

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Dan spojené s nemovitostmi ve světle zásady superficies solo cedit
Studentská vědecká a odborná činnost

Kategorie: magisterské studium

2014
VII. ročník SVO

Autor: Martin Plachý
Konzultant: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

estné prohlášení a souhlas s publikací práce

Prohlašuji, že jsem práci předkládanou do 7. ročníku Studentské vědecké a odborné společnosti (SVO) vypracoval samostatně za použití literatury a zdrojů v ní uvedených. Dále prohlašuji, že práce nebyla ani jako celek, ani z podstatné části dříve publikována, obhájena jako součást bakalářské, diplomové, rigorózní nebo jiné studentské kvalifikační práce a nebyla předložena do předchozích ročníků SVO a jiné soutěže.

Souhlasím s užitím této práce rozšiřováním, rozmnožováním a sdělováním ve veřejnosti v neomezeném rozsahu pro účely publikace a prezentace PF UK, včetně užití třetími osobami.

V Praze dne 15. 4. 2014

.....
Martin Plachý

Úvod

Rekodifikace, která probíhá v poslední době, je bezesporu jednou z nejzásadnějších a nejradikálnějších změn, které potkaly český právní řád minimálně od rekodifikace komunistické diktatury. Přestože se z velké části jedná o pouhou změnu názvosloví a o zákonné zakotvení stávající judikatury, přináší rekodifikace i velké množství institutů a principů, které přestože se těleba i v českém právu vyskytovaly, jsou nyní vyřazeny z užívání a tedy již poněkud zaprášeny a zapomenuty.

Jedním takovým institutem je i zásada *superficies solo cedit* (česky *povrch ustupuje půdě*), institut známý již z římského práva, který platil dlouho i u nás a byl zrušen teprve až komunistickým občanským zákoníkem z roku 1950 (§25)¹ a znovu se s ním setkáváme teprve v novém občanském zákoníku (zákon č. 89/2012 Sb, občanský zákoník, dále „**NOZ**“) v § 506, odst. 1, který říká, že součástí pozemku je jak prostor nad povrchem i pod povrchem, tak i stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení s výjimkou staveb doasných, včetně toho, co je zapsáno v pozemku nebo upevněno ve zdech.²

Tato zásada *de facto* znamená, že všechny stavby, které se nacházejí na pozemku a jsou pevně spojené se zemí, k tomuto pozemku neoddelitelně patří. Vlastník pozemku je pak zároveň vlastníkem všech staveb. Zrušení této zásady tedy přináší situaci, kdy jsou pozemky a stavby na nich stojící na sobě podstatně nezávislé, stejně jako vlastníci a jejich jednotlivá vlastnická práva.

Její znovuzavedení pak samozřejmě pozmůže nejen praxi a úkony spojené s evidencí katastru nemovitostí (stejně jako například problematiku rozestavěných budov, které pokud nebyly ke dni 31. 12. 2013 dostavěny do takové míry, aby byl umožněn zápis do katastru nemovitostí, staly se 1. 1. 2014 součástí pozemku, na kterém byly postaveny, nezávisle na původním vlastníkovi), ale i praxi a principy daňové. Zda je například osoba vlastníka, převodce či nabyvatele nemovitostí jednotná s osobou daňového subjektu, které z daní souvisejících s nemovitou v cí nemuselo být širší laické veřejnosti vždy zcela jasné ani před rekodifikací. S touto významnou změnou právního řádu se tato situace samozřejmě ještě více komplikuje. Rovněž institut práva stavby, který se v českém právním řádu vyskytuje nov

¹ Československo. Zákon číslo 141 ze dne 25. října 1950, občanský zákoník. In *Sbírka zákonů republiky československé*. 1950, částka 60, s. 497 až 543. Dostupný také z WWW: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=141/1950&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

² Česko. Zákon číslo 89 ze dne 3. února 2012, občanský zákoník. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s.1026 až 1365. Dostupný také z WWW: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=89/2012&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy ISSN 1211-1244.

v souvislosti s touto zásadou (protože je s ní vlastně úzce spjat) se v daňové praxi nemůže neprojevit.

Tuto práci bych nechtěl adresovat pouze odborné veřejnosti, ale naopak i ve veřejnosti laické, pro kterou je rekonstrukce přece jen v těm „překvapením“ než pro veřejnost právnickou, a která se s problematikou v této práci zmíněnou může setkat a pravděpodobně i setká v každodenním životě.

Rád bych se na následujících stranách ve svém tle rekonstrukce, resp. zásady *superficies solo cedit*, zabíral novou občanskoprávní úpravou nemovitých věcí a jak na tuto úpravu reaguje právo finanční; v tomto ohledu bych se rád zabýval primárně základními daňovými povinnostmi, které jsou neoddiskutovatelně spjaty s vlastnictvím nemovitých věcí, a to daní z nemovitých věcí, daní z převodu nemovitostí, resp. nově daní z nabytí nemovitostí. Přestože tyto rozhodně nejsou jedinými daňovými povinnostmi a aspekty týkajícími se nemovitých věcí, mým záměrem není nahrazovat odborníci finančního práva, ani sepisovat zevrubnou příručku daňových povinností, která by byla použitelná bez dalšího.

Mým záměrem je rovněž reflektovat změnu zásady nahlížení na nemovité věci, jakož i na vlastnictví k nim z hlediska občanského a finančního práva, posoudit změny, které nastaly od 1. 1. 2014 z hlediska daňového subjektu, porovnat předchozí a stávající úpravu z hlediska uživatelského a v neposlední řadě zhodnotit i jasnost a ucelenost zákonné úpravy.

1. Nová zákonná úprava nemovitých v cí

V této kapitole bych se rád zabýval změnou právního vnímání nemovitých v cí a jejich vlastníků z hlediska občanskoprávního. Žádné právní odvětví nefunguje ve vzduchoprázdnu a tedy i finanční právo (konkrétně daňové povinnosti, o kterých bude dále) reagují a staví na situaci vzniklé v rámci občanského práva. I pro účely zhodnocení zákonné úpravy daní spojených s vlastnictvím nemovitých v cí je tedy nezbytné reflektovat změny v českém právním řádu, které tuto oblast postihly.

Podle původního občanského zákoníku, konkrétně § 119, odst. 2 byly „nemovitostmi pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem.“ Dále pak je třeba zmínit § 120, odst. 2, dle kterého stavba není součástí pozemku. Interpretací odst. 2 § 118 pak ještě můžeme vylenit byty a nebytové prostory jako zvláštní formu nemovitosti, která sice *de facto* je součástí domu, ale z hlediska původní úpravy se jednalo o samostatnou věc, zejména tímto občanskoprávními vztahy.³ Byl zde tedy zaveden jistý právní stav, v rámci kterého byly na sobě pozemky a stavby prakticky nezávislé a rozdílné vlastnictví pozemku a stavby z teoretického hlediska neovlivňovalo právní nebo faktickou stranu věci (z praktického hlediska ovšem ano – jedním příkladem za všechny můžeme být například zizování v cizích zemích, ke kterému tyto situace bezesporu přispívají v míře nemalé). Množství situací, které mohly nastat tak bylo významně nižší, konkrétně pozemek, pozemek se stavbou s jedním vlastníkem, pozemek se stavbou s různými vlastníky a například pozemek se stavbou rozdělenou do bytových jednotek (navíc bychom mohli zmínit ještě pronájem pozemku a/nebo budovy, ovšem ten pro účely této práce není relevantní).

Dle nového občanského zákoníku se nemovitou věcí rozumí pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim. Zákon nadále můžeme označit za nemovité věci jiná práva i můžeme prohlásit, že určitá věc není součástí pozemku; nelze-li zároveň takovouto věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je tato rovněž nemovitá (§ 498 NOZ). Stejně tak jednotku (byt jako prostorově oddělená část domu + podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neodditelné, nebytový prostor a soubor bytů nebo nebytových prostor) lze považovat za nemovitou věc - srov. §§ 1158 odst. 2 a 1159 NOZ, stejně jako stavby, které jsou součástí pozemku dle NOZ, avšak podle stávající právní úpravy za tyto nebyly

³ Československo. Zákon číslo 40 ze dne 26. února 1964, občanský zákoník. In *Sbírka zákonů československé socialistické republiky*. 1964, částka 19, s. 201 až 248. Ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1964-40/zneni-20130101>

považovány a jejich vlastník je odlišný od vlastníka pozemku samého (§ 3055 odst. 1 v ta první *in fine* NOZ).⁴

Nový občanský zákoník si dal za úkol do budoucna sjednotit pozemky a stavby na nich, aby se zabránilo problematické situaci, kdy budova je ve vlastnictví jednoho vlastníka a pozemek ve vlastnictví jiného. Tam, kde je vlastník stejný, se tak již rekodifikací sjednotil pozemek a stavba na něm stojící (§ 3054 NOZ) v jednu nemovitou věc, ovšem v případě, že jsou tyto vlastníci ještě různí, platí pro tyto stavby zvláštní právní úprava, v rámci které jsou ještě stále samostatnými nemovitými věcmi (výše zmíněný § 3055 odst. 1 NOZ). Pro zmíněvané zamýšlené sjednocení pozemků a budov jsou pak v NOZ uvedeny další dvě ustanovení, řešící tuto situaci.

První uvádí, že výše uvedená stavba se stane součástí pozemku (a tedy přestane být samostatnou věcí) v okamžiku, kdy se stavba i pozemek stanou vlastnictvím téhož vlastníka (§ 3058 odst. 1 NOZ).

Dle druhého mají do té doby vlastník pozemku a vlastník stavby vzájemné zákonné předkupní právo, které přechází na další vlastníky jak pozemku, tak stavby (tzn. je v ně právní povahy - § 3056 odst. 1 NOZ).⁵

Nastává nám tedy situace, kdy vedle sebe existuje několik právních režimů, ve kterých se mohou nemovité věci nacházet, a to podle skutkových okolností, které v tom či onom případě nastanou. Jmenovitě jde o samostatný pozemek bez stavby, pozemek, jehož součástí je stavba, pozemek, jehož součástí je rozestavěná stavba, kterou nebylo lze zapsat do katastru nemovitostí před 31. 12. 2013, a koliv její vlastník byl různý od vlastníka pozemku, pozemek, na němž stojí stavba, jejíž vlastník je od vlastníka pozemku odlišný a tato stavba je tedy samostatnou nemovitou věcí, pozemek, jehož součástí je stavba obsahující bytové jednotky, pozemek, na němž stojí stavba jiného vlastníka, obsahující bytové jednotky, pozemek, na němž je zřízeno právo stavby, pozemek, na němž stojí stavba postavená v rámci práva stavby a teoreticky i méně oblíbený, nejkomplikovanější případ, pozemek, na němž stojí stavba postavená v rámci práva stavby obsahující bytové jednotky.

⁴ HÁJKOVÁ, Michaela. Nemovité věci v novém občanském zákoníku. *Webové stránky advokátní kanceláře Holec, Zuska a Partneři* [online]. 2012, 01.08.2013 [cit. 2014-04-14]. Dostupné z: <http://www.holec-advokati.cz/cs/publikace/234>

⁵ Česko. Zákon číslo 89 ze dne 3. února 2012, občanský zákoník. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s.1026 až 1365. Dostupný také z WWW: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=89/2012&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy ISSN 1211-1244.

Přestože si nový občanský zákoník dal za cíl sjednotit do budoucna pozemky a stavby v jednu nemovitou věc (jak jsem již uvedl výše), neuplnil tak násilně a najednou (nebo tím by bylo ohroženo vlastnické právo vlastníků staveb stojících na cizích pozemcích) a zahájil jakýsi přechodný dvojaký režim, kde jsou určité nemovitosti v věci posuzovány podle staré zákonné úpravy a jiné podle zákonné úpravy nové. Zároveň však neurčil dobu, po kterou tento přechodný stav má trvat. Teoreticky tedy i za mnoho desetiletí mohou stále existovat nemovitosti v věci podléhající staré zákonné úpravě (a to v případě, že vlastníci pozemku i stavby se budou stále řídit a budovat nebo nebudou své vlastnictví v věci převádět, anebo pokud v takovém případě druhá strana nevyužije výše zmíněvané právo předkupní).

Výsledkem je tedy určitý stav, který nelze než označit jako mírně zmatečný a komplikovaný, a to i pro odbornost veřejnou, natož pro tu laickou, které se nová úprava dotýká rovněž významně. S tímto stavem musí zákonná úprava jiných, navazujících odvětví (jako je například úprava povinností daňových) počítat a nějakým způsobem se s ním vypořádat, což dle mého názoru není úkol zcela lehký.

2. Zákonná úprava jednotlivých daní před a po rekonstrukci

Spolu s novým občanským zákoníkem nabyly účinnosti i novely i nové zákonné úpravy všech výše zmíněných daňových povinností. V následující části se pokusím srovnat zákonnou úpravu těchto daňových povinností před a po 1. 1. 2014 z hlediska rekonstrukce, zvláště pak z hlediska zavedení zásady *superficies solo cedit*.

2.1 Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí je daňová povinnost vlastníka pozemku, stavby nebo jednotky sestávající z daně z pozemku a z daně ze staveb a jednotek.

Předem tím daně z pozemku je pozemek na území České republiky evidovaný v katastru nemovitostí, s výjimkou plochy zastavěné zdanitelnými stavbami.⁶ Z daně z nemovitých věcí jsou pak vyjmuty například lesy, vlnění vodních ploch, pozemky, které jsou součástí jednotky nebo jsou ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek, pozemky tvořící jeden funkční celek se zdanitelnou stavbou ve významném památkovém objektu ve vlastnictví České republiky prohlášeného za kulturní památku, pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbami náboženskými nebo stavbami ve vlastnictví obecně prospěšných společností aj.

Předem tím daně ze staveb a jednotek je pak zdanitelná stavba nacházející se na území České republiky, tj. budova podle katastrálního zákona nebo jiná, na které specifické inženýrské stavby. Výjimky z předem tím daně jsou pak obdobné jako u daně z pozemku.

Poplatníkem daně z pozemku je dle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, vlastník pozemku. U svěřenských a podílových fondů jsou to tyto fondy, stejně tak u fondu obhospodávaném penzijní společností - u pozemků zatížených právem stavby je však poplatníkem daně stavebník (o tom více dále).

Poplatníkem daně ze staveb a jednotek je pak vlastník zdanitelné stavby nebo jednotky, s výjimkami staveb nebo jednotek ve vlastnictví České republiky, staveb nebo jednotek ve vlastnictví svěřenských nebo podílových fondů aj.

Již zmíněný zákon č. 338/1992 Sb. byl změněn zákonným opatřením Senátu č. 344/2014 Sb. Kromě názvu zákona samotného i daně, kterou upravuje (z „nemovitostí“ na

⁶ Česká a Slovenská federativní republika. Zákon číslo 338 ze dne 4. května 1992, zákon České národní rady o dani z nemovitostí. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 71, s. 1946 až 1952. Ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-338>

„nemovitých v cí“) doznal adu dalších zm n. Zmíním pouze ustanovení, která prošla z hlediska tématu mé práce nejv tší zm nou.

Jedním z t chto je § 7, který již ne íká že „p edm tem dan ze staveb jsou na území eské republiky stavby, pro které byl vydán kolauda ní souhlas, nebo stavby užívané p ed vydáním kolauda ního souhlasu, stavby zp sobilé k užívání na základ oznámení stavebnímu ú adu nebo stavby podléhající oznámení stavebnímu ú adu a užívané, stavby, které nevyžadují stavební povolení ani ohlášení a užívané, stavby, pro které bylo vydáno kolauda ní rozhodnutí nebo kolauda nímu rozhodnutí podléhající a užívané anebo podle d íve vydaných právních p edpis dokon ené, byty v etn podílu na spole ných ástech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí, nebytové prostory v etn podílu na spole ných ástech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí,“⁷ ale v odstavci 1 íká pouze že: „P edm tem dan ze staveb a jednotek je, nachází-li se na území eské republiky zdanitelná stavba, a to budova, kterou se pro ú ely dan z nemovitých v cí rozumí budova podle katastrálního zákona nebo inženýrská stavba uvedená v p íloze k tomuto zákonu nebo jednotka,“ v odstavci 2 íká: „P edm tem dan ze staveb a jednotek není budova, v níž jsou jednotky,“ a kone n pro zmi ovanou problematiku nejd ležit jší odstavec 3: „Na zdanitelnou stavbu, která není samostatnou nemovitou v cí, se pro ú ely dan z nemovitých v cí hledí jako na nemovitou v c, jejímž vlastníkem je ten, kdo vlastní v c, jejíž je tato stavba sou ástí.“⁸ Podle dikce nového ob anského zákoníku m žeme usuzovat, že touto zmi ovanou samostatnou stavbou by byla stavba spojená se zemí pevným základem, která není podle dosavadních právních p edpis sou ástí pozemku, na n mž je z ízena, a je ke dni nabytí ú innosti NOZ ve vlastnictví osoby odlišné od vlastníka pozemku (§ 3055 odst. 1 v ta první in fine NOZ).⁹

Zákon o dani z nemovitosti po ítá s výše zmi ovanou úpravou sjednocování pozemk a staveb v jednu v c nemovitou, a aby mohl i nadále danit nejen pozemek, ale i stavbu na n m stojící, a to i pokud bude jeho sou ástí, zavádí ve výše zmi ovaném t etím

⁷ eská a Slovenská federativní republika. Zákon íslo 338 ze dne 4. kv tna 1992, zákon eské národní rady o dani z nemovitostí. In *Sbírka zákon eské a Slovenské federativní republiky*. 1992, ástka 71, s. 1946 až 1952. Ve zn ní k 01.01.2013. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-338/zneni-20130101>

⁸ eská a Slovenská federativní republika. Zákon íslo 338 ze dne 4. kv tna 1992, zákon eské národní rady o dani z nemovitostí. In *Sbírka zákon eské a Slovenské federativní republiky*. 1992, ástka 71, s. 1946 až 1952. Ve zn ní pozd jších p edpis . Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-338/zneni-20140101>

⁹ esko. Zákon íslo 89 ze dne 3. února 2012, ob anský zákoník. In *Sbírka zákon eské republiky*. 2012, ástka 33, s.1026 až 1365. Dostupný také z WWW: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=89/2012&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy ISSN 1211-1244.

odstavci § 7 klauzuli, která se aplikuje podle situace nastalé po 1. 1. 2014. V případě, že se vlastníci pozemku a danitelné stavby rozdělí, probíhá daňová praxe v podstatě stejná jako dosud: vlastník pozemku je poplatníkem daně z pozemku, zatímco vlastník stavby je poplatníkem daně ze staveb a jednotek. Takto to bude probíhat i do budoucna, a to i v případě převodu kterékoliv z nemovitostí na jiné vlastníky, dokud jedna nebo druhá strana nevyužije předkupního práva zakotveného v zákoně, nebo se jiným způsobem nestane majitelem obou nemovitostí, tj. dokud se obě nemovitosti nesjednotí dle výše zmíněného § 3058 odst. 1 NOZ.¹⁰

U nemovitostí, kde již stavba i nemovitost ve vlastnictví jednoho vlastníka jsou, a tedy kde již došlo ke sjednocení stavby a pozemku v jednu nemovitou věc (a to jak rekonstrukcí, tj. 1. 1. 2014, i později, dle situace uvedené výše) se použije právo výše zmíněného ustanovení odst. 3 § 7, dle kterého se na zdanitelnou stavbu, která však není samostatnou nemovitou věcí (jako v situaci výše), se pro účely daně z nemovitých věcí hledí jako na nemovitou věc, jejímž vlastníkem je ten, kdo vlastní věc, jejíž je tato stavba součástí, tj. pozemku, na kterém stojí. Pro účely daně z nemovitostí je tedy zavedena fikce oddělení stavby stojící na pozemku jakožto samostatné nemovité věci, která se tak stává samostatným předmětem daně a vlastník pozemku (a tedy i stavby) je povinen i nadále platit daň z pozemku za pozemek stavbu obklopující, jakož i daň ze staveb a jednotek za stavbu, která je jeho součástí.

Výše uvedené změny jsou však spíše teoretickoprávní, z hlediska praxe pro daňové účely stejně nastává výše uvedená fikce oddělení pozemku od stavby a obě složky daně (tj. daň z pozemku a daň ze staveb a jednotek) jsou tak i nadále odděleny.

Vlastník pozemku i stavby tak bude i nadále odvádět daň za oboje, vlastník samostatné stavby i pozemku pod ní bude rovněž danit tak jako v roce 2013. Troufám si odhadovat, že v praxi běžní majitelé pozemků nezatížených právem stavby a staveb změny z hlediska zavedení zásady *superficies solo cedit* z daňového hlediska nepocítí.

Další změnou, související se zavedením zásady *superficies solo cedit* je nový institut práva stavby. Tento slouží k umožnění postavení stavby na pozemku cizího vlastníka. Na právo stavby pamatuje výše zmíněný zákon o dani z nemovitých věcí rovněž, protože v § 3, odst. 2, písm. e) určuje, že poplatníkem daně z pozemku v případě pozemku zatíženého právem stavby je stavebník, tj. ten, v jehož prospěch bylo právo

¹⁰ Česko. Zákon číslo 89 ze dne 3. února 2012, občanský zákoník. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s.1026 až 1365. Dostupný také z WWW: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=89/2012&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy ISSN 1211-1244.

stavby z ízeno.¹¹ Zde dochází tedy rovn ě ke zm ěn ě osoby poplatníka z vlastníka pozemku samého na stavebníka; z hlediska zákona atypicky v tomto p ípad ě stavba jakoby „zast ešuje“ pozemek, na kterém stojí, protože vlastník stavby tímto platí da z pozemku za vlastníka pozemku samého.

Ostatní zm ěny (jako nap . ur ění základu dan ě, zaokrouhlování atd.), kterými zákon o dani z nemovitých v cí prošel, souvisí se zásadou *superficies solo cedit*, jakož i tématem mé práce jen velmi okrajov ě, a proto se jimi zde nebudu zabývat.

2.2 Da z p evodu nemovitosti a da z nabytí nemovitých v cí

Da z p evodu nemovitosti byla da ová povinnost vznikající dle již zrušeného zákona . 357/1992 Sb., o dani d ěické, dani darovací a dani z p evodu nemovitostí p í úplatném p evodu nebo p echodu vlastnictví k nemovitostem (odst. 1 § 9), p í zrušení a vypo ádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem (odst. 1 v ta druhá § 9) nebo nap íklad p ív ým ěm nemovitostí (odst. 3 § 9).

Poplatníkem dan ě z p evodu nemovitosti byl v zásad ě p evodce (§ 1 písm. a) a nabyvatel byl ru ítelem, pouze ve speciálních p ípadech byl poplatníkem nabyvatel (§ 1 písm. b), resp. oba (§ 1 písm. c).¹²

Výše uvedený zákon, který tuto da ovou povinnost upravoval, p estal platit ke dni 31. 12. 2013 a byl nahrazen zákonným opat ěním Senátu . 340/2013, o dani z nabytí nemovitých v cí. Na skute nosti vzniklé do 31. 12. 2013, které jsou p edm tem dan ě, se však zákon o dani d ěické, dani darovací a dani z p evodu nemovitostí použije.¹³

Da z nabytí nemovitých v cí je novou da ovou povinností existující od 1. 1. 2014. Je zakotvena v zákonném opat ění Senátu . 340/2013, o dani z nabytí nemovitých v cí, a nahradila d ív ější da z p evodu nemovitostí.

P edm tem dan ě z nabytí nemovitých v cí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovitě v ci, která je pozemkem, stavbou, ástí inženýrské sít ě nebo jednotkou, právem

¹¹ eská a Slovenská federativní republika. Zákon íslo 338 ze dne 4. kv ětna 1992, zákon eské národní rady o dani z nemovitostí. In *Sbírka zákon ěské a Slovenské federativní republiky*. 1992, ástka 71, s. 1946 až 1952. Ve zn ění pozd ějších p edpis ě. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-338/zneni-20140101>

¹² eská a Slovenská federativní republika. Zákon íslo 357 ze dne 7. ervence 1992, zákon eské národní rady o dani d ěické, dani darovací a dani z p evodu nemovitostí . In *Sbírka zákon ěské a Slovenské federativní republiky*. 1992, ástka 73, s. 1993 až 1998. Ve zn ění k 01.02.2013. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-357/zneni-20130201>

¹³ FINAN NÍ SPRÁVA ESKE REPUBLIKY. *Upozorn ění na da ové povinnosti v roce 2014* [tiskopis]. 2014, 10 s. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/MF-7_17.pdf

stavby nebo spoluvlastnickým podílem (p evážn koupí i sm nou, ale i jinými zp soby – dražba atd.) a je t eba ji odvést po takovémto p evodu nemovité v cí (p iznání k dani z nabytí nemovitých v cí je poplatník povinen podat nejpozd ji do konce t etího kalendá ního m síce následujícího po kalendá ním m síci, v n mž byl v katastru nemovitostí proveden vklad).¹⁴

P edm tem dan z nabytí nemovitých v cí však není nabytí vlastnického práva k nemovité v cí provád ním pozemkových úprav, p em nami obchodních korporací, nebo poskytnuté jako náhrada p i vyvlastn ní.^{15,16}

Poplatníkem dan z nabytí nemovitých v cí je ze zákona p evodce, ledaže se p evodce a nabyvatel v kupní nebo sm nné smlouv dohodnou, že poplatníkem je nabyvatel. V p ípad že se nejedná o nabytí nemovitosti smlouvou kupní nebo sm nnou, ale nap . rozhodnutím soudu, je poplatníkem vždy nabyvatel. P estože p vodní zám r, obsažený v p vodním návrhu, sm oval ke sjednocení poplatníka dan v nabyvatele úpln ve všech p ípadech, nedošlo ke konsenzu a nabyvatel je tak nov poplatníkem pouze u vkladu do obchodní korporace, u zrušení a vypo ádání spoluvlastnictví a u kupní smlouvy a zm ny byla zavedena výše uvedená možnost smluvní volby.¹⁷ Nakonec tedy ke slibovaným dramatickým zm nám v této oblasti nedošlo.

V tomto p ípad došlo v rámci rekodifikace k daleko v tším zm nám než u dan z nemovitých v cí, zrušením jedné da ové povinnosti a nahrazením jinou po ínaje a významnou zm nou vypo ítávání základu kon e, ovšem z hlediska zavedení zásady *superficies solo cedit* do našeho právního ádu nedošlo k tak významným zm nám, jako se z výše uvedeného zdá.

Podle d ív jší úpravy byl poplatníkem dan z p evodu nemovitostí v zásad p evodce (tedy prodávající), ovšem nabyvatel byl ru itelem (v p ípad nabytí nemovitosti p i výkonu rozhodnutí nebo exekuci podle zvláštního právního p edpisu, vyvlastn ní,

¹⁴ esko. Zákon íslo 340 ze dne 9. íjna 2013, zákonné opat ení Senátu o dani z nabytí nemovitých v cí. In *Sbírka zákon eské republiky*. 2013, ástka 132, s. 5982 až 5993. Ve zn ní pozd jších p edpis . Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-340> ISSN 1211-1244

¹⁵ esko. Zákon íslo 340 ze dne 9. íjna 2013, zákonné opat ení Senátu o dani z nabytí nemovitých v cí. In *Sbírka zákon eské republiky*. 2013, ástka 132, s. 5982 až 5993. Ve zn ní pozd jších p edpis . Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-340> ISSN 1211-1244

¹⁶ Zákon o dani z nabytí nemovitých v cí. *Portál BusinessInfo.cz* [online]. 2013, s. 1, 31.12.2013 [cit. 2014-04-14]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/zakon-o-dani-z-nabyti-nemovitych-veci-44532.html>

¹⁷ BOHÁ , Radim. Da ové právo a rekodifikace soukromého práva - ást II. *Právní prostor.cz* [online]. 2014, 01.04.2014 [cit. 2014-04-14]. Dostupné z: <http://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/danove-pravo-a-rekodifikace-soukromeho-prava-cast-ii>

vydržení, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku atd. byl potom poplatníkem nabyvatel a u výmny nemovitostí potom zároveň p evodce i nabyvatel).¹⁸

Nov je však poplatníkem dan z nabytí nemovitých v cí p evodce vlastnického práva k nemovité v ci, pokud se jedná o nabytí vlastnického práva koupí nebo sm nou a p evodce a nabyvatel se v kupní nebo sm nné smlouv nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel (§1, odst. 1, písm. a) zák. . 340/2013 Sb.), resp. pak nabyvatel vlastnického práva k nemovité v ci v ostatních p ípadech (§ 1, odst. 1, písm. a) *in fine* zák. . 340/2013 Sb.).¹⁹

Je zde tedy jasn patrný rozdíl v nahlížení na osobu poplatníka dan – oproti d ív jší nem nné a v zásad kogentní úprav (tj. poplatníkem je p evodce) je zde umožn na i smluvní úprava a lze si tedy p i koupí nebo sm n ujednat, že poplatníkem dan z nabytí nemovitých v cí m že být jak p evodce, tak nabyvatel. Takováto možnost volby poplatníka na základ smluvního ujednání nebývá v da ové praxi vyložena stá.

D ív jší zákonná úprava definovala p edm t dan následovn : „*P edm tem dan z p evodu nemovitostí je úplatný p evod nebo p echod vlastnictví k nemovitostem. P i zrušení a vypo ádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem je p edm tem dan z p evodu nemovitostí úplatný p evod nebo p echod podílu nebo ásti podílu, o který se sníží hodnota podílu p evodce, který m l p ed vypo ádáním. Podílem spoluvlastníka se p itom pro ú ely dan z p evodu nemovitostí rozumí souhrn hodnot všech jeho podíl na nemovitostech, které jsou p edm tem vypo ádání. P edm tem dan z p evodu nemovitostí je rovn ž úplatný p evod vlastnictví k nemovitostem v p ípadech, kdy dojde následn k odstoupení od smlouvy a p evod vlastnictví k nemovitostem na základ smlouvy o zajiš ovacím p evodu práva nebo p echod vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s postoupením pohledávky.*“²⁰

Dnes je podle zákona p edm tem dan z nabytí nemovitých v cí, jak již bylo e eno výše, úplatné nabytí vlastnického práva (t eba i spoluvlastnického podílu) k nemovité

¹⁸ eská a Slovenská federativní republika. Zákon íslo 357 ze dne 7. ervence 1992, zákon eské národní rady o dani d ícké, dani darovací a dani z p evodu nemovitostí . In *Sbírka zákon eské a Slovenské federativní republiky*. 1992, ástka 73, s. 1993 až 1998. Ve zn ní k 01.02.2013. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-357/zneni-20130201>

¹⁹ esko. Zákon íslo 340 ze dne 9. íjna 2013, zákonné opat ení Senátu o dani z nabytí nemovitých v cí. In *Sbírka zákon eské republiky*. 2013, ástka 132, s. 5982 až 5993. Ve zn ní pozd jších p edpis . Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-340> ISSN 1211-1244

²⁰ eská a Slovenská federativní republika. Zákon íslo 357 ze dne 7. ervence 1992, zákon eské národní rady o dani d ícké, dani darovací a dani z p evodu nemovitostí . In *Sbírka zákon eské a Slovenské federativní republiky*. 1992, ástka 73, s. 1993 až 1998. Ve zn ní k 01.02.2013. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-357/zneni-20130201>

v cí, která je pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě nebo jednotkou nacházející se na území České republiky.

Dle nové úpravy je však podmínkou daně i právo stavby. Toto je tedy zcela novým podmínkou daně (jak již bylo řečeno výše, právo stavby je v českém právním řádu nově od 1. 1. 2014), a proto je třeba na něj pamatovat. Na rozdíl od daně z nemovitých věcí je zde však (není-li smluvně ujednáno jinak) daňovým poplatníkem vlastník pozemku, nikoliv stavebník.²¹

Další důležitá inovace se skrývá v § 3 zákona č. 340/2013, který říká, že za nabytí vlastnického práva k nemovité věci se pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považuje nejen vylenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu, ale rovněž i nabytí stavby, která se stane součástí pozemku, a která byla původně samostatnou nemovitou věcí, součástí práva stavby, nebo byla neoprávněně zřízena na tomto pozemku.

Dojde-li tedy ke sjednocení vlastníka stavby a pozemku, na němž stavba stojí až po 1. 1. 2014 (a dojde tedy k sloučení nemovitých věcí v jednu, tedy v pozemek, na němž stavba stojí, jak jsem již uvedl výše), je majitel pozemku skutečně povinen odvést daň z nabytí nemovitosti za stavbu, kterou takto získal, a to i přesto, že z právního hlediska tato nemovitá věc již neexistuje a je pouze součástí pozemku, jakožto věcí nemovité. Stejně tak je třeba postupovat v případě nabytí stavby, která byla součástí práva stavby a byla neoprávněně zřízena na pozemku zřízena, nehledě na fakt, že tyto již rovněž samostatnou nemovitou věcí nejsou. Opět je zde tedy zavedena jakási fikce oddávající pro účely stavbu od pozemku, na němž stavba stojí. Zda zavedení této fikce jde i nejde proti záměru autorů nového občanského zákoníku nechť posoudí jiní, každopádem je však tato zavedena za účelem zvýšení daňového zatížení daňového poplatníka a zamezuje využití známých právních teorií pro účely snížení potu daňových povinností. Opět zde tedy dochází k jakési reakci na výše uvedenou spletitost úpravy občanskoprávní, která přináší neklid a nejistotu do relativně stálého prostředí daňových vztahů.

Daň z nabytí nemovitých věcí tedy nově daňová povinnost přináší ještě řadu dalších změn, včetně například stanovení základu daně pomocí tzv. nabývací hodnoty, ovšem přestože jsou tyto změny v konečném důsledku pro daňového poplatníka dosti zásadní, nespočívají s tématem mé práce.

²¹ Česko. Zákon číslo 340 ze dne 9. října 2013, zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2013, částka 132, s. 5982 až 5993. Ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-340> ISSN 1211-1244

Závěr

Rekodifikace na přelomu let 2013 a 2014 přinesla velkou změnu, které se již nyní v právní praxi projevují a i nadále projevovaly budou. Zavedení zásady *superficies solo cedit* po mnoha desetiletích její absence je inovací bezesporu podstatnou a nelze by jen na chvíli pochybovat o tom, že její existence významně ovlivní právní i jinou praxi v oblasti nemovitostí na mnoho let dopředu. Vliv tohoto institutu na vývoj trhu s nemovitými věcmi, jakož i na katastr nemovitostí a řízení před katastrálním úřadem bude bezpochyby nesporný. Situace nastalá coby následek rekodifikace je poněkud komplikovanou až mírně chaotickou obanskoprávní úpravou s poněkud mnohost výchozími situacemi, a proto bylo potřeba při zakotvení daňových povinností postupovat s určitou opatrností.

Nelze však zcela jistě říci, že i vliv na samotnou praxi daňovou bude podobně velký jako na praxi obanskoprávní. Přestože daně musí na výše uvedenou situaci reagovat, zdá se mi, že záměrem zákonodárce bylo komplikovanou právní úpravu nemovitostí spíše obejít, a nepřizpůsobit úpravu daňových povinností tak, aby se v praxi nic nezměnilo. Domnívám se tedy, že pro většinu vlastníků nemovitých věcí bude v tomto rozdíle hlavním problémem orientovat se spíše v obanskoprávní úpravě nemovitých věcí, kterou musí řešit primárně. V daňových záležitostech je sice také potkají změny, ale tyto se týkají spíše výměru daní; teoretické otázky vlastnictví nemovitých věcí z hlediska daňových povinností po 1. 1. 2014 nejsou až tak zásadní. Pozor by si měli dát především ti, kteří využijí nového institutu práva stavby, a to obzvláště stavebníci, kteří se v těchto situacích stávají poplatníky daně. Jinak si obecně nemyslím, že by nová úprava (by obsahující novou daňovou povinnost v podobě daně z nabytí nemovitých věcí) daňové subjekty významně ovlivnila.

V konečném důsledku se mi tedy zdá, že úprava daňových zákonů je jasnější, přímější, uživatelsky přístupnější než úprava samotných nemovitostí v zákoníku obanském. Bohužel je však tato akcesorická k úpravě obanskoprávní, která má ve v praxi iinit vlastníků nemovitých věcí, a tedy i daňovým subjektům potíže ještě po nějakou dobu.

Seznam použité literatury

Právní předpisy

Zákon číslo 40 ze dne 26. února 1964, občanský zákoník. In *Sbírka zákonů eskoslovenské socialistické republiky*. 1964, částka 19, s. 201 až 248. Ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1964-40/zneni-20130101>

Zákon číslo 338 ze dne 4. května 1992, zákon České národní rady o dani z nemovitostí. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 71, s. 1946 až 1952. Ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-338>

Zákon číslo 340 ze dne 9. října 2013, zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2013, částka 132, s. 5982 až 5993. Ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-340> ISSN 1211-1244

Zákon číslo 141 ze dne 25. října 1950, občanský zákoník. In *Sbírka zákonů republiky eskoslovenské*. 1950, částka 60, s. 497 až 543. Dostupný také z WWW: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=141/1950&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy

Zákon číslo 89 ze dne 3. února 2012, občanský zákoník. In *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s. 1026 až 1365. Dostupný také z WWW: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=89/2012&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy ISSN 1211-1244.

Zákon číslo 357 ze dne 7. srpence 1992, zákon České národní rady o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. In *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1992, částka 73, s. 1993 až 1998. Ve znění k 01.02.2013. Dostupný také z WWW: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-357/zneni-20130201>

Odkazy a ostatní zdroje

BOHÁČ, Radim. Daňové právo a rekonstrukce soukromého práva - část II. *Právní prostor.cz* [online]. 2014, 01.04.2014 [cit. 2014-04-14]. Dostupné z: <http://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/danove-pravo-a-rekonstrukce-soukromeho-prava-cast-ii>

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *Upozornění na daňové povinnosti v roce 2014* [tiskopis]. 2014, 10 s. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/MF-7_17.pdf

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘÍDITELSTVÍ. *Dan z nemovitých v cí - zm na zákona . 338/1992 Sb., o dani z nemovitých v cí - od 1.1. 2014.* 2014. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/vybrana-temata/2014/dan-z-nemovitych-veci-v-roce-2014-16384>

HÁJKOVÁ, Michaela. Nemovité v cí v novém občanském zákoníku. *Webové stránky advokátní kanceláře Holec, Zuska a & Partneři* [online]. 2012, 01.08.2013 [cit. 2014-04-14]. Dostupné z: <http://www.holec-advokati.cz/cs/publikace/234>

Zákon o dani z nabytí nemovitých v cí. *Portál BusinessInfo.cz* [online]. 2013, s. 1, 31.12.2013 [cit. 2014-04-14]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/zakon-o-dani-z-nabyti-nemovitych-veci-44532.html>