

LABUTÍ PÍSEŇ DANĚ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ¹

RADIM BOHÁČ²

Abstract: **The Swan Song of the Real Estate Acquisition Tax**

The Real Estate Acquisition Tax and its predecessor, the Real Estate Transfer Tax, are no longer part of the Czech tax system. The aim of the article is to evaluate the theoretical classification of these taxes within the Czech tax system, in terms of the division of taxes into direct and indirect taxes. The author concludes that the Real Estate Acquisition Tax and the Real Estate Transfer Tax were indirect taxes.

Keywords: real estate acquisition tax; real estate transfer tax; direct tax; indirect tax

Klíčová slova: daň z nabytí nemovitých věcí; daň z převodu nemovitostí; přímá daň, nepřímá daň

DOI: 10.14712/23366478.2022.42

ÚVOD

Myslím si, že není nutné vysvětlovat, co znamená slovní spojení „labutí píseň“, neboť jde o slovní spojení všeobecně známé. Tento článek je o labutí písni daně z nabytí nemovitých věcí, která byla zrušena během koronavirové pandemie a již není součástí české daňové soustavy.³

Cílem tohoto článku však není obhajovat existenci nebo neexistenci daně z nabytí nemovitých věcí jako součásti české daňové soustavy, ale s určitým časovým odstupem zhodnotit teoretické zařazení daně z nabytí nemovitých věcí, resp. její předchůdkyně daně z převodu nemovitostí, v rámci české daňové soustavy, a to z hlediska rozdělení daní na daně přímé a nepřímé. Jde tedy o zodpovězení otázek, jaký byl charakter těchto daní. Šlo o daně přímé nebo nepřímé? Lze vyslovit hypotézu, že odpověď na tyto otázky nebude jednoznačná.

¹ Tento článek byl vytvořen v rámci programu Cooperatio/Laws realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v roce 2022.

² Autor je děkanem a vedoucím katedry finančního práva a finanční vědy na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, specializuje se na daňové, rozpočtové a dotační právo.

³ Stalo se tak zákonem č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

V první části článku velmi stručně popíši právní úpravu daně z nabytí nemovitých věcí a daně z převodu nemovitostí. Cílem není detailní popis, ale vypíchnutí pouze klíčových konstrukčních prvků těchto daní důležitých pro jejich zařazení jako daní přímých nebo nepřímých. Teoretická východiska členění daní na daně přímé a nepřímé budou rozebrána ve druhé části článku. Obecné vymezení daní přímých a nepřímých je totiž nezbytnou podmínkou pro klasifikaci daně z nabytí nemovitých věcí a daně z převodu nemovitostí jako přímých nebo nepřímých daní. V dalších dvou částech článku se budu zabývat charakterem daně z převodu nemovitostí a daně z nabytí nemovitých věcí s cílem posoudit tyto daně jako daně přímé nebo nepřímé.

Článek je zpracován kvalitativní metodou s tím, že jsou v něm použity zejména metody deskripce, analýzy a dedukce. Pokud jde o zdroje, je použita odborná literatura, internetové zdroje a relevantní právní předpisy a judikatura.

1. PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ A DANĚ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

Podstatu a charakter každé daně vystihuje kromě jejího názvu zejména předmět daně, důležitým konstrukčním prvkem je také subjekt daně. Proto v této části článku stručně popíši právní úpravu předmětu a subjektu daně z nabytí nemovitých věcí, resp. nejprve předmětu a subjektu daně z převodu nemovitostí.

Daň z převodu nemovitostí byla součástí české daňové soustavy od roku 1993 do konce roku 2013.⁴ Podle § 9 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí byl předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.⁵

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí byl podle § 8 odst. 1 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí zásadně převodce (prodávající). Nabyvatel byl poplatníkem, šlo-li o zvláštní způsoby pozbytí a nabytí nemovitostí, a to při výkonu rozhodnutí nebo exekuci, vyvlastnění, vydržení, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo ve veřejné dražbě anebo na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, v souvislosti s postoupením pohledávky, při zrušení právnické osoby bez likvidace nebo při rozdělení likvidačního zůstatku při zrušení právnické osoby s likvidací. V případech, že poplatníkem byl převodce, nabyvatel byl ručitelem. Konečně převodce i nabyvatel byli poplatníky oba, šlo-li o výměnu nemovitostí.

Daň z nabytí nemovitých věcí byla součástí české daňové soustavy od roku 2014 do roku 2020.⁶ Podle § 2 odst. 1 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí bylo předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k taxativně vyjmenovaným nemovitým věcem.⁷

⁴ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ Zvláštní pravidla platila pro zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem, odstoupení od smlouvy, zajišťovacího převodu práva, směny nemovitostí a vyvlastnění.

⁶ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Zvláštní pravidla platila pro nabytí vlastnického práva k inženýrské síti nebo spoluvlastnickému podílu na ní, při zajišťovacím převodu práva, při úplatném postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem

Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí byl podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí bez výjimky nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.

2. PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ DANĚ

Každý patrně ví, že daň z příjmů fyzických osob je přímou daní a daň z přidané hodnoty nepřímou daní. Mnohem složitější ale už je to se samotným definováním, co je to přímá daň a co je nepřímá daň. Je třeba zdůraznit, že skutečnost, zda určitá daň je daní přímou nebo nepřímou, není jen teoretickou otázkou, ale v rámci Evropské unie i ryze praktickou otázkou, a to s ohledem na znění Smlouvy o fungování Evropské unie, která umožňuje harmonizaci právních předpisů členských států pouze v oblasti nepřímých daní.⁸

Obecné mezinárodní vnímání pojmů přímá a nepřímá daň je dobře patrné z internetové příručky „Understanding Taxes“ amerického federálního správce daní „Internal Revenue Service“. Ten v ní uvádí, že přímá daň je taková, kterou daňový poplatník platí přímo státu, a takovou daň nelze přenášet na jiné osoby. Naproti tomu nepřímou daň lze přenést na jinou osobu nebo skupinu.⁹

Tipke uvádí, že v případě přímých daní jsou daňový dlužník a poplatník totožní, zatímco nepřímé daně jsou přenášeny z daňového dlužníka na jiného poplatníka. Obecně pak podle Tipkeho platí, že daně z příjmů a majetku jsou přímé daně, které se nepřenášejí, a daně z užívání příjmu a majetku jsou nepřímé daně, které se započítávají do ceny zboží podléhajícího těmto daním. Zároveň ale dodává, že v závislosti na trhu však může být jakákoli daň přenesena.¹⁰

V publikaci „Teorie finančního práva a finanční vědy“ jsem uvedl, že: „*Nahlíženo na toto členění kategorií příjmu jsou přímé daně ty, které zdaňují příjem při jeho vzniku, a nepřímé ty, které zdaňují příjem při jeho spotřebě. Z hlediska daňového subjektu přímé daně hradí ten, kdo ekonomicky daň nese, nepřímé daně hradí někdo jiný než ten, kdo ekonomicky daň nese, a hrazení daně na toho, kdo daň ekonomicky nese, přenáší prostřednictvím ceny za poskytnuté zboží nebo služby.*“¹¹

Kubátová a zcela identicky Hrubá Smržová (Jánošíková) uvádí, že daně přímé „*platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt*“, a u daní nepřímých „*se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt*“.^{12, 13} Zároveň ale Kubátová do-

práva a v případě zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více nemovitým věcem, jejichž spoluvlastníci jsou totožní.

⁸ Viz čl. 113 Smlouvy o fungování Evropské unie.

⁹ Theme 4: What Is Taxed and Why Lesson 4: Direct and Indirect Taxes. In: *irs.gov* [online]. 2022 [cit. 2022-07-15]. Dostupné na: https://apps.irs.gov/app/understandingTaxes/student/whys_thm04_les04.jsp.

¹⁰ TIPKE, K. a kol. *Steuerrecht*. 20. zcela přepr. vyd. Köln: Schmidt, 2010, s. 190–191.

¹¹ BOHÁČ, R. – KARFÍKOVÁ, M. *Daňové právo*. In: KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 146.

¹² KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. aktual. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 20.

¹³ JÁNOŠÍKOVÁ, P. – MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, s. 301 a 302.

dává, že teoreticky u každé daně existuje možnost přesunu daně na jiný subjekt, a proto je možné sporné zařazení daně z příjmů právnických osob mezi daně přímé.

Radvan konstatuje, že daně přímé jsou „přímo vyměřeny každému poplatníkovi bezprostředně podle jeho důchodové či majetkové situace, jsou adresné, většinou přihlížejí k majetkové situaci poplatníka, který je sám vypočítává a odvádí, zná jejich hodnotu“, a daně nepřímé „jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb apod., nezohledňují osobní situaci poplatníka, jsou neadresné“.¹⁴

Velmi detailně rozebírá členění daní na daně přímé a nepřímé Babčák. Uvádí, že přímé daně jsou ty, u kterých je poplatník totožný s „destinátorem dane“, a nepřímé ty, u kterých jde o rozdílné osoby. Přímé daně nemohou nebo nemusí být přenesené na jiný subjekt, zatímco nepřímé daně jsou určeny pro přenos daňové povinnosti s tím, že doplňuje, že přenos může mít buď zákonný charakter, nebo faktický charakter.¹⁵

Z výše uvedených definic lze vypočítat tyto znaky přímých a nepřímých daní, na kterých se shoduje většina autorů:

- 1) přímé daně jsou ty, které zdaňují příjem při jeho vzniku, příp. majetek, a nepřímé ty, které zdaňují příjem při jeho spotřebě,
- 2) přímé daně nelze přenést na jiný subjekt, zatímco nepřímé ano, a to typicky prostřednictvím ceny za zboží nebo službu.

Na základě těchto znaků se v následujících částech pokusím zhodnotit, zda daň z nabytí nemovitých věcí a daň z převodu nemovitostí byly daně přímé nebo nepřímé.

3. CHARAKTER DANĚ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

Pokud jde o teorii finančního práva, tak pražská učebnice finančního práva z roku 2012 řadila daň z převodu nemovitostí do kategorie přímých daní majetkového typu.¹⁶ Brněnská učebnice finančního práva a finanční správy z roku 2004 uvádí, že daň z převodu nemovitostí je typickou majetkovou daní a patří do kategorie převodních daní.¹⁷ Radvan řadí daň z převodu nemovitostí do skupiny přímých majetkových daní z kapitálových transakcí.¹⁸

Pokud jde o ekonomické publikace, tak Kubátová řadí daň z převodu nemovitostí mezi daně z kapitálových transferů, výslovnému zařazení této daně mezi daně majetkové nebo označení této daně jako přímé nebo nepřímé se vyhýbá.¹⁹ Naproti tomu Peková zcela jednoznačně zařazuje daň z převodu nemovitostí do kategorie daní majetkových, které řadí do daní přímých.²⁰

¹⁴ RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa: berní právo*. Brno: Doplněk, Masarykova univerzita, 2008, s. 353.

¹⁵ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2010, s. 28–29.

¹⁶ BAKEŠ, M. – KARFÍKOVÁ, M. – KOTÁB, P. – MARKOVÁ, H. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 165.

¹⁷ MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa: 2. díl*. Brno: Masarykova Univerzita, 2004, s. 222.

¹⁸ RADVAN, c. d., s. 353.

¹⁹ KUBÁTOVÁ, c. d., s. 253.

²⁰ PEKOVÁ, J. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2008, s. 317.

K tomu je třeba doplnit, že ústavnost daně z převodu nemovitostí posuzoval v roce 2009 Ústavní soud, který ale v odůvodnění nálezu, kterým neshledal právní úpravu této daně protiústavní, pouze k jejímu charakteru uvádí, že jde o daň převodní.²¹

Z uvedeného přehledu je patrné, že daň z převodu nemovitostí jako daň převodní byla nejčastěji řazena mezi přímé majetkové daně. Nicméně někteří autoři se výslovnému zařazení daně z převodu nemovitostí jako daně přímé nebo nepřímé vyhýbali.

O tom, že zařazení daně z převodu nemovitostí nebylo zcela jasné, svědčí i zařazení této daně v databázi Evropské komise „Taxes in Europe“,²² kde v přehledu je uvedeno, že šlo o jinou přímou daň (*other direct tax*), nicméně po rozkliku je uvedeno jiná nepřímá daň (*other indirect tax*).

Byla tedy daň z převodu nemovitostí daní přímou (majetkovou převodní) nebo daní nepřímou? Jak jsem uvedl výše, prvním znakem přímé daně je, že zdaňuje příjem při jeho vzniku, příp. majetek, nepřímá daň zdaňuje příjem při jeho spotřebě.

Nejprve budu nahlížet na daň z převodu nemovitostí kategorií příjmu. Ve většině případů byl poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce, tj. ten, který obdržel příjem v peněžní nebo nepeněžní formě od nabyvatele za převáděnou nemovitou věc. Lze tvrdit, že z tohoto příjmu pak fakticky hradil daň z převodu nemovitostí, tj. z pohledu poplatníka daň zdaňovala příjem tohoto poplatníka při jeho vzniku. To by svědčilo závěru, že daň z převodu nemovitostí byla daní přímou. Ovšem budu-li hledět na daň z převodu nemovitostí prostřednictvím nabyvatele nemovité věci (který byl ve specifických případech dokonce poplatníkem této daně), tak je možné z hlediska kategorie příjmu tvrdit, že daň zdaňovala příjem nabyvatele při jeho spotřebě, neboť šlo o příjem, který nabyvateli vznikl v minulosti, a tento nabyvatel spotřeboval tento příjem při nabytí nemovité věci. Z tohoto pohledu by daň z převodu nemovitostí mohla být klasifikována jako daň nepřímá.

Vzniká tak otázka, podle koho má být klasifikována daň, podle převodce nebo nabyvatele? Ačkoliv se nabízí odpověď, že tomu má být podle převodce, protože byl poplatníkem daně, domnívám se, že takto jednoznačná odpověď není, protože podle mého názoru je třeba při hledání odpovědi na uvedenou otázku zohledňovat nikoliv primárně subjekt daně, ale zejména její předmět. Předmětem daně z převodu nemovitostí totiž nebyl příjem, jako je tomu u daní z příjmů (který se zdaňuje při jeho vzniku), ale transakce, do níž vstupuje příjem, který již byl při vzniku zdaněn a je nyní spotřebováván. Proto se kloním k tomu, že daň z převodu nemovitostí by měla být klasifikována z tohoto hlediska spíše jako daň nepřímá.

Z hlediska kategorie majetku není možné tvrdit, že daň z převodu nemovitostí byla daní, která by zdaňovala majetek, předmětem daně byla určitá dispozice s majetkem, převod nebo přechod vlastnického práva k majetku. Daň z převodu nemovitostí tak podle mého názoru nebyla daní přímou majetkovou, neboť jejím předmětem nebyl majetek, jako je tomu například u daně z nemovitých věcí, která je typickou přímou majetkovou daní.

²¹ Nález Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, ze dne 21. dubna 2009.

²² TEDB – “Taxes in Europe” database. In: *taxation-customs.ec.europa.eu* [online]. 2022 [cit. 2022-07-18]. Dostupné na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/online-services/online-services-and-databases-taxation/tedb-taxes-europe-database_cs.

Podle druhého kritéria pro rozlišování daní přímých a nepřímých platí, že přímé daně nelze přenést na jiný subjekt, zatímco nepřímé ano, a to prostřednictvím ceny za zboží nebo službu. Převodce, který byl ve většině případů poplatníkem daně z převodu nemovitostí, mohl velmi snadno přenést tuto daň na nabyvatele, a to prostřednictvím ceny za převáděnou nemovitou věc. Dokladem toho, že se tak ekonomicky skutečně dělo, byly případy, kdy daň byla hrazena z advokátní nebo notářské úschovy z peněžních prostředků, které do ní vložil nabyvatel, který si tímto způsobem zajišťoval, aby daň z převodu nemovitostí byla převodcem zaplacená. Na druhou stranu přenos daně na nabyvatele nebyl povinností převodce, ani tato daň nebyla obligatorně součástí kupní ceny za převáděnou nemovitou věc. Nicméně je třeba upozornit na názor Babčáka,²³ že přenos nemusí mít zákonný charakter, ale postačí faktický přenos. Z tohoto pohledu by tak bylo možné klasifikovat daň z převodu nemovitostí spíše jako daň nepřímou.

Na základě výše uvedeného tak docházím k překvapivému závěru, že daň z převodu nemovitostí bylo možné klasifikovat spíše jako daň nepřímou než přímou daň majetkovou nebo důchodovou.

4. CHARAKTER DANĚ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ

Pokud jde o odborné publikace, v publikaci „Teorie finančního práva a finanční vědy“ autorů z pražské právnické fakulty ohledně charakteru daně z nabytí nemovitých věcí jsem uvedl, že její zařazení do kategorie přímá nebo nepřímá daň je sporné, že častěji je řazena mezi daně přímé, ale má i některé vlastnosti typické pro nepřímé daně.²⁴ Naproti tomu plzeňsko-brněnská učebnice finančního a daňového práva řadí daň z nabytí nemovitých věcí jednoznačně mezi přímé majetkové daně.²⁵ Obdobně Marková uvádí, že daň z nabytí nemovitých věcí „se řadí mezi daně přímé, konkrétně jde o daň přímou majetkovou“,²⁶ a stejně tak činí Radvan.²⁷

Z uvedeného přehledu je zřejmé, že řada autorů i v případě daně z nabytí nemovitých věcí setrvala na její klasifikaci shodně s daní z převodu nemovitostí, a to jako daň přímé majetkové. I u daně z nabytí nemovitých věcí jsou však zmiňovány nejednoznačnosti ohledně jejího zařazení mezi daně přímé nebo nepřímé.

Stejně jako v případě daně z převodu nemovitostí je možné i v případě daně z nabytí nemovitých věcí zmínit zařazení této daně v databázi Evropské komise „Taxes in Europe“,²⁸ kde je u této daně uvedeno, že šlo o jinou nepřímou daň (*other indirect tax*).²⁹

²³ BABČÁK, c. d., s. 28–29.

²⁴ BOHÁČ – KARFÍKOVÁ, c. d., s. 146.

²⁵ JÁNOŠÍKOVÁ – MRKÝVKA, c. d., s. 304.

²⁶ MARKOVÁ, H. Daň z nabytí nemovitých věcí. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*. 2013, Vol. LIX, č. 3, s. 59–66.

²⁷ RADVAN, M. – PAPAVALASILEVSKÁ, S. Abolition of Tax on Acquisition of Immovable Property: a Tool to Suppress the Negative Consequences of Covid-19 or a Politicum? *Public Governance, Administration and Finances*. 2020, Vol. 5, No. 2, s. 45–57.

²⁸ TEDB – “Taxes in Europe” database.

²⁹ Indirect taxes – Other Indirect. In: *taxation-customs.ec.europa.eu* [online]. 2022 [cit. 2022-07-20]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxDetails.html?id=109/1609455600.

Byla tedy daň z nabytí nemovitých věcí daní přímou (majetkovou převodní) nebo daní nepřímou? Znakem přímé daně je, že zdaňuje příjem při jeho vzniku, příp. majetek, nepřímá daň zdaňuje příjem při jeho spotřebě.

Stejně jako v případě daně z převodu nemovitostí budu nejprve nahlížet na daň z nabytí nemovitých věcí kategorií příjmu. Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí byl ve všech případech nabyvatel. Z jeho pohledu daň zdaňovala příjem při jeho spotřebě, neboť šlo o příjem, který nabyvateli vznikl v minulosti a nabytím nemovité věci byl tento příjem spotřebován. Nicméně i v případě daně z nabytí nemovitých věcí platí, že je třeba primárně zohledňovat předmět daně, tj. v tomto případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci, a nikoliv příjem nebo majetek. Z tohoto pohledu jde o transakci, do níž vstupuje příjem, který již byl při vzniku zdaněn, a je nyní spotřebováván. Z tohoto pohledu byla daň z nabytí nemovitých věcí daní nepřímou.

Z hlediska kategorie majetku není možné tvrdit, že daň z nabytí nemovitých věcí byla daní, která by zdaňovala majetek, předmětem daně byla určitá dispozice s majetkem, nabytí vlastnického práva k majetku. Daň z nabytí nemovitých věcí tak podle mého názoru nebyla daní přímou majetkovou, neboť jejím předmětem nebyl majetek, jako je tomu například u daně z nemovitých věcí, která je typickou přímou majetkovou daní.

Podle druhého kritéria pro rozlišování daní přímých a nepřímých platí, že přímé daně nelze přenést na jiný subjekt, zatímco nepřímé ano, a to prostřednictvím ceny za zboží nebo službu.

Nabyvatel jako poplatník daně z převodu nemovitých věcí daň z nabytí nemovitých věcí na nikoho nepřenašel, byl tím, kdo daň ekonomicky nese. Z hlediska tohoto kritéria by tedy daň z nabytí nemovitých věcí byla spíše daní přímou. Nicméně je třeba upozornit na to, že situace, kdy nabyvatel hradí daň z nabytí nemovitých věcí za transakci spočívající v nabytí nemovité věci, je velmi obdobná případům přenosu daňové povinnosti (*reverse charge*) u daně z přidané hodnoty.³⁰ V případě přenosu daňové povinnosti nehradí příjemce zdanitelného plnění daň z přidané hodnoty v ceně za zboží nebo službu poskytovateli zdanitelného plnění, ale přímo ji hradí správci daně, a tato daň tak není obsažena v ceně za toto zdanitelné plnění. Situace v případě daně z nabytí nemovitých věcí hrazené nabyvatelem je velmi podobná, protože nabyvatel nehradí fakticky tuto daň převodci (jak tomu bylo u daně z převodu nemovitostí), ale přímo správci daně. To může být argument pro to, aby i daň z nabytí nemovitých věcí z tohoto hlediska byla považována za daň nepřímou, stejně jako je tomu u daně z přidané hodnoty.

I v případě daně z nabytí nemovitých věcí tak na základě výše uvedeného docházím k závěru, že tuto daň bylo možné klasifikovat jako daň nepřímou, i když tento závěr není tak zřejmý jako v případě daně z převodu nemovitostí.

³⁰ Viz § 92a a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

ZÁVĚR

Je třeba si uvědomit, že daň z převodu nemovitostí a daň z nabytí nemovitých věcí zdaňovaly stejné transakce, tj. pozbytí a nabytí nemovitých věcí, resp. vlastnického práva k nim. Tyto daně se lišily zejména tím, co bylo explicitně označeno jako jejich předmět a kdo byl jejich poplatníkem. Ovšem jejich podstata byla stejná, shodné bylo, že předmětem obou těchto daní byla určitá transakce s nemovitou věcí označená jako převod, přechod nebo nabytí nemovité věci, resp. vlastnického práva k ní, nikoliv však příjem nebo majetek. Z tohoto důvodu se domnívám, že obě daně měly být klasifikovány buď jako daně přímé, nebo daně nepřímé.

Daň z převodu nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí neměly charakter daně z příjmů nebo daně z nemovitých věcí, tj. typických přímých daní důchodového nebo majetkového typu. Pokud šlo o daně přímé, pak jediné o daně ostatní, jiné než důchodové nebo majetkové. Je však otázkou, zda taková kategorie daní vůbec existuje a existovat má.³¹

Tvrzení, že daň z nabytí nemovitých věcí a daň z převodu nemovitostí byly nepřímé daně, je možná příliš troufalé. Patrně řada odborníků nebude s tímto závěrem souhlasit. Nicméně jsem přesvědčen, že jsem vnesl dostatek argumentů pro to, proč tyto daně jako nepřímé být klasifikovány mohly.

Za nejproblematictější považuji charakter daně z nabytí nemovitých věcí z hlediska přenosu daňového břemene, kde je třeba přiznat, že k žádnému přenosu z jedné osoby na jinou nedochází, a to svědčí ve prospěch argumentu, že šlo o daň přímou. Domnívám se však, že lze najít argumenty pro to, že jde pouze o jiný způsob placení nepřímé daně, který se svým charakterem blíží placení přímé daně obdobně, jako je tomu u režimu přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty, která je typickou nepřímou daní. Nicméně se tak potvrzuje hypotéza, že zařazení daně z nabytí nemovitých věcí a daně z převodu nemovitostí mezi přímé nebo nepřímé daně není zcela jednoznačné.

Skutečnost, že daň z převodu nemovitostí a daň z nabytí nemovitých věcí měly charakter nepřímých daní, nic nezmění na tom, že již nejsou součástí české daňové soustavy. V případě, že by však zákonodárce uvažoval o znovuzavedení takové nebo obdobné daně, jsem přesvědčen, že by měl velmi dobře zvažovat, jaký má charakter. Charakter daně jako daně přímé nebo nepřímé je totiž například důvodem pro označení subjektu daně jako poplatníka nebo plátce a zejména, jak jsem již uvedl výše, nepřímé daně mohou být předmětem harmonizačních snah Evropské unie. Pokud však žádná obdobná daň v budoucnu zaváděna nebude, je možné pouze „zpívat“ tuto a další labutí písni daně z nabytí nemovitých věcí, resp. daně z převodu nemovitostí.

prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
bohac@prf.cuni.cz
ORCID: 0000-0003-4496-4699
Researcher ID: E-7658-2019
Scopus ID: 57190442375

³¹ Polemika o tom by však přesahovala cíl tohoto článku.