



Čí je den 1. 1. kalendářního roku v rámci přeměn, vkladu či koupě obchodního závodu?

Magické datum 1. ledna kalendářního roku je zásadním okamžikem nejen z hlediska úpravy daně z nemovitých věcí, ale zároveň nezřídka i rozhodným dnem zamýšlených přeměn, eventuálně transakcí vkladu či koupě (části) obchodního závodu. Jaká jsou obecná pravidla realizace přeměn ve vazbě zejména na daň z nemovitých věcí?



Petr Koubovský

Daňový poradce, Rödl & Partner Tax

období², rozhodný den přeměny³ nebo rozhodný den při stanovení daně z nemovitých věcí⁴.

Z právního i daňového hlediska hraje u nemovitých věcí nezanedbatelnou roli forma nabytí vlastnického práva. V praxi se lze v zásadě setkat *de facto* se dvěma základními možnostmi nabytí vlastnického práva - přímé získání/nákup vlastnického práva k nemovité věci (v anglickém vyjádření již prakticky zažitý výraz *asset deal*), anebo nabytí vlastnických práv prostřednictvím různých forem přeměn obchodních společností v kombinaci

První lednový den kalendářního roku je, jak si dále blíže vysvětlíme, z hlediska účetního, ale i daňového je- den z nejdůležitějších dnů v kalendářním roce. Toto magické datum může v praxi například představovat první den účetního období¹, první den zdaňovacího

1 § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“)

2 § 21a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)

3 § 10 a následující zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „ZoK“)

4 § 13b zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen „ZoDzNV“)

s pořízením obchodního podílu ve společnosti samotné (tzv. *share deal*). Obě uvedené varianty s sebou mohou přinášet určité daňové implikace. Jako první se blíže podíváme na úpravu a základní pravidla fungování daně z nemovitých věcí.

Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí je majetkovou daní, které podléhá vlastnictví nemovitých věcí. Je tvořena daní z pozemků a daní ze staveb a je upravená ZoDzNV.⁵

Předmětem daně z nemovitých věcí (daň z pozemků) jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí⁶ a předmětem daně ze staveb a jednotek pak zdanitelné stavby, kterými se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí budova nebo jednotka dokončená nebo užívaná na území České republiky.

Poplatníkem daně z pozemku je zpravidla vlastník pozemku. Pouze u pozemků evidovaných v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, které jsou zároveň pronajaté, je poplatníkem daně z nemovitých věcí vždy nájemce nebo pachtýř.⁷ Stejně tak v případě staveb a jednotek je jejich vlastník zároveň poplatníkem daně z nemovitých věcí. Spoluvlastníci nemovité věci nebo vlastníci, u nichž nelze určit podíl na nemovité věci, jsou povinni plnit svou daňovou povinnost společně a nerozdílně. Na takovéto poplatníky se pak hledí, jako by měli společnou daňovou povinnost.⁸

Pokuta za opožděné tvrzení daně ani penále z doměřené daně z nemovitých věcí se neuplatní, pokud v předchozím zdaňovacím období měli spoluvlastníci nemovité věci společného zástupce nebo společného zmocněnce a zároveň pokud bude uplatněn správcem daně výše popsaný režim. Stejný postup se uplatní rovněž při doměření daně ostatním spoluvlastníkům, jestliže jeden ze spoluvlastníků podal dodatečné daňové přiznání k poslední známé dani stanovené z moci úřední.⁹

Jak je z výše uvedeného patrné, právě den 1. 1. kalendářního roku (zdaňovacího období) je pro správné stanovení předmětu daně z nemovitých věcí, resp. daně z nemovitých věcí samotné, zásadní. A je také zřejmé, že nabytí vlastnických práv k nemovité věci formou tzv. *asset dealu* by nemělo činit významnější problémy.

Snad jen případ, kdy bude kupní smlouva na nemovitou věc uzavřena v prosinci předešlého roku, ve stejném měsíci bude podán i návrh na vklad změny vlastnického práva k nemovité věci na katastr nemovitostí¹⁰, avšak zápis změny vlastnického práva nebude proveden právě do 1. 1. následujícího kalendářního roku. Podotýkám, že právní účinky zápisu nastávají okamžiku, kdy návrh na zápis došel příslušnému katastrálnímu úřadu. ZoDzNV na tuto skutečnost však výslovně pamatuje a poskytuje poplatníkovi daně „dodatečnou“ lhůtu pro podání daňového přiznání, a to až do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k realizaci zápisu změny vlastnického práva v evidenci katastru nemovitostí.¹¹

Situace se nám však značně komplikuje, jak si dále přiblížíme, v případech tzv. *share dealů*, resp. nabytí vlastnických práv k nemovité věci v rámci jednotlivých typů přeměn či případně koupě a vkladu (části) obchodního závodu, jehož součástí jsou i nemovité věci.

Než se však pustíme takřkajíc přímo k meritu věci, je namístě si pro správný úsudek a náhled na danou problematiku udělat alespoň malý exkurs do blízkce souvisejících právních předpisů.

Občanský zákoník

Dle NOZ¹² nabývá-li se právo nebo vzniká-li povinnost v určitý den, nabude se nebo vznikne počátkem toho dne; zaniká-li právo nebo povinnost v určitý den, zanikne koncem toho dne. Toto však neplatí, vylučuje-li to povaha právního případu. Podmiňuje-li zánik určitého práva vznik jiného práva ve vzájemné návaznosti, nastává oboje v též okamžik. Není-li ujednáno nebo stanoveno něco jiného, nastane takový právní účinek koncem dne. Tot' velmi krátký, ale o to důležitější náhled do občansko-právní úpravy.

Zákon o obchodních korporacích a zákon o přeměnách

Základní podmínky fungování obchodních společností se řídí zákonem o obchodních korporacích.¹³

Relevantní právní úpravou u jednotlivých forem přeměn obchodních společností je pak zákon o přeměnách obchodních společností.¹⁴

Přeměny obchodních společností představují speciální ob- last obchodního práva s velmi úzkou vazbou právě na daňové předpisy včetně daňového řádu¹⁵ a účetnictví. V rámci přeměn může dojít a zpravidla také dochází ke zrušení a zániku obchodní společnosti, přičemž je pro ně typické, že zde neprobíhá likvidace společnosti. Práva a povinnosti zrušené společnosti pak zpravidla přecházejí, a to včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů a majetku, na její právní nástupce, resp. nástupce.

5 Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen „ZoDzNV“)

6 § 2 ZoDzNV

7 § 3 ZoDzNV

8 § 13 ZoDzNV

9 § 13a odst. 8 ZoDzNV

10 § 6, § 11 a následující zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon) (dále jen „KZ“)

11 § 13a odst. 9 ZoDzNV

12 § 601 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“)

13 Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), dále jen „ZoK“

14 Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „ZoP“)

15 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“)

Přeměnou se dle ZoP rozumí:

- / Fúze společnosti nebo družstva (§ 60–242),
- / rozdělení společnosti nebo družstva (§ 243–336l),
- / převod jmění na společníka (§ 337–359l),
- / změna právní formy (§ 360–384),
- / přeshraniční přemístění sídla.

Jedním ze základních stavebních kamenů každého projektu přeměny je stanovení tzv. rozhodného dne. „Rozhodný den nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Jako rozhodný den může být stanoven nejpozději den zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku.“¹⁶

Okamžik rozhodného dne však není určen s přesností na hodiny, minuty či sekundy.

Projekt přeměny a zejména pak stanovení rozhodného dne přeměny se zásadním způsobem promítnou do účetnictví i jednotlivých daňových oblastí společnosti/i. Dle účetních předpisů¹⁷ a pro účely daně z příjmů právnických osob¹⁸ se právě od rozhodného dne stanoví nové účetní období i nové zdaňovací období a veškeré případy od tohoto dne by měly být jeho součástí. V případě ostatních daní tomu však již není.

Právě stanovení rozhodného dne přeměny (zde příkladně právě k 1. 1. kalendářního roku) tedy může vést k určitým výkladovým problémům, zejména pak s ohledem na stanovení poplatníka daně z nemovitých věcí. V daném případě je nutné rozlišit mezi právními účinky samotné přeměny a nabytím vlastnického práva k nemovité věci. Určitou nápovědou by mohla být samotná evidence v katastru nemovitostí, a proto na ni právě v následujícím textu blíže zaměříme naši pozornost.

Evidence v katastru nemovitostí

Hned v úvodu je nutné konstatovat, že ne všechny nemovitosti jsou předmětem evidence v katastru nemovitostí. Jen námatkou lze uvést např. podzemní stavby či drobné stavby, kterými se rozumí:

- / stavba s jedním nadzemním podlažím, pokud její zastavěná plocha nepřesahuje 16 m² a výška 4,5 m, která plní doplňkovou funkci ke stavbě hlavní, a
- / stavba na pozemcích určených k plnění funkcí lesa sloužící

k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud její zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výška 5 m.

U těchto nemovitých věcí dochází k nabytí vlastnického práva zpravidla datem účinnosti kupní smlouvy či samotným předáním nemovité věci prodávajícím kupujícímu.

V případech nemovitostí, které naopak předmětem evidence jsou, je důležitým faktorem, který nelze opomenout, rozdílnost zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí oproti přechodu vlastnického práva.

Pokud se převádí vlastnické právo k nemovité věci zapsané ve veřejném seznamu (zde katastr nemovitostí), pak se dle nového občanského zákona nabyvá věc do vlastnictví právě až zápisem do takového seznamu.¹⁹

V případech přeměn se však domnívám, že je nutné vycházet ze speciální právní úpravy, zde ZoP, který v § 59 stanoví, že právní účinky přeměny nastávají ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku. To znamená, že vlastníkem se účastník přeměny stává nikoliv zápisem do katastru nemovitostí, nýbrž právě zápisem přeměny do obchodního rejstříku.

K výše uvedenému závěru lze dle mého názoru dospět i na základě nutnosti vyloučení vzniku absurdní situace, která by v opačném případě chápání nastala, kdyby po určitou dobu vlastníkem nemovité věci nemusel být nikdo, např. v případě přeměny se zánikem obchodní společnosti. V praxi jsem se bohužel už několikrát setkal s tím, že katastrální úřad postupoval dle § 10 katastrálního zákona a provedl zápis ke dni přijetí návrhu zápisu na změnu.

Dřívější právní úprava přisuzovala vkladu do katastru nemovitostí konstitutivní účinky. Bylo-li třeba existenci vlastnického práva k nemovitosti nabytého na základě konstitutivního rozhodnutí soudu pouze deklarovat, bylo předmětné vlastnické právo zapisováno formou záznamu, tzv. Z-řízení.

Aktuální pojetí vkladu do katastru nemovitostí je nicméně dle KZ obsahově odlišné od vkladu do 31. 12. 2013. Vkladem se dnes do katastru zapisuje vznik, změna, zánik, promlčení a uznání existence nebo neexistence práv vyjmenovaných v § 11 KZ. Tento výčet je taxativní, žádné další ustanovení KZ jej nijak nerozšiřuje. Dle odborné komentářové literatury platí, že „Tato práva (mezi nimi rovněž právo vlastnické) a jejich změny se do katastru zapisují výlučně vkladem, a to bez ohledu na okolnost, zda má zápis konstitutivní nebo deklaratorní povahu.“²⁰ Výše uvedené představuje jednak posun v chápání zápisu vkladem, kterému jsou připsány kromě konstitutivních také výslovné účinky „jen“ deklaratorní, a zároveň staví najisto, která práva budou do katastru nemovitostí v každém případě zapisována prostřednictvím vkladového řízení.

Rozlišení mezi vkladem s konstitutivními nebo deklaratorními účinky je potom nutné odvozovat od toho, jakým způsobem vznikla samotná práva, která jsou předmětem zápisu. Pokud je totiž zapisováno právo, které již dříve vzniklo (např. na základě rozhodnutí soudu), před podáním návrhu na vklad, bude mít takový zápis do katastru zásadně

16 § 10 odst. 3 ZoP

17 Viz § 3 odst. 3 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“)

18 Viz § 38ma odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“)

19 § 1105 NOZ

20 Baudyš, P.: Katastrální zákon. Komentář. 1. vydání Praha: C. H. Beck, 2014, str. 421

deklaratorní účinky, neboť věcně právní účinky, tj. nabytí vlastnického práva k nemovité věci, již nastaly právní mocí předmětného usnesení.

V minulosti bylo v praxi takřka nerealizovatelné, aby katastrální úřad provedl zápis k datu 1. 1., spíše se tak stalo v jednom z pozdějších dnů. Aktuální situace díky možnosti podání návrhu na vklad vlastnického práva elektronickou formou prostřednictvím datové schránky již datum 1. 1. nevylučuje, naopak umožňuje.

A právě proto mohou vyvstat oprávněné otázky v případech přeměn s rozhodným dnem k 1. 1. Zde je pak namístě si též odpovédět na otázku, jaký konkrétní druh přeměny je realizován, s čímž souvisí případný přechod daňové povinnosti.

V tomto ohledu jsou také neopomenutelná ustanovení daňového řádu.²¹ Úprava platná do 31. 12. 2013 stanovila, že zanikla-li právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce; tím právní nástupce získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby a správce daně toto postavení na žádost právního nástupce potvrdí.²²

Naproti tomu ustanovení DŘ (platného od 1. 1. 2014) již přesněji vymezují přechod daňové povinnosti při jednotlivých formách přeměn, např. rozdělením v § 240b DŘ. V případech přeměny právnické osoby rozdělením, aniž by bylo dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na její právního nástupce, určí právní nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně, přičemž každý právní nástupce ručí za splnění platební povinnosti, která přešla na jiného právního nástupce v souvislosti s přeměnou právnické osoby rozdělením.

S ohledem na výše uvedené lze dle mého názoru dovodit, že např. v projektu přeměny rozdělení odštěpením s rozhodným dnem k 1. 1., zůstane poplatníkem daně z nemovitých věcí společnost, ze které se v rámci projektu odštěpuje, mimo jiné i díky právním účinkům zápisu do obchodního rejstříku, k přechodu daňové povinnosti k danému datu nedochází, původní společnost totiž nezaniká.

Naopak, pokud by došlo v rámci projektu přeměny k rozdělení rozštěpením s rozhodným dnem k 1. 1. kalendářního roku, kdy původní společnost zanikne a je namístě otázku přechodu daňové povinnosti řešit, a to jednoznačně právě v písemné podobě jako součást projektu přeměny. I s přihlédnutím na znění ustanovení DŘ pak daň z nemovitých věcí bude nesena jednou z nástupnických společností a bude představovat daňově uznatelný náklad až po jejím uhrazení.²³

Možnost přechodu daňové povinnosti lze též dovozovat z textace § 23 odst. 3 písm. b) ZDP, kde se stanoví možnost snížení základu daně (i o daň z nemovitých věcí) i pro právního nástupce poplatníka zaniklého bez provedení likvidace.

V tomto ohledu bych vás také rád upozornil na další zajímavou problematiku, a to užívání nemovité věci nabyté při přeměně původním vlastníkem po rozhodném dni. Tato byla podrobně řešena v rámci jednání Koordinačního výboru s KDP ČR,²⁴ ale to je již jiný příběh.

Rozlišení mezi vkladem s konstitutivními nebo deklaratorními účinky je nutné odvozovat od toho, jakým způsobem vznikla samotná práva, která jsou předmětem zápisu.

Stanovisko KANCL

Výše uvedenou problematikou se mimo jiné zabírala také Komise pro aplikaci nové civilní legislativy²⁵, přičemž s níže uvedenými závěry vyjádřili souhlas její členové, kteří jsou odborníky z řad akademické obce, členové Legislativní rady vlády, zástupci soudů a další právní autority. Činnost členů expertní skupiny spočívá v konzultaci k doprovodné legislativě nového soukromého práva a také ve zpracování odborných stanovisek k některým interpretačním problémům.

Stanoviska sice neobsahují závazný výklad právních předpisů, nicméně mohou minimálně interpretovat a případně předložit právní argumentace odborné veřejnosti. KANCL dospěl mimo jiné k těmto závěrům:

„V případě koupe obchodního závodu kupující nabývá vlastnické právo k nemovitostem, které tvoří obchodní závod, k okamžiku, kdy nabyl vlastnické právo k obchodnímu závodu jako celku. Vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí k nemovitostem zapsaným v katastru nemovitostí náležejících ke kupovanému obchodnímu závodu má deklaratorní povahu.

V případě vkładu obchodního závodu do obchodní korporace při jejím založení nabývá obchodní korporace vlastnické právo

21 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“)

22 Viz § 240 DŘ (ve znění platném do 31. 12. 2013)

23 Viz § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP

24 KOOV č. 502/10.05.2017

25 Komise pro aplikaci nové civilní legislativy

*k obchodnímu závodu jako celku okamžikem vzniku, v jiných případech okamžikem zveřejnění údaje o uložení smlouvy o vkladu do sbírky listin. Vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí k nemovitostem zapsaným v katastru nemovitostí náležejících ke vkládanému obchodnímu závodu má deklaratorní povahu.*²⁶

Opět je dle názoru KANCL nutné si uvědomit fakt, že vlastnické právo k nemovitostem se zapisuje do katastru nemovitostí vkladem, přičemž nově se vklad vlastnického práva vyžaduje jak v případě převodu vlastnického práva, tak i v případě přechodu vlastnického práva. Vklad tak může mít charakter buď konstitutivního zápisu, anebo zápisu deklaratorního. Má-li vklad konstitutivní účinky, nabývá nabyvatel vlastnické právo k nemovitosti, jíž se vklad týká, v souladu s § 10 katastrálního zákona k okamžiku podání návrhu na vklad, neboť právní účinky zápisu nastávají k okamžiku, kdy návrh na zápis došel příslušnému katastrálnímu úřadu. Má-li vklad deklaratorní účinky, nabývá nabyvatel vlastnické právo před provedením vkladu na základě jiné právní skutečnosti. Konstitutivní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí může založit jen zákon. Občanský zákoník tak činí například v ustanovení § 1105 NOZ v případě převodu nemovitosti zapsané v katastru nemovitostí. Pro případ přechodu vlastnického práva pak občanský zákoník obdobné pravidlo nestanoví.

Převod/vklad obchodního závodu

Obchodní závod ve smyslu § 501 a 502 NOZ se pokládá za celek a tvoří hromadnou věc. Při převodu vlastnického práva k obchodnímu závodu tak dochází k převodu vlastnického práva k obchodnímu závodu jako celku, v důsledku čehož dochází k přechodu vlastnického práva k jednotlivým věcem tvořícím obchodní závod; nelze tudíž hovořit o převodu vlastnictví v případě věcí tvořících obchodní závod. Při převodu vlastnického práva k obchodnímu závodu, i když je tvořen částečně nemovitostmi zapsanými v katastru nemovitostí, tak nelze aplikovat ustanovení § 1105 NOZ. Pro koupi obchodního závodu stanoví občanský zákoník vlastní úpravu nabývání vlastnického práva rozdílně od obecné úpravy zakotvené v ustanoveních § 1099 až 1105 NOZ. Při koupi obchodního závodu, je-li kupující zapsán ve veřejném rejstříku, nabývá vlastnické právo k závodu jako celku zveřejněním údaje, že uložil doklad o koupi závodu do sbírky listin podle jiného právního předpisu.²⁷ V opačném případě se nabývá vlastnické právo k obchodnímu závodu jako celku podle § 2180 odst. 2 NOZ účinností smlouvy.

Do občanského zákoníku tak nebylo převzato pravidlo dosud uvedené v § 483 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, které rozdělovalo okamžik nabytí vlastnického práva k podniku do dvou časových období tak, že k nabytí vlastnického práva

k nemovitostem došlo vkladem do katastru nemovitostí a k nabytí vlastnického práva k ostatním věcem došlo účinností smlouvy. Občanský zákoník se přiklonil k opačnému řešení, kdy jeho cílem je, aby koupi obchodního závodu došlo ke změně ve vlastnictví závodu jako organizovanému celku v jeden okamžik (srov. důvodová zpráva). Vlastnické právo k nemovitostem, které tvoří obchodní závod, tak kupující nabývá k okamžiku, kdy nabytí vlastnické právo k obchodnímu závodu jako celku. Vzhledem k tomu, že zákon výslovně nestanoví pro nabytí vlastnictví k obchodnímu závodu či k nemovitostem zapsaným v katastru nemovitostí, které jej tvoří, podmínku zápisu do katastru nemovitostí, má vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí v případě nemovitostí zapsaných v katastru nemovitostí náležejících k obchodnímu závodu deklaratorní povahu. Na tomto závěru nemůže nic změnit ustanovení § 2180 odst. 3 NOZ, které se odvolává na povinnost zapsat práva k věcem podle jiných předpisů. Tím je třeba ve vztahu k nemovitostem zapsaným v katastru nemovitostí rozumět povinnost vlastníka takové nemovitosti zahájit řízení o provedení vkladu vlastnického práva k nim do 30 dní ode dne, kdy ke změně vlastnictví konkrétní zapsané nemovitosti došlo.²⁸

V případě, že je obchodní závod předmětem vkladu do obchodní korporace podle § 15 a násl. ZOK, uplatní se rovněž výše uvedený právní závěr. V případě vkladu obchodního závodu jde o nepeněžitý vklad, jehož předmětem je obchodní závod opět jako celek. Zákon o obchodních korporacích pro případ, že nepeněžitým vkladem je obchodní závod, stanoví podle § 21, že předmět vkladu je vnesen účinností smlouvy o vkladu a že se na smlouvu o vkladu použijí přiměřeně ustanovení občanského zákoníku o koupi, tj. i zvláštní ustanovení o koupi obchodního závodu. Podle § 25 odst. 1 ZOK obchodní korporace nabývá vlastnické právo k předmětu vkladu vnesenému před jejím vznikem okamžikem svého vzniku. Je-li obchodní závod vnesen před vznikem obchodní korporace, tj. v souvislosti se založením obchodní korporace, nabude obchodní korporace vlastnické právo k němu okamžikem svého vzniku. Ustanovení § 25 odst. 1 ZOK je ve vztahu speciality k § 2180 odst. 1 a 2 NOZ.

Je-li obchodní závod předmětem vkladu po vzniku obchodní korporace, uplatní se plně § 2180 odst. 1 NOZ v návaznosti na § 21 odst. 1 ZOK a obchodní korporace nabude vlastnické právo k obchodnímu závodu zveřejněním údaje o uložení smlouvy o vkladu do její sbírky listin.

Ustanovení § 25 odst. 2 ZOK upravující nabývání vlastnictví k nemovitostem zapsaným v katastru nemovitostí se pro obchodní závod neuplatní. I v případě vkladu vlastnického práva k nemovitostem zapsaným v katastru nemovitostí, které náležejí k obchodnímu závodu vnesenému do obchodní korporace jako předmět vkladu, jde tudíž o deklaratorní zápis vlastnického práva do katastru nemovitostí, protože konstitutivní charakter zápisu je dán jen v těch případech, kdy vkládané nemovitosti zapsané v katastru nemovitostí nejsou vkládány jako součást obchodního závodu.

Pokud se tedy vrátím k původní otázce, kdo nese daň z nemovitých věcí v případě vkladu či koupě obchodního závodu (popř. přeměny s rozhodným dnem k 1. 1. kalendářního roku), je nutné

26 http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Stanovisko_24.pdf

27 § 2180 odst. 1 NOZ

28 § 37 odst. 1 písm. d) KZ

si v první řadě odpovědět na otázku, kdo je poplatníkem daně z nemovitých věcí.

ZoDzNV je svou podstatou a přístupem velmi formalizovaný. Jak již bylo uvedeno výše, poplatníkem je vlastník k 1. 1. kalendářního roku. Z výše uvedeného stanoviska lze tedy jednoduše dovodit, že vlastníkem (a tedy i poplatníkem DzNV) by měl být prodávající/vkladatel, neboť vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí v případě nemovitostí zapsaných v katastru nemovitostí náležejících k obchodnímu závodu má pouze deklaratorní povahu, resp. k nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu dochází zveřejněním údaje o uložení smlouvy o vkladu do její sbírky listin. Pokud k této skutečnosti dojde před 1. 1., bude k tomuto datu a dále do budoucna poplatníkem jen nabyvatel (nástupnická společnost apod.).

S obdobnými názory se lze setkat i ze strany správců daně²⁹ a dále také dle mých praktických zkušeností i v rámci nastavení fungování jejich programového vybavení (ADIS).

Soudní praxe

V nesouladu s těmito výše popsányými názory jsou však závěry některých soudních rozhodnutí vydané k dané problematice. Například lze zmínit závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu³⁰, kde předmětem sporu byla otázka přechodu vlastnického práva k zásobám v případě vkladu podniku fyzickou osobou do nově vzniklé právnické osoby, která byla zapsána do obchodního rejstříku k 1. 1. 2005. Jádrem sporu pak bylo, zda vlastnické právo přešlo 1. 1. 2005 (jak uváděl správce

daně), anebo u fyzické osoby došlo k pozbytí vlastnického práva k 31. 12. 2004 24:00 hod. a k nabytí vlastnického práva u společnosti pak 1. 1. 2005 k 00:00 hod., jak uváděl daňový subjekt. Nejvyšší správní soud se jednoznačně přiklonil k závěru, že k pozbytí a nabytí vlastnického práva došlo v jeden okamžik a tím je 1. 1. 2005. Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že popsany mylný názor stěžovatele je založen:

„... na špatném pojmání astronomického stanovení délky kalendářního dne, který má 24 hodin neboli 86 400 sekund. Jako neexistuje rok 0, též z astronomického hlediska neexistuje čas 00:00 hodin. Časový údaj 00:00 hodin není samostatnou nultou vteřinou totožnou s poslední vteřinou předešlého dne, pak by totiž měl kalendářní den 24 hodin a 1 sekundu neboli 86 401 sekund. Z astronomického hlediska začíná nový den „hodnotou, tedy nějakým byť sebemenším zlomkem sekundy (např. 0 h 0 minut 0,001 sekundy), a tento časový okamžik již samozřejmě není součástí předcházejícího dne...“

A dále pak uzavřel, že výklad daňového subjektu by vedl k tomu, že po určitou dobu by věc nebyla nikoho (*res nullius*), což není možné. Taková interpretace, která popírá teorii derivativního nabývání vlastnictví, je tedy zcela nepřijatelná. 

29 Časopis Účetnictví 2/2013, str. 42–46, názor Ing. Miroslav Kopřiva (FÚ ve Svitavách) „Povinnost podat daňová tvrzení při zániku právnické osoby bez likvidace“

30 1 Afs 108/2012-36, III. ÚS 2334/13 (obdobně 1 Afs 107/2012-36 a III. ÚS 2411/13)