

Daň z nabytí nemovitých věcí při nabytí práva stavby

Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci zákonného opatření Senátu č.340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

I. K právu stavby obecně

Zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“), je opětovně zavedena zásada „superficies solo cedit“, která znamená (zjednodušeně řečeno), že trvalé stavby jsou pouhou součástí pozemku, na kterém stojí. Výjimkou z této zásady (když pomineme výjimky upravené v přechodných ustanoveních občanského zákoníku) je právo stavby, které umožňuje nakládat se stavbami odděleně od pozemku.

Právo stavby je věcným právem stavebníka (tj. oprávněného z práva stavby) mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. Nemusí jít pouze o právo na cizím pozemku vybudovat novou stavbu, ale právo stavby lze zřídit i ke stavbě již existující, např. z důvodu rekonstrukce či modernizace a následného užívání této stavby. NOZ nijak nevymezuje, k jakému typu stavby lze právo stavby zřídit, takže součástí práva stavby mohou být stavby určené k bydlení (bytové domy i rodinné domky), stavby k podnikání (obchodní či skladová centra apod.) či jiné stavby (např. pro výkon veřejně prospěšné činnosti). Právo stavby je možné zřídit i k pozemku, na kterém sice přímo stavba nestojí, ale který slouží k lepšímu užívání stavby (například sousední pozemek tvořící zahradu).

Právo stavby může být sjednáno bezúplatně či za úplatu, a to jednorázovou nebo v podobě stavebního platu (opakující se plnění). Právo stavby je časově omezené, tedy dočasné. Právo stavby se zapisuje do katastru nemovitostí a z výpisu z katastru nemovitostí je tak zřejmé, zda je určitý pozemek (resp. která konkrétní parcela) zatížen právem stavby, případně která stavba je součástí práva stavby a komu toto právo svědčí.

NOZ považuje právo stavby za nemovitou věc, proto se s ním jako s nemovitou věcí nakládá. Je tedy předmětem vlastnictví, takže ho lze smlouvou převést na jiného, dědit či zatížit například zástavním právem. Stavba, kterou stavebník postaví (nebo v souvislosti se zřízením práva stavby převezme od vlastníka pozemku), není součástí pozemku, není ani samostatnou věcí v právním smyslu. Tato stavba podléhá sice ustanovením o nemovitých věcech, je ale součástí práva stavby. Proto s ní nelze samostatně nakládat – nelze ji samostatně prodat, darovat, zřídit k ní zástavní právo apod. Převádět lze tedy pouze právo stavby a vlastní stavba přechází s ním jako jeho součást. Ke stavbě jako takové stavebníkovi vlastnické právo nevznikne, přestože má stejná práva, jako kdyby stavbu vlastnil. K zatíženému pozemku má právo se chovat jako poživatel (§ 1250 a §1285 NOZ).

- V případě, že právo stavby zanikne, stavba jako taková se nestává vlastnictvím vlastníka pozemku, ale zároveň se zánikem práva stavby se stane součástí pozemku, takže zhodnocuje tento pozemek. Zřekne-li se stavebník práva stavby, neznamená to automaticky zánik tohoto práva, ale vlastník zatíženého pozemku může toto právo převést na dobu, která ještě neuplynula, na sebe nebo na jinou osobu.

II. Daň z nabytí nemovitých věcí při zřízení práva stavby

1. Předmět daně

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí (dále jen „daň“) je zřízení práva stavby za úplatu bez ohledu na to, z jakého titulu vzniklo. Protože právo stavby považuje NOZ za věc nemovitou, je ve smyslu ustanovení § 2 odst.1 písm. b) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), za nabytí

práva stavby nutno považovat nejen následné nabytí práva stavby od stavebníka, kterému bylo dříve zřízeno, ale i jeho nabytí originární, tj. jeho vlastní zřízení.

Z tohoto pohledu je nutno posuzovat i případné osvobození od daně, které by mohlo náležet

- podle § 6 odst. 1 zákonného opatření státu či územnímu samosprávnému celku, pokud by bylo právo stavby zřízeno v jejich prospěch,
- při splnění podmínek daných v § 6 odst.2 právníkům osobám uvedeným v tomto ustanovení, pokud by bylo právo stavby zřízeno v jejich prospěch,
- podle § 7 odst.1 písm.a) stavebníkovi, kterému bylo zřízeno právo stavby, jehož součástí je nová stavba rodinného domu (případně rozestavěná stavba rodinného domu).

2. Poplatník daně

Je-li právo stavby ve prospěch stavebníka zřizováno, lze předpokládat, že nebude zřízeno kupní či směnnou smlouvou a poplatníkem proto bude dle § 1 písm. b) zákonného opatření nabyvatel. Právo stavby jako věc nemovitou lze nabývat do společného jmění manželů, v takovém případě mají manželé solidární daňovou povinnost dle § 30 odst. 1 zákonného opatření a jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně.

3. Základ daně

Protože NOZ nijak nevymezuje ani účel ani typ stavby k němuž lze právo stavby zřídit, je nutno při určení nabývací hodnoty pro stanovení základu daně vycházet z obecných principů daných v § 12 zákonného opatření. To znamená, že

- ve speciálních případech je nabývací hodnotou zvláštní cena stanovená pro jednotlivé specifické případy v ustanovení § 17 až § 23 zákonného opatření. Proto bude-li např. zřizovat právo stavby územní samosprávný celek k pozemku, který vlastní, bude nabývací hodnota stanovena v souladu s ust. § 22, bude-li toto právo zřizovat stát, bude nabývací hodnota stanovena v souladu s ust. § 21 písm. a) bude-li nabýváno v dražbě, bude nabývací hodnota stanovena v souladu s ust. § 17, apod..
- nejde-li o speciální případy, určí se nabývací hodnota porovnáním sjednané ceny a srovnávací daňové hodnoty (§ 12 odst.1 a 2 a § 14 odst.1 a odst.3 písm.b) zákonného opatření). Srovnávací daňová hodnota musí být určena vždy ze zjištěné ceny, protože zákonné opatření neumožňuje určit u práva stavby směrnou hodnotu.

Sjednanou cenou je dle ust. § 13 a § 4 zákonného opatření veškeré plnění (peněžité i nepeněžité), které je poskytnuto za přijaté plnění, tj. za zřízení práva stavby. Bude-li dohodnuto plnění v opětujičích se dávkách jako stavební plat, je sjednanou cenou součet všech plnění. Bude-li při sjednání stavebního platu dohodnuta indexace plateb (např. inflační doložka), nebude při stanovení sjednané ceny pro určení nabývací hodnoty nijak zohledňována, neboť dosah takové změny na vyšší sjednaných plateb nelze předvídat.

Zjištěná cena pro určení srovnávací daňové hodnoty nebo pro stanovení zvláštní ceny ve specifických případech dle § 23 zákonného opatření se stanoví podle ust. § 16a zákona č.151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, a ust. § 39 vyhlášky Ministerstva financí č.441/2013 Sb., k provedení zákona o ocenění majetku. V těchto případech je znalecký posudek povinnou přílohou daňového přiznání a poplatník si proto může uplatnit při stanovení základu daně jako uznatelný výdaj náklady a odměnu, které prokazatelně zaplatil znalci (§ 10 a § 24 zákonného opatření).

4. Daňové přiznání

Při podání daňového přiznání k dani použije poplatník pro výpočet daně ve speciálních případech přílohu J daňového přiznání, ve které označí příslušný řádek dle typu nabývací hodnoty, která v daném případě slouží pro stanovení základu daně, a v tabulce vyčíslí daň. V ostatních případech vyplní přílohu N, ve které si vyčíslí daň v Části 2. v Tabulce č.2. Pokud by bylo právo stavby zřizováno více nabyvatelům, podával by daňové přiznání každý z nich za jím nabývaný podíl na právu stavby. Pokud by právo stavby bylo zřizováno jako součást společného jmění manželů, podávali by vzhledem k solidární daňové povinnosti jedno daňové přiznání.

III. Daň z nabytí nemovitých věcí při nakládání s právem stavby

1. Předmět daně

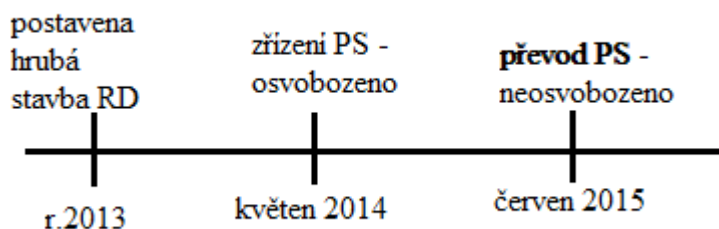
Protože NOZ považuje právo stavby za nemovitou věc, je předmětem vlastnictví a lze s ním disponovat a nabývat ho rozličnými způsoby tak jako jakoukoli jinou nemovitou věc. Je-li nabytí práva stavby úplatné, je předmětem daně ve smyslu ust. § 2 odst.1 písm. b) zákonného opatření. Právo stavby bude zpravidla nabýváno koupí nebo směnou, lze je však i vydražit, vložit do obchodní společnosti atd.

Obdobně jako v případě zřízení práva stavby náleží i nabytí práva stavby při dalších dispozicích s ním osvobození od daně při splnění zákonným opatřením stanovených podmínek

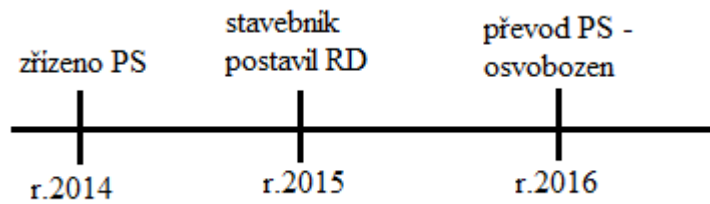
- podle § 6 odst. 1 zákonného opatření pokud by právo stavby nabyl stát či územní samosprávný celek,
- podle § 6 odst.2 zákonného opatření pokud by právo stavby nabyla právnická osoba uvedená v tomto ustanovení
- podle § 7 odst.1 písm.a) pokud by bylo nabýváno právo stavby, jehož součástí je nová stavba rodinného domu (případně rozestavěná stavba rodinného domu), přičemž osvobození by náleželo pouze prvnímu úplatnému nabytí takového práva stavby; pokud by bylo právo stavby úplatně zřízeno k nové (rozestavěné) stavbě rodinného domu, další dispozici s tímto právem stavby by již osvobození nenáleželo.

Příklady:

Vlastník pozemku postavil hrubou stavbu rodinného domu, poté zřídil úplatně právo stavby k pozemku, přičemž součástí práva stavby byla rozestavěná stavba rodinného domu. Této transakci náleželo osvobození dle § 7 odst.1 písm.a) zákonného opatření. Stavebník dům dostavěl a následně právo stavby, jehož součástí byla nová stavba rodinného domu, prodal dalšímu subjektu – nejedná se již o první úplatné nabytí práva stavby, jehož součástí je nová stavba rodinného domu, a osvobození tomuto nabytí nenáleží, i kdyby ostatní podmínky byly splněny:



Vlastník pozemku zřídil právo stavby k nezastavěnému pozemku. Stavebník postavil rodinný dům a následující rok právo stavby, jehož součástí byla nová stavba rodinného domu, prodal dalšímu subjektu. Nabytí práva stavby náleží osvobození dle § 7 odst.1 písm.a) zákonného opatření.



2. Poplatník daně

Bude-li právo stavby nabýváno koupí či směnou, bude poplatníkem převodce, pokud nebude ve smlouvě dohodnuto, že poplatníkem je nabyvatel. Nebude-li právo stavby nabýváno koupí nebo směnou, bude poplatníkem nabyvatel (§ 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření).

Právo stavby jako věc nemovitá může být součástí společného jmění manželů, v takovém případě mají manželé - poplatníci daně - solidární daňovou povinnost dle § 30 odst. 1 zákonného opatření, ať jsou na straně převodce nebo nabyvatele, a jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně.

V případech, kdy je poplatníkem daně převodce vlastnického práva, je nabyvatel ručitelem (§ 41 odst. 2 zákonného opatření). Budou-li v postavení ručitelů daně manželé, mají solidární povinnost a plnění je možné požadovat po kterémkoli z nich.

3. Základ daně

Při stanovení základu daně se postupuje obdobně, jak je popsáno výše v bodě II.3., tj. s rozlišením, zda se jedná o speciální případy, u nichž je nabývací hodnota stanovena v § 17 až § 23, či nikoliv. Platí rovněž, že je-li znalecký posudek povinnou přílohou daňového přiznání, poplatník si může uplatnit při stanovení základu daně jako uznatelný výdaj náklady a odměnu, které prokazatelně zaplatil znalci.

4. Daňové přiznání

Při podání daňového přiznání k dani se postupuje obdobně, jak je popsáno výše v bodě II.4., tj. pro výpočet daně ve speciálních případech se použije příloha J daňového přiznání, v ostatních případech příloha N.

V obou případech platí, že pokud by právo stavby získávalo více nabyvatelů, a daňové přiznání by podával převodce, postupoval by při vyplnění DAP stejným způsobem, pouze by vyplnil počet příloh v počtu odpovídajícím počtu nabyvatelů a příslušné částky poměrně rozdělil podle velikosti podílů jednotlivých nabyvatelů. Pokud by právo stavby bylo ve spoluvlastnictví a poplatníky byli převodci, podával by daňové přiznání každý z nich za jím převáděný podíl na právu stavby. Pokud by právo stavby bylo součástí společného jmění manželů, podávali by manželé jedno daňové přiznání vzhledem k solidární daňové povinnosti.

Pokud by poplatníky byli nabyvatelé, podával by daňové přiznání každý z nich za jím nabývaný podíl na právu stavby. Při nabytí práva stavby do společného jmění manželů – poplatníků platí opět princip solidární daňové povinnosti. Pokud by byl poplatníkem nabyvatel a právo stavby by nabýval od více převodců, podával by daňové přiznání pouze s jednou přílohou, neboť není povinnost ručení.

IV. Daň z nabytí nemovitých věcí při zániku práva stavby

1. Předmět daně

Právo stavby zanikne uplynutím doby, na kterou bylo sjednáno. Nebylo-li sjednáno, že je třeba po uplynutí sjednané doby stavbu odstranit, stane se součástí pozemku, na kterém je postavena. Tím se pozemek jeho vlastníkovu zhdnocuje a stavebníkovi vznikne nárok na náhradu za toto zhdnocení. Ustanovení § 3 písm. b) bod 2. zákonného opatření zavádí fikci, podle níž je za nabytí vlastnického práva k nemovité věci považováno i nabytí stavby, která byla součástí práva stavby a zánikem tohoto práva stavby se stane součástí pozemku. Může se jednat o zánik práva stavby uplynutím doby, na kterou bylo zřízeno, či dohodou mezi vlastníkem pozemku a stavebníkem, jestliže již žádný z nich nebude mít na další existenci práva stavby zájem. Právo stavby může zaniknout i rozhodnutím státního orgánu. Předmětem daně je zánik práva stavby jestliže je úplatný.

Obdobně jako v případech uvedených výše pod bodem II. a III. by náleželo osvobození od daně při naplnění zákonným opatřením stanovených podmínek v případech, že

- se stavba, která byla součástí práva stavby, stala součástí pozemku vlastněného státem nebo územním samosprávným celkem - osvobození podle § 6 odst.1
- by se součástí pozemku stala nová stavba rodinného domu (rozestavěná stavba rodinného domu), která byla součástí práva stavby, by náleželo osvobození podle § 7 odst.1 písm.b).

2. Poplatník daně

Zanikne-li právo stavby uplynutím doby, dohodou s vlastníkem pozemku či rozhodnutím státního orgánu, nebude se jednat o koupi či směnu a poplatníkem proto bude nabyvatel. Bude-li pozemek, jehož součástí se stala stavba při zániku práva stavby, součástí společného jmění manželů, budou mít manželé solidární daňovou povinnost dle § 30 odst. 1 zákonného opatření.

3. Základ daně

Nabývací hodnotou je zvláštní cena, kterou je náhrada za stavbu poskytnutá vlastníkem pozemku stavebníkovi při zániku práva stavby, a to bez ohledu na důvod zániku práva stavby (§ 12 odst.4 a § 21 písm. d) bod 3.). Pro případ, že by se stavebník s vlastníkem pozemku nedohodl jinak, stanoví zákon (§ 1255 NOZ) náhradu ve výši poloviny hodnoty stavby (ve smyslu ceny obvyklé) v době zániku práva stavby.

4. Daňové přiznání

Při podání daňového přiznání k dani použije poplatník přílohu J daňového přiznání, ve které v Části 2. v bodě 3. Zvláštní cena, písm.k) označí odrážku „náhrada za stavbu, je-li tato náhrada poskytnuta vlastníkem pozemku stavebníkovi při zániku práva stavby“ a poté ve výpočtové tabulce vyčíslí daň.

Pokud by pozemek, jehož součástí se stala stavba při zániku práva stavby, byl ve spoluvlastnictví, podával by daňové přiznání každý ze spoluvlastníků podle jím nabývaného podílu na stavbě, resp. podle velikosti jeho podílu na pozemku. Pokud by byl pozemek, jehož součástí se stala stavba při zániku práva stavby, součástí společného jmění manželů, platí princip solidární daňové povinnosti.