

Uplatnění osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u nových staveb

Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 7 zákonného opatření Senátu č.340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“).

II. Osvobození pozemků nabývaných se stavbou či s jednotkou od daně z nabytí nemovitých věcí

1. **Podle § 7 odst.1 písm. a)** zákonného opatření je osvobozeno nabytí vlastnického práva k pozemku, jehož součástí je nová stavba rodinného domu. Osvobození náleží pouze té parcele, jejíž součástí je uvedená stavba. Budou-li převáděny další parcely, jejichž součástí nová stavba rodinného domu nebude, nabytí těchto dalších pozemků není od daně osvobozeno. Pro účely určení pozemku, u jehož nabytí lze osvobození aplikovat, je rozhodující zápis v katastru nemovitostí.
2. U osvobození **podle § 7 odst.1 písm. c) a d)** zákonného opatření se posuzuje rozsah osvobození nabytí vlastnického práva k pozemkům převáděných s jednotkou v návaznosti na to, zda se jedná o jednotku vzniklou na základě prohlášení vlastníka dle zákona č.72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, nebo dle zákona č.89/2012 Sb., občanský zákoník,
 - a) podle § 1159 a § 1160 NOZ náleží pozemek, na kterém byl dům zřízen do společných částí nemovité věci - není-li tedy tento pozemek ve vlastnictví jiné osoby, zahrnuje jednotka byt a podíl na společných částech nemovité věci včetně pozemku. Při posouzení, který pozemek (resp. parcela) je zahrnut do společných částí nemovité věci a jehož nabytí bude požívat osvobození, je nutno vycházet z evidence v katastru nemovitostí, tj. fakticky z prohlášení dle § 1166 NOZ.
 - b) podle § 56 zákonného opatření se ustanovení zákonného opatření o jednotce a o nemovité věci použijí obdobně i na jednotku, která je vymezena podle zákona o vlastnictví bytů, spolu se s ní spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto pozemku. Pro účely daně z nabytí nemovitých věcí jsou tedy novým jednotkám dle NOZ naroveň postaveny také jednotky vzniklé dle zákona č. 72/1994 Sb. , o vlastnictví bytů.

III. Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí v případě nabytí vlastnického práva k nedokončeným stavbám či při změně charakteru nemovité věci

1. Aplikace osvobození u rozestavěných staveb

Pojem „stavba“ použitý v § 7 zákonného opatření je pojmem širším, zahrnujícím nejenom stavbu dokončenou, ale také stavbu rozestavěnou. Obdobně platí také v případě předmětu daně z nabytí nemovitých věcí. Předmět této daně v § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření zahrnuje rovněž úplatné nabytí stavby, která je rozestavěná, neboť je-li způsobilá být samostatným předmětem převodu, resp. předmětem nabytí, jedná se již o stavbu ve smyslu tohoto ustanovení.

Otázkou je, v jakém stadiu rozestavěnosti musí stavba být, aby v případě nabytí pozemku nebo práva stavby bylo zřejmé, že jeho součástí je nová stavba rodinného domu, případně že předmětem nabytí vlastnického práva je stavba rodinného domu, která je způsobilá být samostatným předmětem občanskoprávních jednání.

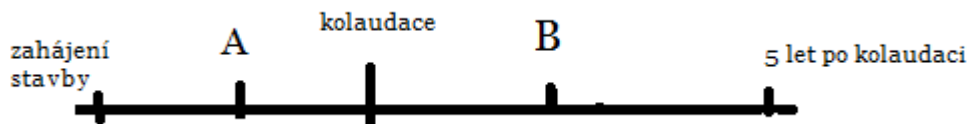
V § 498 NOZ je definována nemovitá věc sice poněkud odlišně od definice uvedené v § 119 zákona č.40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, přesto však lze vycházet analogicky ze stávající judikatury Nejvyššího soudu, která stanovuje okamžik vzniku stavby jako věci způsobilé být předmětem právních úkonů (tj. právních jednání). Nejvyšší soud konstatuje v rozsudku č.j. 3 Cdo 111/92: „Vznik stavby jako věci ve smyslu práva nelze spojovat jen s její stavební dokončeností. Postačí, jestliže je stavba vybudována minimálně do takového stadia, v němž je již nezaměnitelným způsobem individualizována. Nejde-li o některou ze speciálních staveb (například stavbu podzemní), je možno vznik stavby klást do roviny s okamžikem, kdy je jednoznačně patrné dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží.“ Stejně tak v rozsudku č.j. 33 Cdo 111/98 : „Pro posouzení okamžiku vzniku stavby jako věci je rozhodný okamžik, v němž je stavba vybudována minimálně do takového stadia, od něhož počínaje všechny další stavební práce směřují již k dokončení takto druhově i individuálně určené věci. Tímto minimálním okamžikem je u nadzemních staveb stav, kdy je již jednoznačně a nezaměnitelným způsobem patrné alespoň dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží. Vše, co v důsledku přístavby, přestavby, jiné stavební změny nebo dokončovacích prací tak ke stavbě přiroste, stává se její součástí a vlastnicky náleží tomu, komu patřila stavba jako věc v okamžiku svého vzniku.“

Výše uvedené závěry Nejvyšší soud znovu konstatoval i v řadě dalších rozsudků, např. č.j. 20 Cdo 931/99, č.j. 22 Cdo 2534/2000, č.j. 22 Cdo 139/2006, č.j. 22 Cdo 2554/2007, č.j. 22 Cdo 1506/2008. Z uvedeného je tak patrné, že se v této oblasti již jedná o ustálenou judikaturu.

Bude-li tedy nabývána stavba jako samostatná věc v takovémto stupni rozestavěnosti, který konstatuje Nejvyšší soud v uvedených rozsudcích, či stavba v tomto stupni rozestavěnosti bude součástí nabývaného pozemku nebo práva stavby, lze uplatnit nárok na osvobození dle ust. § 7 zákonného opatření. Pokud bude uplatněn nárok na osvobození při stanovení daně potvrzen, bude tím možnost aplikace osvobození dle § 7 zákonného opatření v daném případě vyčerpána. Jestliže by ve lhůtě stanovené v § 7 odstavec 2 zákonného opatření došlo k dalšímu úplatnému nabytí dotyčné stavby, buď ve vyšším stadiu rozestavěnosti nebo jako dokončené, jednalo by se již o druhé nabytí, takže osvobození ve smyslu § 7 zákonného opatření nebude možné aplikovat.

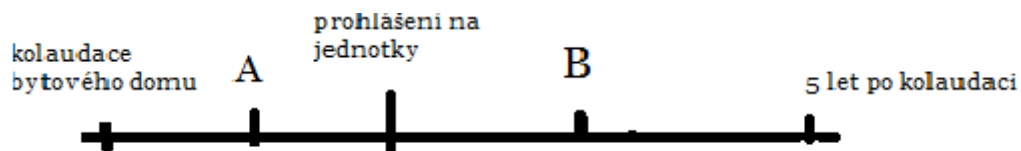
2. Lze osvobození aplikovat opakovaně v různých stadiích stavby?

Ustanovení § 7 odst. 2 zákonného opatření vymezuje čas (5 let od kolaudace), do kdy lze nabytí nové stavby osvobodit, tj. pouze konec „novosti stavby“, nikoliv počátek od kdy lze osvobození aplikovat. Pokud jde o počátek možnosti aplikovat předmětné osvobození, je nutno vycházet z ustálené judikatury o vzniku stavby jako samostatné věci, jak je uvedeno ve předchozím bodu. Do počtu úplatných nabytí vlastnického práva se počítá každé úplatné nabytí předmětné nemovité věci v tomto časovém úseku. Dojde-li tedy k úplatnému nabytí vlastnického práva ještě před kolaudací (nabytí A), je toto nabytí prvním úplatným nabytím vlastnického práva k nové stavbě a je osvobozeno. Každé další nabytí (nabytí B) již bude zdaňováno, neboť nesplní podmínku prvenství.



3. Je-li novostavba kolaudovaná jako bytový dům teprve později rozčleněna na jednotky – byty (případně garáže, komory či sklepy) náleží osvobození při nabytí vlastnického práva k těmto jednotkám?

Osvobození náleží, pokud k nabytí jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, dojde do 5 let od kolaudace bytového domu. Pokud byl úplatně převáděn do konce r. 2013 bytový dům a byly splněny všechny podmínky dané ustanovením §20 odst.7 zákona č.357/1992 Sb., byl převod vlastnického práva k tomuto domu (převod A) osvobozen od daně z převodu nemovitostí (po 1.1.2014 nabytí takového domu osvobození nepožívá). Pokud byl dům rozčleněn na jednotky a vlastnické právo k nim bylo nabýváno do 5 let od kolaudace bytového domu (nabytí B), v době nabytí nové jednotky se bude jednat o jednotku v nové stavbě bytového domu, proto lze osvobození uplatnit. Protože jedním z rozhodujících hledisek pro přiznání osvobození je „novost“ nemovité věci, pak i v případě nabývání jednotek, které nevznikly výstavbou, ale až později rozčleněním bytového domu, je nutné brát jako počátek běhu prekluzivní lhůty kolaudaci bytového domu, nikoli až okamžik rozčlenění domu na jednotky.



Závěr:

Pokud byla novostavba (byť v rozestavěném stavu) již jednou úplatně převedena, nemůže jít při dalším převodu o první úplatné nabytí. Podstatné není, zda osvobození náležející převodům (či nabytí) nových staveb bylo již jednou zkonsumováno (případně zda osvobození vůbec náleželo), ale to, zda jde o první úplatné nabytí dané nemovité věci bez ohledu na to, kdy k němu došlo.

Výraz „nový“ je nutno chápat ve významu nově vytvořený, dosud neexistující. Jedná se tedy o nově vytvořenou hodnotu, kdy není sporu o tom, že jde o novou věc, která tu dříve nebyla (rozsudek NSS čj. 8 Afs 28/2011). Musí se proto jednat o stavbu nově budovanou (vznikající), nikoli o stavbu rekonstruovanou. Pokud by nemovitá věc byla převáděna v různých stupních rozestavěnosti (samozřejmě s ohledem na judikaturu NS ke vzniku nemovitosti jako takové), stále by se jednalo o tutéž nemovitou věc.

Pokud však v mezidobí dojde k takové změně, že při dalším nabytí vlastnického práva je nabývána jiná nemovitá věc (např. namísto domu je nabývána jednotka), osvobození takovému nabytí náleží, jsou-li splněny všechny ostatní podmínky stanovené zákonným opatřením.

IV. Další problematika při aplikaci osvobození

1. Vztah § 3 a § 7 zákonného opatření

Nárok na osvobození dle § 7 zákonného opatření může být při splnění všech podmínek v něm uvedených uplatněn také v případech nabytí vlastnického práva dle § 3 zákonného opatření. Tedy i v případech vyčlenění nebo nabytí nemovité věci do svěřenského fondu, nabytí stavby, která se stane součástí pozemku a která byla samostatnou nemovitou věcí nebo byla součástí práva stavby nebo byla neoprávněně zřízena na tomto pozemku.

2. Částečné osvobození nové jednotky

Osvobození podle § 7 zákonného opatření je možno přiznat i částečně. Bude se jednat o případy prvního úplatného nabytí jednotky podle odst. 1 písm. d) cit. ustanovení, kdy bude nabývána nová jednotka vzniklá stavební úpravou částečně z bytu a částečně z nebytového prostoru. Poměrná část jednotky (tj. ta, která byla vybudována z nebytového prostoru) bude osvobozena při splnění ostatních podmínek daných ustanovením § 7 zákonného opatření.