

Informace Generálního finančního ředitelství k dani z nabytí nemovitých věcí při nabytí vlastnického práva k nemovité věci směnou

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, (dále jen „zákonné opatření“) pro účely stanovení daně z nabytí nemovitých věcí (dále jen „daň“), neupravuje speciální režim pro předmět či poplatníky daně, jsou-li nabývány nemovité věci směnou. Předmětem daně jsou tedy obě nabytí vzájemně poskytovaných nemovitých věcí jako nabytí samostatná, vede se u nich samostatné daňové řízení. V obou těchto daňových řízeních se plně aplikují příslušná ustanovení zákonného opatření.

Smlouva, kterou jsou směňovány nemovité věci, je analogickým smluvním typem ke kupní smlouvě, ve které je za nabývanou nemovitou věc poskytováno nepeněžité protiplnění formou jiné nemovité věci.

Poplatníkem daně je proto převodce, pokud se převodce a nabyvatel ve směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel.

V případě směny proto mohou být poplatníky

- oba převodci (každý z převodu své nemovité věci, která je nabývána druhým účastníkem smlouvy), nebo
- oba nabyvatele (každý z jím nabývané nemovité věci), nebo
- jeden z nich v obou daňových řízeních (tj. jako převodce u jednoho nabytí nemovité věci a zároveň jako nabyvatel u druhého nabytí nemovité věci) – v takovém případě podává též osoba dvě daňová přiznání.

Poplatníci, u kterých nelze určit velikost jejich podílů na nemovité věci, jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně (§ 30 odst. 1 zákonného opatření). Budou-li směňovány nemovité věci, které jsou součástí společného jmění manželů (SJM), jsou manželé solidárními poplatníky (ať jsou poplatníky jako převodci nebo jako nabyvatelé).

Budou-li směňovány nemovité věci, které jsou ve spoluvlastnictví (nejsou součástí SJM), je poplatníkem každý spoluvlastník samostatně z nabytí příslušného podílu na nemovité věci, i kdyby se jednalo o manžele.

Je-li poplatníkem převodce vlastnického práva k nemovité věci, je nabyvatel tohoto práva ručitelem (§ 41 odst. 2 zákonného opatření). Jsou-li poplatníky oba převodci (každý z převodu vlastnického práva k jeho nemovité věci), jsou zároveň oba i ručiteli ve vztahu k dani z té nemovité věci, kterou nabývají. Jsou-li poplatníky nabyvatelé, institut ručení se neuplatní.

Základ daně: Hodnota nemovité věci poskytované jako nepeněžité protiplnění za nabytí vlastnického práva k nemovitosti je z hlediska stanovení základu daně sjednanou cenou. Je-li poskytováno ještě další plnění (např. finanční vyrovnání či převzetí dluhu váznoucího na nemovitosti), je sjednanou cenou součet všech těchto plnění. Standardně je hodnotou nemovité věci poskytované jako protiplnění její zjištěná cena, určená znalcem. Ta se pak porovnává se srovnávací daňovou hodnotou nabývané nemovité věci, což je 75% její zjištěné ceny určené znalcem.

Příklad:

Směna bytu 3+1 se zjištěnou cenou 3 000 000,- Kč za byt 2+1 se zjištěnou cenou 2 500 000,- Kč s doplatkem 300 000,- Kč.:

- 1) V přiznání k dani z nabytí vlastnictví k bytu 3+1 bude pro určení nabývací hodnoty porovnávána
- | | |
|---|-----------------|
| srovnávací daňová hodnota ve výši | 2 250 000,- Kč |
| tj. 75% zjištěné ceny bytu, která činí 3 000 000,- Kč | |
| s cenou sjednanou | 2 800 000,- Kč, |
| tj. zjištěná cena bytu 2+1, která činí 2 500 000,- Kč, a doplatek 300 000,- Kč. | |
- 2) V přiznání k dani z nabytí vlastnictví k bytu 2+1 bude pro určení nabývací hodnoty porovnávána
- | | |
|---|-----------------|
| srovnávací daňová hodnota ve výši | 1 875 000,- Kč |
| tj. 75% zjištěné ceny bytu, která činí 2 500 000,- Kč | |
| s cenou sjednanou | 3 000 000,- Kč, |
| tj. se zjištěnou cenou bytu 3+1. | |

Zákonné opatření umožňuje ocenit nemovité věci v některých případech i směrnou hodnotou. Jedná se však o postup pro poplatníky poměrně náročný, neboť zvolí-li poplatník v případě směny ocenění směrnou hodnotou, musí si sám vypočítat směrnou hodnotu nemovité věci, která je v daném případě poskytována jako protiplnění, aby z ní mohl v přiznání vyčíslit zálohu, kterou je povinen ve lhůtě pro podání přiznání zaplatit. K přiznání je povinen přiložit přílohy pro výpočet směrné hodnoty za všechny nemovité věci, které jsou předmětem směny, neboť správce daně musí vyčíslit směrnou hodnotu pro určení srovnávací daňové hodnoty nabývané nemovité věci a posoudit správnost sjednané ceny, tj. směrné hodnoty nemovité věci poskytované jako protiplnění. K výpočtu směrné hodnoty může poplatníkovi sloužit kalkulačka přístupná na webových stránkách Finanční správy ČR, ze které lze zároveň vytisknout přílohy přiznání s údaji o nemovité věci, které byly pokladem pro výpočet směrné hodnoty (<http://smernahodnota.financnisprava.cz/>).

Vlastní výpočet směrné hodnoty je však pro poplatníky složitější i v případě, že použijí uvedenou kalkulačku, neboť správnost výpočtu závisí především na správnosti vložených údajů a je tedy třeba jak určité míry kvalifikovanosti, tak obezřetnosti při vyplňování formuláře. Pokud tyto údaje poskytuje poplatník správci daně v přílohách přiznání pro výpočet směrné hodnoty, která slouží pro určení srovnávací daňové hodnoty, provádí kontrolu tvrzených údajů kvalifikovaný správce daně mimo jiné i v návaznosti na údaje z katastru nemovitostí a zároveň je nastavena určitá benevolence, neboť srovnávací daňová hodnota, která jako nabývací hodnota slouží pro stanovení základu daně a výpočet daně, činí pouze 75% směrné hodnoty. Pokud by v případě směny poplatník v důsledku nesprávného výpočtu směrné hodnoty, která je sjednanou cenou, tvrdil nesprávně zálohu nižší, vystavoval by se riziku uplatnění sankce v režimu § 252 daňového řádu.

Protože se jedná o dvě samostatná daňová řízení, je možné, aby pro každé řízení byly tytéž nemovité věci oceněny jinou metodou, tj. buď směrnou hodnotou, nebo zjištěnou cenou, podle toho, co si poplatník zvolí. Vždy je však nutno porovnávat srovnatelné hodnoty.

Zvolí-li tedy poplatník zjištěnou cenu, volí ji pro všechny navzájem směňované nemovité věci v rámci jednoho daňové řízení (v jednom přiznání), tj. jak pro určení srovnávací daňové hodnoty nabývané nemovité věci na jedné straně, tak pro určení sjednané ceny (tj. ocenění nemovité věci poskytované jako protiplnění) na straně druhé. Odměnu a náklady znalci prokazatelně tímto poplatníkem uhrazené si může v přiznání uplatnit jako uznatelný výdaj. Pokud by odměnu a náklady znalci za posudky o zjištěné ceně všech směňovaných nemovitých věcí prokazatelně hradil jeden poplatník, mohl by v daném řízení uplatnit jako uznatelný výdaj všechny tyto náklady. Pokud by každý poplatník hradil odměnu a náklady

znalci pouze za některé nemovité věci, uznatelným výdajem by byly náklady pouze za tento jeden znalecký posudek.

Obdobně může poplatník zvolit směrnou hodnotu opět pro všechny navzájem směřované věci, tj. jak pro určení srovnávací daňové hodnoty nabývané nemovité věci na jedné straně, tak pro určení sjednané ceny (tj. ocenění nemovité věci poskytované jako protiplnění) na straně druhé.

Není-li možno u některé ze směřovaných nemovitých věcí směrnou hodnotu určit (§ 15 zákonného opatření), musí být všechny směřované nemovité věci oceněny zjištěnou cenou.

Osvobození od daně

Bude-li nabytí nemovité věci od daně zcela osvobozeno (např. dle ust. §7 zákonného opatření), poplatník uplatní nárok na osvobození v Přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí při nabytí vlastnictví k nemovité věci osvobozeného od daně, vzor 25 551, a v takovém případě se nemovité věci neoceňují. Poplatník proto nemusí dokládat znalecký posudek či vyplňovat přílohy přiznání pro stanovení směrné hodnoty.

Příklad:

Směna bytu 3+1 se zjištěnou cenou 3 000 000,- Kč za byt 2+1 se zjištěnou cenou 2 500 000,- Kč s doplatkem 300 000,- Kč. Byt 3+1 se nachází v novostavbě bytového domu a splňuje podmínky pro osvobození dle § 7 zákonného opatření, nabytí vlastnictví k bytu 2+1 osvobození nepožívá:

- 1) V přiznání k dani z nabytí vlastnictví k bytu 3+1 bude uplatněno plné osvobození od daně, není třeba uvádět ani dokládat sjednanou či zjištěnou cenu směřovaných nemovitých věcí, ani vyplňovat přílohy přiznání pro určení směrné hodnoty.
- 2) V přiznání k dani z nabytí vlastnictví k bytu 2+1 bude pro určení nabývací hodnoty porovnávána

srovnávací daňová hodnota ve výši	1 875 000,- Kč
tj. 75% zjištěné ceny bytu, která činí 2 500 000,- Kč	
s cenou sjednanou	3 000 000,- Kč,
tj. se zjištěnou cenou bytu 3+1.	

Pokud by měl poplatník nárok na částečné osvobození, musela by být pro stanovení nabývací hodnoty poměrně snížena i sjednaná cena. Z toho důvodu by musel poplatník doložit i ocenění nemovité věci, jejíž nabytí je od daně osvobozeno, tj. musel by buď doložit znalecký posudek, nebo vyplnit přílohy přiznání pro směrnou hodnotu. Pokud by totiž správce daně neznal hodnotu nemovité věci osvobozené od daně, nemohl by přiměřeně snížit sjednanou cenu a stanovit tak základ daně a daň ve správné výši.

Je-li účastníkem směny stát nebo územní samosprávný celek, postupuje se obdobně jak je výše uvedeno, s určitou výjimkou při stanovení nabývací hodnoty:

Je-li nabývána nemovitá věc do vlastnictví členského státu EU (tj. i Česká republika), je toto nabytí od daně osvobozeno. Je-li nabývána nemovitá věc z majetku členského státu EU, podle ust. § 21 odst. 1 zákonného opatření je nabývací hodnotou zvláštní cena, tj. cena dosažená prodejem z majetku státu, což je fakticky sjednaná cena. Při směně nemovitých (není-li poskytováno ještě další plnění) by standardně byla sjednanou cenou hodnota nemovité věci, kterou stát nabývá jako protiplnění, tj. zjištěná cena.

Pokud by účastníkem směny byla Česká republika, je nutné zohlednit speciální ustanovení § 22 odst. 1 zákona č.219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, takže by u předmětné nemovité věci sjednanou cenou byla buď cena obvyklá, nebo zjištěná cena. Pokud u této nemovité věci lze určit směrnou hodnotu a poplatník-stát si jí zvolí, bude hodnotou nepeněžního plnění tato směrná hodnota. Bude-li vedle směřované nemovité věci poskytováno ještě další plnění, bude sjednanou cenou hodnota nemovité věci v součtu s hodnotou tohoto dalšího plnění.

Jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku nebo do majetku územního samosprávného celku, dobrovolného svazku obcí nebo Regionální rady regionu soudržnosti, je podle ust. § 22 ve spojení s § 12 zákonného opatření nabývací hodnotou sjednaná cena. Pro stanovení sjednané ceny v případě směny je u územně samosprávních celků i s ohledem na speciální ustanovení § 39 odst. 2 zákona č.128/2000 Sb., o obcích, a § 18 odst. 2 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích, aplikován stejný postup, jaký je uveden v předchozím odstavci pro případ, kdy je účastníkem směny stát. To znamená, že u předmětné nemovité věci může být sjednanou cenou cena obvyklá, cena zjištěná nebo směrná hodnota, případně v součtu s dalším plněním.