Účinnost

K § 59:

Navrhuje se, aby toto zákonné opatření Senátu nabylo účinnosti dne 1. ledna 2014. Toto datum nabytí účinnosti je pevně spjato s datem nabytí účinnosti nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích. Vzhledem k tomu, že toto zákonné opatření Senátu reaguje na rekodifikaci soukromého práva, není možné, aby se data účinnosti všech uvedených právních předpisů lišila.

V Praze dne 25. září 2013

předseda vlády

Ing. Jiří Rusnok, v.r.

ministr financí

Ing. Jan Fischer, CSc., v.r.