

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

**Zákonné opatření Senátu č. 340/2014 Sb.,
o dani z nabytí nemovitých věcí**

Bc. Eva Ferebauerová

Diplomová práce

2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Eva Ferebauerová**
Osobní číslo: **E13093**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Ekonomika veřejného sektoru**
Název tématu: **Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování:

Cílem práce bude provést analýzu změn nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, který nahradil zákon o dani z převodu nemovitosti. Bude provedeno zhodnocení parametrů daně s důrazem na stanovení základu daně a administrativní náročnosti včetně jejich dopadů na poplatníka a správce daně. V případě identifikace problémů návrh na jejich odstranění.

Osnova:

- Teoretické aspekty převodových daní a jejich vliv na rozpočet.
- Komparace daně z převodu nemovitostí a daně z nabytí nemovitých daní.
- Řešené problémy daně z nabytí nemovitých věcí.
- Zhodnocení přínosů daně z nabytí nemovitých věcí.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 50 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ČERNOHORSKÝ, Jan a Petr TEPLÝ. Základy financí. 1. vyd. Praha: Grada, 2011, 304 s. Praktik. ISBN 978-80-247-3669-3.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika: daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, zdanění výnosů z majetku. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

MUSGRAVE, Richard A a Peggy B MUSGRAVE. Public finance in theory and practice. 2d ed. New York: McGraw-Hill, 1976, xvi, 778 p. ISBN 00-704-4121-9.

STIGLITZ, Joseph E a Petr TEPLÝ. Economics of the public sector. 3rd ed. New York: W. W. Norton, c2000, xxiii, 823 p. Praktik. ISBN 03-939-6651-8.

RICHARD R. Almy. Property tax regimes in Europe. Un-Habitat, 2013, ISBN: 978-92-1-132565-2.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR. desáté aktualizované vydání. Praha 1: 1. VOX, 2010, sv. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-86324-86-9.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. František Sejkora

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce: 29. září 2014

Termín odevzdání diplomové práce: 30. dubna 2015

doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.

doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2014

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30. 3. 2015

Bc. Eva Ferebauerová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Františku Sejkorovi, Ph.D., za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování diplomové práce.

ANOTACE

Tato práce je věnována zákonnému opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, které nahradilo zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Analyzuje změny nového zákona, hodnotí přínosy a náklady nové právní úpravy. Zaměřuje se na administrativní zatížení poplatníka i správce daně a navrhuje úpravy pro novelu zákona.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z nabytí nemovitých věcí, správce daně, poplatník, srovnávací daňová hodnota, směrná hodnota, zjištěná cena, sjednaná cena, zvláštní cena

TITLE

The legal action Appeal no. 340/2014 Coll., Acquisition of immovable property tax

ANNOTATION

The thesis is dedicated to the legal action Appeal no. 340/2014 Coll., Acquisition of immovable property tax, which replaced the Act no. 357/1992 Coll., Inheritance Tax, Gift tax and Real estate transfer tax. It's analysing the change of the new act, evaluating contributions and costs of the new legislation. It's focused on the administrative burden on the taxpayer and the tax administrator. It suggests adjustments for the amendment of the Act.

KEYWORDS

acquisition of immovable property tax, tax administrator, taxpayer, comparative tax value, guideline value, observed price, agreed price, special price

OBSAH

ÚVOD	11
1 DANĚ V ČESKÉ REPUBLICE	12
1.1 DEFINICE DANĚ.....	12
1.2 FUNKCE DANÍ.....	13
1.3 DAŇOVÝ SYSTÉM.....	14
2 TRANSFEROVÉ DANĚ	16
2.1 FUNKCE TRANSFEROVÝCH DANÍ	16
2.2 DAŇOVÁ EFEKTIVNOST	18
2.2.1 Administrativní náklady.....	18
2.2.2 Nadměrné daňové břemeno	19
3 DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ	21
3.1 POPLATNÍK	21
3.2 PŘEDMĚT DANĚ.....	21
3.3 ZÁKLAD DANĚ A SAZBA	22
3.4 OSVOBOZENÍ OD DANĚ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ.....	23
3.5 INKASO DANĚ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ V ČR	24
3.6 PODÍL DANĚ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ NA CELKOVÉM DAŇOVÉM INKASU	25
3.7 DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EU	26
3.7.1 Německo	26
3.7.2 Polsko	26
3.7.3 Rakousko.....	27
3.7.4 Slovensko	27
4 ZÁKONNÉ OPATŘENÍ SENÁTU	28
4.1 POPLATNÍK DANĚ.....	28
4.2 PŘEDMĚT DANĚ.....	30
4.2.1 Pojmy předmětu daně	30
4.3 ZÁKLAD DANĚ	31
4.3.1 Srovnávací daňová hodnota	32
4.3.2 Směrná hodnota.....	33
4.3.3 Zjištěná cena.....	35
4.3.4 Sjednaná cena.....	35
4.3.5 Zvláštní cena.....	37
4.3.6 Určení nabývací hodnoty.....	37
4.3.7 Kombinace různých ocenění nabývaných nemovitých věcí.....	38
4.4 SPRÁVA DANĚ.....	39
4.4.1 Zvláštní ustanovení.....	39
5 ŘEŠENÉ PROBLÉMY ZOS	41
5.1 POPLATNÍK NABÝVATEL	41
5.1.1 Návrh na odstranění zatížení správce daně.....	43
5.1.2 Náklady a přínosy stanovení nabyvatele poplatníkem.....	44
5.2 OMEZOVÁNÍ ZNALECKÝCH POSUDKŮ.....	45
5.2.1 Přínosy a náklady přechodu na směrnou hodnotu	47
5.2.2 Příklad výpočtu hodnoty pozemku	49
5.3 SOLIDÁRNÍ DAŇOVÁ POVINNOST.....	58
5.3.1 Náklady a přínosy solidární daňové povinnosti.....	58
5.4 VĚCNÁ OSVOBOZENÍ.....	59
5.4.1 Přínosy osvobození u nových staveb.....	60
5.5 PŘEVODY Z VLASTNICTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY	60
5.5.1 Praxe zdanění převodů z České republiky	61
5.6 VKLADY DO ZÁKLADNÍHO KAPITÁLU OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI	61
5.6.1 Přínosy zrušení osvobození vkladů do základního kapitálu.....	61
5.7 SMĚNA NEMOVITÝCH VĚCÍ.....	63

5.7.1	<i>Zdanění směnné smlouvy v kombinaci s osvobozením</i>	65
5.7.2	<i>Zdanění směnné smlouvy s doplatkem v ZOS</i>	67
5.7.3	<i>Zdanění směnné smlouvy bez doplatku v ZOS</i>	70
5.7.4	<i>Porovnání směnné smlouvy bez doplatku a s doplatkem v ZOS</i>	70
5.7.5	<i>Přínosy a náklady směnné smlouvy</i>	71
5.8	ADMINISTRATIVNÍ OMEZENÍ ZATÍŽENÍ POPLATNÍKA	72
5.9	NÁVRH ZMĚN.....	72
ZÁVĚR		74
POUŽITÁ LITERATURA		76

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Daň z převodu nemovitostí v mil. Kč.....	24
Tabulka 2: Podíl daně z převodu nemovitostí na celkovém daňovém inkasu v ČR	25
Tabulka 3: Inkaso daně z převodu nemovitostí v Německu (v mil. EUR).....	26
Tabulka 4: Inkaso daně z převodu nemovitostí v Polsku (v mil. EUR)	26
Tabulka 5: Inkaso v mil. EUR	27
Tabulka 6: Počet převodů nemovitých věcí 2011- 2013	46
Tabulka 7: Náklady na ZNP 2011-2013 v Kč	48
Tabulka 8: Vklady do základního kapitálu v Královéhradeckém kraji	62
Tabulka 9: Nabytí rodinného domu s pozemkem, poplatník převodce/nabyvatel:	65
Tabulka 10: Nabytí bytu poplatníkem převodce/nabyvatel:.....	66
Tabulka 11: Směna v ZDDPN.....	67
Tabulka 12: Nabytí rodinného domu, poplatníkem převodce/nabyvatel	68
Tabulka 13: Nabytí bytu, poplatník převodce/nabyvatel.....	68
Tabulka 14: Nabytí rodinného domu, poplatníkem převodce/nabyvatel:	70
Tabulka 15: Nabytí bytu, poplatník převodce/nabyvatel:	70
Tabulka 16: Směna bez doplatku v ZOS	71
Tabulka 17: Směna s doplatkem v ZOS	71

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Nadměrné daňové břemeno.....	19
Graf 2: Nadměrné daňové břemeno při nulové elasticitě poptávky	20
Graf 3: Určení nabývací hodnoty	32
Graf 4: Stanovení základu daně.....	36
Graf 5: Postup určení nabývací hodnoty	38

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: pozemek č. 3139/5 v k. ú. Dlouhá Ves u Rychnova nad Kněžnou.....	49
Obrázek 2: určení směrné hodnoty	51
Obrázek 3: část územního plánu města Rychnov nad Kněžnou.....	52
Obrázek 4: Výpočet směrné hodnoty na webu Finanční správy	57

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DŘ	Daňový řád
EU	Evropská unie
FS	Finanční správa
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MF	Ministerstvo financí
NH	nabývací hodnota
NSS	Nejvyšší správní soud
NV	nemovitá věc
RD	rodinný dům
Sb.	Sbírka zákonů
SC	sjednaná cena
SH	směrná hodnota
SDH	srovnávací daňová hodnota
SJM	společné jmění manželů
ZDDPN	Zákon o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí
ZC	zjištěná cena
ZOS	Zákonné opatření Senátu č. 340/2014 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí

ÚVOD

Hospodářská existence státu spočívá na výběru daní, které jsou ukládány na základě zákona. Ten také stanovuje povinnost daně platit. Placení daní je tak zákonnou i morální povinností každého občana. Daňové příjmy tvoří jednu z nejvýznamnějších částí státního rozpočtu, z kterého stát poskytuje svým občanům určité veřejné statky a služby. Daně zajímají každého a pro nikoho, kdo je má platit, nejsou vítány.

Dne 1. ledna 2014 nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých, publikované ve Sbírce zákonů pod č. 340/2013 Sb. (dále jen „zákonné opatření Senátu“), které nahradilo zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Nová úprava daně z nabytí nemovitých věcí zaznamenala několik změn oproti předchozí úpravě daně z převodu nemovitostí. **Cílem diplomové práce je provést analýzu změn nového zákona, zhodnocení parametrů daně s důrazem na stanovení základu daně, administrativní náročnost včetně dopadů na poplatníka a správce daně.**

Úvodem bude pojednáno o otázkách spojených s daněmi obecně, jako je definice daně, základní funkce daní, daňový systém, hlavní daňové principy. Daň z převodu nemovitostí patří mezi daně transferové. Proto budou zmíněny funkce transferových daní se zaměřením na daň z převodu nemovitostí a daňovou efektivnost.

Z důvodu porovnání nového zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s daní z převodu nemovitostí budou popsány konstrukční prvky jednotlivých daní. Pro zhodnocení úlohy daní je důležité znát jejich inkaso, výtěžnost a podíl na celkových daňových příjmech. Proto bude provedena analýza výběru daně z převodu nemovitostí v České republice a přehled zdaňování převodů nemovitostí ve vybraných státech Evropské unie.

Stěžejní část, která se věnuje zákonnému opatření Senátu, bude postupně rozebírat změny, které nastaly účinností nového zákona. Jedním z hlavních cílů nové právní úpravy je zvýšení efektivnosti při výběru daní, snížení administrativního zatížení správce daně i poplatníků. V práci budou postupně hodnoceny přínosy, kterých bylo uvedenou změnou dosaženo s uvedením nákladů, které tato změna vyžádala.

V závěru bude uvedeno celkové zhodnocení přínosů zákonného opatření Senátu a doporučení pro novelizaci zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

1 DANĚ V ČESKÉ REPUBLICE

Daně se na území České republiky platí v různých formách již více než tisíc let. Prošly velkým vývojem od daní naturálních vybíraných dle potřeb panovníků až po dnešní podobu. Daněmi jsou obecně chápány daně v užším slova smyslu, tedy daně, které tvoří daňovou soustavu státu.

Zdanění se liší od ostatních peněžních transakcí tím, že její účastníci jsou nuceni se transferu účastnit. Nejde tedy o dobrovolnou směnu. Mezi důvody proč jsou příspěvky na obecně prospěšné statky povinné, patří např. problém černých pasažérů. Všichni členové společnosti si mohou polepšit, pokud dobrovolně svolí k povinnému placení daní, které vláda používá na financování veřejných statků. (Stiglitz, 1997, s. 455)

1.1 Definice daně

Daně dle Stiglitze (1997, s. 465) tvoří prakticky nezbytný základ jakékoliv formy organizování lidské společnosti. Pojem "daň" nás provází na každém kroku. Daně jsou ukládány na základě zákona a zákon stanovuje daně platit. Daň má význam ekonomický i právní. Literatura uvádí množství jejich definic, mezi které patří např.:

- "Daně jsou z právního hlediska platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Tato skutečnost se označuje jako nenávratnost daní na rozdíl od plateb nazývaných poplatky, které se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi." (Bakeš, 2009, s. 154)
- "Daň je povinná, zákonem stanovená platba, vybíraná státem, obcemi nebo jinými veřejnoprávními subjekty na úhradu veřejných potřeb, a to v předem určené výši a s předem určeným termínem splatnosti. Představuje transfer finančních prostředků od soukromého sektoru k veřejnému." (Kubátová, 2010, s. 15)
- "Daň představuje finanční vztah mezi oprávněným a povinným daňovým subjektem upravený zákonem, který je jedním z realizačních nástrojů hospodářské a sociální politiky státu." (Grůň, 2009)
- "Daň je povinná, dopředu zákonem stanovená částka, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomických subjektů. Daněmi se odebírají příjmy soukromému sektoru, aby se mohli stát příjmem veřejného

rozpočtu. Na rozdíl od půjček nemusí tyto příjmy vláda splácet." (Široký, 2003, s. 8)

- "Daň je platba do veřejného rozpočtu, která je povinná - její placení je dané zákonem, nenávratná - slouží k rozlišení od půjček, neekvivalentní - poplatník nemůže očekávat, že bude moci čerpat stejnou hodnotu v podobě veřejných statků, neúčelová - přesné využití finančních prostředků není dopředu známé. S ohledem na různé druhy daní je možné rozlišovat také otázku pravidelnosti a nepravidelnosti této platby." (Stejskal, 2008, s. 7-8)
- "Daň je povinná, zákonem uložená, neúčelová, neekvivalentní a nenávratná platba odváděná do veřejného rozpočtu." (Vančurová, Láchová, 2010, s. 9)

Neúčelovost znamená, že konkrétní zaplacená daň nebude využita na přesně určený veřejný výdaj, ale neplatí vždy. Např. výnos daně z nemovitých věcí je přidělován obcím, výnos daně silniční je přidělován Státnímu fondu dopravní infrastruktury ČR. Neekvivalencí se rozumí to, že částka odvedená subjektem do rozpočtu neodpovídá hodnotě veřejných statků a služeb subjektem spotřebovaných. Jednou zaplacená daň nemůže být nikdy subjektu vrácena, tj. nenávratnost. Daň je vymezena předmětem daně, zdaňovacím obdobím a osobami, které jsou povinny za určitých okolností daň platit, tedy daňovými poplatníky. Dále je nutno stanovit základ daně pro výpočet daňové povinnosti a sazbu daně. Za porušení povinnosti přiznat a zaplatit daň jsou zákonem stanoveny sankce ve formě pokut, penále a úroků z prodlení.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v § 2 říká, že předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu - vratka.

Daně jsou dnes nejrozšířenějším a nejvýnosnějším zdrojem veřejných financí.

1.2 Funkce daní

Daně plní základní funkce v hospodářské politice státu, jako veřejný sektor či veřejné finance. Jedná se o funkci fiskální, alokační, redistribuční, stimulační a stabilizační (Vančurová a Láchová, 2010, s. 11)

Funkce fiskální znamená, že daně plynou do veřejného rozpočtu, z něhož jsou pak financovány veřejné výdaje. Mezi tyto výdaje patří např. nákup veřejných statků a služeb, nebo výplata sociálních dávek.

Alokační funkce se uplatňuje tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Příčinou tržního selhání je existence veřejných statků, statků pod ochranou, externalit a nedokonalá konkurence. (Kubátová, 2010, s. 19) Jedná se např. o zájem státu na očkování obyvatel, na povinné školní docházce atd. Dle Černohorského (2011, s. 283) stát soustřeďuje finanční prostředky prostřednictvím výběru daní a rozmísťuje veřejné či smíšené statky tam, kde je to podle něj nejefektivnější, tzn. nejpotřebnější. Zisk není v případě veřejných financí hlavním kritériem.

"Redistribuční funkce daní má za úkol přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším. Odstraňuje rozdíly mezi jednotlivými sociálními skupinami." (Grúň, 2009, s. 152) Dle Černohorského (2011, s. 283) je cílem zajištění určitého existenčního minima pro domácnosti, které se dostaly do sociálně neúnosné finanční situace.

Stimulační funkce je dosaženo např. snížením daňové povinnosti za ekologické chování firem, nebo naopak sankcemi za nezodpovědné chování, např. vysoké zdanění u alkoholu a cigaret.

"Stabilizační funkce pomáhá zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability." (Kubátová, 2010, s. 19) Černohorský (2011, s. 283) uvádí, že „stabilizační funkce je důsledkem aktivní politiky vlády.“

1.3 Daňový systém

Souhrn daní vybíraných na daném území státu se nazývá daňový systém. Každá daň se v daňovém systému chová odlišně a jiným způsobem zajišťuje splnění požadavků kladených na daňový systém. Efektivní daňový systém je velmi obtížné sestavit, měl by být pružný a reagovat na vývoj ekonomiky. Daně a jejich výše mají velký vliv na chování daňových poplatníků a tím i na celou ekonomiku. Pokud jsou daňové sazby stanoveny vysoko, snaží se daňový poplatník často daním vyhýbat a vyvíjí velké úsilí, aby se daním vyhnul, než aby zvyšoval svůj příjem ke zdanění.

Požadavky na optimální daňový systém formuloval Joseph E. Stiglitz (1997, s. 460):

- ekonomická efektivnost: daňový systém by neměl bránit efektivní alokaci zdrojů
- administrativní jednoduchost: daňový systém by měl být relativně jednoduchý a snadno provozovatelný
- flexibilita: daňový systém by měl být schopný pružně reagovat na změny v ekonomických podmínkách

- jednoznačný vztah k politickému systému: daňový systém by měl všem občanům umožnit snadný přehled o tom, kolik a kam platí, aby výsledek odpovídal skutečným preferencím občanů
- spravedlnost: daňový systém by měl být spravedlivý při zdaňování různých skupin obyvatelstva

Daně dle Stiglitze (1997, s. 461) ovlivňují riskantnost podnikání investice do vědy a výzkumu a v dlouhodobém horizontu i tempo růstu celé ekonomiky. Daňový systém ovlivňuje podíl výdajů, které společnost vydává na bydlení a na vybavení domů, na délku studia, volbu povolání, počet hodin strávených v zaměstnání, rozsah úspor atd.

2 TRANSFEROVÉ DANĚ

Transferové daně jsou zařazovány mezi daně majetkové, placené nepravidelně. Daňovou povinnost u majetkových daní lze rozdělit na periodicky se opakující a na jednorázovou. Daně, které se opakují, zdaňují držbu a vlastnictví majetku a na druhou stranu daně, u kterých má poplatník jednorázovou daňovou povinnost, zdaňují bezplatné nabytí majetku nebo jeho prodej. (Peková, 1997, s. 32)

Majetkové daně placené nepravidelně se v ČR do roku 2014 členily na daň dědickou, darovací a daň z převodu nemovitostí. Byly upraveny zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Základním kritériem pro rozlišení transferových daní je posouzení, zda se jedná o úplatný či bezúplatný převod či přechod. (Andrlík, 2010, s. 20). U daně dědické a darovací se uplatňuje bezúplatnost, u daně z převodu nemovitostí pak úplatnost.

Peněžní prostředky získané výběrem transferových daní v České republice plynou do státního rozpočtu. Při posuzování výnosnosti daní je nutno zohlednit i náklady související s jejich výběrem. Základní daňovou zásadou je efektivnost, to znamená, že by tyto náklady měly být co nejnižší.

Od 1. ledna 2014 vstoupil v platnost zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Na tomto základě došlo i k reformě stávající úpravy transferových daní, která reagovala na jejich neefektivnost a na rekonstrukci soukromého práva. Bylo sjednoceno dosud platné obchodní právo a právo občanské. Došlo k odstranění tzv. dvoukolejnosti soukromoprávní úpravy. (BusinessInfo, ©1997-2015)

2.1 Funkce transferových daní

Daním jsou obecně připisovány, jak již bylo uvedeno, stejné funkce jako veřejnému sektoru. Distribuční funkce přináší změny v rozdělování bohatství a důchodů podle toho, co společnost považuje za spravedlivé. (Musgrave a Musgraevová, 1994, s. 6). Pokud trh nedokáže efektivně alokovat zdroje, uplatní se funkce alokační. Mezi zdroje selhání patří veřejné statky, nedokonalá konkurence, statky pod ochranou (paternalistické) a externality. Prostřednictvím funkce stabilizační by se měly zmírňovat cyklické výkyvy. Tato úloha je velmi diskutovanou a někteří ekonomové zastávají názor, že právě snaha po stabilizaci vede k nestabilitě. (Kubátová, 2010, s. 19). Nejstarší a nejdůležitější funkcí daní je získávání

finančních prostředků do veřejných rozpočtů. Jedná se o funkci fiskální, která je spjata se všemi předešlými. (Kubátová, 2010, s. 19)

Výhodou transferových daní je stabilita jejich výnosů, inkaso těchto daní je téměř nezávislé na hospodářském cyklu. Grůň (2009, s. 152-153) zdůrazňuje redistribuční funkci transferových daní, které dle něho snižují koncentraci majetku a tím zmenšují i nerovnosti mezi jednotlivými subjekty. Zmiňuje i funkci stimulační, kdy transferové daně nutí poplatníky k získávání prostředků na jejich zaplacení. Tyto funkce jsou z důvodu existence mnoha daňových osvobození oslabeny.

V nálezu Ústavního soudu k ústavnosti daně z převodu nemovitostí ze dne 21. 4. 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (ASPI server) se Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) a Ministerstvo financí (dále „MF“) vyjadřuje k regulativní, redistribuční, alokační a stabilizační funkci daně z převodu nemovitostí.

Dle NSS je **regulativní** funkce daně z převodu nemovitostí vyloučena tím, že jakkoliv vysoká daň z převodu nemovitostí v tržním prostředí způsobuje, že cena těchto nemovitostí vzroste o výši této daně. Příjmy z této daně jsou tak zcela devalvovány (odst. 10). MF spatřuje regulativní funkci ve zmírňování rozdílů v důchodech jednotlivých osob, neboť od hodnoty vlastněné a převáděné nemovitosti je odvozena výše daňového zatížení jednotlivých poplatníků. (odst. 19)

Dle NSS nemá daň z převodu nemovitostí ani **redistribuční** funkci, jejíž podstata spočívá v nastolení sociálního smíru, neboť touto daní nejsou zatěžovány jen „luxusní“ nemovitosti. Srovnatelnou měrou jsou zatíženy všechny sociální skupiny a nedochází tedy ke snižování sociálních nerovností. MF však zastává názor, že redistribuční funkce daně z převodu nemovitostí spočívá v přerozdělování finančních prostředků od vlastníků nemovitostí směrem k nevlastníkům, tedy od majetnějších k méně majetným. (odst. 10 a 19)

MF pojímá **alokační** funkci daně z převodu nemovitostí jako součást finančních vztahů vznikajících při vytváření příjmů, odčerpávání určité části důchodů a jejich následné rozmístění prostřednictvím státního rozpočtu k zabezpečování veřejných statků.

Stabilizační funkci nenaplnuje daň z převodu nemovitostí automaticky, ale s ohledem na cyklické výkyvy v ekonomice mohou být rozhodnutím legislativního orgánu upraveny sazby nebo osvobození od daně.

2.2 Daňová efektivnost

"Daně znamenají transfer peněžních prostředků, který se neobejde bez dodatečných nákladů. Tyto dodatečné náklady snižují celkový efekt ekonomiky, vyvolávají neefektivnost. Cílem daňových systémů je především snížit neefektivnost na nejnižší možnou míru." (Kubátová, 2010, s. 44)

Smith (1925, s. 353) uvádí, že by lidé měli platit co nejméně nad to, kolik daň skutečně přináší do státní pokladny.

Dle Kubátové (2010, s. 44) se náklady spojené s daňovým systémem dělí na:

- administrativní náklady – přímé a nepřímé
- nadměrné daňové břemeno – ztráta mrtvé váhy

2.2.1 Administrativní náklady

Přímé administrativní náklady vznikají veřejnému sektoru a nepřímé administrativní náklady nese soukromý sektor.

Mezi přímé náklady lze zahrnout výdaje orgánů daňové i jiné správy na vedení evidence poplatníků, na výběr daní, na kontrolu této oblasti, na získávání statistických údajů apod. Dle Stiglitze (1997, s. 464) jsou to náklady na fungování příslušného úřadu, který daně vybírá. Protože instituce musí jednotlivé položky evidovat, jsou snadno zjistitelné. Zvyšují se rostoucí složitostí daňového systému, se zvětšujícím se počtem daní apod. Protože v této oblasti není zajištěna alokace zdrojů trhem, mají správní náklady tendenci narůstat. Kdyby však úkony prováděné např. finančním úřadem měli provádět poplatníci individuálně, byly by tyto náklady pro poplatníky dražší a to z důvodu výhod z rozsahu. (Kubátová, 2010, s. 45)

Podle Pudila a kol. (2004, s. 7-13) vznikají u všech daní administrativní náklady spojené s podáním návrhu zákona, jeho projednáním a schválením, tj. s legislativním procesem. Následně se jedná o náklady spojené s vytvářením metodického, technického a personálního zázemí, s vyměřováním daně a s jejich vymáháním. Následně vznikají u daní specifické administrativní náklady, které závisí na druhu zdanění.

Poplatníci nesou nepřímé náklady, mezi které patří peníze a čas vynaložený na vedení daňového účetnictví, na daňové poradce, na podávání daňových přiznání apod. (Stiglitz, 1997, s. 464) Nepřímé náklady nelze tak snadno kvantifikovat, protože nejsou ve většině případů statisticky vykazovány. (Hamerníková, Maaytová a kol., 2010, s. 135) I tyto náklady rostou

se složitostí daně. Pokud jeden sektor přenáší povinnosti na druhý, nepřímé náklady rostou, když přímé klesají a naopak. (Kubátová, 2010, s. 46)

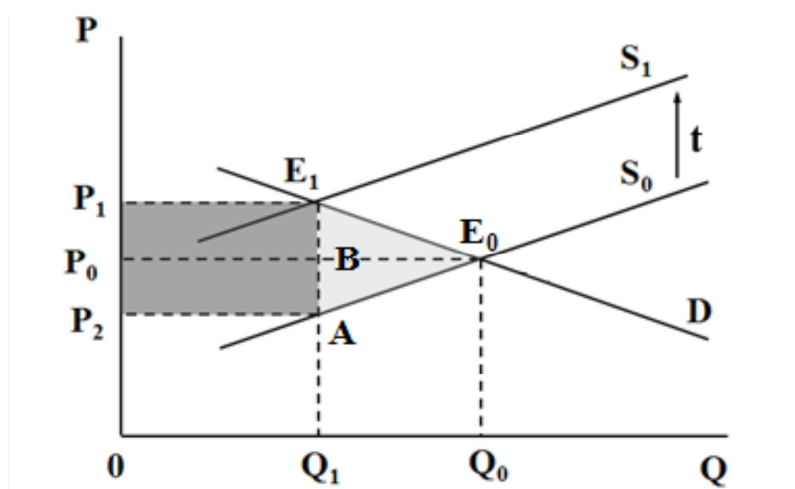
2.2.2 Nadměrné daňové břemeno

"Efektivnost ekonomiky dále snižují náklady na distorze. Zavedení nové daně vyvolá změny v relativních cenách, v relativních výnosech a užitech." (Kubátová, 2010, s. 47)

Každá změna v daních má vliv na chování lidí. Jednotlivci se snaží docílit co největšího užítka a co možná nejnižšího daňového zatížení. Po zdanění provádějí substituci zdaněného zboží jiným apod. Nadměrné daňové břemeno tak představuje ztrátu přebytku kupujících a prodávajících, který byl spojen s transakcemi, k nimž v důsledku daňové povinnosti nedojde. (Pudil a kol., 2004, s. 106) Dle Pudila a kol. (2004, s. 106) je jedinou daní, která nepřináší nadměrné břemeno, daň paušální, protože poplatník jí nemůže svým chováním ovlivnit. Je tedy nedistorzní a nevyvolává substituci. Paušální daň se dle Kubátové (2010, s. 48) lze vyhnout pouze v současné situaci volného pohybu osob.

Každá daň má důchodový a substituční efekt. Důchodový efekt představuje transfer části důchodu od subjektu do veřejného sektoru, který závisí na výši daně. Substituční efekt vyplývá ze substituce provedené poplatníkem v důsledku daně. Poplatník v případě změny mezních užitek ze spotřebovávaného zboží, z volného času apod. mění své preference. Substituce je prováděna na základě komparace mezního užítka a mezního nákladu. Pokud je vybrané zboží dražší v důsledku daně, tak zvolí jiné zboží, nebo peníze uspoří. Čím větší je tento substituční efekt, tím dochází k větší ztrátě mrtvé váhy. (Kubátová, 2010, s. 48).

Graf 1: Nadměrné daňové břemeno



Zdroj: Kubátová, 2010, s. 49

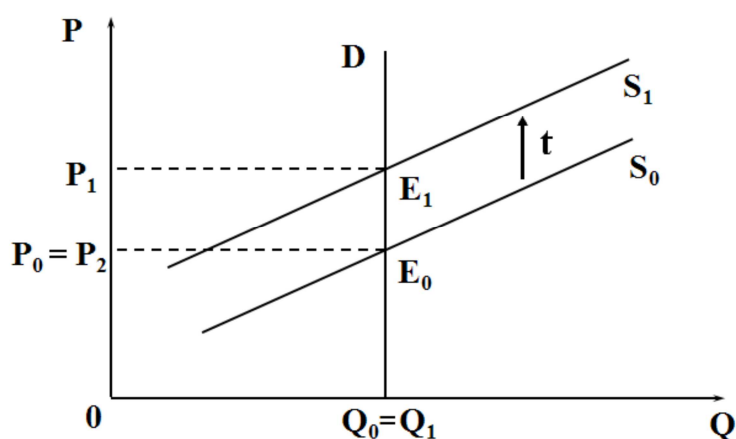
V grafu je zobrazena rovnováha na dokonale konkurenčním trhu zboží před zdaněním (E_0) a po zavedení daně t (E_1). Před zdaněním byl výrobce ochoten nabízet množství Q_0 za cenu P_0 . Po zdanění však zvýší cenu o výši daně t na P_1 . Zvýšení ceny způsobí úbytek obchodů, které byly výhodné pro obě strany, užitek z neuskutečněných obchodů mizí a prodané množství poklesne na Q_1 . Z tržní ceny P_1 však výrobce odvede daň t , čistá cena pro něj je tedy jen P_2 . Daňový výnos pro stát je obdélník $P_2AE_1P_1$. Společenský efekt je však nulový, protože dojde ke zmenšení přebytku spotřebitele (E_1E_0B) a výrobce (E_0BA). Trojúhelník AE_0E_1 značí ztrátu mrtvé váhy – nadměrné daňové břemeno. (Kubátová, 2010, s. 49-50).

Základna trojúhelníku AE_0E_1 má velikost t . Pokud by se zvýšila daň, rostla by i tato základna a tudíž i jeho obsah. Nově vzniklý trojúhelník by byl podobný původnímu. Z podobnosti trojúhelníku vyplývá, že pokud jsou jejich strany v poměru k , jejich obsahy jsou v poměru k^2 (Kubátová, 2010, s. 55). Nadměrné daňové břemeno roste se čtvercem růstu daně. (Pudil a kol., 2004, s. 108)

Většinou roste nadměrné daňové břemeno rychleji než daň. Dvě malé daně jsou tedy méně neefektivní než jedna velká. Čím více menších daní bude daňový systém obsahovat, tím lze očekávat menší daňové břemeno. Více druhů daní však vede k vyšším administrativním nákladům. (Hamerníková, Maaytová a kol., 2010, s. 131)

Při nezměněných ostatních podmínkách je daňové břemeno tím menší, čím menší je E_S či E_D a naopak. Pokud je E_S nebo E_D nulová nedojde k substituci, tzn., že se nezmění nabízené množství a ztráta mrtvé váhy nebude existovat. (Pudil a kol., 2004, s. 108)

Graf 2: Nadměrné daňové břemeno při nulové elasticitě poptávky



Zdroj: Kubátová 2010, s. 54

Lze tedy odvodit, že velikost nadměrného daňového břemene závisí na elasticitě poptávky E_D a nabídky E_S a na velikosti daně t . Po zavedení daně cena pro nakupující vzroste, zatímco pro prodávající cena, kterou získají po odvedení daně, klesne.

3 DAŇ Z PŘEVODU NEMOVITOSTÍ

Daň z převodu nemovitostí byla upravena zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDDPN“). ZDDPN nabyl účinnosti dnem 1. 1. 1993. Její platnost skončila dnem 31. 12. 2013.

Daň z převodu nemovitostí se vztahovala na případy, kdy docházelo ke změně vlastnického práva k nemovitostem za úplaty a to na základě právního úkonu. U daně z převodu nemovitostí se daňová povinnost týkala jen nemovitostí, pokud se vlastnické právo k nim měnilo za úplatu, např. z jejich prodeje, ze směny, vydražení atd. Byla daní jednorázovou.

3.1 Poplatník

V § 8 odst. 1 a 2 ZDDPN byl vymezen poplatník daně z převodu nemovitostí, kterým byl:

- převodce (prodávající) a nabyvatel byl ručitelem
- nabyvatel, pokud došlo k nabytí nemovitosti výkonem rozhodnutí nebo exekucí, vyvlastněním, vydržením, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku, ve veřejné dražbě nebo na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva
- šlo-li o výměnu nemovitostí, poplatníkem byl převodce i nabyvatel a platili daň společně a nerozdílně
- šlo-li o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů, byl každý z manželů samostatným poplatníkem a jejich podíly byly stejné
- v případě podílových spoluvlastníků byl každý spoluvlastník samostatným poplatníkem a platil daň dle velikosti svého podílu

3.2 Předmět daně

Podle § 9 odst. 1 a 5 ZDDPN podléhal dani z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem nacházejících se na území ČR. Za nemovitosti byly považovány pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem, dále byty a nebytové prostory.

Při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví k nemovitostem byl předmětem daně úplatný převod nebo přechod podílu nebo části podílu, o který se snížila hodnota podílu převodce, který měl před vypořádáním. Za podíl spoluvlastníka se pro účely daně z převodu

nemovitostí považoval souhrn všech jeho podílů na nemovitostech, které byly předmětem vypořádání. (§ 9 odst. 1 ZDDPN)

Dani podléhal také úplatný převod vlastnictví k nemovitostem i v případech, kdy došlo k následnému odstoupení od smlouvy a převod vlastnictví k nemovitostem na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva nebo přechod vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s postoupením pohledávky. (§ 9 odst. 2 ZDDPN)

V případě vzájemné výměny nemovitostí se tyto převody považovaly za jeden převod a daň se vybrala z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu by byla daň vyšší. (§ 9 odst. 3 ZDDPN)

Pokud došlo k přechodu vlastnictví k vyvlastňované nemovitosti a k nemovitosti, která byla poskytnuta místo náhrady v penězích, považovaly se opět tyto přechody za jeden a daň se vybrala z přechodu nemovitosti z vlastnictví vyvlastňovaného. (§ 9 odst. 4 ZDDPN)

3.3 Základ daně a sazba

Základem daně z převodu nemovitostí byla cena, která byla zjištěna podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku platná v den nabytí nemovitosti. Zjištěná cena se použila i v případě, byla-li sjednaná cena nižší. (§ 10 odst. 1 ZDDPN)

Základem daně byla také cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku, jež byla platná v den nabytí nemovitosti smlouvou o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, v den nabytí nemovitosti na základě písemné smlouvy o zajišťovacím převodu práva nebo v souvislosti s postoupením pohledávky.

V případě nabytí nemovitosti vydržením byla základem daně cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku, platná v den sepsání osvědčení o vydržení nebo právní moci rozhodnutí soudu o vydržení.

Sjednaná cena byla základem daně ve dvou případech. Za první, pokud se jednalo o převod nemovitosti na základě dvoustranného právního úkonu a cena sjednaná byla vyšší, než cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Za druhé, šlo-li o převod nemovitosti z vlastnictví nebo do vlastnictví územního samosprávného celku.

Dále bylo v § 10 odst. 1 ZDDPN uvedeno, že základem daně je cena dosažená vydražením, nebo předražkem v případě vydražení nemovitosti při exekuci, při výkonu rozhodnutí, nebo ve veřejné dražbě. Cena, které bylo skutečně dosaženo, byla základem daně i v případě, že došlo k prodeji nemovitosti mimo dražbu v rámci insolvenčního řízení, při

zpeněžení majetkové podstaty v konkursu nebo při oddlužení. Jestliže došlo k vyvlastnění, byla základem daně i výše náhrady za vyvlastnění, která byla stanovena v rozhodnutí úřadu, který vyvlastnění prováděl.

Při zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví se muselo rozlišovat, zda k němu došlo rozhodnutím soudu nebo dohodou. V prvním případě byla základem daně náhrada nebo podíl na výtěžku z prodeje nemovitosti určený soudem. Ve druhém případě byl základem rozdíl zjištěných (podle zákona o oceňování majetku) a sjednaných cen před zrušením a vypořádáním podílového spoluvlastnictví a po jeho zrušení a vypořádání.

V případě vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným nebo do akciové společnosti byla základem daně hodnota určená posudkem znalce podle obchodního zákoníku.

Základ daně se zaokrouhlil na celé stokoruny nahoru. (§ 17 ZDDPN)

Daň z převodu nemovitostí měla od roku 1994 jedinou sazbu daně, v letech 1994-2003 činila 5 %, v letech 2004-2012 činila 3 %, a v roce 2013 daň činila 4 % ze základu daně. (§ 15 ZDDPN)

3.4 Osvobození od daně z převodu nemovitostí

V ustanovení § 20 ZDDPN byla obsažena řada osvobození, mezi některé z nich patřila podpora soukromého podnikání uvedená v odst. 6. Osvobozeny byly vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva, pokud do pěti let od vložení vkladu nezankla účast společníka nebo člena. Toto ustanovení se nepoužilo v případě úmrtí společníka a v případě navrácení nemovitosti společníkovi. Zánik účasti nebo členství do pěti let od kladu nemovitosti byl společník povinen oznámit do 30 dnů ode dne zániku účasti nebo členství místně příslušnému správci daně.

Dle odst. 7 byl osvobozen první úplatný převod, pokud byla převodcem fyzická nebo právnická osoba a převod stavby byl prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností nebo jejich předmětem činnosti byla výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo byla-li převodcem obec. Dle odst. 3 byly osvobozeny převody nebo přechody vlastnictví k nemovitosti z vlastnictví i do vlastnictví České republiky nebo jiného evropského státu. Tato osvobození jsou zmíněna z důvodu změny, která bude zaznamenána u zdanění převodů po 1. lednu 2014, kdy budou podléhat zdanění daní z nabytí nemovitých věcí.

3.5 Inkaso daně z převodu nemovitostí v ČR

Pro zhodnocení úlohy daní je důležité znát jejich inkaso, výtěžnost a podíl na celkových daňových příjmech. Výběr daní v České republice zabezpečuje soustava finančních orgánů. V následující tabulce jsou zobrazeny příjmy státního rozpočtu, které plynuly z výběru daně z převodu nemovitostí.

Tabulka 1: Daň z převodu nemovitostí v mil. Kč

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Daňová povinnost	8 933	10 106	7 936	7 299	6 900	7 365	8 581
Inkaso	9 774	9 950	7 809	7 453	7 362	7 660	8 894
Tempo růstu	5,50	1,80	-21,52	-4,56	-1,22	4,05	16,11
Výtěžnost v %	109,41	98,46	98,40	102,11	106,70	104,01	103,65

Zdroj: vlastní zpracování dle (Finanční správa, 2014b)

Sazba daně z převodu nemovitostí činila v letech 2004 až 2012 3 % ze základu daně. Od 1. 1. 2013, s účinností zákona č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů byla navýšena na 4 %. Tato sazba se dle Andrlíka (2010, s. 188) přibližuje evropskému průměru. V EU se sazba daně z převodu nemovitostí pohybuje kolem 4,37 %.

Inkaso daně z převodu nemovitostí bylo v roce 2007 přibližně 9,7 mld. Kč a v roce 2008 9,9 mld. Kč. (Finanční správa, 2009, s. 10) Oproti předchozím letům, které již v tabulce nejsou zobrazeny, je zde mírný nárůst. Na vývoji inkasa se podílí pohyb na trhu s realitami, stoupající hodnota nemovitostí a také privatizace bytového fondu. V této době také docházelo k převodům komplexů supermarketů, benzínových čerpacích stanic a podnikatelských areálů. Nejvyšší daňové povinnosti odvádějí právnické osoby zastoupené stavebními společnostmi, obce, které prodávají ze svého vlastnictví bytové jednotky a realitní firmy. (FS 2008, s. 10)

V roce 2009 dosáhlo inkaso 7,8 mld. Kč a snížilo se tak o 21,5 % oproti roku 2008. Propad způsobila ekonomická krize snížením četnosti převodů nemovitostí i snížením cen nemovitostí. (FS, 2010, s. 21) V roce 2010 inkaso daně z převodu nemovitostí pokleslo o 356 mil. Kč na částku 7,4 mld. Kč, tj. na 95,4 % výnosu daně v roce 2009. Jedná se o stabilizaci oproti výraznému poklesu v roce 2009. (FS, 2010, s. 24) Nadále se však projevuje krize na trhu s nemovitostmi. Za rok 2011 pokleslo inkaso o 91 mil. Kč na částku 7,3 mld. Kč, tj. na 98,8 % výnosu daně v roce 2010. Stabilizace od roku 2009 pokračuje a projevy krize jsou zachovány. (FS, 2011 a 2012)

Za rok 2012 inkaso daně z převodu nemovitostí mírně vzrostlo o 298 mil. Kč na částku 7,6 mld. Kč, tj. na 104 % výnosu daně v roce 2011. (FS, 2013, s. 4) Nadále se však projevuje

krize na trhu s nemovitostmi, jejímž důsledkem je již zmíněné snížení počtu převodů nemovitostí a především snížení cen nemovitostí. (FS, 2013, s. 13-15)

Za rok 2013 inkaso daně z převodu nemovitostí vzrostlo o 1 234 mil. Kč na částku 8,9 mld. Kč, tj. na 116,1 % výnosu daně v roce 2012. Nárůst odráží stabilitu trhu s nemovitostmi doprovázenou nárůstem cen nemovitostí a oživenou poptávkou po nemovitostech. Na příznivý výnos má také vliv nárůst sazby daně o 1 % na 4 % ze základu daně. (FS, 2014b)

Pro úplnost je vývoj absolutního inkasa daně z převodu nemovitostí doplněn údaji o ročním tempu růstu daně. Hodnoty jsou vypočítány podle vzorce:

$$G_x = \frac{\Delta x}{x_{t-1}} * 100, \quad (1)$$

Kde G_x je tempo růstu inkasa konkrétní daně, Δx vyjadřuje změnu inkasa daně v čase t a čase $t-1$. Největší tempo růstu bylo zaznamenáno v pozorovaných letech v roce 2007 ve výši 25,5 % a v roce 2013 16,1 %.

Výtěžnost je ukazatelem úspěšnosti správců daně, která se vypočítá pomocí vzorce:

$$\text{výtěžnost} = \frac{\text{daňové inkaso}}{\text{daňová povinnost}} * 100 \quad (2)$$

Hodnoty, které přesahují 100 %, vznikají výběrem daňových nedoplatků včetně jejich příslušenství za předcházející období. Naopak hodnoty, které jsou nižší než 100 %, jsou způsobeny vznikem daňových nedoplatků.

Největší výtěžnost byla zaznamenána v roce 2007 ve výši 109,41 % a následně v roce 2011 ve výši 106,70 % a to z výše uvedeného důvodu.

3.6 Podíl daně z převodu nemovitostí na celkovém daňovém inkasu

Finanční správa České republiky vykonává správu všech daní, s výjimkou spotřebních a ekologických daní, jejichž správu vykonává Celní správa.

Tabulka 2: Podíl daně z převodu nemovitostí na celkovém daňovém inkasu v ČR

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Daňové inkaso Σ	733,5	757,6	669,7	702,7	718,9	739,0	763,1
DPN	9,8	10,0	7,8	7,5	7,4	7,7	8,9
Podíl DPN v %	1,34	1,32	1,16	1,07	1,03	1,04	1,17

Zdroj: vlastní zpracování dle (Ministerstvo financí, ©2005-2013)

Podíl daně z převodu nemovitostí na celkovém daňovém inkasu je nepatrný, ve sledovaném období 2007-2013 osciluje kolem 1,16 %. Nejvyšších hodnot bylo dosaženo v roce 2007 a 2008, kdy byl trh s nemovitostmi oživen.

3.7 Daň z převodu nemovitostí ve vybraných zemích EU

3.7.1 Německo

Předmětem daně z převodu nemovitostí (Grunderwerbsteuer) je úplatný převod nemovitého majetku. Základní sazba činí 3,5 %. Rozdílná sazba se uplatňuje v Sársku 4 %, v Berlíně, Brémech, Hamburgu, Dolním Sasku, Sasku-Anhaltsku 4,5 % a v Braniborsku 5 %. Převody nemovitostí mezi manželi a příbuznými v přímé linii a převody majetku, jehož hodnota je nižší než 2 500 EUR, jsou od daně z převodu nemovitostí osvobozeny.

Tabulka 3: Inkaso daně z převodu nemovitostí v Německu (v mil. EUR)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Grunderwerbsteuer	6 960	5 730	4 850	5 290	6 366	7 389	8 394
Nárůst v %		-17,7	-15,4	9,1	20,3	16,1	13,6

Zdroj: zpracováno dle (Bundesministerium der Finanzen, ©2015)

Inkaso daně z převodu nemovitostí činí v průměru 6 426 mil. EUR. Ve sledovaném období vykazují rostoucí trend, kromě let 2008 a 2009. Od roku 2007 se navýšilo o 1 434 mil. EUR.

3.7.2 Polsko

Daň z převodu nemovitostí samostatně v Polsku neexistuje, je součástí daně z civilněprávních úkonů (podatek od czynnościcywilno-prawnych od osób fizycznych), která zdaňuje i další možné nakládání s majetkem, např. zřízení odplatného užívání, smlouvu o rozdělení pozůstalosti, spoluvlastnictví apod. U převodu a směny nemovitostí nacházejících se na území Polska se uplatní sazba daně ve výši 2 %. Základem daně je tržní hodnota nemovitosti.

Tabulka 4: Inkaso daně z převodu nemovitostí v Polsku (v mil. EUR)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Daň z civilněprávních úkonů	2 069	1 822	1 426	1 543	1 536	1 352
Nárůst v %		-11,94	-21,73	8,2	0,5	11,9

Zdroj: údaje převzaty z (European Commission, 2014)

Zdroj uvádí pouze příjmy plynoucí z daně z civilněprávních úkonů na časové ose 2007-2012. Ve sledovaném období má inkaso klesající tendenci a v roce 2012 kleslo oproti roku 2007 o 717 mil. PLN. Průměrný výnos činil 1 625 mil. PLN.

3.7.3 Rakousko

Převod nemovitostí se v Rakousku zdaňuje daní z převodu nemovitostí (Grunderwerbsteuer). Daňová sazba činí 3,5 % z hodnoty nabytého majetku. Převod mezi manželi a mezi rodiči a dětmi je zdaněn sazbou 2 %.

Tabulka 5: Inkaso v mil. EUR

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Grunderwerbsteuer	644	652	623	727	754	935	790
Nárůst v %		1,2	- 4,4	16,7	3,7	24,0	- 15,5

Zdroj: zpracováno dle (Statistik Austria, 2014)

Největší nárůst výběru daně byl zaznamenán v roce 2012 a to o 24 % v porovnání s rokem 2011. V roce 2013 se inkaso daně propadlo o 15,5 % oproti předchozímu roku. Průměrné inkaso daně z převodu nemovitostí činí 732 mil. EUR.

3.7.4 Slovensko

Zákon č. 554/2003 Sb., o dani z převodu a prechodu nehnuteľností zavedl na Slovensku od 1. 1. 2004 jednotnou sazbu daně z převodu nemovitostí ve výši 3 %. Do té doby se uplatňovala klouzavá progresivní sazba, která se odvíjela od hodnoty získaného majetku a od příbuzenského vztahu.

Součástí daňové reformy, která měla za cíl zpřehlednit daňové zákony, bylo zrušení transferových daní. Důvodem k odstranění transferových daní ze slovenského daňového systému bylo především to, že se jednalo o opakované zdanění, jejich výnos byl s porovnáním ostatních daní nízký a náklady s nimi související velmi vysoké.

4 ZÁKONNÉ OPATŘENÍ SENÁTU

Na 14. schůzi Senátu Parlamentu ČR bylo dne 9. října 2013 schváleno zákonné opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, které dne 17. října 2013 podepsal prezident republiky. Toto zákonné opatření bylo následně dne 27. listopadu 2013 schváleno Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR a účinnosti nabylo dnem 1. ledna 2014.

Zákonným opatřením Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, publikovaných ve Sbírce zákonů pod č. 340/2013 Sb. (dále jen „zákonné opatření Senátu“, popř. „ZOS“) došlo k zohlednění rozsáhlých změn v oblasti soukromého práva zavedených novým občanským zákoníkem k zajištění existence zdanění úplatných převodů nemovitých věcí i po zrušení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Daň dědická a daň darovací byla transformována pod režim daně z příjmů.

Nový občanský zákoník, účinný od 1. ledna 2014, mění samotné pojetí nemovitých věcí. Jde o změny v pojetí nemovitých věcí oproti dosavadnímu stavu. Vymezení nemovitých věcí je rozšířeno i na věcná práva k nim a zavádí se některé nové instituty, např. právo stavby, které je také prohlášeno za nemovitou věc. Dochází k návratu k zásadě superficies solo cedit a v důsledku toho stavba pozbývá charakteru samostatné věci a stává se součástí pozemku, až na několik výjimek. (Zákon č. 89/2012 Sb., 2012)

4.1 Poplatník daně

Nová úprava daně z nabytí nemovitých věcí v podstatě zachovává dosavadní vymezení osoby poplatníka daně. Podle § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí převodce vlastnického práva k nemovité věci, jde-li o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou a převodce a nabyvatel se v kupní nebo směnné smlouvě výslovně nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel. (Pelc, 2014, s. 35)

U směnné smlouvy se jedná o dvě samostatná nabytí nemovité věci a nově jsou předmětem daně oba převody a daň se vybere z obou. Poplatníkem mohou být oba převodci a ve smlouvě nebude žádné ujednání o určení poplatníka. Každý z převodců tak hradí daň z převodu své nemovité věci. Pokud si ve smlouvě výslovně ujednají, mohou být poplatníky oba nabyvatelé své nemovité věci, nebo jen jeden z nich, a to jako převodce u jednoho nabytí a zároveň jako nabyvatel u druhého nabytí nemovité věci.

Manžele ve vztahu pouze k majetku náležejícího do společného jmění manželů zastupuje jeden z nich jako společný zmocněnec. Dle Nového občanského zákoníku (dále jen „NOZ“) je součástí společného jmění manželů to, co manželům náleží, má majetkovou hodnotu a není vyloučeno z právních poměrů.

U ostatních titulů nabytí je poplatníkem vždy nabyvatel. Jedná se např. o nabytí při výkonu rozhodnutí nebo exekuci, vyvlastnění, vydržení, nabytí nemovité věci ve veřejné dražbě, na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva, v souvislosti s postoupením pohledávky apod.

Jeli poplatníkem převodce vlastnického práva k nemovité věci, je nabyvatel tohoto práva ručitelem. Pokud je však zvolen poplatníkem nabyvatel, institut ručení odpadá.

Jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci do nebo z podílového fondu, fondu obhospodařovaného penzijní společností nebo svěřenského fondu, hledí se na tyto fondy jako na jediné nabyvatele nebo převodce vlastnického práva k nemovité věci. (§ 1 ZOS odst. 2)

- Podílový fond nemá právní osobnost. Majetek v podílovém fondu je ve vlastnictví všech podílníků, a to v poměru podle hodnoty jimi vlastněných podílových listů. Práva a povinnosti daňového subjektu vykonává na základě zákona č. 240/2013 Sb. o investičních společnostech a investičních fondech jeho administrátor. (Zákon č. 240/2013 Sb., 2012)
- Fond obhospodařovaný penzijní společností - jedná se o důchodový fond podle zákona č. 426/2011 Sb., o důchodovém spoření, a o účastnický fond podle zákona č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, které nemají právní osobnost. Majetek v těchto fondech náleží účastníkům a obhospodařuje ho penzijní společnost svým jménem a na účet účastníků fondu. (Zákon č. 426/2011 a 427/2011 Sb., 2010)
- Svěřenský fond - dle § 1448 a násl. NOZ nemá právní osobnost, není nabyvatelem vlastnického práva k nemovité věci. Vytváří se vyčleněním majetku z vlastnictví zakladatele tak, že zakladatel svěří správci majetek k určitému účelu smlouvou nebo pořízením pro případ smrti a svěřenský správce se zaváže tento majetek držet a spravovat. Poplatníkem je samotný svěřenský fond, jeho práva a povinnosti vykonává svěřenský správce. (NOZ, § 1448 a násl.)

4.2 Předmět daně

Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je dle § 2 ZOS úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je:

- a) pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě nebo jednotkou nacházející se na území České republiky,
- b) právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území ČR nebo
- c) spoluvlastnickým podílem na nemovité věci uvedené v písm. a) nebo b)

a to i na základě zajišťovacího převodu práva, nebo úplatného postoupení pohledávky zajištěné zajišťovacím převodem práva. (Pelc, 2014, s. 36)

V případě zrušení a vypořádání spoluvlastnictví k více výše uvedeným nemovitým věcem, je předmětem daně pouze kladný rozdíl mezi souhrnem hodnot všech podílů spoluvlastníka na těchto nemovitých věcech před a po vypořádání a pouze za předpokladu, že nabyvatel při vypořádání poskytl nějakou úplatu. Pokud k poskytnutí úplaty nedojde, bude zvýšení hodnoty podílu oproti stavu před vypořádáním předmětem daně z příjmů.

4.2.1 Pojmy předmětu daně

- Pozemek - pozemek bez stavby, pozemek, jehož součástí je stavba a pozemek, na němž stojí stavba, ale tato stavba se vzhledem k rozdílné osobě vlastníka pozemku a stavby nestala po 1. 1. 2014 součástí pozemku, je dle § 3055 NOZ samostatnou nemovitou věcí.
- Stavba - stavba, která je samostatnou nemovitou věcí, např. z důvodu § 3055 NOZ, podzemní stavba se samostatným účelovým určením.
- Inženýrská síť - hlavní řada inženýrských sítí dle § 509 NOZ, zejména vodovody, kanalizace nebo energetické či jiné vedení.
- Jednotka - jednotka vymezená podle § 1158 a násl. NOZ, která zahrnuje podíl na společných částech nemovité věci, mezi které patří i pozemek, na němž je dům zřízen, tak i jednotka vymezená podle zákona č. 72/1994 Sb. a spolu s ní i spojený podíl na společných částech domu. Pokud je s touto jednotkou spojeno i vlastnictví k pozemku, tak i na podíl na tomto pozemku.
- Právo stavby - speciální věcné právo stavebníka mít stavbu na pozemku jiného vlastníka. "Mít stavbu" zahrnuje právo stavby na pozemku ještě nezastavěném nově vybudovat, nebo již zřízenou stavbu převzít a mít zejména za účelem

rekonstrukce, modernizace a dalšího využití. Může být sjednáno nejdéle na 99 let. Nabývá se smlouvou, vydržením, rozhodnutím orgánu veřejné moci, pokud tak stanoví zákon. Vzniká zápisem do veřejného seznamu. Lze ho převést i zatížit, přechází na dědice, popř. jiného právního nástupce. Při zániku práva stavby uplynutím doby, na kterou bylo zřízeno, dá vlastník stavebního pozemku stavebníkovi za stavbu náhradu, která činí polovinu hodnoty stavby v době zániku práva stavby, pokud není ujednáno jinak. (§ 1240 a násl. NOZ)

- Součást věci - vše, co k věci podle její povahy náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž se tím věc znehodnotí. (§ 505 NOZ)
- Součást pozemku - prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení s výjimkou staveb dočasných, rostlinstvo na něm vzešlé. (§ 506 a násl. NOZ)
- Příslušenství věci - vedlejší věc vlastníka u věci hlavní, slouží k trvalému užívání společně s hlavní věcí v rámci jejich hospodářského určení. Týkají se ho právní jednání a práva i povinnosti týkající se hlavní věci, v případě pochybností se posuzuje dle zvyklostí.
- Zajišťovací převod práva - zajištěné úplatné postoupení pohledávky, kdy dlužník nebo třetí osoba dluh zajišťuje dočasným převedením svého práva a je převodem s rozvazovací podmínkou v případě, že dluh bude splněn. (§ 2040 a násl. NOZ)

4.3 Základ daně

Základem daně z nabytí nemovitých věcí je dle § 10 ZOS nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj. (Pelc, 2014, s. 40)

Uznatelný výdaj je odměna a náklady zaplacené znalci za podmínky, že znalecký posudek je vyžadovanou přílohou daňového přiznání, výdaje jsou zaplacený znalci poplatníkem, jsou prokázány a uplatněny v daňovém přiznání. Doklad o zaplacení odměny nákladů znalci za znalecký posudek určující zjištěnou cenu je dle § 37 ZOS přílohou daňového přiznání.

Nabývací hodnota se stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí a je jí:

- a) sjednaná cena - úplata poskytnutá za přijaté plnění
- b) srovnávací daňová hodnota - hladina cen, ke které se porovnává sjednaná cena
- c) zjištěná cena - kdy nelze cenu nemovité věci stanovit jiným způsobem

- d) zvláštní cena - kdy je předpoklad objektivně stanovené ceny, např. vydražení, exekuce, soudní nebo správní řízení

V zákoně č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí již existovaly všechny druhy hodnot, vyjma srovnávací daňové hodnoty. Nabývací hodnota se určuje k datu nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

Graf 3: Určení nabývací hodnoty



Zdroj: GFŘ, Určení nabývací hodnoty, 2014e

4.3.1 Srovnávací daňová hodnota

Jedním z hlavních cílů nové právní úpravy je snížení administrativní náročnosti výběru daně. O ceně nemovité věci se nemusí dokládat znalecké posudky. Poplatník má možnost volby ocenění vybraných nemovitostí směrnou hodnotou. Je to jakási "úřední cena", která nahrazuje ocenění znaleckým posudkem. Směrná hodnota není ocenění konkrétní nemovitosti, ale nastavením cenové hladiny, v jaké se pohybují ceny obdobných nemovitých věcí v dané době a místě. Druhy nemovitostí, které lze směrnou hodnotou ocenit jsou taxativně uvedeny v § 15 ZOS. Jedná se o nejčteněji převáděné nemovitosti, jako jsou rodinné domy, rekreační objekty, garáže atd. Srovnávací daňová hodnota dle § 14 ZOS je částka odpovídající 75 % směrné hodnoty, nebo zjištěné ceny. Poplatník si zvolí, kterou z možností

využije. Pokud nelze směrnou hodnotu určit, nebo neposkytne-li poplatník údaje o nemovité věci nutné k určení směrné hodnoty, použije se cena zjištěná.

4.3.2 Směrná hodnota

Směrná hodnota dle § 15 ZOS vychází z cen nemovitých věcí v místě, ve kterém se nachází nemovitá věc ve srovnatelném časovém období s tím, že se zohledňuje druh, poloha, účel, stav, stáří, vybavení a stavebně technické parametry nemovité věci. Vychází z údajů o cenách obdobných běžně převáděných nemovitých věcí, které se porovnávají podle klíčových znaků, tj. z cen nemovitých věcí běžně obchodovatelných na trhu. (MF, 2013, s. 14). Postup výpočtu směrné hodnoty je podstatným zjednodušením ocenění nemovitých věcí porovnávacím způsobem podle právních předpisů upravujících oceňování majetku. Přednostně slouží pro ocenění nejčastěji převáděných nemovitostí, u nichž je k dispozici dostatek údajů.

Základní rozčlenění pozemků a staveb, podrobnější členění a postup pro stanovení směrné hodnoty jednotlivých nemovitostí je v prováděcí vyhlášce č. 419/2013 Sb. (dále jen "vyhláška"), k jejímuž vydání je Ministerstvo financí zákonným opatřením zmocněno.

Pozemky, u kterých se určuje směrná hodnota, se dle ustanovení § 2 vyhlášky dělí na:

- Urbanizované pozemky - pozemky v zastavěném území obce, pozemky určené k zastavění na základě územního řízení, pozemky evidované v katastru nemovitostí jako zastavěná plocha a nádvoří, pozemky skutečně zastavěné stavbou a pozemky ve funkčním celku se stavbou nebo pozemky, které jsou součástí jednotky
- vybrané zemědělské a lesní pozemky - nezastavěné, tvoří funkční celek se stavbou nebo jednotkou, nejsou územním plánem nebo regulačním plánem předpokládány k jinému využití a nejsou na základě vydaného rozhodnutí nebo souhlasu podle stavebního zákona určeny k zastavění
- jiné pozemky - např. pozemky určené k zastavění územním plánem, regulačním plánem nenahrazujícím územní rozhodnutí nebo pozemky prokazatelně hospodářsky nevyužitelné

Trvalé porosty na pozemcích se samostatně nezohledňují. Při nesouladu mezi druhem pozemku uvedeným v katastru nemovitostí a skutečným stavem je rozhodující skutečný stav.

Stavby, u kterých se určuje směrná hodnota, se dle ustanovení § 12 vyhlášky dělí na:

- stavby rodinných domků
- stavby pro rodinnou rekreaci - rekreační chalupy a domky, rekreační a zahrádkářské chaty
- stavby garáží
- doplňkové stavby - příslušenství k nemovitým věcem bez omezení velikosti zastavěné plochy

Při nesouladu mezi druhem stavby uvedeným v katastru nemovitostí a skutečným stavem se vychází ze stavu v katastru nemovitostí a skutečný stav se nezohledňuje, pokud není platným kolaudačním rozhodnutím doloženo jinak.

Výjimku v určení směrné hodnoty porovnáním tvoří vybrané zemědělské pozemky, u kterých směrná hodnota vychází výlučně z ceny učené podle bonitovaných půdně ekologických jednotek (BPEJ). Pokud zemědělský pozemek není bonitován, určí se směrná hodnota podle vyhlášky Ministerstva zemědělství č. 412/2008 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými cenami zemědělských pozemků, ve znění pozdějších předpisů. Tyto ceny jsou tvořeny váženým průměrem podle velikosti ploch a zastoupení jednotlivých BPEJ v katastrálním území. Dále se jedná o vybrané lesní pozemky, u kterých směrná hodnota vychází výlučně ze základní ceny určené podle souborů lesních typů. Tyto pozemky nesmí být zastavěny, nesmí tvořit funkční celek se stavbou nebo jednotkou, nesmí být územním plánem nebo regulačním plánem předpokládány k jinému využití a nejsou určeny k zastavění.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále "NOZ") zavádí do českého právního řádu zásadu superficies solo cedit, tj. povrch ustupuje půdě. V praxi to znamená, že stavba již nebude samostatnou nemovitou věcí, ale stává se součástí pozemku, na kterém byla zřízena. Toto však platí za předpokladu, že měla v den nabytí účinnosti NOZ vlastnické právo ke stavbě a pozemku táž osoba. U pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, stavba pro rodinnou rekreaci nebo stavba garáže, a u pozemku tvořícího s těmito stavbami funkční celek je výsledná směrná hodnota souhrnem hodnoty pozemku a hodnoty stavby. Pokud bude součástí pozemku jiná stavba, než výše vyjmenovaná, nebo bude pozemek zatížený právem stavby nelze jej ocenit směrnou hodnotou.

Jestliže v okamžiku nabytí účinnosti NOZ bude vlastník pozemku odlišný od vlastníka stavby, tak stavba i pozemek zůstávají samostatnými nemovitými věcmi do té doby, než se

pozemek i stavby stanou vlastnictvím téhož vlastníka. Pokud tedy nebude převáděn pozemek, je ve vyhlášce zapracován postup pro zohlednění polohy i v případě ocenění těchto samostatných staveb. Poplatník však musí vyplnit i přílohu daňového priznání pro ocenění pozemku, na němž se stavba nachází, aby mohla být poloha stavby při ocenění zohledněna.

Prioritně je oceňování směrnou hodnotou nastaveno pro byty jako nejčastěji převáděné jednotky, pro které je dostatek údajů pro porovnání. Často však jednotka zahrnuje spolu s bytem i sklep, komoru, popř. garáž a pozemek, který tvoří s touto jednotkou funkční celek. I v těchto případech lze ocenit jednotku směrnou hodnotou.

Vyhláška upravuje speciální postup pro ocenění nemovitých věcí tvořících příslušenství k nemovité věci, které lze ocenit směrnou hodnotou.

U pozemku, jehož součástí není stavba a který netvoří funkční celek s výše uvedenými stavbami, lze směrnou hodnotu určit pouze v případě, že je bez trvalého porostu a není na něm zřízena stavba ani k němu není zřízeno právo stavby.

Směrná hodnota se dle § 15 odst. 4 ZOS neurčuje u:

- lesního pozemku s lesním porostem
- pozemku, který je vodní plochou
- stavby hromadné garáže a u pozemku, jehož součástí je stavba hromadné garáže
- nedokončené stavby a u pozemku, jehož součástí je nedokončená stavba

4.3.3 Zjištěná cena

Zjištěná cena je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o oceňování majetku"), který se vždy použije ve spojení s příslušným prováděcím předpisem, tj. oceňovací vyhláškou, účinnou v den nabytí vlastnického práva k nemovité věci, který na jeho základě stanoví podrobnější postupy určení zjištěné ceny. (Pelc, 2014, s. 42)

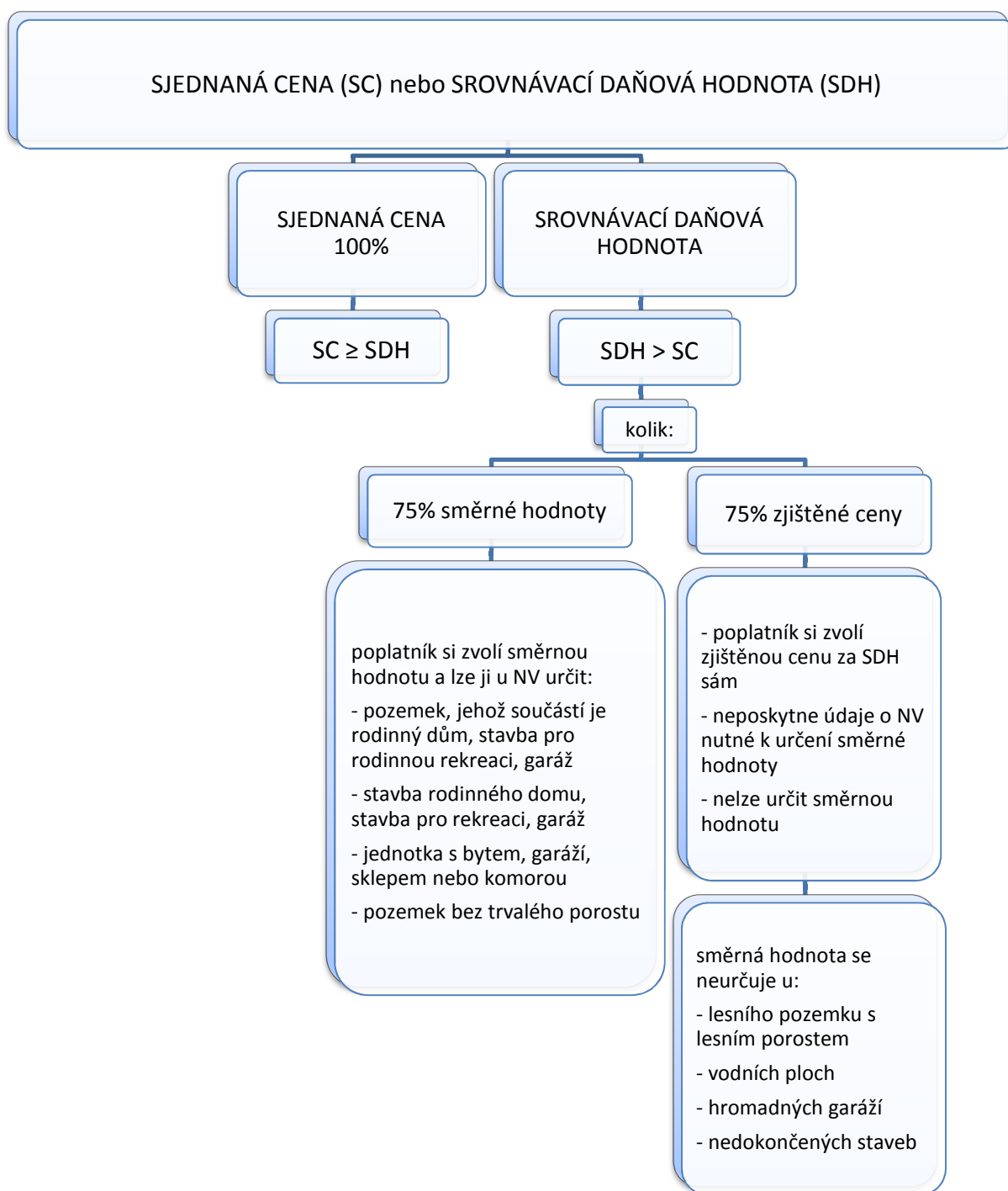
4.3.4 Sjednaná cena

Pro účely daně z nabytí nemovitých věcí se sjednanou cenou rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Úplatou se dle § 4 ZOS rozumí jakékoli peníze ocenitelné protiplnění, které je nebo má být poskytnuto za nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

U většiny kupních smluv se srovnává sjednaná cena se srovnávací daňovou hodnotou.

Výlučně je dle § 22 ZOS sjednaná cena nabývací hodnotou, jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku územního samosprávného celku, dobrovolného svazku obcí nebo Regionální rady regionu soudržnosti. Dále v méně obvyklých případech, kdy jde o nabytí vlastnického práva k nemovité věci ujednané ve smlouvě o výstavbě, které je nabyto za účelem vzniku nové jednotky nebo změny dosavadní jednotky nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou domu.

Graf 4: Stanovení základu daně



Zdroj: GFŘ, *Určení srovnávací daňové hodnoty, 2014f*

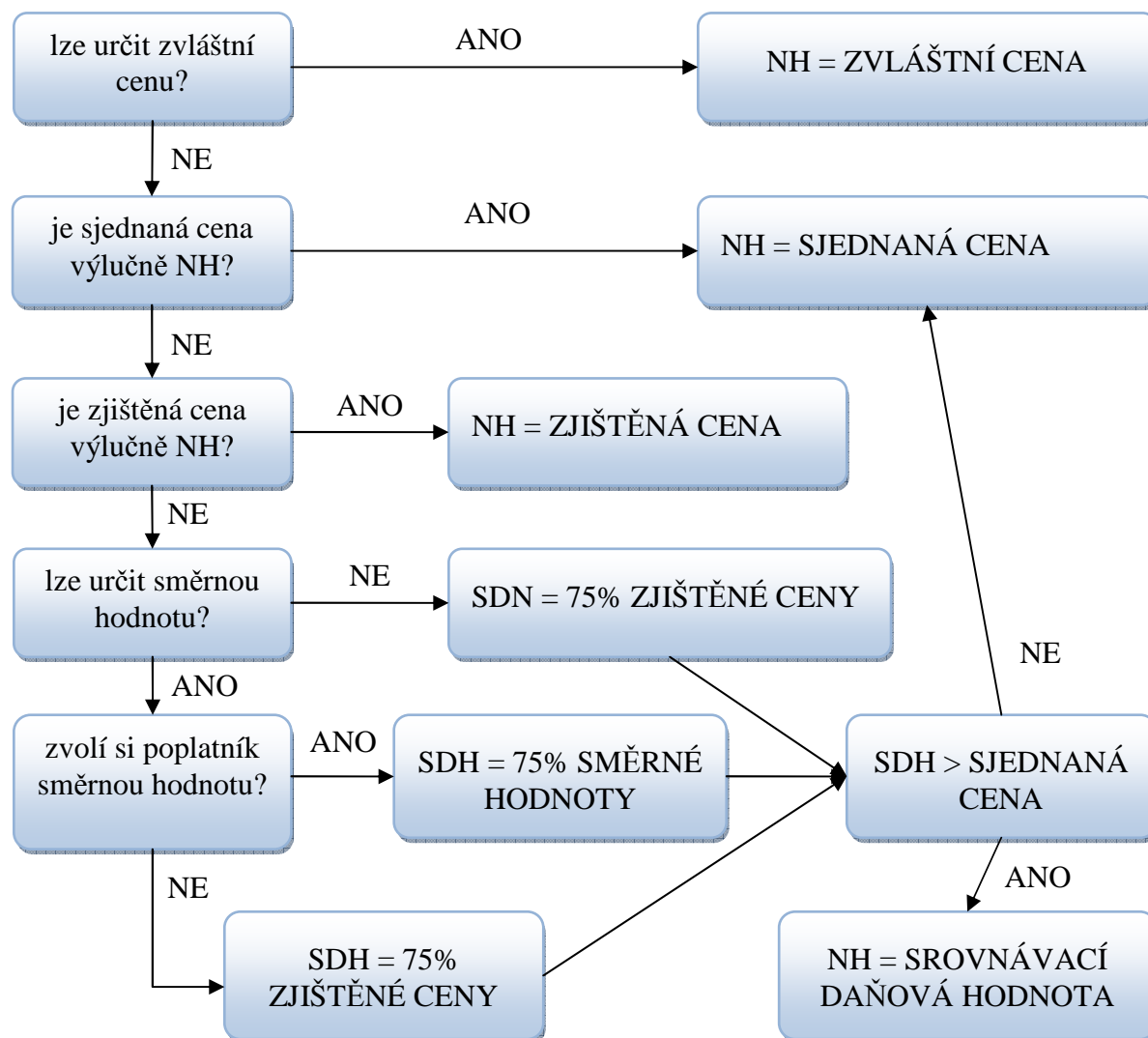
4.3.5 Zvláštní cena

Zvláštní cena se uplatňuje ve specifických případech a pro každý specifický případ je odlišná. Jde o případy, kdy je již cena nemovité věci stanovena určitým hodnověrným způsobem v soudním či správním řízení, postupem dle zákona o obchodních korporacích apod. pro jiný účel než je daňové řízení. Zvláštní cena je upravena v § 17 až § 21 ZOS. Přílohou daňového přiznání je písemnost, která potvrzuje nebo osvědčuje zvláštní cenu. Jedná se o písemnost, která potvrzuje nabytí vlastnického práva k nemovité věci, rozhodnutí soudu o náhradě za stavbu při zániku práva stavby nebo za neoprávněně zřízenou stavbu na cizím pozemku, znalecký posudek nebo jinou listinu osvědčující v souladu se zákonem o obchodních korporacích cenu předmětu vkladu nebo příplatku do obchodní korporace. (MF, 2013, s. 16-19)

4.3.6 Určení nabývací hodnoty

Základ daně se stanoví porovnáním sjednané ceny se srovnávací daňovou hodnotou. Vyšší z těchto cen je nabývací hodnotou pro stanovení základu daně. Srovnávací daňová hodnota je částka odpovídající 75 % směrné hodnoty, nebo 75 % zjištěné ceny konkrétní nemovité věci. Poplatník si může zvolit pro určení srovnávací daňové hodnoty zjištěnou cenu nebo směrnou hodnotu v případech, kdy směrnou hodnotu nemovité věci lze určit. Pokud si zvolí směrnou hodnotu, obsahuje zákonné opatření Senátu zvláštní ustanovení § 42 až § 52 upravující některé postupy pro tvrzení, stanovení a placení daně odlišně od obecných postupů upravených v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Dle těchto speciálních ustanovení nevyčísľuje poplatník v daňovém přiznání daň, ale pouze zálohu ve výši 4 % sjednané ceny a ve lhůtě pro podání daňového přiznání je povinnen tuto zálohu zaplatit. Poplatník musí v daňovém přiznání uvést údaje, které jsou nutné k určení směrné hodnoty jednotlivých nemovitých věcí, jejichž nabytí je předmětem daně. Výslednou daň vyměřuje správce daně platebním výměrem. V případě, že je daň vyměřena ve výši vyměřené zálohy, platební výměr se poplatníkovi neodesílá. Je-li daň z nabytí nemovitých věcí vyšší než záloha, je rozdíl mezi daní a zálohou splaný ve lhůtě 30 dnů od doručení platebního výměru. Nejedná se o náhradní lhůtu, správce daně vyčísľuje daň ve výši, kterou si poplatník nemůže vypočítat sám. Uhrazená záloha se započítává na úhradu splatné daně. Z důvodu hodpodárnosti správy daní se v případě, že činí rozdíl mezi daní ve správné výši a zálohou méně než 200 Kč, daň se stanoví ve výši zálohy.

Graf 5: Postup určení nabývací hodnoty



Zdroj: GFR, Diagram pro stanovení nabývací hodnoty, 2014a

Graf, který je zveřejněný na webu Finanční správy, názorně a přehledně poskytuje návod pro správce daně jak určit nabývací hodnotu.

4.3.7 Kombinace různých ocenění nabývaných nemovitých věcí

Pokud jsou na základě jedné smlouvy převáděny nemovité věci na jednu osobu, podává se jedno daňové přiznání. Respektují se tak základní zásady zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, tj. zásada hospodárnosti a minimálního zatěžování daňových subjektů. Daňové přiznání je přizpůsobeno tomu, aby bylo možno přiznávat daň z nabytí vlastnického práva k různému počtu nemovitých věcí. Vzhledem k tomu, že může být použito různého ocenění nemovitých věcí pro stanovení nabývací hodnoty, může si poplatník u některých nemovitých věcí zvolit pro určení srovnávací daňové hodnoty

směrnou hodnotu a u jiných zjištěnou cenu. Někdy musí být zjištěná cena zvolena z důvodu, že směrnou hodnotu nelze použít. Rozdílné typy nemovitých věcí mohou být nabývány jednou smlouvou, jedním vkladem práva do katastru nemovitostí. Jednotný způsob ocenění všech nemovitostí je nutno použít pro případy zrušení a vypořádání podílového spoluvlastnictví a v případě směny nemovitých věcí, jak stanoví § 14 odst. 4 ZOS.

V ostatních případech, kdy poplatník může použít rozdílné způsoby stanovení srovnávací daňové hodnoty, je v daňovém přiznání umožněna kombinace obou způsobů ocenění. Poplatník vyčíslí zálohu z části sjednané ceny připadající na nabytí nemovitých věcí oceňovaných směrnou hodnotou a daň z nabytí těch nemovitých věcí, které jsou pro určení srovnávací daňové hodnoty oceněny cenou zjištěnou. V platebním výměru jsou stanovovány dvě samostatné daně.

4.4 Správa daně

Dle § 29 ZOS je místně příslušným ke správě daně z nabytí nemovitých věcí správce, v jehož obvodu územní působnosti se nemovitá věc nebo pozemek zatížený právem stavby nachází. Pokud je nemovitá věc, např. inženýrská síť, na území více finančních úřadů je místně příslušným správce daně, který je správcem daně z příjmu poplatníka. (Pelc, 2014, s. 45)

Daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí je poplatník povinen dle § 32 ZOS podat do konce třetího kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém došlo k rozhodné skutečnosti.

Daň se nestanoví a neplatí, činí-li méně než 200 Kč. Cílem je snížit administrativní náročnost spojenou se správou daně v případech, kdy je výsledná daň nízká a náklady na její výběr by mohly být vyšší než její samotná výše. V ZDDPN byl limit 100 Kč. Nově se daň nestanovuje, aby nebylo nutno zpracovávat platební výměr na daň ve výši 0 Kč.

Pokud si poplatník zvolí pro určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu, použijí se zvláštní ustanovení pro tvrzení, stanovení a placení daně dle § 42 ZOS. V ostatních případech se aplikuje obecná úprava dle daňového řádu.

4.4.1 Zvláštní ustanovení

Poplatník si v daňovém přiznání sám vyčíslí zálohu a uvede údaje nutné k určení směrné hodnoty, nevyčísluje daň z nabytí nemovitých věcí. Záloha ve výši 4 % sjednané ceny, která se zaokrouhlí na celé koruny nahoru, je splatná v poslední den pro podání daňového přiznání.

Činí-li záloha méně než 200 Kč, poplatník ji neplatí. Je-li daň z nabytí nemovitých věcí vyšší než záloha, zašle správce daně poplatníkovi platební výměr obsahující výměr zálohy a výměr daně, protože zálohy a daň jsou správcem vyměřovány současně a jsou obsahem jednoho platebního výměru. Rozdíl mezi daní a zálohou je splatný ve lhůtě 30 dnů od doručení platebního výměru. Činí-li rozdíl mezi daní a zálohou méně než 200 Kč, daň se stanoví ve výši zálohy. V tomto případě se platební výměr nemusí zasílat, za doručení se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

5 ŘEŠENÉ PROBLÉMY ZOS

Daň z nabytí nemovitých věcí se vztahuje na úplatné převody nemovitých věcí účinné od 1. 1. 2014 a je upravena zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. Přejedání na nový zákon znamenalo prvotní zatížení České daňové správy. Musely být vystaveny nové formuláře pro daň z nabytí nemovitých věcí. K tiskopisům je několik příloh a to z důvodu možnosti výběru poplatníka, jakou srovnávací hodnotu si vybere. Pokud si vybere směrnou hodnotu, musí na každou z převáděných nemovitých věcí vyplnit zvláštní přílohu č. 2. Těchto příloh č. 2 je celkem 5 vzorů, dle typu převáděné nemovitosti. Zároveň musely být proškolení všichni správci daně. Toto jsou nezbytné a nemalé náklady na zavedení nové daně.

V praxi začala aplikace některých ustanovení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí činit problémy. Při aplikaci zákona je nutno sjednotit postupy jednotlivých správců daně, aby došlo k efektivnímu výběru daňové povinnosti a co nejmenšímu zatížení jak správců daně, tak i poplatníků. Hlavním důvodem vzniklých problémů je skutečnost, že nebyl přijat původní návrh nového zákona schválený Poslaneckou sněmovnou, ale následně byl přijat v pozměněné podobě.

5.1 Poplatník nabyvatel

Původní návrh nové úpravy daně z nabytí nemovitých věcí předpokládal, že poplatníkem daně bude nabyvatel. Tato předloha zákona byla Senátem dne 12. září 2013 zamítnuta, Poslanecká sněmovna byla již rozpuštěna a zákonodárský proces tak dále nepokračoval. Výše uvedená změna v úpravě poplatníka daně byla do návrhu zákonného opatření zapracována s ohledem na důvody zamítnutí prvotní předlohy zákona. Na základě požadavku senátorů byl zachován u poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí stávající režim s minimálním množstvím změn oproti současnému stavu, kde byl poplatníkem u kupních smluv převodce a nabyvatel byl ručitelem. (Šrámek, 2013)

Transakcím na základě kupních a směnných smluv je ponechán poplatníkem daně převodce s tím, že nabyvatel, stejně jako doposud, je ručitelem (dle § 41 odst. 2 ZOS). Současně je smluvním stranám nově umožněno zvolit si v uvedených případech poplatníkem kupujícího (nabyvatele), který pak již nebude ručitelem daně. K této změně poplatníka je nutná aktivní dohoda smluvních stran. Tzn., že v kupní nebo směnné smlouvě musí být výslovně uvedeno, že poplatníkem daně je nabyvatel. Pokud je ve smlouvě ujednáno pouze, že daň zaplatí kupující, nelze toto ujednání považovat za jednoznačný projev vůle smluvních stran, že poplatníkem je nabyvatel. Dodatečné dohody účastníků smlouvy po datu, ke kterému

vzniká daňově právní vztah, nelze připustit, neboť toto ujednání musí být součástí konkrétního právního úkonu (kupní, či směnné smlouvy).

V praxi se však vyskytují časté případy nevhodně formulovaných textů při řešení změny poplatníka, kterým by se měl stát nabyvatel, a to i u smluv sepisovaných notáři a realitními kanceláři. Pokud by se striktně dodržoval postup dle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu, ve smlouvě by výslovně nebylo uvedeno, že „poplatníkem je nabyvatel“, daňové přiznání by podal a daň by uhradil jako poplatník nabyvatel, mohlo by dojít k sankcím pro převodce. Proto je pro rok 2014 a 2015 zohledněna krátká legislativní úleva při zavádění nové právní úpravy, kdy lze akceptovat souhlasné prohlášení účastníků kupní či směnné smlouvy a to písemně nebo ústně do protokolu u správce daně. V prohlášení musí být uvedeno, že ujednání ve smlouvě o tom, že strana kupující podá daňové přiznání a uhradí daň z nabytí nemovitých věcí (či obdobný text), bylo shodně myšleno tak, že za poplatníka daně je účastníky právního jednání považován nabyvatel. Na takovém to souhlasném prohlášení musí být úředně ověřeny podpisy obou stran. Jedná se však pouze o přechodné ustanovení a Generální finanční ředitelství již upozornilo na tyto nedostatky Notářskou komoru i Komoru daňových poradců. (GFŘ, 2014b)

Pokud je však v kupní smlouvě pouze uvedeno, že daň uhradí kupující, posuzuje se toto vedlejší ujednání z daňového hlediska při stanovení základu daně. Pokud ze smlouvy nevyplývá jednoznačně úmysl účastníků smlouvy, zjistí správce daně, zda plnění ve prospěch prodávajícího je součástí kupní ceny či nikoliv. Mohou nastat tyto alternativy, kdy daň z nabytí nemovitých věcí, kterou hradí nabyvatel ve prospěch převodce:

- Byla zohledněna v kupní ceně a kupní cena nebyla o tuto daň ponížena, v tomto případě zůstává základem daně cena sjednaná, nebo srovnávací daňová hodnota.
- Byla zohledněna v kupní ceně a kupní ceny byla o tuto daň ponížena. V tomto případě se výše daně přičte ke kupní ceně a součet je pak základem daně z nabytí nemovitých věcí.
- Nebyla zohledněna v kupní ceně. V tomto případě je toto plnění u prodávajícího posouzeno jako nabytí majetkového prospěchu, které podléhá dani z příjmů.

Účastníci kupní smlouvy mohou doložit čestné prohlášení o zohlednění vedlejšího ujednání o úhradě daňové povinnosti v kupní ceně, podepsané oběma stranami, nebo učinit prohlášení do protokolu u správce daně.

Touto změnou původního návrhu byl výběr daňové povinnosti značně zkomplikován jak pro správce daně, tak pro účastníky kupních a směnných smluv, realitní kanceláře a notáře.

Nabyvatel nemovité věci je poplatníkem daně i v mnoha evropských právních úpravách, a to v Belgii, Dánsku, Finsku, Francii, Irsku, Itálii, Kypru, Lotyšsku, Maďarsku, Maltě, Nizozemí, Portugalsku, Řecku, Španělsku, Švédsku a Velké Británii. V Německu a Rakousku jsou poplatníky společně převodce i nabyvatel. Pouze v Polsku a Slovinsku je poplatníkem daně převodce. (MF, 2013, s. 1)

5.1.1 Návrh na odstranění zatížení správce daně

Původní záměr návrhu ZOS, aby poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí byl kupující, je dle názoru většiny správců daně správný a měl by se prosadit v novele zákona. Dosavadní úprava by se zjednodušila a odstranila by se nejednotnost ve vymezení osoby poplatníka. Pokud by se nabyvatel stal primárně poplatníkem daně ve všech případech, zefektivnil by se výběr daně. Správcům daně by odpadlo podrobné zkoumání kupních smluv před zasláním výzvy k podání daňového přiznání a zjišťování, kdo je určen poplatníkem a zda toto ujednání smluvních stran je správně formulováno. Správce daně má prvotně k dispozici sestavu vazeb z katastrálního úřadu, která obsahuje pouze číslo jednacích smlouvy o převodu nemovité věci s datem právních účinků a údajem o tom, kdy byl vklad zapsán. Dále údaje o prodávajícím, kupujícím a o identifikaci převáděné nemovité věci, jako jsou čísla popisná, čísla pozemků a o katastrálním území, na kterém se nachází převáděná nemovitá věc. Pokud poplatník nepodá daňové přiznání ve lhůtě pro podání, musí ho správce daně vyzvat k podání. V ZDDPN byl u kupních smluv vyzýván vždy prodávající, který byl ze zákona poplatníkem a ten dodal ověřenou kopii kupní smlouvy. Nyní je nutno prověřit obsah kupní smlouvy a zjistit, kdo bude poplatníkem. Toto je možné pouze tehdy, až katastrální úřad poskytne kopie kupních smluv. Tím, že by byl ustanoven poplatníkem kupující, by dále odpadlo hojení nesprávných ustanovení souhlasným prohlášením, což zatěžuje na jedné straně správce daně, který musí subjekty kontaktovat a danou situaci jim vysvětlit a na druhé straně i účastníky smluv, kteří musejí doložit souhlasné prohlášení s určením poplatníka s úředně ověřenými podpisy nebo se dostavit ke správci daně, aby vyjádřili svoji vůli do protokolu.

Následně by odpadla ručitelská povinnost u nabyvatele. Ručení je obecně zajišťovacím institutem k nějakému závazku nebo povinnosti. Jedná se o akcesorický¹ vztah plně závislý na vztahu hlavním. Ručitel je třetí osoba, odlišná od dlužníka, tzv. náhradní dlužník. Daňový ručitel si nemůže zvolit, zda bude ručitelem a za jakých podmínek. Do postavení ručitele se dle § 8 odst. 1 písm. a) ZDDPN a dle § 41 odst. 2 ZOS dostává v okamžiku koupě nemovité věci. U daně z převodu nemovitostí a následně i u daně z nabytí nemovitých věcí je titul

¹ ručení je vztah vedlejší ke vztahu hlavnímu a sdílí zásadně jeho osud

ručení často využíván. Úhrada daně je požadována na kupující, pokud tuto povinnost primárně nesplnil prodávající. Zpravidla se do kupních smluv uvádějí složité formulace k zajištění daně, aby kupující měl jistotu, že bude uhrazena. Zajištěním je složení částky ve výši daně z nabytí nemovitých věcí na zvláštní účet, z něhož budou peníze uvolněny až po uhrazení daně prodávajícím na finančním úřadě. Nebo jsou peníze na daň dány do úschovy notáři, což obnáší další poplatky. Těmito složitými konstrukcemi se kupující chrání před situací, že uhradí daň jako ručitel za prodávajícího. Většina kupujících si však skutečnost, že je ručitelem za neuhrazenou daň, ani neuvědomuje. Pokud bude poplatníkem nabyvatel, přestane být v nejistotě, zda bude daň převodcem řádně uhrazena či nikoliv. Vymáhání daně u poplatníka převodce je pro správce daně obtížná, neboť v době vedení daňového řízení je převáděná nemovitá věc již ve vlastnictví nabyvatele a tím může být i místo pobytu převodce neznámé. Převodce nemusí vlastnit již žádné jiné movité či nemovité věci, které by mohly být předmětem exekuce. Peníze získané z prodeje nemovité věci již nemusí mít na svých bankovních účtech, nemusí mít žádný příjem ze zaměstnání a správce daně tak nemá jinou možnost, než vyzvat kupujícího, jako ručitele, k uhrazení daňové povinnosti. Pokud by se poplatníkem daně stal nabyvatel, došlo by tedy k zániku institutu ručitele daně. Tím by se snížila administrativní náročnost pro správce daně a zjednodušilo by se a urychlilo daňové řízení a tím i výběr daně. Daň by se stala snadno vymahatelnou v daňové exekuci u nabyvatele nemovité věci. Daň by hradil nabyvatel nemovité věci, který je v době daňového řízení správcem daně znám, vlastní nemovitou věc a je více motivován k zaplacení daně.

5.1.2 Náklady a přínosy stanovení nabyvatele poplatníkem

Zjednodušením zákona by došlo ke zvýšení právní jistoty pro daňové poplatníky a k jednoznačnějšímu výkladu. Tyto kladné přínosy bez dodatečných nákladů pro poplatníky i stát však nelze vyčíslit.

V důsledku efektivnějšího vymáhání by došlo k nárůstu a zrychlení výběru daně. Na druhé straně však smluvní ceny nemovitých věcí pravděpodobně poklesnou z důvodu placení daně nabyvateli. Přesunem daně na kupujícího se sníží smluvní ceny nemovitých věcí, protože cena, kterou jsou kupující ochotni za nemovitou věc zaplatit, se sníží o výši daně. Proávající budou ochotni prodat nemovitost za nižší cenu z důvodu odpadnutí povinnosti uhradit 4 % daň. Konečná cena placená kupujícími zůstane stejná bez ohledu na osobu poplatníka. V případě 4 % daně jde o koeficient $0,962^2$, kterým se vynásobí původně požadovaná kupní cena při hrazení daně prodávajícím. Ekonomická incidence tak dopadá na prodávajícího. Tím

² $\frac{1}{(1-0,04)}$

by došlo k poklesu smluvních cen o cca 3,8 %. Ceny nemovitých věcí se budou zdát nižší, což je způsobeno přesunem daňové povinnosti. Ve skutečnosti však kupující uhradí stále stejnou částku, jen část ve výši 4 % odvede přímo finančnímu úřadu.

Základ daně se tedy sníží o 3,8 % a výběr daně bude též o 3,8 % nižší. Při současném ročním výběru daně z převodu nemovitostí, který činil v roce 2013 cca 8,9 mld. Kč, jde o maximální částku 338 milionů Kč při poklesu o 3,8 % u všech transakcí. Vzhledem k tomu, že se základ daně u některých transakcí odvíjí od cen zjištěných a ne od kupních cen, a u části převodů již nyní hradí daň kupující, bude dopad na státní rozpočet mírnější.

5.2 Omezování znaleckých posudků

Dalším z cílů ZOS je snižování administrativní náročnosti související s vybráním daně nejen u poplatníků, ale také u správců daně. Prostředkem by mělo být omezování znaleckých posudků podle oceňovacích předpisů o ceně převáděných nemovitých věcí, které byly v ZDDPN vyžadovány za účelem stanovení základu daně. Základem daně z převodu nemovitostí je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu platná v den nabytí nemovitosti, a to i v případě, je-li cena nemovité věci sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná. Je-li cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná. Zvláštním předpisem, na základě kterého se stanoví cena zjištěná, je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) a příslušná prováděcí vyhláška k tomuto zákonu. Stanovení základu daně tímto způsobem mělo zabránit obcházení zákona a sjednávání symbolických cen při úplatných převodech nemovitých věcí. Náklady za znalecký posudek zvyšují náklady poplatníka o tisíce korun a to i u převodů malých nemovitých věcí, kdy daň z převodu je nízká, ale značně jí navýší náklady za vyžadovaný znalecký posudek.

V novém zákoně dochází k omezování znaleckých posudků podle oceňovacích předpisů v těch případech, kdy při určení hodnoty nemovité věci nehrozí obcházení zákona. ZOS tedy snižuje počet případů, kdy je pro stanovení základu daně nezbytné vypracování znaleckého posudku určujícího zjištěnou cenu. Jde o případy, kdy pro srovnávací daňovou hodnotu lze využít směrnou hodnotu. Tím dojde ke snížení nákladů poplatníků na zajištění těchto posudků při nabytí běžně převáděných nemovitých věcí, k nimž patří rodinné domy, stavby pro rodinnou rekreaci, garáže, pozemky tvořící s těmito stavbami funkční celek, pozemky, jejichž součástí jsou tyto stavby, pozemky bez trvalého porostu, na nichž není zřízena stavba a k nimž nebylo zřízeno právo stavby, a jednotky. Převody těchto druhů nemovitých věcí tvoří přibližně 80 % všech uskutečněných převodů.

Při převodech garáží, chat nebo malých pozemků, kdy je daň nízká, se díky povinnosti dokládat znalecký posudek poplatníkům nepoměrně zvýší náklady. Cílem je tedy zredukovat případy pro povinné předložení znaleckých posudků tím, že byla provedena odlišná koncepce stanovení základu daně. Srovnávací cena, která je novým pojmem, je částka odpovídající 75 % administrativní nebo zjištěné ceny. Administrativní cena v sobě obsahuje údaje o cenové hladině nemovitých věcí srovnatelné v místě a čase obvyklém a stává se tak významným ukazatelem pro porovnání cen běžně převáděných nemovitých věcí. Lze o ní usuzovat jako o ceně tržní. (MF, 2013, s. 13) Poplatníkům daně zůstává možnost rozhodnutí, zda pro stanovení srovnávací ceny použijí údaje z ceny administrativní, tzv. směrná hodnota, nebo si pořídí znalecký posudek. Základem daně bude po porovnání s cenou sjednanou vždy cena vyšší. Pokud však bude sjednaná cena nižší než srovnávací, sníží se v těchto případech daňové inkaso o částku ve výši 4 % z hodnoty ve výši 25 % směrné hodnoty, či zjištěné ceny.

Tabulka 6: Počet převodů nemovitých věcí 2011- 2013

Druh nemovité věci	2011 - 2013		
	Odhadní cena	Kupní cena	Počet převodů
Byty v Kč/m ²	18 479	19 616	75 591
Bytové domy v Kč/m ³	1 717	2 012	2 506
Stavební pozemky v Kč/m ²	1 184	1 359	57 460
Rodinné domy v Kč/m ³	2 345	2 571	43 944

Zdroj: zpracováno dle ČSÚ, 2014

V tabulce je uvedeno porovnání průměrných cen nejčastěji převáděných nemovitých věcí. Na základě těchto údajů lze konstatovat, že se při zdaňování převodu těchto nemovitých věcí vycházelo z ceny sjednané, která je ve všech uvedených případech vyšší. Základem daně byla dle § 10 ZDDPN cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, byla-li však cena sjednaná vyšší než cena zjištěná, byla základem daně cena sjednaná. V ZOS je základem daně nabývací hodnota, kterou je prioritně cena sjednaná, je-li vyšší než srovnávací daňová hodnota, kterou může být zjištěná cena, ale jen ve výši 75 %. Tímto snížením zjištěné ceny je sledován cíl, aby se základem daně v převážné většině případů stala cena sjednaná.

Na základě sdělení znalce Ing. Miloslava Havlíka z Rychnova nad Kněžnou, je orientační cena za vyhotovení znaleckého posudku o ceně bytu pro daňové účely 1 800 Kč, za rodinný dům 3 000 až 4 000 Kč (dle rozsahu), za bytový dům 5 000 až 10 000 Kč (dle počtu jednotek) a za stavební pozemek 600 až 1 000 Kč.

5.2.1 Přínosy a náklady přechodu na směrnou hodnotu

Omezení znaleckých posudků mělo snížit administrativní náročnost a umírnit nepřiměřené finanční náklady poplatníků. V praxi však došlo pouze ke snížení finančních nákladů poplatníků, které ušetří za vyhotovení znaleckého posudku. Vzhledem k tomu, že pro stanovení směrné hodnoty je nutno vyplnit správné přílohy daňového přiznání se všemi potřebnými údaji o převáděných nemovitých věcech, vzrostla několikanásobně administrativní náročnost jak pro poplatníky, tak následně i pro správce daně. I přes možnost vyplnit daňové formuláře přes daňový portál, nezvládne většina poplatníků tyto přílohy správně vyplnit. Na každou převáděnou nemovitou věc je nutno vyplnit zvláštní přílohu s uvedením všech údajů o dané nemovité věci. Jedná se o stavebně technické parametry nemovitosti a o údaje bezprostředně ovlivňující hodnotu nemovité věci, které nemůže správce daně zjistit jiným způsobem. Např. u rodinného domu, rekreační chalupy a rekreačního domku je nutno vyplnit přílohu č. 2C s údaji o zastavěných plochách jednotlivých podlaží, typ zastřešení, materiál obvodových stěn, tloušťku obvodových stěn, druh vytápění, napojení stavby na rozvody a odpady, příslušenství ve stavbě a zařizovací předměty. Je nutno určit stav stavby a povodňové riziko podle Povodňového plánu České republiky. K této příloze je nutno vyplnit i přílohu č. 2, která obsahuje údaje o pozemku, na kterém se stavba nachází bez ohledu na to, zda je stavba převáděna s pozemkem nebo bez něj, protože tyto údaje jsou nutné i pro určení směrné hodnoty stavby. Pro určování směrné hodnoty u pozemku je při nesouladu mezi druhem pozemku uvedeným v katastru nemovitostí a skutečným stavem rozhodující skutečný stav. Převodová daň je daní jednorázovou a někteří se s ní setkají pouze jednou za život. Týká se „obyčejných“ lidí, kteří se nepohybují v podnikatelském světě a zákony a formuláře jsou pro ně věcí neznámou a jejich vyplnění mnohdy těžce pochopitelné. Dle pokynu Generálního finančního ředitelství by správce daně neměl do vyplňování příloh k určení směrné hodnoty zasahovat a poplatníka žádným způsobem ovlivňovat nebo mu při vyplňování radit. To by se v případě, kdy směrná hodnota vyjde vysoko a stane se tak základem daně, mohlo stát předmětem sporu. Vzhledem k tomu, že by měl přílohy ke stanovení směrné hodnoty primárně vyplnit sám poplatník, bez pomoci správce daně, sejdou se správci často formuláře nesprávně vyplněné, či vyplněné jen z části. To dále komplikuje daňové řízení a zatěžuje správce daně i poplatníka, který se musí s uvedenými nesrovnalostmi vyrovnat. Správce daně nejprve vyzve daňový subjekt k odstranění pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, popř. „DŘ“). Pokud údaje nutné pro určení směrné hodnoty na výzvu neuvede správně a kompletně, je vyzván podle § 36 odst. 3 ZOS k doložení znaleckého posudku.

Pokud poplatník není schopen přílohy správně vyplnit, nezbude mu nic jiného, než dát vypracovat znalecký posudek. Náklady, které na tento znalecký posudek vynaloží, si může odečíst z daňového základu. Toto hodně medializované ustanovení však v praxi přinese poplatníkovi jen minimální výhodu, protože se jedná o odečet ze základu daně. Pokud tedy poplatník uhradí znalci za znalecký posudek např. 4 000 Kč, jeho úspora na dani bude činit $0,04 * 4\,000\text{ Kč}$, tj. 160 Kč. Jedná-li se o pozemek bez trvalého porostu, na němž není zřízena stavba a k němuž nebylo zřízeno právo stavby (v tomto případě se znalecký posudek dle § 36 ZOS nevyžaduje) a poplatník si nebude schopen sám spočítat cenu zjištěnou, popř. nebude ochoten vyplnit přílohy daňového přiznání potřebné ke stanovení směrné hodnoty, nemůže si náklad na znalecký posudek z daňového základu odečíst.

Tabulka 7: Náklady na ZNP 2011-2013 v Kč

Druh nemovité věci	Počet převodů	Ø cena za ZNP	Náklady na ZNP
Byty v Kč/m ²	75 591	1 800	136 063 800
Stavební pozemky v Kč/m ²	57 460	800	45 968 000
Rodinné domy v Kč/m ³	43 944	3 500	153 804 000
Celkem	176 995		335 835 800

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 5 byly převzaty údaje o počtu převodů nemovitostí, u kterých je umožněno stanovení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotou. Na základě sdělení znalce byla použita průměrná cena účtovaná za znalecký posudek a zjištěny náklady, které poplatníci vynaložili na vypracování znaleckých posudků v letech 2011-2013. Jedná se o průměrnou roční částku ve výši 111 945 267 Kč. Tato částka je pouze orientační, protože nejsou známy přesné údaje o počtu převodů jednotlivých druhů nemovitostí. Lze usoudit, že pokud poplatníci zvolí směrnou hodnotu místo znaleckého posudku, jejich úspora se bude pohybovat okolo 100 mil. Kč ročně. O tuto částku však bude nižší příjem znalců a tím se následně sníží i jejich daňová povinnost na dani z příjmů a odvody na zdravotní a sociální pojištění.

Finanční úřad pro Královéhradecký kraj vyměřil v roce 2014 cca 6 400 spisů. Z dostupné evidence bylo zjištěno, že směrnou hodnotu pro stanovení srovnávací daňové hodnoty využilo téměř 2 000 poplatníků. To je téměř 1/3 poplatníků daně z nabytí nemovitých věcí. Jejich úspora, při průměrné ceně znaleckého posudku 2 000 Kč činí 4 000 000 Kč. Průměrná cena znaleckého posudku je velmi orientačně zjištěna z tabulky č. 6, kdy se celkové náklady na znalecké posudky vydělily počtem převodů. Pokud by si poplatníci zvolili cenu zjištěnou a pouze odečetli výdaj na znalecký posudek ze základu daně, činila by jejich úspora 280 000 Kč. O tuto částku by však bylo menší inkaso daně z nabytí nemovitých věcí.

Správce posuzuje hodnověrnost a logiku uvedených údajů v přílohách daňového přiznání k určení směrné hodnoty. Musí využít svých zkušeností a znalostí dané oblasti. Ověří správnost zatřídění pozemků, protože rozdíl v hodnotě pozemku v závislosti na jeho zatřídění je značný. Jak již bylo uvedeno, u určení směrné hodnoty u pozemku se vychází ze skutečného stavu, není tedy rozhodující druh pozemku zapsaný v katastru nemovitostí. Je nutno zjistit, zda je pozemek urbanizovaný, zemědělský, lesní či jiný.

5.2.2 Příklad výpočtu hodnoty pozemku

Identifikace pozemku: pozemek číslo 3139/5 v obci Rychnov nad Kněžnou, katastrální území Dlouhá Ves u Rychnova nad Kněžnou. Pozemek je evidován v katastru nemovitostí na listu vlastnictví číslo 524, jako trvalý travní porost o výměře 4 051 m². Pozemku jsou přiřazeny bonitované půdně ekologické jednotky (dále jen "BPEJ"). Dle výpisu z katastru nemovitostí se jedná o pozemek zemědělský. Výpočet směrné hodnoty i ceny zjištěné vychází z ceny určené podle BPEJ.

Obrázek 1: pozemek č. 3139/5 v k. ú. Dlouhá Ves u Rychnova nad Kněžnou



Zdroj: ISKN, ©2015

- **Ocenění zemědělského pozemku**
 - a) **Zjištěná cena zemědělského pozemku dle oceňovacího předpisu**

Ocenění je provedeno podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku ve znění zákonů č. 121/2000 Sb., č. 237/2004 Sb., č. 257/2004 Sb., č. 296/2007 Sb., č. 188/2011 Sb., č. 350/2012 Sb., č. 340/2013 Sb., č. 303/2013 Sb. a č. 344/2013 Sb. a vyhlášky MF ČR č. 441/2013 Sb. ve znění vyhlášky č. 199/2014 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb.

Zemědělské pozemky oceněné dle § 6

Výpočet úpravy základní ceny - příloha č. 5:

Obce s 10-25 tisíci obyvatel - vlastní území:	120 %
Celková úprava ceny:	120,00 %

Název	Parcelní číslo	BPEJ	Výměra [m ²]	JC [Kč/m ²]	Úprava [%]	UC [Kč/m ²]	Cena [Kč]
trvalý travní porost	3139/5	72504	3 116,00	5,21	120,00	11,46	35 709,36
		71410	935,00	7,57	120,00	16,65	15 567,75
Zemědělské pozemky oceněné dle § 6							
Celkem:			4 051,00 m²				51 277,11

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet je proveden pomocí programu NEMExpress AC od společnosti Pluto - Olt, spol. s r. o.

b) Výpočet směrné hodnoty pro zemědělský pozemek (Vyhláška č. 419/2013 Sb.)

$$SHP_Z = \sum_{i=1}^n DSHP_{Zi} \quad (3)$$

SHP_Z směrná hodnota zemědělského pozemku v Kč

DSHP_{Zi} dílčí směrná hodnota části zemědělského pozemku v Kč

i pořadové číslo části pozemku

n počet částí pozemku

$$DSHP_{Zi} = p_i \times UZC_i \quad (4)$$

p_i výměra i-té části vybraného zemědělského pozemku v m²

UZC_i upravená základní cena i-té části zemědělského pozemku v Kč za m²

$$UZC_i = p_i \times \left(1 + \frac{q}{100}\right) \quad (5)$$

q přírážka za polohu katastrálního území, ve kterém se pozemek nachází, podle přílohy č. 4 k vyhlášce č. 419/2013 Sb.

Pozemek je rozdělen na 2 části, část o výměře 3 116 m² s BPEJ 72504 a část o výměře 935 m² s BPEJ 71410. Cena BPEJ 72504 činí 5,21 Kč za m² a BPEJ 71410 činí 7,57 Kč za m² dle přílohy č. 3 k vyhlášce č. 419/2013 Sb.

$$UZC_1 = 5,21 \times \left(1 + \frac{120}{100}\right)$$

$$SHP_{Z1} = 3116 \times 11,46$$

$$UZC_2 = 7,57 \times \left(1 + \frac{120}{100}\right)$$

$$SHP_{Z2} = 935 \times 16,65$$

$$SHP_Z = 51277,11$$

Cena zjištěná zemědělského pozemku se rovná směrné hodnotě tohoto pozemku ve výši 51 277 Kč. 75 % z této hodnoty, tj. 38 458 Kč by se porovnávalo s cenou sjednanou a vyšší z částek by byla základem pro výpočet daňové povinnosti ve výši 4 %. Minimální daň z nabytí tohoto pozemku by byla 1 540 Kč a to bez rozdílu zvolené srovnávací daňové hodnoty.

Na webu Finanční správy je umístěna kalkulačka, kterou může poplatník použít pro orientační zjištění směrné hodnoty dle údajů vyplněných v daňovém přiznání.

Obrázek 2: určení směrné hodnoty

FINANČNÍ SPRÁVA

Určení směrné hodnoty pro pozemek

Priloha č. 2 k Přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí

Formulář v PDF Tisknout hodnotu Tato směrná hodnota nemovité věci je hodnotou **orientační** a slouží pouze pro Vaši základní informaci. [\(více...\)](#) Orientační směrná hodnota: **51 277,10 Kč** **Spočítat**

Úvodní stránka Rádky 1 - 17 18 - 27 28 - 35 36 - 41 42 - 48 a následující

Zemědělský pozemek 28 ano ne

Přidat další část pozemku

Výměra části:	BPEJ části:	
3116	72504	x
935	71410	x
		x

Zdroj: vlastní zpracování na webu FS

Na obrázku je ukázán výpočet ze stránek Finanční správy, stanovení směrné hodnoty pro pozemek: <http://smernahodnota.financnisprava.cz/pozemek/>.

Cena zjištěná dle oceňovací vyhlášky se rovná ceně stanovené směrnou hodnotou. Pokud se tedy jedná o zemědělské pozemky, je jedno, pro kterou cenu se poplatník rozhodne.

• Ocenění pozemku v územním plánu města

Změnou č. 7 Územního plánu města Rychnov nad Kněžnou byla část pozemku vymezená jako zastavitelná plocha DV3 pro individuální bydlení. (Město RK, 2014)

Obrázek 3: část územního plánu města Rychnov nad Kněžnou



Zdroj: Město RK, 2014

Stanovení srovnávací daňové hodnoty opět závisí na poplatníkovi, pro jakou možnost se rozhodne. Cenu zjištěnou stanoví znalec na základě skutečnosti a může zohlednit rozdělení pozemku na části. Část pozemku, která není v územním plánu, může ocenit dle skutečnosti jako zemědělský pozemek. Směrná hodnota však nezná část pozemku, proto musí celý pozemek sledovat stanovení hodnoty dle části, která je v územním plánu města určena k zastavění individuálním bydlením.

c) Zjištěná cena pozemku v územním plánu dle oceňovacího předpisu

Dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku ve znění zákonů č. 121/2000 Sb., č. 237/2004 Sb., č. 257/2004 Sb., č. 296/2007 Sb., č. 188/2011 Sb., č. 350/2012 Sb., č. 303/2013 Sb., č. 340/2013 Sb. a č. 344/2013 Sb. a vyhlášky MF ČR č. 441/2013 Sb. ve znění vyhlášky č. 199/2014 Sb., podle stavu ke dni 1. 12. 2014

Základní informace

Adresa předmětu ocenění: 516 01
Kraj: Královéhradecký
Okres: Rychnov nad Kněžnou
Obec: Rychnov nad Kněžnou
Katastrální území: Dlouhá Ves u Rychnova nad Kněžnou
Počet obyvatel: 11 247

Základní cena stavebního pozemku vyjmenované obce ZCv = **615,00 Kč/m²**

POSUDEK O CENĚ

Index trhu s nemovitými věcmi

Název znaku	č.	P _i
1. Situace na dílčím trhu s nemovitými věcmi - Nabídka odpovídá poptávce	I	0,00
2. Vlastnické vztahy - Nezastavěný pozemek nebo pozemek, jehož součástí je stavba (stejný vlastník) nebo jednotka nebo jednotka se spoluhl. podílem na pozemku	I	0,00
3. Změny v okolí - Bez vlivu	I	0,00
4. Vliv právních vztahů na prodejnost - Bez vlivu	I	0,00
5. Ostatní neuvedené - Bez dalších vlivů	I	0,00
6. Povodňové riziko - Zóna se zanedbatelným nebezpečím výskytu záplav	I	1,00

$$\text{Index trhu } I_T = P_6 * (1 + \sum_{i=1}^5 P_i) = \mathbf{1,000}$$

Index polohy

Typ staveb na pozemku pro stanovení indexu polohy: Rezidenční stavby v ostatních obcích nad 2000

Název znaku	č.	P _i
1. Druh a účel užití stavby - Druh hlavní stavby v jednotném funkčním celku	I	1,00
2. Převažující zástavba v okolí pozemku a životní prostředí - Rezidenční zástavba	I	0,04
3. Poloha pozemku v obci - Okrajové části obce	III	-0,05
4. Možnost napojení pozemku na inženýrské sítě, které má obec - Pozemek lze napojit pouze na některé sítě v obci	II	-0,10
5. Občanská vybavenost v okolí pozemku - V okolí nemovité věci je částečně dostupná občanská vybavenost obce	II	-0,01
6. Dopravní dostupnost k pozemku - Příklad po zpevněné komunikaci, s možností parkování na pozemku	VII	0,01
7. Osobní hromadná doprava - Zastávka do 200 m včetně, MHD – dobrá dostupnost centra obce	III	0,00
8. Poloha pozemku z hlediska komerční využitelnosti - Bez možnosti komerčního využití	II	0,00
9. Obyvatelstvo - Bezproblémové okolí	I	0,00
10. Nezaměstnanost - Průměrná nezaměstnanost	I	0,00
11. Vlivy ostatní neuvedené - Bez dalších vlivů	I	0,00

$$\text{Index polohy } I_P = P_1 * (1 + \sum_{i=2}^{11} P_i) = \mathbf{0,890}$$

$$\text{Koeficient } pp = I_T * I_P = \mathbf{0,890}$$

Zemědělský pozemek oceněný dle § 6

Výpočet úpravy základní ceny - příloha č. 5:

Obce s 10-25 tisíci obyv. - vlastní území:	120 %
Celková úprava ceny:	120,00 %

Název	Parcelní číslo	BPEJ	Výměra [m ²]	JC [Kč/m ²]	Úprava [%]	UC [Kč/m ²]	Cena [Kč]
trvalý travní porost	3139/5	72504	1616,00	5,21	120,00	11,46	18519,36
		71410	935,00	7,57	120,00	16,65	15 567,75
Zemědělské pozemky oceněné dle § 6							
Celkem:			2551,00 m²				34087,11

Rekapitulace výsledných cen, celkem

280 402,11 Kč

Výsledná cena po zaokrouhlení dle § 50: 280 400,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování v programu NEMExpress AC

Celková cena zjištěná, stanovená dle oceňovací vyhlášky činí 280 400 Kč. Srovnávací daňová hodnota ve výši 75 % z této částky činí 210 300 Kč. Pokud bude nabývací hodnotou stanovena srovnávací daňová hodnota, tj. v případě nižší ceny sjednané, bude stanovena daň ve výši 8 412 Kč.

d) výpočet směrné hodnoty

Pozemek je dle § 2 vyhlášky č. 419/2013 Sb. k provedení zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí pozemkem urbanizovaným dle písmena a) odst. 2.

$$SHP = DSHP + \sum_{i=1}^n DSHS_i \quad (6)$$

SHP	směrná hodnota urbanizovaného pozemku v Kč
DSHP	dílčí směrná hodnota urbanizovaného pozemku v Kč
DSHS _i	dílčí směrná hodnota stavby, je-li součástí pozemku v Kč
i	pořadové číslo stavby na pozemku
n	počet staveb na pozemku

$$DSHP = p \times JSHP \quad (7)$$

DSHP	dílčí směrná hodnota urbanizovaného pozemku v Kč
p	výměra urbanizovaného pozemku v m ²
JSHP	jednotková směrná hodnota urbanizovaného pozemku v Kč za m ²

$$JSHP = UZC \quad (8)$$

UZC upravená základní cena urbanizovaného pozemku v Kč na m²

$$UZC = ZC \times P_1 \times P_2 \times P_3 \times P_4 \times P_5 \times P_6 \times P_7 \times P_8 \times P_9 \quad (9)$$

ZC základní cena urbanizovaného pozemku v Kč za m²

hodnoty koeficientů P jsou uvedeny v příloze č. 2 k této vyhlášce

- P1 koeficient druhu a účelu užití hlavní stavby
- P2 koeficient charakteru zástavby v okolí pozemku
- P3 koeficient polohy pozemku v obci
- P4 koeficient dostupnosti inženýrských sítí v obci pro pozemek
- P5 koeficient dostupnosti občanské vybavenosti v okolí pozemku
- P6 koeficient hromadné dopravy
- P7 koeficient dopravní dostupnosti a parkovacích
- P8 koeficient vlivu trhu a nezaměstnanosti v obci a okolí
- P9 koeficient povodňového rizika podle specifikace povodňových zón

Pokud není obec vyjmenovaná v tabulce č. 1 přílohy č. 1 k vyhlášce č. 419/2013 Sb., musí se její základní cena dále upravit o koeficienty, vztahující se k dané obci.

$$ZC = ZC_v \times O_1 \times O_2 \times O_3 \times O_4 \times O_5 \times O_6 \quad (10)$$

ZC_v základní cena urbanizovaného pozemku v Kč za m² pro vyjmenované obce okresu, ve kterém se obec nachází

O₁₋₆ koeficienty, vztahující se k dané obci ve vyjmenovaném okresu (velikost obce, hospodářsko-správního významu, polohy, technické infrastruktury, dopravní obslužnosti, občanské vybavenosti)

Základní cena urbanizovaného pozemku v Rychnově nad Kněžnou, Královéhradecký kraj je uvedena v tabulce č. 1 přílohy č. 1 k vyhlášce č. 419/2013 Sb. Rychnov nad Kněžnou patří mezi vyjmenované obce, proto se dále již základní cena neupravuje o koeficienty O. Základní cena pro Rychnov nad Kněžnou činí 550 Kč/m².

Pozemek, pro který se určuje směrná hodnota, je v okrajové části obce, lze napojit pouze na některé sítě, které obec má. V okolí pozemku je občanská vybavenost částečně dostupná, dopravní spojení částečně dostupné, příjezd k pozemku a parkování na něm je možné, pozemek se nachází v zóně se zanedbatelným nebezpečím výskytu záplav. Pro stanovení údajů jsou použity místní znalosti.

$$UZC = 550 \times (1,03 \times 0,9) \times 1,02 \times 1,00 \times 0,90 \times 0,98 \times 0,98 \times 1,01 \times 1,0 \times 1,0 = 454$$

$$DSHP = 4\,051 \times 454 = 1\,839\,154 \text{ Kč}$$

Obrázek 4: Výpočet směrné hodnoty na webu Finanční správy

Pozemek (příloha č. 2)

Základní údaje

Obec: Rychnov nad Kněžnou (okres Rychnov nad Kněžnou)

Katastrální území: Dlouhá Ves u Rychnova nad Kněžnou

Parcelní číslo: 5

Výměra pozemku v m² celkem: 4051

Orientační směrná hodnota: 1 839 154,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování na kalkulačce pro určení směrné hodnoty, FS

Srovnávací daňová hodnota činí 75 % z částky 1 839 154 Kč, tj. 1 379 365 Kč. Daňová povinnost, pokud by cena sjednaná byla nižší než srovnávací daňová hodnota, činí 55 176 Kč.

Na uvedeném příkladu je ukázáno, jak je důležité znát a ověřit skutečný stav pozemku. Správce daně by měl vždy prověřit, zda pozemek, který je uváděn jako zemědělský, opravdu není v územním plánu obce určen k zastavění. Dále je patrné, že pozemek nepatří ke standardním pozemkům a tudíž je pro poplatníka výhodnější stanovit cenu zjištěnou podle oceňovací vyhlášky, z důvodu možnosti rozdělení pozemku na části a každou část ocenit dle skutečného stavu. Směrná hodnota neumožňuje toto dělení pozemku, proto je celý pozemek zařazen jako urbanizovaný a jeho směrná hodnota vysoká. Vzhledem k rozdílu daňové povinnosti by pro poplatníka bylo výhodné, pokud není schopen spočítat zjištěnou cenu sám, oslovit znalce a nechat zhotovit znalecký posudek. V tomto případě si však nemůže odečíst náklady na znalecký posudek, protože se jedná o pozemek bez trvalých porostů a staveb. Ale i přes tuto skutečnost je tato cesta výhodnější. Úspora na dani, pokud cena sjednaná bude nižší než 75 % ceny zjištěné, činí 45 432 Kč.

Dle zjištění se přechod na směrnou hodnotu, která vychází z cen nemovitých věcí v místě a čase obvyklém, prozatím příliš neosvědčil. Pokud se převáděná nemovitost vymyká standardu, např. u velmi opotřebované nemovitosti, nebo u pozemku, který je v územním plánu obce zahrnut jen částí se stanovení nabývací hodnoty srovnávací daňovou hodnotou poplatníkovi nevyplatí. Směrná hodnota kopíruje hladinu cen obvyklých a v těchto případech může vyjít příliš vysoko.

5.3 Solidární daňová povinnost

Poplatníci, u kterých nelze určit velikost jejich podílů na nemovité věci, jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně dle § 30 odst. 1 ZOS. V daňovém řízení vystupuje společný zmocněnec dle § 30 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Pokud si zmocněnce nezvolí a jeden z manželů podá daňové přiznání, je tento ve smyslu ust. § 30 ZOS považován za společného zástupce. Nezvolí-li si poplatníci společného zmocněnce ani na výzvu správce daně, ustanoví společného zástupce správce daně. (MF, 2013, s. 23)

Pokud však manželé jako poplatníci budou převádět nemovité věci, které jsou ve spoluvlastnictví dle § 1115 a násl. NOZ (dříve podílové spoluvlastnictví), popř. ve výlučném vlastnictví pouze jednoho z manželů, pak pro tento majetek musí podat samostatné daňové přiznání každý z vlastníků (ustanovení § 30 ZOS nelze aplikovat).

Pro aplikaci § 30 ZOS je tedy rozhodující zda je předmět daně z nabytí nemovitých věcí ve spoluvlastnictví, nebo je součástí společného jmění manželů (dále „SJM“) a v případě, že je předmět daně součástí společného jmění manželů, kdo je poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí. (GFŘ, 2014d)

Nezvolí-li si poplatníci, kteří jsou povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně (tzv. solidární povinnost), společného zmocněnce, je poplatník, který první podal daňové přiznání jejich společným zástupcem. Nepodá-li žádný ze spoluvlastníků daňové přiznání ani na výzvu správce daně, ustanoví společného zástupce správce daně.

Budou-li manželé v postavení ručitelů daně, jejich povinnost je solidární a plnění je možno požadovat po kterémkoliv z nich.

5.3.1 Náklady a přínosy solidární daňové povinnosti

Solidární daňová povinnost má pozitivní dopad na poplatníky manžele, kteří převádějí nemovitost ze SJM, popř. nabývají do SJM (pokud jsou poplatníky zvoleni kupující). Manželé vyplní pouze jedno daňové přiznání a uhradí celkovou daňovou povinnost na osobní daňový účet toho z nich, který podává daňové přiznání. V předchozí úpravě ZDDPN podával daňové přiznání každý z manželů a každý hradil svou daňovou povinnost na svůj osobní daňový účet. Pokud byla daňová povinnost uhrazena najednou na osobní daňový účet jednoho z manželů, musel ten z nich, který měl platbu na svém osobním daňovém účtu podat žádost o převedení přeplatku na osobní daňový účet druhého z manželů. Datum úhrady se pak odvíjel od data podání žádosti o převedení přeplatku. Pokud tato skutečnost byla zjištěna

za delší dobu po splatnosti daňové povinnosti, mohl být druhému z manželů vyměřen úrok z prodlení úhrady daňové povinnosti.

V současné úpravě se peníze ze solidární daňové povinnosti mohou mezi osobními daňovými účty manželů převést bez žádosti s datem původní úhrady daně. Při včasné úhradě daňové povinnosti jednoho z manželů (nepodávajícího daňové přiznání) nevznikne při převodu na osobní daňový účet druhého manžela (podávajícího daňové přiznání) úrok z prodlení. Pokud správce daně tuto skutečnost zjistí, převede peníze na správný daňový účet z moci úřední, bez žádosti.

Přínosem je snížení počtu daňových přiznání, která musí správce daně zpracovat. Rovněž veškerá komunikace ohledně daňového řízení je efektivnější, protože se jedná pouze s jedním z manželů, který se zvolil. Klesají náklady za doručování písemností oběma z manželů. Je však nutno prověřovat, zda se jedná opravdu o majetek převáděný ze SJM.

5.4 Věcná osvobození

Ve veřejnoprávní oblasti je dle § 6 ZOS osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci členskými státy Evropské unie, jiným státem, je-li zaručena vzájemnost, v určitých případech i územním samosprávným celkem. Vzájemnost znamená, bude-li jiný stát osvobozovat od daně z nabytí nemovitých věcí či od obdobné daně Českou republiku, pak bude tento stát v České republice osvobozen od daně z nabytí nemovitých věcí. Jde o zásadu vzájemného poskytování stejných nebo obdobných výhod mezi dvěma státy nebo jejich příslušníky. (Businesscenter, ©1998-2015)

Pokud právnická osoba nabyvá vlastnické právo k nemovité věci z majetku členského státu EU, z majetku jiného státu, je-li u tohoto státu zachována vzájemnost nebo z majetku územního samosprávného celku a tyto subjekty jsou zřizovatelem této právnické osoby nebo jediným členem této právnické osoby, je osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci za podmínky, že nejde o veřejnou podporu neslučitelnou s vnitřním trhem podle přímo použitelného předpisu EU. Veřejná podpora je podle ustanovení čl. 107 Smlouvy o fungování EU podpora poskytovaná v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, narušuje hospodářskou soutěž zvýhodněním určitého podniku nebo odvětví výroby. Pokud ovlivní obchod mezi členskými státy, je neslučitelná s vnitřním trhem. U veřejné podpory je nutné zkoumat 4 základní kritéria definice veřejné podpory: (ÚOHS, ©2012)

- 1) podpora je poskytnuta státem nebo z veřejných prostředků - tato podmínka je v případě osvobození daně splněna

- 2) zvýhodňuje určité podniky či určitá odvětví podnikání - tato podmínka je splněna, pokud osvobozené subjekty vykonávají ekonomickou činnost
- 3) je ovlivněn obchod mezi členskými státy - příjemce podpory je v konkurenčním vztahu se subjekty podílejícími se na obchodu v rámci EU
- 4) je narušena nebo hrozí narušení hospodářské soutěže - jakákoli podpora z veřejných prostředků poskytnutá ekonomickému subjektu může narušit soutěž

Veřejná podpora je obecně zakázána. Poskytnutí je možné jen ve výjimečných případech. Podpora de minimis (podpora malého rozsahu) není považována za veřejnou podporu, protože vzhledem k její nízké částce dle Evropské komise nenaplnuje poslední dva znaky definice veřejné podpory. (ÚOHS, ©2012) De minimis představuje podporu, která nesmí spolu s ostatními podporami de minimis poskytnutými jednomu příjemci za dobu předchozích tří let přesáhnout výši odpovídající částce 200 000 EUR. (CzechInvest, ©1994-2015) Osvobození lze tedy u nabytí výše uvedenými subjekty, vykonávají-li ekonomickou činnost, přiznat jen v rozsahu, v jakém jde o podporu de minimis. V České republice se každá podpora poskytnutá v tomto režimu zaznamenává do Centrálního registru podpor malého rozsahu.

Věcné osvobození dle § 7 ZOS při nabytí vlastnického práva k novým stavbám již není podmíněno podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů na straně převodce, jak tomu bylo v ZDDPN. K prvnímu úplatnému nabytí vlastnického práva k nové stavbě musí dojít do pěti let ode dne, od kterého lze podle stavebního zákona novou stavbu nebo nově vzniklou či změněnou jednotku užívat.

5.4.1 Přínosy osvobození u nových staveb

Osvobození při nabytí vlastnického práva k novým stavbám má podpořit bytovou výstavbu. Prokazování splnění podmínky, podle níž bylo osvobození podmíněno skutečností, že stavba, popř. jednotka, nebyla dosud užívána, představovalo výraznou administrativní zátěž jak pro poplatníky, tak pro správce daně.

5.5 Převody z vlastnictví České republiky

Na rozdíl od ZDDPN, který v § 20 odst. 3 obsahoval osvobození úplatných převodů nebo přechodů vlastnictví k nemovitostem z vlastnictví ČR nebo do vlastnictví ČR, zákonné opatření Senátu neobsahuje žádné speciální ustanovení upravující osvobození od daně z nemovitých věcí pro ČR, jde-li o úplatné převody nemovitých věcí z vlastnictví České republiky.

Smlouvy o úplatném převodu nemovitých věcí z vlastnictví ČR do vlastnictví nestátního subjektu nebudou od daně osvobozeny.

Jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci Českou republikou či jiným státem Evropské unie, daňové přiznání se nepodává, převod je osvobozen.

5.5.1 Praxe zdanění převodů z České republiky

Jak již bylo uvedeno, v původním návrhu zákona měl být poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvatel. Převody z České republiky tak byly vyjmuty z osvobození s tím, že daň bude hradit kupující. Původní návrh však musel být přepracován a ustanovení, které by osvobozovalo převody z České republiky, již nebylo do upravené verze zakomponováno. Tyto převody tedy nejsou osvobozeny a daňové přiznání a úhradu daně by měl provést prodávající, tedy Česká republika. V praxi se u těchto smluv stanovuje poplatníkem daně z nabytí kupující, aby subjekty České republiky nebyly zbytečně zatěžovány. Nejčastějším typem smluv jsou kupní smlouvy, kdy převádí Česká republika - Státní pozemkový úřad, který je příslušný hospodařit ve smyslu zákona č. 503/2012 Sb., o Státním pozemkovém úřadu a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů v pozemky v majetku České republiky. Základem daně je zvláštní cena dle § 21 ZOS, kterou je cena dosažená prodejem nemovité věci z majetku členského státu EU nebo jiného státu. Zvláštní cena, tj. cena dosažená prodejem nemovité věci, byla stanovena z důvodu nevyžadovat znalecký posudek podle zákona o oceňování majetku.

5.6 Vklady do základního kapitálu obchodní společnosti

V ZDDPN dle ustanovení § 20 odst. 6 písm. e) byly osvobozeny vklady do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva se sídlem na území České republiky, jiného evropského státu za podmínky, že účast společníka či člena družstva v právnické osobě trvala nejméně po dobu pěti let. Za účelem zabránění daňovým únikům je v novém zákoně zapracována úprava zdanění vkladů do obchodních korporací. ZOS již neposkytuje osvobození vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací a družstev. Základem daně je zvláštní cena dle § 18 ZOS.

5.6.1 Přínosy zrušení osvobození vkladů do základního kapitálu

Hlavním přínosem zrušení osvobození vkladů do základního kapitálu je příjem do státního rozpočtu. Zdanění vkladů nemovitých věcí do základního kapitálu obchodních korporací má pozitivní dopady do státního rozpočtu.

V následující tabulce je uveden počet vkladů a částka celkového osvobození v jednotlivých letech. Jedná se o vklady do základního kapitálu obchodních společností, které jsou evidovány na Finančním úřadě pro Královéhradecký kraj. Údaje jsou převzaty z databáze ADIS (automatizovaný daňový a informační systém). V tabulce je uveden rok, ve kterém bylo přiznáno osvobození vkladu. V případě, že vklad byl proveden v roce 2006, jeho osvobození bylo správcem daně přiznáno v roce 2011.

Tabulka 8: Vklady do základního kapitálu v Královéhradeckém kraji

Rok	Počet vkladů	Celková částka
2011	23	10 118 921 548
2012	21	3 446 523 927
2013	20	213 251 007
2014	18	301 642 480
Celkem	82	14 080 338 962

Zdroj: databáze ADIS

Finanční úřad pracuje s automatizovaným daňovým informačním systémem ADIS. Jedná se o celorepublikovou aplikaci, která má vybudovanou jednotnou technickou infrastrukturu a skládá se z dílčích modulů. (ADIS, ©2014)

Jen v Královéhradeckém kraji bylo osvobozeno 14 mld. Kč na dani z převodu nemovitostí. Nejvyšší částka ve výši 10 mld. Kč byla osvobozena u vkladů provedených v roce 2006.

Následně se snížilo zatížení správců daně, kteří museli ověřovat, zda trvá účast společníka ve společnosti. V případě nepeněžitěho vkladu do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva stanovil ZDDPN v ustanovení § 20/6 písm. e) podmíněné osvobození od daně z převodu nemovitostí. Nárok na osvobození byl daňovému subjektu zachován, trvala-li jeho účast v obchodní společnosti nebo členství v družstvu po dobu pěti let od vkladu do základního kapitálu. Po dobu těchto pěti let neběžela lhůta pro vyměření daně. Pokud účast skončila v průběhu pěti let a nemovitost nebyla vkladateli vrácena, nárok na osvobození zanikl. Ukončením účasti vkladatele ve společnosti skončilo i stavění lhůty pro vyměření daně a platila tříletá lhůta pro vyměření dle § 148 daňového řádu. Daňový subjekt měl povinnost oznámit ve lhůtě 30 dnů správci daně zánik účasti, ale ve většině případů však tuto povinnost neplnil. Správce daně pro případ včasné prolongace lhůty pro vyměření daně při předčasném skončení účasti musel vyzývat k prokázání trvání účasti několikrát v průběhu pětileté lhůty. Tato skutečnost zatěžovala správce daně, protože během pětileté lhůty nesměl opomenout na zaslání výzvy, která by přerušila prekluzivní lhůtu pro vyměření daně. Po skončení pětileté

lhůty při zachování osvobození vystavil platební výměr na nulovou daňovou povinnost. (Finanční ředitelství, 2009, s. 8)

5.7 Směna nemovitých věcí

ZDDPN v ust. § 9 odst. 3 speciální režim pro případ směny nemovitostí. Vzájemné převody byly pro účely daně z převodu nemovitostí považovány za jeden převod. Porovnáním zjištěných cen převáděných nemovitostí se vybrala ta, u které byla cena zjištěná dle oceňovací vyhlášky vyšší a daň se hradila z převodu této nemovitosti. Pokud se jednalo o směnnou smlouvu s doplatkem, doplatek se připočítával k hodnotě té nemovitosti, s kterou byl převáděn, tzn., že cenou zjištěnou pro porovnání hodnot byla cena zjištěná v součtu s doplatkem. Pokud se jednalo o směnu s územně samosprávným celkem, byla jako cena zjištěná použita cena, kterou poplatník uvedl v daňovém přiznání. Následně byla upravena i solidární daňová povinnost u převodce a nabyvatele.

ZOS však pro účely stanovení daně z nabytí nemovitých věcí při nabytí nemovitých věcí směnou speciální režim pro předmět daně neupravuje. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí jsou obě nabytí, převody jsou posuzovány samostatně a u každého se vede samostatné daňové řízení.

V případě směny mohou nastat případy, kdy poplatníkem jsou:

- oba převodci - každý z převodu své nemovité věci
- oba nabyvatelé - každý z nabývané nemovité věci
- jeden z nich v obou daňových řízeních - převodce u jednoho nabytí a nabyvatel u druhého nabytí nemovité věci

Jsou-li směňovány nemovité věci, které jsou součástí SJM, jsou manželé solidárními poplatníky. U nemovitých věcí, které jsou ve spoluvlastnictví, je každý spoluvlastník poplatníkem samostatně z převodu/nabytí svého podílu na nemovité věci, i kdyby se jednalo o manžele. (GFŘ , 2014c)

Je-li poplatníkem převodce vlastnického práva k nemovité věci, je nabyvatel tohoto práva ručitelem. Jsou-li poplatníky oba převodci, jsou zároveň oba i ručiteli ve vztahu k dani z té nemovité věci, kterou nabývají. Pokud jsou poplatníky nabyvatelé, institut ručení se neupravuje.

Ve směnné smlouvě je za nabývanou nemovitou věc poskytováno nepeněžitě protiplnění formou jiné nemovité věci. Hodnota tohoto nepeněžitého protiplnění je z hlediska stanovení

základu daně sjednanou cenou. K nepeněžitému protiplnění může být poskytnuto další peněžité či nepeněžité plnění. V tomto případě je sjednanou cenou součet všech protiplnění. Hodnota nepeněžního plnění se určí podle zákona upravujícího oceňování majetku. Pokud je jako protiplnění poskytnuta nemovitá věc, u které lze určit směrnou hodnotu, může si jí poplatník zvolit. Pokud je kromě nemovité věci poskytnuto další plnění ve formě finančního vyrovnání či převzetí dluhu váznoucího na nemovitosti, jedná se fakticky o kombinaci směnné a kupní smlouvy.

Pro každé řízení je možné ocenit nemovité věci jinou metodou, tj. směrnou hodnotou, nebo zjištěnou cenou. Pro jedno daňové řízení, tj. v jednom daňovém přiznání, však musí poplatník volit srovnatelné hodnoty, kterými je buď zjištěná cena pro všechny navzájem směňované věci, tak pro určení sjednané ceny na straně druhé, nebo směrná hodnota opět pro všechny navzájem směňované věci. Tento postup je pro poplatníky náročný, poplatník si musí sám vypočítat směrnou hodnotu nemovité věci, která je poskytována jako protiplnění, aby z ní mohl v daňovém 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. 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 - <http://smernahodnota.financnisprava.cz/>. Zde lze přílohy přiznání s údaji o nemovité věci, které byly podkladem pro výpočet směrné hodnoty, vytisknout. (GFŘ, 2014c) Není-li možno u některé ze směňovaných nemovitých věcí směrnou hodnotu určit, musí být všechny směňované nemovité věci oceněny zjištěnou cenou. Nejjednodušším postupem však je, aby hodnota nemovité věci poskytované jako protiplnění byla určená znalcem jako zjištěná cena.

Je-li účastníkem směny stát, je dle ZOS nabývací hodnotou zvláštní cena, tj. cena dosažená prodejem z majetku státu, při směně je to hodnota nemovité věci, kterou stát obdrží jako protiplnění, tj. cena obvyklá, popř. cena zjištěná. Stát si může zvolit i směrnou hodnotu, pokud ji lze určit. V případě nabytí vlastnického práva k nemovité věci z majetku nebo do majetku územního samosprávného celku, dobrovolného svazku obcí nebo Regionální rady regionu soudržnosti je nabývací hodnotou sjednaná cena, kterou může být cena obvyklá, zjištěná nebo směrná hodnota.

Pokud je nabytí nemovité věci od daně zcela osvobozeno, uplatní poplatník nárok na osvobození v přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí a tyto nemovité věci se neoceňují, nevyplňují se přílohy pro stanovení směrné hodnoty, ani se nedokládá znalecký posudek.

V případě nároku pouze na částečné osvobození od daně musí být doloženo ocenění všech nemovitých věcí buď znaleckým posudkem, nebo vyplněnými přílohami daňového přiznání pro směrnou hodnotu. Pro stanovení nabývací hodnoty musí být poměrně snížena i sjednaná cena. Pokud by nebyla známa hodnota nemovité věci osvobozené od daně, nemohla by být přiměřeně snížena cena sjednaná a stanoven základ daně a daň ve správné výši. (GFŘ, 2014c)

5.7.1 Zdanění směnné smlouvy v kombinaci s osvobozením

Smlouva, kterou jsou směňovány nemovité věci, je analogickým smluvním typem ke kupní smlouvě. Za nabývanou nemovitou věc je poskytováno nepeněžité protiplnění formou jiné nemovité věci a z hlediska stanovení základu daně je hodnota tohoto nepeněžitého protiplnění sjednanou cenou.

Jako příklad je uvedena směna nemovitých věcí (NV) v SJM mezi dvěma manželskými páry v kombinaci s osvobozením dle § 7 ZOS. Pro srovnávací daňovou hodnotu byla zvolena cena zjištěná (ZC). Manželé č. 1 směňují novostavbu rodinného domu, který není součástí pozemku. Manželé č. 2 směňují byt. Cena zjištěná rodinného domu, který splňuje podmínky pro osvobození dle § 7 ZOS činí 2 500 000 Kč, z toho cena pozemku, na které se osvobození nevztahuje, činí 500 000 Kč. Cena zjištěná bytu 1 800 000 Kč. Byt osvobození nepožívá.

Tabulka 9: Nabytí rodinného domu s pozemkem, poplatník převodce/nabyvatel:

ZOS - převod rodinného domu s pozemkem	Osvobození § 7 ZOS	Bez osvobození
NV manželů č. 1 ZC	2 500 000	2 500 000
Novostavba RD-osvobozeno - 4/5 z celkové ZC	2 000 000	0
Pozemek, na němž je dům - 1/5 ze ZC	500 000	-
SDH 75 % z neosvobozené NV	375 000	1 875 000
NV manželů č. 2 ZC bytu = sjednaná cena (SC)	1 800 000	1 800 000
K osvobozené NV se vztahuje 4/5 ZC	1 440 000	-
K neosvobozené NV se vztahuje 1/5 ZC = SC	360 000	-
Nabývací hodnota- SDH x sjednaná cena - vyšší	375 000	1 875 000
Uznatelný výdaj za znalecký posudek	5 000	5 000
Základ daně zaokr. na celé stokoruny nahoru	370 000	1 870 000
Daň ze základu daně ve výši 4 %	14 800	74 800

Zdroj: vlastní zpracování

V případě, kdy splňuje rodinný dům podmínky pro novostavbu, se pro určení nabývací hodnoty porovnává SDH neosvobozené nemovité věci (NV) - pozemku s částí sjednané ceny (byt) poskytnuté jako plnění za nabytí této neosvobozené NV. Sjednaná cena (SC) ve výši 360 000 Kč je nižší než SDH a jako základ daně bude použita SDH ve výši 375 000 Kč.

V případě, že by podmínky pro osvobození splňovala celá převáděná nemovitá věc, bylo by v přiznání k dani z nabytí vlastnictví k osvobozené nemovité věci 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.

Pokud by rodinný dům nebyl novostavbou, pro určení nabývací hodnoty se porovnává SDH rodinného domu se zjištěnou cenou bytu,

Tabulka 10: Nabytí bytu poplatníkem převodce/nabyvatel:

ZOS - převod bytu	Kč
NV manželů č. 2 byt ZC	1 800 000
SDH 75 % ZC bytu	1 350 000
NV manželů č. 1 RD s pozemkem = sjednaná cena	2 500 000
Nabývací hodnota	2 500 000
Uznatelný výdaj za posudek (pokud hradil poplatník)	5 000
Základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny nahoru	2 495 000
Daň ze základu daně ve výši 4 %	99 800

Zdroj: vlastní zpracování

Manželé č. 2 vlastní byt a dostávají dům s pozemkem, tj. sjednaná cena. Pro určení nabývací hodnoty se porovnává SDH domu s pozemkem se sjednanou cenou (ZC bytu). Základ daně je sjednaná cena ve výši 2 500 000 Kč snížená o výdaj za znalecký posudek, pokud poplatník uhradil odměnu a náklady znalci. Daň činí 99 800 Kč.

Podává se 1 daňové přiznání jménem společného zástupce - solidární daňová povinnost manželů s 1 přílohou N. Následně se rozliší, zda poplatníky jsou převodci, či nabyvatelé. V případě, že daňové přiznání podají nabyvatelé, v příloze N se nevyplňuje část 1 - není institut ručení.

Celkem se z nabytí nemovitých věcí odvede daň ve výši 114 600 Kč. Pokud by rodinný dům s pozemkem nebyl novostavbou, nepožíval by osvobození, bylo by celkem odvedeno na dani z nabytí nemovitých věcí 174 600 Kč.

Zdanění směnné smlouvy v platnosti ZDDPN do 31. 12. 2013

Dle § 9 odst. 3 ZDDPN se při směně nemovitostí považovali jejich vzájemné převody za jeden převod. Daň se vybrala z převodu té nemovitosti, z jejíhož převodu byla daň vyšší. Dle § 20 odst. 7 byl od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví ke stavbě, která byla novou stavbou, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo byla dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu, jestliže převodcem byla fyzická či právnická osoba a převod stavby byl prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo byla-li převodcem obec. V tomto případě, kdy převodcem byly manželé, nešlo osvobození použít. Náklady na znalecký posudek nemohly být uplatněny jako uznatelný výdaj.

Tabulka 11: Směna v ZDDPN

ZDDPN	Kč
NV manželů č. 1 ZC RD	2 500 000
NV manželů č. 2 ZC bytu	1 800 000
Základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny nahoru	2 500 000
Daň ze základu daně ve výši 4 %	100 000

Zdroj: vlastní zpracování

V případě směnné smlouvy v platnosti ZDDPN by byla odvedena do státního rozpočtu daň z převodu nemovitostí ve výši 100 000 Kč.

Dle § 8 odst. 1 ZDDPN byl poplatníkem daně z převodu nemovitostí při směně nemovitostí převodce i nabyvatel. Převodce a nabyvatel byli v tomto případě povinni platit daň společně a nerozdílně. Šlo-li o převod nebo přechod vlastnictví k nemovitosti ze společného jmění manželů nebo do společného jmění manželů, byl dle § 8 odst. 2 ZDDPN každý z manželů samostatným poplatníkem a jejich podíly byly stejné. V případě podílových spoluvlastníků byl každý spoluvlastník samostatným poplatníkem a platil daň podle velikosti svého podílu. Podávala se 2 DAP manželé, kteří se zvolili za společného zástupce. Každý z manželů podal samostatné DAP za převod svého podílu o velikosti 1/2 s 2 přílohami, kde byly uvedeny vždy údaje o obou z druhých manželů.

5.7.2 Zdanění směnné smlouvy s doplatkem v ZOS

Dva spoluvlastníci č. 1 a č. 2 vlastní každý 1/2 rodinného domu, který směňují s jedním manželským párem za byt 2+1, je součástí jejich SJM. Manželé získávají rodinný dům

a zavazují se uhradit zůstatek hypotéky. Pro určení srovnávací daňové hodnoty je zvolena zjištěná cena.

Manželé nabývají do SJM rodinný dům od spoluvlastníků č. 1 a č. 2, jeho zjištěná cena je 4 mil. Kč. Sjednanou cenou je hodnota přebírané hypotéky ve výši 2 mil. Kč a zjištěná cena bytu 2+1 ve výši 1,5 mil. Kč, který spoluvlastníci poskytují jako protiplnění.

Tabulka 12: Nabytí rodinného domu, poplatníkem převodce/nabyvatel

ZOS - nabytí rodinného domu	Kč
NV spoluvlastníků č. 1 a č. 2 - RD ZC	4 000 000
SDH 75 % ZC RD	3 000 000
NV manželů byt 2+1 = část sjednané ceny	1 500 000
Doplatek hypotéky, který poskytují manželé k bytu	2 000 000
Sjednaná cena = ZC poskytovaného bytu + doplatek	3 500 000
Nabývací hodnota = sjednaná cena (vyšší než SDH)	3 500 000
Uznatelný výdaj za posudek (pokud hradil poplatník)	5 000
Základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny nahoru	3 495 000
Daň ze základu daně ve výši 4 %	139 800

Zdroj: vlastní zpracování

Spoluvlastníci č. 1 a č. 2 nabývají do spoluvlastnictví byt 2+1, jehož ZC je 1,5 mil. Kč a finanční vyrovnání ve výši dluhu váznoucího na rodinném domě ve výši 2 mil. Kč. V tomto případě jde o kombinaci směnné a kupní smlouvy, což se projeví při stanovení základu daně.

Tabulka 13: Nabytí bytu, poplatník převodce/nabyvatel

ZOS - nabytí bytu	Nový výpočet	Předchozí úprava
NV manželů - byt 2+1	1 500 000	1 500 000
SDH 75 % ZC bytu 2+1	1 125 000	1 125 000
SC = část ZC RD odpovídající ZC bytu 2+1	1 500 000	
SC = ZC RD		4 000 000
Nabývací hodnota = SC (vyšší než SDH)	1 500 000	4 000 000
Uznatelný výdaj za posudek (pokud hradil poplatník)	5 000	5 000
Základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny nahoru	1 495 000	3 995 000
Daň ze základu daně ve výši 4 %	59 800	159 800

Zdroj: vlastní zpracování

V tomto případě je cenou sjednanou zjištěná cena rodinného domu odpovídající zjištěné ceně nabývaného bytu 2+1, tj. 2 mil. Kč. Takovéto stanovení nabývací hodnoty platí bez ohledu na to, zda je poplatníkem převodce či nabyvatel.

Počet daňových přiznání, která budou v tomto případě podána, závisí na tom, kdo bude zvolen poplatníkem. Pokud ve směnné smlouvě nebude poplatník specifikován, podávají

se 3 daňová přiznání, poplatníci jsou převodci v obou směrech. Podána budou 3 daňová přiznání - každý ze spoluvlastníků podává přiznání z převodu části NV odpovídající velikosti jeho vlastněného podílu s 1 přílohou N (společný zástupce manželů). Manželé z převodu své nemovitosti podávají 1 daňové přiznání - solidární daňová povinnost s 2 přílohami N (spoluvlastník č. 1 a č. 2). Pokud budou manželé poplatníky v obou směrech - jednou jako převodci, jednou jako nabyvatelé podávají se 2 daňová přiznání jménem společného zástupce - solidární daňová povinnost manželů s 2 přílohami N (uvedení spoluvlastníků). Pokud jsou poplatníky spoluvlastníci v obou směrech, budou podána 4 daňová přiznání, každý ze spoluvlastníků podává 2 daňová přiznání s 1 přílohou N s uvedením společného zástupce manželů. V případě, že daňové přiznání podají nabyvatelé, v příloze N se nevyplňuje část 1 - není institut ručení.

Celkem se v případě této směnné smlouvy odvede do státního rozpočtu 199 600 Kč.

Tento způsob výpočtu daňové povinnosti byl upraven v průběhu roku 2014. Účinností ZOS se do vydání metodického postupu výpočtu Generálním finančním ředitelstvím, který je zde uveden, počítala daňová povinnost jako dva samostatné převody se stanovením ceny sjednané tak, jak se stanovovala za účinnosti ZDDPN. Cenou sjednanou v případě převodu levnější nemovité věci s doplatkem, kdy cena zjištěná je pouze cena nemovité věci (bez doplatku) byla naproti tomu postavena cena sjednaná v hodnotě celé nabývané nemovité věci, i když byla hodnotově vyšší. Daň stanovená tímto způsobem by z nabytí levnější nemovité věci s doplatkem činila 159 800 Kč, z nabytí dražší nemovité věci 140 000 Kč. Celkem by se z této směnné smlouvy odvedlo na dani do státního rozpočtu 299 600 Kč. V současné době však platí, že při převodu nemovité věci s doplatkem se jako hodnota protiplnění považuje cena zjištěná nemovité věci nabývané pouze ve výši ceny zjištěné převáděné nemovité věci. Rozdíl v daňové povinnosti v tomto příkladu činí 100 000 Kč. Snahou je přizpůsobit zdanění směnných smluv k předchozí zákonné úpravě.

Pokud by převod těchto nemovitých věcí byl proveden dvěma kupními smlouvami a cena sjednaná by odpovídala ceně zjištěné, pak by se z jednoho převodu hradila daň ve výši 4 % ze základu 4 000 000 Kč, tj. 160 000 Kč a z druhého převodu 4 % ze základu 3 500 000 Kč, tj. 140 000 Kč. Celková daňová povinnost by činila 300 000 Kč. Po odečtení uznatelného nákladu na znalecký posudek ve výši 5 000 Kč z každé nemovitosti, by celková daň činila 299 600 Kč, což odpovídá částce, která by byla vybrána zdaněním směnné smlouvy v původních podmínkách výpočtu daňové povinnosti.

5.7.3 Zdanění směnné smlouvy bez doplatku v ZOS

Příklad směny rodinného domu se zjištěnou cenou 4 mil. Kč za byt 2+1, jehož zjištěná cena činí 1,5 mil. Kč a na rozdíl od předchozího příkladu zde není zde žádný doplatek.

Tabulka 14: Nabytí rodinného domu, poplatníkem převodce/nabyvatel:

NV manželů - byt 2+1	1 500 000
SDH 75 % ZC bytu 2+1	1 125 000
Sjednaná cena = ZC RD	4 000 000
Nabývací hodnota = sjednaná cena (vyšší než SDH)	4 000 000
Uznatelný výdaj za posudek (pokud hradil poplatník)	5 000
Základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny nahoru	3 995 000
Daň ze základu daně ve výši 4 %	159 800

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 15: Nabytí bytu, poplatník převodce/nabyvatel:

NV spoluvlastníků - RD	4 000 000
SDH 75 % ZC RD	3 000 000
NV manželů - byt 2+1	1 500 000
Nabývací hodnota = sjednaná cena (vyšší než SDH)	3 000 000
Uznatelný výdaj za posudek (pokud hradil poplatník)	5 000
Základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny nahoru	2 995 000
Daň ze základu daně ve výši 4 %	119 800

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud by směnná smlouva stejných nemovitostí byla bez finančního vyrovnání, bylo by na dani odvedeno celkem 315 600 Kč. Vzhledem k tomu, že se směňují stejné nemovité věci jako v předchozím příkladu, jen zde není doplatek u nemovité věci s nižší hodnotou a celková daňová povinnost je vyšší, bude pro poplatníky v tomto režimu výhodnější sjednávat směnné smlouvy alespoň s minimálním doplatkem.

V níže uvedených příkladech je uveden postup ke stanovení nabývací hodnoty bez ohledu na osobu poplatníka, kterou lze dle ust. § 1 odst. 1 písm. a) ZOS měnit. Pro přehlednost nebudou uplatňovány náklady na znalecký posudek, ani rozlišován počet účastníků smlouvy.

5.7.4 Porovnání směnné smlouvy bez doplatku a s doplatkem v ZOS

Pro větší názornost shrnuje tento příklad daňové výhody směnné smlouvy s doplatkem v porovnání se směnnou smlouvou bez doplatku.

Účastníci právního jednání směňují rodinný dům ve zjištěné ceně 4 mil. Kč za byt 2+1 ve zjištěné ceně 1,5 mil. Kč.

Tabulka 16: Směna bez doplatku v ZOS

daň z nabytí vlastnictví RD	Kč	daň z nabytí vlastnictví bytu	Kč
ZC RD	4 000 000	ZC bytu	1 500 000
SDH = 75 % ZC RD	3 000 000	SDH = 75 % ZC bytu	1 125 000
SC = ZC bytu	1 500 000	SC = ZC RD	4 000 000
NH	3 000 000	NH	4 000 000
Daň 4 % z NH	120 000	Daň 4 % z NH	160 000

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud v tomto případě není žádný doplatek, činí celková daňová povinnost 280 000 Kč.

Účastníci právního jednání směňují rodinný dům ve zjištěné ceně 4 mil. Kč za byt 2+1 ve zjištěné ceně 1,5 mil. Kč s finančním vyrovnáním 2 mil. Kč.

Tabulka 17: Směna s doplatkem v ZOS

daň z nabytí vlastnictví RD	Kč	daň z nabytí vlastnictví bytu	Kč
ZC RD	4 000 000	ZC bytu	1 500 000
SDH = 75 % ZC RD	3 000 000	SDH = 75 % ZC bytu	1 125 000
Doplatek k bytu	2 000 000	Doplatek k bytu	2 000 000
SC = ZC bytu + doplatek	3 500 000	SC = ZC RD ve výši ZC bytu	1 500 000
NH	3 500 000	NH	1 500 000
Daň 4 % z NH	140 000	Daň 4 % z NH	60 000

Zdroj: vlastní zpracování

Celková daňová povinnost při převodu stejných nemovitých věcí, ale s doplatkem za dražší nemovitou věc činí 200 000 Kč. Rozdíl ve zdanění ve srovnání se směnnou smlouvou bez doplatku činí 80 000 Kč.

Daň z nabytí vlastnictví bytu se v případě smlouvy s doplatkem vypočítává z nabývací hodnoty, kterou je sjednaná cena ve výši zjištěné ceny rodinného domu, která odpovídá výši zjištěné ceny bytu (levnější nemovitosti, ke které je poskytován doplatek).

Ve srovnání s předchozím příkladem, kde jsou směňovány stejné nemovité věci, jen není poskytnuto finanční vyrovnání k levnější nemovité věci, je celková daňová povinnost nižší. Tento způsob výpočtu daňové povinnosti může vést k uvádění fiktivních doplatků ve směnných smlouvách.

5.7.5 Přínosy a náklady směnné smlouvy

V dani z převodu nemovitostí byl zdaněn převod dražší nemovitosti. Zatížení daňových poplatníků bylo nižší o hodnotu daně z převodu levnější nemovitosti.

V dani z nabytí nemovitých věcí se daní oba převody. V polovině roku 2014 byla vydána metodická pomůcka, která změnila výpočet daňové povinnosti u směnných smluv s doplatkem. Tímto algoritmem bylo sníženo daňové zatížení poplatníků při převodu levnější nemovitosti, ale způsob výpočtu značně zkomplikoval práci správcům daně.

5.8 Administrativní omezení zatížení poplatníka

Na rozdíl od ZDDPN, kdy součástí daňového přiznání dle § 21 odst. 3 byl ověřený opis nebo ověřená kopie smlouvy nebo jiné listiny, kterou se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitosti a znalecký posudek o ceně zjištěné podle zvláštního právního předpisu, stačí nyní přílohy daňového přiznání přiložit v prosté kopii v listinné nebo elektronické podobě. (§ 38 ZOS) V § 39 ZOS je uvedena výjimka z povinnosti předkládat přílohy daňového přiznání, která se týká písemností, které si může správce daně způsobem umožňujícím dálkový a nepřetržitý přístup z informačních systémů veřejné správy získat či ověřit.

5.9 Návrh změn

Jedním z cílů práce bylo navrhnout změny, které by měly být provedeny novelou zákona. Hlavní změnou u daně z nabytí nemovitých věcí by mělo být ustanovení nabyvatele poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí. Tím by odpadl institut ručení za převodce a následně i vybrání daně by bylo snazší. Nabyvatel většinou ve lhůtě pro podání daňového přiznání a uhrazení daně má stále nemovitou věc ve vlastnictví. Pokud daň neuhradí ve lhůtě, má správce daně ulehčenou situaci pro výběr daně. Správce daně po upozornění na daňový nedoplatek může přejít k jeho vymáhání. Jedním z nejefektivnějších prostředků je exekuční příkaz k prodeji nemovitosti. Stanovení nabyvatele primárně poplatníkem daně je z pohledu daňového poplatníka logické a směřuje k přehlednosti a jednoznačnosti právní úpravy a efektivnosti výběru daně. Pokud by tato úprava byla zakotvena do zákona, nebylo by nutné posuzovat a rozlišovat způsoby nabytí nemovitých věcí, tak jako je tomu nyní. Ustanovení by mělo přinést snížení administrativní zátěže.

Dle zjištění se přechod na směrnou hodnotu, která vychází z cen nemovitých věcí v místě a čase obvyklém, prozatím příliš neosvědčil. Pokud se převáděná nemovitost vymyká standardu, např. u velmi opotřebované nemovitosti, nebo u pozemku, který je v územním plánu obce zahrnut jen částí se stanovení nabývací hodnoty srovnávací daňovou hodnotou poplatníkovi nevyplatí. Směrná hodnota kopíruje hladinu cen obvyklých a v těchto případech může vyjít příliš vysoko. Návrhem je postupný přechod ke stanovení základu daně z ceny

sjednané. Bylo by vhodné naplnit registr cen obvyklých pro dané území a druh nemovitosti, dle kterého by se porovnálo, zda cena sjednaná odpovídá obvyklé ceně v místě a čase. Pokud by se tato cena sjednaná nápadně odchylovala od obvyklé ceny, mohl by správce daně přistoupit k vyžádání znaleckého posudku na danou nemovitost a při výpočtu daňové povinnosti vycházet z tohoto ocenění. V současné době, kdy se jako srovnávací daňová hodnota uvažuje jen 75 % zjištěné ceny, popř. směrné hodnoty, daňovým základem je ve většině případů cena sjednaná. Náklady poplatníků i správců daně na zjištění směrné hodnoty jsou však nemalé. Efektivnost těchto výpočtů je však minimální.

ZÁVĚR

Aktuálním problémem spojeným s vybráním daně je administrativní zátěž a to jak daňových poplatníků, tak i správců daně. Nový zákon o dani z nabytí nemovitých věcí měl snížit administrativní zátěž spojenou s výběrem daně z nabytí nemovitých věcí. Zda tohoto cíle bylo dosaženo, bylo předmětem zkoumání diplomové práce.

Daň z nabytí nemovitých věcí se vztahuje na úplatné převody nemovitých věcí účinné od 1. 1. 2014 a je upravena zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Přechod na nový zákon znamenal prvotní zatížení České daňové správy, které bylo způsobeno nezbytnými a nemalými náklady na zavedení nové daně, tzv. přímými administrativními náklady.

V zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů byl poplatníkem prodávající, kupující byl ručitelem za daň. V případě prodeje nemovité věci zůstává nadále poplatníkem daně prodávající a kupující je ručitelem. V kupní smlouvě však lze ujednat, že poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel. Návrhem pro novelu zákona je, aby byl poplatníkem stanoven primárně nabyvatel. V tomto případě institut ručení odpadá a tím se zefektivní i výběr daně.

Záměr omezit znalecké posudky pro stanovení ceny zjištěné a zvolit si nabývací hodnotou směrnou hodnotu, která vychází z cen nemovitých věcí v místě a čase obvyklém, se v praxi prozatím příliš neosvědčil. Správce daně musí důkladně prověřovat údaje, které poplatník vyplní do příloh pro určení směrné hodnoty, protože nesprávné zařazení pozemku může mít velký daňový dopad a mohlo by docházet k daňovým únikům.

Solidární daňová povinnost u manželů, kteří mají nemovitou věc ve společném jmění manželů, je snížením zatížení jak poplatníků, tak správce daně. Vzhledem ke snížení počtu podávaných daňových přiznání, kdy na rozdíl od předchozí úpravy, je podáváno jedno daňové přiznání za oba z manželů, je zefektivněním daňové správy. Spolu s tím je spojena i úhrada daňové povinnosti na jeden daňový účet.

Věcné osvobození dle § 7 ZOS při nabytí vlastnického práva k novým stavbám již není podmíněno podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů na straně převodce, jak tomu bylo v ZDDPN. V ZOS také není nutno prokazovat splnění podmínky, podle níž bylo osvobození podmíněno skutečností, že stavba, popř. jednotka, nebyla dosud užívána. Toto prokazování představovalo výraznou administrativní zátěž jak pro poplatníky, tak pro správce daně.

U převodů z majetku České republiky nebylo přiznáno osvobození, jako v ZDDPN. Z důvodu nezatežování subjektů České republiky se v kupních smlouvách ve většině případů účastníci dohodnou, že poplatníkem je nabyvatel.

V diplomové práci bylo zjištěno, že vklady nemovitostí do obchodních společností, které nově podléhají dani z nabytí nemovitých věcí, jsou velkým přínosem pro státní rozpočet. Jen v Královéhradeckém kraji bylo v letech 2011-2014 osvobozeno 14 mld. Kč od daně z převodu nemovitostí, což činí 560 mil. Kč na daňové povinnosti. Toto ustanovení přineslo i zvýšení efektivnosti výběru daně a snížení zatížení správců daně. Již není nutno sledovat dodržení podmínek, za kterých platí osvobození od daně po dobu pětileté lhůty. Tím se zvýšila efektivnost výběru daně z nabytí nemovitých věcí u vkladů do obchodních skutečností, které jsou nově zdaňovány.

Zdaňování směnných smluv přineslo oproti ZDDPN finanční prostředky z převodu levnější nemovitosti do státního rozpočtu. V ZDDPN se zdaňoval pouze převod dražší nemovitosti. V ZOS se zdaňují převody obou nemovitostí. Úpravou zdanění, která byla provedena v průběhu roku 2014 u směnných smluv s doplatkem, se však původní částka výběru daně z převodu levnější nemovité věci snížila. Do základu daně z nabytí levnější ze směňovaných nemovitých věcí doplatek nepromlouvá. Doplatek se tedy projeví jen v základu daně z nabytí dražší nemovité věci. Základem daně z nabytí levnější nemovité věci bude vždy její cena zjištěná, příp. snížená o uznatelný výdaj, či směrná hodnota.

V důsledku toho, že dle zákona již správce daně nevyžaduje od poplatníků předkládání písemností, pokud si potřebné údaje může ověřit bezplatně z informačních systémů veřejné správy, došlo k omezení zatížení poplatníků. Snížení byrokracie bylo dosaženo i tím, že poplatník může podávat zákonem vyžadované přílohy k daňovému přiznání pouze ve formě prosté kopie. Daň z nabytí nemovitostí jako taková je z hlediska výběru a přínosu pro státní rozpočet efektivní a její zrušení by bylo pro příjmy státu poměrně citelné.

POUŽITÁ LITERATURA

ANDRLÍK, Břetislav, 2010. *Transferové daně v zemích Evropské unie*. Vyd. 1. Brno: CERM. ISBN 978-80-7204-716-1.

BAKEŠ, Milan, 2009. *Finanční právo*. Vyd. 5. upr. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-801-6.

ČERNOHORSKÝ, Jan a Petr TEPLÝ, 2011. *Základy financí*. Vyd. 1. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3669-3.

FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2008. *Zápis ze semináře vedoucích útvarů FÚ v působnosti FŘ v HK spravujících majetkové daně konaného ve dnech 12. až 14. 11. 2008 ve VZ „Vltava“ Smilovice*. Hradec Králové.

GRŮŇ, Lubomír, 2009. *Finanční právo a jeho instituty*. Vyd. 3. aktualiz. a dopl. Praha: Linde. ISBN 978-80-7201-745-4.

HAMERNÍKOVÁ, Bojka, Alena MAAYTOVÁ a kol., 2010. *Veřejné finance*. Vyd. 2. Praha: Wolters Kluger Česká republika. ISBN 978-80-7357-497-0.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2010. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 5. aktualiz. Praha: Wolters Kluger Česká republika. ISBN 978-80-7357-574-8.

MUSGRAVE, Richard Abel a Peggy Brewer MUSGRAVE, 1976. *Public finance in theory and practice*. 2d ed. New York: McGraw-Hill. ISBN 00-704-4121-9.

MUSGRAVE, Richard Abel a Peggy Brewer MUSGRAVE, 1994. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Přel. V. Kameníčková. Vyd. 1. Praha: Management Press. ISBN 80-85603-76-4.

STEJSKAL, Jan, 2008. *Daňová teorie a politika*. Vyd. 1. Pardubice: Univerzita Pardubice. ISBN 80-7395-097-2.

STIGLITZ, Joseph E., 1997. *Ekonomie veřejného sektoru*. Vyd. 1. Praha: Grada. ISBN 80-7169-454-1.

STIGLITZ, Joseph E a Petr TEPLÝ, 2000. *Economics of the public sector*. 3rd ed. New York: W. W. Norton. ISBN 03-939-6651-8.

ŠIROKÝ, Jan, 2003. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.

ÚSTAVNÍ SOUD, 2009. Nález Ústavního soudu ze dne ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08-1.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2010. *Daňový systém ČR 2010*. Vyd. 10. aktualiz. Praha: 1. VOX. ISBN: 978-80-86324-86-9.

INTERNETOVÉ ZDROJE

ADIS. [online] GIST, s.r.o., ©2014 [cit. 2015-02-12]. Dostupné z: <http://www.gist.cz/cz/software/adis>

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, ©2015. *Steuern. Bundesministerium der Finanzen.* [online]. [cit. 2015-09-01]. Dostupné z: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschuetzungen_und_Steuereinnahmen/2014-02-13-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2013.pdf?__blob=publicationFile&v=8

BUSSINESSINFO, 2014. *Rekodifikace soukromého práva 2014.* [online]. Bussinesinfo [cit. 2015-09-02]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/legislativa-pravo/rekodifikace-soukromeho-prava-2014.html>

BUSSINESSCENTER, ©1998-2015. Výklad 3209 pojmů práva, ekonomiky a dalších oblastí. *Bussiness center.* [online]. HAVIT. ISSN: 1213-7235. [cit. 2015-09-02]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p1643-reciprocita.aspx>

CZECHINVEST, ©1994-2015. Veřejná podpora a de minimis. *Agentura pro podporu podnikání a investic.* [online]. Praha: CzechInvest [cit. 2015-02-16]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/verejna-podpora>

ČSÚ, 2014. *Ceny sledovaných druhů nemovitostí v letech 2011-2013.* [online]. [cit. 2015-02-16]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/p/014006-14>

eAGRI, ©2009-2014. Podpora de minimis. *Dotace.* [online]. Ministerstvo zemědělství, [cit. 2015-02-16]. Dostupné z: <http://eagri.cz/public/web/mze/dotace/verejna-podpora-a-de-minimis/podpora-de-minimis/>

EVROPEAN COMMISSION, 2015. Revenue data by individual tax. *Evropean Commission.* [online]. Poslední revize 4. 2. 2015 [cit. 2015-09-02]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5985_en.htm

FIALA, Petr, Jindřich MAYER. 2012. *Přechodná ustanovení NOZ k zásadě superficies solo cedit.* [online]. ePravo. 24. 8. 2012. <http://www.epravo.cz/top/clanky/prechodna-ustanoveni->

FINANČNÍ SPRÁVA, 2008. *Informace o činnosti daňové správy ČR za rok 2007*. [online].
Praha: Finanční správa ČR [cit. 2015-02-11]. Dostupné z:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti07.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2009. *Informace o činnosti daňové správy ČR za rok 2008*. [online].
Praha: Finanční správa ČR [cit. 2015-02-11]. Dostupné z:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti08.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2010. *Informace o činnosti daňové správy ČR za rok 2009*. [online].
Praha: Finanční správa ČR [cit. 2015-01-15]. Dostupné z:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti09.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2011. *Informace o činnosti daňové správy ČR za rok 2010*. [online].
Praha: Finanční správa ČR [cit. 2015-01-16]. Dostupné z:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti10.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2012. *Výroční zpráva České daňové správy za rok 2011*. [online].
Praha: Finanční správa ČR [cit. 2015-01-18]. Dostupné z:
http://www.financnisprava.cz/assets/en/attachments/fs-vysledky-cinnosti/vz_cds_2011.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2013. *Výroční zpráva České daňové správy za rok 2012*. [online].
Praha: Finanční správa ČR [cit. 2015-01-19]. Dostupné z:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_CDS_2012_CJ.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2014a. *Informace o činnosti daňové správy ČR za rok 2013*. [online].
Praha: Finanční správa ČR [cit. 2015-01-16]. Dostupné z:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2014b. *Údaje z výběru daní*. [online]. Praha: Finanční správa ČR [cit. 2015-09-02]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2014a. *Diagram pro stanovení nabývací hodnoty*. [online]. FS: Praha. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Diagram_pro_stanoveni_nabyvaci_hodnoty.pdf

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2014b. *Informace Generálního finančního ředitelství ke změně osoby poplatníka podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí*. [online]. FS: Praha. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_ke_zmene_osoby_poplatnika_250714.pdf

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2014c. *Nabytí vlastnického práva k nemovité věci směnou*. [on-line] FS: Praha. [2014-12-30] Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/DNNV_Smena_informace_180614.pdf

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2014d. *Speciální postavení manželů v řízení o dani z nabytí nemovitých věcí dle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí*. [online]. FS: Praha. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/informace-stanoviska-sdeleni/specialni-postaveni-manzelu-v-rizeni-o-dani-z-nabyti-nemovitych-veci-4895>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2014e. *Určení nabývací hodnoty*. [online]. FS: Praha. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Urceni_nabyvaci_hodnoty.pdf

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2014f. *Určení srovnávací daňové hodnoty*. [online]. FS: Praha. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Urceni_srovnavaci_danove_hodnoty.pdf

INFORMAČNÍ SYSTÉM KATASTRU NEMOVITOSTÍ ČR, ©2015. Výpis z KN. *Mapový server Marushka*. [online]. Praha: KN, [cit. 2015-02-15]. Dostupné z:

<http://sgi.nahlizenidokn.cuzk.cz/marushka/default.aspx?themeid=3&&MarQueryId=2EDA9E08&MarQParam0=2016862607&MarQParamCount=1&MarWindowName=Marushka>

MĚSTO RYCHNOV NAD KNĚŽNOU, 2015. Změna č. 7. ÚP, [online]. *Rychnov nad Kněžnou* [cit. 2015-02-15]. Dostupné z: <http://www.rychnov-city.cz/uzemni-plan-rychnov-n-kn/ds-1047/p1=5656>

MINISTERSTVO FINANCÍ, ©2005 - 2013. Daňová statistika. *Ministerstvo financí*. [online]. Praha: MF ČR, [cit. 2015-09-02]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>

MINISTERSTVO FINANCÍ, 2013. *Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 340/2014 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí*. [online]. Praha: MFČR, [cit. 2015-09-02]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2013/novy-zakon-08-11-2013-15109>

STATISTIK AUSTRIA, 2014. Steuereinnahmen. *Statistik Austria*. [online]. Poslední revize 15. 12. 2014 [cit. 2014-28-12]. Dostupné z: http://www.statistik.at/web_de/statistiken/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/steuereinnahmen/index.html

ŠRÁMEK, Ondřej, 2013. *MF předkládá návrhy zákonných opatření v oblasti daní*. [online]. Praha: MF ČR, 20. 9. 2013 [cit. 2015-02-02] Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2013/mf-predklada-navrhy-zakonných-opatreni-v-14548>

ÚSTAV PRO PODPORU HOSPODÁŘSKÉ SOUTĚŽE, ©2012. Podpora de minimis. *ÚOHS*. [online]. [cit. 2015-09-02]. Dostupné z: <http://www.uohs.cz/cs/verejna-podpora/podpora-de-minimis.html>

LEGISLATIVA

Vyhláška č. 441/2014 Sb., k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška)

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 218/2000 Sb. ze dne 27. června 2000, o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

Zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech

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

Zákon č. 426/2011 Sb., o důchodovém spoření ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 503/2012 Sb., o Státním pozemkovém úřadu a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů v pozemky v majetku České republiky

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí